

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richter in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 07.08.2013, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Zuständigkeit:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren geht auf das Bundesfinanzgericht über (vgl. Artikel 151 Abs. 51 Ziffer 8 B-VG iVm § 1 Bundesfinanzgerichtsgesetz). Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind Berufungen und Devolutionsanträge, die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig waren, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Bisheriges Verwaltungsverfahren

Herr BF, der Beschwerdeführer, bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 beantragte er die Anerkennung des Betrages von 6.284,10 € als Werbungskosten. Es handle sich dabei um schlagend gewordene Haftungen wegen Konkurs/Sanierungsverfahren der GmbH.

Mit Bescheid vom 7. August 2013 wurde der Betrag von 6.284,10 € nicht als Werbungskosten anerkannt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft, die zu Gunsten des Arbeitgebers eingegangen worden sei, weder Werbungskosten noch eine außergewöhnliche Belastung darstelle, weil keine sittliche Notwendigkeit zur Bürgschaftsübernahme bestehe und auch eine berufliche Veranlassung nicht ersichtlich sei.

In der Berufung/Beschwerde führte die steuerliche Vertreterin des Beschwerdeführers aus, dass die Bürgschaft, die zu Gunsten des Arbeitgebers eingegangen worden sei,

Werbungskosten darstelle, da ein unmittelbarer Zusammenhang mit den Einkünften bestehe. Es seien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausbezahlt worden, da die Bürgschaft in Anspruch genommen worden sei. Die Einkünfte seien der Lohnsteuer unterworfen worden. Die Bürgschaft wäre zum damaligen Zeitpunkt notwendig gewesen, um das Unternehmen wieder liquid zu halten und die Fortführung des Betriebes zu erhalten. Eine berufliche Veranlassung sei ersichtlich.

Am 14. August 2013 wies das Finanzamt das Rechtsmittel als unbegründet ab. Es würde der allgemeinen Lebensführung widersprechen, dass Arbeitnehmer Verbindlichkeiten des Arbeitgebers übernehmen würden, auch nicht zur Sicherung der Einkunftsquelle. Vielmehr sei die Übernahme gesellschaftsrechtlich begründet und könne diese daher keine Werbungskosten darstellen (VwGH vom 24.7.2007, 2006/14/0052).

Im Vorlageantrag vom 12. September 2012 wurde beantragt, die Bürgschaft als Werbungskosten bzw. als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Die Bürgschaft sei im Zuge der Übernahme der Firmenanteile von Herrn Gesellschafter1 für die Firma GmbH eingegangen worden. Herr Gesellschafter1 habe im Jahr 2010 seine Geschäftsführung und seine Anteile aufgegeben. Ohne Übernahme der Anteile und der Bürgschaft wäre die Firma GmbH geschlossen worden. Damit wären auch die Einkünfte aus der nichtselbständigen Arbeit von Herrn BF verloren gewesen. Die Haftung sei nach dem Wechsel der Gesellschafteranteile übergegangen. Ein Brand am 26. Jänner 2010 hätte die Produktionshalle der GmbH vernichtet. Zur Wiederherstellung und Weiterführung des Betriebes wäre ein Betriebsmittelkredit benötigt worden, wofür wiederum die Haftung übernommen werden musste, da sonst der Kredit nicht gewährt worden wäre. Die Schließung des Betriebes und der Verlust des Arbeitsplatzes wäre die Folge gewesen.

Mit Vorlagebericht vom 4. Oktober 2013 legte das Finanzamt das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Arbeitgeber ist die GmbH .

Mit Schenkungs- und Abtretungsvertrag vom 6. Juli 2010 trat Gesellschafter2 einen Teil seines Geschäftsanteiles, der einer voll eingezahlten Stammeinlage von 83.333,-- ATS entsprach, an den Beschwerdeführer ab. Ebenfalls mit Schenkungs- und Abtretungsvertrag vom 6. Juli 2010 trat Gesellschafter3 einen Teil seines Geschäftsanteiles, der einer voll eingezahlten Stammeinlage von 41.667,-- ATS entsprach, an den Beschwerdeführer ab. Damit ist der Beschwerdeführer mit einem Geschäftsanteil, der 125.000,-- ATS entspricht, Gesellschafter der GmbH .

Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 23.11.2011 wurde über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Der Sanierungsplan wurde mit Beschluss vom 10. April 2012 rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben.

Mit Schreiben vom 24.11.2011 teilte die Bank1 dem Beschwerdeführer mit, dass das Bankinstitut der Firma GmbH einen Kredit eingeräumt habe, zu dem der Beschwerdeführer für einen Teilbetrag von 5.021,-- € die Haftung als Bürge und Zahler

übernommen hat. Der Beschwerdeführer wurde aufgefordert, den Betrag von 5.021,-- € bis spätestens 12.12.2011 zu bezahlen. Am 12.3.2012 überwies der Beschwerdeführer den Betrag von 1.735,-- € und am 15.3.2013 den Betrag von 549,10 € an die Bank1 . Mit Schreiben vom 27.2.2012 forderte die Bank2 den Beschwerdeführer auf, seine Bürgschaft bis 12.3.2012 durch Überweisung des Betrages von 4.000,-- € einzulösen. Am 8.3.2012 überwies er den Betrag von 4.000,-- € an die Bank2 . Der Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus dem Akteninhalt sowie dem Parteivortrag.

Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 16 Abs. 1 1. Satz EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).
- Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Rechtliche Erwägungen

Zu prüfen ist im vorliegenden Fall, ob die Zahlungen den Beschwerdeführers an die Bank2 bzw. an die Bank1 für die GmbH in Gesamthöhe von 6.284,10 € steuerlich zu berücksichtigen sind. In diesem Zusammenhang stellt sich zunächst die Frage, ob Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 vorliegen.

Der Werbungskostenbegriff umfasst Aufwendungen, die beruflich veranlasst sind und mit der konkreten (außerbetrieblichen) Tätigkeit in einem objektiven Zusammenhang stehen.

In seinem Erkenntnis vom 26.6.2013, 2009/13/0071, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen:

„Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich einem Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bei den Geschäftsführereinkünften (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 2010, 2007/15/0040, vom 24. Juli 2007, 2006/14/0052, und vom 3. August 2004, 99/13/0252, jeweils mit weiteren Nachweisen). Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers liegt die Überlegung zugrunde, dass Aufwendungen, die einem Gesellschafter-Geschäftsführer in seiner einkommensteuerlich relevanten Sphäre erwachsen, entweder durch seine Tätigkeit als Geschäftsführer (und sohin im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger oder selbständiger Arbeit) oder durch seine Stellung als Gesellschafter veranlasst sind, wobei die jeweilige Veranlassung bei der steuerlichen

Beurteilung der einzelnen Aufwendung zu prüfen ist. Einkommensteuerrechtlich macht es keinen Unterschied, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, oder ob er später Einlagen tätigt oder als Bürge Schulden der Gesellschaft bezahlt bzw. deren Schulden übernimmt, ohne bei der Gesellschaft Rückgriff nehmen zu können. Folglich hängt die Übernahme einer Bürgschaft primär mit der Gesellschafterstellung zusammen, weshalb es der Verwaltungsgerichtshof abgelehnt hat, Vermögensverluste, die dem Gesellschafter aus der Übernahme einer Bürgschaft entstehen, bei seinen Geschäftsführerbezügen als einkünftermindernd zu berücksichtigen.“

Die Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge ist erst eine weitere Folge des Fortbestandes der Gesellschaft und tritt daher gegenüber dem primären Zweck der Einlage in den Hintergrund. Geht ein Arbeitnehmer einer Kapitalgesellschaft, an der er selbst beteiligt ist, zu Gunsten dieser Gesellschaft eine Bürgschaft ein, so ist zu prüfen, ob die Bürgschaftsübernahme im Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Wenn dies der Fall ist, wovon im Allgemeinen auszugehen ist, dann sind die Aufwendungen auf Grund des Schlagendwerdens der Bürgschaft nicht als Werbungskosten anzusehen (vgl. VwGH vom 20.5.2010, 2008/15/0335).

In dieser Judikatur kommt der Gedanke zum Ausdruck, dass es in erster Linie Sache der Gesellschafter einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft ist, den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern und erst in weiterer Folge dadurch Bezüge gesichert werden (vgl. VwGH vom 24.9.2007, 2005/15/0041). Übernimmt nämlich ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so sind ihm die daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlage zu werten.

Der Beschwerdeführer, der zur GmbH in einem Dienstverhältnis stand, hat die Bürgschaftsverpflichtungen für Kredite der GmbH im Zuge der Übernahme der Firmenanteile übernommen. Wenn das Finanzamt davon ausgeht, dass die Bürgschaftszahlungen des Beschwerdeführers im Streitjahr durch seine Beteiligung als Gesellschafter veranlasst sind, ist das nicht rechtswidrig. Diese rechtliche Beurteilung entspricht der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Es wurde weder behauptet noch nachgewiesen, dass der Beschwerdeführer die Bürgschaftsverpflichtung auf Grund einer Abmachung mit seinem Arbeitgeber (der GmbH) eingegangen ist, um dadurch den Fortbestand der GmbH (seines Arbeitgebers) und damit seine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu sichern. Dem Vorbringen ist eine eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen künftiger Einkunftserzielung und Übernahme einer Garantenstellung nicht zu entnehmen. Im Vorlageantrag wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Bürgschaft im Zuge der Übernahme der Firmenanteile übernommen wurde. Dem ausdrücklichen Vorbringen zufolge erfolgten die Übernahme der Anteile und der Bürgschaft im Hinblick auf die drohende Schließung des Unternehmens. „Damit wären auch die Einkünfte aus n.s.A. verloren gewesen.“ Durch dieses Vorbringen wird die Rechtsauffassung, dass Zahlungen eines Gesellschafters für seine GmbH wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der Gesellschaft und nur indirekt der

Erhaltung der Einkünfte des Gesellschafters dienen, bestätigt. Selbst wenn der Verlust der Kapitalanlage in der Folge zum Verlust der Einkünfte führte, sei dies erst eine mögliche weitere Folge des Scheiterns der wirtschaftlichen Aktivitäten der GmbH.

Die Sicherung der Einkünfte trat im gegenständlichen Fall gegenüber dem primären Zweck der Einlage in den Hintergrund (vgl. VwGH vom 24.9.2007, 2005/15/0041).

Der Beschwerdeführer hat nicht als Arbeitnehmer die Zahlungen geleistet, um seine nichtselbständigen Einkünfte zu sichern, sondern als Gesellschafter, um den Fortbestand der Gesellschaft zu ermöglichen.

Wie dargelegt wurde, stellen die Zahlungen im Ausmaß von 6.284,10 € keine Werbungskosten dar. Zu prüfen bleibt, ob eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vorliegt.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn die Belastung außergewöhnlich ist, dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt.

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Handelt es sich, wie im vorliegenden Fall, um Zahlungen aus Anlass einer eingegangenen Bürgschaft, so muss nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Zwangsläufigkeit schon für den Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtung gegeben gewesen sein (VwGH vom 28.1.2005, 2001/15/0173; VwGH vom 26.3.2003, 98/13/0072).

§ 34 EStG 1988 hat gegenüber § 34 EStG 1972 im für den gegenständlichen Fall bedeutsamen Umfang keinen entscheidend anderen Inhalt, sodass die zum § 34 EStG 1972 ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch gegenständlich Anwendung finden kann. Zu § 34 EStG 1972 hat der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 12. Juni 1985, 84/13/0100, ausgesprochen, dass Aufwendungen eines Gesellschaftergeschäftsführers einer GmbH auf Grund der Inanspruchnahme aus einer übernommenen Bürgschaft für einen der Gesellschaft gewährten Bankkredit keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden können, weil der Gesellschaftergeschäftsführer in einem solchen Fall ein Wagnis übernimmt, das dem eines Unternehmers gleicht. In seinem Erkenntnis vom 6. November 1991, 89/13/0093, hat der Gerichtshof auf seine ständige Rechtsprechung verwiesen, wonach § 34 EStG 1972 nicht zu dem Zweck geschaffen wurde, wirtschaftliche Misserfolge, die ja die verschiedensten Ursachen haben können, mit einer Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und in einem solchen Fall die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Zudem sei die grundsätzliche Haftungsfreiheit in Bezug auf Schulden der GmbH für diese Gesellschaftsform derart charakteristisch, dass nach den sittlichen Wertvorstellungen rechtlich denkender Menschen neben den gesetzlichen Ausnahmen auch in Notfällen weder den Gesellschafter noch den Geschäftsführer eine moralische

Verpflichtung treffen wird, für Gesellschaftsschulden einzustehen. (VwGH vom 2.3.1993, 93/14/0018)

Unter tatsächlichen Gründen sind nämlich nur solche, in der Person des Steuerpflichtigen gelegene Gründe zu verstehen, die ihn (wie etwa die Kosten auf Grund einer eigenen Erkrankung) unmittelbar betreffen. Dass die aufgezeigten Umstände den Beschwerdeführer nur mittelbar betreffen, zeigt das Parteilenvorbringen auf, wenn ausgeführt wird, die Bürgschaft sei notwendig gewesen, um das Unternehmen liquid zu halten und die Fortführung des Betriebes zu erhalten.

Verbürgt sich der Gesellschafter einer GmbH für den der GmbH gewährten Kredit, dann übernimmt er damit ein Wagnis, das dem eines Unternehmers gleicht. Die Zwangsläufigkeit der mit der Darlehensrückzahlung verbundenen Belastung ist deshalb zu verneinen. Die Zwangsläufigkeit der durch die schlagend gewordenen Bürgschaft verursachten Aufwendungen ist somit zu verneinen, womit das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden ist, da die Anwendung des § 34 EStG 1988 das Vorliegen sämtlicher in der Bestimmung angeführten Voraussetzungen vorsieht.

Das Bundesfinanzgericht gelangte zur Ansicht, dass die Zahlung des Betrages von 6.284.10 € des Beschwerdeführers für die GmbH weder als Werbungskosten noch als außergewöhnliche Belastung steuerliche Berücksichtigung finden kann.

Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt, sodass eine Revision unzulässig ist.

Linz, am 13. August 2015