



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AB, Anschrift, vertreten durch Dr. Gottfried Strobl, Wirtschaftstreuhänder, 5020 Salzburg, Bayernstraße 32, vom 12. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 10. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) beantragte im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 2007 die Zuerkennung von Bürgschaftsaufwendungen als Werbungskosten. In einer Beilage zur Erklärung erläuterte der Bw, er sei Geschäftsführer einer geschäftsführenden GesmbH gewesen, welche im Jahr 1988 gegründet worden sei und an welcher er einen Gesellschaftsanteil von 10 % gehalten habe. Diese Gesellschaft hätte die Funktion als Arbeitsgesellschafterin im Rahmen einer Kommanditgesellschaft innegehabt und wäre voll haftende Gesellschafterin gewesen. Bei der Aufnahme eines Kredites durch die KG habe die Kredit gewährende Bank eine Haftung als Bürge verlangt, welche der Bw einging. Die Haftung als Bürge sei er seinerzeit deshalb eingegangen, da er als Geschäftsführer Einkünfte erzielen, sichern und erhalten habe wollen, die er beginnend mit dem Jahr 1990 auch tatsächlich gehabt habe (in diesem Zusammenhang verweist der Bw in der Beilage auf die Entscheidung des UFS vom 11.10.2005, RV/1564-W/04). Als sich der Geschäftsverlauf verschlechtert habe,

so der Bw weiter, hätten die Rückzahlungen für den gewährten Kredit nicht mehr geleistet werden können. Aus diesem Grund sei seine Haftung als Bürge schlagend geworden und so habe er monatliche Zahlungen zu leisten. Diese Zahlungen würden als nachträgliche Werbungskosten zum Ansatz gebracht.

Im „Einkommensteuerbescheid 2007“ vom 10. Dezember 2008 ließ das zuständige Finanzamt die beantragten Werbungskosten unberücksichtigt. Begründend führte die Behörde aus, Werbungskosten seien Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Erhaltung und Sicherung der aktiven Einnahmen; die Berücksichtigung von Werbungskosten sei daher bei ausschließlichem Vorliegen von Pensionsbezügen nicht möglich.

Dagegen brachte der Bw, vertreten durch seinen Steuerberater, mit Schreiben vom 12. Februar 2009 form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein. Darin legt er unter Hinweis auf die Beilage zur Einkommensteuererklärung 2007 dar, bei den in der Steuererklärung geltend gemachten Werbungskosten handle es sich um nachträgliche Werbungskosten. Der Bw wäre in den vergangenen Jahren als handelsrechtlicher Geschäftsführer bei den vier namentlich genannten Gesellschaften bestellt gewesen. Zur Durchführung der Projekte, in erster Linie Bauprojekte, wären die genannten Gesellschaften auf die Aufnahme von Krediten angewiesen gewesen, für die er als Bürge gehaftet habe. Als sich der Geschäftsverlauf entgegen den ursprünglichen Erwartungen verschlechtert habe, hätten die Gesellschaften die Rückzahlungen der gewährten Kredite nicht mehr voll geleistet, wodurch seine Haftung schlagend geworden sei. Da wegen der bereits erfolgten Löschungen der Gesellschaften keinerlei Regressanspruch durchgesetzt werden könne, wären die Zahlungen als nachträgliche Werbungskosten zum Ansatz gebracht worden. Abschließend wird im Berufungsschreiben beantragt, die genannten Zahlungen in der Höhe von EUR 8.828,96 als nachträgliche Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 bzw als Negativeinkünfte iSd § 32 Z 2 EStG anzuerkennen.

Der Berufung war kein Erfolg beschieden. Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2009 wurde die Berufung vom 12. Februar 2009 als unbegründet abgewiesen. Die Bürgschaftszahlungen eines Gesellschaftergeschäftsführers – schreibt die belangte Behörde unter Hinweis auf Jakom, EStG<sup>2</sup> 2009, § 32 Rz 30, in der Bescheidbegründung – seien in erster Linie durch dessen Gesellschaftsverhältnis veranlasst und würden sich damit einem Abzug als Betriebsausgabe bzw Werbungskosten bei den Geschäftsführereinkünften entziehen.

Am 1. September 2009 stellte der Bw, vertreten durch seinen Steuerberater, form- und fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Berufung gilt somit wiederum als unerledigt.

Am 7. September 2009 langte der Vorlagebericht des zuständigen Finanzamtes mitsamt den Akten des Verwaltungsverfahrens beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) ein.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies in § 16 leg cit ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Unstrittig fallen die vom Berufungswerber als Werbungskosten beantragten Ausgaben unter keine der im § 16 EStG 1988 ausdrücklich genannten Ausgaben und Aufwendungen, die zwar solche Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern darstellen, die aber kraft ausdrücklicher Anordnung dennoch als Werbungskosten abzugsfähig sind. Der Berufungswerber behauptet vielmehr, bei seinen Ausgaben, Zahlungen in der Höhe von EUR 8.828,96 im Rahmen einer Bürgschaftsleistung, handle es sich allgemein um solche zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Aufwendungen eines Arbeitnehmers aus einer zu Gunsten des Arbeitgebers übernommenen Bürgschaft können Werbungskosten sein, wenn die Bürgschaftsübernahme beruflich veranlasst war. Eine berufliche Veranlassung kann insbesondere im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen anzunehmen sein oder wenn sie der Arbeitsplatzsicherung dient. Maßgeblich sind dabei die Motive im Zeitpunkt des Eingehens der Verpflichtung (UFS 26.01.2004, RV/3576-W/02).

Im verfahrensgegenständlichen Berufungsschreiben nennt der Bw vier Kapitalgesellschaften, bei denen er als handelsrechtlicher Geschäftsführer bestellt war. Darüber hinaus war er laut den Firmenbuchauszügen zu FN 00000 i, FN 0000 t, FN 000 i und FN 00 d auch Gesellschafter der vier Unternehmen.

In der Berufung schreibt er, *zur Durchführung der Projekte, in erster Linie Bauprojekte, waren die genannten Gesellschaften auf die Aufnahme von Krediten angewiesen*. Damit kommt klar zum Ausdruck, dass das Motiv für die Bürgschaftsübernahme nicht in einer Sanierungsmaßnahme zum Erhalt der Unternehmen oder der Sicherung des eigenen Arbeitplatzes begründet war, sondern in der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. Die Anerkennung von Bürgschaftszahlungen als Werbungskosten scheidet somit schon mangels Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen aus.

Diese rechtliche Beurteilung steht darüber hinaus in Einklang mit der übereinstimmenden Auffassung von Lehre und Rechtsprechung, wonach die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter grundsätzlich nicht zu Werbungskosten führt, weil sie in der Regel durch die Gesellschafterstellung veranlasst ist. Sie dient damit wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH und nur indirekt der Erhaltung der nichtselbständigen Arbeit (vgl *Doralt*, Kommentar zur Einkommensteuer, § 16 Tz 220 und die dort zitierte Judikatur).

Auch der VwGH hat in der Vergangenheit judiziert, Verluste aus Bürgschaften, die von Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft übernommen wurden, sind keine Werbungskosten (VwGH 20.06.1990, 90/13/0064). Für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung darf nicht unterschieden werden, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, ob er später Einlagen tätigt oder ob er als Bürge Schulden der Gesellschaft bezahlt, ohne bei ihr Rückgriff nehmen zu können (UFS 10.04.2006, RV/0004-G/03).

Aus der im Berufungsschreiben seitens des Bw angeführten Entscheidung des UFS Wien (UFS 11.10.2005, RV/1564-W/04) kann für den Streitfall insofern nichts gewonnen werden, als der dortige Bw zu keinem Zeitpunkt als Gesellschafter an der GmbH beteiligt war.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 9. März 2010