

GZ. RV/2560-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Loydolt & Schweitzer StBGmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 bleibt unverändert.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben für das Jahr 1999 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw betreibt (seit dem Jahr 1999 in Form einer OEG) einen Möbelverleih. Bis zum Jahr 1999 war er an der V-Mitunternehmerschaft beteiligt. Darüber hinaus war er an einer GmbH (diese betrieb eine Gokart-Bahn) beteiligt, über welche im Jahr 1998 der Konkurs eröffnet wurde. Der Bw hatte für diese GmbH eine Bürgschaft übernommen.

Der Bw machte im Jahr 1998 819.270 S und im Jahr 1999 211.800 S aus der Inanspruchnahme als Bürge steuerlich geltend.

Der Bw erklärte dazu im Verwaltungsverfahren, bei Gründung der GmbH habe er eine Bürgschaftserklärung unterschreiben müssen. Da er sich aus der Beteiligung an der GmbH Gewinne erwartet habe, sei er diese Bürgschaft eingegangen. In der Folge seien jedoch tatsächlich diese Gewinne nicht eingetreten, sondern über das Vermögen der GmbH sei der Konkurs eröffnet worden. Er werde nun als Bürge von der Bank herangezogen. Um eine Kreditgewährung für den Möbelverleih wegen Anschaffung einer neuen Lagerhalle nicht zu gefährden, sei es für ihn unerlässlich gewesen, diese Schulden der GmbH abzudecken. Falls diese Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden könnten, stellten sie Betriebsausgaben bzw Werbungskosten bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb oder auch Kapitalvermögen dar, denn eine Gewinnerzielungsabsicht sei zweifelsfrei gegeben gewesen. Keinesfalls könnten diese Aufwendungen den Kosten der privaten Lebensführung zugeordnet werden, da sie nur dadurch entstanden seien, dass er weitere Einkünfte durch die Beteiligung an der GmbH erwartet habe. Denn es stehe wohl außer Zweifel, dass Ausgaben zur Einkunftszielung entweder Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellten und nicht der privaten Lebensführung zuzurechnen seien.

Mit Berufungsvorentscheidung für das Jahr 1998 wies das Finanzamt die Berufung ab und führte aus, Bürgschaftszahlungen des Gesellschafters stellten nach ständiger Rechtsprechung des VwGH keine außergewöhnliche Belastung dar, da die Übernahme der Bürgschaft im

Rahmen des Unternehmerwagnisses geschehe (VwGH 13.10.1987, 86/14/0007; 2.3.1993, 93/14/0018; 20.11.1996, 96/15/0004) und die Belastung somit nicht zwangsläufig erwachse. Die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG komme nicht in Betracht, da die Gewinnanteile aus der Beteiligung endbesteuert seien.

In der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 1999 verwies das Finanzamt auf die Berufungsvorentscheidung für das Jahr 1998.

Der Bw beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wobei er ergänzend vorbrachte, es sei richtig, dass Gewinne aus einer GmbH endbesteuert seien, Verluste hieraus müssten aber richtigerweise bei der Veranlagung berücksichtigt werden.

Nach Erlassung der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 1999 erging betreffend die V-Mitunternehmerschaft ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO. Darin wurde der Gewinn der V-Mitunternehmerschaft und des Bw wie folgt festgestellt:

Angaben in Schilling	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	in diesen Einkünften enthaltener Veräußerungs- oder Aufgabegewinn	Bei der Veranlagung verrechenbare Verluste
V-Mitunternehmerschaft	90.701	89.967	734
Bw	81.616	44.983	367

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw beantragt die Berücksichtigung von Aufwendungen aus der Inanspruchnahme einer für die GmbH eingegangenen Bürgschaft.

Aufwendungen eines Gesellschafters einer GmbH aus einer für diese GmbH eingegangenen Bürgschaft können nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, da es der Bürgschaftsübernahme an der erforderlichen Zwangsläufigkeit fehlt, wenn sie im Rahmen des Unternehmerwagnisses erfolgt, wie dies zB bei Mitgesellschaftern einer GmbH der Fall ist (vgl Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 34 Einzelfälle Stichwort Bürgschaft und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Einkommensteuerrechtlich stellt es keinen Unterschied dar, 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. Die Übernahme der Haftungen (und in der Folge der Schulden der GmbH) dient wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH. Die Übernahme derartiger Haftungen hängt primär mit der Gesellschafterstellung zusammen (VwGH 20.12.2000, 98/13/0029). Daher können derartige Vermögensverluste etwa bei den Geschäftsführerbezügen des Gesellschafters nicht als einkünftemindernd berücksichtigt werden.

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen fallen unter den Werbungskostenbegriff ausschließlich die mit der Erzielung der Erträge zusammenhängenden Aufwendungen, nicht aber die den Vermögensstamm betreffenden Ausgaben. Ebenso wenig wie Verluste am Stammvermögen sind Aufwendungen zur Vermeidung von Kapitalverlusten abzugsfähig. Auch Verluste aus Bürgschaften, die vom Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft übernommen werden, sind keine Werbungskosten (VwGH 10.9.1998, 93/15/0051; 28.9.1994, 93/13/0240; *Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 16 Tz 6*).

Gemäß § 20 Abs 2 iVm §§ 93 Abs 2 Z 1 und 97 EStG ist iZm endbesteuerten Erträgen aus inländischen GmbH-Anteilen ein Abzug von Aufwendungen und Ausgaben ausgeschlossen.

Ein Zusammenhang des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtung für die GmbH (die GmbH betrieb eine Gokart-Bahn) mit dem vom Bw betriebenen Möbelverleih, ist nicht erkennbar, ein derartiger Zusammenhang liegt nicht vor. Es mag sein, dass sich der Bw der Erfüllung der aus dem Schlagendwerden der Bürgschaftsübernahme ergebenden Zahlungsaufforderungen durch die Bank tatsächlich nicht entziehen konnte, da er ansonsten den für den Erwerb der Lagerhalle für seinen Möbelverleih erforderlichen Kredit von der Bank nicht erhalten haben würde. Dieser Umstand alleine vermag jedoch für sich noch keine betriebliche Veranlassung der Bürgschaftsaufwendungen zu begründen. Bei der Berücksichtigung von Bürgschaftsaufwendungen kommt es zudem nicht auf die Umstände im Zeitpunkt der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft, sondern auf die Umstände im Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaft an. Das Eingehen der Bürgschaft stand jedoch nicht in Zusammenhang mit dem vom Bw betriebenen Möbelverleih. Im Jahr 1999 wären darüber hinaus Sonderbetriebsausgaben bereits im Feststellungsverfahren der OEG zu berücksichtigen gewesen.

Die Aufwendungen aus der Inanspruchnahme als Bürge für die GmbH sind daher aus den genannten Gründen nicht abzugsfähig.

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden gemäß § 192 BAO zugrunde gelegt.

Gemäß § 24 Abs 4 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung ist der Veräußerungsgewinn nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 100.000 S und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Anteil von 100.000 S übersteigt.

Der Veräußerungsgewinn der V-Mitunternehmerschaft beträgt insgesamt weniger als 100.000 S, der auf den Bw entfallende Teil des Veräußerungsgewinnes ist daher gemäß § 24 Abs 4 EStG zur Gänze steuerfrei. Der Besteuerung unterliegt somit nur der verbleibende Gewinn laut Feststellungsbescheid.

Der nach Erlassung der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 1999 ergangene Feststellungsbescheid der V-Mitunternehmerschaft war daher in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen. Im übrigen erweist sich die Berufung für beide Streitjahre als unbegründet. Daher war gemäß § 289 Abs 2 BAO die Berufung betreffend das Jahr 1998 als unbegründet abzuweisen und betreffend das Jahr 1999 der angefochtene Bescheid durch Berücksichtigung des Feststellungsbescheides abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 25. März 2004