



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., PLZ1 Ort1, Str1, vertreten durch K KG, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung, PLZ2 Ort2, Str2, vom 12. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch HR Dr. AK, vom 9. April 2010 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2005 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war in den Streitzeiträumen (2005 bis 2008) ua. als Einzelunternehmer (Handel mit Aluminium) tätig. Aus dieser Tätigkeit erklärte der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 277.257,26 (2005), € 483.620,63 (2006), € 707.170,44 (2007) und € 482.731,08 (2008).

Weiters war der Bw. an der KW GmbH & Co KG (im Folgenden kurz „W GmbH & Co KG“ genannt) einerseits als (alleiniger) Kommanditist beteiligt, anderseits hatte dieser als alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH auch die Geschäftsführung der Gesellschaft inne.

Im Zuge einer beim Bw. abgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer ua. in Tz 1 seines BP-Berichtes Nachstehendes fest:

„Tz 1 Änderungen
Aufwendungen gem. § 20

Der Abgabepflichtige hat als Einzelunternehmer an die Firma W GmbH & Co KG ein Gesellschafterdarlehen zur Abdeckung von Bankverbindlichkeiten hingegeben.

Da der Abgabepflichtige gleichzeitig alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der W GmbH und weiters alleiniger Kommanditist der KG ist, geht die Finanzbehörde davon aus, dass es sich um die Darlehengewährung aufgrund seiner Gesellschafterfunktion handelt. In diesem Fall handelt es sich daher nicht um ein Darlehen, sondern um eine Kapitaleinlage. Für diese Einlage ist jedoch eine Teilwertabschreibung nicht zulässig. Durch die BP werden die Teilwertabschreibungen für die Jahre 2005 bis 2008 in Höhe von jeweils € 100.000,-- nicht anerkannt.

Gewinnerhöhung

| | | |
|-------|---|------------|
| 2005 | € | 100.000,-- |
| 2006 | € | 100.000,-- |
| 2007 | € | 100.000,-- |
| 2008 | € | 100.000,-- |
| [..]" | | |

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung tragende Sachbescheide.

Mit Eingabe vom 12.5.2010 berief der Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 und beantragte die Zuerkennung der versagt gebliebenen Teilwertberichtigung in Höhe von € 100.000,- pa.

In seiner Berufungsbegründung führte der Bw. diesbezüglich wörtlich aus:

"Die steuerliche Betriebsprüfung hat die Teilwertabschreibung des Darlehens des Einzelunternehmens DI Bw an die Firma W GmbH & Co KG für die Jahre 2005 bis 2008 von jeweils € 100.000,-- nicht anerkannt. Nach Auffassung der BP handelt es sich nicht um ein Darlehen, sondern eine Kapitaleinlage, da unser Mandant alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der W GmbH & Co KG und weiters alleiniger Kommanditist der KG ist.

Tatsächlich handelt es sich bei dem Darlehen um notwendiges Betriebsvermögen gem. § 4 Abs. 1 EStG. Die Handelsfirma DI Bw hat gemäß beiliegendem Aktenvermerk vom 14.7.1997 für die notwendige Finanzierung der Kooperation mit der W GmbH & Co KG eine Haftung von maximal ATS 10 Mio. übernommen. Der Grund für die Haftungsübernahme war betrieblich veranlasst, um neben dem Handel mit Aluminium-Produkten ein weiteres Standbein im Holzhandel zu schaffen und damit Synergien durch Einsparungen bei den hohen Vertriebskosten, vor allem am italienischen Markt und im Internethandel zu lukrieren. Da nach fünf Jahren die Haftung schlagend wurde, ergab sich daraus gemäß beiliegendem Aktenvermerk vom 10.1.2002 die Gewährung eines Darlehens, das aufgrund der finanziellen Situation der W GmbH & Co KG wertüberichtigen ist."

In den Verwaltungsakten (Arbeitsbogen der BP) einliegend finden sich nachstehende Urkunden:

a) Vereinbarung zwischen dem Bw. und der Firma W GmbH & Co KG vom 14.7.1997

In diesem Vertrag hielten die Vertragsparteien wörtlich Nachstehendes fest:

"Aktenvermerk zwischen der Einzelfirma DI Bw und der W GmbH & Co KG.

Aufgrund der bisherigen erfolgreichen Umstrukturierung der Firma W GmbH & Co KG, ist die Handelsfirma Dipl.Ing. Bw bereit, für die notwendige Finanzierung der Weiterentwicklung und Kooperation der beiden Firmen eine Haftung von maximal 10 Mio. ATS zu übernehmen.

Mit Ende der Haftung wird die Haftungsprovision von 2 % p.a. abgerechnet."

b) Aktenvermerk über die Vereinbarung zwischen der Einzelfirma DI Bw und der W GmbH & Co KG vom 10.1.2002

Im besagten Aktenvermerk wird festgehalten:

"Infolge der Haftungs-Inanspruchnahme der Einzelhandelsfirma Dipl.Ing. Bw seitens der Banken, muß die Einzelhandelsfirma DI Bw der W GmbH & Co KG ein Darlehen zur Rückzahlung der Bankverbindlichkeiten gewähren.

Nachdem davon ausgegangen werden kann, dass der Handel über Internet und die Erzeugung von Energieholz erfolgreich anlaufen werden, wird vereinbart:

Nach Begleichen der Bankverbindlichkeiten der W GmbH & Co KG ist das Darlehen in Jahresraten von € 100.000,-- zu tilgen. Mit der letzten Jahresrate werden auch die Zinsen (übliche Bankzinsen) und die Haftungsprovision abgerechnet."

c) Schreiben des Bw. an die W GmbH & Co KG vom 6.12.2005

Unter dem Betreff "Rückzahlung Darlehen" hält der Bw. fest:

"Nachdem ich meine persönliche Haftung erfüllt habe, ersuche ich um Mitteilung, wann die erste vereinbarte Jahresrate von € 100.000,-- heuer eingehen wird."

d) Schreiben der W GmbH & Co KG an den Bw. vom 12.12.2005

Als Rückantwort auf das unter lit. c angeführte Schreiben wird repliziert:

"Bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 6. d.M., müssen wir Ihnen leider mitteilen, dass die W GmbH & Co KG derzeit nicht in der Lage ist, die vereinbarte Jahresrate von € 100.000,-- zu überweisen. Die geplante Geschäftsentwicklung konnte noch nicht umgesetzt werden. Wir werden alles unternehmen, dass wir, sobald es die Geschäftsentwicklung erlaubt, diesen Verpflichtungen nachkommen werden."

Mit den am 28.5.2010 erlassenen Berufungsvorentscheidungen wies das Finanzamt die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 als unbegründet ab.

In der Bescheidbegründung führte die Behörde aus:

„Der Abgabepflichtige hat aufgrund eines Aktenvermerkes vom 14.7.1997 eine Haftung von max. ATS 10 Mio. für die W GmbH & Co KG übernommen. Nach fünf Jahren wurde diese Haftung schlagend, Aktenvermerk vom 10.1.2002, das gewährte Darlehen wurde auf Grund der finanziellen Situation der W GmbH & Co KG wertberichtigt.

Wurde ein Mitunternehmer aus einer Bürgschaft für eine von der Mitunternehmerschaft eingegangene Verpflichtung in Anspruch genommen, stellen die gezahlten Beträge Einlagen dar (VwGH 17.12.1998, [97/15/0122](#)), die sich daher erst auf die Höhe des

Veräußerungsgewinnes auswirken. Die Bürgschaftszahlungen von Gesellschafter-Geschäftsführern sind in der Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und daher auf die Beteiligung zu aktivieren (vgl. Lenneis in Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher, Lenneis/Marscher, Jakom EStG Kommentar, § 4 Rz 330)."

Mit den auf Grundlage des § 293 Bundesabgabenordnung (BAO) erlassenen Berichtigungsbescheiden vom 8.2.2012 wurden die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 insoweit berichtigt, als dass die seitens der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft übermittelten Lohnzettel für die besagten Zeiträume Berücksichtigung fanden. Dementsprechend wurden die solcherart bezogenen Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Ansatz gebracht.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde zur Erörterung der Sach- und Rechtslage ein Erörterungstermin ([§ 279 Abs. 3 BAO](#)) anberaumt. Mit gleicher Post (Schreiben vom 28.9.2012) wurde der Bw. aufgefordert, dem UFS nachstehende sachdienliche Urkunden in Ablichtung zu übermitteln:

1. Sämtliche Vereinbarungen betreffend die Haftungsübernahme zugunsten der W GmbH & Co KG (aus 1997),
2. die bezughabenden Kredit- bzw. Darlehensverträge samt Haftungserklärung,
3. Korrespondenzschreiben iZm der Haftungsanspruchnahme durch die Gläubigerbanken,
4. allfällige Verträge bzw. sonstige Unterlagen betreffend eine (beabsichtigte) Kooperation zwischen der W GmbH & Co KG und dem EU Dipl. Ing. BW,
5. Unterlagen zur finanziellen Situation der Fa. W GmbH & Co KG in den Jahren der Haftungsübernahme sowie der Darlehenseinräumung,
6. Angaben, wofür die Fa. W GmbH & Co KG die Darlehensmittel verwendete bzw. verwenden sollte,
7. allfällige bislang nicht zur Vorlage gebrachte Beweismittel, die auf einen Zusammenhang zwischen Haftungsübernahme/Darlehenseinräumung und einer intendierten wirtschaftlichen Kooperation schließen lassen,
8. Darlehensvereinbarung zwischen Dipl.Ing. BW als Darlehensgeber und der Fa. W GmbH & Co KG als Darlehensnehmerin (aus 2002).

Keine der ausgewiesenen Unterlagen wurde vom Bw. zunächst vorgelegt.

Im Zuge der am 13.11.2012 abgeführten Erörterung gab der Bw. über Befragen an, dass er vor Abschluss des Bürgschaftsvertrages im Jahre 1997 die Fa. W GmbH & Co KG um den symbolischen Kaufpreis von € 1,-- erworben habe. Dieses Unternehmen sei zum Zeitpunkt der Übernahme finanziell angeschlagen gewesen und hätte ohne Haftungsübernahme seinerseits keine weiteren Darlehen seitens der Bank (Bank1 AG) erhalten. Ohne Ausstattung mit weiterer Liquidität wäre die W GmbH & Co KG insolvent geworden. Wirtschaftlich gesehen habe er (Bw.) durch die schlagend gewordene Bürgschaft ATS 10 Mio. in die Firma investiert. Zutreffend sei, dass er an der Fa. W GmbH & Co KG sowohl als Kommanditist als auch als

Gesellschafter-Geschäftsführer (der Komplementär GmbH) beteiligt gewesen sei bzw. fungiert habe. Seine Intention sei gewesen, durch die Übernahme der W GmbH & Co KG sich ein zweites berufliches Standbein zu schaffen. Im Jahre 2002 sei sodann die Rückzahlung des Bankdarlehens fällig geworden. Da die Firma W GmbH & Co KG diese Verbindlichkeit nicht bedienen habe können, sei letztlich seine Bürge- und Zahler-Haftung schlagend geworden. Über Aufforderung der Gläubigerbank habe er die ausstehenden Verbindlichkeiten von insgesamt nahezu ATS 10 Mio. zur Abdeckung gebracht und sei sonach im Wege der Legalzession Gläubiger der Firma W geworden. Aus dieser Gläubigerposition heraus habe er der Firma W GmbH & Co KG ein Darlehen in Höhe von ca. ATS 10 Mio. (entspricht ca. € 730.000,--) eingeräumt. Gleichzeitig sei eine jährliche Tilgung der Darlehensschuld, beginnend ab 2002, in Höhe von € 100.000,-- vereinbart worden. Bis dato habe die Firma W GmbH & Co KG allerdings keine Darlehensrückzahlungen geleistet.

Der Amtsvertreter wandte ein, dass aus finanzamtlicher Sicht unklar sei, ob überhaupt ein steuerlich relevanter Darlehensvertrag vorliege. Fakt sei lediglich, dass das Einzelunternehmen DI BW Zahlungen aus dem Titel einer Bürgschaft an die W GmbH & Co KG geleistet habe. Diese Zahlungen könnten, was ihre rechtliche Qualität anbelangt, durchaus auch als Kapitaleinlage eines Einzelunternehmers in eine Personengesellschaft (KG) qualifiziert werden.

Der steuerliche Vertreter replizierte, dass auch in den Steuererklärungen der W GmbH & Co KG – diese würde durch die Steuerberatungskanzlei Dr. X vertreten – dieser Vorgang als Darlehen behandelt worden sei und nicht als Einlage. Weiters sei der gesamte Vorgang als fremdüblich zu werten und entspräche auch dem Prozedere eines Sanierungsvorganges. Sein Mandant habe keinerlei Eigeninteressen gehegt, sondern seien rein wirtschaftliche Aspekte für dessen Handlungsweise ausschlaggebend gewesen.

Mit Nachtragseingabe vom 28.11.2012 brachte der steuerliche Vertreter ergänzend vor, dass der Bw. im Rahmen seiner Tätigkeit als Aluminiumhändler in den 90iger Jahren sich häufig in Italien aufgehalten habe, zumal dort wichtige Großkunden ansässig gewesen seien. Zu dieser Zeit habe die W GmbH & Co KG bereits das Problem gehabt, dass das bestehende Sägewerk aus den Erträgnissen des Holzhandels kaum noch finanzierbar gewesen sei. Der Bw. habe die Absicht gehabt, den hervorragenden Namen „W“ sowie den vorhandenen großen Kundenstock in Italien und den angrenzenden österreichischen Bundesländern zu nutzen, um zusätzlich zum bestehenden Aluminiumvertrieb ein zweites berufliches Standbein zu begründen. Der Plan sei gewesen, die Produktion zur Gänze zu schließen und über den vorhandenen Kundenstock durch die Vertriebsschiene den Betrieb zu sanieren. Durch die Synergien der beiden Handelsunternehmen hätte der Profit gesteigert werden sollen. Gleichzeitig hätten die Verbindlichkeiten aus den Erträgnissen des Holzhandels getilgt werden sollen. Es sei zwar

gelungen, die Produktion relativ friktionsfrei zu schließen, das erwartete Marktpotential in Bezug auf den Holzhandel sei allerdings nicht im gewünschten Ausmaß eingetreten. Darüber hinaus sei gegen Ende der 90iger Jahre hinzugekommen, dass der Handel mit Aluminiumprodukten aufgrund einer Produktionsumstellung von rund 6.000 Tonnen auf ca. 25.000 Tonnen p.a. angestiegen sei, womit folglich die zeitlichen Ressourcen des Bw. für den weiteren Ausbau der Sparte „Holzhandel“ immer geringer geworden seien. All diese Umstände hätten dazu geführt, dass im Jahre 2000 die Firma W GmbH & Co KG nur noch gerichtlich entschuldet habe werden können. Die Banken, welche wirtschaftlich die Entschuldung letztlich finanziert hätten, hätten aus dem Titel der eingegangenen Bürgschaft regressiert. Der Bw. sei allerdings immer der Überzeugung gewesen sei, mit dem Kundenstock der Firma W GmbH & Co KG reüssieren zu können.

In rechtlicher Hinsicht wurde vorgebracht, dass gegenständlich die Bürgschaft und das daraus erfließende Darlehen nicht zum Privatvermögen des Bw. zählen würden, sondern stellen diese aufgrund deren Beschaffenheit vielmehr notwendiges Betriebsvermögen dar. Zum notwendigen Betriebsvermögen würden alle Wirtschaftsgüter gehören, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit dem Betrieb dienen. Tatsache sei jedenfalls, dass die ehemaligen Gesellschafter der W GmbH & Co KG jedenfalls keine Haftungsübernahme des Bw. benötigt hätten, um die Gesellschaft zu liquidieren. Beweggrund für die Übernahme der Gesellschaft durch den Bw. sei letztendlich der gute Name des Unternehmens gewesen. Der Bw. sei aufgrund der vorhandenen Planzahlen zunächst davon ausgegangen, das Unternehmen rasch und nachhaltig sanieren zu können, um so aus dem betriebsinternen Cash Flow die übernommenen Verbindlichkeiten abdecken zu können.

Das von der Finanzbehörde angezogene Erfordernis der Fremdvergleichbarkeit sei gegenständlich gegeben, wiewohl dieses nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur (VwGH Zlen 90/14/0080 iVm 87/14/0168) für die Betriebsvermögenszugehörigkeit eines Darlehens in der hier vorliegenden Art gar nicht erforderlich wäre. Ebenso wäre die fehlende Schriftlichkeit in Bezug auf abgeschlossene Vereinbarungen (Darlehensvereinbarung, etc.) unschädlich, da der Bw. aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Positionierung faktisch sämtliche Kontrakte mit sich selbst abgeschlossen habe. Die diesbezüglich erstellten Aktenvermerke seien in Bezug auf die Dokumentation des jeweiligen Vorganges als ausreichend anzusehen. Eine fachgerechte Erstellung schriftlicher Verträge durch rechtskundige Vertreter hätte erhebliche Mehrkosten verursacht.

Der Vorwurf der Finanzbehörde, der Bw. hätte aus steuerlichen Gründen die zur Unternehmenssanierung erforderlichen Mittel als Darlehen dotiert, sei in keiner Weise haltbar. Ein eigenkapitalersetzendes Darlehen des Bw. als Gesellschafter zur Finanzierung der

Entschuldung hätte letztendlich zu einer Erhöhung des Beteiligungsansatzes einerseits und gleichzeitig zu einer Wertberichtigung andererseits geführt. Diese hätte wiederum zu einer Verteilung des Wertberichtigungsbedarfes auf sieben Jahre und somit zu einer anzuerkennenden Betriebsausgabe geführt. Der Bw. habe allerdings nicht die Intention verfolgt, Steuern zu sparen, sondern habe vielmehr – wie aufgezeigt – die sich ihm bietende wirtschaftliche Chance ausnützen wollen.

Gleichzeitig brachte der Bw. nachstehende bislang nicht aktenkundig gewesene Urkunden zur Vorlage:

- a) Beschluss des LG Klagenfurt vom Dat.1.2000, GZ X1, betreffend Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Wirth GmbH gem. § 69 Abs. 1 KO**
- b) Beschluss des LG Klagenfurt vom Dat.1.2000, GZ X2, betreffend Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der W GmbH & Co KG gem. § 69 Abs. 1 KO**
- c) Vermögensverzeichnis gem. § 71 Abs. 4 KO der W GmbH & Co KG (GS) vom 30.10.2000**

Aus dem Verzeichnis geht hervor, dass die Summe der Passiva im Zeitpunkt des Konkursantrages S 20.613.375,- (davon S 9.239.870,- an Bankverbindlichkeiten) betragen hat. Dem gegenüber standen Aktiva in Höhe von S 7.701.476,-.

d) Abstattungskreditzusage der Bank1 vom 14.3.2001 samt Kontoauszug
Als Darlehensnehmer dieses Kredites (Konto Nr. 0007-342025) über S 2.500.000,- scheinen der Bw. sowie die DI Bw GmbH auf.

e) Auszüge Kto. Nr. 2300 („Forderungen W“) des Einzeluntern. DI Bw

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben alle Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Aufwendungen gelten dann als durch den Betrieb veranlasst, wenn die Leistungen, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen erbracht werden. Als Maßstab für diese Beurteilung dient die Verkehrsauffassung.

Kernfrage im gegenständlichen Berufungsfall ist, in welcher Eigenschaft der Bw. das Darlehen der W GmbH & Co KG eingeräumt bzw. die der Darlehensgewährung vorgelagerte Bürgschaftsübernahme zugunsten der besagten Personengesellschaft gezeichnet hat.

Tatsache ist, dass der Bw. im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme und auch in jenem der Darlehensgewährung sowohl als (alleiniger) Kommanditist unmittelbar als auch als (alleiniger) Gesellschafter der Komplementär GmbH mittelbar an der Personengesellschaft beteiligt war.

Der Bw. vertritt die Auffassung, dass die Darlehensgewährung und auch die vorgelagerte Bürgschaftsübernahme im Rahmen seines Einzelunternehmens erfolgt seien. Er habe sich durch die Übernahme der KG ein zweites berufliches Standbein verschaffen und damit Synergieeffekte, insbesondere durch Einsparungen bei Vertriebskosten im Marktsegment Italien sowie im Internethandel, ausnützen wollen.

Das Finanzamt vertritt indes die Ansicht, dass der Bw. als Gesellschafter der W KG die Haftungserklärung abgegeben und das Darlehen eingeräumt habe. Damit wäre der Vorgang als Einlage und nicht als Betriebsausgabe zu qualifizieren. Folglich wäre die dubios gewordene Darlehensforderung auch keiner Wertberichtigung zugänglich.

In rechtlicher Hinsicht ist dazu festzuhalten:

Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich in seinem Erkenntnis vom 30.3.2006, 2002/15/0120, mit der Thematik auseinandergesetzt, unter welchen Prämissen Darlehensverluste sowie Zahlungen aus einer übernommenen und letztlich schlagend gewordenen Bürgschaftsverpflichtung, welche von einem Einzelunternehmer zugunsten einer Gesellschaft, an der er beteiligt war, eingegangen wurde, zu Betriebsausgaben führen. Für die steuerliche Berücksichtigung derartiger Zahlungen als Betriebsausgaben sei laut verwaltungsgerichtlicher Sentenz insbesondere wesentlich, dass ein **unmittelbarer Zusammenhang** zwischen dem Einzelunternehmen und den getätigten Aufwendungen bzw. dem zugrunde liegenden Rechtsgeschäft bestehe. Entscheidend ist somit die Existenz einer **eindefiziten und unmittelbaren Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung als Einzelunternehmer und Übernahme der Garantenstellung** (*JAKOM*, Einkommensteuergesetz, 4. Auflage, § 4, Tz 330, „Bürgschaftsaufwendungen“; *Doralt*, Die Einkommensteuer Kommentar, § 4 Tz 330, „Bürgschaften“)).

Bei Vorliegen eines lediglich **mittelbaren Zusammenhangs** ist davon auszugehen, dass dieser Zusammenhang von der persönlichen Sphäre des Steuerpflichtigen als Gesellschafter jener Gesellschaft, zugunsten derer sich der Steuerpflichtige verbürgt hat, verdrängt wird. Aus diesem Grunde reicht das Vorliegen eines mittelbaren Zusammenhangs für die Zuordnung der Betriebsausgaben zum Einzelunternehmen auch nicht aus (vgl. *JAKOM*, aaO.). Diese Betrachtung gilt für Ausgaben, welche aus Darlehensverlusten erwachsen gleichermaßen wie für Zahlungen aus dem Titel der Haftungsinanspruchnahme aufgrund einer abgegebenen Interzession.

Aufgrund der vorhandenen Faktenlage lässt sich im vorliegenden Fall ein unmittelbarer Konnex zwischen Bürgschaftsübernahme bzw. der daraus resultierenden Darlehenshingabe und der Tätigkeit des Bw. als Aluminiumhändler (Einzelunternehmer) nach Ansicht des

erkennenden Senates aus folgenden Gründen nicht herleiten: Primärer Grund des Bw. für die Haftungsübernahme war der, eine drohende Insolvenz der W GmbH & Co KG abzuwenden, diese Gesellschaft zu sanieren und sich damit ein weiteres berufliches Standbein zu schaffen. Der Bw. gab diesbezüglich zu Protokoll, dass er – wirtschaftlich betrachtet – durch die Bürgschaftsübernahme ATS 10 Mio. in die KG investiert habe. Dass der Bw. eine sich in finanziellen Nöten befindliche Firma übernommen habe, war diesem durchaus bekannt und bewusst, hatte der Kaufpreis für diese Gesellschaft iHv € 1,- lediglich Symbolcharakter. Durch das Verhindern eines drohenden Insolvenzverfahrens mittels Haftungsübernahme im Jahre 1997 und die daraus resultierende Versorgung der Gesellschaft mit Liquidität gab der Bw. unmissverständlich zu erkennen, dass dieser als ihr faktischer Alleineigentümer alles daran setzte, den Fortbestand der Firma – wohl unter geänderten Prämissen (forciert werden sollte offenbar die Vertriebsschiene im Holzhandel) – zu sichern. Damit ist auch offensichtlich, dass der Bw. vordergründig als Gesellschafter der W KG die Bürgschaftsverpflichtung einging und nicht als Einzelunternehmer (Aluminiumhändler). Das vom Bw. angezogene Argument des Entstehen allfälliger Synergieeffekte im Bereich des Vertriebes (Internethandel, Markt in Italien) reicht nicht aus, um bereits von einer unmittelbaren (iSv konditionalen) Verknüpfung der Einnahmen als Einzelunternehmer und der übernommenen Haftung bzw. Darlehensgewährung sprechen zu können. Die durch Synergien beabsichtigten Einsparungen im Vertrieb repräsentieren lediglich einen mittelbaren Zusammenhang zwischen künftiger Einnahmenerzielung als Einzelunternehmer und übernommener Haftung respektive nachfolgender Darlehenseinräumung. Primäre Absicht und damit unmittelbarer – dem Erzielen von Synergieeffekten vorgelagerter – Zweck der vom Bw. gesetzten Handlungen war, wie bereits ausgeführt, das erworbenen Unternehmen W GmbH & Co KG am Leben zu erhalten und es zu sanieren, um so in weiterer Folge Einkünfte aus dem Holzvertrieb lukrieren zu können. Mit den entstehenden Gewinnen sollten die Bankverbindlichkeiten zur Abdeckung gebracht werden. Diese Intention ist aber geradezu charakteristisch für das Handeln eines Firmeninhabers (wesentlich beteiligten Gesellschafters) und nicht für jenes eines Geschäftspartners, welcher sich durch eine engere Zusammenarbeit Vorteile für sein eigenes Unternehmen verspricht bzw. erhofft.

Der ins Treffen geführte Einwand, wonach im vorliegenden Fall ein Fremdvergleich unter dem Aspekt der Betriebsvermögensrechte gar nicht erforderlich wäre (obgleich nach Auffassung des Bw. eine fremdübliche Gestaltung im Blickwinkel eines Sanierungsvorganges ohnedies vorliegen würde), erweist sich als nicht bzw. nur bedingt zutreffend. Richtig ist, dass eine fremdübliche Gestaltung in Form der Abfassung von schriftlichen Darlehensurkunden durch die gesetzten „Aktenvermerke“ substituiert wird. Das Nichtvorliegen einer unter Fremden üblicherweise gewählten Vertragsgestaltung erweist sich gegenständlich in

Ansehung des Umstandes, dass die wesentlichen Punkte der Darlehensvereinbarung (Darlehenshöhe, Laufzeit, etc.) festgehalten wurden, als unschädlich.

Wesentlich für die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen der hier vorliegenden Art ist allerdings auch, dass das vom Einzelunternehmer in Bezug auf die Haftungsübernahme gesetzte Grundgeschäft (haftungskausale Geschäft) einem **Fremdvergleich** standhält. Aufwendungen aus der Garantenstellung heraus führen demnach nur dann zu Betriebsausgaben, wenn auch ein fremder Unternehmer ceteris paribus diese Bürgschaftsverpflichtung eingegangen wäre (VwGH 30.3.2006, [2002/15/0120](#); *Doralt*, aaO.). Im gegenständlichen Fall ist sonach zu hinterfragen, ob auch ein nicht an der W GmbH & Co KG beteiligter Unternehmer, sich für diese Gesellschaft im Ausmaß von ATS 10 Mio verbürgt hätte, und zwar einzig und allein aus dem Grunde, um durch Gewinnung von Synergien Vertriebskosten bei seinem Einzelunternehmen zu senken. Der erkennende Senat vertritt dazu die Ansicht, dass ein fremder Dritter eine derartige Verpflichtung in der hier vorliegenden Art und Weise nicht übernommen hätte. Ein Extraneus hätte – schon aus Gründen der Beweissicherung – auf das Abfassen einer schriftlichen Vereinbarung gedrungen, in welcher die konkreten Umstände in Bezug auf die Leistung und (zu erwartende) Gegenleistung festgehalten worden wären. Fremdüblich wäre dabei insbesondere gewesen, die Art und das Ausmaß der künftigen Zusammenarbeit, den Umfang des dadurch hervorgerufenen bzw. zu erwartenden Einsparungspotentials, die Dauer der Zusammenarbeit, etc. vertraglich festzuhalten bzw. zu determinieren. Dies insbesondere in Anbracht der Höhe der übernommenen Bürgschaftsverpflichtung sowie unter Bedachtnahme auf die prekäre finanzielle Situation der W GmbH & Co KG. Derartiges wurde allerdings nicht bzw. nicht in der gebotenen eindeutigen Weise vorgenommen. Somit lässt sich im Rahmen einer nunmehr anzustellenden *ex post* Betrachtung auch nicht verifizieren, ob überhaupt eine unter Fremden (in der Regel) gegebene Äquivalenz zwischen Leistung und Gegenleistung bestanden hat.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall der UFS aufgrund der vorliegenden Beweislage in Verbindung mit dem Parteienvorbringen in freier Beweiswürdigung ([§ 167 Abs. 2 BAO](#)) zu beurteilen hatte, ob aufgrund der gegebenen Umstände unter Bedachtnahme auf die von der Judikatur geprägten Kriterien angenommen werden kann, dass die eingegangene Bürgschaftsverpflichtung bzw. die Darlehensgewährung primär und nahezu ausschließlich in der Interessensphäre des Einzelunternehmers (Aluminiumhändler) begründet lag und nicht überlagert wurde von jener als Gesellschafter der W GmbH & Co KG. Die Nachweisführung darüber, dass sowohl für die Bürgschaftsübernahme als auch für die Darlehenseinräumung nahezu ausschließlich Umstände maßgeblich gewesen seien, die unmittelbar in der betrieblichen Sphäre des Bw. als Aluminiumhändler angesiedelt seien, hätte der Bw. zu erbringen gehabt. Einen derartigen Nachweis blieb dieser allerdings schuldig. Im

Gegenteil, der Bw. gab im Zuge der Erörterung unmissverständlich zu erkennen, dass insbesondere die Schaffung eines weiteren beruflichen Standbeines für sein Engagement bei der W GmbH & Co KG ausschlaggebend war. Dies untermauerte den Eindruck, dass der Bw. primär als faktischer Alleineigentümer der KG die Bürgschaftsverpflichtung eingegangen war.

Daraus folgt, dass bei vorliegender Sachverhaltskonstellation erlittene Verluste aus Darlehensforderungen ebenso wenig Betriebsausgaben beim Einzelunternehmer darstellen, wie Zahlungen aufgrund einer schlagend gewordenen Bürgschaftsverpflichtung.

Die aus der schlagend gewordenen Bürgschaft resultierende Darlehenseinräumung ist daher auch keiner Wertberichtigung zugänglich. Die Anerkennung der begehrten Aufwendungen (Dotierung für WB) bleibt daher versagt.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. Jänner 2013