

GZ. RV/2497-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 17. September 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Wagner für die Intercura Treuhand u. Revisionsges.m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf, vertreten durch Mag. Marcinkowska, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### 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

In den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2000 wurde zur Art des Unternehmens angegeben: "Akquisitionstätigkeit", die gleiche Angaben enthalten die Einkommensteu-

erklärungen zur Art der Tätigkeit (37f/98, 11f/99, 12f/00). Bei der Erhebung des Finanzamtes anlässlich der Neuaufnahme gab der Bw. betreffend die Frage nach der genauen Unternehmens-tätigkeit "*Vermittlungstätigkeit*" und im Übrigen den Betriebsbeginn mit "*1.1.98*" an (Niederschrift vom 26. Jänner 1999, DB).

Vom Berufungswerber (Bw.) wurden abgesehen von nicht strittigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit folgende Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt:

1998	S	145.254,00
1999	-S	48.060,00
2000	S	249.861,00

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit macht der Bw. in diesen Jahren jeweils mit der Bezeichnung "*Inanspruchnahme Haftungsfall*" als "*Ausgaben*" u.a. die nachstehenden – berufungsgegenständlichen – Beträge geltend:

1998	S	1.818.686,00
1999	S	620.000,00
2000	S	74.078,70

Die gleichlautende Begründung betreffend diese Ausgabenposition in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen lautet:

"Im Rahmen seiner Beratungstätigkeit übernahm der Bw. persönliche Haftungen für Bankkredite einer international tätigen Gesellschaft mbH, die ihm u.a. die Intensivierung seiner beruflichen Kontakte in ost- und südeuropäischen Ländern ermöglichte.

Durch die äußerst schlechte Entwicklung der Geschäfte wurden die Bankhaftungen schlagend und führten zu Exekutionshandlungen gegen den Bw.

Im Berichtsjahr konnten entsprechende Vereinbarungen mit den Banken getroffen werden, um einen Privatkurs des Bw. und damit den Wegfall seiner Verdienstmöglichkeiten zu vermeiden" (6/98, 9/99, 8/00).

Das Finanzamt ersuchte um Nachweis der betrieblichen Veranlassung des Eingehens der gegenständlichen Bürgschaft an Hand von Verträgen und sonstigen Unterlagen und um Vorlage entsprechender Zahlungsbelege (9. Februar 2000, 9/98).

Nach einer Erinnerung seitens des Finanzamtes (11/98) teilte der steuerliche Vertreter des Bw. Folgendes mit:

"In der Beilage übermittle ich ... Kopien der abgeschlossenen Vereinbarungen mit dem jeweiligen Kreditinstituten, der getätigten Zahlungen sowie eine Aufstellung der vom Dienstgeber einbehaltenen Gehaltspfändungen.

Der Bw. hat im Zusammenhang mit seiner Geschäftsführertätigkeit für die C...-Gruppe insbesondere Kontakte zu den ehemaligen Oststaaten erreicht und darauf aufbauend die A... GesmbH mitgegründet. Dort war er vom 19.03.1994 bis 20.07.1996 als Geschäftsführer tätig und hat auch persönliche Haftungen für Bankkredite übernehmen müssen.

Durch massive wirtschaftliche Probleme wurden diese Haftungen schlagend, was beinahe den Privatkonkurs des Bw. zur Folge hatte. Die dadurch ruinierte Reputation hätte die Geschäftsführungsposition des Bw. und die damit verbundenen Einnahmen zweifelsfrei unmöglich gemacht.

Aus der angeführten zwischen dem Bw. und der T... Bank am 17. März bzw. 6. April 1998 geschlossenen Vereinbarung geht hervor:

"1. Der Bw. bietet hiemit freiwillig (ohne Eingeständnis einer Schuld) den gesamten Schaden den die T... Bank durch die Kreditgewährung an die A. GmbH (Kreditvertrag vom 4. Juli 1996) erlitten hat oder erleiden wird, gut zu machen oder zu ersetzen.

2. Die T... Bank nimmt dieses Anbot über einen Betrag von ÖS 1.000.000,-- an, wobei ein Teilbetrag in Höhe von ÖS 500.000,-- binnen vierzehn Tagen, ein zweiter Teilbetrag in Höhe von ÖS 500.000,-- binnen sechs Monaten jeweils ab rechtswirksamer Unterfertigung dieser Vereinbarung fällig ist.

3. Der Bw. verpflichtet sich unwiderruflich, diese Zahlungen zu den Fälligkeitszeitpunkten bei 3tägigem Respiro auf ein von der T... Bank genanntes Konto zu leisten.

Die T... Bank ihrerseits erklärt, dass mit der Leistung der oben genannten Beträge jegliche Ansprüche oder Forderung gegenüber dem Bw. seien sie vertraglicher oder schadenersatzrechtlicher Natur, oder aus irgendeinem anderen zivil- oder strafrechtlichen Grund, im Besonderen alle Ansprüche, die aus der Kreditgewährung der T... Bank an die A... GmbH vom 4. Juli 1996 gegenüber dem Bw. geltend gemacht wurden oder noch geltend gemacht werden könnten, bereinigt und verglichen sind" (32/98).

Betreffend die zwischen dem Bw. und der B... Bank geschlossene Vereinbarung geht aus dem Schreiben der Bank an den Bw. vom 16. April 1998 hervor:

"Bezugnehmend auf die Korrespondenz vom 30.03./10.04.1998 erklären wir uns einverstanden, Sie aus der Haftung zu dem im Betreff genannten Konto zu entlassen, wenn Sie den Betrag von S 350.000,00 wie folgt zur Einzahlung bringen: ...

Die Vereinbarung versteht sich bei Terminverlust und Wiederaufleben für den Fall der Nichteinhaltung auch nur einer Zahlung" (27/98).

Das Finanzamt schied bei der Bescheiderlassung für das Jahr 1998 die als Betriebsausgaben geltend gemachten Kosten "*Inanspruchnahme Haftungsfall*" mit der Begründung aus, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Bürgschaft lediglich bei betrieblicher Veranlassung des Eingehens dieser Bürgschaft als Betriebsausgaben abzugsfähig seien (VwGH 23.10.1990, 90/14/0080).

Aus der Aktenlage sowie den nachgereichten Unterlagen könne ein Zusammenhang dieser Zahlungen mit dem Einzelunternehmen des Bw. nicht abgeleitet werden.

Die in Rede stehende Ausgabenposition könne daher auch nicht anerkannt werden.

Die alternative Berücksichtigung dieses Betrages (S 1.818.686,00) als außergewöhnliche Belastung erscheine nicht möglich, da das Merkmal der Zwangsläufigkeit fehlt (vgl. z.B. Vereinbarung mit der T... Bank, 42/98).

Bei den Veranlagungen betreffend die Jahre 1999 und 2000, im Rahmen derer die geltend gemachten Kosten "*Inanspruchnahme Haftungsfall*" wiederum nicht berücksichtigt wurden, verwies das Finanzamt hinsichtlich der Abweichung von der Steuererklärung auf diese Begründung (16/99, 17/00).

Die Berufung wurde folgendermaßen begründet:

"Der Bw. musste im Rahmen seiner Geschäftsführungstätigkeit – wie bei GesmbH's üblich – die persönliche Haftung für Kredite der A... GesmbH übernehmen, die aufgrund der wirtschaftlich tristen Lage der obgenannten Gesellschaft leider schlagend wurden.

Durch den Umstand, dass die obgenannten Haftungen schlagend wurden, kämpfte der Bw., den beinahe unabdingbaren Privatkurs abzuwenden. Letzteres hätte jedoch die Verdienstmöglichkeiten des Bw. nachhaltig reduziert.

Trotz der obgenannten Schwierigkeiten konnte der Bw. aufgrund der während seiner Tätigkeit bei der A... GesmbH gesammelten Erfahrung seine Kontakte zu den ehemaligen Oststaaten ausbauen.

Da die schlagend gewordenen Haftungen somit einerseits eng mit der Geschäftsführungstätigkeit des Bw. zusammenhängen, andererseits jedoch auch der Vergleich mit den Banken die einzige Möglichkeit der Abwendung eines Privatkonkurses darstellte, handelt es sich sehr wohl um Betriebsausgaben, wobei auch in eventu die Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 EStG gegeben ist" (46f/98).

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvereentscheidung mit nachfolgender Begründung:

"Haftungsübernahmen (Bürgschaftszahlungen) können nur dann als Betriebsausgaben abzugsfähig sein, wenn sie betrieblich veranlasst sind. Beim Gesellschafter-Geschäftsführer sind die Aufwendungen für eine Bürgschaft zu Gunsten der Gesellschaft grundsätzlich auf die Beteiligung zu aktivieren. Im Fall des Bw. wurde trotz Aufforderung vom 09.02.2000 eine betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen: Verträge mit Kreditinstituten, aus denen hervorgeht, dass die Schuldenübernahme freiwillig erfolgt ist sowie die Zahlungsbelege allein reichen zum Nachweis nicht aus.

Die Übernahme einer Bürgschaft für Schulden einer GesmbH durch ihren Geschäftsführer kann bei dessen Inanspruchnahme als Bürge zu keiner außergewöhnlichen Belastung führen, weil bereits der Bürgschaftsübernahme als unternehmerisches Wagnis keine Zwangsläufigkeit im Sinne der Bestimmungen des § 34 EStG zukommt, was auch Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen ausschließt (VwGH vom 13.10.1987, 86/14/0007," 48/98).

Im eingebrochenen Vorlageantrag wurde das in der Berufung erstattete Vorbringen wiederholt (50/98).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ersuchte den Bw. "*alle Unterlagen (jedweder Art) zu Berufungsgegenstand, vorzulegen.*

*Dem Finanzamt wurden abgesehen von Zahlungsunterlagen (Auftragsbestätigungen) nur die mit der T. Bank AG geschlossene Vereinbarung vom 17. März 1998 und das Schreiben der B. Bank AG vom 16. April 1998 übermittelt.*

*Insbesondere wurden Unterlagen der Haftungsübernahmen (vermutlich erfolgten die Haftungsübernahmen im Jahr 1996 – in der oben angeführten Vereinbarung wird auf einen Kreditvertrag vom 4. Juli 1996 Bezug genommen) nicht übermittelt."*

In Beantwortung dieses Schreibens wurden die mit der T. Bank AG geschlossene Vereinbarung vom 17. März 1998, das Schreiben der B. Bank AG vom 16. April 1998 und das Schreiben der B.R. Bank an den Bw. vom 27. Juli 1998 übermittelt.

Mit einem weiteren Schreiben ersuchte die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Bw. nochmals "alle Unterlagen (jedweder Art) zum Berufungsgegenstand, vorzulegen.

*Obwohl im ha. Schreiben vom 10. März 2003 angeführt wurde, dass dem Finanzamt abgesehen von Zahlungsunterlagen (Auftragsbestätigungen) nur die mit der T. Bank AG geschlossene Vereinbarung vom 17. März 1998 und das Schreiben der B. Bank AG vom 16. April 1998 übermittelt worden sind und insbesondere Unterlagen der Haftungsübernahmen (vermutlich erfolgten die Haftungsübernahmen im Jahr 1996 – in der oben angeführten Vereinbarung wird auf einen Kreditvertrag vom 4. Juli 1996 Bezug genommen) nicht übermittelt worden sind, haben Sie wiederum lediglich Kopien jener Unterlagen vorgelegt, welche dem Finanzamt übermittelt worden sind.*

*Sie werden daher **nochmals** ersucht, alle Unterlagen (jedweder Art) zum Berufungsgegenstand - **insbesondere Unterlagen der Haftungsübernahmen** (vermutlich erfolgten die Haftungsübernahmen **im Jahr 1996** – in der oben angeführten Vereinbarung wird auf einen Kreditvertrag vom 4. Juli 1996 Bezug genommen) – vorzulegen."*

Dieses Schreiben beantwortend wurden nachfolgende Unterlagen vorgelegt:

Kreditvertrag vom 21. April 1995, abgeschlossen zwischen der B. Bank und der A... GmbH

Krediterhöhung vom 18. Juli 1995, abgeschl. zwischen der B. Bank und der A... GmbH

Kreditprolongation vom 18. März 1996, abgeschl. zwischen der B. Bank und der A... GmbH

Bürgschaftsvertrag vom 1. März 1995, abgeschl. zwischen der R. Bank P. und dem Bw.

In der am 17. September 2003 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. nachstehende "Zusammenfassung des Sachverhaltes" vorgelegt:

Der Bw. sei bereits Mitte der 80er Jahre beruflich als geschäftsführender Gesellschafter der Fa. M. GmbH in den damaligen Comecon-Staaten tätig gewesen und habe sich hierbei erhebliches know how in den Handelsusancen, allerdings auch durch Knüpfen von persönlichen Kontakten erarbeitet.

Aufgrund dieser Kenntnisse habe er Anfang der 90er Jahre eine Beschäftigung im Management der C.-Gruppe mit dem Schwerpunkt Betreuung und Ausbau des Ostgeschäfts erreicht. In dieser Funktion sei der Bw. für den Auf- und Ausbau der C.-Tochtergesellschaften in den Staaten Slowakei, Tschechien, Ungarn, Russland, Polen und Rumänien zuständig gewesen.

Durch die Trennung bei der Fa. M. in den Jahren 1992 und 1993 habe dem Bw. der Verlust seiner mühsam aufgebauten Handelskontakte gedroht, die letztendlich von wesentlicher Bedeutung für Erstbeauftragungen im Personalberatungssektor gewesen seien.

Der Kontakt zu einem Unternehmer, der neben hervorragenden wirtschaftlichen und politischen Kontakten in Österreich und Kroatien auch kroatisch als Muttersprache besessen habe, habe den Bw. veranlasst, in den Jahren 1994 und 1995 zwei Handelsgesellschaften mit aufzubauen, in denen über die Pflege und den Ausbau des bisherigen Kontaktnetzes hinaus auch der bis dahin aufgrund der Kriegssituation brach liegende Raum Kroatien / Slowenien geschäftlich aufgearbeitet werden habe können.

Zum Aufbau dieser Handelsgesellschaften hätten beide Geschäftsführer persönliche Haftungen übernommen.

In der Folge hätten sich beide Handelsgesellschaften nach Anfangserfolgen dramatisch schlecht entwickelt, wobei Hauptursache dafür kriminelle Geschäftspraktiken eines kroatischen Geschäftsfreundes des Mitgeschäftsführers des Bw. gewesen sein dürfte.

Der Bw. habe zwischenzeitlich aufgrund seiner ausgezeichneten Ostkontakte nicht nur die C.-Gruppe nach Osteuropa hin entsprechend positionieren, sondern darüber hinaus eine strategische Anbindung an einen internationalen Beratungskonzern erreichen können, wodurch die steuerpflichtigen Einnahmen des Bw. in den Berufsjahren deutlich ange-stiegen seien.

Aufgrund der leider schlagend gewordenen Haftungen hätten erhebliche Teile des Einkommens des Bw. dafür verwendet werden müssen, um in einer außergerichtlichen Einigung mit den Banken einen Privatkonskurs zu vermeiden, welcher die Karriere und den erheblichen steuerpflichtigen Einkommen des Bw. ein jähes Ende gesetzt hätte.

Über den Verlauf der Berufungsverhandlung wurde nachstehende Niederschrift aufgenommen:

"Der Bw. führte aus, einen Mag. B... kennengelernt zu haben, der Prokurist der kroatischen Eisenbahn war. Dieser hatte beste Kontakte zu Generaldirektoren und zur Politik, kannte wichtige Gesprächspartner, weshalb es für den Bw. naheliegend war, mit diesem die gemeinsame Firma A.... aufzubauen, nicht zuletzt deshalb, um daraus Einkünfte zu erzielen, und zwar Einkünfte auch im Rahmen der C.... Gruppe.

Die Geschäfte sind floriert, es wurden Geschäftsverbindungen mit dem As.... Konzern hergestellt (Baustoffe, Beton). Des weiteren wurde mit Rechtsanwalt Dr. S.... Verbindung aufge-

nommen, der diese Firma dadurch unterstützt, um Niederlassungen der C.... Gruppe in Kroatien und Slowenien zu gründen.

Auf die Frage der Finanzamtsvertreterin, was Unternehmensgegenstand der A.... Gruppe bzw. der C.... Gruppe war, antwortet der Bw., dass die A.... Handel und Transport (Handel mit Waren aller Art) betrieb, während die C.... Gruppe, der auch der Bw. als Geschäftsführer angehört, Personal- und Unternehmensberatung betrieb.

Der steuerliche Vertreter führt aus, dass die streitgegenständlichen Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus den Kontakten mit Mag. B.... entstanden sind.

Über Befragung der Finanzamtsvertreterin wird klargestellt, dass die streitgegenständlichen Vermittlungsprovisionen von verschiedenen Auftraggebern geleistet wurden, im wesentlichen jedoch aus der C.... Gruppe."

Laut Berichterstatter lässt sich aus den vorgelegten Abrechnungen der angegebene Zusammenhang nicht nachvollziehen: "Ar.... Werbung GesmbH.: Tätigkeit bezüglich der Suche eines Netzwerkes und der Aufnahme der Ar.... in ein Netzwerk, welches in den Ländern USA, England, Deutschland und Frankreich, führend in der Anzeigevermittlung, aktiv ist."

Der steuerliche Vertreter sieht im Gegensatz zu den Zitierungen des Berichterstatters einen Zusammenhang, wobei klargestellt wird, dass die A.... ein Tochterunternehmen der C.... Gruppe ist.

"Auf Befragung der Finanzamtsvertreterin führt der Bw. aus, dass er lt. Firmenbuch als Gesellschafter-Geschäftsführer der A.... am 9.11.1995 ausgeschieden ist. Die Banken hätten jedoch ihn, wie auch Mag. B...., trotzdem aus den Haftungen nicht entlassen.

Berichterstatter: Wiedergegeben werden die Festlegungen aus dem Steuerakt bzw. dem Firmenbuchauszug, auch Gesellschaftsvertrag der A.... GesmbH.

Die diesbezügliche Beilage wird der Niederschrift angeschlossen.

Der Bw., wie auch der steuerliche Vertreter räumen ein, dass aus der A.... Gruppe keine Geschäftsführerbezüge geflossen sind. Dies aber deshalb, da der Bw. daran interessiert war, seine Position in der C.... Gruppe auszubauen."

***Der Senat hat erwogen:***

Im vorliegenden Fall ist zu beurteilen, ob die oben angeführten Zahlungen, bei welchen es sich um Haftungsinanspruchnahme handelt, als Betriebsausgaben der selbständigen Tätigkeit des Bw. bzw. in eventu als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind oder nicht.

**Betriebsausgaben:**

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsaufgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb – hier: einer als Einzelunternehmer ausgeübten Akquisitions-/Vermittlungs-tätigkeit – veranlasst sind.

Hinsichtlich der "Veranlassung" von Betriebsausgaben führen Hofstätter-Reichel im Kommentar zur Einkommensteuer 1988 unter Tz 1 zu § 4 Abs. 4, allgemein, aus, dass entsprechend der Gesetzesdefinition dem Begriff des "Verlassens" nicht bloß die Bedeutung eines bewussten, also gewollten und beabsichtigten Tätigwerdens zu unterstellen ist, sondern auch ungewollte oder sogar unerkannte Ergebnisse zu Vermögensminderungen führen und in weiterer Folge den Gewinn beeinflussen können. Bei der Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen oder Ausgaben als Betriebsausgaben zu werten sind, kommt es vielmehr nur auf den wirtschaftlichen Zusammenhang der "Ausgabe" mit der betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen an. Demzufolge sind Betriebsausgaben nicht nur Ausgaben, die im Betrieb nun vermeidbar sind, sondern alle durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen (VwGH vom 27.1.1981, ZI. 14/1296/77, ZI. 81/14/0009), selbst dann, wenn der damit beabsichtigte wirtschaftliche Erfolg nicht eingetreten ist (VwGH v. 18.6.1965, ZI. 248/65). Grundsätzlich steht es der Finanzbehörde nicht zu, die Notwendigkeit und die Angemessenheit einer Betriebsausgabe zu prüfen.

Zur Frage der Anerkennung von Bürgschaftszahlungen als Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit, hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt Stellung genommen und immer wieder ausgesprochen, es sei bei der Beurteilung dieser Frage grundsätzlich entscheidend, ob die Übernahme einer Bürgschaft "in Ausübung des Berufes" erfolge und ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestehe. Der Gerichtshof verneinte jedoch die Abzugsfähigkeit einer Bürgschaftszahlung im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch einen an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer mit der Begründung, die Übernahme von Verpflichtungen der Gesellschaft seitens des Gesellschafters sei grundsätzlich als Einlage zu werten. Die Einlage diene primär dem Fortbestand der Gesellschaft und erst sekundär der Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge (VwGH vom 24.1.1990, ZI. 86/13/0162).

Zu den beruflichen Obliegenheiten eines Geschäftsführers gehört nicht die Verpflichtung, Haftungen bzw. Zahlungsverpflichtungen für die Gesellschaft zu übernehmen.

Somit steht der Erfassung von Vermögensverlusten hinsichtlich schlagend werdenden Bürgschaften als Betriebsausgaben entgegen, dass derartige Kapitalzuführungen durch das

Gesellschaftsverhältnis veranlasst und daher auf die Anschaffungskosten der Beteiligung zu aktivieren sind (vgl. Hofstätter-Reichel, die Einkommensteuer EStG 1988 § 16 EStG allgemein Tz. 6 und Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar § 4 Tz. 330; VwGH 24.1.1990, 86/13/0162 in ÖStZB 1990, 304 und RME ÖStZ 1998, 271, sowie VwGH 20.6.1990, 90/13/0064, 0005 in ÖStZB 1991, 35 die beiden letzteren iZm Einkünften aus Kapitalvermögen und Werbungskosten gemäß § 16 sowie § 3 Z 2 EStG 1988).

Mit Bürgschaftsvertrag vom 1. März 1995, abgeschlossen zwischen der R.Bank P. und dem Bw., übernahm der Bw. betreffend den der A.... GmbH. eingeräumten Abstattungskreditvertrag vom selben Tag zur Sicherstellung aller Forderungen des Kreditgebers die Haftung als Bürge und Zahler zur ungeteilten Hand (Punkt 1.).

Mit Kreditvertrag vom 21. April 1995, abgeschlossen zwischen der B.Bank und der A.... GmbH, wurde ein Kredit von S 500.000,00 eingeräumt und haftet u.a. der Bw. für alle entstehenden Verbindlichkeiten zur ungeteilten Hand (Seite 2, 5. Absatz).

Mit der zu diesem Kreditvertrag am 18. Juli 1995 abgeschlossenen Krediterhöhung wurde der Kredit um S 1.300.000,00 aus S 1.800.000,00 erhöht.

Am 18. März 1996 erfolgte eine Kreditprolongation bis 28. Feber 2000 und übernahm u.a. der Bw. auch weiterhin die Haftung als Schuldners zur ungeteilten Hand für den gegenständlichen Kredit (ab Seite 1, letzter Absatz).

Aus dem Steuerakt (bzw. dem Firmenbuchauszug; auch Gesellschaftsvertrag, DB) der A.... GmbH. ergibt sich Folgendes:

1.3.1994:

Gründung der A.... GmbH.

"Das Stammkapital beträgt S 501.000,-- und wird von den Gesellschaftern wie folgt übernommen und bar eingezahlt:

1.) Herr .... übernimmt eine Stammeinlage in Höhe von S 167.000,00 und leistet darauf eine Bareinzahlung von S 83.500,00

2.) Herr .... (der Bw.) übernimmt eine Stammeinlage in Höhe von S 167.000,00 und leistet darauf eine Bareinzahlung von S 83.500,00

Funktion gelöscht eingetragen am 21.01.1997

Antrag auf Änderung eingelangt am 16.01.1997

3.) Herr .... übernimmt eine Stammeinlage in Höhe von S 167.000,00 und leistet darauf eine Bareinzahlung von S 83.500,00 (K-Akt, DB)

7.10.1994:

Bw.: Stammeinlage S 167.000 hierauf geleistet S 167.000

(Antrag auf Änderung im Firmenbuch eingelangt am 4.10.1994)

Geschäftsführer (handelsrechtlich):

Der Bw., geb.... vertritt seit 19.03.1994 selbständig

Funktion gelöscht eingetragen am 20.07. 1996

Antrag auf Änderung eingelangt am 27.06.1996

31.05.2000

Firma gelöscht gemäß § 40 FBG (infolge Vermögenslosigkeit – Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 21.03.2000; K-Akt, DB)

Amtswegige Löschung eingetragen am 31.05.2000

Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1994 (Beträge in S):

Gesamtbetrag der Entgelte	2.242.627,94	
davon steuerfrei gemäß § 6 UStG 72	- <b>2.165.993,43</b>	
steuerpflichtiger Umsatz	76.634,51	Steuer
davon zu versteuern mit 20 v.H.	76.634,51	15.326,90
abziehbare Vorsteuer		- <b>492.925,10</b>
Überschuss		477.598,00

Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1994 (Beträge in S):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 445.765,00
nichtausgleichsfähige Verluste	<b>25.342,00</b>
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 420.423,00

Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1995 (Beträge in S):

Gesamtbetrag der Entgelte	9.237.036,67	
davon steuerfrei gemäß § 6 UStG 72	- <b>9.183.359,00</b>	
steuerpflichtiger Umsatz	53.677,67	Steuer
davon zu versteuern mit 20 v.H.	53.677,67	10.735,53
abziehbare Vorsteuer		- <b>1.878.385,50</b>
Gutschrift		- 1.867.650,00

Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1995 (Beträge in S):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	416.729,00
verrechenbare Verluste der Vorjahre	- <b>25.342,00</b>
Gesamtbetrag der Einkünfte	391.387,00
Verlustabzug	- 391.387,00
Einkommen	0,00

Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1996 (Beträge in S):

Gesamtbetrag der Entgelte	7.374.941,69	
davon steuerfrei gemäß § 6 UStG 72	- <b>7.372.141,69</b>	
steuerpflichtiger Umsatz	2.800,00	Steuer
davon zu versteuern mit 20 v.H.	2.800,00	560,00
abziehbare Vorsteuer		- <b>1.952.459,22</b>
Gutschrift		1.951.899,00

Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1996 (Beträge in S):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 4.204.403,00
nichtausgleichsfähige Verluste	<b>6.625,00</b>
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 4.197.778,00

Einkommen	0,00
-----------	------

Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1997 (Beträge in S):

Gesamtbetrag der Entgelte	695.281,60	
davon steuerfrei gemäß § 6 UStG 72	<b>- 575.115,00</b>	
steuerpflichtiger Umsatz	120.166,60	Steuer
davon zu versteuern mit 20 v.H.	120.166,60	24.033,32
abziehbare Vorsteuer		<b>- 119.477,42</b>
Gutschrift		95.444,00

Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1997 (Beträge in S):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 8.242,672,00
nichtausgleichsfähige Verluste	<b>604,00</b>
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 8.242.068,00
Einkommen	0,00

Aus den Jahresabschlüssen für die Jahre 1995 und 1996 geht hervor, dass Geschäftsführungsbezüge weder bezahlt noch überhaupt verrechnet wurden. In der Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 1995 scheint (abgesehen von Reisespesen in Höhe von S 38.240,86) nur die Aufwandsposition "Pflichtversicherungsbeiträge S 54.807,84" auf, in jener für das Jahr 1996 (abgesehen von Reisekosten in Höhe von S 138.997,10) Gehälter in Höhe von S 43.286,25 und in jener für das Jahr 1997 (bei Reisekosten von S 5.323,99) Gehälter iHv S 46.695,60.

Die dem Bw. aus der Haftungsübernahme erwachsenen Kosten sind nach Ansicht des Senates durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und als Gesellschaftereinlage zu werten. Solche "Einlagen" stellen ebenso wenig Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dar, wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt. Sie können nicht in Betriebsausgaben des Gesellschafters umgedeutet werden, die diesem in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer erwachsen. Primär dienen nämlich die Einlagen des Gesellschafters einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft dem Fortbestand dieser Gesellschaft.

Bei den im Rahmen der als Einzelunternehmer – ab Jänner 1998 – ausgeübten Akquisitions-/Vermittlungstätigkeit geltend gemachten Haftungsanspruchnahmen handelt es sich in Wahrheit um im Bereich der angeführten Gesellschaft angefallene und den Gesellschafter (den Bw.) treffende Verluste am Stammvermögen bzw. Aufwendungen zur Vermeidung von Kapitalverlusten. Diese sind einkommensteuerrechtlich nicht abzugsfähig.

Die strittigen Aufwandspositionen sind daher nicht der einkommensteuerrechtlich relevanten Betätigung "*Akquisitions- / Vermittlungstätigkeit*", die seit Anfang 1998 ausgeübt wird, sondern als Vermögensverluste dem körperschaftsteuerrechtlichen A. GmbH-Engagement des Bw. zuzuordnen, welches bezogen auf den Abschluss des Bürgschaftsvertrages (im März 1995) rund 3 Jahre zurücklag.

Das Berufungsbegehren musste daher als unbegründet abgewiesen werden. Abgesehen davon wurde die Geschäftsführerposition des Bw. bei der A. GmbH mit 20.7.1996 beendet und finden sich in den Bilanzen kaum nennenswerte Gehaltszahlungen und schon gar keine Geschäftsführerbezüge; die bezughabende Angabe des Bw. in der mündlichen Verhandlung lässt sich damit in Deckung bringen. Eine Argumentation, die Haftungs- und Bürgschaftsinanspruchnahmen stünden mit (einer) Einkunftsquelle(n) in den Streitjahren – 1998 bis 2000 – in Zusammenhang, kann nicht erfolgen. Schließlich stehen die strittigen Aufwendungen des Bw. mit endbesteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen in Zusammenhang (allfällige Gewinnanteile aus GmbH-Anteilen), womit in Hinblick auf § 20 Abs. 2 EStG auch insoweit keine Abzugsmöglichkeit besteht.

### **Außergewöhnliche Belastung:**

Ausgaben oder Aufwendungen sind von Amts wegen als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 zu berücksichtigen, sofern diese die im Gesetz normierten Voraussetzungen erfüllen. Im gegenständlichen Fall ist zu prüfen, ob betreffend die in Streit stehenden Aufwendungen die gesetzlichen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 erfüllt sind und Folge dessen steuermindernd zu berücksichtigen sind.

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Sie muss außergewöhnlich sein.
- Sie muss zwangsläufig erwachsen.
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach Abs. 3 der genannten gesetzlichen Bestimmung erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann, wobei das Gesetz jedoch keine allgemeine Definition oder Zwangsläufigkeit enthält. Diese ist vielmehr aus den einzelnen im Gesetz angeführten tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nach den Umständen im Einzelfall differenziert abzuleiten (VwGH 3.3.1992, Zl. 88/14/0011, ÖStZB 1992, 660).

Unter tatsächlichen Gründen sind Ereignisse zu verstehen, die unmittelbar den Steuerpflichtigen selbst betreffen (VwGH 2.3.1993, Zl. 93/14/0018, ÖStZB 1993, 507).

Darunter fallen etwa z.B. eigene Krankheitskosten (VwGH 17.10.89, Zl. 89/14/0124, ÖStZB 1990, 153) oder Aufwendungen für eine Haushaltshilfe, wenn der Steuerpflichtige zur Erwerbstätigkeit genötigt ist.

Rechtliche Gründe sind solche, die dem Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung aus einer rechtlichen Verpflichtung auferlegen. Rechtliche Gründe können sich aus dem Gesetz oder aus einem Vertrag, einem Urteil oder einem Verwaltungsakt ergeben.

Außergewöhnliche Belastungen aus rechtlichen Gründen sind z.B. Krankheitskosten unterhaltsberechtigter Personen (VwGH 23.5.1996, 96/15/0018, ÖStZB 1997, 95).

Sittliche Gründe können nur aus dem Verhältnis zu anderen Personen erwachsen. Eine sittliche Verpflichtung kommt in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen in Betracht. Sie liegt nur dann vor, wenn die Übernahme von Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen durch die Sittenordnung objektiv geboten erscheint. Ob sich der Steuerpflichtige subjektiv verpflichtet fühlt, ist unerheblich; maßgeblich ist die allgemeine Verkehrsanschauung (VwGH 9.9.1988, 94/14/0009, ÖStZB 1999, 190).

Ist auch nur eine dieser Voraussetzungen nicht gegeben, liegt eine außergewöhnliche Belastung nicht vor und es ist daher eine Steuerermäßigung gesetzlich unzulässig (vgl. Erkenntnisse des VwGH 1.4.1955, 3003/53, VwGH 3.2.1965, 1224/54, und VwGH 1.7.1964, 1854/63).

Die Zahlungen für Haftungsinanspruchnahmen aufgrund der Übernahme von Haftungen durch den Bw. für von der GmbH. aufgenommenen Kredite können nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden:

Nach den obigen Ausführungen sind Aufwendungen nämlich nur dann als außergewöhnliche Belastungen steuerlich zu berücksichtigen, wenn sie den Steuerpflichtigen "zwangsläufig" erwachsen sind. Dies bedeutet, dass nicht die aus der Schuldenübernahme resultierende

Rückzahlung die im § 34 EStG 1988 geforderten Kriterien erfüllen muss, sondern die dieser Rückzahlung zu Grunde liegende Verpflichtung. Dem Steuerpflichtigen muss somit bereits die Haftungs- bzw. die Bürgschaftsübernahme selbst zwangsläufig erwachsen sein und er darf sich ihr weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen entziehen können. Aus welchen Gründen auch immer der Steuerpflichtige in weiterer Zukunft auf Grund der übernommenen Haftung in Anspruch genommen und letztendlich zur Rückzahlung verpflichtet wird, ist nicht entscheidungsrelevant.

Zur Frage der Anerkennung von Bürgschaftszahlungen als außergewöhnliche Belastung hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt Stellung genommen und immer wieder betont, dass die Übernahme einer Bürgschaft für Schulden einer GmbH durch einen (auch zu weniger als zu 50 % beteiligten) Gesellschafter-Geschäftsführer und in weiterer Folge dessen Inanspruchnahme zu keiner außergewöhnlichen Belastung führen könne (VwGH 13.10.1987, ZI. 86/14/0007, ÖStZB 1988, 237). Begründet wird das damit, dass bereits der Bürgschaftsübernahme als unternehmergeleiches Wagnis keine Zwangsläufigkeit im Sinne der Bestimmungen des § 34 Abs. 3 EStG zukomme. Es sei nicht Sinn und Zweck der Bestimmungen des § 34 EStG wirtschaftliche Misserfolge, die die verschiedensten Ursachen haben können, mit einer Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und in einem solchen Fall die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Die Verschuldung im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit entsteht im Rahmen des mit dieser verbundenen Wagnisses, das der Gesellschafter freiwillig auf sich genommen hat.

Mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.6.1990, ZI. 90/13/0064, 0065 wurde folgender Sachverhalt beurteilt:

Die Bf waren Gesellschafter einer GmbH, über deren Vermögen im Jahre 1982 der Konkurs eröffnet wurde. Sie hafteten für Kredite dieser Gesellschaft als Bürge und Zahler und wurden in dieser Eigenschaft zur Zahlung herangezogen. In ihren Einkommensteuererklärungen für 1984 machten sie aus diesem Grund negative Einkünfte aus Kapitalvermögen geltend, und zwar der Erstbf 2,372.000 S und die Zweitbf 2,000.000 S. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die geltend gemachten Verluste aus Kapitalvermögen nicht anerkannt werden könnten. Das Finanzamt und die belangte Behörde folgten dieser Auffassung.

Die Entscheidungsgründe des die Beschwerde abweisenden Erkenntnisses lauten:

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen wird der Begriff der Werbungskosten am engsten gefasst. Darunter fallen ausschließlich die mit der Erzielung der Erträge zusammenhängenden

Aufwendungen, nicht aber die den Vermögensstamm betreffenden Ausgaben (siehe Hofstätter – Reichel, § 27 Tz 35). Verluste am Stammvermögen sind demnach nicht abzugsfähig, ebenso wenig Aufwendungen zur Vermeidung von Kapitalverlusten. Auch Verluste aus Bürgschaften, die – wie in den Beschwerdefällen – von Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft übernommen wurden, sind keine Werbungskosten (siehe Hofstätter – Reichel, aaO, § 16 Abs 1 allg, Tz 6).

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis 5.7.1988, 85/14/0111, ÖStZB 1989, 36, bei der Beurteilung der Frage, ob derartige Verluste eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1972 darstellen können, ausgeführt hat, soll einkommensteuerlich nicht differenziert 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 spätere Einlagen tätigt oder ob er – wie die Bf – als Bürge Schulden der Gesellschaft bezahlt, ohne bei ihr Rückgriff nehmen zu können. In all diesen Fällen handelt es sich um Kapitaleinlagen, deren Verlust oder mangelnde Realisierungsmöglichkeit einkommensteuerlich keine Berücksichtigung finden kann.

Der Bw. hat im Sinne des oben Gesagten in seiner Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführer mit Übernahme der Haftungsverpflichtung zugunsten der A.... GmbH lediglich ein Wagnis übernommen, das dem eines Unternehmens gleicht und wurde der Bw. im Zuge der Haftungsinanspruchnahme letztendlich nur zur Erfüllung einer Verpflichtung verhalten, die der GmbH oblag. Der Erfassung von Vermögensverlusten in Form von schlagend werdenden Rückzahlungsverpflichtungen als außergewöhnliche Belastung steht somit entgegen, dass es sich bei diesen Zahlungen dem Grunde nach um Kapitalzuführungen an die GmbH handelt, welche durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und somit auf die Anschaffungskosten der Beteiligung zu aktivieren sind.

Zahlungen eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, die dazu dienen, die Gesellschaft mit dem erforderlichen Kapital auszustatten, stellen folglich keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG dar. Dabei wird, wie schon oben ausgeführt, einkommensteuerrechtlich nicht differenziert, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, ob er spätere Einlagen tätigt oder ob er – so wie im gegenständlichen Berufungsfall der Bw. – Schulden der Gesellschaft zahlt, ohne sich an ihr regressieren zu können. In allen diesen Fällen handelt es sich um Kapitalanlagen, deren Verlust oder mangelnde Realisierungsmöglichkeit einkommensteuerlich ebenso wenig Berücksichtigung finden kann wie etwa die Wertminderung von Aktien im Privatvermögen oder die Uneinbringlichkeit privater Geldforderungen (VwGH 6.11.1991, 89/13/0093, ÖStZB 1992, 477).

Zudem ist die grundsätzliche Haftungsfreiheit in Bezug auf Schuld einer GmbH für diese Gesellschaftsform derart charakteristisch, dass nach den sittlichen Wertvorstellungen rechtlich denkender Mensch neben den gesetzlichen Ausnahmen auch in Notfällen weder den Gesellschafter noch den Geschäftsführer eine moralische Verpflichtung treffen wird, für Gesellschaftsschulden einzustehen.

Da es den Aufwendungen folglich am Merkmal der Zwangsläufigkeit mangelt, können die in Streit stehenden Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden.

Die Berufung musste daher auch in diesem Punkt, somit insgesamt als unbegründet abgewiesen werden.

Wien, 24. September 2003