



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des K, vertreten durch Tybery Result - Team KEG, Wirtschafts- & Unternehmensberatung, 8010 Graz, Burggasse 17/1, vom 12. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 4. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), der im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der B-GmbH und von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft erzielte, erklärte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für dieses Jahr sonstige Werbungskosten in Höhe von 61.725,47 Euro. Der Teilbetrag von 52.739,44 Euro betraf Zahlungen, die der Bw. als Bürge und Zahler für Kreditforderungen gegenüber der A-GmbH im Streitjahr entrichtete.

Mit Einkommensteuerbescheid 2005 (Arbeitnehmerveranlagung) wurden die Aufwendungen von 52.739,44 Euro nicht als Werbungskosten berücksichtigt mit der Begründung, die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer führe grundsätzlich nicht zu Werbungskosten, sondern zu Gesellschaftereinlagen, weil sie in der Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wurde vorgebracht, in Rd 338 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 werde ausgeführt : "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." Am 19. Juni 2001 habe der Bruder des Bw. die A-GmbH gemeinsam mit vier weiteren Personen gegründet. In der Zeit vom 2. Juli 2001 bis 30. September 2003 sei der Bw. Dienstnehmer der GmbH gewesen. Die GmbH habe von Anfang an und während ihres gesamten Bestehens finanzielle Schwierigkeiten gehabt. Nach dem Ausscheiden des Bw. im September 2003 seien die diversen Kredite der GmbH durch die Bank zusammengefasst worden (Kreditvertrag vom 2. Oktober 2003 über einen Betrag von 90.000 Euro) und der Bw. habe sich - trotz der Veräußerung der GmbH durch seinen Bruder - für den gesamten Betrag zur Haftung als Bürge und Zahler verpflichtet. Der Bw. vertrete daher die Auffassung, dass die Kreditaufnahme im Rahmen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme erfolgt sei und die von ihm im Jahr 2005 als Bürge und Zahler geleisteten Beträge Werbungskosten darstellten.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Bw. ua. gefragt, in welchem Zeitraum er Gesellschafter bzw. Geschäftsführer der A-GmbH war und wann er sich verpflichtet habe, für die Schulden der GmbH als Bürge zu haften. Weiters wurde er ersucht, allenfalls vorhandene schriftliche Vereinbarungen im Zusammenhang mit der Haftungsübernahme sowie den Gesellschaftsvertrag vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Bw aus, der Zeitraum seiner Gesellschafterstellung sei mit jenem als Geschäftsführer nicht ident gewesen. Seine Geschäftsführertätigkeit habe er bereits am 7. Dezember 2002, die Gesellschafterstellung hingegen erst am 29. September 2003 beendet. Nach ihm sei sein Bruder W als Geschäftsführer tätig gewesen. Da sich die finanzielle Lage der GmbH im Sommer 2003 verschlechtert habe, habe ihn sein Bruder als Geschäftsführer ersucht, bei einer eventuellen Kreditaufnahme als Bürge zu haften, was der Bw. seinem Bruder auch zugesagt habe. Zu diesem Zeitpunkt sei das Unternehmen zwar nicht liquid, die Auftragslage aber positiv gewesen. Erst nach Beendigung seiner Tätigkeit als Dienstnehmer der GmbH sei der Kreditvertrag über 90.000 Euro abgeschlossen worden. Hinsichtlich seiner Haftungsübernahme gäbe es keine schriftliche Vereinbarung. Im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Vertrages sei er davon ausgegangen, dass sich die GmbH erfolgreich am Markt entwickeln werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen festgestellt:

Die A-GmbH, die eine Kfz-Werkstätte betrieb, war mit Gesellschaftsvertrag vom 19. Juni 2001 gegründet worden. Der Bw. war bis 29. September 2003 Gesellschafter (die Beteiligung betrug rund 24,5%) und bis 7. Dezember 2002 auch Geschäftsführer der genannten GmbH. In der Folge war W, der Bruder des Bw., Geschäftsführer der GmbH. Als Dienstnehmer der GmbH war der Bw. jedoch bis 30. September 2003 tätig.

Mit Vertrag vom 2. Oktober 2003 wurde der GmbH ein Kredit in Höhe von 90.000 Euro eingeräumt, für den der Bw. die Haftung als Bürge und Zahler übernahm. Im Jahr 2005 wurde der Bw. von der kreditgebenden Bank zur Haftung herangezogen und leistete – laut Bestätigung der Bank – einen Betrag von 52.739,44 Euro.

Mit Beschluss des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen X vom 29. Oktober 2004 wurde über das Vermögen der A-GmbH der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom 30. November 2005 wurde der Konkurs gemäß § 139 Konkursordnung aufgehoben.

Daraus ergeben sich folgende rechtliche Konsequenzen:

Der Kredit, für den sich der Bw. als Bürge und Zahler zur Haftung verpflichtete, wurde der A-GmbH am 2. Oktober 2003 eingeräumt. Auf die Frage, wann der Bw. sich verpflichtet habe, für die Schulden der GmbH als Bürge zu haften, gab der Bw. an, erst **nach** Beendigung seiner nichtselbständigen Arbeit bei der A-GmbH sei der Kreditvertrag über 90.000 Euro abgeschlossen worden. Eine schriftliche Vereinbarung für die Haftungsübernahme sei nicht gefertigt worden. Der Bw. legte allerdings die Kopie einer Verpfändungserklärung vom 13. November 2003 vor, laut der er sich verpflichtete, Wertpapiere aus einem ihm zuzurechnenden Depot an die kreditgebende Bank zu verpfänden.

Die Übernahme der Haftung durch den Bw. konnte frühestens im Zeitpunkt des Abschlusses des Kreditvertrages und somit erst zu einem Zeitpunkt erfolgen, zu dem der Bw. weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der genannten GmbH war und auch sonst in keinem Dienstverhältnis zu der GmbH mehr stand. Die Zahlungen, die der Bw. im Jahr 2005, als die Haftung schlagend wurde, leisten musste, standen daher weder mit seiner Stellung als (ehemaliger) Gesellschafter, noch mit seiner Stellung als (ehemaliger) Dienstnehmer der A-GmbH in einem Zusammenhang. Bei diesen Zahlungen handelte es sich daher weder um Gesellschaftereinlagen noch um Werbungskosten. Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Berücksichtigung von Aufwendungen als Werbungskosten setzt somit voraus,

dass diese in einem Zusammenhang mit Einnahmen stehen. Aufwendungen aus Anlass einer Bürgschaft können daher nur dann Werbungskosten aus einem (ehemaligen) Dienstverhältnis sein, wenn das Dienstverhältnis zumindest im Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtung noch aufrecht war.

Der Grund für die Übernahme der Haftung für den Kredit der GmbH seines Bruders kann daher nur in privaten Motiven des Bw. gelegen sein. Zahlungen aus Anlass einer für einen nahen Angehörigen eingegangenen Bürgschaft können (in seltenen Fällen) als außergewöhnliche Belastung steuerlich berücksichtigt werden.

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, wobei bei Zahlungen aus Anlass einer eingegangenen Bürgschaft diese Voraussetzungen bereits im Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtung gegeben sein müssen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt aussprach (vgl. zB VwGH 31.3.2005, 2001/15/0222, VwGH 28.1.2005, 2001/15/0173, VwGH 31.3.2004, 2003/13/0158, jeweils mwN) ist nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen grundsätzlich niemand verpflichtet und damit aus sittlichen Gründen gezwungen, einem Angehörigen das von diesem eingegangene Unternehmerwagnis abzunehmen, zu dem auch die Insolvenzgefahr gehört. Die steuerliche Absetzbarkeit von Bürgschaftszahlungen als außergewöhnliche Belastung ist durch das Gesetz auf seltene Fälle beschränkt, weil § 34 EStG 1988 nicht zu dem Zweck geschaffen wurde, wirtschaftliche Misserfolge, welche die verschiedensten Ursachen haben können, mit der Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und auf diese Weise auf die Allgemeinheit abzuwälzen.

Der Bw. übernahm – nach seinem Vorbringen – die Bürgschaft für einen Kredit, der der Sanierung des Unternehmens seines Bruders dienen sollte. Der Bw. brachte jedoch nicht vor, dass die wirtschaftliche Existenz seines Bruders ohne diesen Kredit überhaupt verloren gegangen wäre, dieser seine berufliche Existenz somit auch nicht auf andere Weise hätte sichern können. Daraus ist – unabhängig davon, ob das vom Bw. genannte Ziel, nämlich das Unternehmen seines Bruders zu sanieren, erreicht werden konnte oder nicht – bereits ersichtlich, dass die Zahlungen des Bw. lediglich dazu dienen sollten, wirtschaftliche Misserfolge seines Bruders auszugleichen, was nach ständiger Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes (vgl. nochmals die oa. Erkenntnisse) jedoch nicht Zweck der in § 34 EStG 1988 normierten Steuerermäßigung ist.

Der vom Bw. im Streitjahr geleistete Betrag von 52.739,44 Euro konnte daher auch nicht als außergewöhnliche Belastung steuerlich berücksichtigt werden.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 20. Februar 2008