

# TE Vwgh Erkenntnis 2008/5/28 2005/15/0167

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 28.05.2008

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §285;  
EStG 1988 §16 Abs1;  
EStG 1988 §16;  
EStG 1988 §20 Abs2 idF 1993/818;  
EStG 1988 §4 Abs4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des H F in G, vertreten durch Graf, Maxl & Pitkowitz Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Stadiongasse 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 10. Oktober 2005, GZ. RV/0291- G/03, betreffend u.a. Einkommensteuer 1994, 1995 und 2000, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

1.1.1. Der Beschwerdeführer erklärte in seinen Einkommensteuererklärungen für 1994 und 1995 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen. In einer Beilage zu diesen Erklärungen machte er bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit, nämlich aus der Konsulententätigkeit für die MAG-Maschinen- und Apparatebau GmbH, Zinsen für ein Darlehen zum Erwerb von MAG-Aktien in Höhe von S 1.403.377,-- (1994) und S 1.405.275,-- (1995) als Betriebsausgaben geltend. Als Eventualantrag machte er 12 % "pauschale Ausgaben" von den Einnahmen geltend.

1.1.2. Das Finanzamt verweigerte bei den Einkünften aus Konsulententätigkeit den Abzug der Darlehenszinsen für den Erwerb der Aktien, weil Aktienkäufe im Privatvermögen steuerlich nicht beachtlich seien.

1.1.3. In der Berufung gegen diese Bescheide führte der Beschwerdeführer aus, er habe Aktien von jenem

Unternehmen erworben, als dessen Konsulent er Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bezogen habe. Im Jahre 1992 habe die V & N-AG einen Anteil an jenem Unternehmen in der Höhe von 51 % gehalten und habe dieses Aktienpaket im selben Jahr abstoßen wollen. Um zu verhindern, dass es durch einen Verkauf an einen Dritten zu einer feindlichen Übernahme des Unternehmens komme, habe sich der Beschwerdeführer gezwungen gesehen, die Aktien selbst zu erwerben. Hätte er dies nicht getan, wäre er vom neuen Mehrheitseigentümer zweifellos als Vorstand abgesetzt worden und hätte somit seine Konsulententätigkeit verloren. Der Aktienerwerb sei notwendiges Mittel zur Sicherung der Einkünfte gewesen und sei somit betrieblich veranlasst gewesen. Um dieses große Aktienpaket erwerben zu können, sei er gezwungen gewesen, ein Darlehen aufzunehmen. Die Zinsen dieses Darlehens seien in den Erklärungen als Betriebsausgaben angesetzt worden.

1.1.4. In den Berufungsvorentscheidungen, mit denen die Berufungen als unbegründet abgewiesen wurden, führte das Finanzamt aus, die Darlehenszinsen für den Erwerb von Aktien einer AG, bei welcher der Beschwerdeführer als Vorstand tätig sei, stellten keine Betriebsausgaben dar. Die Vermeidung der drohenden Absetzung als Vorstand stelle eine Folge des Aktienkaufes dar. Der Aktienkauf selber sei jedoch als private Vermögensbildung zu bewerten.

1.1.5. Im Vorlageantrag wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass sein Anteil am Grundkapital der AG nur 7,05 % betragen habe und daraus schon ersichtlich sei, dass die Erhaltung der Einnahmen aus dem Managervertrag im Vordergrund gestanden sei.

1.2.1. In der Einkommensteuererklärung für 2000 erklärte der Beschwerdeführer Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und aus Gewerbebetrieb. In einer Beilage machte er unter dem Titel "außergewöhnliche Belastung 2000" die Aufwendungen für die Tilgung und die Zinsen zum 20. Dezember und 22. Dezember 2000 im Gesamtbetrag von S 1,211.473,-- geltend. Mit gesondertem Schreiben vom 24. Mai 2002 führte der Beschwerdeführer dazu aus, die außergewöhnliche Belastung betreffe die Zinsen und die Rückzahlung eines Darlehens, das er auf Grund einer schlagend gewordenen Haftung aufgenommen habe. Er sei als Vorstand der E-AG schon vor Jahren gezwungen gewesen, eine persönliche unbegrenzte Haftung für deren Kredite zu übernehmen. Die Haftungsübernahme sei für ihn deshalb unausweichlich gewesen, weil er andernfalls seine Einkunftsquelle zur Gänze verloren hätte. Nur auf Grund der persönlichen Haftungsübernahme hätten die Banken einer existenziell notwendigen weiteren Finanzierung der AG zugestimmt. Die bisherige Produktion sei aber - wie sich insbesondere seit dem EU-Beitritt Österreichs herausgestellt habe - auf Dauer in der Betriebsgröße der AG ohne internationale Anbindung nicht mehr gewinnbringend zu führen gewesen. Der Beschwerdeführer sei daher genötigt gewesen, sich als Vorstand zurückzuziehen, um einen von den Banken vehement geforderten Sanierungskurs einzuschlagen. Das neue Management habe den Fortbestand der Gesellschaft durch Veräußerung der Produktion gesichert. Um die nachhaltige Sicherung des Fortbestandes zu gewährleisten, sei darüber hinaus eine substanziale Entschuldung der Gesellschaft notwendig gewesen. Auf Grund der Kapitalsituation der AG hätten die Banken einem substanzialen Schuldnachlass nur unter der Bedingung zugestimmt, dass die seinerzeit vom Beschwerdeführer übernommene Sicherstellung schlagend würde. Im Rahmen eines Entschuldungsvertrages mit den Banken habe er S 12 Mio. der E-AG-Schulden privat abdecken müssen. Dazu habe er ein Darlehen aufgenommen. Sowohl zum Zeitpunkt der Einräumung der Sicherheiten als auch zum Zeitpunkt der Schuldübernahme habe er sich in einer eklatanten Zwangslage befunden. Die Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 seien daher gegeben.

In einem Schreiben vom 15. November 2002 betreffend Anerkennung von nachträglichen Werbungskosten führte der Beschwerdeführer dazu aus, in der schwierigen wirtschaftlichen Situation Anfang der 90er Jahre sei zur Sicherung der E-AG ein beträchtlicher Zuschuss von Kapital notwendig gewesen. Ein wichtiger Schritt sei durch die Gründung der atypisch stillen Gesellschaft E-GmbH und Mitgesellschafter gesetzt worden. Anlässlich dieser Beteiligung habe sich der Beschwerdeführer nahezu gänzlich aus der Gesellschafterebene zurückgezogen. Einem in den folgenden Jahren nötigen zusätzlichen Zufluss von Fremdkapital hätten die Hauptgläubigerbanken nur bei einer privaten unbegrenzten Haftung des Beschwerdeführers zustimmen wollen. Der Beschwerdeführer sei zwar nicht der einzige Geschäftsführer gewesen, aber der Einzige, für den eine unbegrenzte Haftung auf Grund seines damaligen Privatvermögens in Frage gekommen sei. Zum anderen sei er auf Grund seines Alters (im Jahr 1991 sei er 59 Jahre alt gewesen) genötigt gewesen, seine Geschäftsführerposition abzusichern, weil er zu diesem Zeitpunkt keine annähernd adäquate Position in einem anderen Unternehmen hätte erreichen können. Er habe daher diese persönliche gesamtschuldnerische Haftung auf sich genommen, um seine Einkunftsquelle nicht zu verlieren.

Im Zuge der bereits bekannt gegebenen Sanierung der E-AG habe der Beschwerdeführer gemäß Bankvereinbarung

vom 28. Juni 2000 rund S 12 Mio. Schulden der E-AG tatsächlich privat abdecken müssen. Für den Beschwerdeführer sei diese Vereinbarung entscheidend gewesen, weil er durch diese begrenzte Schuldübernahme aus seiner, in früheren Jahren in seiner Funktion als Geschäftsführer der damaligen E-GmbH eingegangenen gesamtschuldnerischen Haftung für die E-AG entlassen worden sei. Wäre diese unbegrenzte Haftung schlagend geworden, wäre der Privatkonkurs unausweichlich gewesen.

In Ergänzung des bisherigen Antrages, die Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen, stelle er den Antrag auf Anerkennung der Rückzahlungen (Tilgung und Zinsen) als nachträgliche Werbungskosten im Zusammenhang mit der Absicherung der jahrelangen Einkünfte aus Geschäftsführungs- bzw. Vorstandstätigkeit.

1.2.2. Das Finanzamt versagte diesen Aufwendungen die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung. In der Begründung dazu wird ausgeführt, wenn ein Gesellschafter als Bürge Schulden der Gesellschaft bezahle, ohne bei ihr Rückgriff nehmen zu können, handle es sich um Kapitalanlagen, deren Verlust einkommensteuerlich nicht berücksichtigt werden könne. Es seien lediglich die mit den Erträgen zusammenhängenden Aufwendungen, nicht aber die dem Vermögensstamm betreffenden Ausgaben zu erfassen. Das Schlagendwerden einer Bürgschaft sei in der Regel im Gesellschaftsverhältnis begründet und als verdeckte Einlage anzusehen. Der sekundäre Effekt der Sicherung der Geschäftsführerbezüge werde von der verdeckten Einlage überlagert, sodass ein Werbungskostenabzug nicht in Betracht komme.

Der Beschwerdeführer habe entsprechend den Steuererklärungen in den letzten Jahren Aktien der E-AG besessen. Er sei ab Mai 1986 handelsrechtlicher Geschäftsführer der E-GmbH bis zu deren Umwandlung in eine AG gewesen. Danach sei er Vorstand der E-AG bis Oktober 1997 gewesen. Weiters sei er bis 1998 Komplementär der F-GmbH & Co KG (Kapitalanteil 47,31 %) gewesen, die ihrerseits Gesellschafter der E-GmbH gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe über die AT-Liegenschaftsverwaltungs-Treuhand-GmbH als Treuhänder zwei Einlagen über je S 3 Mio. geleistet. Es stehe daher außer Frage, dass die Schuldübernahme in erster Linie in der Gesellschafterstellung verursacht gewesen sei.

1.2.3. In der Berufung vom 24. Juni 2003 führte der Beschwerdeführer aus, die Schuldübernahme sei primär in der Sicherung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit begründet und nicht in der Gesellschafterstellung. Nach Wiederholung seiner Ausführungen in den Schreiben vom 24. Mai 2002 und vom 15. November 2002 beantragte er die Anerkennung der nachträglichen Werbungskosten, weil die Haftungsübernahme zweifellos beruflich veranlasst gewesen sei. Diese wirtschaftlich in der Absicherung seiner Position als Geschäftsführer begründete Haftungsübernahme sei im Jahr 2000 schlagend geworden.

2. Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen - soweit für das Beschwerdeverfahren von Bedeutung - als unbegründet ab. In der Begründung stellte sie zunächst umfassend das Verwaltungsgeschehen dar. Sodann führte sie im Erwägungsteil zu den strittigen Punkten Folgendes aus:

a) Darlehenszinsen für den Erwerb von Aktien an der MAG-Maschinen- und Apparatebau-AG:

Der Beschwerdeführer sei laut Übergabe- und Übernahmevertrag vom 16. Oktober 1992 Eigentümer von Inhaberaktien der genannten AG im Nominale von S 21,879.000,-- geworden. Nach Punkt III dieses Vertrages habe sich der Beschwerdeführer verpflichtet, den Übergabepreis von S 28,538.000,-- spätestens am 31. Oktober 1995 an den Übergeber auf dessen Konto zu überweisen und bis zur Bezahlung mit 5 % per anno zu verzinsen. Im Punkt IV sei festgelegt, dass der Beschwerdeführer zur Sicherung der Kaufpreiszahlung die Aktien verpfände, wobei von der Verpfändung sämtliche vermögensrechtlichen Ansprüche, die mit dem Eigentum an den Aktien verbunden seien, umfasst seien.

Laut Begleitschreiben der V & N AG erlöste das Pfandrecht "pro rata Zahlung des Kaufpreises" und gehe das Verfügungsrecht ebenfalls entsprechend den geleisteten Zahlungen an den Beschwerdeführer über. Sämtliche Aktionärsrechte gingen laut Begleitschreiben zum Übergabe- und Übernahmevertrag an den Beschwerdeführer mit Wirkung vom 1. Jänner 1992 über. Dies sei hinsichtlich der zur Ausschüttung kommenden Dividenden im Punkt XI des Vertrages festgehalten worden.

Mit den am 26. Oktober 1995 abgeschlossenen Kaufverträgen habe der Beschwerdeführer schließlich das von ihm erworbene Aktienpaket an sechs Gesellschafter um S 28,538.000,-- veräußert.

Auf Basis dieser Vertragsgestaltung vermöchten sämtliche Versuche des Beschwerdeführers, die Vereinbarung dahingehend zu interpretieren, dass das Aktienpaket von ihm nur aus formellen Gründen erworben worden wäre, nicht zu überzeugen. Weder die zur Sicherung der Zahlungen erfolgte Verpfändung der Aktien noch die Einschränkung der Verfügungsmacht entsprechend den geleisteten Zahlungen änderten etwas am Erwerb der Aktien und somit einer privaten Kapitalanlage durch den Beschwerdeführer. Dies gelte auch für die Vertragsklausel, wonach dem Beschwerdeführer für die Stundung des Kaufpreises Zinsen verrechnet würden.

Selbst wenn man der Interpretation des Beschwerdeführers hinsichtlich des "wirtschaftlichen Gehaltes" der gegenständlichen Vereinbarung folgen würde, wonach der Aktienerwerb dem Beschwerdeführer nur dazu gedient hätte, mittelfristig seine "Managerposition abzusichern", bliebe für eine steuerliche Berücksichtigung der Zinsen bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit kein Platz. Diese "Absicherungsmaßnahme" wäre nämlich bloß Folge des Aktienkaufes, könnte aber die grundsätzliche Eignung der angeschafften Aktien als Instrument der privaten Vermögensbildung nicht beseitigen. Auch der Umstand, wonach es auf Grund der wirtschaftlichen Situation der Firmengruppe klar gewesen sei, dass es zu keinen Dividenden oder sonstigen Vermögensvermehrungen hätte kommen können, ändere nichts daran, dass es sich bei dem Aktienerwerb primär um eine Maßnahme der Schaffung einer privaten Kapitalanlage gehandelt habe. Dem Hinweis des Beschwerdeführers, der geringe Anteil am Grundkapital der AG mache deutlich, dass für ihn die Erhaltung der Einnahmen aus dem Managementvertrag im Vordergrund gestanden sei, sei entgegenzuhalten, dass der Anteil am Grundkapital nicht entscheidungsrelevant sei. Auch aus dem Hinweis des Beschwerdeführers, wonach die Finanzierungskosten betragsmäßig weit niedriger gewesen wären als die von ihm erklärten Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit als Konsulent bei der AG sowie die von der E-AG lukrierten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, könne für seinen Standpunkt nichts gewonnen werden. Die vom Beschwerdeführer lukrierten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der E-AG stünden mit den Finanzierungskosten des Aktienpaketes an der MAG-AG in keinem Zusammenhang. Die Höhe der durch den Aktienkauf mittelbar gesicherten selbständigen Einkünfte bei der MAG-AG sei kein Kriterium für die Zulässigkeit des Abzuges der Zinsen als Betriebsausgaben. Es solle jedoch nicht unerwähnt bleiben, dass der Beschwerdeführer, während er Eigentümer des Aktienpaketes gewesen sei, Zinsen für 1993 in Höhe von S 1.459.618,-- für 1994 S 1.403.377,-- und für 1995 S 1.405.275,-- gezahlt habe. Diesen Zahlungen stünden an Einkünften von der MAG-AG jedoch nur insgesamt S 664.352,-- für das Jahr 1993, S 941.389,-- für das Jahr 1994 und S 965.581,-- für das Jahr 1995 gegenüber. Eine Berücksichtigung der Zinsen bei den selbständigen Einkünften würde in diesen Jahren keineswegs - wie der Beschwerdeführer behauptete - zu "erheblichen steuerpflichtigen Einnahmen" führen, sondern hätte sie sogar einen Gesamtverlust von S 1.696.948,-- zur Folge gehabt. Die vom Beschwerdeführer angestrebte Berücksichtigung der mit der Finanzierung einer privaten Vermögensanlage zusammenhängenden, bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht abzugangsfähigen Kosten bei einer anderen Einkunftsart würde davon abhängig gemacht werden, ob bzw. welche Funktion der Erwerber in diesem Unternehmen innehaben.

Die steuerliche Berücksichtigung von mit dem Aktienkauf im Zusammenhang stehenden Finanzierungskosten als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit oder als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit sei ausgeschlossen und zwar unabhängig davon, welche Funktion der Steuerpflichtige in jener Aktiengesellschaft innehaben, deren Aktien von ihm übernommen worden seien, und vor allem auch unabhängig vom Beweggrund für den Aktienkauf.

b) Nachträgliche Werbungskosten im Zusammenhang mit einer Haftungsübernahme als ehemaliger Geschäftsführer der E-GmbH:

Der Beschwerdeführer habe eine Reihe von Unterlagen vorgelegt, woraus ein Zusammenhang mit den behaupteten "unbegrenzten" Haftungsübernahmen aus der ehemaligen Geschäftsführertätigkeit, die nunmehr auf Grund der Vereinbarung vom 28. Juni 2000 "schlagend geworden" wäre, dokumentiert werden solle. Dieser Zusammenhang lasse sich jedoch aus den vorgelegten Unterlagen nicht herstellen:

-  
Die Übergabe der fünf Blankowechsel an die Länderbank im Jahr 1991 sei zwar von den für die Gesellschaften zeichnungsberechtigten Personen, u.a. dem Beschwerdeführer, unterschrieben, allerdings als deren Vertreter und habe dies mit einer persönlichen Haftungsübernahme durch den Beschwerdeführer nichts zu tun. Abgesehen davon

gebe es in der Vereinbarung vom 28. Juni 2000 keinen Hinweis darauf, dass die darin erfolgte Schuldübernahme u.a. durch den Beschwerdeführer mit diesen Wechseln im Zusammenhang stehe.

-

Aus dem Schreiben der Bank-AG vom 30. Juni 1995 lasse sich zwar eine beschränkte, keineswegs jedoch die behauptete "unbegrenzte" persönliche Haftungsübernahme des Beschwerdeführers ableiten; ein Hinweis darauf, dass ein Schlagendwerden dieser Haftung im Jahr 2000 erfolgt sei, lasse sich jedoch auch der Vereinbarung vom 28. Juni 2000 nicht entnehmen.

-

Die vom Beschwerdeführer am 23. Dezember 1996 unterfertigte Wechselbürgschaft über maximal S 10 Mio. sei zu einem Zeitpunkt ausgestellt worden, als die E-GmbH bereits in die E-AG umgewandelt worden war (4. Oktober 1995). Eine Haftungsübernahme als Geschäftsführer der E-GmbH sei daher nicht nachvollziehbar. Im Übrigen lasse sich ein Zusammenhang zwischen dieser Bürgschaftserklärung und der Schuldübernahme durch die Vereinbarung vom 28. Juni 2000 nicht herstellen.

-

Auch aus der Vereinbarung vom 28. Juni 2000 selbst lasse sich nur entnehmen, dass u.a. der Beschwerdeführer der fälligen Schuld der E-AG und der F-GmbH & Co KG am 28. Juni 2000 beitrete und sich hinsichtlich eines Teilbetrages zur Bezahlung verpflichte. Dieser Vereinbarung fehle ebenso jeglicher Anhaltspunkt dafür, dass diese Bezahlung mit vom Beschwerdeführer "Anfang der 90er-Jahre" übernommenen Haftungen als Geschäftsführer der E-GmbH (bis einschließlich 1994) oder allenfalls als Vorstand des Nachfolgeunternehmens, der E-AG (1995 bis 1997) im Zusammenhang stünde.

-

Daraus folge, dass der mit dem Beschwerdeführer am 28. Juni 2000 vereinbarte Schuldbeitritt sowie die am gleichen Tag erfolgte Schuldübernahme gemäß § 1405 ABGB mit einer Absicherung oder Erhaltung der bis einschließlich des Jahres 1994 lukrierten Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit nichts zu tun habe. Dazu komme weiters, dass dieser behauptete Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit offensichtlich auch für den Beschwerdeführer selbst keineswegs so eindeutig sei, wenn er etwa im Schreiben vom 6. Juni 2001 unter Hinweis auf die Bankvereinbarung vom 28. Juni 2000 ausführe, dass "die durch die Vereinbarung schlagend gewordene Haftung nicht nur in der Zeit seiner Vorstandstätigkeit bei der E-AG entstanden sei, sondern allein durch diese Vorstandstätigkeit bedingt gewesen sei". Ein Zusammenhang, der jedoch ebenfalls nicht herstellbar sei.

Es solle nicht in Abrede gestellt werden, dass der Fortbestand der E-AG durch Veräußerung der Produktion gesichert werden sollte und dafür eine "substanzelle Entschuldung der Gesellschaft" notwendig gewesen sei. Die Behauptung, wonach dem "substanzellen Schuldnachlass" für die E-AG seitens der Banken nur dann zugestimmt worden wäre, wenn die "seinerzeit" vom Beschwerdeführer als Geschäftsführer der E-GmbH "übernommene Sicherstellung" schlagend werden würde, lasse sich jedoch auf Grund der Aktenlage nicht nachvollziehen.

Abgesehen davon könnte der Beschwerdeführer selbst dann, wenn der Rechtsgrund für die strittigen Zahlungen im Jahr 2000 in der Haftungsübernahme als ehemaliger Gesellschafter-Geschäftsführer der E-GmbH "Anfang der 90er-Jahre" gelegen wäre, für seinen Standpunkt nichts gewinnen:

Die Übernahme von Verpflichtungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers sei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entzögen sich die daraus erwachsenen Zahlungen einem Abzug als Werbungskosten bei den Geschäftsführereinkünften (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 24. Jänner 1990, 86/13/0162, und vom 3. August 2004, 99/13/0252).

Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer in dem bezughabenden Zeitraum der behaupteten Haftungsübernahmen neben seiner Geschäftsführertätigkeit auch Gesellschafter der E-GmbH gewesen sei, ergebe sich aus den im Akt einliegenden Firmenbuchauszügen. Demnach sei die F-KG Gesellschafter der E-GmbH (bis zu deren Umwandlung in die E-AG) mit einer Stammeinlage von S 1,220.000,-- gewesen. Persönlich haftender Gesellschafter der F-KG sei bis zu

deren Umwandlung in die F GmbH & Co KG (1998) der Beschwerdeführer gewesen und hätten daher zweifelsohne gesellschaftsrechtliche Verknüpfungen zwischen dem Beschwerdeführer und der E-GmbH (bezogen auf den Zeitraum der angeblichen Haftungsübernahmen) bestanden.

3. Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene - ihm nach Ablehnung ihrer Behandlung durch den Verfassungsgerichtshof mit dessen Beschluss vom 14. Dezember 2005,

B 3497/05, abgetretene - Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Der Beschwerdeführer erblickt eine Verletzung von Verfahrensvorschriften darin, dass die belangte Behörde nach Vertagung der ersten Berufungsverhandlung bei der zweiten Verhandlung in einer neuen Zusammensetzung des Senates entschieden habe, ohne dass es zu einer Neudurchführung der ersten mündlichen Verhandlung gekommen sei.

Damit zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Bei Vertagung darf die mündliche Verhandlung ohne Wiederholung aller Beweisaufnahmen vom Senat in anderer Zusammensetzung fortgesetzt werden, wenn nur das Ergebnis des bisherigen Verfahrens aktenkundig ist und der Berichterstatter dem Senat ein klares Bild von den bisherigen Ergebnissen verschafft (vgl. Ritz, BAO3, § 285 Tz. 2 mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung). Dass diesen von der Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen nicht entsprochen worden wäre, behauptet die Beschwerde nicht.

a) Schuldzinsen für Fremdmittel zur Anschaffung von Aktien:

Der Beschwerdeführer macht die Schuldzinsen für Fremdmittel, die zur Anschaffung von Aktien aufgenommen worden sind, bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Betriebsausgaben geltend.

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind § 4 Abs. 4 EStG 1988). Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die Ausgaben erwachsen, aus betrieblichen Gründen, nämlich im Interesse des konkreten Betriebes, erbracht wird.

Der Berücksichtigung von Schuldzinsen für Fremdmittel, die zur Anschaffung von Aktien aufgenommen worden sind, als Werbungskosten steht grundsätzlich - gleichgültig ob sie im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten werden - § 20 Abs. 2 EStG 1988 (idF BGBl. 1993/818 ab 1994) entgegen.

Die belangte Behörde hat im Übrigen ihre Feststellungen auf Grund des Übergabe- und Übernahmevertrages vom 14./16. Oktober 1992 samt dem Begleitschreiben der V & N AG vom 13. Oktober 1992 getroffen. Ausgehend davon ist sie auf der Tatsachenebene zur Entscheidung gekommen, dass die Finanzierungskosten des Aktienerwerbes durch die Einnahmen des Beschwerdeführers aus selbständiger Arbeit nicht veranlasst sind. Hiebei hat sie sich mit den gegenteiligen Argumenten des Beschwerdeführers ausreichend auseinander gesetzt.

Soweit der Beschwerdeführer darauf hinweist, nach diesem Vertrag wären sämtliche vermögensrechtliche Ansprüche aus den Aktien ("insbesondere natürlich Dividendenzahlungen") verpfändet worden, negiert er die ausdrückliche Bezugnahme der belangten Behörde auf Punkt XI des genannten Vertrages, wonach mit Wirkung vom 1. Jänner 1992 dem Übernehmer, also dem Beschwerdeführer, eventuell zur Ausschüttung kommende Dividenden für alle abgegebenen Inhaberaktien zustehen.

Mit der bloßen Wiederholung seines Standpunktes, der Aktienkauf habe im konkreten Anlassfall der Sicherung seiner Konsulentätigkeit gedient, kann der Beschwerdeführer Bedenken an der Schlüssigkeit der behördlichen Beweiswürdigung nicht erwecken.

b) Werbungskosten im Zusammenhang mit der Haftungsübernahme als ehemaliger Geschäftsführer der E-GmbH:

Der Beschwerdeführer macht geltend, der Umstand, dass er Haftungen persönlich eingegangen sei, belege, dass er die Haftung für die E-GmbH (AG) zur Sicherung seiner Stellung als Geschäftsführer (Vorstand) eingegangen sei, um die daraus erzielten Einkünfte zu erhalten. Seine Beteiligung an dieser Kapitalgesellschaft wird nicht bestritten.

Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass die mit dem Beschwerdeführer am 28. Juni 2000 vereinbarte Schuldübernahme gemäß § 1405 ABGB für die E-AG mit einer "Absicherung oder Erhaltung" der bis einschließlich 1994 lukrierten Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit nichts zu tun habe. Abgesehen davon könnte der

Beschwerdeführer auch dann, wenn der Rechtsgrund für die strittigen Zahlungen im Jahr 2000 in der Haftungsübernahme als ehemaliger Gesellschafter-Geschäftsführer der E-GmbH "Anfang der 90er-Jahre gelegen wäre" für seinen Standpunkt nichts gewinnen, weil die Übernahme von Verpflichtungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei und sich die daraus erwachsenden Zahlungen einem Abzug als Werbungskosten (Betriebsausgaben) bei den Geschäftsführereinkünften entzögen.

Die belangte Behörde ist zu ihrer Auffassung, die mit dem Beschwerdeführer am 28. Juni 2000 vereinbarte Schuldübernahme gemäß § 1405 ABGB für die E-AG habe mit einer Absicherung oder Erhaltung der bis einschließlich 1994 lukrierten Einkünfte aus der Geschäftsführungstätigkeit nichts zu tun, auf Grund der Beurteilung der vorgelegten Vereinbarung vom 28. Juni 2000 gelangt. In dieser Vereinbarung werden unter "I. Obligo der E.."

fünf Gruppen von Krediten dieses Unternehmens dargestellt und das Einvernehmen bekundet, dass drei davon sofort zur Zahlung fällig sind. Unter "II. Obligo der F KG" wird die per 30. Juni 2000 fällige Kreditverbindlichkeit dieser KG ausgewiesen. Im Punkt "III. Rückführung" ist zunächst festgehalten, DI P. und der Beschwerdeführer erklären sich "hiermit" bereit, der fälligen Schuld der E sowie der fälligen Schuld der F. KG beizutreten. In den folgenden Unterpunkten ist die Rückführung dargestellt. Demnach werden hinsichtlich eines Teilbetrages DI P. und die E aus der gesamtschuldnerischen Haftung entlassen und der Beschwerdeführer übernimmt im Rahmen einer "privativen Schuldübernahme gemäß § 1405 ABGB" die Alleinberichtigung zu folgenden Bedingungen und Konditionen.

Der belangten Behörde kann nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie daraus einen behaupteten Zusammenhang mit angeblich "Anfang der 90er-Jahre" übernommenen Haftungen als Geschäftsführer der E-GmbH verneint hat. Diese Vereinbarung lässt nämlich keinen Zusammenhang mit den weiteren vom Beschwerdeführer vorgelegten Schreiben verschiedener Banken erkennen.

Das Schreiben der Girokredit vom 11. Dezember 1996, gerichtet an die E-AG, nimmt Bezug auf die Kreditvereinbarung vom 9. Juni 1993 und fordert ein Blankoakzept des Beschwerdeführers als Wechselbürge. Nach dem Schreiben der E-AG vom 23. Dezember 1996 an die Girocredit ist die Wechselbürgschaft mit S 10,000.000,-- begrenzt.

Im Schreiben vom 15. Februar 1991 von fünf Gesellschaften, die sich als "Schuldner" bezeichnen, an die Länderbank ermächtigen die Schuldner die Länderbank, blanko unterschriebene Wechsel bis zur Höhe der gegen die Schuldner erwachsenen Forderungen auszufüllen und fällig zu stellen.

Das Schreiben der BA AG vom 30. Juni 1995 ist an die E-GmbH gerichtet und hat eine Erhöhung des Kreditvertrages vom 19./23. Dezember 1985 zum Inhalt. Demnach ist für den S 18,000.000,-- übersteigenden Betrag ein privat durch den Beschwerdeführer gefertigtes Blankoakzept mit Widmungserklärung ("liegt uns bereits vor") vorzulegen.

Dass die in diesen Schreiben genannten Wechselbürgschaften des Beschwerdeführers in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der E-GmbH übernommen wurden und diese nun auf Grund der Vereinbarung vom 28. Juni 2000 schlagend geworden sind, ist eine Behauptung des Beschwerdeführers, die in den vorgelegten Urkunden keine Deckung findet.

Die weitere Auffassung der belangten Behörde, auch dann, wenn der Rechtsgrund für die strittigen Zahlungen im Jahr 2000 in der Haftungsübernahme als ehemaliger Gesellschafter-Geschäftsführer der E-GmbH Anfang der 90er-Jahre gelegen wäre, wäre für seinen Standpunkt nichts zu gewinnen, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und sich einem Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bei den Geschäftsführereinkünften entziehen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. September 2007, 2005/15/0041, m.w.N.). In dieser Judikatur kommt der Gedanke zum Ausdruck, dass es in erster Linie Sache der Gesellschafter einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft ist, den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern, und erst in weiterer Folge dadurch Geschäftsführerbezüge gesichert werden. Dass die Beteiligung des Beschwerdeführers über eine Personengesellschaft gehalten wurde, vermag daran nichts zu ändern. Die behaupteten Zahlungen des Beschwerdeführers sind als Einlage in die Personengesellschaft anzusehen, die - entgegen der Beschwerdeansicht - die Kapitalkonten der übrigen Gesellschafter unberührt lässt. Da sich dem Beschwerdevorbringen ein anderer Rechtsgrund für die strittigen Zahlungen als der durch den Beschwerdeführer als Gesellschafter-Geschäftsführer für die Kapitalgesellschaft eingegangene Bürgschaftsverpflichtung nicht entnehmen lässt, Zahlungen aus einem solchen Rechtsgrund aber in der Gesellschafterposition wurzeln und deswegen einem Abzug als Betriebsausgaben

(Werbungskosten) bei den Geschäftsführereinkünften nicht zugänglich sind, hat der Spruch des angefochtenen Bescheides den Beschwerdeführer im geltend gemachten Recht nicht verletzt. Den in diesem Zusammenhang vom Beschwerdeführer behaupteten Verfahrensmängeln fehlt damit die Relevanz.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der VerordnungBGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 28. Mai 2008

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2008:2005150167.X00

**Im RIS seit**

11.07.2008

**Zuletzt aktualisiert am**

14.10.2008

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)