

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

Ing. B F, Adr1 vertreten durch STBGmbH, Adr2, gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 22.07.2013, St.Nr. xxxx, betreffend **Einkommensteuer 2011 und 2012**

zu Recht erkannt:

1) Die Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2011** wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2) Der Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2012** wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe (Einkommensteuer 2012) sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil des Spruches bildet, zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1) Verfahrensgang/Finanzamt:

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) bezog als Geschäftsführer der F GmbH bis zu deren Konkurs im Jahr 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. An der Gesellschaft war er nicht beteiligt.

Im Jahr 2004 ging er zugunsten der F GmbH gegenüber der Bank Z eine Bürgschaft ein, welche im Jahr 2011 mit dem Betrag von 18.025,26 € schlagend wurde.

Im Jahr 2012 entrichtete er an die OÖ Gebietskrankenkasse insgesamt 16.800,00 € zur Abdeckung sämtlicher Ansprüche aus einer allfälligen Haftung für Beitragsrückstände aus dem Insolvenzverfahren über das Vermögen der F GmbH.

Im Rahmen seiner am 27. Juni 2013 eingereichten **Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2011 und 2012** machte er die in den einzelnen Jahren jeweils entrichteten Beträge als **außergewöhnliche Belastungen** geltend (2011: 18.025,26 €; 2012: 16.800,00 €).

a) Weiterer Verfahrensablauf 2011:

Über Ersuchen des Finanzamtes, die außergewöhnlichen Belastungen 2011 nachzuweisen, legte der Bf das an seinen Rechtsanwalt gerichtete **Schreiben der Bank Z vom 28. August 2011** vor, aus dem hervorgeht, *dass sich entsprechend der am 24.02.2010 getroffenen Vereinbarung für die Bürgenhaftung folgender Betrag ergebe:*

"Im Konkursverfahren F GmbH ist die von uns angemeldete Forderung unter Berücksichtigung sämtlicher Verwertungserlöse nunmehr mit € 1.006.997,95 festgestellt. Unter Berücksichtigung einer Konkursquote von 10,5% ergibt dies einen restlich aushaftenden Betrag von € 901.263,17. Wie vereinbart hat die Bürgengemeinschaft insgesamt 6% dieses Betrages, sohin einen Gesamtbetrag von € 54.075,79 zu bezahlen. Wir ersuchen um Zahlung dieses Betrages binnen 4 Wochen auf Konto Nummer zzz. Mit Zahlung dieses Betrages sind sämtliche wechselseitigen Rechte und Pflichten zwischen der Bank Z einerseits, und den Bürgen B F, A F und E F andererseits, endgültig bereinigt."

Aus einem ebenfalls beigelegten **Überweisungsbeleg vom 20.09.11** geht hervor, dass der Bf an diesem Tag unter dem Verwendungszweck "Anteil BS B F" den Betrag von 18.025,26 € an das angeführte Geldinstitut überwiesen hat.

Mit **Bescheid vom 22. Juli 2013** wurde der Pflichtige vom Finanzamt zur **Einkommensteuer für das Jahr 2011** veranlagt, wobei der erwähnte Betrag mit der

Begründung, dass es sich bei dieser Zahlung nicht um eine außergewöhnliche Belastung handle, nicht anerkannt wurde.

Dagegen erhob der Pflichtige durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 20. August 2013 **Berufung** und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

*Er habe als Geschäftsführer (ohne Beteiligung) der F GmbH bis zur deren Konkurs im Jahr 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezogen. Darunter fielen auch Aufwendungen, die mit der ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit wirtschaftlich zusammenhingen. Diese Aufwendungen seien als **nachträgliche Werbungskosten abzugsfähig**. Dazu gehörten Zahlungen auf Grund der Haftungsinanspruchnahme als Geschäftsführer einer GmbH (VwGH 10.9.87, 86/13/0149). Der Bf habe als Geschäftsführer der F GmbH an die Bank aus der Bürgenhaftung € 18.025,26 zu entrichten gehabt. Der Standort N (Übernahme der P-Vertretung für den Bezirk N) sei seitens der Geschäftsführer als große Chance gesehen worden, Marktanteile zu gewinnen und die GmbH vor der Insolvenz zu retten. Darum hätten die Geschäftsführer mit den Bürgschaften auch viel Risiko für die GmbH übernommen und sei die Bürgenhaftung damit betrieblich begründet.*

b) Weiterer Verfahrensablauf 2012:

Über Ersuchen des Finanzamtes, die außergewöhnlichen Belastungen 2012 nachzuweisen, brachte der Bf das an seinen Rechtsanwalt zum Betreff "O.Ö.GKK – F" gerichtete **Schreiben vom 25. April 2012** von Rechtsanwalt Dr. RA bei, aus dem Folgendes hervorgeht:

"In der obigen Angelegenheit nehme ich Bezug auf die Vorkorrespondenz, hier insbesondere auf Ihr e-mail vom 23.4.2012 und das zwischen uns am 25.4.2012 geführte Telefonat.

Ich darf festhalten, dass sich Ihre Mandantschaft verpflichtet einen Betrag in Höhe von € 50.400,-- bis 30.4.2012 auf unten angeführtes Konto zur Zahlung zu bringen, wobei ein fünftägiges Respiro eingeräumt wird.

Mit dieser Zahlung sind sämtliche Ansprüche meiner Mandantschaft aus einer allfälligen Haftung für Beitragsrückstände aus dem Insolvenzverfahren über das Vermögen der F GmbH bereinigt und verglichen. Dies gilt für A F, B F und E F.

Im behängenden Verfahren xx des Landesgerichtes Linz tritt durch Nichtbesuch der für 2.5.2012 anberaumten mündlichen Streitverhandlung einfaches Ruhen ein.

Nach fristgerechter Zahlung des oben genannten Betrages auf unten angeführtes Konto gilt ewiges Ruhen vereinbart."

Erläuternd merkte der Bf dazu an, dass er ein Drittel des ausgewiesenen Betrages von 50.400,00 € bezahlt habe.

Gleichzeitig legte er **Belege vom 26. April 2012** über die elektronische Überweisung von insgesamt 16.800,00 € in zwei Teilbeträgen (10.000,00 € und 6.800,00 €) mit dem Verwendungszweck "O.Ö. GKK – F/Anteil B F" an Rechtsanwalt Dr. RA vor.

Mit **Bescheid vom 22. Juli 2013** wurde der Pflichtige vom Finanzamt zur **Einkommensteuer für das Jahr 2012** veranlagt; der erwähnte Betrag wurde mit der Begründung, dass es sich bei dieser Zahlung nicht um eine außergewöhnliche Belastung handle, nicht als solche anerkannt.

Dagegen erhob der Pflichtige durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 20. August 2013 **Berufung** und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

*Er habe als Geschäftsführer (ohne Beteiligung) der F GmbH bis zur deren Konkurs im Jahr 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezogen. Darunter fielen auch Aufwendungen, die mit der ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit wirtschaftlich zusammenhingen. Diese Aufwendungen seien als **nachträgliche Werbungskosten abzugsfähig**. Dazu gehörten Zahlungen auf Grund der Haftungsinanspruchnahme als Geschäftsführer einer GmbH (VwGH 10.9.87, 86/13/0149). Die Geschäftsführer A, Ing. B und E F hätten sich verpflichtet, den Betrag von € 50.400,00 bis 30.4.2012 für Beitragsrückstände bei der OÖ GKK an die Rechtsvertretung Dr. RA zu entrichten. Auf den Bf seien **€ 16.800,00** (1/3 von 50.400) entfallen.*

Mit **Vorlagebericht** vom 3. September 2013 wurden die gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 gerichteten Berufungen vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

2) Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Mit BGBl I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst.

Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständlichen Berufungen waren daher als Beschwerden zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

Mit **Schreiben vom 28. Jänner 2014** wurde der Bf seitens des Bundesfinanzgerichtes um Beantwortung weiterer Fragen bzw. Vorlage von bezughabenden Unterlagen gebeten, welchem Ersuchen er mit **E-Mail vom 31. März 2014** innerhalb verlängerter Frist in folgender Weise nachkam:

a) Zur Beschwerde/Einkommensteuer 2011:

Der **Bürgschaftsvertrag vom 23. Februar 2004** wurde vorgelegt.

Daraus geht hervor, *dass der Bf im Zusammenhang mit einer Kreditusage, die die Bank Z gegenüber der F GmbH am 13. Februar 2004 zwecks Finanzierung eines Betrages von 1.300.000 Euro gemacht hatte, die Haftung als Bürge und Zahler im Sinne des § 1357 ABGB übernommen hat.*

Erläuternd führte der Bf aus, *dass die Bürgschaft nicht im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen eingegangen worden sei, sondern zur Sicherstellung für die Finanzierung des neu errichteten Standortes in N.*

Zur **Frage nach dem verwandtschaftlichen Verhältnis** zu den Gesellschaftern der GmbH gab er an, *dass Gesellschafter die A F, C F und D F Privatstiftungen gewesen seien und insofern kein verwandtschaftliches Verhältnis bestanden habe* (Anmerkung: Laut Firmenbuchauszügen bestand der jeweilige Stiftungszweck darin, das Familienvermögen des Stifters für sich, seine Rechtsnachfolger und diesen nahestehende Personen zu erhalten).

Die beiden anderen Geschäftsführer der GmbH, die ebenfalls als Bürgen herangezogen worden seien, seien seine Cousins; sie alle drei seien nicht Gesellschafter gewesen.

Die Frage, ob **auch andere Arbeitnehmer** der F GmbH eine **Bürgschaftsverpflichtung** zugunsten ihrer Dienstgeberin eingegangen wären, beantwortete der Bf damit, *dass neben ihm eben die beiden anderen Geschäftsführer A und E F eine solche abgegeben hätten.*

Die Gesellschafter der F GmbH wären keine Bürgschaftsverpflichtung gegenüber der Bank Z eingegangen.

Die Frage, warum die Bürgschaft nicht **vorrangig von den Gesellschaftern** der GmbH übernommen worden sei, beantwortete der Bf damit, *dass das Vermögen der A, C und D F Privatstiftungen im Wesentlichen aus den Gesellschaftsanteilen der F GmbH bestanden hätte.*

b) Zur Beschwerde/Einkommensteuer 2012:

Zum Ersuchen um Vorlage des Haftungsbescheides der OÖ GKK, der Grundlage für die im Schreiben von Rechtsanwalt Dr. RA angesprochene Forderung von 50.400 Euro gewesen sei, gab der Bf an, dass ein **Haftungsbescheid** nicht vorhanden sei, sondern lediglich teilweise die Korrespondenz von Dr. RA und seinem Rechtsanwalt Dr. S, die vorgelegt werde:

- **Schreiben vom 21. Juli 2009** von Dr. RA an A G F (Betreff: Offene Forderung der OÖ Gebietskrankenkasse):

Zunächst wurde von Dr. RA darauf hingewiesen, *dass er von der OÖ GKK mit der Geltendmachung der Forderung beauftragt worden sei.*

A G F sei handelsrechtlicher Geschäftsführer der F GmbH, über deren Vermögen am 7. Jänner 2009 der Konkurs eröffnet worden sei. Zu diesem Zeitpunkt habe die GmbH bei der OÖ GKK Beitragsrückstände in Höhe von 490.070,87 Euro gehabt, die sich im Rahmen einer Beitragsprüfung noch um 142.471 Euro erhöht hätten. Bereits Ende 2007

habe die F GmbH einen Beitragsrückstand aufgewiesen. Mit Bürgschaftserklärung vom 20. Dezember 2007 hätte der Geschäftsführer die persönliche Haftung als Bürge und Zahler zur ungeteilten Hand mit der F GmbH für die bestehenden Rückstände und die weiterhin anfallenden Beiträge übernommen. Es ergehe daher die Aufforderung zur Zahlung eines insgesamt Betrages von 659.099,92 Euro bis zum 10. August 2009.

- **E-Mail vom 22. Juli 2009** von Rechtsanwalt Dr. S als Antwort unter Beilage des **Antwortschreibens an das Finanzamt Linz vom 16. Juli 2009** im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung:

Rechtsanwalt Dr. S verwies darauf, dass er A, Ing. E und Ing. B F rechtsfreundlich vertrete. In Beantwortung des an seine Mandanten gerichteten Ergänzungsersuchens führe er aus, dass es richtig sei, dass seine Mandanten jeweils Geschäftsführer der F GmbH gewesen seien. Gleich zu Beginn sei jedoch eine Verteilung der Geschäftsführeraufgaben und –pflichten vorgenommen worden. Danach sei für wirtschaftliche Angelegenheiten, insbesondere auch den Verkehr mit Finanzamt und Sozialversicherung, der Geschäftsführer A F alleine zuständig gewesen. Dieser habe seine Aufgaben auch laufend ordnungsgemäß wahrgenommen und sei für die beiden anderen Geschäftsführer im Rahmen kein Anhaltspunkt zu erkennen gewesen, dass die GmbH säumig gewesen wäre bzw. A F mangels ausreichender liquider Mittel seinen Pflichten nicht nachkommen hätte können. Jedoch sei dieser immer bemüht gewesen, die Verbindlichkeiten ordnungsgemäß zu begleichen, was ihm jedoch aufgrund der zuletzt schwierigen Lage und den nurmehr begrenzt zur Verfügung stehenden liquiden Mitteln nicht mehr möglich gewesen sei.

In der Folge wies RA Dr. S auf die hohen persönlichen Haftungen gegenüber Banken und die etwaige Haftung gegenüber dem Masseverwalter hin. Seine Mandanten wären zur Bereinigung der Schuldensituation in der Lage, eine Abschlagszahlung an die jeweiligen Gläubiger in Höhe von jeweils 50.000 Euro anzubieten. Alternativszenario wären Privatkonkurse.

- **Schreiben vom 19. Juli 2009/RA Dr. S:**

Auflistung der Haftungen und Kreditverbindlichkeiten seiner Mandanten gegenüber Banken

- **Vermögensverzeichnis** nach § 47 EO vom 18. Juli 2009/A F

- **Aufstellung Lebensversicherungen/A F** (Stand 18. Juli 2009)

- **Aufstellung/Grundgemeinschaft A, E und B F** (18. Juli 2009)

- **Grundbuchsauszug vom 18. Juli 2009**

- **Schreiben vom 25. April 2012/RA Dr. RA an RA Dr. S vom 25. April 2012** (siehe oben)

Die Unterlagen des Vorhaltsverfahrens wurden dem Finanzamt zur Kenntnis übermittelt. Die Vertreterin des Finanzamtes beantragte in ihrer Stellungnahme (wie im Vorlagebericht) die Abweisung der Beschwerden.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

I) Zur Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011:

A. Streitpunkt war die Anerkennung eines Betrages von 18.025,26 Euro aus einer für die GmbH übernommenen Bürgenhaftung als nachträgliche Werbungskosten.

B. Sachverhalt:

Der Bf bezog als Geschäftsführer der F GmbH bis zu deren Konkurs im Jahr 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. An der Gesellschaft war er nicht beteiligt. Gesellschafter der GmbH waren die A F, C F und D F Privatstiftungen.

Anfang des Jahres 2004 (Vertrag vom 23. Februar 2004) ging der Bf zugunsten der F GmbH gegenüber der Bank Z eine Bürgenhaftung ein, die im Jahr 2011 mit dem Betrag von 18.025,26 Euro schlagend wurde, nachdem über das Vermögen der GmbH am 7. Jänner 2009 der Konkurs eröffnet worden war.

Die Bürgschaft wurde nicht im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen eingegangen, sondern zur Sicherstellung für die Finanzierung des neu zu errichtenden Standortes N. Neben dem Bf wurden die beiden anderen Geschäftsführer der GmbH, seine Cousins, als Bürgen herangezogen. Die Gesellschafter der GmbH gingen keine entsprechenden Bürgschaftsverpflichtungen ein, zumal das Vermögen der Privatstiftungen im Wesentlichen aus den Gesellschaftsanteilen der GmbH bestand.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2011 machte der Bf die Bürgenzahlung als außergewöhnliche Belastung geltend.

Im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 22. Juli 2013 wurde die aus diesem Titel geltend gemachte außergewöhnliche Belastung jedoch vom Finanzamt nicht anerkannt.

Dagegen erhob der Pflichtige Berufung (= nunmehr Beschwerde) und begehrte nunmehr die Anerkennung des strittigen Betrages als nachträgliche Werbungskosten.

C. Rechtliche Beurteilung/Beweiswürdigung:

1. Zur Qualifikation als nachträgliche Werbungskosten:

Allgemeines:

Gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Der Begriff "Werbungskosten" bezeichnet im Einkommensteuergesetz jene Aufwendungen, die im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten (zu denen auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zählen) anfallen.

Maßgeblich ist, ob der Aufwand durch die Einkünfteerzielung bzw. die berufliche Tätigkeit "veranlasst" ist und "ob ein Zusammenhang mit der Einkunftsquelle gegeben" ist. Die Notwendigkeit eines Aufwandes ist keine Voraussetzung für die Anerkennung von

Werbungskosten, sondern nur ein Indiz für die berufliche Veranlassung und somit für das Fehlen einer privaten Veranlassung (*Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 3).

Unter Werbungskosten sind beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen, die

- objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen (vgl zB *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 16 allgem Tz 2).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Aufwendungen eines Arbeitnehmers aus einer zu Gunsten des Arbeitgebers übernommenen **Bürgschaft** (nachträgliche) Werbungskosten sein, wenn die Bürgschaftsübernahme beruflich veranlasst war.

Eine **berufliche Veranlassung** kann insbesondere im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen oder bei Bürgschaften zur Arbeitsplatzsicherung angenommen werden (vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102, Stichwort "Bürgschaft"). Hingegen führt die Übernahme von Verpflichtungen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich nicht zu Werbungskosten, sondern zu Gesellschaftereinlagen, weil sie in der Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Sicherung der Geschäftsführerbezüge ist nur eine weitere Folge des primären Zwecks der Einlage, nämlich der Sicherung des Fortbestandes der Gesellschaft (VwGH 3.8.2004, 99/13/0252). Nichts anderes kann gelten, wenn der Geschäftsführer die Haftung im Hinblick auf das zu den Gesellschaftern bestehende Naheverhältnis eingeht (UFS 8.2.2012, RV/2669-W/07).

Im Ergebnis kommt es entscheidend darauf an, **aus welchen Motiven** die Bürgschaftsverpflichtung eingegangen worden ist.

Die Klärung der beruflichen Veranlassung von Bürgschaftszahlungen ist somit eine Frage der Beweiswürdigung.

Das bestimmten Handlungen zugrunde liegende subjektive Element bzw. die mit bestimmten Handlungen verfolgte Absicht kann nur aus äußeren Umständen erschlossen werden. Subjektive Beteuerungen der handelnden Personen treten dabei an Beweiskraft gegenüber dem objektiven Erscheinungsbild des äußeren Tatbestandes in den Hintergrund (in diesem Sinne VwGH 27.7.1994, 91/13/0222; UFS 8.2.2012, RV/2669-W/07).

Erwägungen im konkreten Fall:

Im vorliegenden Fall waren aufgrund obiger Ausführungen zu prüfen, aus welchen Gründen der Bf die streitgegenständliche Bürgschaftsverpflichtung übernommen hat. In diesem Zusammenhang waren die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Eingehens der Verpflichtung von entscheidender Bedeutung.

Der Bf hat die Haftung am 23. Februar 2004 für einen Kredit seiner Dienstgeberin, der F GmbH, nicht im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen übernommen. Unter "allgemeinen Sanierungsmaßnahmen" ist ein Forderungsverzicht durch alle oder den Großteil der Gläubiger zB in einem Ausgleichsverfahren zu verstehen. Solches hat zum damaligen Zeitpunkt nicht stattgefunden; vielmehr war der Kredit nach dem Vorbringen des Bf zur Sicherstellung der Finanzierung des neu errichteten Standortes in N, also im Zusammenhang mit einer Expansion des Unternehmens notwendig.

Dass – wie in der Beschwerdeschrift ausgeführt – der Standort N und die Übernahme der P-Vertretung für diesen Bezirk als große Chance gesehen wurde, Marktanteile zu gewinnen, ist durchaus nachvollziehbar, nicht aber, dass die Errichtung des neuen Standortes eine unmittelbare Maßnahme zur Abwendung der Insolvenz (wie im Beschwerdeschreiben ausgeführt) darstellen sollte. Letztlich ist das Konkursverfahren erst fünf Jahre nach der Kreditaufnahme bzw. nach Eingehen der Bürgschaft im Jahr 2009 eröffnet worden und kann die Errichtung eines neuen Standortes, die einen hohen Finanzierungsaufwand erfordert, in objektiver Betrachtungsweise keinesfalls als unmittelbare Maßnahme zur Insolvenzabwendung betrachtet werden.

Außerdem hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung zur gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Übernahme von Bürgschaften (siehe VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041) immer wieder betont, 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. Umso mehr muss dies für Bürgschaftsübernahmen im Zusammenhang mit einer Expansion des Unternehmens zur Gewinnung neuer Marktanteile gelten.

Die Gesellschafter der GmbH haben im gegenständlichen Fall keine Bürgschaften übernommen, weil – so der Bf – das Vermögen der Gesellschafter (Stiftungen) im Wesentlichen nur aus den GmbH-Anteilen bestand. Eine Bürgschaft wurde nur von sämtlichen drei (nicht beteiligten) Geschäftsführern eingegangen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes widerspricht die Übernahme von Haftungen für Verbindlichkeiten des Dienstgebers durch Dienstnehmer jedoch der allgemeinen Lebenserfahrung; anderes gilt im Falle einer persönlichen bzw. gesellschaftsrechtlichen Verbindung zwischen den Beteiligten (VwGH 28.10.2010, 2007/15/0040, vgl. auch *Zorn*, in *Hofstätter/Reichel*, Kommentar zur Einkommensteuer, § 16 EStG 1988 allgemein, Tz 5.2 Werbungskosten ABC "Bürgschaft", wonach es auch nicht üblich sei, dass ein Arbeitnehmer der Wechselschuld seines konkursreifen Arbeitgebers als Bürge beitrete, weshalb eine Wechselschuldzahlung nicht als Werbungskosten bei den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit anerkannt werden könne; VwGH 20.10.1961, 399/59).

Damit wird festgehalten, dass das Eingehen einer Bürgschaft eines Arbeitnehmers in objektiver Betrachtungsweise nur im Ausnahmefall (etwa im Rahmen von allgemeinen Sanierungsmaßnahmen) als beruflich veranlasst angesehen werden kann; in der Regel wird man aber davon ausgehen müssen, dass die Motivation für eine

Bürgschaftsübernahme durch den angestellten Geschäftsführer in außerbetrieblichen Gründen (persönlichen Beziehungen bzw. gesellschaftsrechtlichen Verbindungen) zu suchen ist.

Von einer solchen persönlichen Verbindung war aber auch im gegenständlichen Fall auszugehen. Die drei Geschäftsführer der gleichnamigen GmbH waren Cousins, auch die Stiftungen lauteten auf den Familiennamen der Geschäftsführer und war Namensgleichheit mit dem Firmenwortlaut der GmbH gegeben. Es bestand sohin eine enge Verflechtung zwischen natürlichen Personen (= Geschäftsführer) und juristischen Personen (= GmbH bzw. Stiftungen), die dadurch unterstrichen wird, dass der jeweilige Stiftungszweck laut Firmenbuchauszug darin bestand, das Familienvermögen des Stifters für sich, seine Rechtsnachfolger und diesen nahestehende Personen zu erhalten. Dass das Verhältnis zwischen Geschäftsführern und Gesellschaft von familiären Banden getragen war, kann daher nicht geleugnet werden.

Dem Bf ist zwar zuzugestehen, dass er auch an der Erhaltung seiner Einkünfte bei der Fa. F GmbH interessiert war, doch tritt dieser Aspekt gegenüber der Absicht, der letztlich indirekt im Familienbesitz befindlichen Gesellschaft zur Expansion zu verhelfen, in den Hintergrund.

Aufgrund dessen ist aber in erster Linie eine sich aus der persönlichen Verflechtung ergebende private Veranlassung der im Jahr 2004 erfolgten Bürgschaftsübernahme zu unterstellen, zumal es – wie oben angeführt – laut Lehre und Rechtsprechung der allgemeinen Lebenserfahrung widerspricht, dass ein Arbeitnehmer (auch Geschäftsführer) Haftungen für Verbindlichkeiten des Arbeitgebers übernimmt (siehe hiezu auch weiters (Jakom/Lenneis, EStG 2013, § 16 Rz 56, Stichwort "Bürgschaft") und eine entsprechende berufliche Veranlassung nur im Ausnahmefall unterstellt werden könnte. Dass gegenständlich ein derartiger Ausnahmefall gegeben gewesen wäre, vermochte der Bf durch seine Einwendungen nicht darzulegen.

Eine Anerkennung der entsprechenden Aufwendungen als nachträgliche Werbungskosten konnte sohin mangels beruflicher Veranlassung nicht erfolgen.

2. Zur Qualifikation als außergewöhnliche Belastung:

Der Bf hatte die Aufwendungen im Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Bürgschaftszahlung zunächst als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht; eine entsprechende Anerkennung wurde vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid versagt. Im Rahmen seiner Verpflichtung, den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt umfassend rechtlich zu würdigen (siehe hiezu VwGH 22.5.2014, 2010/15/0211), hatte das Bundesfinanzgericht auch Erwägungen zur Qualifikation als außergewöhnliche Belastung anzustellen.

In diesem Zusammenhang ist Folgendes auszuführen:

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 nach **Abs. 3** der zitierten Bestimmung vor, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Zwangsläufigkeit ist stets nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Bei Bürgschaften ist auf die den Rückzahlungen zugrunde liegende Verpflichtung abzustellen; die Zwangsläufigkeit muss schon im Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtung gegeben sein.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang wiederholt ausgesprochen, dass nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen grundsätzlich niemand aus sittlichen Gründen verpflichtet ist, einem Angehörigen das von diesem eingegangene Unternehmerwagnis abzunehmen, zu dem auch die Insolvenzgefahr gehört (VwGH 16.12.1999, 97/15/0126).

Die steuerliche Absetzbarkeit von Zahlungen nach der Übernahme von Haftungen ist daher durch das Gesetz auf seltene Fälle beschränkt, weil § 34 EStG 1988 nicht zu dem Zweck geschaffen wurde, wirtschaftliche Misserfolge, die die verschiedensten Ursachen haben können, mit der Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und auf diese Weise auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Hinsichtlich der Bürgschaftsübernahme für nahe Angehörige gibt es umfangreiche, im Wesentlichen restriktive Rechtsprechung des VwGH. Danach kommt eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung ua nicht in Betracht, wenn die besicherten Kredite dazu dienen, den Betrieb des Schuldners zu erweitern oder ihm sonst bessere Ertragschancen zu vermitteln (UFS 31.1.2012, RV/0755-W/11).

Im gegenständlichen Fall wurde der Kredit für die Zwecke der Betriebserweiterung (Errichtung eines neuen Standortes) zur Gewinnung neuer Marktanteile aufgenommen. Selbst eine drohende Insolvenzgefahr würde – wie oben ausgeführt – noch nicht für die Annahme einer Zwangsläufigkeit ausreichen. Die Abwendung einer existenzbedrohenden Notlage eines nahen Angehörigen wurde nicht behauptet.

Es mangelte sohin im gegenständlichen Fall für die Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung am Kriterium der Zwangsläufigkeit.

Die entsprechenden Aufwendungen wurden daher vom Finanzamt zu Recht nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt, welchem Standpunkt im Übrigen auch seitens des Bf in seiner Beschwerdeschrift nicht mehr entgegengetreten wurde.

3. Im Ergebnis der Ausführungen laut Punkt 1. und 2. konnten die beschwerdegegenständlichen Aufwendungen des Jahres 2011 weder als außergewöhnliche Belastungen noch als nachträgliche Werbungskosten anerkannt werden.

Das Beschwerdebegehren betreffend Einkommensteuer 2011 war daher abzuweisen.

II) Zur Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012:

A. Streitpunkt ist die Anerkennung eines Betrages in Höhe von 16.800,00 Euro aus einer Haftungsinanspruchnahme des Bf als ehemaliger Geschäftsführer seitens der OÖ Gebietskrankenkasse für Beitragsrückstände als nachträgliche Werbungskosten.

B. Sachverhalt:

Der Bf bezog als Geschäftsführer der F GmbH bis zu deren Konkurs im Jahr 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. An der Gesellschaft war er nicht beteiligt. Die Geschäftsführung oblag ihm zusammen mit seinen beiden Cousins A und E F, wobei aufgrund der internen Agendenverteilung die Erfüllung der abgaben- und sozialversicherungsrechtlichen Pflichten A F oblag.

Gesellschafter der GmbH waren die A F, C F und D F Privatstiftungen.

Aufgrund einer Einigung mit der OÖ GKK im Zusammenhang mit der Heranziehung zur Haftung für offene Beitragsrückstände im Gesamtausmaß von 632.541,87 Euro verpflichteten sich die drei ehemaligen Geschäftsführer (darunter der Bf) im Konkursverfahren der GmbH zur Zahlung von insgesamt 50.400,00 Euro. Dieser Betrag wurde von jedem der drei Betroffenen mit einem Teilbetrag von 16.800,00 Euro entrichtet. Der Bf überwies seinen Teilbetrag laut Auftragsbestätigung am 26.04.2012.

Mit Haftungsbescheiden des Finanzamtes Linz vom 14. August 2009 waren sämtliche drei Geschäftsführer der GmbH zur Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten herangezogen worden.

Mit Bescheid vom 22. Juli 2013 wurde der Bf vom Finanzamt zur Einkommensteuer für das Jahr 2012 veranlagt. Der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Haftungsbetrag gegenüber der OÖ GKK (16.800,00 Euro) wurde nicht anerkannt. Dagegen erhob der Pflichtige Berufung (= nunmehr Beschwerde) und begehrte nunmehr die Anerkennung als nachträgliche Werbungskosten.

C. Rechtliche Beurteilung/Beweiswürdigung:

Allgemeines:

Gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** *sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.*

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es für die Beurteilung von Aufwendungen als Werbungskosten entscheidend, ob diese mit der Einkünfteerzielung oder mit der privaten Lebensführung zusammenhängen (VwGH 30.5.2001, 95/13/0288).

In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung nur dann angenommen werden, wenn sich

die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt. Die Unangemessenheit und Unüblichkeit kann ein Indiz dafür sein, dass Aufwendungen nicht beruflich veranlasst sind (vgl. VwGH 22.1.1992, 91/13/0114).

Erwägungen im konkreten Fall:

Im vorliegenden Fall hat der nicht an der Gesellschaft beteiligte Geschäftsführer keine Verpflichtungen der GmbH übernommen, sondern wurde er als ehemaliger Geschäftsführer der GmbH als Haftender zur Zahlung entsprechender Beträge in Anspruch genommen.

Dass der Bf im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit seine gegenüber der Sozialversicherung und gegenüber der Abgabenbehörde bestehenden Pflichten verletzt hat, ist nach der Rechtsprechung des VwGH für die Beurteilung als Werbungskosten nicht allein maßgeblich. Vielmehr ist entscheidend, ob dieses Fehlverhalten der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist oder ob es als private Verhaltenskomponente das Band zur beruflichen Veranlassung durchschneidet. Letzteres trifft im Falle eines Gesellschafter-Geschäftsführers jedenfalls auch dann zu, wenn das zur gesetzlichen Haftungsinanspruchnahme führende Fehlverhalten der Gesellschaftersphäre zuzurechnen ist, weil es andernfalls zu einer Ungleichbehandlung von gesetzlichen Haftungen und privaten Haftungsübernahmen käme (VwGH 30.5.2001, 95/13/0288; VwGH 22.5.2014, 2010/15/0211).

Dieser Rechtsprechung ist der Grundgedanke zu entnehmen, dass ebenso wie bei privaten Bürgschaften bei gesetzlichen Haftungen ausschlaggebend ist, ob die Aufwendungen einem privat motivierten Willensentschluss entsprungen sind oder auf Handlungen, die von persönlichen Erwägungen getragen wurden, beruhen.

Fest steht zufolge der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass alleine die Verletzung der gegenüber der Sozialversicherung und der Abgabenbehörde bestehenden Pflichten noch nicht ausreicht, das Band der beruflichen Veranlassung zu durchtrennen.

Der Bf war nicht an der Gesellschaft beteiligt, sodass die Zahlungen auch nicht als mit der Gesellschafterstellung zusammenhängend betrachtet werden können, wobei anzumerken ist, dass nach der Rechtsprechung (VwGH 30.5.2001, 95/13/0288) selbst im Falle einer Beteiligung die Zahlungen nicht vorrangig dem Gesellschaftsverhältnis zuzurechnen sind, weil solche Haftungen auch nicht an der GmbH beteiligte Geschäftsführer treffen können.

Die Begründung einer privaten Motivation der Pflichtverletzungen allein durch das (bereits in der obigen Begründung betreffend Einkommensteuer 2011 dargelegte) Naheverhältnis zu den Gesellschaftern der GmbH scheidet aus, da der VwGH in

seiner Rechtsprechung selbst die Gesellschafterstellung und das damit gegebene Naheverhältnis zur Gesellschaft nicht als schädlich für die berufliche Veranlassung von Haftungszahlungen gegenüber Sozialversicherung und Abgabenbehörde ansieht, zumal es nicht unüblich ist, dass auch gesellschaftsfremde Geschäftsführer hievon getroffen werden. Insofern ist - wie der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem Erkenntnis vom 21. Mai 2014 (VwGH 21.5.2014, 2011/13/0045) jüngst bestätigt hat - eine differenzierte Betrachtungsweise zwischen Bürgschaftszahlungen und Haftungszahlungen für Steuern und Sozialversicherungsbeiträge gegeben.

Fraglich erschien letztlich nur der Umstand, inwieweit die Heranziehung des Bf im Hinblick darauf, dass die Haftung vorrangig den aufgrund der internen Agendenverteilung der für die Erfüllung der abgaben- und sozialversicherungsrechtlichen Pflichten verantwortlichen Geschäftsführer, seinen Cousin A F, getroffen hätte, auf einer privaten Veranlassung im Sinne einer auf dem Naheverhältnis beruhenden persönlichen Entscheidung basieren konnte.

Im Zusammenhang damit war zunächst zu beachten, dass sich die offenen Haftungen jedes der drei ehemaligen Geschäftsführer je über mehr als 1 Mio. Euro beliefen.

In Anbetracht dieser Umstände musste der Bf damit rechnen, dass die Gebietskrankenkasse mangels entsprechender Einbringungsmöglichkeit beim Hauptverantwortlichen A F eine Haftung auch gegenüber den beiden anderen Geschäftsführern geltend machen würde, zumal dies - wie durch die ho. Aktenlage bestätigt (siehe Haftungsbescheid vom 14. August 2009) - auch schon seitens des Finanzamtes passiert war.

Der Sozialversicherungsrückstand betrug insgesamt mehr als 600.000,00 Euro und war aufgrund der nunmehrigen Einigung von allen drei Geschäftsführern anteilig nur mehr mit 50.400,00 Euro (16.800,00 Euro pro Geschäftsführer) zu begleichen. Aus der Sicht des Bf war es daher jedenfalls sinnvoll bzw. nahezu unerlässlich, die Einigung zu akzeptieren, wenn er sich nicht dem Risiko noch größerer Haftungszahlungen aussetzen wollte. Die Notwendigkeit, die gegenständliche Vereinbarung mitzutragen, ergibt sich auch aus dem Schreiben/Dr. RA vom 25.04.2012, in dem dieser darauf hinwies, dass hievon alle drei Geschäftsführer betroffen seien.

Insofern erwiesen sich die entsprechenden Haftungszahlungen als Ausfluss seiner beruflichen Tätigkeit für ihn als notwendig und erschien eine Veranlassung durch die ehemalige Einkunftserzielung gegeben.

Die Haftungszahlungen des Bf waren daher als seiner ehemaligen Geschäftsführertätigkeit zuzurechnen und als beruflich veranlasst zu qualifizieren.

Der gegenständlichen Beschwerdebegehren war stattzugeben und die entsprechenden Aufwendungen in Höhe von 16.800,00 Euro als nachträgliche Werbungskosten anzuerkennen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei Inanspruchnahme aus Bürgschaften bzw. Heranziehung im Rahmen gesetzlicher Haftungen jeweils im Einzelfall zu prüfen, inwieweit eine private Motivation für die Übernahme der Bürgschaft zu unterstellen ist (Einkommensteuer 2011) oder inwieweit im Vorfeld der Haftungszahlungen das Band der beruflichen Veranlassung durch eine private Verhaltenskomponente durchschnitten wurde (Einkommensteuer 2012). Diese Beurteilung ist eine Frage der Beweiswürdigung, die im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu erfolgen hat. Es lag sohin keine Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 28. August 2014