

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Ri1 und die weiteren Senatsmitglieder Ri2, LRi1 und LRi2 im Beisein der Schriftführerin FOI SF in der Beschwerdesache Bf, Adr1, vertreten durch StB WT GmbH, Adr2, über die Beschwerden vom 10.01.2014 und vom 01.12.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 09.12.2013 und 28.10.2015 betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 in der Sitzung am 09.08.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Gegenüber den von Seiten der belangten Behörde erlassenen Beschwerdevereinscheidungen vom 09.04.2014 und 11.12.2015 ergeben sich keine Änderungen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war Gesellschafter-Geschäftsführer der D GmbH (im Folgenden kurz D-GmbH genannt), über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes LG vom 14.04.2011, ZI S1, das Konkursverfahren eröffnet wurde. Mit Beschluss desselben Gerichtes vom 11.08.2013 wurde der Konkurs nach erfolgter Schlussverteilung aufgehoben.

Aus den Akten der belangten Behörde ist zu entnehmen, dass der Bf. und die beiden weiteren Gesellschafter Ges2 und Ges3 mit einer Stammeinlage von je 12.000 Euro, somit zu je einem Drittel, an der D-GmbH beteiligt waren.

In seiner **Einkommensteuererklärung für 2012** erklärte der Bf. bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit (als Ges- Gf) einen Verlust in Höhe von 21.972,37 Euro, den dieser in einer Erklärungsbeilage wie folgt aufschlüsselte:

Einnahmen

D-GmbH

Geschäftsführungskosten erloschen, da Insolvenzverfahren

Negativeinkünfte Haftungsinanspruchnahme

Konkurs D-GmbH als Geschäftsführer

Haftung Bank1	15.000,00	
./. Rückführung 2013	10.000,00	5.000,00

Forderung gegenüber der insolventen D-GmbH

(Anm.: gemeint wohl Forderung der D-GmbH an Bf)

Verrechnungskosten	12.246,37		
zuzüglich Kostenbeitrag	2.400,00	14.646,37	-19.646,37

Betriebsausgaben

RA1., RA2., RA3.

Rechtsanwaltskosten	2.326,00
---------------------	----------

VERLUST	21.972,37
----------------	------------------

Bei seinen gewerblichen Einkünften machte der Bf. einen aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart (Übergang von einer § 4/3- auf eine § 4/1-Ermittlung) sich ergebenden Übergangsverlust von 3.520,88 Euro geltend.

In der Folge wurde der Bf. von der belangten Behörde im Vorhaltewege aufgefordert, nachstehende Urkunden vorzulegen:

"a) Nachweis Haftungsinanspruchnahme € 15.000,--

b) Nachweis Forderung gegenüber der D-GmbH (Anm.: gemeint wohl Forderung der D-GmbH gg Bf.)

c) Gerichtlicher Nachweis des Forderungsausfalls

d) Nachweis Kostenbeitrag € 2.400,--

e) Nachweis Rechtsanwaltskosten."

Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung brachte der Bf. nachstehende Urkunden zur Vorlage:

1. Schreiben des Rechtsanwaltes RA1 vom 23.07.2012 an seinen Mandanten (Bf.)

Der Rechtsvertreter führt darin wörtlich aus:

"In obiger Angelegenheit haben wir mit allen Beteiligten Verhandlungen geführt und haben insbesondere der Bank1. vorgeschlagen, ihre Bürgschaft mit einer Abschlagszahlung von € 10.000,-- aus der Welt zu schaffen.

Herr Mag. MM zeigte zwar Verständnis für Ihre Situation, wies aber darauf hin, dass

a) mit einer Abschlagszahlung von € 15.000,-- ihre Haftung für einen Betrag von etwa € 400.000,-- erledigt werden kann;

b) die seinerzeit bearbeitete Lösung (siehe a) bereits von den Gremien der Bank1. genehmigt wurde.

Demgemäß war Mag. MM nicht bereit, eine geringere Zahlung zu akzeptieren.

Es steht nunmehr folgende Gesamtlösung für Sie im Raum:

1. Erledigung des Verfahrens Cg/12, Landesgericht LG, nämlich der Forderung der insolventen D-GmbH Ihnen gegenüber aus dem bestehenden Verrechnungskonto, mit nachstehenden Zahlungen

<i>an Kapital und Zinsen</i>	<i>€ 12.246,37</i>
<i>an Kostenbeitrag</i>	<i>€ 2.400,--</i>
<i>Gesamtsumme</i>	<i>€ 14.646,37</i>

2. eine endgültige Erledigung der Haftung gegenüber der Bank1.

<i>(Gesamtforderung € 397.000,-- mehr oder weniger)</i>	<i>€ 15.000,--</i>
---	--------------------

wobei diese Zahlung konkursfest, von dritter Seite, zu erfolgen hätte. Dies bedeutet, dass beispielsweise der Betrag von Ihrem Sohn zu Ihren Gunsten überwiesen wird. Sollte es, etwa weil weitere Forderungen schlagend werden, doch zu einem Privatkonkurs kommen, könnte Ihr Sohn diese Zahlung gegenüber der Bank nicht zurückfordern.

Der Gesamtbetrag, der von Ihnen bereit gestellt werden muss, beträgt sohin ca. € 30.000,--.

[]"

2. Überweisungsbeleg vom 03.08.2012

Daraus geht hervor, dass der Bf. einen Betrag in Höhe von € 29.646,37 auf das Anderkonto des RA RA1 unter Angabe des Verwendungszweckes "Konkurs D-GmbH" zur Einzahlung gebracht hat.

3. Leistungs- und Kostenverzeichnis 1 der Rechtsanwaltskanzlei RA1, RA2 und RA3 vom 24.08.2012

Aus diesem an die drei ehemaligen Gesellschafter der D-GmbH ergangenen Leistungs- und Kostenverzeichnis werden die von den Advokaten im Rahmen ihrer

rechtsfreundlichen Vertretung ihrer Mandantschaft gegenüber der Bank1. erbrachten Tätigkeiten sowie das dafür in Rechnung gestellte Honorar in Höhe von € 2.010,-- (Gesamtbetrag inkl. USt) dargestellt. Handschriftlich vermerkt wurde auf dieser Urkunde "bezahlt am 13.9.2012, € 670,--". Die Richtigkeit dieses Vermerkes wurde durch die Vorlage eines entsprechenden Überweisungsbeleges untermauert, aus dem die Überweisung des genannten Betrages durch den Bf. per Datum 13.09.2012 hervorgeht (Tit. „RA1, Rechtsanwälte Akt 2012/000, € 670").

4. Leistungs- und Kostenverzeichnis 2 der Rechtsanwaltskanzlei RA1, RA2, RA3 vom 24.08.2012 im gerichtlichen Verfahren Gz Cg/12.

In dieser an den Bf. ergangenen Urkunde werden die Leistungen der angeführten Kanzlei in der beim Landesgericht LG anhängigen Konkursache ZI Cg/12 aufgelistet und wird zudem das in Rechnung gestellten Pauschalhonorar in Höhe von 2.760 Euro ausgewiesen. Handschriftlich vermerkt wurde, dass ein Teilbetrag in Höhe von 1.656 Euro im Jahre 2012, ein weiterer Teilbetrag von 1.104 Euro im Jahre 2013 beglichen wurde. Dieser Vermerk wurde durch die entsprechenden Einzahlungsbelege nachgewiesen.

Im **Einkommensteuerbescheid 2012** vom 09.12.2013 blieben sowohl der beantragte Übergangsverlust als auch der erklärte Verlust bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit unberücksichtigt. In der Bescheidbegründung führte die belangte Behörde ua. aus, der Bf. habe seine Aufwendungen im Zusammenhang mit der D-GmbH nicht nachgewiesen, weshalb diese steuerlich nicht anzuerkennen seien.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten **Beschreibbeschwerde** wandte sich der Bf. sowohl gegen die Nichtberücksichtigung des Übergangsverlustes als auch gegen die Nichtanerkennung des Verlustes aus schlagend gewordenen Haftungen. In Bezug auf den zweitgenannten Beschwerdepunkt führte dieser aus, dass die Haftungsinanspruchnahme durch die Gläubigerbank (Bank1.) in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Firma D-GmbH erfolgt sei. Dies sei aus dem zur Vorlage gebrachten Schreiben der Rechtsanwälte RA1., RA2. und RA3. vom 23.07.2012 in eindeutiger Weise zu ersehen.

Darüber hinaus habe die Verrechnungsforderung der D-GmbH gegenüber ihm 12.246,37 Euro betragen und sei dieser Betrag ebenso wie die damit zusammenhängenden Kosten der Betreuung iHv 2.400 Euro als nachträgliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Die Zahlung des Gesamtbetrages in Höhe von 29.646,37 Euro sei nachweislich am 03.08.2012 auf Grundlage eines eingeräumten Bankkredites mit hypothekarischer Besicherung an seiner Liegenschaft in Adr3 erfolgt. All die genannten Kosten würden einen nachträglichen Verlust bei seinen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit als Ges-Gf darstellen.

Weiters werde die Rückführung des von seinem Sohn AA stammenden "Leihgeldes" in Höhe von 10.000 Euro im Jahr 2013 als weiteres nachträgliches negatives Einkommen beantragt.

Die Kostenverzeichnisse der einschreitenden Rechtsanwälte in Höhe von 2.760 Euro bzw. 2.010 Euro seien ebenso zur Vorlage gebracht worden, wobei darauf hingewiesen worden sei, dass die Honorarzahungen für 2012 insgesamt € 2.326,-- (Teilbetrag von 1.656 Euro plus Teilbetrag von 670 Euro) betragen hätten. Die restlichen Zahlungen von 2.444 Euro seien sodann im Jahr 2013 erfolgt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 09.04.2014 wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben und zuerkannte die belangte Behörde den Übergangsverlust im Ausmaß von 3.520,88 Euro. Die Anerkennung der begehrten negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit blieb indes versagt.

In der Begründung dieses Bescheides führte die belangte Behörde aus:

"Gemäß § 15 des Gesetzes über Gesellschaft mit beschränkter Haftung muss ein oder mehrere Geschäftsführer durch Beschluss der Gesellschaft bestellt werden. Gemäß § 19 des Gesetzes über Gesellschaft mit beschränkter Haftung wird die Gesellschaft durch die von den Geschäftsführern in ihrem Namen geschlossenen Rechtsgeschäfte berechtigt und verpflichtet. Der Geschäftsführer vertritt die Gesellschaft nach außen hin, er hat aber im Innenverhältnis den Entscheidungen der Gesellschafterversammlung zu folgen. Vertragsabschlüsse können durch den Geschäftsführer ohne den Willen der Gesellschafter nicht durchgeführt werden. Somit ist die beschwerdegegenständliche Haftungsinanspruchnahme samt Rechtsanwaltskosten nicht Ausfluss der Geschäftsführertätigkeit und kann daher nicht Werbungskosten/Betriebsausgaben des Geschäftsführers werden".

Mit Eingabe vom 09.05.2014 beantragte der Bf. die **Vorlage** seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und brachte gleichzeitig vor, dass die Begründung der belangten Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung am Sachverhalte vorbeigehe. Fakt sei, dass er im Insolvenzverfahren der D-GmbH nicht als deren Gesellschafter, sondern als Geschäftsführer zur Haftung herangezogen worden sei. Mit der Volleinzahlung des Stammkapitals habe er seine Gesellschafterverpflichtungen erfüllt; eine verbotene Einlagenrückgewähr liege gegenständlich ebenso wenig vor wie etwa Kapitalnachsusspflichten. Sowohl aus den Unterlagen des Insolvenzverwalters als auch aus den Bankunterlagen sei zu entnehmen, dass die Zahlungspflicht ausschließlich in der Geschäftsführerfunktion begründet gelegen sei.

Dem **Streitjahr 2013** liegt nachstehender Sachverhalt zugrunde:

In seiner Einkommensteuererklärung für 2013 beantragte der Bf. unter dem Titel Einkünfte aus sA einen Verlust in Höhe von € 11.078,--, welchen er in der Beilage zur Erklärung wie folgt konkretisierte:

"D-GmbH

Geschäftsführungskosten erloschen, da Insolvenzverfahren 0,--

negative Einkünfte Haftungsinanspruchnahme

Konkurs D-GmbH als Geschäftsführer

Haftung Bank1 -10.000,--

RA1., RA2., RA3.

Rechtsanwaltskosten 1.178,--

Verlust 11.078,- "

Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungsgemäß und erließ mit Datum 06.05.2015 einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid. In diesem Bescheid wurden zudem Werbungskosten im Zusammenhang mit Familienheimfahrten sowie doppelter Haushaltsführung im beantragten Ausmaß (3.318,76 Euro) zuerkannt.

Im Zuge einer nachträglichen Bescheidkontrolle ersuchte die belangte Behörde den Bf. ua. die geltend gemachten Verluste aus sA nachzuweisen sowie bekannt zu geben, auf welche Art und Weise die geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung ermittelt worden seien.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 09.10.2015** erläuterte der Bf. die Herkunft des Verlustes, wobei dieser auf seine Eingabe vom 08.01.2014 hinwies. Der besagte Verlust würde sich aus der Haftungsinanspruchnahme als Geschäftsführer der Firma D-GmbH ergeben, wobei die in Ansatz gebrachten 10.000 Euro die Rückführung des Leihgeldes an seinen Sohn darstellen würden. Im Jahre 2013 würden deshalb keine positiven Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit vorliegen, da die D-GmbH in Folge der Konkursöffnung bzw. Auflösung der Gesellschaft keine Geschäftsführerbezüge mehr zur Auszahlung gebracht habe. Ab dem Jahre 2013 sei er (Bf.) bei der Firma G GmbH in Ort3, Steiermark, unselbständig beschäftigt. In diesem Zusammenhang habe er die steuerliche Berücksichtigung von erwachsenen Kosten im Zusammenhang mit Familienheimfahrten zwischen seinem Wohnsitz in Adr.3 (Kärnten) und seinem Arbeitsort in Ort3 (Steiermark) beantragt. Die einfache Wegstrecke zwischen diesen beiden Orten belaufe sich auf 182 km. Die Kosten für Familienheimfahrten 2013 würden sich wie folgt ermitteln:

39 Fahrten mal 2 mal 21,72 (Kosten Treibstoff) € 1.694,16

Vignette € 80,60

Was die Kosten der doppelten Haushaltsführung anbelange, so seien ihm im Jahre 2013 Nächtigungskosten am Arbeitsort in Höhe von € 1.544,-- erwachsen.

Mit Bescheid vom 28.10.2015 hob die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 06.05.2015 gemäß § 299 BAO auf. Gleichzeitig erließ die Behörde einen Ersatzbescheid, in welchem – analog zum Veranlagungsjahr 2012 – Aufwendungen im Zusammenhang mit der Haftungsinanspruchnahme bzw. damit zusammenhängenden Kosten der rechtsfreundlichen Vertretung nicht als Betriebsausgabe zuerkannt wurden. Keine Anerkennung fanden auch die geltend gemachten Nächtigungskosten (1.544 Euro).

In der gegen den **Einkommensteuerbescheid 2013** gerichteten **Beschwerde** verwies der Bf. auf sein bereits in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 erstattetes Vorbringen. Weiters führte er aus, dass auch das BFG in seinem Erkenntnis vom 12.06.2015, RV/5100173/2012, die Haftungsinanspruchnahme eines Geschäftsführers in eindeutiger Weise als betrieblich bedingt qualifiziert habe.

Schlussendlich begehrte der Bf. in seinem Vorlageantrag die steuerliche Berücksichtigung von Nächtigungskosten am Arbeitsort, deren Anfall dieser durch Vorlage der entsprechenden Belege nachwies.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 11.12.2015 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise Folge und zuerkannte Nächtigungskosten im beantragen Ausmaß (1.544 Euro) als Werbungskosten. Der bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit geltend gemachte Verlust infolge Haftungsinanspruchnahme blieb indessen unberücksichtigt.

Im **Vorlageantrag** verwies der Bf. auf den ebenso vom BFG zu beurteilenden gleichgelagerten Sachverhalt in Bezug auf den Zeitraum 2012.

Die belangte Behörde legte beide Beschwerden dem BFG vor. In ihrem **Vorlagebericht** beantragte diese die teilweise Stattgabe im Sinne der erlassenen Beschwerdevorentscheidungen. Zudem führte die belangte Behörde aus, ein Nachweis über den Anfall der nachträglichen Betriebsausgaben sei nicht erbracht worden, weshalb beantragt werde, das Gericht möge das diesbezügliche Begehren als unbegründet abweisen.

Im Zuge des **verwaltungsgerichtlichen Verfahrens** wurde der Bf. mit Vorhalt vom 08.03.2017 ersucht, dem Gericht den Kredit- bzw. Darlehensvertrag, welcher als Grundlage für die eingegangene Bürgschaft gedient habe, vorzulegen und bekannt zu geben, wofür letztlich die Geldmittel, für die sich der Bf. verbürgt habe, verwendet worden seien. Auch die Aufnahme und die Rückführung des Leihgeldes vom Sohn sei darzulegen. In Bezug auf den zweiten Beschwerdepunkt wurde dem Bf. aufgetragen, bekanntzugeben, um welche Verrechnungsforderungen es sich konkret handle sowie deren betrieblichen Konnex darzutun.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 24.04.2017** gab der Bf. bekannt, dass diesem die Kreditunterlagen nicht zugänglich seien. Das Gericht möge diese bei der Gläubigerbank anfordern. Es sei, so der Bf., nochmals zu betonen, dass die damaligen Ges-Gf den Kredit

bei der Bank1. aufgenommen hätten, um die Liquidität der Gesellschaft herzustellen. Der Bf. sei die Interzession als Geschäftsführer eingegangen und nicht als Gesellschafter. Er habe seine Gesellschafterverpflichtungen mit der Volleinzahlung der Stammeinlage erfüllt.

In Bezug auf die Verrechnungsforderung der D-GmbH gegenüber dem Bf. verwies der Bf. auf das bereits aktenkundige Schreiben des RA RA1. und legte eine Ablichtung des in der Rechtssache der klagenden Partei Dr. MV als Masseverwalter der D-GmbH vs die beklagte Partei Bf (Bf.) vor dem Landesgericht LG zur Gz Cg/12 abgeschlossenen Vergleiches vom 13.08.2012 vor. Mit diesem Vergleich verpflichtete sich die beklagte Partei (= Bf.) einen Betrag von 20.410,63 Euro sA sowie aufgelaufene (und betragsmäßig ebenso verglichene) Verfahrenskosten von 4.262,80 Euro zu bezahlen. Pkt 2. des Vergleiches legt fest, dass sich die beklagte Partei von der genannten Zahlungsverpflichtung durch Zahlung eines Betrages iHv 12.246,37 Euro zuzüglich eines Kostenbeitrages von 2.400 Euro binnen 14 Tagen befreien könne.

Zur Vorlage gebracht wurde ua. der Einzahlungsbeleg über den Betrag von 29.646,37 Euro unter Angabe des Verwendungszweckes „Konkurs D-“ sowie ein Auszug aus den Buchhaltungsunterlagen (Kontoblatt "Bank.1 Nr. 111"). Daraus geht ua. hervor, dass das besagte Bankkonto per 03.08.2012 mit einem Betrag von 29.646,37 Euro belastet wurde.

In der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde dem Bf. abermals aufgetragen, die Qualität der gegenüber ihm bestehenden Forderung der D-GmbH darzulegen und das bezug habende Verrechnungskonto vorzulegen.

Mit **Eingabe vom 27.07.2017** legte der Bf. dem Gericht nachstehende Urkunden als Beweismittel vor:

- Kopie Verrechnungskonto Bf per 31.1.2011;
- Schriftsatz vom 31.05.2012 des Insolvenzverwalters im Insolvenzverfahren LG LG4 Cg 29/12 i ;
- Email der Anwaltskanzlei AHB vom 14.10.2011 an den Insolvenzverwalter;
- Handschriftliche Aufstellung jener Abgänge vom Verrechnungskonto, die Aufwendungen für die Gesellschaft darstellen;
- Kopie der zuletzt von der StB WT GmbH erstellten Bilanz zum 30.6.2006, Seite 13, mit einer ausgewiesenen Gesellschafterforderung von € 63.000,--, davon Bf € 21.000,-.

Der Bf. führte zudem wörtlich nachstehendes aus:

"1) Die Gesellschafter haben mit dem Bilanzbeschluss zur Bilanz 30.06.2006 eine Nachschusspflicht über € 63.000,--, davon je Gesellschafter, d.h. von Herrn Bf € 21.000,--, übernommen und in der Folge bezahlt. Dieser Betrag stellt Gesellschaftergeld dar und wurde bisher steuerlich nicht berücksichtigt.

2) Gemäß Verrechnungskonto der D-GmbH für den Beschwerdeführer Bf bestand zum 1.7.2010 eine Verrechnungsforderung von € 77.509,72, welche in der Darstellung und ursprünglichen Klagsabsicht des Insolvenzverwalters auf € 100.483,40 aufgrund einer Bilanzbuchung angewachsen ist.

3) Durch diverse Buchungen am Verrechnungskonto und eine Falschdarstellung von Kilometergeldern für den Gesellschaftergeschäftsführer J wurde ein Betrag von € 40.821,26 zur Hälfte, d.s. € 20.410,63, eingeklagt. Aus der Klagsschrift ergeht eindeutig hervor, dass die Klage nicht als Gesellschafterforderung, sondern als Forderung aufgrund der Haftungsbestimmungen gegenüber dem Geschäftsführer erfolgt ist.

4) Mit Vergleich des Landesgerichts LG vom 16.7.2012 wurde eine Zahlungsverpflichtung für Herrn Bf von € 20.410,63 zuzüglich Verfahrenskosten von € 4.262,80, gesamt € 24.673,43 festgestellt und als Vergleichsbetrag mit € 12.246,37 plus Kosten von € 2.400,00, d.s. € 14.646,37 festgelegt. Dieser Vergleichsbetrag wurde von Herrn Bf über das Bankkonto bei der Bank1. vom 3.8.2012 bezahlt. Kopie des Zahlungsbelegs über € 29.646,37 liegt vor. Diese Vergleichsausfertigung wurde bereits am 25.4.2017 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

5) Gemäß Schriftsatz der Anwaltskanzlei RA123 vom 23.7.2012 wurde eine Haftungsentlassung für den von den Geschäftsführern für die D-GmbH aufgenommenen Kredit bei der Bank1. mit einem Gesamtvolumen von € 400.000,-- mit € 15.000,- festgelegt.

Diese Haftungsentlassung stellt ebenfalls eine Geschäftsführerverantwortung dar und wurde ebenso am 3.8.2012 von Bf über die Bank überwiesen. Der Zahlungsbetrag von der Bank setzt sich aus den beiden vorgenannten Punkten zusammen.

6) Die vom Beschwerdeführer für die Gesellschaft getragenen Kosten gemäß Email vom 14.10.2011 als Gegenforderung des Beschwerdeführers wurden weder im Vergleich berücksichtigt noch bisher als Betriebsausgabe des Gesellschaftergeschäftsführers steuerlich geltend gemacht. Die Geltendmachung dieser Gesellschafterkostentragung wird eventuell in der Beschwerdeerledigung zu berücksichtigen sein."

In dem vom Bf. zur Vorlage gebrachten **vorbereitenden Schriftsatz** des Masseverwalters RA Dr. MV an das LG LG vom 31.05.2012 führte dieser in Bezug auf den eingeklagten Betrag von 20.410,63 Euro s.A. wörtlich folgendes aus:

"Der klagende Masseverwalter hat das Verrechnungskonto mit dem Steuerberater der Gesellschaft, Mag. StB2, ausführlich erörtert. StB.2 hat dem klagenden Masseverwalter gegenüber bestätigt, dass nur solche Beträge dem Verrechnungskonto angelastet worden sind, die tatsächlich dem Beklagten und nicht der Gesellschaft zugekommen sind. Überdies hat der Steuerberater darauf hingewiesen, dass alle Anlastungen auf dem Verrechnungskonto mit dem Beklagten besprochen wurden. [...]

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass die Geschäftsführer einer GmbH - der Beklagte ist nicht nur Gesellschafter, sondern auch Geschäftsführer der Gesellschaft - den Jahresabschluss gemäß § 194 UGB zu unterzeichnen hat. Damit bestätigen die Geschäftsführer, dass die in den Jahresabschluss eingegangenen Informationen richtig sind. [...]

Das Verrechnungskonto zeigt jeweils die Schuld des Beklagten gegenüber der Gesellschaft auf. Von 2007 bis 2010, nämlich vom 30.6.2007 bis 30.6.2010 hat sich die Schuld des Beklagten gegenüber der Gesellschaft wie folgt entwickelt; 2006 bestand noch ein Guthaben auf dem Verrechnungskonto, dh eine Schuld der Gesellschaft gegenüber dem Beklagten, welche 2007 kompensiert wurde:

30.6.2007	€ 68.488,60
30.6.2008	€ 58.487,35
30.6.2009	€ 78.984,30
30.6.2010	€ 100.483,40

Der Jahresabschluss zum 30.6.2010 ist der letzte, welcher verfasst wurde.

Das Verrechnungskonto des Beklagten wurde fortgeführt bis zur letzten anzulastenden Buchung, nämlich bis 31.1.2011 und weist eine Schuld des Beklagten von € 40.821,26 aus. Die Hälfte dieses Betrages wurde eingeklagt.

Dazu werden vorgelegt die einzelnen Verrechnungskonten des Beklagten von 2007 bis 2011, aus welchen jede einzelne Belastung zu ersehen ist. Zu diesen Verrechnungskonten wird auch jeweils das Kassakonto vorgelegt, welches die vom Beklagten geführte "Handkassa" zeigt. Jeder der Gesellschafter und Geschäftsführer konnte nämlich vom Konto der Gesellschaft Beträge beheben und diese Beträge für Aufwände der Gesellschaft verwenden. Soweit jedoch der Gesellschafter, in diesem Fall der Beklagte, die Verwendung für Aufwände der Gesellschaft nicht nachweisen und belegen konnte, wurden die Fehlbeträge seinem Verrechnungskonto angelastet, da diese Beträge offensichtlich für private Zwecke verbraucht wurden. [..]."

Im Zuge der **mündlichen Verhandlung** vor dem Bundesfinanzgericht (Senat gem. § 272 BAO) gab der Bf. bzw. dessen Vertreter zu Protokoll, dass die Nichtbezahlung von Forderungen für die Geschäftsführer zwingend zu einer gesetzlichen Haftung geführt hätte. Der Bf. habe durch die Einzahlung der Stammeinlage bzw. eines beschlossenen Nachschusses im Jahre 2006 die ihm als Gesellschafter obliegenden Verpflichtungen erfüllt. Weiters stelle sich auch die Frage, weshalb der Masseverwalter die am Verrechnungskonto ausgewiesene Forderung derart massiv reduziert habe, sodass dieser lediglich einen Betrag in Höhe von etwa 20.400 Euro s.A. eingeklagt habe. Das Gericht habe offenbar die Meinung vertreten, dass die Verrechnungsforderungen ohnedies nicht der Realität entsprächen und habe die Zahlung des verglichenen Teilbetrages gutiert. Dass der Bf. als Geschäftsführer im Vertrauen auf die übrigen Ges-Gf die Bilanzen der D-GmbH unterzeichnet habe, sei im Nachhinein betrachtet nicht richtig gewesen. Bemerkenswert sei auch der Umstand, dass sich die Gläubigerbank mit einer Abschlagszahlung von 15.000 Euro zufrieden gegeben habe, wo doch eine Haftungsverpflichtung des Bf. von ca. 400.000 Euro bestanden habe. Offenbar habe die Bank dem Bf. die Möglichkeit einräumen wollen, seinen gesetzlichen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen.

Der Bf. brachte vor, dass seine Geschäftsführervergütung laut den vorliegenden Bilanzen in den Jahren 2007 bis 2010 durchschnittlich lediglich 3.500 Euro pro Jahr betragen habe.

Der Amtsvertreter replizierte, dass Bürgschaftszahlungen eines Ges-Gf grundsätzlich der Gesellschafterebene zugerechnet werden. Dies stehe in Einklang mit dem Beschwerdevorbringen, wonach die Zahlungen erfolgt seien, um die Liquidität der GmbH herzustellen. Zur rechtlichen Beurteilung von Bürgschaftszahlungen verweise er auf das VwGH-Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0252 bzw. auf die UFS-Entscheidung GZ RV/0314-G/03.

Was den Beschwerdepunkt "Verrechnungsforderungen" anlange, so sei festzuhalten, dass die Rückzahlung einer Ausschüttung niemals zu einer Betriebsausgabe führe. Die Rückforderung der vom Bf. entnommenen, für private Zwecke verwendeten Beträge durch den Masseverwalter sei erforderlich gewesen, ansonsten die Entnahmen zum Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung geführt hätten.

Die mit den beiden Themenkomplexen "Bürgschaftszahlung" und "Verrechnungsforderungen" zusammenhängenden Rechtsanwaltskosten würden das Schicksal der Hauptsache teilen und seien demnach ebenso wenig steuerlich zu berücksichtigen.

Der steuerliche Vertreter entgegnete, der Rechtsvertreter des Bf., RA1, habe in seinem vorbereitenden Schriftsatz an das LG LG festgehalten, dass die beklagte Partei (Bf.) nicht alle betrieblichen Fahrten abgerechnet habe. Wenn die nicht zur Auszahlung gebrachten Geschäftsführerbezüge eingebucht worden wären, wäre das Verrechnungskonto wohl ausgeglichen gewesen. Unbekannt sei jedoch, ob nicht doch Geschäftsführerbezüge, welche nicht zur Auszahlung gelangt seien, dem Verrechnungskonto angelastet worden seien. Die Abdeckung des Verrechnungskontos durch den Bf. habe der bloßen Streitvermeidung gedient. Fest stehe allerdings auch, dass der Bf. niemals zu einer gesetzlichen Haftung als Geschäftsführer herangezogen worden sei. Allerdings wäre es zu einer derartigen gekommen, hätte die Gläubigerbank die Gesellschaft nicht mit der erforderlichen Liquidität ausgestattet. Eine gesetzliche Haftung habe lediglich den Ges-Gf Ges2 getroffen, zumal dieser nach der internen Ressortaufteilung für die kaufmännischen Belange der Gesellschaft zuständig gewesen sei.

Der Amtsvertreter verwies auf die Ausführungen des Masseverwalters, wonach die verglichenen Verrechnungsforderungen Beträge darstellen würden, welche "offenbar zu privaten Zwecken verwendet" worden seien. Allein mit der Reduktion der diesbezüglichen Forderungen von ca. 20.000 Euro auf ca. 12.000 Euro würde ein Kilometergeld für 19.000 km abgegolten sein.

Der Amtsvertreter beantragte die teilweise Stattgabe der Beschwerden im Sinne der ergangenen Beschwerdevorentscheidungen. Der Bf. stellte den Antrag auf vollinhaltliche Stattgabe seiner Bescheidbeschwerden.

Über die vorliegenden Beschwerden hat das Gericht erwogen:

1. Abschlagszahlungen aufgrund einer Haftungsinanspruchnahme (2012/2013)

Außer Streit steht, dass der Bf. Geschäftsführer der D-GmbH war, an welcher er mit einem Drittel des Stammkapitals beteiligt war. Unstrittig ist weiters, dass die D-GmbH bei der Bank1. zur Herstellung von Liquidität einen Kredit aufgenommen hatte, für den sich der Bf. in Höhe von etwa 400.000 Euro verbürgte.

Als die Bürgschaft infolge der Insolvenz der D-GmbH schlagend wurde, wurde zwischen dem Bf. und dem Masseverwalter der D-GmbH eine konkursfest zur Einzahlung zu bringende Abschlagszahlung iHv insgesamt 15.000 Euro vereinbart. Durch die Leistung dieses im außergerichtlichen Wege vereinbarten Betrages wurde der Bf. von einer weiteren Haftungsinanspruchnahme durch die Gläubigerbank befreit.

Im verwaltungsgerichtlichen wie auch bereits im vorgelagerten finanzbehördlichen Verfahren bringt der Bf. vor, dass er die Bürgschaftverpflichtung in der Eigenschaft als Geschäftsführer übernommen habe und nicht als Gesellschafter. Durch die Einzahlung der Stammeinlage habe er seine Verpflichtungen als Gesellschafter erfüllt, eine Nachschussverpflichtung sei nicht vorgelegen und eine verbotene Einlagenrückgewähr sei ebenso wenig erfolgt.

Diesbezüglich hält das Gericht fest:

Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers sind nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich einem Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bei den Geschäftsführereinkünften (siehe VwGH 18.12.2001, 2001/15/0060; 21.10.2003, 2003/14/0076 und 31.3.2004, 2004/13/0021 und *Doralt*, EStG, Kommentar, § 4 Tz 330, Stichwort Bürgschaften; *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, 73).

Die Judikatur unterscheidet bewusst zwischen Haftungszahlungen, die aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung vom Ges-Gf bzw. Gf zu leisten sind (etwa aufgrund einer Inanspruchnahme als Haftender für Abgabenschulden und Sozialversicherungsbeiträge) und der Inanspruchnahme aufgrund einer übernommenen Interzession (etwa Bürgschaft oder Schuldbeitritt). Während Zahlungen aus einer gesetzlich auferlegten Verpflichtung heraus in der Regel, dh sofern nicht eine private außersteuerliche Verhaltenskomponente das Band der beruflichen Veranlassung durchschneidet, Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen, sind Zahlungen aufgrund einer übernommenen und in der Folge schlagend gewordenen Bürgschaftsverpflichtung zugunsten der Gesellschaft, an welcher der Bürge beteiligt ist, prinzipiell nicht abzugsfähig. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass Aufwendungen, die dem Ges-Gf in seiner einkommensteuerlich relevanten Sphäre erwachsen, entweder durch seine Tätigkeit als Geschäftsführer (somit im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger oder selbständiger Arbeit) oder durch die Stellung als Gesellschafter veranlasst sind. Einkommensteuerlich macht es keinen Unterschied, ob ein Gesellschafter seine Gesellschaft bereits von vornherein mit

entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet (Gründungseinlagen), das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, oder ob er später Einlagen tätigt, oder als Bürge Schulden der Gesellschaft bezahlt bzw. deren Schulden übernimmt, ohne bei der Gesellschaft Rückgriff nehmen zu können (*Renner*, BFG Journal 2016, 5). Somit hängt die Übernahme einer Bürgschaft primär mit der Gesellschafterstellung zusammen, weshalb es die Rspr ablehnt, Vermögensverluste, die dem Gesellschafter daraus entstehen, bei seinen Geschäftsführerbezügen einkünftermindernd zu berücksichtigen (*Renner*, aaO.).

Übernimmt ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, sind ihm daraus erwachsene Kosten grundsätzlich als Einlagen iSd § 8 KStG 1988 zu qualifizieren, die ebenso wenig Betriebsausgaben darstellen wie andere Geld- und Sachzuwendungen.

Das Beschwerdevorbringen, wonach der Bf. sämtliche Gesellschafterverpflichtungen durch Einzahlung der Stammeinlage erfüllt habe, sodass das Eingehen der Bürgschaftsverpflichtung naturgemäß aus der Position des Geschäftsführers erfolgt sei, vermag in Ansehung der vorliegenden – eindeutigen – verwaltungsgerichtlichen Judikatur nicht zu tragen. Dass der Bf. nicht zu einer gesetzlichen Haftung als Geschäftsführer (bspw. für Abgabenschulden oder Sozialversicherungsrückstände) herangezogen wurde, gab dieser ausdrücklich zu Protokoll. Die vom steuerlichen Vertreter gezogene Schlussfolgerung, wonach die der Gesellschaft zur Verfügung gestellten (haftungsbegründenden) Betriebsmittel wohl auch der Abdeckung von Verbindlichkeiten gedient hätten, deren Nichtbezahlung in der Folge zu einer gesetzlichen Haftung als Geschäftsführer geführt bzw. eine solche nach sich gezogen hätte, vermag nach Auffassung des erkennenden Senates nicht zu verfangen. Einerseits blieb unbeantwortet, wofür die D-GmbH den Betriebsmittelkredit überhaupt verwendet hatte, andererseits gab der Bf. selbst zu Protokoll, dass er - im Gegensatz zum Ges-Gf Ges2, welcher die kaufmännischen Agenden in der Gesellschaft wahrnahm - zu keiner gesetzlichen Haftung herangezogen worden sei. Die bloße Vermutung, dass dem Bf. im Fall des Unterbleibens der Zuführung von Liquidität eine gesetzliche Haftung treffen hätte können, reicht nicht aus, um den Bogen zwischen der eingegangenen Interzession und der (präsumtiven) Inanspruchnahme aus dem Titel einer gesetzlich auferlegten Haftung herzustellen.

Die Beschwerde war in diesem Punkt, und zwar sowohl hinsichtlich der (eigentlichen) Haftungsinanspruchnahme als auch in Bezug auf das „Leihgeld“, welches mit dieser in unmittelbarem Zusammenhang steht, als unbegründet abzuweisen. Keine Anerkennung finden in diesem Zusammenhang auch die anerlaufenen Kosten einer rechtsfreundlichen Vertretung und Beratung als akzessorische Kosten.

2. Verrechnungsforderungen (2012)

Vorgebracht wird, dass die Forderung der D-GmbH gegenüber dem Bf. in Summe 12.246,37 Euro betragen würde. Hinzu kämen Kosten der Betreuung von 2.400 Euro,

sodass unter dem Titel "Verrechnungsforderungen" ein Betrag von 14.246,37 Euro als nachträgliche Betriebsausgabe anzuerkennen wäre.

Der Bf. nahm Bezug auf den vor dem LG LG zu Cg/12 abgeschlossenen Vergleich, wonach sich dieser verpflichtet habe, den obgenannten Betrag an den Masseverwalter der insolventen D-GmbH zu entrichten. In dem besagten Schriftsatz wird ausgeführt, dass die eingeklagten und schlussendlich verglichenen Verrechnungsforderungen der Gesellschaft gegenüber dem Bf. ausschließlich solche Beträge betreffen würden, die dem Bf. selbst und nicht etwa der Gesellschaft zugekommen seien. Somit sei ein Betrag rückgefordert worden, von dem feststehe, dass dieser vom Bf. zur Gänze für private Zwecke verwendet worden sei.

In dem zur Vorlage gebrachten Schreiben der RAe RA123 vom 14.10.2011 wird zudem ausgeführt, dass die von Seiten der drei Geschäftsführer getätigten und den jeweiligen Verrechnungskonten angelasteten Entnahmen nicht nur ein Äquivalent für Leistungen (gemeint offenbar jene als Gf) der Genannten darstellen würden, sondern auch der Abdeckung von erwachsenen Aufwendungen (beim Bf: Fahrt- und Übernachtungskosten, "Aufwand ohne Rechnung" iHv 20.295 Euro) gedient hätten. Mit der Nichtentnahme eines angemessenen Geschäftsführergehaltes seien zudem im Interesse der Gesellschaft Lohnnebenkosten "gespart" worden.

Der Auffassung, dass die zum Teil als Surrogat für Geschäftsführerbezüge getätigten (unversteuerten) Entnahmen, welche in der Folge der insolvenzrechtlichen Abwicklung vom Masseverwalter rückgefordert wurden, nunmehr beim Bf. nachträgliche Betriebsausgaben darstellen sollen, vermag sich das Gericht nicht anzuschließen. Fakt ist, dass der Masseverwalter nur jene Entnahmen rückgefordert hatte, die der privaten Sphäre des Bf. zuordenbar waren. Wenn dieser aus Gründen der advokatorischen Vorsicht nicht den gesamten Betrag gerichtlich einfordert, sondern - wie aus dessen vorbereitenden Schriftsatz an das Landesgericht vom 31.05.2011 ersichtlich - nur die Hälfte des ermittelten, so kann dieser Umstand nicht dahingehend interpretiert werden, dass dem bezug habenden Verrechnungskonto keine Aussagekraft zukäme und eine eindeutige Zuordnung der (rückgeforderten) Beträge nicht möglich sei. Tatsache ist, dass im Wege eines Vergleiches eine Streitbereinigung und -beilegung erfolgte. Der Bf. erklärte sich bereit, der GmbH jene getätigten und dem Verrechnungskonto angelasteten Entnahmen zu ersetzen, welche er für private Zwecke verwendet hatte. Hätte der Bf. keinen Ersatz geleistet, so wären diese Entnahmen - wie der Amtsvertreter in der Verhandlung völlig zutreffend dargestellt hatte - als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren.

Auch das von Seiten des Bf. im Zuge der Verhandlung erstattete Vorbringen, wonach weder seine Geschäftsführerbezüge noch anerlaufene Fahrkosten (Kilometergelder) zur Gänze ausgezahlt worden seien, weshalb der rückgezahlte Betrag samt Nebenkosten nicht der privaten Ebene zugeordnet werden könne, vermag nicht zu überzeugen. Ob und inwieweit offen gebliebene Geschäftsführerbezüge bzw. nicht gewährte Fahrkosten bei der Ausmittlung des eingeklagten Betrages bzw. der verglichenen Summe Eingang

gefunden haben, vermochte weder der Bf. in glaubhafter Weise darzulegen noch war es dem erkennenden Senat möglich, diese Frage zu verifizieren. Der steuerliche Vertreter gab in der Verhandlung diesbezüglich Protokoll, dass letztlich unbekannt sei, ob nicht doch nicht bezahlte Geschäftsführerbezüge am Verrechnungskonto eingebucht worden seien.

Der erkennende Senat geht bei seiner Urteilsfindung von nachstehender Faktenlage aus: Tatsache ist, dass vom Masseverwalter aus dem Titel der Verrechnungsforderung ein Betrag von 20.410,63 Euro s.A. eingeklagt wurde. Damit sollte die beklagte Partei (=Bf.) zur Rückführung von Geldmitteln, die diese ausschließlich für private Zwecke dem Verrechnungskonto entnommen hatte, verpflichtet werden. In der Folge verpflichtete sich die beklagte Partei im Wege eines gerichtlichen Vergleiches den eingeklagten Betrag s.A. zu bezahlen. Damit ist für das erkennende Gericht klargelegt, dass der Bf. die Richtigkeit der Forderung dem Grunde und der Höhe nach anerkannt hatte. Laut Pkt. 2 des besagten Vergleiches vom 13.08.2012 konnte sich der Bf. durch Zahlung einer (verminderten) Vergleichssumme von 12.246,37 Euro (zuzüglich Verfahrenskostenbeitrag von 2.400 Euro) von der Bezahlung der erstgenannten Summe befreien.

Die Rückzahlung von entnommenen, dem Verrechnungskonto angelasteten Beträgen aufgrund eines vollstreckbaren Verpflichtungstitels (ggst. gerichtlicher Vergleich) stellt weder Betriebsausgaben- noch Werbungskosten dar. Der für die Zuerkennung der Betriebsausgaben- bzw. Werbungkosteneigenschaft erforderliche betriebliche (berufliche) Konnex wurde vom Bf. in keiner Lage des Verfahrens nachgewiesen bzw. liegt ein derartiger offensichtlich nicht vor.

Dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren war somit keine Folge zu geben.

3. Übergangsverlust (2012)

Die steuerliche Zuerkennung des Übergangsverlustes iHv 3.520,88 Euro steht zwischen den Parteien des Verfahrens außer Streit. Der genannte Betrag wurde bereits in der ergangenen Beschwerdeentscheidung zuerkannt. Durch die Vorlage der Beschwerde an das BFG war ein formeller Abspruch über diesen Punkt erforderlich.

Dem Begehren wurde in diesem Punkt sohin Folge gegeben.

4. Nächtigungskosten (2013)

Nachdem der Bf. die nämlichen Aufwendungen, deren Gesamthöhe sich auf 1.544 Euro beläuft, dem Grunde und der Höhe nach nachgewiesen hatte, anerkannte die belangte Behörde diese vollumfänglich in ihrer Beschwerdeentscheidung.

Diese Aufwendungen stehen damit ebenso außer Streit.

Dem Begehren war in diesem Punkt Folge gegeben.

Begründung gemäß § 25a Abs. 1 VwGG

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen liegen gegenständlich allesamt nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. August 2017