

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Ansgar Unterberger und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Walter Aiglsdorfer, Leopold Pichlbauer und Christian Nemeth im Beisein der Schriftführerin Tanja Grottenthaler in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 28. Dezember 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 11. Oktober 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 (St.Nr.: xxx) in der Sitzung am 21. November 2018 nach Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

In der **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015** vom 22. Jänner 2016 beantragte die Beschwerdeführerin die Berücksichtigung von Sonderausgaben (1.611,27 €) und Krankheitskosten (2.630,00 €).

In einer weiteren **Eingabe vom 11. März 2016** beantragte die Beschwerdeführerin die Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von 25.000,00 € für die Einlösung der übernommenen Bürgschaft als Gesellschafter.

Mit **Ergänzungsersuchen vom 22. Juli 2016** wurde die Beschwerdeführerin seitens der belangten Behörde aufgefordert, die Werbungskosten sowie außergewöhnlichen Belastungen mittels Unterlagen nachzuweisen.

Im **Antwortschreiben vom 28. Juli 2016** wurde diesbezüglich bekannt gegeben, dass es sich hierbei um die Einlösung der übernommenen Bürgschaft in Höhe von 25.000,00 € handeln würde. Der Tätigkeitsbereich der Beschwerdeführerin in der Gesellschaft würde die Aufgaben Fakturierung und Mahnwesen, Zahlungsverkehr, Vorbereitung für Lohnverrechnung, Schriftverkehr mit Kunden, Lieferanten, Behörden und Ämtern umfassen.

Die außergewöhnliche Belastung würde eine Honorarnote des Zahnarztes betreffen.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2015** vom 11. Dezember 2016 wurde die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen festgesetzt. Die beantragten Werbungskosten seien nicht berücksichtigt worden.

Begründend wurde angeführt, dass die Beschwerdeführerin nicht nur Arbeitnehmerin, sondern auch Gesellschafterin gewesen sei. Die Zahlung sei nicht zur Sicherung der nicht selbständigen Einkünfte, sondern zur Sicherung des Fortbestandes der Gesellschaft, geleistet worden.

Mit Eingabe vom 28. Dezember 2016 wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid eingereicht.

Begründend wurde ausgeführt, dass der ausschließliche Zweck des Einganges der Bürgschaft (Bürgschaftsvertrag vom Datum⁴) darin gelegen sei, den Arbeitsplatz der Beschwerdeführerin zu sichern. Das Eingehen der Bürgschaft sei im Rahmen der Kreditaufnahme zusätzlicher Mittel zur Sanierung des Unternehmens und somit der Arbeitgeberin erfolgt, wonach eine berufliche Veranlassung gegeben sei.

Die Beschwerdeführerin sei erst im Mai 2009 als Gesellschafterin mit einem Anteil von 25% anlässlich der Abtretung von Geschäftsanteilen des Vaters in die Gesellschaft eingestiegen. Das Dienstverhältnis zur Gesellschaft hätte bereits lange zuvor bestanden. Im Dezember des Jahres 2009 sei sodann das Eingehen der Bürgschaft mit dem Zweck der Sicherung des Arbeitsplatzes erfolgt.

Dem sei anzumerken, dass lediglich beim Fortbestand der Gesellschaft und somit der Arbeitgeberin auch die nichtselbständigen Einkünfte gesichert seien. Somit könne dies nicht als Argument gegen das Motiv der Sicherung des Arbeitsplatzes eingewendet werden, zumal hier naturgemäß eine gleichgelagerte Interessenslage gegeben sein müsse. Es komme primär auf das „innere Motiv“ in Bezug auf das Eingehen der Bürgschaft an, welches bei der Beschwerdeführerin zweifelsohne in der Sicherung des Arbeitsplatzes gelegen sei.

Bereits im Zeitpunkt des Einstieges in die Gesellschaft hätten lt. der beiliegenden Bilanz zum 31.3.2009 beträchtliche Kreditverbindlichkeiten in der Höhe von 3.863.942,31 € bei einer Bilanzsumme von 6.149.431,20 € bestanden. Das Eigenkapital sei damals aufgrund von Verlusten mit 899.813,13 € unter dem Nennkapital in der Höhe von 908.460,00 € gelegen.

Durch entsprechend anhaltende Verluste, aufgrund der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft, sei sodann beinahe das gesamte Eigenkapital aufgebraucht worden, sodass lt. dem beiliegenden Jahresabschluss zum Datum¹ das Eigenkapital auf lediglich 39.576,70 € geschmolzen sei, bei einer Bilanzsumme von 5.999.604,22 €. Dies hätte zur Folge gehabt, dass schlussendlich am Datum² das Konkursverfahren für die Gesellschaft eröffnet worden sei.

Relativ bald nach der Konkurseröffnung sei sodann mit Beschluss vom Datum³ die Schließung des Unternehmens erfolgt. Sodann sei auch keine Fortführung des

Unternehmens mehr gegeben gewesen. Ein Abschluss des Konkursverfahrens sei noch immer nicht gegeben.

Die Beschwerdeführerin sei bei der Gesellschaft lediglich Dienstnehmerin gewesen. Ihr im Rahmen des Dienstverhältnisses bezogenes Gehalt für die Angestelltentätigkeit hätte dem einer zur Gesellschaft fremden Dienstnehmerin entsprochen, wobei von einem Gehalt auf Basis der Mindestentlohnung laut Kollektivvertrag auszugehen sei. Zum Nachweis würde der Ausdruck aus den Daten des Steueraktes vom Jahr 2013 beiliegen, aus welchem ersichtlich sei, dass das monatliche Bruttogehalt 2.446,89 € betragen hätte. Dieses Gehalt würde deutlich unter dem österreichischen Durchschnittsgehalt liegen, wonach keinesfalls von einer eigentlichen Unternehmerstellung auszugehen sei.

Auch die ausgeübte Tätigkeit als Sekretärin würde keinesfalls der typischen Unternehmerstellung entsprechen, sondern vielmehr der Stellung als Dienstnehmerin. Auch der Umstand, dass keine Geschäftsführungsbefugnis vorgelegen sei und keine Einflussnahme auf das Ergebnis der Gesellschaft möglich gewesen sei, würde die vordergründige Stellung als Dienstnehmerin zeigen.

Wie den beiliegenden Jahresabschlüssen ab dem Eintritt in die Gesellschaft vom Jahr 2009 bis zur Konkurseröffnung im Jahr 2015 zu entnehmen sei, seien keinerlei Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter erfolgt. Auch dadurch sei die vordergründige Stellung als Dienstnehmerin dokumentiert.

Beim Eingehen der Bürgschaft sei die Beschwerdeführerin bereits in einem Alter von 44 Jahren gewesen. Der Beschwerdeführerin sei es bewusst gewesen, dass bei einem allfälligen Verlust des Arbeitsplatzes das Risiko der Schwervermittelbarkeit als ältere Dienstnehmerin gegeben sei.

Ebenso sei der Beschwerdeführerin bewusst gewesen, dass bei Verlust des Arbeitsplatzes die Anstellung bei einem anderen Dienstgeber sehr schwer sein würde und dadurch für längere Zeit auch Arbeitslosigkeit gegeben sein werde. Die Arbeitslosigkeit würde sodann auch erhebliche Einkommenseinbußen mit sich bringen. Infolge des Konkursverfahrens und der anschließenden Schließung des Unternehmens seien somit nun beide vorhin dargestellten Szenarien eingetreten (siehe Mitteilung Arbeitsmarktservice).

Die Beschwerdeführerin würde sich derzeit noch immer auf Arbeitssuche befinden und derzeit einen Kurs zur Verbesserung der Chancen auf den Wiedereinstieg in den Arbeitsmarkt absolvieren.

Ein weiteres wichtiges Motiv zur Sicherung des Arbeitsplatzes hätte darin gelegen, dass der Arbeitsplatz sich im selben Ort wie der Wohnort befunden hätte. Dadurch seien erhebliche Einsparungen an Zeit und finanzieller Mittel gegeben gewesen. Da es sich beim Wohn- und ehemaligen Arbeitsort um eine eher kleine Ortschaft gehandelt hätte, hätte leider kein neuer Arbeitsplatz in diesem Ort gefunden werden können.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 29. März 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Bürgschaftsübernahme im Gesellschaftsverhältnis begründet sei. Es würde der allgemeinen Lebenserfahrung

widersprechen, dass Arbeitnehmer Verbindlichkeiten des Arbeitgebers übernehmen würden, auch nicht zur Sicherung der Einkunftsquelle.

Mit Eingabe vom 7. Dezember 2017 wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist ein **Vorlageantrag** eingebracht.

Begründend wurden hier im Wesentlichen die Ausführungen der Beschwerdeschrift vom 28. Dezember 2016 dargestellt.

Weiters wurde dargestellt, dass entgegen der Aussage des Finanzamtes, dass hier eine Verbindlichkeit übernommen worden sei, es ja gerade in der Natur der Sache liegen würde, dass beim Eingehen einer Bürgschaft der Bürge grundsätzlich davon ausgehen würde, dass er eben nicht in Anspruch genommen werden würde. Die Beschwerdeführerin hätte eben keine Verbindlichkeit übernommen, sondern eben nur eine Bürgschaft hinsichtlich derer sie angenommen hätte, dass in Folge wirtschaftlicher Verbesserung des Unternehmens, sie nicht in Anspruch genommen werden würde.

Einem Gesellschafter würde es wohl obliegen, die Gesellschaft mit zusätzlichem Eigenkapital in Form von Erhöhung des Stammkapitals bzw. Leistung eines Gesellschafterzuschusses zu stärken und nicht im Eingehen einer Bürgschaft zur Beschaffung zusätzlichen Fremdkapitals.

In der **Niederschrift über die mündliche Senatsverhandlung** vom 21. November 2018 wurde Folgendes festgehalten:

Der Berichterstatter trägt zunächst das Verwaltungsgeschehen vor. Dabei werden die unstrittigen Sachverhaltselemente hervorgehoben:

Die Beschwerdeführerin sei seit Mai 2009 auch Gesellschafterin (25%) der arbeitgebenden Gesellschaft. Im Dezember hätte sie eine Bürgschaft für einen Kredit der Gesellschaft übernommen (25.000,00 €).

Nach Angaben der Beschwerdeführerin sei diese Bürgschaft ausschließlich deshalb eingegangen worden, dass sie ihre nichtselbständigen Einkünfte erhalten könne. Demnach würden Werbungskosten vorliegen.

Die belangte Behörde sei im Gegensatz dazu davon ausgegangen, dass das Eingehen der Bürgschaft in erster Linie dem Fortbestand der Gesellschaft gedient hätte.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin wiederholte Grundsätze des Beschwerdevorbringens und wies im Besonderen darauf hin, dass aufgrund der Arbeitsplatzsituation am Heimatort der Beschwerdeführerin und der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft die innere Motivation der Beschwerdeführerin darauf hinweise, dass es ihr primär um die Sicherung des Arbeitsplatzes gegangen sei.

Den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 338) folgend, würden derartige Aufwendungen Werbungskosten sein; nochmals werde auf die Motivationslage der Beschwerdeführerin verwiesen.

Zur wirtschaftlichen Betrachtung werde darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin nunmehr einen Arbeitslosenbezug von ca. 10.000,00 € beziehen würde. Wenn man hierzu

den früheren Bezug als Arbeitnehmerin in Relation setzen würde (ca. 25.000,00 €), so hätte sich die Bürgschaft in spätestens zwei Jahren gerechnet.

Ob noch weitere Nichtgesellschafter ebenfalls Bürgschaften eingegangen seien, konnte der steuerliche Vertreter nicht beantworten. Es seien aber auch andere Gesellschafter (Bruder/Schwester) Bürgschaften eingegangen.

Die Amtsvertreterin verwies im Wesentlichen auf den Inhalt des Bürgschaftsvertrages, wonach es sich nicht um eine reine Ausfallsbürgschaft, sondern um eine Bürgschaft als Bürge und Zahler handeln würde. Die Beschwerdeführerin könne also nicht nur im Falle der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft in Anspruch genommen werden.

Die Höhe des Haftungsbeitrages würde ungefähr einem Jahresbruttobezug der Beschwerdeführerin entsprechen. Daraus würde sich ein einem Unternehmerrisiko vergleichbares Risiko ergeben.

Abschließend verwies der steuerliche Vertreter noch auf das bisherige Vorbringen und legte zur Bestätigung der derzeitigen Einkünfte der Beschwerdeführerin die Datenübermittlung an die Finanzverwaltung für die Jahre 2016 bis 2018 vor.

ENTSCHEIDUNG

A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Unstrittig ist der Sachverhalt, dass die Beschwerdeführerin als Arbeitnehmerin der Gesellschaft schon seit Jahren tätig war und hierfür Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bezogen hat.

Seit Mai/2009 ist die Beschwerdeführerin zu 25% an dieser Gesellschaft beteiligt. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin hat sich nicht geändert.

Im Dezember/2009 hat sie gemäß Bürgschaftsvertrag eine Bürgschaft in Höhe von 25.000,00 € für die Gesellschaft übernommen.

Im Jänner/2015 wurde der Konkurs über diese Gesellschaft eröffnet und die Bank hat die Beschwerdeführerin zur Haftung herangezogen (Zahlung von 25.000,00 €).

B) Beweiswürdigung:

Der oben angeführte Sachverhalt geht klar aus dem vorlegten Bürgschaftsvertrag (Datum5), dem Gesellschaftsvertrag (Datum6) und dem Firmenbuchauszug (Datum7) hervor.

C) Rechtliche Würdigung:

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

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
 - 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
 - 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*
- Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.*

Zu prüfen ist im vorliegenden Fall, ob die Zahlungen der Beschwerdeführerin an die Bank für die GmbH in Gesamthöhe von 25.000,00 € steuerlich zu berücksichtigen sind. In diesem Zusammenhang stellt sich zunächst die Frage, ob Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 vorliegen.

Der Werbungskostenbegriff umfasst Aufwendungen, die beruflich veranlasst sind und mit der konkreten (außerbetrieblichen) Tätigkeit in einem objektiven Zusammenhang stehen.

Im Erkenntnis VwGH 26.6.2013, 2009/13/0071, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen:

„Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich einem Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bei den Geschäftsführereinkünften (vgl. z.B. VwGH 28. Oktober 2010, 2007/15/0040, VwGH 24. Juli 2007, 2006/14/0052, und VwGH 3.8.2004, 99/13/0252, jeweils mit weiteren Nachweisen). Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers liegt die Überlegung zugrunde, dass Aufwendungen, die einem Gesellschafter-Geschäftsführer in seiner einkommensteuerlich relevanten Sphäre erwachsen, entweder durch seine Tätigkeit als Geschäftsführer (und sohin im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger oder selbständiger Arbeit) oder durch seine Stellung als Gesellschafter veranlasst sind, wobei die jeweilige Veranlassung bei der steuerlichen Beurteilung der einzelnen Aufwendung zu prüfen ist. Einkommensteuerrechtlich macht es keinen Unterschied, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, 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. Folglich hängt die Übernahme einer Bürgschaft primär mit der Gesellschafterstellung zusammen, weshalb es der Verwaltungsgerichtshof abgelehnt hat, Vermögensverluste, die dem Gesellschafter aus der Übernahme einer Bürgschaft entstehen, bei seinen Geschäftsführerbezügen als einkünftermindernd zu berücksichtigen.“

Die Sicherung allfälliger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ist erst eine weitere Folge des Fortbestandes der Gesellschaft und tritt daher gegenüber dem primären Zweck der Einlage in den Hintergrund. Geht ein Arbeitnehmer einer Kapitalgesellschaft, an der er selbst beteiligt ist, zu Gunsten dieser Gesellschaft eine Bürgschaft ein, so ist zu prüfen, ob die Bürgschaftsübernahme im Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Wenn dies der Fall ist, wovon im Allgemeinen auszugehen ist, dann sind die Aufwendungen auf Grund des Schlagendwerdens der Bürgschaft nicht als Werbungskosten anzusehen (vgl. VwGH 20.5.2010, 2008/15/0335).

Es ist also auch kein Unterschied zu erkennen, ob jemand als Geschäftsführer oder als „gewöhnlicher“ Arbeitnehmer beschäftigt ist.

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 Bezüge gesichert werden (vgl. VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041). Übernimmt nämlich ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so sind ihm die daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlage zu werten.

Die Beschwerdeführerin, die zur GmbH in einem Dienstverhältnis stand, hat die Bürgschaftsverpflichtungen für Kredite nach der Beteiligung an dieser Gesellschaft übernommen. Wenn das Finanzamt davon ausgeht, dass die Bürgschaftszahlungen der Beschwerdeführerin im Streitjahr durch ihre Beteiligung als Gesellschafterin veranlasst sind, ist das nicht rechtswidrig. Diese rechtliche Beurteilung entspricht der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Dem ausgeführten Sachverhalt ist eine eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen künftiger Einkunftserzielung und Übernahme einer Garantenstellung nicht zu entnehmen.

Dem ausdrücklichen Vorbringen zufolge erfolgte die Übernahme der Bürgschaft im Hinblick auf die Sanierung des Unternehmens.

Damit wären auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit verloren gewesen. Durch dieses Vorbringen wird die Rechtsauffassung, dass Zahlungen eines Gesellschafters für seine GmbH wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der Gesellschaft und nur indirekt der Erhaltung der Einkünfte des Gesellschafters dienen, bestätigt. Selbst wenn der Verlust der Kapitalanlage in der Folge zum Verlust der Einkünfte führte, sei dies erst eine mögliche weitere Folge des Scheiterns der wirtschaftlichen Aktivitäten der GmbH.

Die Sicherung der Einkünfte trat im gegenständlichen Fall gegenüber dem primären Zweck der Einlage in den Hintergrund (vgl. VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041).

Wenn im Vorlageantrag angeführt wird, dass ein Gesellschafter allenfalls zusätzliches Eigenkapital bzw. einen Gesellschafterzuschuss gewähren würde, so ist dem zu entgegen, dass es grundsätzlich dem Gesellschafter obliegt, Entscheidungen zur der Führung der Gesellschaft zu treffen. Ob die Gesellschaft mit zusätzlichem Fremdkapital oder mit zusätzlichem Eigenkapital gestärkt wird, spielt betreffend den hier zu beurteilenden Sachverhalt keine Rolle.

Dass beim Eingehen einer Bürgschaft nicht mit einer tatsächlichen Inanspruchnahme gerechnet wird, ist wohl grundsätzlich richtig.

Wie allerdings die Beschwerdeführerin bereits in der Beschwerde dargestellt hat, hatte die Gesellschaft bereits im Jahr 2009 erhebliche Verbindlichkeiten. Hätte nicht doch eine gewisse Wahrscheinlichkeit einer Absicherung bestanden, hätte wohl auch die Bank eine Finanzierung ohne Bürgschaft durchgeführt.

Dass also unter keinen Umständen mit einer Inanspruchnahme gerechnet werden konnte, widerspricht dem Instrument einer Bürgschaft.

Die Beschwerdeführerin hat nicht als Arbeitnehmerin die Zahlungen geleistet, um ihre nichtselbständigen Einkünfte zu sichern, sondern als Gesellschafterin, um den Fortbestand der Gesellschaft zu ermöglichen.

Wie durch die oben angeführten zahlreichen Judikate bestätigt, stellt die Zahlung im Ausmaß von 25.000,00 € infolge der Bürgschaft keine Werbungskosten dar.

Zu prüfen bleibt, ob eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vorliegt.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn die Belastung außergewöhnlich ist, dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt.

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Handelt es sich, wie im vorliegenden Fall, um Zahlungen aus Anlass einer eingegangenen Bürgschaft, so muss nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Zwangsläufigkeit schon für den Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtung gegeben gewesen sein (vgl. VwGH 28.1.2005, 2001/15/0173; VwGH 26.3.2003, 98/13/0072).

§ 34 EStG 1988 hat gegenüber § 34 EStG 1972 im für den gegenständlichen Fall bedeutsamen Umfang keinen entscheidend anderen Inhalt, sodass die zum § 34 EStG 1972 ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch gegenständlich Anwendung finden kann. Zu § 34 EStG 1972 hat der Gerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 12.6.1985, 84/13/0100, ausgesprochen, dass Aufwendungen eines Gesellschaftergeschäftsführers einer GmbH auf Grund der Inanspruchnahme aus einer übernommenen Bürgschaft für einen der Gesellschaft gewährten Bankkredit keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden können, weil der Gesellschaftergeschäftsführer in einem solchen Fall ein Wagnis übernimmt, das dem eines Unternehmers gleicht. In seinem Erkenntnis VwGH 6.11. 1991, 89/13/0093, hat der Gerichtshof auf seine ständige Rechtsprechung verwiesen, wonach § 34 EStG 1972 nicht zu dem Zweck geschaffen wurde, wirtschaftliche Misserfolge, die ja die verschiedensten

Ursachen haben können, mit einer Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und in einem solchen Fall die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Zudem sei die grundsätzliche Haftungsfreiheit in Bezug auf Schulden der GmbH für diese Gesellschaftsform derart charakteristisch, dass nach den sittlichen Wertvorstellungen rechtlich denkender Menschen neben den gesetzlichen Ausnahmen auch in Notfällen weder den Gesellschafter noch den Geschäftsführer eine moralische Verpflichtung treffen wird, für Gesellschaftsschulden einzustehen (vgl. VwGH 2.3.1993, 93/14/0018)

Unter tatsächlichen Gründen sind nämlich nur solche, in der Person des Steuerpflichtigen gelegene Gründe zu verstehen, die ihn (wie etwa die Kosten auf Grund einer eigenen Erkrankung) unmittelbar betreffen. Dass die aufgezeigten Umstände die Beschwerdeführerin nur mittelbar betreffen, zeigt das Parteienvorbringen auf, wenn ausführt wird, die Bürgschaft sei notwendig gewesen, um das Unternehmen zu sanieren und die Fortführung des Betriebes zu erhalten.

Verbürgt sich die Gesellschafterin der Gesellschaft für den der Gesellschaft gewährten Kredit, dann übernimmt sie damit ein Wagnis, das dem eines Unternehmers gleicht. Die Zwangsläufigkeit der mit der Darlehensrückzahlung verbundenen Belastung ist deshalb zu verneinen.

Die Zwangsläufigkeit der durch die schlagend gewordenen Bürgschaft verursachten Aufwendungen ist somit zu verneinen, womit das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden ist, da die Anwendung des § 34 EStG 1988 das Vorliegen sämtlicher in der Bestimmung angeführten Voraussetzungen vorsieht.

Das Bundesfinanzgericht gelangte zur Ansicht, dass die Zahlung des Betrages von 25.000,00 € der Beschwerdeführerin für die Gesellschaft weder als Werbungskosten noch als außergewöhnliche Belastung steuerliche Berücksichtigung finden kann.

D) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

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 des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt, sodass eine Revision unzulässig ist. Die Entscheidung folgt der umfassenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Linz, am 21. November 2018