

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Dieter Fröhlich und die weiteren Senatsmitglieder Richter Mag. V2 Seywald sowie die Beisitzer Mag. Johannes Denk und KomzLR. Friedrich Nagl über die Bescheidbeschwerde des V1 V2 N., X1 geboren, Plz1 O., St. wohnhaft, StNr. X2, vertreten durch PKF Centurion WirtschaftsprüfungsGmbH, 1010 O., Hegelgasse 8 situiert, vom 08.04.2015, gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2013, vom 16.3.2015, des Finanzamtes O. 9/18/19 Klosterneuburg sowie über die Bescheidbeschwerde vom 26.11.2015 gegen den Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 19.11.2015, des Finanzamtes O. 9/18/19 Klosterneuburg, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23.09.2019 unter Mitwirkung der Schriftführerin V4 Pascher

zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2014 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Bescheidbeschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 wird im Umfang der Beschwerdeentscheidung vom 12.07.2016 teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid insoweit abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Beschwerdeentscheidung vom 12.07.2016 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf. genannt) bezog in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Tätigkeit als Unternehmensberater in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. Zudem erzielte er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Der Bf. ist steuerlich vertreten. In den über FinanzOnline eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 und 2013 wurden außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt für Katastrophenschäden (Kennzahl 457) von € 11.059 und € 16.725 (2013) geltend gemacht.

Zum Vorhalt des Finanzamtes (FA), die erklärten Katastrophenschäden nachzuweisen, nahm der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter (StV) mit Anbringen vom 7.4.2014 wie folgt Stellung:

„Diese geltend gemachten Aufwendungen stellen Zahlungen dar, die unser Mandant aufgrund seiner damaligen Tätigkeit als Geschäftsführer der A. & N. GmbH & Co KG zu leisten hat und es wurden diese irrtümlich unter außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt eingetragen; tatsächlich handelt es sich hierbei um nachträgliche Werbungskosten. Wir ersuchen demzufolge die Steuererklärungen in der Weise richtigzustellen, dass die diesbezüglichen Ausgaben als erhöhte Werbungskosten angesetzt werden. (Anmerkung: Die Firma Fa. GmbH&CoKG bestand laut Firmenbuch in dieser Rechtsform von 1981 bis 1987.)

Wir dürfen Ihnen als Nachweis für die erhöhten Werbungskosten die entsprechenden Kreditrückzahlungen des Bf. an die Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank AG und für das Jahr 2013, außer diesen Rückzahlungen, auch Rückzahlungen betreffend einen Kredit an die Bank Austria UniCredit beilegen.

Entsprechende Korrespondenz mit der Bank Austria schließen wir ebenfalls an. Bei dem Kredit mit der Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank AG handelt es sich um eine Umschuldung, die ursprüngliche Ausleihung wurde bei der Raiffeisenkasse Korneuburg aufgenommen. Gerne können wir - sofern dies notwendig ist - die diesbezüglichen Urkunden von der Raiffeisenkasse Korneuburg beibringen.“

Zur Darlegung der Abzugsfähigkeit der Rückzahlung dieser Bankverbindlichkeiten wurde dem Schreiben vom 7.4.2014 das Erkenntnis des VwGH vom 30.05.2001, Zahl 95/13/0288 angeschlossen. Dieses VwGH-Verfahren hat der Bf. in eigener Sache wegen Zahlungen geführt, die er in den Jahren 1988 bis 1990 im Zusammenhang mit dem Konkurs der A. & N. GmbH & Co KG (in der Folge auch kurz KG genannt) geleistet hatte. Er begehrte diese Zahlungen als Werbungskosten absetzen.

In dem Erkenntnis (95/13/0288) hat der VwGH zum Sachverhalt und zur rechtlichen Beurteilung Folgendes ausgeführt:

„Der Beschwerdeführer war mit 25 % beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär GmbH der A. & N. GmbH & Co KG. An der Kommanditgesellschaft waren neben der Komplementär-GmbH die Eltern des Beschwerdeführers (V3 und V4 N.) als Kommanditisten beteiligt. Die Ehegatten N. sen. hielten auch je 37,5 % der Komplementär-GmbH-Anteile (Anmerkung: Die Komplementär-GmbH hatten den Firmenname V1 N. GmbH).

Im Jahr 1987 wurde über das Vermögen der KG der Konkurs eröffnet. Ein bereits im Jahr 1986 beantragter Konkurs über das Vermögen der GmbH war mangels Kostendeckung abgewiesen worden. Der Beschwerdeführer hatte aus seiner Geschäftsführereigenschaft der GmbH Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezogen. Mit dem angefochtenen Bescheid verweigerte die belangte Behörde im Instanzenzug die Anerkennung folgender, vom Beschwerdeführer als Werbungskosten geltend gemachter Aufwendungen:

1. Zahlungen an eine Bank (S 210.000 für 1988 und je S 250.000 für die Jahre 1989 und 1990) aus Anlass einer übernommenen und im Hinblick auf den Konkurs der KG schlagend gewordenen Garantieerklärung für einen Kontokorrentkredit der KG in Höhe von ATS 6,5 Mio.

2. Zahlungen an eine Sozialversicherungsanstalt für Beitragsrückstände (1988 ATS 36.000 und 1989 S 14.785) und Zahlungen an das Finanzamt für ausstehende Abgabenschuldigkeiten der GmbH in Höhe von ATS 14.690, zu welchen der Beschwerdeführer als Haftungspflichtiger herangezogen worden war.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Zu 1. Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen.

Demgegenüber fallen Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen, für den Unterhalt seiner Familienangehörigen und für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw 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 (vgl das hg Erkenntnis vom 28. Oktober 1998, 93/14/0195).

Den Abgabenbehörden steht es zwar nicht zu, Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes zu prüfen, um nach dem Ergebnis dieser Prüfung die Betriebsausgabeneigenschaft eines bestimmten Aufwandes zu beurteilen. Die Unangemessenheit und Unüblichkeit kann jedoch ein Indiz dafür sein, dass die

Aufwendungen nicht betrieblich veranlasst sind (vgl. das hg Erkenntnis vom 22. Jänner 1992, 91/13/X5).

Vor diesem Hintergrund war es nicht rechtswidrig, wenn die belangte Behörde den Aufwendungen hinsichtlich der Zahlungen aus der übernommenen Garantieerklärung die Anerkennung als Werbungskosten versagt hat. Die belangte Behörde hat im Hinblick auf das Missverhältnis zwischen der Entlohnung des Beschwerdeführers und der Höhe der übernommenen Garantieerklärung als erwiesen angenommen, dass der Beschwerdeführer die Garantieerklärung ausschließlich wegen seiner Beteiligung an der Komplementär GmbH und seines Verwandtschaftsverhältnisses zu den Kommanditisten der KG übernommen habe. Diese Beweiswürdigung ist entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht als unschlüssig oder als mit der Lebenserfahrung in Widerspruch stehend zu erkennen. Mit der Argumentation, hätte der Beschwerdeführer bereits zum Zeitpunkt seiner Garantieübernahme absehen können, dass es zur Insolvenz der KG kommen werde, erschiene eine Garantieerklärung aus familiären Gründen gänzlich unsinnig, wird eine solche Unschlüssigkeit oder mit der Lebenserfahrung in Widerspruch stehende Beweiswürdigung deshalb nicht aufgezeigt, weil diese Überlegungen in gleicher Weise zuträfen, wenn der Beschwerdeführer die Garantieerklärung ausschließlich zur Erhaltung seiner Dienstbezüge abgegeben hätte. Hätte der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Garantieerklärung mit dem Konkurs der KG gerechnet, dann wäre die Garantieerklärung auch zur Erhaltung seiner Dienstbezüge "gänzlich unsinnig" gewesen. Auch die Argumentation des Beschwerdeführers, die belangte Behörde habe übersehen, dass der Beschwerdeführer nicht die Haftung für einen Fixbetrag von ATS 6,5 Mio. übernommen, sondern dieser Betrag lediglich das Maximum der ausschöpfbaren Kreditmittel im Rahmen der vorzufinanzierenden Einkäufe der KG dargestellt habe, der Beschwerdeführer aber unter Berücksichtigung der bisherigen Geschäftspolitik der KG das Risiko seiner Haftungsübernahme durchaus abschätzen habe können und der Beschwerdeführer letztlich auch tatsächlich "nur" für rund ATS 3,5 Mio. in Anspruch genommen worden sei, zeigt unter Berücksichtigung der Höhe der Geschäftsführerbezüge (insgesamt rd. ATS 270.000,-- im Jahr 1985 und insgesamt rd. ATS 170.000,-- im Jahr 1986) die "Sinnhaftigkeit" der Garantieerklärung, bezogen auf das behauptete Motiv, die Geschäftsführerbezüge weiter zu erhalten, nicht auf.

Zu 2. Hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge sowie der Abgabenschuldigkeiten, bezüglich derer der Beschwerdeführer zur Haftung herangezogen worden war, vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass diese Zahlungen nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen seien, weil sie nicht mit der Erfüllung seiner dienstlichen Pflichten zusammenhingen, sondern vielmehr die Folge einer schuldhaften Verletzung eben dieser Pflichten darstellten.

Nun mag es zutreffen, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer seine gegenüber der Sozialversicherung und gegenüber der Abgabenbehörde bestehenden Pflichten verletzt hat. Für die Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen sind, ist nicht allein entscheidend,

ob diese in Erfüllung oder in Verletzung von dienstlichen Obliegenheiten angefallen sind. Im Zusammenhang mit einem Fehlverhalten eines Dienstnehmers ist diesbezüglich vielmehr entscheidend, ob das Fehlverhalten im Sinn des hg Erkenntnisses vom 24. Oktober 2000, 95/14/0048, der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist oder ob es als private Verhaltenskomponente das Band zur beruflichen Veranlassung durchschneidet (vgl das hg Erkenntnis vom 24. Oktober 2000, 95/14/0048). Anhaltspunkte für eine derartige private Verhaltenskomponente hat die belangte Behörde nicht aufgezeigt und sind auch für den Verwaltungsgerichtshof nicht erkennbar.“

Der Vorhaltsbeantwortung vom 7.4.2014 wurden noch weitere Unterlagen beigelegt:

1. Ein Ausdruck aus einer bestimmten Umsatzabfrage des Online-Kontos des Bf. bei der Vorarlberger Hypo Landesbank, KtNr.. X3. Daraus waren zwölf Kontoabgänge im Jahr 2012 mit Beträgen zwischen rund € 830 und € 1.700 und dem Buchungstext „Devisen, lfd. Buchungsnummer, Begünstiger: V1N.“ zu ersehen. Der saldierte Gesamtbetrag von € 11.059,38 sei zur Tilgung des Kredites des Bf. über € 130.000 aus dem Jahr 2004 bei der VlbG.-Hypo-Landesbank, KreditNr. X4 verwendet worden.
2. Eine Kopie der Krediturkunde zu dem o.a. Kredit über € 130.000 bei der VlbG.-Hypo-Landesbank (ohne Datumsangabe und Unterschriften) sowie der Nachweis der Eintragung eines Liegenschaftspfandrechtes auf GB X5B., EZ X6T. über € 182.000 zur Besicherung dieses Kredites.
3. Der gleiche Ausdruck - wie unter 1. beschrieben - über eine bestimmte Umsatzabfrage mit dem Buchungstext „Devisen“ über einen Gesamtbetrag von € 9.888,93 zum Nachweis der Rückzahlung des unter 1. angeführten Kredites im Jahr 2013.
4. Eine handschriftliche Aufstellung über Zahlungen von gesamt € 6.836,70 (€ 6.336 und 2 x € 250) im Jahr 2013 auf Grund des gerichtlichen Vergleiches, Zahl X7 vom X8 des beklagten Bf. mit der klagenden Creditanstalt-Bankverein (nunmehr UniCredit).
5. Die o.a. Vergleichsausfertigung vom X8: In Pkt. 2 dieses Vergleiches hat sich der Bf. hinsichtlich eines Wechselzahlungsauftrages der Bank gegen seine Eltern, V3 und V4N. mit dem Ergebnis verglichen, dass V3 bei Ableben der Ehegatten N. senior eine Kapitalforderung der klagenden Bank in Höhe von ATS 500.000 samt der banküblichen Zinsen gegen ihn fällig werde. Der Wechselforderung lag ein Kredit an die Fa. KG zugrunde, der mit einer Hypothek auf die Wohnung der Eltern des Bf. (KG X5, EZ X6, T2) besichert war.
6. Schreiben der UniCredit vom 10.10.2013: Diesem ist zu entnehmen, dass auf Grund des o.a. Vergleiches eine vollstreckbare Forderung über € 36.336,50 gegen den Bf. besteht und die Bank dem Stundungsansuchen des Bf. zustimme, wenn er noch im Oktober eine Teilzahlung von € 6.336,50 sowie in der Folge monatliche Raten von € 250 leiste.

Mit 30.04.2014 richtete das FA folgenden Vorhalt an den Bf.:

„Aus der ehemaligen Tätigkeit als Geschäftsführer bei der Fa. GmbH&CoKG beantragen Sie nachträgliche Werbungskosten für Kreditrückzahlungen in Höhe von € 11.059 für 2012 und € 16.725 für 2013. Aus welchen Gründen musste der Stpfl. diese Kreditverpflichtungen eingehen?“

Legen Sie die entsprechenden Gesellschafterbeschlüsse und sonstige Nachweise, einschließlich der Urkunden über die Umschuldung des Kredites bei der Raika Korneuburg vor.“

Mit Vorhalt vom 19.5.2014 urgierte das FA die Beantwortung des o.a. Vorhalteverlangens. Mit Vorhalt vom 25.8.2014 wies das FA nochmals darauf hin, dass die erklärte Umschuldung eines früheren Kredites bei der Raika-Korneuburg noch nicht nachgewiesen worden sei. Zudem seien bisher keine Unterlagen übermittelt worden, die einen notwendigen Zusammenhang der geleisteten Rückzahlungen mit der ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit als Geschäftsführer nachweisen. Auf Basis des bisherigen Vorbringens und der Beweisführung des Bf. könne das FA die beantragten nachträglichen Werbungskosten nicht anerkennen.

Mit Anbringen vom 21.10.2014 gab der Bf. im Wesentlichen folgende Stellungnahme zu den Vorhalten ab:

„Die Verpflichtung des Bf. war aufgrund einer persönlichen Mithaftung, die er zur Aufrechterhaltung der Liquidität der seinerzeitigen A.&N. KG unterfertigt hat.

Wir legen eine Kopie des Abstattungskredites der Raika Korneuburg an den Bf., bewilligt am 23.7.1991, unterfertigt am 31.7.1991 über ATS 1,5 Mio. vor. In der Krediturkunde wurde als Verwendungszweck „Schuldeinlösung der Konten A.&N. aus Konkurs“ angeführt.“

Dazu wurden der Stellungnahme noch folgende Belege angeschlossen:

- Ein Schreiben der Raika Korneuburg vom 28.11.2001 und vom 3.1.2002 betreffend den o.a. Abstattungskredit über ATS 1,5 Mio. Dem ist zu entnehmen, dass die Bank mit dem Bf. eine Sondervereinbarung über eine Abschlagszahlung getroffen hat. Diese betrug zum 3.1.2002 € 109.009. In der Folge wurden über diese Abschlagszahlung weitere Vereinbarungen mit der Bank getroffen (Schreiben vom 10.12.2002). Aus dem Schreiben des die Raika Korneuburg in dieser Sache vertretenen Rechtsanwaltes (K.) vom 17.1.2003 an den Bf. geht hervor, dass sich die Forderung incl. Nebenkosten auf einen Gesamtbetrag von € 83.620 reduziert hat.
- Der Kreditvertrag des Bf. vom 19.2.2003, bei der Oberbank Wr. Neustadt, KontoNr.: X9, über einen Privat-Real-Kredit von € 102.000. Zur Besicherung wurden Ansprüche aus einer Lebensversicherung verpfändet sowie eine Hypothek auf Wohnungseigentum des Bf. (GB X5B. EZ X6) über € 160.000 eingeräumt.
- Dem Schreiben des Rechtsanwaltes der Raika Korneuburg vom 17.3.2003 an die Oberbank Wr. Neustadt ist zu entnehmen, dass die Bank dem Bf. einen neuerlichen Vorschlag zur Forderungstilgung unterbreitete: Gegen die Zahlung von insgesamt € 87.000 bis 24.3.2003 seien alle Forderungen incl. Verzugszinsen, Bearbeitungsspesen, usw. bereinigt und erfolge die Löschung der Pfandrecht der Raika über ATS 1,5 Mio auf GB X5B. EZ X6, wodurch die Oberbank mit ihrem Höchstbetragspfandrecht über € 160.000 im Rang vorrücke.

- Mit Überweisungsauftrag vom 19.3.2003 wurde vom Kreditkonto des Bf. bei der Oberbank (Nr. X9) die geforderte Abschlagszahlung über € 87.000 an die Raika Korneuburg, zu Handen ihres Rechtsanwaltes geleistet.
- Der Oberbank-Kredit des Bf. über € 102.000 wurde im Jahr 2004 im Zuge der Aufnahme des Kredites bei der VlbG. Hypo-Landesbank über € 130.000 getilgt. Lt. Schreiben der Oberbank an die VlbG. Hypo-Landesbank betrug der Kreditsaldo zum 31.1.2004 € 100.624.

Auf Grund des durchgeführten Ermittlungsverfahrens hat das FA im Einkommensteuerbescheid 2012 und 2013, vom 16.3.2015, die geleisteten Kreditrückzahlungen des Bf., die im Zusammenhang mit der Insolvenz der KG standen, nicht als nachträgliche Werbungskosten der früheren nichtselbständigen Tätigkeit als Geschäftsführer und auch nicht als nachträgliche Betriebsausgaben anerkannt.

In der ergänzenden Bescheidebegründung vom 17.3.2015 wurde dargelegt, dass diese Zahlungen auch keine negativen Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 i.V.m. § 32 Z. 2 EStG 1988 seien. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH seien Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafters grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig (Anmerkung: Zahlungen auf Grund von Garantieerklärungen werden wie Bürgschaften behandelt, vgl VwGH E 28.1.1998, 95/13/0260, 1998, 593).

Mit Schriftsatz vom 8.4.2015, eingebracht am 9.4.2015, erhob der Bf. durch seinen StV gegen die ESt-Bescheide 2012 und 2013 Bescheidbeschwerde und beantragte die Veranlagung unter Ansatz der geleisteten Bürgschaftszahlungen als Betriebsausgaben (Werbungskosten) durchzuführen.

Die Abgabenbehörde habe ein umfangreiches Vorhalteverfahren durchgeführt, an welchen der StV mitgewirkt habe. Das FA habe in seiner Entscheidung aber das übermittelte Erkenntnis des VwGH vom 30.05.2001, 95/13/0288 – welches an den Beschwerdeführer in der gleichen Sache bereits ergangen ist – ignoriert. Der VwGH hätte die Abzugsfähigkeit der Zahlungsverpflichtungen des Bf. als Geschäftsführer akzeptiert. Dazu wurde aus dem VwGH-Erkenntnis der Punkt 2. zitiert. (Anmerkung: Dieses Zitat betraf die gesetzliche Haftung des Geschäftsführers für Sozialversicherungsbeiträge und Abgabenschuldigkeiten)

Der VwGH habe demnach zum gleichen Sachverhalt, wie den gegenständlichen, ausgedrückt, dass die Zahlungen des Bf. aus seiner Haftung als Geschäftsführer der ehemaligen Fa. KG als Betriebsausgaben oder Werbungskosten – unseres Erachtens als Betriebsausgaben – abzugsfähig seien. Daher seien auch die erklärten Zahlungen in den Jahren 2012 (€ 11.059,28) und 2013 (€ 16.725) zu berücksichtigen.

Außerdem werde eine Änderung des angewandten Durchschnittsteuersatzes im Zusammenhang mit der Hochrechnung auf Grund von AMS-Bezügen im Jahr 2013 beantragt.

Der Bf. habe 2013 überschneidend mit dem AMS-Bezug auch nichtselbständige Einkünfte aus einer geringfügigen Beschäftigung und in Form einer Gehaltsnachzahlung der Firma D. E.-GmbH erhalten.

Wie etwa in der Berufungsentscheidung des UFS zu GZ RV/1931-W/04 judiziert, sei im Falle von solchen überschneidenden Auszahlungen, die gleichzeitig zu den AMS-Zahlungen anfallenden Lohn- und Gehaltszahlungen bei der Hochrechnung nicht anzusetzen, dh. es sei für die Zwecke der Hochrechnung diese Auszahlungen zu neutralisieren (vgl. UFS Judikat RV/1931-W/04). Dies habe die Finanzverwaltung bei der Bescheiderstellung allerdings übersehen, dh. der im Bescheid errechnete Durchschnittssteuersatz sei somit zu hoch angesetzt.

Es werde die Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Am 3.6.2015 reichte der Bf. durch seinen StV über FinanzOnline die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 ein. In der Beilage 1a zur Abgabenerklärung betreffend den Gewerbebetrieb des Bf. wurden – deutlich höher als in den Vorjahren - übrige Betriebsausgaben (Kz. 9230) von € 20.550,67 angegeben.

Weil systembedingt der Abgabenbehörde eine Überprüfung der Veranlagung der Einkommensteuer 2014 beim Bf. vorgegeben wurde, fiel diese Abweichung zu den Vorjahren auf. Die Abgabenbehörde richtete deshalb einen Vorhalt (vom 29.9.2015) an den Bf. mit dem Ersuchen, die erklärten sonstigen Betriebsausgaben in Höhe von rd. € 20.550 detailliert aufzugliedern.

Vom StV wurde auf Grund dieses Verlangens der Abgabenbehörde die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2014 betreffend das Einzelunternehmen „V1 N. Unternehmensberater“ sowie das zum Anfragegegenstand gehörige Buchhaltungskontoblatt KtNr.7590 „Sonstiger Betriebsaufwand“ übermittelt. Daraus ging hervor, dass nunmehr die fallgegenständlichen Bankrückzahlungen – in Widerspruch zum bisherigen Vorbringen - als Betriebsausgaben des gewerblichen Einzelunternehmens des Bf., ausgewiesen wurden. Dieses Einzelunternehmen hat die Unternehmensberatung zum Betriebsgegenstand und wurde lt. Zentralem Gewerberegister im Oktober 2004 angemeldet. Der Bf. scheint auch bei einer historischen Abfrage im Gewerbeinformationssystem nur mir diesem einem Gewerbe „Unternehmensberatung“ auf.

Laut den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen hat die Rückzahlung der Bankschuld gegenüber der UNI-Credit auf Grund des Vergleiches vom X8 im Jahr 2014 € 3.000 und die Rückzahlungen für den Kredit bei der VlbG. Hypolandesbank vom Jänner 2004 über € 130.000 hat 2014 € € 11.263,62 betragen. Diese Zahlungen im Gesamtbetrag von € 14.263,62 seien nach Auffassung des Bf. Betriebsausgaben bei seinem Einzelunternehmen „Unternehmensberatung“ und wurden von ihm in der Einkommensteuererklärung 2014 geltend gemacht. Ebenso erfolgte dann die Vorgehensweise des Bf. in den Folgejahren.

Entsprechend der vom FA in den Einkommensteuerbescheiden 2012 und 2013 vertretenen Rechtsauffassung, wurden die Kreditrückzahlungen aus der angegebenen Mithaftung des Bf. für betriebliche Kredite der ehemaligen Fa. KG auch im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 19.11.2015 nicht zum Abzug zugelassen.

Ein Veranlassungszusammenhang zwischen der Mithaftung des Bf., die offenbar auf die Abgabe der aktenkundigen Garantieerklärung für betriebliche Kredite der KG aus den 1980er-Jahren im Umfang von ATS 6,5 Mio. zurückgeht, mit seinen gewerblichen Einkünften als Unternehmensberater war bislang nicht behauptet worden und ist auch aus dem Abgabenakt nicht andeutungsweise erkennbar. Weder die Erklärung dieser Zahlungen als außergewöhnliche Belastung (Kz. 475 Katastrophenschaden) in den Einkommensteuererklärungen 2012 und 2013, noch deren Erklärung als Betriebsausgaben des Einzelunternehmens (Abgabenerklärungsbeilage 1a Kz. 9230) im Jahr 2014 ist vom Steuerpflichtigen offengelegt worden. V3 aufgrund der abgabenbehördlichen Ermittlungen kam dieser Sachverhalt hervor.

Der Bf. erhob mit Schreiben vom 26.11.2015 gegen den ESt-Bescheid 2014 Bescheidbeschwerde und beantragte eine „erklärungsgemäße“ Veranlagung unter Berücksichtigung der Bürgschaftszahlungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Zur Begründung wurde auf die bereits anhängige Beschwerde gegen die ESt-Bescheide der Vorjahre verwiesen.

Anzumerken ist, dass der Bf. in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 7.4.2014 ausdrücklich vom Vorliegen nachträglicher Werbungskosten hinsichtlich der gegenständlichen Schuldzahlungen des Bf. gesprochen hat. Der VwGH hat in dem Erkenntnis (30.05.2001, 95/13/0288) – auf das sich der Bf. in der Bescheidbeschwerde beruft – nur über das Vorliegen nachträglicher Werbungskosten des angestellten Gesellschafter-Geschäftsführers abgesprochen, weil ein Veranlassungszusammenhang dieser Zahlungen mit betrieblichen Einkünften des Bf. im Sachverhalt überhaupt nicht gegeben war. Mit welcher Überlegung der Bf. nunmehr die Auffassung vertritt, dass hinsichtlich dieser, von ihm freiwillig übernommenen Kredithaftung für betriebliche Kredite der KG, in der Zeit als er Gesellschafter-Geschäftsführers war, ein Veranlassungszusammenhang mit seiner seit 2004 gewerberechtlich gemeldeten einzelunternehmerischen Tätigkeit als Unternehmensberater besteht, bleibt im Dunklen.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 12.7.2016 wies das FA die Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2012 und 2014 als unbegründet ab. Der Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2013 wurde in der BVE insoweit teilweise stattgegeben, als eine antragsgemäße Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt auf Grund vom AMS-Bezügen gemäß § 3 Abs. 2 EStG erfolgte. Das Begehren auf Anerkennung der Kreditrückzahlungen als nachträgliche Werbungskosten oder Betriebsausgaben wurde auch in der BVE betreffend die ESt 2013 abgewiesen.

Zu der BVE wurde eine gesonderte Bescheidbegründung vom 13.7.2016 ausgefertigt und dem Bf. am 19.7.2016 zugestellt. Darin wurde zusammenfassend sinngemäß Folgendes ausgeführt:

„Der Bf. wäre Gesellschafter-Geschäftsführer der V1 N. GmbH gewesen, welche ihrerseits unbeschränkt haftende Gesellschafterin (Komplementärin) der A. & N. GmbH&CoKG gewesen sei. Der Bf. habe als Organvertreter der GmbH auch die Geschäfte der Kommanditgesellschaft geführt. Für seine Geschäftsführertätigkeit habe er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen (1985: ATS 270.000 u. 1986: ATS 170.000).

Nachdem der VwGH in dem Erkenntnis vom 30.05.2001, 95/13/0288 bereits über die Abzugsfähigkeit von Zahlungen des Bf. für die ehemalige Fa. KG in den Veranlagungsjahren 1988 bis 1990 eindeutig abgesprochen habe, sei vom Bf. zum identischen Sachverhalt in den Veranlagungsjahren 2012 bis 2014 wiederum versucht worden, Zahlungen von Bankschulden auf Grund der eingegangenen Mithaftung für Kredite der 1987 in die Insolvenz geratenen Fa. KG, steuerliche in Abzug zu bringen.

Der Bf. habe den Vorwurf erhoben, das FA hätte das ihm bekannte Erkenntnis des VwGH (95/13/0288) zum Nachteil des Bf. ignoriert. Tatsächlich sei es jedoch so, dass der Bf. in offenkundigen Widerspruch zu dieser eindeutigen Entscheidung des VwGH durch widersprüchliche und nicht offengelegte, wahrheitswidrige Erklärungen beabsichtigt habe, nichtabzugsfähigen Zahlungen aus übernommenen Kredithaftungen steuermindern geltend zu machen.

Wie in dem zitierten Erkenntnis klar zu lesen sei, habe der VwGH nur für Zahlungen aus Haftungen, die in einem notwendigen Kausalzusammenhang mit der konkreten Tätigkeit eines Geschäftsführers stehen, die Anzugsfähigkeit anerkannt. Das seien im gegenständlichen Fall, insb. die Zahlungen im Zusammenhang mit der gesetzlichen Haftungen für Sozialversicherungsbeiträge und Abgabenschulden der Gesellschaft gewesen (vgl. Pkt. 2 des o.a. Erkenntnisses). Ebenso unmissverständlich und seiner ständigen Rechtsprechung folgend, habe der VwGH in der gegenständlichen Sache aber judiziert, dass Zahlungen des Geschäftsführers im Zusammenhang mit übernommenen Garantieerklärungen (ATS 6,5 Mio.) für Kredite der KG nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien (vgl. Pkt. 1 des o.a. Erkenntnisses). Dabei habe der VwGH die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde, dass die Gründe für die Übernahme dieser enormen Haftung des Bf. für fremde Kredite in seiner Gesellschafterstellung und seinem Verwandtschaftsverhältnis zu den beiden anderen Gesellschaftern (seine Eltern) liege, ausdrücklich bestätigt.

Der VwGH habe in seiner Entscheidung betreffend die Veranlagungsjahre 1988 bis 1990 ausschließlich nur über das Vorliegen nachträglicher Werbungskosten hinsichtlich der erklärten Zahlungen des Bf. abgesprochen, weil nur Werbungskosten des Gesellschafter-Geschäftsführers den maßgeblichen Verfahrensgegenstand gebildet haben und ein Veranlassungszusammenhang mit Betriebsausgaben überhaupt nicht in Betracht gekommen sei.

Mit Schreiben vom 21.7.2016 brachte der Bf. gegen die BVE betreffend ESt 2012 bis 2014 fristgerecht einen Vorlageantrag unter Verweis auf sein bisheriges Vorbringen ein.

Das FA legte mit Vorlagebericht vom 14.09.2017 die Beschwerden samt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem BFG zur Entscheidung vor.

In der mündlichen Verhandlung wurde vom StV des Bf. sinngemäß Folgendes vorgebracht:

Der vorgetragene Sachverhalt werde als den Tatsachen entsprechend anerkannt. Ergänzend werde zum Sachverhalt angegeben, dass die Rückzahlungen des ursprünglichen Raika-Kredites von ATS 1,5 Mio. ebenfalls auf der schlagend gewordene Garantieerklärung von ATS 6,5 Mio. beruht habe. Im Sachverhalt sei richtig dargestellt worden, dass der Bankverbindlichkeit, die der Bf. im Vergleich von 1988 übernommen hat, ursprünglich ein hypothekarisch besicherter Betriebskredit der KG zu Grunde gelegen sei. In dem aus betrieblicher Notwendigkeit verpfändeten Liegenschaftsanteil hätten zwar die Eltern des Bf auf Grund eines Nutzungsrechtes gewohnt, er sei aber der zivilrechtliche Wohnungseigentümer gewesen. Der Bf. habe somit im Gerichtsvergleich die Wahl gehabt, die Zahlungsverpflichtung auf Grund des ursprünglichen Betriebskredites von ATS 500.000 zu übernehmen oder sein Wohnungseigentum zur Bedeckung dieses Kredites zu verlieren. In wirtschaftlicher Sicht wäre beides auf das gleiche hinausgelaufen. In jedem Fall hätte der Bf. mit seinem Vermögen für den Betriebskredit der KG eingestanden.

Es werde eingeräumt, dass der ursprüngliche Raika-Kredit letztlich durch eine Abschlagszahlung von € 87.000 getilgt worden sei. Diese Abschlagszahlung sei wiederum durch einen Bankkredit finanziert worden. Im Zuge dieser damit verbundenen Umschuldungen sei im Jahr 2004 der Kredit bei der VlbG.-Hypobank auf € 130.000 aufgestockt worden. Es könne auch eine nur anteilige steuerliche Absetzung dieser Kreditrückzahlungen akzeptiert werden.

Der rechtliche Knackpunkt bestehe darin, dass auf Grund der gewählten gesellschaftsrechtlichen Rechtsform der Bf. nicht unmittelbar an der KG beteiligt war. Wäre er hingegen Komplementärgesellschafter der KG gewesen und hätte im Rahmen der Geschäftsführung für betriebliche Verbindlichkeiten zusätzlich eine persönliche Mithaftung übernommen, wären die Kreditrückzahlung als nachträgliche Betriebsausgaben anzuerkennen. Das steuerliche Problem liege in diesem Fall in der aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgten Zwischenschaltung einer substanzlosen GmbH (Arbeitsgesellschafterin) für die Geschäftsführung der KG. Auf Grund des steuerrechtlichen Trennungsprinzips werde die Zurechnung der Ausgaben des Bf. für übernommene Haftungen von Betriebskrediten auf seine nichtselbständigen Einkünfte als Geschäftsführer reduziert. In einer wirtschaftlichen Sichtweise und das entspricht der Haltung des Bf. habe er faktisch gleich einem persönlich haftenden Unternehmer für Verbindlichkeiten des Unternehmens Haftungen übernommen. Die Ausgaben (Verluste), die er durch die damit verbundenen Zahlungen erlittenen habe, möchte der Bf. daher steuerlich in Abzug bringen.

Die herangezogene Judikatur des VwGH zum Gesellschaftergeschäftsführer sei unseres Erachtens daher zu eng und für den gegenständlichen Fall nicht relevant.

Das Unternehmen „N.“ habe bereits in den 50iger Jahren bestanden und sei seit Jahrzehnten ein Einzelunternehmen des Vaters, V3 N. gewesen. V3 1981 sei - einem betriebswirtschaftlichen Trend folgend - für das Unternehmen die gegenständliche Rechtsform gewählt worden. Der Bf. sei dann als Angestellter der GmbH einerseits ihr Gesellschafter-Geschäftsführer gewesen und habe in dieser Eigenschaft auch die Geschäfte der KG geführt. Die Eltern seien in die Pension gegangen und wären nur mehr kapitalistisch als Kommanditisten am Unternehmen beteiligt gewesen. Nach dem wirtschaftlichen Rollenverständnis des Bf. sei er seither der eigentliche Unternehmer des „Traditionsbetriebes N.“ gewesen.

Deshalb sei es an ihm gelegen, die betriebswirtschaftlich notwendig gewordenen persönlichen Haftungen für die Unternehmenskredite einzugehen. Ohne das dadurch erhaltene Fremdkapital, wäre eine Fortführung des Unternehmens und damit auch die Aufrechterhaltung der Arbeitsplätze der Mitarbeiter nicht möglich gewesen. Es habe damals ein durchaus durchdachtes und funktionsfähiges Restrukturierungskonzept gegeben, welches der Bf. umgesetzt habe. Beispielsweise sei die werthaltige Betriebsliegenschaft in O. im Interesse des Unternehmens verkauft und der Betriebsstandort nach Niederösterreich verlegt worden. Die Restrukturierung hätte durchaus gelingen können. Ausgerechnet in dieser kritischen Phase sei unvorhergesehen eine für das Unternehmen wichtige Generalvertretung verloren worden. V3 dadurch sei die Insolvenz unvermeidlich geworden und sei in der Folge die vom Bf. abgegebene Bankgarantie schlagend geworden.

Es werde daher die Auffassung vertreten, dass in einer wirtschaftlichen Sichtweise, die vom Bf. für die versuchte Rettung des Unternehmens geleisteten Ausgaben, steuerlich in Abzug zu bringen seien. Letztlich sei es gleichgültig aus welchem Titel dies erfolge. Der Bf. sei auch der Alleinerbe seiner Eltern gewesen. Der Vater sei 2001 und die Mutter 2013 verstorben.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Feststellungen

Der in dem Erkenntnis des VwGH (95/13/0288) dargestellte Sachverhalt liegt identisch auch in den Streitjahren 2012 bis 2014 vor. Der Bf. hat als angestellter Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH mit einem Jahresgehalt von rund ATS 250.000 für Verbindlichkeiten der Betriebs-KG, deren Geschäfte er auch leitete, Bankgarantien in Höhe von ATS 6,5 Mio. übernommen. In Folge der Insolvenz der KG wurden von der eingegangenen Mithaftung ATS 3,5 Mio. schlagend und musste der Bf. dafür Zahlungen leisten.

Für einen Kredit bei der VlbG. Hypobank von € 130.000, der anteilig zu 66,92% auf den ursprünglichen Raika-Kredit von ATS 1,5 Mio. zurückgeht, hat der Bf. folgende Beträge

bezahlt: 2012 € 11.059, 2013 € 9.889 und 2014 € 11.263. Dieser Raika-Kredit wurde wegen der Garantieerklärung des Bf. für Bankverbindlichkeiten der KG aufgenommen.

Weiters hat der Bf. Rückzahlungen auf die seit 2013 fällige UniCredit-Forderung von € 36.336,50 geleistet. Mit der in einem Gerichtsvergleich übernommenen Zahlungsverpflichtung (ursprünglich ATS 500.000) hat er eine Verwertung seiner Eigentumswohnung, die für Betriebskredite der KG verpfändet worden war, verhindert. Der Bf. hat aus diesem Titel 2013 € 6.836,7 und ab 2014 jährlich € 3.000 bezahlt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig. Die maßgeblichen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig und als erwiesene Tatsachen zu beurteilen.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das BFG hat volle Kognitionsbefugnis und daher die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde.

§ 32 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 lautet:

"(1) Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 gehören auch:

Z. 2. Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen),

- einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 3 Z 4 oder

- einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs 3 Z 5 bis 7,

und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger."

Diese Bestimmung stellt klar, dass die Steuerpflicht nicht mit der Einstellung einer zu Einkünften führenden Tätigkeit endet. Auch nachträgliche Einkünfte sind zu erfassen; sie gehören zu der Einkunftsart, zu der die aufgegebenen Tätigkeit gehört hat. Dies ergibt sich bereits aus dem Veranlassungsprinzip. Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit liegen nur dann vor, wenn die nachträglichen Einnahmen oder Ausgaben in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der aufgegebenen Tätigkeit stehen (vgl. Doralt, EStG-Komm¹², § 32 Tz. 55ff).

3.1. Zu nachträglichen Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

Nachträgliche Werbungskosten (Nachwerbungskosten) sind solche, die V3 nach dem Zufließen früherer Einnahmen, mit denen sie im Veranlassungszusammenhang stehen, anfallen.

Im gegenständlichen Fall ist daher entscheidend, ob die vom Bf. übernommene Mithaftung (durch eine Garantieerklärung) für Bankverbindlichkeiten der KG in einem notwendigen Veranlassungszusammenhang mit seinen ehemaligen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Geschäftsführer dieser Gesellschaft steht.

Der VwGH hat in dem Erkenntnis (95/13/0288) genau zu diesem Sachverhalt gegenüber den Verfahrensparteien bereits seine Rechtsanschauung dargelegt. Eine formelle Bindung an die vom VwGH in diesem Erkenntnis geäußerte Rechtsansicht besteht zwar nicht, weil es sich um kein fortgesetztes Verfahren in dieser Sache handelt, sondern über den identischen Sachverhalt betreffend die Veranlagungsjahre 2012 bis 2014 abzusprechen ist.

Die beschwerdeführende Partei hat dazu keine Beweisanträge gestellt und auch ausdrücklich bestätigt, dass der zu beurteilende Sachverhalt mit dem vom VwGH in seinem Erkenntnis dargestellten, maßgebenden Sachverhalt identisch ist.

Im Hinblick auf die einem höchstgerichtlichen Erkenntnis immanente Präjudizwirkung folgte das Verwaltungsgericht in der rechtlichen Beurteilung des identischen Geschehens der Rechtsanschauung des VwGH.

Die Zahlungen aus der übernommenen Mithaftung des Bf. für Verbindlichkeiten der KG wären nur unter der Voraussetzung als Werbungskosten anzuerkennen, wenn das Tragen dieses Aufwandes in einem notwendigen Veranlassungszusammenhang mit seinen Geschäftsführerbezügen gestanden hat. Bei den gegebenen Umständen ist es – wie der VwGH auch ausdrücklich bestätigte – eine schlüssige Beweiswürdigung, dass der Bf. die hohe Mithaftung (ATS 6,5 Mio.) nicht eingegangen ist, um seine nichtselbständigen Einkünfte als Geschäftsführer im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG zu sichern oder zu erhalten. Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass der Bf. die Bankgarantie wegen seiner Beteiligung an der Komplementär-GmbH und seines Verwandtschaftsverhältnisses zu den Kommanditisten der KG übernommen hat.

Mangels eines notwendigen Veranlassungszusammenhanges der Kreditrückzahlungen des Bf. in den Streitjahren mit seinen ehemaligen nichtselbständigen Einkünften als Geschäftsführer der KG lagen deshalb keine nachträglichen Werbungskosten zu dieser Tätigkeit vor.

3.2. Zu nachträglichen Betriebsausgaben

Bereits in der mündlichen Verhandlung wurde zugestimmt, dass die Zahlungen des Bf. in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinem V3 2004 gewerberechtlich gemeldeten Einzelunternehmen als Unternehmensberater stehen können und insoweit das Vorliegen von Betriebsausgaben denkunmöglich ist.

Der Bf. war als Gesellschafter der Komplementär-GmbH bloß mittelbar und kapitalistisch an der KG beteiligt. Aus diesem Beteiligungsverhältnis an der KG hätte er daher niemals betriebliche Einkünfte erzielen können, sodass nachträgliche Betriebsausgaben in diesem Zusammenhang nicht möglich sind.

Die KG wurde 1997 im Firmenbuch gelöscht.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH stellt die Bezahlung der Schulden der Kommanditgesellschaft durch einen dafür bürgenden Kommanditist bei diesem grundsätzlich keine (nachträgliche) Betriebsausgabe dar, weil die Zahlung bereits durch die steuerliche Anerkennung der Verluste bzw. durch die entsprechenden Verlustzuweisungen an die Gesellschafter der Kommanditgesellschaft in den vorangegangenen Perioden berücksichtigt wurde (E. 25.09.1985, 83/13/0186).

Erbringt der Gesellschafter einer Personengesellschaft auf Grund der Bürgschaftsverpflichtung für Schulden der Gesellschaft eine Leistung, so ist darin eine Einlage iSd § 4 Abs 1 EStG 1988 zu erblicken (Hinweis E 20.11.1996, 96/15/0004).

Die Inanspruchnahme des Gesellschafters aus der Bürgschaft führt sohin nicht zu Betriebsausgaben, sondern zu Einlagen. Die Einlage des Gesellschafters der Personengesellschaft erhöht den Stand seines Kapitalkontos. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes iSd § 24 EStG 1988 aus der Veräußerung der Beteiligung ist dem Veräußerungserlös der Stand des Kapitalkontos gegenüberzustellen. Über den Stand des Kapitalkontos wirken sich Einlagen somit auf den Veräußerungsgewinn/ Veräußerungsverlust aus. Der Glosse von Quantschnigg zur Besprechung des E des VwGH vom 25.9.1985, 83/13/0186, in RdW 1985, 390, liegt der zutreffende Gedanke zu Grunde, dass der Umstand, ob der Gesellschafter vor oder nach dem Abtreten des Gesellschaftsanteiles aus der Bürgschaft zur Haftung herangezogen wird, nicht zu grundsätzlich unterschiedlichen steuerlichen Folgen führen soll. Wenn die Heranziehung aus der Bürgschaft für Schulden der Personengesellschaft V3 nach der Beendigung der Beteiligung erfolgt, muss es im Jahr der Heranziehung zu einer nachträglichen Korrektur des Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes, bzw. Verlustes kommen (E. 17.12.1998, 97/15/0122).

Auch mit der Überlegung, dass der Bf. im Hinblick auf sein zu erwartendes künftiges Erbe statt seiner Eltern, die wesentlich beteiligte Gesellschafter (bei der GmbH und der KG) waren, die Haftungen für die Betriebskredite eingegangen ist, lassen sich keine nachträglichen Betriebsausgaben argumentieren.

3.3. Zu nachträglichen Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen

In dem Erkenntnis vom 20.06.1990, 90/13/0064 führt der VwGH betreffend den für Kredite einer GmbH als Bürge zur Zahlung herangezogenen Gesellschafter Folgendes aus:

„Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, bei denen der Begriff der Werbungskosten am engsten gefaßt wird, fallen unter diesen ausschließlich die mit der Erzielung der Erträge zusammenhängenden Aufwendungen, nicht aber die den Vermögensstamm betreffenden Ausgaben. Ebenso wenig wie Verluste am Stammvermögen sind

Aufwendungen zur Vermeidung von Kapitalverlusten abzugsfähig. Auch Verluste aus Bürgschaften, die vom Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft übernommen werden, sind keine Werbungskosten. Bei der Beurteilung der Frage, ob derartige Verluste eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1972 darstellen können, ist einkommensteuerlich nicht zu differenzieren, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, ob er später Einlagen tätigt oder ob er als Bürge Schulden der Gesellschaft bezahlt, ohne bei ihr Rückgriff nehmen zu können (Hinweis E X8, 85/14/0111). In all diesen Fällen handelt es sich um Kapitalanlagen, deren Verlust oder mangelnde Realisierungsmöglichkeit einkommensteuerlich keine Berücksichtigung finden kann.“

Selbst wenn man die Auffassung vertritt, dass die geänderte Besteuerung des Vermögensstammes bei den Einkünften aus Kapitalvermögen durch das Budgetbegleitgesetz 2011 auf den Beschwerdefall Anwendung finden würde, wäre daraus nichts für den Bf. zu gewinnen, weil gemäß § 27 Abs. 8 EStG Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit anderen betrieblichen oder außerbetrieblichen Einkünften ausgeglichen werden können.

3.4. Zur außergewöhnlichen Belastungen

Die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft, die zu Gunsten eines Arbeitgebers eingegangen worden ist, stellt keine außergewöhnliche Belastung dar. Gleiches gilt für eine Bürgschaft, die der Gesellschafter (Geschäftsführer) einer Kapitalgesellschaft zu Gunsten einer Gesellschaft eingeht (zB VwGH X8, 84/13/0100; 13.10.1987, 86/14/0007; auch wenn die Darlehenshingabe seitens der Gläubigerbanken von der Übernahme der persönlichen Haftung der Gesellschafter abhängig gemacht wird, vgl VwGH 2.3.1993, 93/14/0018). Das gleiche gilt bei einer Bürgschaftsübernahme durch einen Kommanditisten (Geschäftsführer der Komplementär GmbH) für die KG, wenn dies im Rahmen des Unternehmerwagnisses geschieht (VwGH 20.11.1996, 96/15/0004; LStR 2002 Rz 894).

Im gegenständlichen Fall bilden die Kreditrückzahlungen des Bf. entsprechend der dargestellten ständigen Rechtsprechung des VwGH auch keine außergewöhnliche Belastung. Der Bf. war aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht dazu verhalten, die Haftung für Kredite der KG durch Übernahme einer Bankgarantie einzugehen, selbst wenn es für die Fortführung des Unternehmens erforderlich gewesen wäre.

4. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu entscheiden. Die Lösung der behandelten Rechtsfragen steht im Einklang mit der zitierten, ständigen Rechtsprechung des VwGH.

Wien, am 1. Oktober 2019