

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache **N.N.**, Adresse1, über die Beschwerde vom 26. September 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 28. August 2012, betreffend *Einkommensteuer 2009* zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer [Bf.] erzielte im Streitjahre 2009 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der XX KG und aus nichtselbständiger Arbeit (SVA der gewerblichen Wirtschaft).

Der Bf. stellte am 15. Dezember 2010 eine Anfrage an die belangte Behörde, ob er Beiträge, welche er aufgrund seiner früheren gewerblichen Tätigkeit an die Salzburger Gebietskrankenkasse zurückbezahle, als außergewöhnliche Belastung gelten machen könne, da er zur Haftung für diese Beträge aufgrund einer angeblichen Bürgschaftserklärung herangezogen worden sei. Diesem Anbringen wurde ein Schreiben der Salzburger Gebietskrankenkasse vom 23. November 2010 an die damalige Rechtsvertretung des Bf. beigelegt. Diesem Schreiben ist zu entnehmen:

*„Auf dem Beitragskonto für das ehemalige Einzelunternehmen von Hr. N., sowie auf dem Konto der Fa. YY scheinen nach wie vor Beitragsrückstände auf, für die Hr. N. persönlich haftet. Aus diesem Grund sind auch die anhängigen Exekutionsverfahren und die Aufrechnungen (gem. § 71 GSVG auf die Pension von Hr. N.) weiterhin aufrecht. Im Oktober 1996 bestanden offene Forderungen in Höhe von rund ATS 46.300,-- (für das Einzelunternehmen) bzw. ca. ATS 692.400,-- (für die Fa. YY GmbH). In diesen Beträgen sind die Zahlungen des IE-Fonds bereits berücksichtigt. Mit Schreiben vom 1.2.2007 hat Hr. N. seinem damaligen Vertreter mitgeteilt, dass er bis zu diesem Zeitpunkt insgesamt ca. € 15.000,-- an uns bezahlt hatte. Allein aus diesen Angaben ist ersichtlich, dass eine gänzliche Bezahlung der Beitragsschuld noch nicht erfolgt sein kann, die genauen Rückstände haben wir bereits mehrmals bekannt gegeben. [...]*

*Die Behauptung, wir hätten uns bewusst eines Bürgschaftsvertrages bedient, der faktisch gar nicht existiert hat, entbehrt jeder Grundlage, weshalb wir darauf nicht weiter eingehen. Sehr wohl nachvollziehbar ist jedoch, dass der Bürgschaftsvertrag bereits abgelegt wurde, nachdem ein rechtskräftiger Titel vorhanden war, die gesetzliche Aufbewahrungsfrist längst abgelaufen ist und Hr. N. innerhalb dieser Zeit keinerlei Einwendungen geltend machte.*

*Der Bürgschaftsvertrag datierte vom April 1993, das rechtskräftige Urteil wurde uns im Februar 1994 zugestellt. Aus dem Akt der Fa. YY ergibt sich, dass wir mit Hr. N. ab spätestens Mai 1994 mehrfach in Kontakt waren. Zu diesem Zeitpunkt hat Hr. N. keine Gründe vorgebracht, aufgrund derer eine persönliche Haftung anzuzweifeln wäre und hat er sich nie gegen die abgegebene Bürgschaftserklärung oder das bereits ergangene Urteil ausgesprochen!*

*Entgegen den nunmehr aufgestellten Behauptungen stellte Hr. N. Ende Mai 1994 ein Ansuchen, den Rückstand in monatlichen Raten abzustatten.*

*Mitte 1994 war bereits die zweite Betriebsprüfung anhängig, da die Meldungen von der Fa. YY nicht ordnungsgemäß erstattet wurden und noch immer Dienstnehmer angemeldet waren, obwohl diese schon seit Sommer 1993 nicht mehr von der Gesellschaft beschäftigt wurden. Da die erste Prüfung zu einer Nachverrechnung führte und für diesen Rückstand noch keine persönliche Haftung vorlag, leiteten wir Anfang Mai 1994 ein Verwaltungsverfahren betreffend einer persönlichen Haftung gemäß § 67 Abs. 10 ASVG gegen Hr. N. ein. Im Zuge dieses Verfahrens erfolgte am 18.5.1994 eine mündliche Verhandlung, in deren Rahmen eine Niederschrift mit Hr. N. aufgenommen wurde. Darin hat Hr. N. selbst angegeben, dass sich sein Gesundheitszustand ab Juli 1993 verschlechterte, Ende 1993 Besserung eintrat und spätestens ab Februar 1994 war er laut eigenen Angaben wieder voll arbeitsfähig.*

*Diese Aussagen und Feststellungen sind auch Inhalt des im Dezember 1994 ergangenen Haftungsbescheides.*

*Daraus ergibt sich, dass Hr. N. weder bei Abgabe der Bürgschaftserklärung im April 1993, noch bei Erlass des Urteils im Februar 1994 beeinträchtigt war und wir nie eine Erkrankung oder einen schlechten Gesundheitszustand von Hr. N. ausgenutzt haben, um eine persönliche Haftung zu erlangen!*

*Diesbezüglichen Anschuldigungen fehlt somit ebenfalls jede Grundlage!*

*Im Zuge der persönlichen Kontakte haben wir Hr. N. auf die laufende Prüfung und die fehlenden Abmeldungen hingewiesen und ihn gleichzeitig aufgefordert, sich bezüglich der bereits erfolgten Nachverrechnung und der fehlenden Meldungen mit unserer Beitragsprüfung in Verbindung zu setzen.*

*Da trotz mehrfacher Zusagen keine Abmeldungen erfolgten, mussten wir die konkreten Beschäftigungszeiten der ehemaligen Dienstnehmer im Zuge der Prüfung feststellen und ermitteln. Die letzten Dienstnehmer der YY GmbH sind seit 7. August 1993 abgemeldet.*

*Das BG Bruck an der Mur hat Anfang April 1994 (im anhängigen Konkurseröffnungsverfahren) die bereits anberaumte Einvernahmeterminsetzung auf den 5. Mai 1994 verschoben. Als Grund wurde angegeben, dass der Antragsgegner Hr. N. wegen*

*beruflicher Unabkömmlichkeit um Verschiebung der Tagsatzung ersuchte. Auch daraus ergibt sich, dass Hr. N. zu diesem Zeitpunkt seine berufliche Tätigkeit voll ausüben konnte und ausgeübt hat.*

*Ab 1.6.1994 war Hr. N. als Dienstnehmer bei der Firma CC GmbH beschäftigt.*

*Im Zuge der eingeleiteten Lohnexekution hat uns der Drittschuldner mitgeteilt, dass Hr. N. als Leiter für den Bereich Dachdecker eingesetzt und zuständig ist. Dies bestätigt ebenfalls, dass Hr. N. zu diesem Zeitpunkt seine Geschäftsführerfunktion ausüben konnte bzw. musste.*

*Wie oben angeführt erfolgten im Jahr 1994 aber keinerlei Einwendungen gegen das bereits ergangene Urteil. [...]“*

In einem Antwortschreiben vom 26. Jänner 2011 nahm die belangten Behörde zur Anfrage des Bf. wie folgt Stellung:

*"Die Salzburger GKK hat Sie auf Grund eines (strittigen) Bürgschaftsvertrages zur Haftung für offene Forderungen der Fa. YY herangezogen (Urteil des LG Leoben vom xx.1993). Das Eingehen von Bürgschaften auf Grund der Gesellschafterstellung sowie die Begründung gesetzlicher Organhaftungen durch Ausübung einer Geschäftsführerfunktion sind typische Bestandteile eines Unternehmerwagnisses. Belastungen als Geschäftsführer aus der Verwirklichung dieser Risiken erfüllen nicht den Tatbestand des § 34 EStG, weil Sie diese Organfunktion aus freien Stücken übernommen haben und es nicht der Systematik und dem Zweck der außergewöhnlichen Belastung entspricht, wirtschaftliche Misserfolge durch Ermäßigung der Einkommensteuer auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Ergänzend wird angemerkt, dass Bürgschaftszahlungen weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten zu werten sind, sondern als Gesellschaftereinlage. Die Zahlungen an die GKK können somit nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden."*

Im Zuge der am 10. März 2011 elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 machte der Bf. u. a. unter der Position "Krankheitskosten" (Kz 730) einen Betrag iHv 9.600,00 Euro und unter der Position "Andere außergewöhnliche Belastungen" (Kz 735) einen Betrag iHv 2.689,91 Euro geltend.

In der "Ergänzung zu den Erklärungen 2009" vom 11. März 2011 legte der Bf. der belangten Behörde eine Honorarnote für Zahnarztleistungen in Höhe von 9.600,00 Euro und hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastungen btr. "Pfändung GKK Salzburg" ein Schreiben des Landesgericht Leoben vom 28. Jänner 2011 vor, in welchem dem Bf. mitgeteilt wird, dass im Akt des Landesgericht Leoben zu zzz kein Bürgschaftsvertrag einliege. Dazu führte der Bf. in der "Darstellung außergewöhnliche Belastung" aus:

*„Ich war bis Juni 1993 Geschäftsführer bei der Firma YY GmbH in Salzburg. In Folge meiner Erkrankung an Burnout konnte ich die Geschäfte nicht mehr führen und war lange Zeit nicht arbeitsfähig. Die entsprechende Pension hat daher ihren Ursprung. Als Folge der Arbeitsunfähigkeit wurde über die Firma der Konkurs eröffnet und mangels Masse abgewiesen. Während meiner Abwesenheit wurde seitens der Salzburger Gebietskrankenkasse eine Betriebsprüfung durchgeführt, wobei ich nie*

*um etwaige Tatbestände befragt wurde. Es wurde mir auch nie ein Abschlussprotokoll zur Stellungnahme vorgelegt. Es ist mir auch unklar auf Grund welcher Unterlagen die Nachträge berechnet wurden. Es wurde sehr große Beträge vorgeschrieben und ich zur Haftung herangezogen. Eine Haftung des Geschäftsführers ist aber nur dann gegeben, wenn strafbare Handlungen nachgewiesen werden, was aber nicht der Fall war. Ich habe auch nie eine Haftung unterschrieben. Die Behauptung seitens der Krankenkasse, dass eine solche existiert, stimmt nicht. Von meiner Pension werden für die Salzburger Gebietskrankenkasse auf Grund einer entsprechenden Eingabe Beträge einbehalten. Die diese Beträge haben folgende Merkmale:*

*Sie sind außergewöhnlich*

*Sie sind zwangsläufig erwachsen*

*Sie beeinträchtigen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich.*

*Da dies alle erforderlichen Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung sind, wird diese entsprechend beantragt. Alternativ, sind diese Ausgaben als Verlust - nicht als Verlustvortrag, da ja im Antragsjahr ausgegeben - aus Gewerbebetrieb anzusetzen.*

*Als Beilage wird eine Bestätigung des Landesgerichtes Leoben vorgelegt, wonach ein behaupteter Bürgschaftsvertrag nicht vorliegt!*

*Wenn vom Amt auf Grund eines behaupteten Bürgschaftsvertrages die Beträge nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, stelle ich den Antrag auf amtliche Anforderung der Unterlage bei der Salzburger Gebietskrankenkasse!“*

Mit Vorhalt vom 11. Juli 2011 ersuchte die Behörde um Nachweise der geleisteten Zahlungen für die beantragten Zahnarztkosten sowie um Bekanntgabe, ob hierfür von der Krankenkasse oder einer Versicherung Ersätze geleistet wurden.

Die belangte Behörde setzte in weiterer Folge im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 27. Dezember 2011 die Einkommensteuer mit 3.192,86 Euro fest und führte begründend aus:

*"Da Sie zu dem Ihnen übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben haben, wurde die Veranlagung im Sinne des Vorhaltes vorgenommen.*

*Bezüglich der Nichtanerkennung von Ausgaben für Bürgschaftszahlungen (kein Tatbestand des § 34 EStG) verweisen wir auf unsere Anfragebeantwortung vom 26.01.2011."*

Mit Bescheid vom 28. August 2012 änderte die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 gemäß § 295 Abs. 1 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Judenburg Liezen zu Steuernummer 123 (XX KG) vom 22. August 2012 und setzte die Einkommensteuer 2009 mit 13.251,14 Euro neu fest .

Der Bf. teilte im Schreiben vom 20. Jänner 2014 der belangten Behörde mit, er habe gleichzeitig mit seinem Schreiben vom 02. Oktober 2012 betreffend den Steuerakt für die Firma XX die Beschwerde, datiert mit 26. September 2012, gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 28. August 2012 eingebracht.

Aus einem auf dem Schreiben vom 20. Jänner 2014 angebrachten Aktenvermerk ist ersichtlich, dass die belangte Behörde die Beschwerde als rechtzeitig eingebracht anerkannt hat.

In der Beschwerde vom 26. September 2012 führte der Bf. aus, dass es sich bei den Sonderausgaben um Zahnarztkosten und Zahlungen an die Salzburger Gebietskrankenkasse (SGKK) sowie an eine Bank handle. Weiters ersuchte der Bf. um Verlängerung der Berufungsfrist zur Beibringung von Unterlagen um zwei Monate wegen Krankheit und um Aussetzung der Einhebung.

Aufgrund eines von der belangten Behörde am 4. Februar 2013 an die Salzburger Gebietskrankenkasse gerichteten Auskunftersuchens gem. § 158 BAO über den Sachverhalt betreffend der strittigen Bürgschaftserklärung teilte diese mit Schreiben vom 10. Februar 2013 mit:

*„Für den Rückstand der Firma YY GmbH (Beitragskonto xxx) liegen uns gegen Herrn N. folgende Titel vor:*

*1. Bescheid (Zeichen: yyy)*

*2. Urteil (Zeichen: zzz)*

*Zum Urteil ist folgendes mitzuteilen: Mit einem Bürgschaftsvertrag vom 22.04.1993 hat sich Hr. N. verpflichtet, die Haftung als Bürge und Zahler für die Verbindlichkeiten der Firma YY GmbH, deren Geschäftsführer er war, zu übernehmen. Im Oktober 1993 mussten wir eine Bürgschaftsklage gegen Herrn N. einbringen und liegt uns seit Dezember 1993 ein Urteil vor, welches mit 04.02.1994 rechtskräftig und vollstreckbar wurde. Der Originalbürgschaftsvertrag wurde bereits abgelegt, da uns ein vollstreckbarer Titel vorliegt und die gesetzliche Aufbewahrungsfrist bereits vor Jahren abgelaufen ist. Diese Information hat die Salzburger Gebietskrankenkasse Herrn N. und seinen bisherigen Vertretern bereits mehrmals mitgeteilt.“*

Als Beilage legte die Salzburger Gebietskrankenkasse der belangten Behörde das Versäumnungsurteil vom 29. Dezember 1993 gegen den Bf. zu zzz, die Bürgschaftsklage, den Bescheid der Salzburger Gebietskrankenkasse yyy vom 6. Dezember 1994 und den Rückstandsausweis der Salzburger Gebietskrankenkasse vom 5. Dezember 1994 in Höhe von 268.532,02 ATS vor.

Die belangte Behörde ersuchte in einem weiteren Auskunftersuchen gem. § 158 BAO an das Landesgericht Leoben um Übermittlung des Gerichtsakts zu zzz. Das Landesgericht Leoben legte am 11. März 2013 der belangten Behörde den Akt vor. Der Akt enthielt u.a. die Bürgschaftsklage der Salzburger Gebietskrankenkasse vom 14. Oktober 1993 wegen 426.662,14 ATS s.A. in welcher die klagende Partei die Zahlung des aushaftenden Betrages aufgrund der Bürgschaftserklärung vom 22. April 1993 von der beklagten Partei begehrte. Weiters enthielt der Akt u.a. das klagsstattgebende Versäumnungsurteil vom 29. Dezember 1993 und einen Wiedereinsetzungsantrag der beklagten Partei (Bf.) vom 31. Jänner 2013, in welchem der Bf. die Wiedereinsetzung des Verfahrens und Verfahrenshilfe begehrte, da keine von ihm unterschriebene Bürgschaftserklärung existiere.

In der Beschwerdeentscheidung vom 29. Jänner 2014 änderte die belangte Behörde den Bescheid vom 28. Mai 2013 ab und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2009 mit 12.070,21 Euro statt bisher 13.251,14 Euro fest. Dabei wurde der Betrag in Höhe von 7.673,76 Euro abzüglich eines Selbstbehalts von 4.941,04 Euro als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 4 EStG berücksichtigt. Begründend führte die belangte Behörde aus, die Zahnarztkosten seien nach Abzug der Vergütung in Höhe von 7.673,76 Euro als außergewöhnliche Belastung unter Abzug eines Selbstbehaltes anerkannt worden. Zahlungen für begünstigte Versicherungsprämien und Zahlungen an die Bank für Wohnraumschaffung seien bereits im Erstbescheid anerkannt worden. Für die Zahlungen aufgrund der Bürgschaft für die Firma XX KG sei auf die bereits ergangenen Begründungen zu verweisen, wonach diese Zahlungen keine steuerlich abzugsfähigen Ausgaben darstellen würden.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 28. Februar 2014 in dem der Bf. ausführte, es läge noch keine gerichtliche Entscheidung durch das Oberlandesgericht Graz vor und das angenommene Einkommen stimme nicht.

Am 13. März 2014 setzte die belangte Behörde nach Einverständniserklärung des Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht für die Einkommensteuer betreffend das Jahr 2009 vom 29. Jänner 2014 gemäß § 271 in Verbindung mit § 272 BAO bis zur Beendigung des beim Oberlandesgericht Graz anhängigen Verfahrens aus.

Mit Beschluss des Oberlandesgerichts Graz vom 03. April 2014 zu qqg wurde der Beschwerde des Bf. zur Wiederaufnahme des Strafverfahrens zu jjj nicht Folge gegeben. Im Strafverfahren jjj wurde der Bf. wegen des Vergehens der falschen Beweisaussage nach § 288 Abs. und Abs. 4 StGB, des Vergehens der Vortäuschung einer mit Strafe bedrohten Handlung nach § 298 Abs. StGB und des Vergehens des versuchten schweren Betruges nach §§ 5, 146, 147 Abs. 2 StGB betreffend die XX KG als schuldig erkannt. Der Beschluss des OLG Graz wurde vom Bf. am 23. Februar 2015 persönlich bei der belangten Behörde abgegeben.

Am 05. November 2015 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 09. Dezember 2015 reichte die belangte Behörde ein Schreiben des Bf. vom 14. November 2015 beim Bundesfinanzgericht nach. Darin führte der Bf. ergänzend aus, die Zahlungen an die SGKK seien in Folge eines erschlichenen Titels seitens der SGKK erfolgt. Es gäbe keine wie auch immer geartete Bürgschaft an die SGKK. Die SGKK sei aufgrund des Verwaltungskodex § 17 und § 19 verpflichtet, jedes den Akt betreffenden Schreiben aufzubewahren und bei Bedarf zur Einsicht vorzulegen. Daher könne eine nicht vorhandene Bürgschaft kein Bestandteil eines Unternehmerwagnisses sein und liege daher auch keine Abwälzung der abgabenrechtlichen Pflichten auf die Allgemeinheit vor. Die Aufwendungen der Zahlung an die SGKK sei als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, da der Beweis nicht gelänge, dass eine Bürgschaft zu Gunsten der SGKK

bestehe. Der Verlust von 22.000,00 Euro sei in der Einkommensteuererklärung 2009 in voller Höhe anzuerkennen.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 02. Oktober 2019 legte die belangte Behörde mit Schreiben vom 25. Oktober 2019 eine Honorarnote über Zahnarztleistungen in Höhe von 9.600,00 Euro und eine Vergütungsaufstellung der SVA der gewerblichen Wirtschaft vom 03. August 2009 vor, mit welcher eine Leistung in Höhe von 1.926,24 Euro rückvergütet wurde. Daraus ergab sich die Anerkennung der Zahnartzkosten als außergewöhnliche Belastung in Höhe von 7.673,76 Euro. Ebenso legte die belangte Behörde das Schreiben an den Bf. vom 26. Jänner 2011 vor, in welchem ihm mitgeteilt wurde, dass die Übernahme einer Bürgschaft auf Grund der Gesellschafterstellung sowie der Ausübung der Geschäftsführerfunktion nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden könne.

Zudem führte die belangte Behörde aus, die Aussetzung des Verfahrens gemäß § 271 BAO erfolgte in der irrigen Annahme, das Strafverfahren zu qqq betreffe das gegenständliche Verfahren zur Einkommensteuer 2009. Es habe sich im Endeffekt herausgestellt, dass das Verfahren vor dem OLG "nur" das Feststellungsverfahren zur Steuernummer 71-123 ( XX KG ) betroffen habe.

Aufgrund des Auskunftersuchens des Bundesfinanzgerichts vom 3. Oktober 2019 gemäß §§ 2a iVm 158 BAO legte das Landesgericht Leoben den gesamten Akt zum Verfahren zzz vor. Diesem sind ua folgende Aktenteile zu entnehmen: Verbesserung des Wiedereinsetzungsantrags und Antrag auf Zustellung des Versäumnisurteils (ON 25), Beschluss des LG Leoben vom 28. November 2014 (ON 27) mit dem der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand zurückgewiesen und der Antrag auf Zustellung des Versäumnisurteils abgewiesen wurde. Des Weiteren enthielt der Akt den Rekurs gegen den abweisenden Beschluss des LG Leoben (ON 28) und den dagegen ergangenen abweisenden Beschluss des Oberlandesgerichts Graz vom 17. Februar 2015 (ON 30).

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Der Bf. beantragte in der Ergänzung zur Einkommensteuererklärung vom 11. März 2011 und in der Beschwerde vom 26. September 2012 die im Jahr 2009 geleistete Zahlung iHv 2.689,91 Euro an die Salzburger Gebietskrankenkasse [SGKK] als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Alternativ wurde vom Bf. im Schreiben vom 11. März 2011 beantragt diesen Betrag als Verlust bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb anzusetzen.

Im Schreiben vom 14. November 2015 beantragte der Bf. schließlich konkretisierend die Aufwendungen der Zahlungen an die SGKK als außergewöhnliche Belastung und den Verlust von 22.000,00 Euro in voller Höhe anzuerkennen.

Im Beschwerdeverfahren ist somit strittig, ob in der Einkommensteuerveranlagung 2009 die vom Bf. geleistete Zahlung an die SGKK iHv 2.689,91 Euro betr. die YY GmbH als

außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen ist und ob ein Verlust iHv 22.000,00 aus der Beteiligung an der XX KG anzuerkennen ist.

*I. Anerkennung der Zahlung an die Salzburger Gebietskrankenkasse als außergewöhnliche Belastung:*

---

Der Bf. war Geschäftsführer der Firma YY GesmbH [YY GmbH], welche laut Firmenbuchauszug zu Firmenbuchnummer FN mit Gesellschaftsvertrag vom 02. Juli 1987 errichtet wurde. Einzige Gesellschafterin war die laut Aktenvermerk vom 8. November 1993 aus dem Akt des LG Leoben zu zzz damalige Lebensgefährtin des Bf. Nach Konkursabweisung mangels Vermögens wurde vom LG Salzburg mit Beschluss vom 12. September 1994 zu iii ausgesprochen, dass die Gesellschaft aufgelöst ist (Löschung am 13. Juni 1998).

Von Seiten der SGK wurde wegen Beitragsrückständen auf dem Konto der YY GmbH am 14. Oktober 1993 eine Bürgschaftsklage zur Einbringung der offenen Beitragsschulden gegen den Bf. eingebracht. In der Bürgschaftsklage wurde unter Pkt. 2. ausgeführt *"Die beklagte Partei N.N., geb. 3.8.1941, hat sich seinerzeit unserem Sozialversicherungsinstitut gegenüber und zwar mit Bürgschaftsvertrag vom 22.4.1993 verpflichtet, für die am Tag des Vertragsabschlusses von der vorbezeichneten Beitragsschuldnerin geschuldeten Sozialversicherungsbeiträge inklusive aller Nebengebühren, sowie für alle künftig fällig werdenden Sozialversicherungsbeiträge, Beitragsnachträge, Beitragszuschläge, Verzugszinsen und anderen Nebengebühren, im Sinne des § 1357 ABGB vorbehaltlos und unwiderruflich die Haftung als Bürge und Zahler zu übernehmen"*, und als Beweis der Bürgschaftsvertrag vom 22. April 1993 genannt.

Das Verfahren wurde mit Versäumnungsurteil vom 29. Dezember 1993 beendet, das Urteil mit 04. Februar 1994 vollstreckbar. Seitdem wurden die Forderungen gegenüber den persönlich haftenden Bf. betrieben.

Der Bf. bestreitet, dass die für die Bürgschaftsklage und in weiterer Folge für die Exekution herangezogene Bürgschaftserklärung, in welcher der Bf. sich verpflichtete die Haftung als Bürge und Zahler für die Verbindlichkeiten der Firma YY GmbH zu übernehmen, existiere bzw. eine solche Erklärung von ihm nie unterschrieben worden sei. Die SGK habe sich das Versäumnungsurteil erschlichen.

Gemäß § 2a BAO in Verbindung mit § 167 Abs. 2 BAO hat das Verwaltungsgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 26.5.2011, 2011/16/0011).

Soweit der Bf. die Existenz des Bürgschaftsvertrags bestreitet und behauptet, er habe einen solchen Vertrag zu keinem Zeitpunkt unterschrieben, geht das Verwaltungsgericht gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung davon aus, dass der Bürgschaftsvertrag am 22. April 1993 abgeschlossen wurde, obgleich - wie im Schreiben der SGKK an den Bf. vom 16. April 2013 ausgeführt - die Originalbürgschaftserklärung nicht mehr existiert. Diese Überzeugung wurde aufgrund der Dokumente aus dem Gerichtsakt zu zzz gewonnen. Demnach wurde im Verfahren zur Bürgschaftsklage vom damaligen Rechtsvertreter der SGKK, welches mit Urteil vom 29. Dezember 1993 endete, dem Gericht der Bürgschaftsvertrag vom 22. April 1993 als Beweis angeboten. Aus dem Gerichtsakt lässt sich auch nicht erkennen, dass das Gericht Zweifel an der Existenz dieser Urkunde hatte, widrigenfalls sich ein entsprechender Schriftverkehr in den Dokumenten finden würde.

Zudem legte die SGKK mit Schreiben vom 23. November 2010 an die damalige Rechtsvertretung des Bf. schlüssig und glaubwürdig dar, dass nach Vollstreckbarkeit des Urteils im Februar 1994 bei mehrfachen Kontaktaufnahmen zwischen der SGKK und dem Bf. der Bf. zu diesem Zeitpunkt die persönliche Haftung und die Abgabe der Bürgschaftserklärung nicht angefochten bzw. angezweifelt hat.

Auch war der Bf. weder bei Abgabe der Bürgschaftserklärung noch bei Erlass des Versäumnisurteils beeinträchtigt, wie v.a. dem Bescheid der SGKK vom 6. Dezember 1994, yyy, zu entnehmen ist, in welchem u.a. Aussagen des Bf. aus der Niederschrift über die mündlichen Verhandlung vom 18. Mai 1994 wörtlich wiedergegeben wurden (*"... Ich war seit 16.2.1988 einziger Geschäftsführer der og. Gesellschaft. Im Laufe des Jahres 1993 wurde ich krank. Im Juli 1993 verschlechterte sich mein Gesundheitszustand derart, daß ich nicht mehr fähig war, die Geschäftsführertätigkeiten auszuüben. Ende des Jahres 1994 verbesserte sich mein Gesundheitszustand dann wieder und war ich spätestens im Februar 1994 wieder voll arbeitsfähig ... "*). Entsprechend kann das Bundesfinanzgericht nicht erkennen, dass von Seiten der SGKK eine Erkrankung oder ein schlechter Gesundheitszustand des Bf. ausgenutzt wurde, um eine persönliche Haftung zu erlangen bzw. das Urteil vom 29. Dezember 1993 erschlichen wurde.

In der Folge leistete der Bf. Zahlungen an die SGKK in Einlösung seiner für die GmbH übernommenen Bürgschaft.

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob die im Jahr 2009 geleistete Zahlung iHv 2.689,91 Euro, welche der Bf. an die SGKK, resultierend aus Beitragsrückständen aus dem Beitragskonto der YY GmbH als außergewöhnliche Belastungen gem. § 34 EStG anzuerkennen sind.

Der Bf. vertritt die Ansicht, die von ihm übernommene Zahlung als ehemaliger Geschäftsführer der YY GmbH sei als außergewöhnliche Belastung steuerlich anzuerkennen, da es nie eine Bürgschaftserklärung gegeben habe, die Zahlungen daher kein Unternehmerwagnis darstellen würden und die Voraussetzungen einer außergewöhnlichen Belastung gegeben seien.

Wie soeben erläutert, geht das Bundesfinanzgericht gem. § 167 Abs. 2 BAO vom Abschluss des Bürgschaftsvertrags und dem Fehlen eines Erschleichungstatbestandes aus. Entsprechend handelt es sich bei den vom Bf. geltend gemachten Betrag iHv 2.689,91 Euro um eine Bürgschaftszahlung.

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben 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 darstellen.

Eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung kommt nur dann in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 Abs 1 EStG 1988 vorliegen (VwGH 05.06.2003, 99/15/0111).

Die Belastung ist gem. § 34 Abs 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach § 34 Abs 3 EStG 1988 erwächst dem Steuerpflichtigen die Belastung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistung wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 iVm Abs. 5 EStG) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ist die steuerliche Absetzbarkeit von Bürgschaftszahlungen als außergewöhnliche Belastungen durch das Gesetz auf seltene Fälle beschränkt, weil § 34 EStG 1988 nicht zu dem Zweck geschaffen wurde, wirtschaftliche Misserfolge, die die verschiedensten Ursachen haben können, mit der Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und auf diese Weise auf die Allgemeinheit abzuwälzen (VwGH 28.01.2005, 2001/15/0173).

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

Dies bedeutet, dass nicht die aus der Schuldübernahme resultierende Rückzahlung die im § 34 EStG 1988 geforderten Kriterien erfüllen muss, sondern die dieser Rückzahlung zu Grunde liegende Verpflichtung. Aus welchen Gründen auch immer der Steuerpflichtige in weiterer Zukunft aus der übernommenen Haftung in Anspruch genommen und letztendlich zur Rückzahlung verpflichtet wird, ist nicht relevant.

An der geforderten Zwangsläufigkeit fehlt es jedoch bei Ausgaben, welche sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen übernommenen Unternehmerwagnisses darstellen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof judiziert, ist 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 (VwGH 07.09.1993, 90/14/0063; vgl. auch VwGH 28.01.2005, 2001/15/0173).

Eine ohne gesetzliche Verpflichtung erfolgte Haftungsübernahme des Geschäftsführers für die Gesellschaft stellt ein typisches Unternehmerwagnis dar (VwGH 28.01.2005, 2001/15/0173).

Die im gegenständlichen Fall frei von Zwang eingegangene Bürgschaft des Bf. als Geschäftsführer der GmbH stellt ein Bestandteil des Unternehmerwagnis dar, weshalb die Zwangsläufigkeit der mit der Rückzahlung der aushaftenden Sozialversicherungsbeiträge verbundenen Belastung zu verneinen ist und die Zahlung als außergewöhnliche Belastung steuerlich nicht berücksichtigt werden konnte, da die Anwendung des § 34 EStG das Vorliegen sämtlicher in der Bestimmung angeführten Elemente voraus setzt (nochmals VwGH 05.06.2003, 99/15/0111) .

## *II. Anerkennung von 22.000,00 Euro als Verlust bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb:*

---

Im nachgereichten Schreiben des Bf. vom 14. November 2015 zur Beschwerdevorlage, welches nach Ergehen des Beschlusses des OLG Graz zu qqq eingebracht wurde, beantragte der Bf. den Verlust *"von 22.000,00 EUR in voller Höhe anzuerkennen"*. Dieser im Schreiben vom 14. November 2015 vom Bf. genannte Betrag von 22.000,00 Euro erklärt sich aus dem Beschluss des OLG Graz. Auf Seite 2 heißt es dort, dass der wegen falscher Beweisaussage verurteilte Bf. angab *"... die XX KG ... einen Schaden ... im Geschäftsjahr 2009 in Höhe von rund EUR 22.000,00 ... erlitten habe..."*. Wenn der Bf. nach Ergehen des OLG-Beschlusses einen Betrag iHv. 22.000,00 Euro als Verlust geltend machen möchte, ist dem zu entgegnen, dass das OLG sowohl die volle Berufung gegen das Urteil des LG Leobens vom 15. Februar 2012 (jjj-28), als auch die Beschwerde gegen den Beschluss des LG Leobens vom 20. August 2013 (jjj-40) nicht Folge gegeben hat. Damit entfaltet die Qualifizierung der zitierten Äußerung des Bf., die XX KG habe einen Schaden iHv 22.000,00 erlitten, als Falschaussage nach § 288 Abs. 1 und Abs. 4 StGB auch für das gegenständliche Beschwerdeverfahren bindende Wirkung (zur Bindungswirkung eines Strafurteils für das Abgabeverfahren zB VwGH 27.03.2018, Ra 2018/16/0043 mwN). Entsprechend gründet sich der Antrag auf Anerkennung eines Verlust iHv 22.000,00 Euro bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb auf einer strafgerichtlich festgestellten Falschaussage, weshalb

der geltend gemachte Verlust nicht anzuerkennen und daher auch dieses Begehren abzuweisen war.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, da sich das Bundesfinanzgericht auf die zitierte höchstgerichtliche Judikatur stützt. Bei der Frage des Vorliegens des Bürgschaftsvertrags handelt es sich um eine Frage der Beweiswürdigung. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 10. Jänner 2020