

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BNP Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Ohlsdorferstraße 44, 4810 Gmunden, über die Beschwerde vom 9. Juli 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 10. Mai 2019 betreffend Einkommensteuer 2014 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 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

I. Verfahrensgang und Parteivorbringen

1. Der **Beschwerdeführer** (in der Folge: „Bf.“) war **seit 08.11.2013** einziger selbständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher **Geschäftsführer** und **Alleingesellschafter** der ***Bf1*** **GmbH**, ***FN_1*** Landesgericht ***1***, mit Sitz in ***2***, ***PLZ*** ***3***. Davor vertrat der Bf. die ***Bf1*** GmbH seit 01.01.2005 gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer.

Die ***Bf1*** GmbH wiederum war zunächst Mehrheitsgesellschafterin und seit 05.09.2013 **alleinige Gesellschafterin** der ***4*** **GmbH**, ***FN_2*** LG ***1***, mit Sitz in ***5***, ***PLZ*** ***6***. Der Bf. war von **08.11.2013** (bis 28.02.2018) erstmals und ab diesem Zeitpunkt einziger handelsrechtlicher **Geschäftsführer** mit selbständiger Vertretung der ***4*** GmbH.

2. Über das Vermögen der ***Bf1*** **GmbH** wurde mit Beschluss des LG ***1*** vom **x.2014** als Insolvenzgericht zu GZ ***GZ_1*** das **Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung** eröffnet. Am 18.02.2014 wurde der **seit 11.02.2014 bestellte Masseverwalter** der ***Bf1*** GmbH in das Firmenbuch eingetragen.

3. Auf Eigenantrag der ***4*** **GmbH** wurde über deren Vermögen mit Beschluss des LG ***1*** vom **x.2014** zu GZ ***GZ_2*** das **Konkursverfahren eröffnet** und die **Gesellschaft** infolge der Eröffnung des Konkurses **aufgelöst**.

4. Mit Eingabe an das zuständige Insolvenzgericht (LG ***1***) vom **31.03.2014** erstattete der Insolvenzverwalter der ***4*** **GmbH** folgenden **Sonderbericht**:

*„Die ***Bf1*** Gesellschaft mbH, ***FN_1***, ***2***, ***PLZ*** ***6***, über deren Vermögen mit Beschluss vom x.2014 zu ***GZ_1***, beim Landesgericht das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet wurde, ist zu 100 % am Stammkapital der Schuldnerin beteiligt. Geschäftsführer sowohl bei der ***Bf1*** Gesellschaft mbH als auch bei der Schuldnerin ***4*** GmbH, ***FN_2***, ist ***Bf1***, geb. ***7***. ***Bf1*** hält auch das gesamte Stammkapital der ***Bf1*** Gesellschaft mbH, ***FN_1***.*

Es handelt sich somit bei den beiden erwähnten Gesellschaften um verbundene Unternehmen.

*Bei Durchsicht der Buchhaltungsunterlagen und der Kontoauszüge der Schuldnerin stellte der IV fest, dass dem Kreditkonto der Schuldnerin Konto-Nr. (...), bei der ***Bank***, am 03.01.2014 ein Betrag € 300.000,00 entnommen und diese Geldsumme transferiert wurde an die ***Bf1*** Gesellschaft mbH. Der entnommene Geldbetrag wurde auf ein aus Anlass dieser Entnahme seitens der ***Bank*** neu eingerichtetes Subkonto (...) umgebucht.*

*Dieser Betrag wurde dazu verwendet, fällige betriebliche Zahlungsverpflichtungen der ***Bf1*** GesmbH zu erfüllen, nachdem die Bank zuvor die Überweisungen dieser Zahlungsverpflichtungen der ***Bf1*** GesmbH von deren Betriebsmittelkonto (...) abgelehnt hatte.*

*Ein danach verbliebener Restbetrag von € 9.924,30 wurde am 28.01.2014 vom vorhin erwähnten eingerichteten Subkonto (...) entnommen und dem Betriebsmittelkonto der ***Bf1*** GesmbH debitmindernd gutgeschrieben.*

*Betriebsintern wurde dieser Vorgang als Darlehensgewährung seitens der Schuldnerin an die ***Bf1*** GesmbH titulierte. Eine Urkunde über die Darlehensgewährung wurde nicht errichtet.*

Aus Sicht des IV stellt dieser Vorgang eine verbotene Einlagenrückgewähr dar (§ 82 GmbHG).

Somit drängt sich die Vermutung auf, dass gegen die Regeln der Kapitalerhaltung verstoßen wurde, da Gesellschafter nur Anspruch auf den Bilanzgewinn haben und jede andere Leistung

aus dem Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter verboten ist. Ein Verstoß gegen diese Kapitalerhaltungsvorschrift bewirkt einen Rückforderungsanspruch der Gesellschaft.

Der Entzug des Geldbetrages von € 300.000,00 beeinträchtigte zweifelsfrei den Befriedigungsfonds der Gläubiger der Schuldnerin.“

5. Mit Beschluss des LG ***1*** vom **x.2014** wurde betreffend das Sanierungsverfahren der ***Bf1*** **GmbH die Bezeichnung Sanierungsverfahren auf Konkursverfahren geändert** und es wurde die **Fortführung des Unternehmens** angeordnet. Am **x.2014** wurde die somit erfolgte **Auflösung** der ***Bf1*** GmbH aufgrund des Eröffnung des Konkursverfahrens in das Firmenbuch eingetragen (Mitteilung des Insolvenzgerichts beim Firmenbuchgericht eingelangt am 28.04.2014).

6. Mit **1. Bericht des Insolvenzverwalters** der ***4*** **GmbH** vom **06.05.2014** wurde dem Insolvenzgericht unter anderem Folgendes bekanntgegeben:

Unternehmensgegenstand des 2007 gegründeten Unternehmens sei die Beschichtung von Metallprodukten. Mehr als 80 Prozent der Aufträge würden von der Muttergesellschaft (***Bf1*** GmbH) stammen, welche Metallprodukte erzeuge. Das Unternehmen werde in einem der ***Bf1*** GmbH gehörigen Superädifikat betrieben, selbst besitze es kein Liegenschaftsvermögen.

Der Geschäftsverlauf in den letzten Wirtschaftsperioden vor der Insolvenzeröffnung habe sich positiv entwickelt, jedoch habe eine im Jänner 2014 unmittelbar vor der Insolvenzeröffnung vorgenommene Einlagenrückgewähr an die Muttergesellschaft ***Bf1*** GmbH (vgl. Sonderbericht vom 31.03.2014) zur Zahlungsunfähigkeit beigetragen. Es bestehe eine wirtschaftliche Abhängigkeit von dem Mutterunternehmen (80% der Aufträge). Die Schuldnerin habe auf ihrem Geschäftskonto am 03.01.2014 noch über ein Guthaben von rund EUR 320.000,00 verfügt. Davon seien am 03.01.2014 EUR 300.000,00 entnommen und dazu verwendet worden, um fällige Zahlungsverpflichtungen der Muttergesellschaft zu bezahlen. Durch diese Entnahme sei die Schuldnerin zahlungsunfähig geworden.

Dieses angebliche Darlehen in der Höhe von EUR 300.000,00 vermöge einem Drittvergleich nicht standzuhalten, da die Muttergesellschaft zum Zeitpunkt der angeblichen Darlehensgewährung bereits überschuldet und zahlungsunfähig gewesen sei, keine Sicherheiten bestellt worden seien, keine Urkunde errichtet worden sei und die Rückzahlung für die Tochtergesellschaft als äußerst zweifelhaft bzw. geradezu für unmöglich habe gehalten werden müssen. Die Geschäftsführung habe durch diesen Vorgang gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften verstoßen und der Insolvenzverwalter habe diese nach seiner Ansicht verbotene Einlagenrückgewähr im Insolvenzverfahren der ***Bf1*** GmbH als Konkursforderung angemeldet.

In der Sanierungsplantagsatzung am 24.04.2014 vor dem LG ***1*** sei der Sanierungsplan der ***Bf1*** GesmbH von den Gläubigern nicht angenommen worden. Die genannte Forderung sei allerdings vom Insolvenzverwalter anerkannt worden.

Neben der Gesellschaft hafte auch der Geschäftsführer für die Rückbezahlung dieser verbotenen Einlagenrückgewähr. Der Insolvenzverwalter habe den Geschäftsführer ***Bf1*** (den Bf.) schriftlich dazu aufgefordert, diesen Betrag an die Konkursmasse zu bezahlen. Bislang habe noch kein Zahlungseingang festgestellt werden können.

7. Mit Beschluss des Insolvenzgerichts LG ***1*** vom **30.09.2014** zu ***GZ_1*** wurde auf Antrag des Masseverwalters die **Schließung des Unternehmens** der ***Bf1*** **GmbH** bewilligt.

8. Im **2. Bericht des Insolvenzverwalters** der ***4*** **GmbH** vom **11.12.2014** führte dieser unter anderem aus wie folgt:

Das Unternehmen sei bis Ende September 2014 fortgeführt worden. Nach Veräußerung des gesamten Anlage- und Umlaufvermögens sei die vom Insolvenzverwalter beantragte Schließung des Unternehmens mit Beschluss des Konkursgerichts vom 29.09.2014 genehmigt worden.

Offen im Verwertungsverfahren sei hingegen noch jene Forderung, die der Insolvenzverwalter im Verfahren der Muttergesellschaft (***Bf1*** GmbH), ***GZ_1*** des LG ***1***, in Höhe von EUR 977.410,62 angemeldet habe.

Derzeit könnte noch nicht gesagt werden, wann das Insolvenzverfahren über das Vermögen der ***Bf1*** GmbH zum Abschluss gebracht werden und eine Quotenausschüttung erfolgen könne.

Bezüglich der Thematik der verbotenen Einlagenrückgewähr habe mittlerweile mit Zustimmung des Gläubigerausschusses und mit Billigung des Konkursgerichtes mit der ***Bank*** eGen (in der Folge: „Bank“), vertreten durch die ***Bank_2***, sowie mit dem Bf. ein Vergleich herbeigeführt werden können. Demnach leiste der Bf. an die Konkursmasse binnen 14 Tagen nach Abschluss des Vergleiches EUR 125.000,00, während die Bank einen Betrag von EUR 25.000,00 bezahle. Gleichzeitig verzichte die Bank darauf, hinsichtlich des bestrittenen Betrages ON 23 in Höhe von EUR 5.262.737,50 eine Feststellungsklage einzubringen und nehme daher am Konkurs mit dieser Forderung nicht teil, was zu einer erheblichen Erhöhung der Quote für die Konkursgläubiger führe.

Das Insolvenzgericht habe nach Mitteilung gem. § 116 IO die beabsichtigte Vorgehensweise bzw. den beabsichtigten Vergleichsabschluss gebilligt. Es bleibe nun die Gegenzeichnung des Vergleiches durch die Bank und durch den Bf. abzuwarten.

9. Im 3. Bericht des Insolvenzverwalters der ***4*** GmbH vom **16.06.2015** brachte dieser dem Insolvenzgericht unter anderem Folgendes zur Kenntnis:

Derzeit könne noch nicht vorausgesagt werden, wann das Insolvenzverfahren über das Vermögen der ***Bf1*** GmbH zum Abschluss gebracht und eine Quotenausschüttung erfolgen könne. Solange die Quotenzuweisung nicht eingehe, könne das gegenständliche Insolvenzverfahren nicht abgeschlossen werden.

Der vom Insolvenzverwalter geltend gemachte Anspruch auf Einlagenrückgewähr gegen den Geschäftsführer der Muttergesellschaft, ***Bf1*** GmbH, den Bf. persönlich und gegenüber der Bank, habe mittlerweile durchgesetzt werden können. Der Bf. und die Bank hätten an die Konkursmasse mittlerweile insgesamt EUR 150.000,00 bezahlt. Die Bank habe ihre Forderung gemäß der getroffenen Vereinbarung zurückgezogen.

Dem Bericht des Insolvenzverwalters im Konkursverfahren der ***Bf1*** GmbH vom 27.05.2015 sei unter anderem zu entnehmen, dass noch Zivilstreitigkeiten anhängig seien und die Dauer dieses Verfahrens von der Erledigung dieser Rechtsstreitigkeiten abhängen. Dieser Insolvenzverwalter könne daher derzeit noch keine Angaben über die Beendigung dieses Verfahrens machen. Da die Dauer des gegenständlichen Insolvenzverfahrens davon abhängig sei, wann das Insolvenzverfahren über das Vermögen der ***Bf1*** GmbH durch Quotenausschüttung beendet wird, könne daher die noch zu erwartende Dauer des Verfahrens nicht vorhergesagt werden.

10. Mit 4. Bericht des Insolvenzverwalters der ***4*** GmbH vom **13.12.2015** wurde dem Insolvenzgericht unter anderem Folgendes bekanntgegeben:

Dem 4. Bericht des Insolvenzverwalters im Verfahren betreffend das Vermögen der ***Bf1*** GmbH (GZ ***GZ_1***, LG ***1***) sei zu entnehmen, dass dieses Verfahren wegen anhängiger Straf- und Zivilverfahren noch nicht abgeschlossen werden könne. Darüber hinaus würden noch Schadenersatzansprüche gegen den ehemaligen Geschäftsführer geprüft. Solange die Quotenzahlung aus diesem Verfahren der ***Bf1*** GmbH nicht eingeht, könne das gegenständliche Verfahren nicht abgeschlossen werden.

11. Am 26.04.2016 brachte der Bf. die **Einkommensteuerklärung 2014** ein. An Einkünften aus selbständiger Arbeit erklärte der Bf. für 2014 einen Betrag von EUR -1.741,70 (eigene Pflichtversicherungsbeiträge in der Höhe von EUR 1.741,70 sowie übrige Aufwendungen/Betriebsausgaben in der Höhe von EUR 0,00 gemäß der Beilage E1a).

12. Mit 5. Bericht vom 13.05.2016 und 6. Bericht vom 02.12.2016 des Insolvenzverwalters der ***4*** GmbH wurde dem Insolvenzgericht unter anderem mitgeteilt, dass das Insolvenzverfahren noch nicht abgeschlossen haben werden können. Grund sei die Forderung in

der Höhe von EUR 977.410,62 gegenüber der ***Bf1*** GmbH in deren Insolvenzverfahren, welches noch nicht beendet worden sei.

13. Mit 7. Bericht des Insolvenzverwalters der ***4*** GmbH vom **13.06.2017** wurde dem Insolvenzgericht unter anderem Folgendes bekanntgegeben:

Im 7. Bericht des Masseverwalters im Insolvenzverfahren ***Bf1*** GmbH werde ausgeführt, dass mit einem zeitnahen Abschluss dieses Verfahrens realistischerweise unter anderem nicht zu rechnen sei, weil allfällige Haftungsfragen gegenüber den früheren Geschäftsführern noch abzuklären seien.

Dennoch solle im Sinne der Gläubiger eine Zwischenausschüttung von EUR 200.000,00 vorgenommen werden, da in diesem Verfahren nur mehr die Quotenzuweisung aus dem Verfahren der ***Bf1*** GmbH als weiterer Verwertungserfolg zu erwarten sei und sich die Passiva voraussichtlich nicht mehr ändern würden.

14. Mit Beschluss des LG *1*** als Insolvenzgericht vom x.2018 wurde der Konkurs der ***4*** GmbH nach Schlussverteilung gem. § 139 IO aufgehoben und der Bf. ab x.2018 zum selbständig vertretungsbefugten Liquidator der ***4*** GmbH in Liquidation bestellt.**

15. Am 20.07.2018 wurde die amtswegige Löschung der *4*** GmbH gem. § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch eingetragen.**

16.1. Der Bf. brachte mit **Schreiben an die belangte Behörde** vom **20.11.2018** („Einreichung der berichtigten Einkommensteuererklärung 2014“), bei dieser eingelangt am 23.11.2018, unter anderem vor:

Die Veranlagung der Einkommensteuer 2014 des Bf. sei vermutlich aufgrund der langwierigen, jedoch aktuell bereits abgeschlossenen Rechtsmittelverfahren betreffend die ***Bf1*** GmbH (im Konkurs) nach wie vor ausständig. Im Zuge der Betreuung der ***4*** GmbH sei vom Masseverwalter der ***Bf1*** GmbH der beigefügte Beschluss vom November 2014 übermittelt worden, wonach der Bf. eine Schadenersatzzahlung in Höhe von EUR 125.000,00 zu leisten gehabt habe.

Der Bf. sei seit 08.11.2013 (mittelbar allein beteiligter) selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der ***4*** GmbH gewesen, über welche mit Gerichtsbeschluss vom x.2014 Konkurs eröffnet worden sei. Der Bf. sei im gegenständlichen Zeitraum Alleingesellschafter der ***Bf1*** GmbH gewesen, welche ihrerseits mit 100% an der ***4*** GmbH beteiligt gewesen sei. Das Geschäftsführungsmandat habe er in beiden Gesellschaften ausgeübt. Mit dem beigefügten Beschluss vom 25.11.2014 (Beilage 2) sei der Anspruch der Konkursmasse auf Rückerstattung einer im Jänner 2014 erfolgten Einlagenrückgewähr vergleichsweise dadurch

einer Erledigung zugeführt worden, dass der Geschäftsführer (der Bf.) sich dazu verpflichtet habe, einen Betrag von EUR 125.000,00 an die Konkursmasse zu bezahlen.

Diesbezüglich liege eine Schadenersatzleistung des Geschäftsführers vor, die in einem Verstoß gegen seine Sorgfaltspflichten nach § 25 GmbHG (namentlich verbotene Rückgewähr von Einlagen) begründet sei. Derartige Ersatzzahlungen seien grundsätzlich steuerlich abzugsfähig (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, RZ 330 zu § 4).

Die Ersatzzahlung in der Höhe von EUR 125.000,00 werde daher als (nachträgliche) Betriebsausgabe im Hinblick auf seine vormalige(n) Geschäftsführungstätigkeit(en) in Ansatz gebracht.

Dahingehend seien die bereits eingereichten Steuererklärungen 2014 (Beilage 1) noch um den Ansatz der Schadenersatzzahlung zu ergänzen gewesen. Zudem sei ebenfalls noch der Gesamtbetrag der im Jahr 2014 bezahlten GSVG-Beiträge angesetzt worden (siehe Beilage 3).

Um die Erlassung eines Einkommensteuerbescheides 2014, in welchem die geltend gemachten nachträglichen Betriebsausgaben noch Berücksichtigung finden, werde ersucht.

16.2. Diesem Schreiben waren folgende **Beilagen** beigelegt:

16.2.1. Beilage 1: Einkommensteuererklärung 2014 vom 20.11.2018 samt Beilagen E1a und E1b

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit für 2014 erklärte der Bf. mit EUR -126.741,70. Laut einer Berechnungs-Beilage ergäbe sich daher ein Einkommen von EUR -16.135,04 und eine festgesetzte Einkommensteuer von EUR -11.796,00 (anstatt wie bisher vorgeschrieben von EUR 37.400,00).

In der Erklärungsbeilage E1a zu Einkünften aus selbstständiger Arbeit für 2014 gab der Bf. „übrige und/oder pauschale Aufwendungen/Betriebsausgaben, Kapitalveränderungen - Saldo“ (Kennzahl 9230) in der Höhe von EUR 125.000,00 an.

16.2.2.1. Beilage 2: Beschluss vom 25.11.2014 über Schadenersatzzahlung

Die Mitglieder des im Konkursverfahren *4*** GmbH, GZ ***GZ_2***, LG ***1***, bestellten Gläubigerausschusses, fassten demnach nachstehenden Beschluss:**

„Der Anspruch der Konkursmasse auf Rückerstattung der im Jänner 2014 erfolgten Einlagenrückgewähr von EUR 300.000,00 abzüglich einer nicht kapitalersetzenden Gegenforderung von EUR 91.370,49, somit EUR 208.629,51 wird vergleichsweise wie folgt erledigt:

- 1) Der Geschäftsführer, *****Bf1*****, verpflichtet sich dazu, binnen 14 Tagen ab Rechtswirksamkeit dieses Vergleiches im Konkursverfahren *****4*** GmbH** an die Konkursmasse einen Betrag von € 125.000,00 zu bezahlen.
- 2) Die *****Bank*** eGen** verpflichtet sich dazu, binnen 14 Tagen ab Rechtswirksamkeit dieses Vergleiches im Konkursverfahren *****4*** GmbH** an die Konkursmasse eine Zahlung von € 25.000,00 zu leisten.
- 3) Die *****Bank*** eGen** verzichtet darauf, hinsichtlich des vom Insolvenzverwalter zu FA ON 23 im Konkursverfahren über das Vermögen der *****4*** GmbH** bestrittenen Betrages iHv € 5.262.737,50 eine Feststellungsklage einzubringen und nimmt rechtsverbindlich am Konkurs lediglich mit der bisher anerkannten und um den Verwertungserlös einzuschränkenden Forderung teil (ursprünglich anerkannte Forderung € 1.163.085,21 abzgl. Verwertungserlös € 286.000,00, verbleiben € 877.085,00).
- 4) Mit Abschluss, Genehmigung und Erfüllung dieses Vergleiches sind die wechselseitigen Forderungen und Ansprüche aus dem rechtserzeugenden Sachverhalt der Einlagenrückgewähr vom 03.01.2014 bereinigt und verglichen.“

16.2.2.2. Beilage 2: (Undatierter) Vergleich über Anspruch auf Rückerstattung der im Jänner 2014 erfolgten Einlagenrückgewähr

Entsprechend dem vorgenannten Beschluss war dem Schreiben vom 20.11.2018 bzw. dem Beschluss vom 25.11.2014 über Schadenersatzzahlung der folgende, **undatierte Vergleich** zwischen dem Bf., der genannten Bank sowie dem Insolvenzverwalter im Konkursverfahren der *****4*** GmbH** angeschlossen:

„Der Anspruch der Konkursmasse auf Rückerstattung der im Jänner 2014 erfolgten Einlagenrückgewähr von € 300.000,00 abzüglich einer nicht kapitalersetzenden Gegenforderung von € 91.370,49, somit € 208.629,51 wird vergleichsweise wie folgt erledigt:

- 1) Der Geschäftsführer, *****Bf1*****, verpflichtet sich dazu, binnen 14 Tagen ab Rechtswirksamkeit dieses Vergleiches im Konkursverfahren *****4*** GmbH** an die Konkursmasse einen Betrag von € 125.000,00 zu bezahlen.
- 2) Die *****Bank*** eGen** verpflichtet sich dazu, binnen 14 Tagen ab Rechtswirksamkeit dieses Vergleiches im Konkursverfahren *****4*** GmbH** an die Konkursmasse eine Zahlung von € 25.000,00 zu leisten.
- 3) Die *****Bank*** eGen** verzichtet darauf, hinsichtlich des vom Insolvenzverwalter zu FA ON 23 im Konkursverfahren über das Vermögen der *****4*** GmbH** bestrittenen Betrages iHv € 5.262.737,50 eine Feststellungsklage einzubringen und nimmt rechtsverbindlich am Konkurs

lediglich mit der bisher anerkannten und um den Verwertungserlös einzuschränkenden Forderung teil (ursprünglich anerkannte Forderung € 1.163.085,21 abzgl. Verwertungserlös € 286.000,00, verbleiben € 877.085,00).

4) Mit Abschluss und Erfüllung dieses Vergleiches sind die wechselseitigen Forderungen und Ansprüche aus dem rechtserzeugenden Sachverhalt der Einlagenrückgewähr vom 03.01.2014 bereinigt und verglichen.“

Es wird angemerkt, dass bei diesem Schriftstück keine Unterfertigung durch die Bank erkennbar ist.

16.2.3. Beilage 3: Zahlungsbestätigung der im Kalenderjahr 2014 an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft bezahlten **GSVG-Pflichtbeiträge** in der Höhe von insgesamt EUR 1.741,70.

17. Die steuerliche Vertretung des Bf. übermittelte der belangten Behörde mit **E-Mail vom 24.01.2019** Auszüge aus **Literatur und Judikatur „betreffend die steuerliche Abzugsfähigkeit von Schadenersatzzahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers“** (Doralt, EStG¹¹ § 4 Tz 330 mit Verweis auf VwGH 09.12.2004, [99/14/0253](#); § 25 Abs. 2 und Abs. 3 und § 74 GmbHG; Gellis, GmbHG⁷ § 25 Rz 17, § 82 Rz 4; BFG 30.03.2018, [RV/7100104/2017](#); VwGH 22.05.2014, [2010/15/0211](#); VwGH 30.05.2001, [95/13/0288](#)).

18. Der **Masseverwalter** der ***4*** GmbH (in Liquidation) übermittelte der belangten Behörde mit **Schreiben vom 04.03.2019** die von ihm an das Landesgericht ***1*** erstatteten **Berichte**.

19. Mit dem nunmehr beschwerdegegenständlichen **Einkommensteuerbescheid 2014 vom 10.05.2019** wurde die Einkommensteuer 2014 mit EUR 33.149,00 festgesetzt. Zur Begründung wurde hinsichtlich der Vergleichszahlung ausgeführt:

*„Ungeachtet der Frage, ob die Vergleichszahlung iHv. € 125.000 deswegen erfolgt, um eine mögliche gerichtliche Inanspruchnahme als Geschäftsführer (Haftung) abzuwenden oder in der Eigenschaft als mittelbarer Gesellschafter bezahlt wurde, so ist festzustellen, dass ***Bf1*** als Geschäftsführer der ***4*** GmbH weder im streitgegenständlichen VJ 2014 als auch in den Jahren davor daraus keine Einkünfte erklärt hat. Ein Abzug obiger Zahlung steht schon alleine mangels Zuordnung dieser Betriebsausgaben zu betrieblichen Einnahmen (= Einkunftsquelle iSd. § 2 EStG) nicht zu.“*

An Einkünften aus selbständiger Arbeit berücksichtigte die belangte Behörde einen Betrag von EUR -1.741,70. Dieser deckt sich mit der Höhe der geltend gemachten Aufwendungen für GSVG-Pflichtbeiträge.

20. Mit Eingabe per Finanzonline (11.06.2019, 20:48:26 erstellt; 12.06.2019, 00:04:05 eing. (ADB)) ersuchte der Bf. um die **Verlängerung der Beschwerdefrist** gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 10.05.2019 um einen weiteren Monat bis 15.07.2019. Aus einem Aktenvermerk der belangten Behörde vom 12.06.2019 zu dieser Eingabe geht hervor, dass nach Rücksprache mit einem näher genannten Betriebsprüfer die **Frist verlängert** werden könne. Die Eingabe des Bf. wurde ohne die Absendung einer Antwort („Erledigungsart: Keine Antwort“) erledigt.

21. Am 09.07.2019 brachte der Bf. die **Beschwerde vom 08.07.2019** gegen den **Einkommensteuerbescheid 2014** vom 10.05.2019, laut Beschwerde zugestellt am 14.05.2019, ein und beantragte die Entscheidung durch den **Senat** nach § 272 Abs. 2 Z 1 BAO, die Durchführung einer **mündlichen Verhandlung** gem. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO sowie das **Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung** gem. § 262 Abs. 2 lit. a BAO. Weiters regte der Bf. die Abhaltung eines **Erörterungstermins** gemäß § 269 Abs. 3 BAO an.

Der Einkommensteuerbescheid 2014 werde wegen der Nichtanerkennung einer Zahlung des Herrn *****Bf1***** i.H.v. EUR 125.000,00 an die Konkursmasse der *****4***** GmbH aus dem Titel der Rückerstattung einer im Jänner 2014 erfolgten Einlagenrückgewähr als Abzugsposten von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage angefochten.

Der Bf. verwies auf die Einkommensteuererklärung 2014 vom 20.11.2018, den mit dem Gläubigerausschuss und dem Masseverwalter abgeschlossenen Vergleich sowie die im E-Mail vom 24.01.2019 genannten Literaturstellen. Diese Zahlung stelle eine Schadenersatzleistung des Geschäftsführers dar, die in einem Verstoß gegen die ihm obliegenden Sorgfaltspflichten gemäß § 25 GmbHG (im konkreten Fall das Verbot der Rückgewähr von Einlagen) begründet und damit in vollem Umfang steuerlich abzugsfähig sei.

Der Bf. sei in der Zeit vom 26.08.1975 bis 24.01.2013 als (zeitweise kollektiv vertretungsbefugter) Geschäftsführer der *****Bf1***** GmbH eingetragen gewesen. Seit 08.11.2013 vertrete er die Gesellschaft selbständig. Am x.2014 sei über das Vermögen der *****Bf1***** GmbH ein Sanierungsverfahren eröffnet worden. Nach der Ablehnung des Sanierungsplanes in der Sanierungsplantagsatzung vom x.2014 habe die Überleitung in ein Konkursverfahren stattgefunden, das bis dato noch nicht abgeschlossen worden sei.

Der Bf. sei seit 08.11.2013 auch selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der zwischenzeitig gelöschten *****4***** GmbH (offenbar gemeint: *****4***** GmbH) gewesen. Mit Gerichtsbeschluss vom x.2014 sei Konkurs über die Gesellschaft eröffnet worden. Die Aufhebung des Konkurses nach Schlussverteilung sei mit Gerichtsbeschluss vom x.2018 erfolgt und die Gesellschaft am x.2018 wegen Vermögenslosigkeit gelöscht worden. Ab 01.03.2018 habe der Bf. die Gesellschaft als Abwickler bzw. Liquidator selbständig vertreten.

Die ***Bf1*** GmbH habe als Gründungsgesellschafter der am 28.06.2007 im Firmenbuch eingetragenen ***4*** GmbH mit einer Beteiligung von 75 % fungiert. Ab 11.09.2013 (Datum der Firmenbucheintragung) habe die ***Bf1*** GmbH sämtliche Gesellschaftsanteile gehalten.

Bis 2011 habe der Bf. aufgrund seiner Geschäftsführerfunktion Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus der ***Bf1*** GmbH bezogen. Damit sei auch sein Geschäftsführungsengagement in der ***4*** GmbH abgegolten gewesen. Aus der Bestandgabe der in seinem Eigentum stehenden betrieblich genutzten Liegenschaft habe er bis 2014 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Die Betriebsliegenschaft sei am 21.07.2014 veräußert worden. Seit 2007 sei der Bf. Bezieher einer staatlichen Alterspension. Gesamthaft würden sich seine Einkünfte im Zeitraum 2005 bis 2014 wie folgt darstellen (Beträge in EUR):

	Einkünfte aus				
	Gewerbebetrieb	Nichtselbständiger Arbeit (GF)	Pensionseinkünfte	Vermietung und Verpachtung	Sonstige Einkünfte
2005	3.255,64	241.871,83	0,00	93.676,54	0,00
2006	2.085,95	242.041,65	0,00	93.741,20	0,00
2007	2.755,05	236.276,69	30.569,54	93.741,20	0,00
2008	-2.934,32	234.685,45	35.506,58	77.077,65	47.333,55
2009	-12.640,74	127.458,87	36.518,52	37.286,26	50.000,00
2010	0,00	120.370,04	37.247,88	80.779,02	21.916,75
2011	0,00	175.552,59	37.497,04	80.907,57	0,00
2012	0,00	0,00	38.938,20	69.882,82	0,00
2013	0,00	0,00	39.870,24	63.000,08	0,00
2014	-1.741,70	0,00	40.531,56	73.838,68	0,00

Beginnend mit dem Jahr 2009 hätten sich die Unternehmensergebnisse der ***Bf1*** GmbH und auch der verbundenen Unternehmen aufgrund verschiedener Umstände, wie z.B. Wirtschaftskrise, Auftragseinbruch, unrentable Aufträge, Kalkulationsmängel, Mitarbeiterprobleme, massiv verschlechtert. Der Bf. habe hierfür Mängel auf Ebene der Unternehmensführung verantwortlich gemacht und personelle Veränderungen vorgenommen. Unter anderem habe man Mitte 2012 einen branchenerfahrenen Sanierer als neuen Geschäftsführer gewonnen. Um die ohnehin unbefriedigende Ertragslage nicht weiter zu belasten, habe der Bf. ab 2012 auf die Auszahlung eines Geschäftsführerbezuges verzichtet. Er habe damit einer zu diesem Zeitpunkt schon drohenden Insolvenz entgegenwirken und dadurch zumindest die ihm aus der Vermietung der Betriebsliegenschaft zufließenden Mieteinnahmen absichern wollen. Letztlich hätten sich alle seine Bemühungen als erfolglos erwiesen, weshalb Anfang 2014 das Sanierungsverfahren bzw. der Konkurs über die beiden Gesellschaften eröffnet hätten werden müssen.

Anfang Jänner 2014 habe die ***4*** GmbH in der Krisenphase beider Gesellschaften eine Zahlung an ihre Alleingesellschafterin von EUR 300.000,00 geleistet, welches auf dem Verrechnungskonto mit der Bezeichnung „Darlehen“ erfasst worden ist. Diese Vermögenszuwendung an die Muttergesellschaft sei als verbotene Einlagenrückgewähr qualifiziert worden. Der um eine nicht kapitalersetzende Gegenforderung der ***Bf1*** GmbH von EUR 91.370,49 verminderte Betrag, somit EUR 208.629,51, sei vom Masseverwalter der mittlerweile insolvent gewordenen ***4*** GmbH eingefordert und der Bf. als verantwortlicher Geschäftsführer zur Haftung herangezogen worden. Im Rahmen des diesbezüglich abgeschlossenen Vergleichs habe sich der Bf. verpflichtet, einen Betrag von EUR 125.000,00 an die Konkursmasse zu zahlen. Dieser Verpflichtung sei der Bf. nachweislich nachgekommen.

Wie bereits im Zuge der Einreichung der berichtigten Einkommensteuererklärung 2014 angemerkt worden sei, seien (Schadenersatz-)Zahlungen eines (Gesellschafter-)Geschäftsführers als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, wenn diese in einem Verstoß gegen seine Sorgfaltspflichten nach § 25 GmbHG begründet sind (vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹ Tz 330 unter den Leitwörtern „Haftung“ und „Schadenersatzleistungen“, unter Hinweis auf VwGH vom 09.12.2004, [99/14/0253](#), 2005, 213). Gemäß § 25 GmbHG würden Geschäftsführer haften bzw. seien diese (u.a.) zum Ersatz verpflichtet, wenn sie gegen die Vorschriften des Gesetzes oder des Gesellschaftsvertrages Gesellschaftsvermögen verteilen, namentlich Stammeinlagen oder Nachschüsse an Gesellschafter gänzlich oder teilweise zurückgeben oder Zinsen oder Gewinnanteile auszahlen. Die angeführte Zahlung der ***4*** GmbH an die ***Bf1*** GmbH habe, wie erwähnt, eine solche verbotene Einlagenrückgewähr dargestellt. Der Bf. sei in seiner Eigenschaft als (ehemaliger) Geschäftsführer der ***4*** GmbH als Haftender zur Zahlung eines Betrages herangezogen worden, der im laufenden Insolvenzverfahren im Vergleichswege festgelegt worden sei und bei dem es sich um eine (Schaden-)Ersatzleistung für den begangenen Verstoß gegen das Ausschüttungsverbot des § 25 GmbHG gehandelt habe. Zahlungen aufgrund einer solchen Haftungsinanspruchnahme würden in keinem Zusammenhang mit der Funktion als Gesellschafter stehen, was insbesondere daraus deutlich werde, dass derartige Inanspruchnahmen auch Geschäftsführer von Gesellschaften treffen können, die an der Gesellschaft nicht beteiligt seien (vgl. VwGH vom 22.05.2014, [2010/15/0211](#), sowie vom 30.05.2001, 95/13/0288). Solche Zahlungen würden Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen.

In der Begründung des die Abzugsfähigkeit versagenden Einkommensteuerbescheides vom 10.05.2019 führe die Behörde aus,

- dass der Bf. als Geschäftsführer der ***4*** GmbH weder im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2014 als auch in den Jahren davor Einkünfte aus dieser Tätigkeit erklärt habe und ein Abzug der gegenständlichen Ersatzzahlung schon alleine mangels

Zuordnung dieser Betriebsausgaben zu betrieblichen Einnahmen (= Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG) nicht zustehe und

- stelle die Frage in den Raum, ob die Vergleichszahlung von EUR 125.000,00 deswegen erfolgte, um eine mögliche gerichtliche Inanspruchnahme als Geschäftsführer (Haftung) abzuwenden oder in der Eigenschaft als mittelbarer Gesellschafter bezahlt wurde.

Bezüglich der aufgeworfenen Fragestellung würden aufgrund der Form und des Inhalts des abgeschlossenen Vergleichs überhaupt keine Zweifel bestehen, dass der Bf. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer (der ***4*** GmbH) in Anspruch genommen worden sei. Nicht nur der eindeutige Wortlaut, sondern auch die Verrechnung der verbotswidrigen Zahlung von EUR 300.000,00 mit einer nicht kapitalersetzenden Gegenforderung würden erweisen, dass der Vergleich die Gesellschafts- (damit die Haftungssphäre des Geschäftsführers) und nicht die (indirekte) Gesellschaftersphäre betroffen habe. Zweifellos hätte nach Ansicht des Bf. der Masseverwalter der ***4*** GmbH die Haftung des Geschäftsführers (des Bf.) gerichtlich durchgesetzt, wenn der Vergleich nicht zustande gekommen wäre. Hingegen hätte für eine Inanspruchnahme des Bf. seiner Ansicht nach in seiner Funktion als Gesellschafter der ***Bf1*** GmbH wohl keinerlei Rechtsgrundlage bestanden.

Wie oben erwähnt, habe der Bf. sehr wohl Einkünfte (aus nichtselbständiger Arbeit) aufgrund seiner Geschäftsführertätigkeit bezogen. Die Geschäftsführungsvergütung sei bis zum Krisenjahr 2011 aus der ***Bf1*** GmbH an ihn ausbezahlt worden und habe auch sein Geschäftsführungs-Engagement für die ***4*** GmbH mit abgegolten.

Die ***Bf1*** GmbH habe entsprechend auch eine „Umlage“ an ihre Tochtergesellschaft verrechnet, welche vor allem Personalkosten - u.a. auch eine Komponente für die Tätigkeit des Bf. als Geschäftsführer der ***4*** GmbH - zum Gegenstand gehabt habe. Ab 2012 habe sich diese aufgrund der Sistierung der Auszahlung eines Geschäftsführerbezugs aus der ***Bf1*** GmbH verringert.

Lediglich aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung sei kein „Salary-Split“ (Vereinbarung eines gesonderten Dienstverhältnisses mit einer jeden der beiden Gesellschaften) erfolgt. Infolge der Anstellung eines nicht beteiligten Mitgeschäftsführers in der Unternehmensgruppe und der massiven Verschlechterung der Ertragslagen der Gesellschaften habe der Bf. ab 2012 auf seinen Geschäftsführerbezug verzichtet, um (leider erfolglos) eine Insolvenz abzuwenden und damit wenigstens die ihm gebührenden Mieteinnahmen weiter zu beziehen bzw. abzusichern.

Die Geschäftsführertätigkeit des Bf. sei daher sehr wohl auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet gewesen, die ihm, der einfacheren Abwicklung wegen, bis 2011 aus der ***Bf1*** GmbH zugeflossen seien. Es sei daher unzutreffend, dass - wie in der Bescheidbegründung vorgebracht - keine Einkunftsquelle vorgelegen sei.

Der Bf. habe durch die gegen § 25 GmbHG, namentlich das Verbot der Rückgewähr von Einlagen, verstoßende Zahlung eine rechtswidrige Handlung gesetzt, die ihn als Geschäftsführer der ***4*** GmbH ersatzpflichtig gemacht habe. Die nach deren Aufdeckung zu leistenden Schadenersatzzahlungen seien daher dem Grunde nach als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl. VwGH 25.02.1997, [95/14/0112](#)). Es gebe keinerlei Anhaltspunkt für die Annahme, dass sich der Bf. aus privaten Motiven bewusst pflichtwidrig verhalten habe und aus diesem Grund der steuerliche Abzug nicht zustünde. Tatsächlich sei die ***4*** GmbH, vertreten durch den Masseverwalter, wegen der Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen gegen ihren Geschäftsführer an diesen herangetreten und habe ihn aufgefordert, einen Beitrag zur Schadenswiedergutmachung zu leisten. Der auf § 25 GmbHG gestützte Anspruch hätte nach Meinung des Bf. seitens des Masseverwalters jederzeit bei Gericht eingeklagt werden können.

Zur Vermeidung eines gerichtlichen Verfahrens (mit drohenden höheren Schadenersatzforderungen), des damit verbundenen Prozessrisikos sowie der dadurch entstehenden Kosten, habe der Bf. dem vom Masseverwalter angebotenen Vergleich zugestimmt. Die gegenständliche Vergleichszahlung sei in diesem Sinne zur Abwehr eines ansonsten zu erwartenden Prozesses auf Schadenersatz geleistet worden (vgl. BFG vom 02.04.2019, [RV/7104966/2016](#)).

Ausgaben, die erst nach Zufließen von Einnahmen oder der Beendigung der nichtselbständigen Tätigkeit anfallen, würden Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen, wenn der Veranlassungszusammenhang mit früheren Einnahmen gegeben ist (nachträgliche Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten). Zweifelsfrei sei der Bf. als Geschäftsführer der ***4*** GmbH sowie deren Muttergesellschaft, der ***Bf1*** GmbH, für diese Gesellschaften tätig gewesen und habe daraus Einkünfte erzielt. Der einheitlich aus der ***Bf1*** GmbH ausbezahlte Geschäftsführerbezug habe auch die Tätigkeit für die ***4*** GmbH abgegolten, was insbesondere durch die der Tochtergesellschaft verrechnete Umlage erkennbar sei. Im Rahmen seiner (entgeltlichen) Geschäftsführungstätigkeit für die ***4*** GmbH habe er gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßen und sei dadurch ersatzpflichtig geworden. Die Annahme des Vergleichsangebotes beruhe auf der Tatsache, dass dem Bf. als ehemaligen Geschäftsführer die Verantwortung für dieses Verhalten vorgeworfen wurde. Insofern sei von einem erwerbsbezogenen Veranlassungszusammenhang zwischen der mit dem Masseverwalter der ***4*** GmbH vereinbarten Vergleichszahlung und der ehemaligen Erwerbstätigkeit des Bf. auszugehen. Die Schadenersatzleistungen seien die unmittelbare Folge eines der (ehemaligen) beruflichen Sphäre des Bf. zurechenbaren Fehlverhaltens und somit als nachträgliche Erwerbsaufwendungen absetzbar (vgl. wiederum BFG vom 02.04.2019, [RV/7104966/2016](#)). Keinesfalls sei die den Zahlungen zugrundeliegende Haftung aufgrund eines Fehlverhaltens entstanden, das der Gesellschaftersphäre zuzurechnen sei. Im Übrigen bestehe auch ein kausaler bzw. finaler Zusammenhang mit den Mieteinnahmen

aus der Bestandgabe der Betriebsliegenschaften, die durch den Verzicht auf die Auszahlung eines Geschäftsführerbezuges in der Krisenphase abgesichert werden sollten, und auch den nunmehrigen Pensionseinkünften, welche dem Bf. aufgrund seiner früheren Geschäftsführertätigkeit zustehen würden (vgl. VwGH vom 06.07.2011, [2008/13/0234](#)). Aus diesen Einkünften habe die gegenständliche Schadenersatzzahlung bestritten werden müssen. Auch infolge dieser Mittel-Zweck-Beziehung und unter Bedachtnahme darauf, dass die Pensionsbezüge aus den bis 2012 erzielten Einkünften als Geschäftsführer gespeist worden seien, lasse sich ein Konnex mit steuerpflichtigen Einkünften herstellen, welche bis 2014 (Mieteinnahmen) und darüber hinaus (Pensionsbezüge) zugeflossen seien.

Es werde daher beantragt, die geleistete Schadenersatzzahlung aus dem Titel nachträglicher Erwerbsaufwendungen bzw. alternativ wegen des auch bestehenden Zusammenhangs mit den Mieteinnahmen (die damit abgesichert werden sollten) und den Pensionseinkünften (welche dem Bf. aufgrund der früher ausgeübten Geschäftsführertätigkeit zukommen) zum Abzug zuzulassen.

22.1. Die belangte Behörde legte die Beschwerde am 27.08.2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Im **Vorlagebericht** brachte die belangte Behörde zum Sachverhalt vor:

Der Bf. sei seit November 2013 alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der ***Bf1*** GmbH (Mutter der ***4*** GmbH). Für das Jahr 2011 habe die ***Bf1*** GmbH zum letzten Mal an den Bf. einen Lohnzettel ausgestellt.

Die ***Bf1*** GmbH sei seit 05.09.2013 (= Anmeldung zur Eintragung im Firmenbuch) Alleingesellschafter der ***4*** GmbH. Seit 08.11.2013 vertrete der Bf. diese als alleiniger Geschäftsführer. Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit gegenüber der ***4*** GmbH seien im Abgabensinformationssystem des Bundes (AIS) nicht erkennbar. Laut der steuerlichen Vertretung des Bf. (Mag. Moser) zahle der Bf. jedoch laufend SV-Beiträge für diese Tätigkeit. Diese mögen demnach im Übrigen auch für das Veranlagungsjahr 2014 als Betriebsausgabe abgezogen werden.

Sowohl über das Vermögen der ***4*** GmbH (***FN_2***; erstmals protokolliert beim LG ***1*** am 28.06.2007), als auch über das Vermögen des Gesellschafters ***Bf1*** GmbH (***FN_1***; Beschluss über die Eröffnung vom x.2014) sei ein Insolvenz-/Sanierungsverfahren eröffnet worden [s. 1. Bericht des Insolvenzverwalters v. 06.05.2014, S. 2f.].

Zur Zahlungsunfähigkeit der ***4*** GmbH habe laut Insolvenzverwalter (nachfolgend kurz: IV) eine am 03.01.2014 in der Höhe von EUR 300.000 vorgenommene Einlagenrückzahlung an die Mutter (***Bf1*** GmbH) beigetragen [5. Bericht des IV, S. 3,6]. Betriebsintern sei dieser

Vorgang als Darlehen an die ***Bf1*** GmbH tituliert worden [s. Sonderbericht des IV v. 31.3.2014, S. 3]. Durch diesen Vorgang habe die Geschäftsführung gegen die Regeln der Kapitalerhaltung verstoßen [s. 1. Bericht des Insolvenzverwalters v. 06.05.2014, S. 41]. Diesen Betrag habe die ***Bf1*** GmbH dazu verwendet, eigene betriebliche Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen [s. Sonderbericht des IV v. 31.03.2014, S. 2]. Von einer weiteren Ausschüttung an den dahinterstehenden Gesellschafter der ***Bf1*** GmbH, den Bf., sei nicht die Rede.

Den Anspruch auf die Rückzahlung der obigen Einlagenrückgewähr hat der IV gegen den Bf. persönlich gestellt und im Rahmen eines Vergleichs mit dem Gläubigerausschuss unter Billigung des Konkursgerichts in der Höhe von EUR 125.000 durchgesetzt [s. 2. Bericht des Insolvenzverwalters v. 11.12.2014, S. 3 iVm. 4. Bericht v. 03.12.2015, S. 3].

Hinweis auf die Art der Inanspruchnahme gebe der IV auch in seinem 1. Bericht v. 06.05.2014 (s. S. 4): Danach hafte neben dem Gesellschafter auch der Geschäftsführer für die Rückbezahlung der oben erwähnten verbotenen Einlagenrückgewähr.

In Ergänzung zur Bescheidbegründung des Einkommensteuerbescheides vom 10.05.2019 erstattete die belangte Behörde folgende **Stellungnahme**:

Eine vom Bf. behauptete Vergütung über eine Drittanstellung des Bf. über die ***Bf1*** GmbH verbunden mit der einer Leistung der Geschäftsführer-Tätigkeit entsprechenden Umlage von der ***4*** GmbH an die ***Bf1*** GmbH gehe ins Leere: Der Bf. habe mit der Geschäftsführertätigkeit bei der ***4*** GmbH erst 2013 begonnen. Bereits 2012 habe er keine Einkünfte als Geschäftsführer mehr erhalten; auch nicht von der ***Bf1*** GmbH. Damit seien dem Bf. keine Einkünfte aus der Geschäftsführer-Tätigkeit bei der ***4*** GmbH zugeflossen. Mangels Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG habe diese Tätigkeit keine Einkunftsquelle vermittelt.

22.2. Weiters legte die belangte Behörde im Zuge der Beschwerdevorlage folgende **Dokumente** vor:

22.2.1. Sonderbericht des Insolvenzverwalters (= IV) zu *4*** GmbH vom 31.03.2014**

22.2.2. Berichte des IV zu *4*** GmbH:** 1. Bericht vom 06.05.2014, 2. Bericht vom 11.12.2014, 3. Bericht vom 16.06.2015, 4. Bericht vom 03.12.2015, 5. Bericht vom 13.05.2016, 6. Bericht (I) vom 02.12.2016, 6. Bericht (II) vom 06.12.2016, 7. Bericht vom 13.06.2017

22.2.3. Erklärte Beträge laut Einkommensteuererklärung 2014

22.2.4. Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bf. vom 20.11.2018 zur Einreichung der berechtigten Einkommensteuererklärung 2014 samt Beilagen

22.2.5. Vorhalt an Insolvenzverwalter der *4*** GmbH vom 31.01.2019**

Mittels dieses Schreibens ersuchte die belangte Behörde den Insolvenzverwalter der ***4*** GmbH, jene MV-Berichte bzw. Unterlagen zu übermitteln, in denen der genaue Sachverhalt betreffend den von diesem geltend gemachten Anspruch auf Einlagenrückgewähr gegen den Geschäftsführer der Muttergesellschaft, ***Bf1*** GmbH, den Bf. persönlich und gegenüber der Bank, sowie Informationen über den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit ersichtlich sind.

22.2.6. Schreiben des Insolvenzverwalters vom 04.03.2019 betreffend Übermittlung der Berichte betreffend die ***4*** GmbH

22.2.7. E-Mail der steuerlichen Vertretung des Bf. vom 24.01.2019 mit Auszügen aus Literatur und Judikatur

22.2.8. Diverse Aktenvermerke

22.2.8.1. Skizze

[...]

22.2.8.2. Notiz

[...]

22.2.8.3. Abfrage Urkundensuche Firmenbuch vom 28.01.2019 zu *FN_2*** (***4*** GmbH)**

[...]

22.2.8.4. Aktenvermerke der belangten Behörde

[...]

22.2.8.5. E-Mail des Fachbereichs an die Betriebsprüfung vom 25.04.2019

Dieses E-Mail enthält die wörtliche Bescheidbegründung des angefochtenen Bescheides betreffend die (Nicht-)Abzugsfähigkeit der Vergleichszahlung sowie das Vorbringen der belangten Behörde im Vorlagebericht betreffend den Sachverhalt. Weiters wird auf ein Telefonat vom 25.04.2019 Bezug genommen, mit welchem die belangte Behörde der steuerlichen Vertretung des Bf. die Bescheidbegründung mündlich zur Kenntnis gebracht habe. Die steuerliche Vertretung habe demnach im Anschluss darauf hingewiesen, dass auch in den Folgejahren 2015 ff. von einer Abzugsfähigkeit der obigen Zahlungen ausgegangen werde und man sich vorbehalte, gegen die Verweigerung des Abzuges der Zahlung Beschwerde zu erheben.

Der Sachverhalt werde wie folgt rechtlich gewürdigt:

Die verbotene Einlagenrückgewähr löse in erster Linie einen Rückforderungsanspruch gem. § 83 Abs. 1 GmbHG gegenüber der Gesellschafterin (***Bf1*** GmbH) aus. Erst in weiterer Folge könne ersatzweise auf die Geschäftsführerhaftung gem. § 25 Abs. 3 Z 1 GmbHG zurückgegriffen werden.

Die Tatsache, dass die Inanspruchnahme der ***4*** nicht gegenüber der Gesellschafterin, der ***Bf1*** GmbH, sondern gegenüber dem Geschäftsführer, dem Bf. persönlich, erfolge, weise auf die Inanspruchnahme als Geschäftsführer im Rahmen der Geschäftsführerhaftung hin.

Ebenso weise die Tatsache, dass der Bf. im Rahmen des Vergleichs den obigen Betrag an die Konkursmasse der ***4*** GmbH bezahlt habe, darauf hin, dass er in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer ein Interesse daran habe, die drohende Haftungsinanspruchnahme ggf. auch in höherem Ausmaß zu vermeiden. Als Gesellschafter der ***Bf1*** GmbH habe er keine Nachschusspflicht. Es sei nicht anzunehmen, dass der Bf. als Gesellschafter ein Interesse daran habe, in die bereits insolvente ***Bf1*** GmbH weitere Einlagen zu leisten; dies umso weniger, als sie von der Erfolglosigkeit bedroht seien.

Selbst wenn der Rückforderungsanspruch der verbotenen Einlagenrückgewähr gem. § 83 Abs. 1 GmbHG zunächst gegen die Gesellschafterin gerichtet sei, so habe sie diesen Betrag nicht weiter an den Alleingesellschafter (den Bf.) ausgeschüttet, sondern für die Begleichung der eigenen betrieblichen Zahlungsverpflichtungen verwendet, sodass die Inanspruchnahme in der Höhe von EUR 125.000 auch nicht als Rückgängigmachung einer Ausschüttung an den Bf. als Gesellschafter der ***Bf1*** GmbH verstanden werden könne.

Jedoch ungeachtet der Frage, ob die Vergleichszahlung von EUR 150.000 deswegen erfolgt sei, um eine mögliche gerichtliche Inanspruchnahme als Geschäftsführer (Haftung) abzuwenden oder in der Eigenschaft als mittelbarer Gesellschafter bezahlt wurde, so sei festzustellen, dass der Bf. als Geschäftsführer der ***4*** GmbH weder im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2014, noch in den Jahren davor daraus Einkünfte erklärt habe. Ein Abzug obiger Zahlung stehe schon alleine mangels Zuordnung dieser Betriebsausgaben zu betrieblichen Einnahmen (= Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG) nicht in Frage.

Eine von der steuerlichen Vertretung des Bf. behauptete Drittanstellung über die ***Bf1*** GmbH (siehe deren Lohnzettel, letztmalig 2011) komme nicht in Frage, weil die Geschäftsführertätigkeit bei der ***4*** GmbH erst 2013 begonnen habe und in diesem Jahr auch keine Einkünfte aus dieser Geschäftsführertätigkeit mehr erzielt worden seien.

22.2.9. Lohnzettel des Beschwerdeführers 2005-2011 und Veranlagung Übersicht 2005 -2014 vom 27.08.2019

Daraus geht hervor, dass seitens der ***Bf1*** GmbH für den Zeitraum 2005 – 2011 ein **Lohnzettel** betreffend den Bf. ausgestellt wurde. Betreffend den Zeitraum 2012 - 2014 hingegen ist das demnach nicht der Fall. Seitens der ***4*** GmbH scheinen in der Veranlagung des Bf. laut diesen vorgelegten Dokumenten keine ausgestellten Lohnzettel auf.

22.2.10. Firmenbuch-Auszug vom 28.01.2019 zu *FN_2*** (***4*** GmbH in Liquidation)**

22.2.11. Firmenbuch-Auszug vom 05.04.2019 zu *FN_1*** (***Bf1*** GmbH)**

23. Das Rechtsmittel ging bei der ***Gerichtsabteilung GA_1*** des Bundesfinanzgerichtes am **27.08.2019** ein. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 30.07.2020 mit Wirksamkeit zum **01.10.2020** wurde die Rechtssache der ***Gerichtsabteilung GA_1*** gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der ***Gerichtsabteilung GA_2*** neu zugeteilt.

24. Aus der **Insolvenzdatei** der Justiz betreffend das **Konkursverfahren der ***Bf1*** GmbH** zu GZ ***GZ_1*** geht hervor, dass die Schlussrechnung und der Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters vom x.2021 (Ausschüttung einer Quote von 9,5%) mit Beschluss vom x.2021 genehmigt wurden. Der **Konkurs** wurde nach Schlussverteilung mit Beschluss vom **x.2021 aufgehoben**.

25. Mit per Fax eingebrachter Eingabe vom **03.03.2021** zog der Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den **Senat** gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO zurück.

26. Mit Anbringen vom **09.04.2021** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen und die für 15.04.2021 angesetzte mündliche Verhandlung mit **Beschluss vom 09.04.2021** abberaumt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (in der Folge: „Bf.“) war seit 08.11.2013 einziger selbständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer und Alleingesellschafter der *****Bf1*** GmbH, ***FN_1*** Landesgericht ***1***, mit Sitz in ***2***, ***PLZ*** ***3*****. Davor vertrat der Bf. die *****Bf1*** GmbH** seit 01.01.2005 gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer. Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit bei der *****Bf1*** GmbH** erzielte der Bf. zuletzt im Jahr 2011.

Die *****Bf1*** GmbH** wiederum war zunächst Mehrheitsgesellschafterin und seit 05.09.2013 alleinige Gesellschafterin der *****4*** GmbH, ***FN_2*** LG ***1***, mit Sitz in ***5***, ***PLZ*** ***6***** (Gründung im Jahr 2007). Der Bf. war von 08.11.2013 bis 28.02.2018 erstmals und ab diesem Zeitpunkt einziger handelsrechtlicher Geschäftsführer mit selbständiger Vertretung der *****4*** GmbH**.

Der Bf. bezog im Zeitraum 2007 – 2014 zu keiner Zeit Einkünfte aus der Tätigkeit als Geschäftsführer der *****4*** GmbH**.

Seit dem 01.03.2007 verfügt der Bf. über Pensionseinkünfte.

Am 03.01.2014 wurde dem Kreditkonto der *****4*** GmbH** bei der *****Bank***** ein Betrag von EUR 300.000,00 entnommen und diese Geldsumme an die Muttergesellschaft, die *****Bf1*** GmbH**, transferiert. Der entnommene Geldbetrag wurde auf ein aus Anlass dieser Entnahme seitens dieser Bank neu eingerichtetes Subkonto umgebucht. Dieser Betrag wurde dazu verwendet, fällige betriebliche Zahlungsverpflichtungen der *****Bf1*** GmbH** zu erfüllen, nachdem die Bank zuvor die Überweisungen dieser Zahlungsverpflichtungen der *****Bf1*** GmbH** von deren Betriebsmittelkonto abgelehnt hatte. Ein danach verbliebener Restbetrag von EUR 9.924,30 wurde am 28.01.2014 vom vorhin erwähnten eingerichteten Subkonto entnommen und dem Betriebsmittelkonto der *****Bf1*** GmbH** debitmindernd gutgeschrieben. Betriebsintern wurde dieser Vorgang als Darlehensgewährung seitens der *****4*** GmbH** an die *****Bf1*** GmbH** tituliert. Eine Urkunde über die Darlehensgewährung wurde nicht errichtet.

Über das Vermögen der ***Bf1*** GmbH wurde mit Beschluss des LG ***1*** vom x.2014 als Insolvenzgericht zu GZ ***GZ_1*** das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet. Am 18.02.2014 wurde der seit 11.02.2014 bestellte Masseverwalter der ***Bf1*** GmbH in das Firmenbuch eingetragen.

Auf Eigenantrag der ***4*** GmbH wurde über deren Vermögen mit Beschluss des LG ***1*** vom x.2014 zu GZ ***GZ_2*** das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft infolge der Eröffnung des Konkurses aufgelöst.

Aus Sicht des Insolvenzverwalters der ***4*** GmbH stellten diese oben genannten Transaktionen wegen Verstoßes gegen Kapitalerhaltungsvorschriften eine verbotene Einlagenrückgewähr dar (§ 82 GmbHG), welche einen Rückforderungsanspruch der Gesellschaft zur Folge hätten. Aus diesem Grund forderte der Insolvenzverwalter zunächst den Geschäftsführer der Muttergesellschaft (***Bf1*** GmbH), den Bf. persönlich, schriftlich dazu auf, den Betrag von EUR 300.000,00 an die Konkursmasse (der ***4*** GmbH) zu bezahlen.

Mit Zustimmung des Gläubigerausschusses der ***4*** GmbH vom 25.11.2014 und mit Billigung des Konkursgerichtes schloss der Bf. mit den Konkursgläubigern und der Bank einen Vergleich betreffend *„den Anspruch der Konkursmasse auf Rückerstattung der im Jänner 2014 erfolgten Einlagenrückgewähr von EUR 300.000,00 abzüglich einer nicht kapitalersetzenden Gegenforderung von EUR 91.370,49, somit EUR 208.629,51“* ab, mit welchem *„die wechselseitigen Forderungen und Ansprüche aus dem rechtserzeugenden Sachverhalt der Einlagenrückgewähr vom 03.01.2014 bereinigt und verglichen“* wurden: Der Bf. leistete demnach an die Konkursmasse binnen 14 Tagen nach Abschluss des Vergleiches einen Betrag von EUR 125.000,00, während die Bank einen Betrag von EUR 25.000,00 bezahlte. Gleichzeitig verzichtete die Bank darauf, hinsichtlich eines bestrittenen Betrages in Höhe von EUR 5.262.737,50 eine Feststellungsklage einzubringen und hat daher am Konkurs mit dieser Forderung nicht teilgenommen, was zu einer erheblichen Erhöhung der Quote für die Konkursgläubiger führte.

Der Bf. brachte weiters eine Zahlungsbestätigung der im Kalenderjahr 2014 bezahlten GSVG-Pflichtbeiträge in der Höhe von insgesamt EUR 1.741,70 bei.

Seit dem Jahr 2012 verzichtete der Bf. auf die Auszahlung eines Geschäftsführerentgeltes seitens der ***Bf1*** GmbH. Der Bf. bezog von der ***4*** GmbH nie Einkünfte aus einer Geschäftsführertätigkeit. Der Grund für die Durchführung der Vergleichszahlung des Bf. lag nicht in einem Zusammenhang mit – allenfalls lediglich früheren - Einnahmen aus einer Geschäftsführertätigkeit, sondern in der Gesellschafterstellung des Bf.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant und im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird – unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt, dem Parteilichvorbringen sowie aus Abfragen des Gerichtes im Firmenbuch und in der Insolvenzdatei.

Der Bf. hielt im beschwerdegegenständlichen Zeitraum mittelbar über die ihm zu 100% gehörende ***Bf1*** GmbH 100% der ***4*** GmbH.

Es steht unbestritten fest, dass der Bf. für die Geschäftsführertätigkeit für die ***4*** GmbH keine als solche ausgewiesene, direkte Vergütung erhalten hat. Es gab weder entsprechendes Parteilichvorbringen oder sonstige aktenkundige Hinweise darauf, insbesondere lag kein entsprechender Lohnzettel vor.

Der Bf. bezog aber auch nicht – wie vom Bf. behauptet - indirekt Einkünfte für die Geschäftsführertätigkeit für die ***4*** GmbH:

Dazu brachte der Bf. bereits im Verfahren vor der belangten Behörde vor, dass er nur deshalb keinen eigens ausgewiesenen Lohn bzw. selbstständige Einkünfte seitens dieser GmbH erhalten habe, da dies einerseits bereits mit seinen Bezügen aus der ***Bf1*** GmbH abgedeckt gewesen sei und man nicht eigens einen „salary split“ habe machen wollen und dass andererseits grundsätzlich bereits aufgrund der zusehend angespannten finanziellen Lage der ***4*** GmbH keine eigene Vergütung des Bf. mehr erfolgen sollte. Ab 2012 habe sich diese aufgrund der Sistierung der Auszahlung eines Geschäftsführerbezugs aus der ***Bf1*** GmbH verringert.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Bf. von der ***4*** GmbH nie und ab 2012 selbst hinsichtlich der ***Bf1*** GmbH keinerlei Einkünfte (aus Geschäftsführertätigkeiten) erklärt hat. Eine behauptete Verrechnung einer Umlage kann nur stattgefunden haben, soweit dem Bf. tatsächlich auch Bezüge ausgezahlt wurden. Dies war unstrittig und wie ausgeführt bereits ab 2012 jedenfalls nicht mehr der Fall. Eine fremdüblich vorgenommene Entlohnungsvereinbarung der ***4*** GmbH direkt mit dem Bf. wurde weder behauptet, noch ergaben sich Hinweise darauf. Insbesondere wurden keine Urkunden oder sonstigen Belege für die Behauptung des Bf. vorgelegt, dass mit dem Entgelt für die Geschäftsführung der ***Bf1*** GmbH bereits die Geschäftsführung für deren Tochter-GmbH mitabgegolten gewesen sei. Ein derartiger Umstand erschiene zudem durchaus ungewöhnlich und atypisch, weshalb selbst für eine Glaubhaftmachung bloße Behauptungen nicht ausreichend waren. Es war daher auch nicht anzunehmen, dass bloß ein „abgekürzter Zahlungsweg“ gewählt wurde oder nur aus Effizienzgründen ein „salary split“ unterblieb. Der Bf. brachte zudem bereits selbst eindeutig vor, dass er ab 2012 auf das Gehalt „verzichtet“ habe: „Um die ohnehin

unbefriedigende Ertragslage nicht weiter zu belasten, hat der Bf. ab 2012 auf die Auszahlung eines Geschäftsführerbezuges verzichtet.“ Dass der Bf. bereits ab diesem Zeitpunkt, also ab 2012, einer schon drohenden Insolvenz der ***4*** GmbH entgegenwirken und dadurch zumindest die ihm aus der Vermietung der Betriebsliegenschaft zufließenden Mieteinnahmen absichern habe wollen, widersprach einerseits dem Bericht des Insolvenzverwalters der ***4*** GmbH, wonach sich der Geschäftsverlauf in den letzten Wirtschaftsperioden vor der Insolvenzeröffnung durchaus positiv entwickelt habe. Zum anderen ergab sich aus den Steuererklärungen des Bf., dass die Einnahmen des Bf. aus Vermietung und Verpachtung bei Weitem nicht die Größenordnung der (einstigen, zuletzt 2011 erhaltenen) Geschäftsführerbezüge erreichte, womit ein solcher Verzicht bloß zur Rettung von Mieteinnahmen nicht nachvollziehbar erscheint. Wenn der Bf. angab, dass ein Verzicht auf eine Geschäftsführervergütung dem Erhalt der (bereits seit dem März 2007 bezogenen) betrieblichen Pension dienen würde, so ist darauf hinzuweisen, dass die gegenständlich bezogene Pension des Bf. laut den aktenkundigen Lohnzetteln jeweils keine „Betriebspension“ darstellte, sondern von der Pensionsversicherungsanstalt ausbezahlt wurde und somit nicht von der Existenz oder Bonität der Unternehmen des Bf. abhing.

Zusammengefasst war das Vorbringen des Bf. nicht dazu geeignet, darzulegen, dass der Bf. von der ***4*** GmbH jemals Einkünfte bezogen hätte.

Es war daher in Anbetracht der Gesamtumstände (insbesondere der Gesellschafterverhältnisse) festzustellen, dass der Bf. von der ***4*** GmbH seit deren Gründung im Jahr 2007 keine Einkünfte bezogen hat.

Folglich kann es keine Einkünfte gegeben haben, zu deren Sicherung der Bf. diese Vergleichszahlung hätte leisten können. Es kann damit auch kein Veranlassungszusammenhang zwischen der Vergleichszahlung, welche der Bf. als (ggf. nachträgliche) Betriebsausgaben anerkannt wissen wollte und Einnahmen aus einer Geschäftsführertätigkeit bestanden haben.

Strittig war weiters, ob der Bf. die Vergleichszahlung aufgrund seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der ***4*** GmbH oder als (mittelbarer) Gesellschafter dieser Gesellschaft leistete. Der Bf. behauptete Ersteres, die belangte Behörde ging von Letzterem aus.

Es wird nicht bezweifelt, dass auch die Sicherung der Einkunftsquelle der Geschäftsführerbezüge einem Geschäftsführer ein Anliegen ist. Dennoch ist in der Regel davon auszugehen, dass im Falle eines (mittelbaren) Gesellschafter-Geschäftsführers, wie es sich im gegenständlichen Fall verhält, die Gesellschafterstellung gegenüber der Geschäftsführereigenschaft dominierend ist (vgl. VwGH 20.12.2000, [98/13/0029](#) mwN). Primär dienen Einlagen des Gesellschafterseiner in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft dem Fortbestand der Gesellschaft. Die Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge ist erst eine weitere Folge des Fortbestandes der Gesellschaft und tritt daher gegenüber dem primären

Zweck der Einlage in den Hintergrund (BFG 15.02.2016, [RV/1100263/2013](#) mit Hinweis auf VwGH 24.09.2007, [2005/15/0041](#); 29.07.2010, [2007/15/0234](#); 28.05.2008, [2005/15/0167](#); 20.05.2010, [2008/15/0335](#); BFG 13.08.2015, [RV/5100925/2013](#)). Auch im konkreten Fall gab es keine Hinweise, die eine andere Priorisierung und damit eine abweichende Feststellung zulassen würden. Dem Bf. war kein Versehen und keine Unachtsamkeit unterlaufen, sondern er hatte in Kenntnis der Gesellschafter- und Haftungsverhältnisse mit der offenbar gegen Kapitalerhaltungsvorschriften verstoßenden Zahlung an die in Not geratene Muttergesellschaft aus der Sicht der ***4*** GmbH keine betrieblichen, sondern private Motive (nämlich des Gesellschafters des Mutterunternehmens, der er selbst war) verfolgt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zur Abweisung der Beschwerde

3.1.1 Rechtslage

Nach [§ 2 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) unterliegen unter anderem Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Einkommensteuer. Entsprechend [§ 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988](#) idF. BGBl. Nr. 201/1996 fallen Gehälter und sonstige Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für deren Beschäftigung gewährt werden, unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) idF. BGBl. I Nr. 105/2014 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Nach der Bestimmung des [§ 4 Abs. 4 Z 1 lit. a zweiter Satz EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben (auch) Beiträge der Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken- Unfall- und Pensionsversicherung.

Nach [§ 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988](#) idF. BGBl. I Nr. 105/2014 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind nach [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988](#) auch Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung.

Entsprechend [§ 18 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988](#) idF. BGBl. I Nr. 112/2012 sind Beiträge und Versicherungsprämien zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Privat veranlasste Kosten sind nach [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) idF. BGBl. I Nr. 13/2014 sind (der Lebensführung) nicht abzugsfähig, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder

gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#) iF. BGBl. I Nr. 52/2009 zählen Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

3.1.2 Erwägungen

Voraussetzung für die Anerkennung von Betriebsausgaben im Sinne des [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) wie für Werbungskosten im Sinne des [§ 16 EStG 1988](#) ist in Verbindung mit [§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#) zunächst jeweils das Vorliegen einer Einkunftsquelle nach [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#). Sowohl Betriebsausgaben als auch Werbungskosten sind der jeweiligen Einkunftsquelle zuzuordnen (VwGH 23.01.2019, [Ra 2018/13/0052](#); Doralt/Mayr/Kirchmayr/Zorn, EStG²¹, § 4 Tz 234 und § 16 Tz 11; Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 4 Rz 55 (Stand 1.7.2020, rdb.at)).

Ein von vornherein vereinbarter Verzicht auf Einnahmen führt im Allgemeinen nicht zum Vorliegen von Einkünften des Verzichtenden. Ein Verzicht aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen gegenüber einer Körperschaft (verdeckte Sacheinlage) führt einkommensteuerlich zu keinen Einnahmen (Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 2 Rz 35 (Stand 1.10.2018, rdb.at)).

Wie festgestellt wurde, bezog der Bf. zu keiner Zeit Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit für die ***4*** GmbH. Auch verzichtete der Bf. bereits nach eigenen Angaben ab 2012 auf ein Entgelt für seine Geschäftsführertätigkeit bei deren Muttergesellschaft ***Bf1*** GmbH und übte diese Tätigkeit daher ab diesem Zeitpunkt unentgeltlich aus.

Es mangelt dem Bf. daher bereits grundsätzlich an einer Einkunftsquelle (an Einkünften), welche jedoch erforderlich wäre(n), um Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend machen zu können. Aufgrund der Unentgeltlichkeit stellt diese Tätigkeit keine Einkunftsquelle (sondern nur eine Quelle von Aufwendungen) dar. Solcherart können die durch die Geschäftsführungstätigkeit bedingten Aufwendungen (als Werbungskosten oder Betriebsausgaben) keine einkommensteuerliche Berücksichtigung finden, soweit kein alle Zweifel ausschließender Zusammenhang mit einer (anderweitig bestehenden) Einkunftsquelle vorliegt (VwGH 06.07.2011, [2008/13/0234](#) mwN).

Auch die bis zum Jahr 2011 von der ***Bf1*** GmbH für die Geschäftsführung bezogenen Einkünfte können keine nachträgliche Berücksichtigung der geltend gemachten Ausgaben bewirken, wenn eine Einkunftsquelle aufgegeben wird, indem der Bf. ab dem 01.01.2012 zur Gänze auf Einkünfte aus der Tätigkeit als Geschäftsführer der ***Bf1*** GmbH verzichtet. In solchen Fällen sind dem „Verfügungsberechtigten“ keine Einkünfte mehr zuzurechnen. Es mangelt an einer entsprechenden Einkunftsquelle, da im beschwerdegegenständlichen Fall keine konkrete Vorausverfügung über diese Einkünfte getroffen, sondern auf diese verzichtet

wurde (vgl. *Jakom*, EStG¹³ § 2 Rz 145; *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 2 Rz 35 [Stand 1.10.2018, rdb.at]).

Aufwendungen, die einem Gesellschafter-Geschäftsführer in seiner einkommensteuerlich relevanten Sphäre erwachsen, sind entweder durch seine Tätigkeit als Geschäftsführer (und sohin im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger oder selbständiger Arbeit) oder durch seine Stellung als Gesellschafter veranlasst, wobei die jeweilige Veranlassung bei der steuerlichen Beurteilung der einzelnen Aufwendung zu prüfen ist.

Selbst im Falle des Vorliegens einer Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG 1988 wäre daher im vorliegenden Fall im Wesentlichen zu klären, ob die Zahlungen des Bf. an Gläubiger der ***4*** GmbH durch das Gesellschaftsverhältnis oder durch die Tätigkeit als Geschäftsführer veranlasst oder überhaupt der privaten Sphäre zuzurechnen waren. Für die Frage der Abziehbarkeit von Schadenersatzzahlungen als Erwerbsaufwendungen ist entscheidend, welcher Sphäre das Fehlverhalten zuzuordnen ist (VwGH 23.01.2019, [Ra 2018/13/0052](#) mit Verweis auf VwGH 01.06.2017, [Ra 2015/15/0070](#), mwN).

Zahlungen aufgrund einer Inanspruchnahme als Haftender können zwar Werbungskosten oder Betriebsausgaben darstellen; dies aber nur dann, wenn die Haftung nicht aufgrund eines Fehlverhaltens entsteht, das der Gesellschaftersphäre zuzurechnen ist (VwGH 23.01.2019, [Ra 2018/13/0052](#) mit Verweis auf VwGH 22.05.2014, [2010/15/0211](#)).

Unter Werbungskosten sind beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen, die objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen. Auch Ausgaben, die erst nach dem Zufließen von Einnahmen oder der Beendigung der nichtselbständigen Tätigkeit anfallen, können Werbungskosten oder Betriebsausgaben darstellen, wenn der Veranlassungszusammenhang mit früheren Einnahmen gegeben ist (nachträgliche Werbungskosten).

Schadenersatzleistungen sind dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn die Ersatzpflicht durch das Dienstverhältnis veranlasst ist.

In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen ist daher im vorliegenden Beschwerdefall zu klären, ob es sich bei der in Rede stehenden, als Betriebsausgabe geltend gemachten Zahlung um entsprechende Schadenersatzleistungen handelt und inwieweit ein Zusammenhang dieser Zahlungen mit dem ehemaligen Dienstverhältnis als Geschäftsführer besteht.

Allgemein sind Schadenersatzleistungen, die auf ein Fehlverhalten eines Betriebsinhabers zurückzuführen sind, dann abzugsfähig, wenn das Fehlverhalten und die sich daraus ergebenden Folgen der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind (VwGH 29.07.1997, [93/14/0030](#)). Das ist in der Regel der Fall, wenn der Betriebsinhaber in Ausübung seiner betrieblichen

Tätigkeit aus Versehen oder einem sonstigen ungewollten Verhalten (also nicht vorsätzlich oder grob fahrlässig) einen Schaden verursacht. Für die Frage der Abziehbarkeit von Schadenersatzzahlungen ist entscheidend, ob das Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzuordnen ist oder es als private Verhaltenskomponente das Band zur betrieblichen/beruflichen Veranlassung durchschneidet (*Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 4 Rz 82 Stichwort „Schadenersatz“ [Stand 1.7.2020, rdb.at] mit Verweis auf VwGH 28.04.2011, [2008/15/0259](#); VwGH 24.10.2000, [95/14/0048](#); 30.05.2001, [95/13/0288](#); 01.06.2017, [Ra 2015/15/0070](#)). Schadenersatzleistungen als Folge eines aus privaten Gründen bewusst pflichtwidrigen Verhaltens sind nicht abzugsfähig (VwGH 24.10.2000, [95/14/0048](#)).

Die Gesellschafterstellung geht bei Zahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers nach ständiger Rechtsprechung der betrieblichen/beruflichen Veranlassung in der Regel klar vor (VwGH 20.12.2000, [98/13/0029](#), bereits im Zusammenhang mit einer wesentlichen Beteiligung von 50%, vgl. auch VwGH 26.06.2013, [2009/13/0071](#)):

„Ausgehend von der Überlegung, dass es einkommensteuerrechtlich keinen Unterschied darstellt, 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, hat es der Verwaltungsgerichtshof abgelehnt, derartige Vermögensverluste etwa bei den Geschäftsführerbezügen des Gesellschafters als einkünftermindernd zu berücksichtigen. Die Übernahme der Haftungen (und in der Folge der Schulden der GmbH) durch den Gesellschafter-Geschäftsführer dient wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH und nur indirekt der Erhaltung der nichtselbständigen Einkünfte (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. September 1993, [90/14/0028](#), und vom 23. Mai 1996, [94/15/0069](#), mwN). Ob es sich bei diesen Einkünften des Gesellschafters einkommensteuerrechtlich um Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit handelt, ändert an dieser Beurteilung nichts, zumal auch hier die Übernahme derartiger Haftungen primär mit der Gesellschafterstellung zusammenhängt (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 1999, [98/13/0014](#), mwN (...)).“

Auch im vom Bf. zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 09.12.2004, [99/14/0253](#) ist dieser der soeben geschilderten Rechtsansicht und der Ansicht des dort zuständigen Finanzamtes gefolgt, dass Betriebsausgaben (oder Werbungskosten) nur dann abzugsfähig sind, wenn das Fehlverhalten und die sich daraus ergebenden Folgen der betrieblichen Sphäre zuzurechnen sind. Das sei in der Regel dann der Fall, wenn aus Versehen ein Schaden verursacht werde. Im nun beschwerdegegenständlichen Fall konnte jedoch von einem Versehen des Bf., das zu der Schadenersatzpflicht bzw. -leistung führte, nicht gesprochen werden.

Die konkrete Vergleichszahlung könnte daher nicht als absetzbare Schadenersatzleistung anerkannt werden: Diese Zahlung erfolgte primär aufgrund der (mittelbaren) Gesellschafterstellung und nicht aufgrund der Geschäftsführer-Eigenschaft des Bf., da das zur Haftungsanspruchnahme führende Fehlverhalten, nämlich die Zahlung von EUR 300.000,00, der Gesellschaftersphäre zuzurechnen war (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG § 4 Rz 330, Stichwörter „Schadenersatz“ und „Haftung eines GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers“).

Wenn der Bf. vorbringt, dass Schadenersatzleistungen auch Geschäftsführer treffen können, die keine Gesellschafter sind, ist dem zwar beizupflichten. Jedoch ergibt sich daraus aber noch nicht, dass dies im Falle von Geschäftsführer-Gesellschaftern mit den gleichen Rechtsfolgen verbunden wäre: Bei diesen kommt noch das wesentliche Element der Gesellschafterstellung hinzu. Daher wäre im Einzelfall darauf abzustellen, woher das Motiv für die entsprechenden, den Schadenersatz auslösenden Handlungen sowie für die konkrete Schadenersatzleistung im Wesentlichen stammt. Gerade im konkreten Fall hätte ein Geschäftsführer, der keine Gesellschafterinteressen im Hintergrund hätte, keinen Grund, eine Verfügung über EUR 300.000,00 wie geschehen zu treffen und die sich aus der vorhersehbaren Schadenersatzforderung ergebende Vergleichszahlung zu tätigen. Die Ursache für das Fehlverhalten kann daher im Wesentlichen nur in der Gesellschafterstellung gelegen haben. Ziel dieses Fehlverhaltens (der Zahlung von EUR 300.000,00) war offenbar, der Muttergesellschaft [...] GmbH, deren Alleingesellschafter der Bf. zu diesem Zeitpunkt war, ein temporäres finanzielles Polster zu verschaffen, damit diese fällige Zahlungen leisten konnte, wozu sie aus Eigenem nicht mehr in der Lage war (vgl. VwGH 20.12.2000, [98/13/0029](#); BFG 15.02.2016, [RV/1100263/2013](#)). Dass Bürgschaften oder Konstellationen, die im Ergebnis auf eine Einlage hinauslaufen, nicht in Betriebsausgaben (Werbungskosten) des Gesellschafters umgedeutet werden können, ist bereits hinreichend in der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung behandelt worden (VwGH 24.01.1990, [86/13/0162](#); 07.09.1993, [90/14/0028](#), 23.05.1996, 94/15/0069; VwGH 26.11.1996, [96/14/0028](#); 20.12.2000, [98/13/0029](#); 18.12.2001, [2001/15/0060](#); 21.10.2003, [2003/14/0076](#); 31.03.2004, [2004/13/0021](#); 03.08.2004, [99/13/0252](#); 09.12.2004, [99/14/0253](#); 24.07.2007, [2006/14/0052](#); 24.09.2007, [2005/15/0041](#); 28.05.2008, [2005/15/0167](#); 20.05.2010, [2008/15/0335](#); 29.07.2010, [2007/15/0234](#); 28.10.2010, [2007/15/0040](#); 28.04.2011, [2008/15/0259](#); 26.06.2013, [2009/13/0071](#); 22.05.2014, [2010/15/0211](#); 01.06.2017, [Ra 2015/15/0070](#); 23.01.2019, [Ra 2018/13/0052](#); vgl. auch *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 4 Rz 24, 58a, 82 [Stand 1.7.2020, rdb.at]).

Das vom Bf. in der Eingabe vom 29.01.2019 zitierte Erkenntnis des BFG vom 30.03.2018, [RV/7100104/2017](#), wurde unter Hinweis auf diese ständige Rechtsprechung nach einer Amtsrevision mit Erkenntnis des VwGH vom 23.01.2019, [Ra 2018/13/0052](#), wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, da anhand der getroffenen Feststellungen nicht beurteilt werden konnte, welcher Sphäre ein allfälliges Fehlverhalten des Mitbeteiligten zuzuordnen war.

Betreffend das vom Bf. ins Treffen geführte Erkenntnis des BFG vom 02.04.2019, [RV/7104966/2016](#) (Amtsrevision zur Zahl Ra 2019/13/0062 anhängig) ist festzuhalten, dass der diesem zugrunde gelegte Sachverhalt mit dem nunmehr zu beurteilenden Sachverhalt nicht vergleichbar ist, da dieses zitierte Erkenntnis unter anderem Wettbewerbsverstöße einer Gesellschaft und einen danach folgenden Vergleich der Gesellschaft mit dem Geschäftsführer behandelte. Die Zuordnung einer Zahlung zur betrieblichen/beruflichen oder zur privaten Sphäre ist einzelfallbezogen zu beurteilen.

Die im beschwerdegegenständlichen Jahr 2014 vom Bf. als unentgeltlich tätigen Geschäftsführer bezahlten GSVG-Pflichtversicherungsbeiträge gelangten seitens der SVA unabhängig von der Erzielung von Einkünften zur Vorschreibung. Da aufgrund der Unentgeltlichkeit keine Einkunftsquelle vorlag, waren diese Beiträge (in verfassungskonformer Auslegung als der freiwilligen Weiterversicherung vergleichbare Beiträge) als Sonderausgaben nach [§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) abzugsfähig (*Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 4 Rz 86 [Stand 1.7.2020, rdb.at] mit Verweis auf BFG 22.07.2015, [RV/7103201/2011](#); *Jakom*, EStG¹³ § 4 Rz 281; VfGH 22.11.2006, [2003/15/0046](#); 20.04.2006, [2004/15/0038](#)). Dies war geboten, weil sich die fehlende steuerliche Berücksichtigung von zu steuerpflichtigen Einnahmen führenden Ausgaben sonst als dem Sachlichkeitsgebot widerstreitend erweisen würde (VfGH 30.06.1984, [G 101/84](#)). Der entsprechende steuerliche Abzug ist mit dem angefochtenen Bescheid tatsächlich erfolgt, wenn auch im Rahmen der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und nicht als Sonderausgabe. Dies wirkte sich im Ergebnis im Hinblick auf das Einkommen und die festzusetzende Einkommensteuer und somit auf dem Spruch des angefochtenen Bescheides jedoch nicht aus.

Zusammengefasst war die vom Bf. geltend gemachte Vergleichszahlung bereits mangels betreffender Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Die gegen diese Beurteilung gerichtete Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zur Unzulässigkeit der 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 gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 15. April 2021