

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***SenV***, die Richterin***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Feilenreiter & Co WP GmbH, Wiesackstraße 624, 8962 Gröbming, über die Beschwerde vom 1. Dezember 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 14. Oktober 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013, Steuernummer ***BfStNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. August 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Am 14.10.2015 erging für den Beschwerdeführer (Bf) im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung der **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013**, in dem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von insgesamt 143.327,10 Euro erfasst sind, und zwar Bezüge von der V Verwaltungs GmbH, der Y GmbH, der V GmbH sowie des Insolvenz-Entgelt-Fonds und der Gebietskrankenkasse. Der Bf hat keine Werbungskosten geltend gemacht.

Der Bf erhob gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 eine **Beschwerde vom 1.12.2015**. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bf Geschäftsführer der Fa. X GmbH

gewesen sei, über die am ***xx***.2012 Konkurs eröffnet worden sei. An der Gesellschaft sei er nicht beteiligt gewesen.

Im Zuge der Geschäftsführerfunktion habe der Bf die Haftung als Bürge und Zahler für Schulden von 60.000 Euro gegenüber A GmbH vom 13.3.2013 übernommen. Aufgrund dessen sei das von der Fa. Y GmbH bezogene Gehalt des Bf in Höhe von 3.289,22 Euro (2013) und von 2.804,15 Euro (2014) exekutiert worden. Zusätzlich habe der Bf 2014 insgesamt 60.288,16 Euro von seinem Privatkonto an den Rechtsanwalt der A GmbH und 1.095 Euro an seinen eigenen Rechtsbeistand überwiesen. Weiters habe die Eintragungsgebühr für die Belastung eines privaten Grundstücks mit einem Pfandrecht 2.400 Euro betragen.

Darüber hinaus habe der Bf die Haftung für die Sozialversicherungsbeiträge der Arbeitnehmer bei der Deutschen BKK in Höhe von 361,28 Euro (bezahlt am 17.12.2013) und bei der Betriebskrankenkasse O in Höhe von 363,49 Euro (bezahlt am 17.6.2014) übernommen.

Der Bf sei Geschäftsführer der Z GmbH gewesen, über die mit Beschluss vom ***yy***.2009 der Konkurs eröffnet und im Oktober 2011 aufgehoben wurde. Der Bf sei diesbezüglich mittels Haftungsbescheides vom 1.3.2013 vom Finanzamt zur Zahlung von Abgabenschulden in Höhe von 17.607,30 Euro aufgefordert worden. In der Folge habe im Jahr 2013 eine Gehaltsexekution der Bezüge von der V GmbH in Höhe von 4.466,72 Euro stattgefunden.

Es seien daher bei der Einkommensteuer 2013 die angeführten Werbungskosten zu berücksichtigen.

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung vom 11.4.2016** verwies das Finanzamt auf die Begründung eines Abweisungsbescheides vom 29.2.2016 betreffend das Jahr 2012. Ergänzt wurde, dass eine private, außersteuerliche Verhaltenskomponente der Annahme einer beruflichen Veranlassung entgegenstehe. Die massive Überschuldung der X GmbH sei insbesondere darauf zurückzuführen, dass der Bf als Geschäftsführer und mittelbarer Gesellschafter (auch bei der Z GmbH) die finanziellen Reserven in die Familie V Privatstiftung eingebracht habe. Die Firmenassets seien in einem schlechten Zustand gewesen, die Unternehmensgewinne hätten offenbar primär der Führung eines aufwendigen Lebensstiles der Familie gedient. Die Bilanzsumme der X GmbH sei von 2005 bis 2011 um über 70% kollabiert, die der Z GmbH von 2005 bis 2008 um über 83%. Das Eigenkapital der X GmbH sei in drei Jahren von +2,6 Mio auf -11,7 Mio Euro zurückgegangen, das Eigenkapital der Z GmbH von 400.000 auf -3 Mio Euro. Da somit das zur gesetzlichen Haftungsinanspruchnahme führende Fehlverhalten der Gesellschaftersphäre zuzurechnen sei, würden keine abzugsfähigen Werbungskosten vorliegen.

In der **Bescheidbegründung vom 29.2.2016**, auf die in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen wurde, führte das Finanzamt betreffend Wiederaufnahmeantrag 2012 aus, dass die Gesellschafter der X GmbH die V Beteiligungs GmbH und die Familie V Privatstiftung gewesen

seien. Die Gesellschafter der V Beteiligungs GmbH seien die Familie V Privatstiftung, aber auch der Bf selbst gewesen. An der Privatstiftung sei der Bf wiederum Gründungstifter und Letztbegünstigter. Der Bf sei daher mittelbar an der Fa. X GmbH beteiligt gewesen.

Zu Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers bezog sich das Finanzamt auf folgende Judikatur- und Literaturstellen:

„Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers sind grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und daher auf die Beteiligung zu aktivieren, sie entziehen sich einem Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bei den Geschäftsführereinkünften (vgl. z.B. VwGH 3.8.2004, 99/13/0252), wobei dies nicht nur für den Fall eines Alleingesellschafters gilt (vgl. bspw. VwGH 31.3.2004, 2004/13/0021; zitiert nach VwGH 24.7.2007, 2006/14/0052).

Die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter führt grundsätzlich nicht zu Werbungskosten, weil sie in der Regel durch die Gesellschafterstellung veranlasst ist. Sie dient damit wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH und nur indirekt der Erhaltung der nichtselbständigen Arbeit (vgl. Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, § 16 Tz 220 und die dort zitierte Judikatur).

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 (vgl. das Erkenntnis VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041). Geht ein Arbeitnehmer einer Kapitalgesellschaft, an der er selbst beteiligt ist, zu Gunsten dieser Gesellschaft eine Bürgschaft ein, so ist zu prüfen, ob die Bürgschaftsübernahme im Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Wenn dies der Fall ist, wovon im Allgemeinen auszugehen ist, dann sind die Aufwendungen auf Grund des Schlagendwerdens der Bürgschaft nicht als Werbungskosten anzusehen (VwGH 20.5.2010, 2008/15/0335).

Ist die Übernahme der Verpflichtung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, so liegt eine Einlage in die Gesellschaft vor, die die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöht (vgl. VwGH 7.9.1993, 90/14/0028; 24.1.1990, 86/13/0162). Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist es nicht üblich, dass ein Arbeitnehmer der Wechselschuld seines konkursreifen Arbeitgebers als Bürge beitrifft, sodass eine derartige Verpflichtung vernünftigerweise nur der Gesellschafter-eigenschaft des Steuerpflichtigen und nicht seiner gleichzeitigen Arbeitnehmereigenschaft zugerechnet werden kann. Daher kann die Wechselschuldzahlung nicht als Werbungskosten bei den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit anerkannt werden (Zorn in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (48. Lfg 2011) zu § 16 EStG, Seite 19).

Nachdem der Abgabepflichtige ein mittelbarer Minderheitsgesellschafter der Fa. X Gesellschaft m.b.H. war, kommt somit ein Werbungskostenabzug der Bürgschaftszahlung nicht in Betracht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VwGH 30.5.2001, 95/13/0288, ausgesprochen, dass Zahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH auf Grund einer Inanspruchnahme als Haftender für Abgabenschulden und Sozialversicherungsbeiträge keine nicht abziehbaren Einlagen in die GmbH darstellen, weil eine solche Haftungsinanspruchnahme auch Geschäftsführer treffen kann, die an der Gesellschaft nicht beteiligt sind. Derartige Zahlungen stellen daher Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dar, sofern - wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30.5.2001 ebenfalls ausgesprochen hat - nicht eine private (außersteuerliche) Verhaltenskomponente das Band zur beruflichen Veranlassung durchschneidet. Letzteres trifft im Falle eines Gesellschafter-Geschäftsführers jedenfalls auch dann zu, wenn das zur gesetzlichen Haftungsinanspruchnahme führende Fehlverhalten der Gesellschaftersphäre zuzurechnen ist, weil es andernfalls zu einer Ungleichbehandlung von gesetzlichen Haftungen und privaten Haftungsübernahmen käme (siehe VwGH 22.05.2014, 2010/15/0211).

Dieser Rechtsprechung ist der Grundgedanke zu entnehmen, dass ebenso wie bei privaten Bürgschaften bei gesetzlichen Haftungen ausschlaggebend ist, ob die Aufwendungen einem privat motivierten Willensentschluss entsprungen sind oder auf Handlungen beruhen, die nicht von persönlichen Erwägungen getragen wurden (vgl. BFG 12.6.2015, RV/5100173/2012).“

Die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch den Gesellschafter-Geschäftsführer sei nach Ansicht des Finanzamtes daher regelmäßig durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, weil private Motive vorliegen und eine berufliche Veranlassung die Ausnahme sei. Es sei am Antragsteller gelegen, eine solche Ausnahme nachzuweisen. In Hinblick auf eine allfällige berufliche Veranlassung habe das Finanzamt auch folgende Feststellungen aus der Stellungnahme der Abgabensicherung des Finanzamtes R berücksichtigt:

- „Mit 20.7.2011 wurden Abgaben für die Zeiträume 04, 05, 06/2011 nachgemeldet wodurch erneut ein Rückstand von ca. € 400.000,00 am Abgabenkonto entstand. Für diesen Rückstand wurde nun ebenfalls erneut um Stundung ersucht ebenfalls mit der wie früher üblichen Begründung. Die Ursache für diese Nachzahlung lag lt. BV24 Team darin, dass bereits fällige Lohnzahlungen aus dem Jahr 2010 ins Jahr 2011 „gezogen“ worden sind. Infolge wurden umfangreiche Unterlagen (neueste Bilanzen, Saldenlisten, etc.). angefordert bzw. beigebracht. Aus diesen war nun eine neuerliche Verschlechterung der Ertrags- und Vermögenssituation ersichtlich (Überschuldung von ca. € 7.000.000,00). In einer persönlichen Vorsprache vom 6.10.2011 stellte Herr V [der Bf] bereits fest: „Das Unternehmen ist massiv überschuldet ...“ Dies wurde auch in einem von ihm unterzeichneten Gesprächsprotokoll festgehalten. Allerdings werde neuerlich an einem Sanierungsplan gearbeitet bzw. wurde die positive Aussicht eines solchen mit Vorlage einer entsprechenden Fortführungsprognose dargelegt. Das ZE-Ansuchen wurde allerdings aufgrund Gefährdung der Einbringlichkeit mit Bescheid vom 14.10.2011

abgewiesen. Für die offenen Lohnsteuer-Rückstände wurde unverzüglich ein Haftungsbescheid erlassen. Am Abgabenkonto hafteten bereits ca. € 686.000,00 aus.

- *Da Herr V das zwecks Absicherung der Bürgschaft „hinterlegte“ Grundstück entgegen der Vereinbarung von Dritte Seite einer grundbücherlichen Belastung unterzog, wurde Herr V umgehend aufgefordert, die gemäß Bürgschaftserklärung fälligen € 50.000,00 zu entrichten. Der Betrag wurde infolge in Teilbeträgen zu je € 25.000,00 auch entrichtet.*
- *Das Firmengebäude und die Firmen-LKW waren zum Zeitpunkt der Insolvenz „ausgelutscht“, der Zustand war schlecht; Altlasten aus z. B. Ölentsorgungen wurden seitens der Mitarbeiter am Rande erwähnt. D.h. das Unternehmen bzw. die „Unternehmensfrüchte“ dienten in den letzten Jahren (ca. 2000 — 2012) offensichtlich vorwiegend zur Führung eines aufwendigen Lebensstiles der Familie V Josef. Die GmbH hatte keine Reserven.*
- *Finanzielle Reserven wurden in der Stiftung geparkt, infolge von Fehlspekulationen jedoch größtenteils verloren (u.a. AvW Wertpapiere).*
- *Die Gattin F war ohne Tätigkeit im Unternehmen beschäftigt. Nach Insolvenz wechselte Frau V in das Schwesterunternehmen (Y GmbH), wiederum ohne Tätigkeit, aber mit Gehalt.“*

Das Finanzamt verwies in der Bescheidebegründung schließlich darauf, dass der Bf als Gründungstifter und Letztbegünstigter der Familie V Privatstiftung sowie mittelbarer Gesellschafter der Fa. X GmbH primär private Motive gehabt habe, da das zur Übernahme der Bürgschaft führende Fehlverhalten der Gesellschaftersphäre zuzurechnen sei. Die Bürgschaftszahlungen seien daher nicht als Werbungskosten abziehbar.

Der Bf beantragte die **Vorlage der Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 an das Bundesfinanzgericht. Er verwies auf die Ausführungen der Beschwerde und wendete sich gegen die Annahme des Finanzamtes bezüglich der mittelbaren Beteiligung des Bf. Einer Privatstiftung werde vom Stifter Vermögen gewidmet, damit diese einen vom Stifter bestimmten Zweck erfüllt. Da eine Privatstiftung keine Eigentümer habe, gehöre das gewidmete Vermögen idR nicht mehr dem Stifter, sondern der Stiftung. Demnach könne der Bf nicht mittelbar an der X GmbH beteiligt sein.

Zur Behauptung des Finanzamtes, dass die Unternehmensgewinne offenbar primär der Führung eines aufwendigen Lebensstiles dienten, entgegnete der Bf, dass sich Unternehmensgewinne aus dem unternehmerischen Risiko generieren. Es sei das Recht jeden Unternehmers, die Gewinne zu entnehmen, sowie er auch die Verluste tragen müsse. Ob dies eine Fehlentscheidung des Unternehmers gewesen sei, mag dahingestellt sein. Es obliege aber keinesfalls dem Finanzamt, die Lebensführung des Bf zu beurteilen.

Das stark reduzierten Eigenkapital der in Konkurs geratenen X GmbH erklärte der Bf mit finanziellen Schwierigkeiten aufgrund der wirtschaftlich rückläufigen Branchensituation. Dazu sei die Weltwirtschaftskrise ab 2008 gekommen, von der sich das Unternehmen des Abgabepflichtigen nicht mehr erholen konnte.

Das Finanzamt legte die Beschwerde samt den Akten des Abgabenverfahrens dem **Bundesfinanzgericht** zur Entscheidung vor.

In weiterer Folge hielt das **Finanzamt R** (zuständig für die Folgejahre) nach einer abgabenbehördlichen Prüfung beim Bf in einem **Schreiben vom 12.10.2020** betreffend 2013 folgendes fest:

Allgemeines:

Mit Gesellschaftsvertrag vom ***ww***.2013 sei die V GmbH gegründet worden. Das Unternehmen führe die Tätigkeit der X GmbH durch Übernahme des Fuhrparks und der wesentlichen Kunden weiter. 99% der Stammeinlage habe E treuhändig für den Bf übernommen, 1% der Stammeinlage habe G V (mit Zustimmung zur Abtretung an den Bf) übernommen. Gleichzeitig habe E dem Bf eine Handlungsvollmacht zur Vertretung der Gesellschaft erteilt.

Mit Abtretungsvertrag vom 30.4.2013 habe die S Beteiligungs GmbH vom Bf 70% (24.500 Euro) der Stammeinlage zu einem Abtretungspreis von zunächst 100.000 Euro übernommen. Vertragsgemäß sollte bis 30.6.2013 eine Einigung über die Bezahlung weiterer Kaufpreisteile an den Bf erfolgen. Bei Nichteinigung solle eine Rückabwicklung erfolgen.

Im Treuhandvertrag samt Abtretungsvertrag ebenfalls vom 30.4.2013 habe der Bf seine Geschäftsanteile von 30% (10.500 Euro) als Treugeber an die S Beteiligungs GmbH um den Abtretungspreis von 1 Euro abgetreten, welche den Geschäftsanteil auf Rechnung und Gefahr des Bf halten solle.

Mit Notariatsakt ebenfalls vom 30.4.2013 habe der Bf der S Beteiligungs GmbH angeboten, die Geschäftsanteile an der V GmbH zu übernehmen. Diese Abtretung diene nur der Auflösung des Treuhandverhältnisses und es sei kein Abtretungspreis zu bezahlen.

Mittels eines weiteren Abtretungsvertrages vom 13.9.2013 habe der Bf als Geschäftsführer der T GmbH für diese die gesamten Geschäftsanteile von der S Beteiligungs GmbH um den Abtretungspreis von 1 Euro übernommen. Vereinbart werde eine Haftungsfreistellung des Veräußerers. Der Bf verzichte auf die Ausübung sämtlicher Optionsrechte und stimme zu, dass sämtliche Geschäftsanteile an der V GmbH an die T GmbH abgetreten werden.

Mit Kaufvertrag vom 30.9.2013 (Novation) habe der Bf als wirtschaftlicher Eigentümer der V GmbH sämtliche Anteile an der V GmbH an die T GmbH verkauft. Zur einfacheren Abwicklung sollten die Anteile direkt von der S Beteiligungs GmbH an die T GmbH erfolgen. Vom Kaufpreis von 1.650.000 Euro sei ein Betrag von 1 Euro an die S Beteiligungs GmbH zu bezahlen gewesen, der Restbetrag an den Bf. Ein Betrag von 49.999 Euro sei bis 11.10.2013 zu bezahlen gewesen. Der Kaufpreis sei allerdings bis zur Gewährung eines Darlehens von Dritter Seite an die P GmbH gestundet gewesen. Der Restbetrag von 1.575.000 Euro sollte in monatlichen Raten beglichen werden. Damit spreche der Vertrag nur über die Zahlungsmodalitäten eines Betrages von 1.625.000 Euro ab.

Der Bf habe die Novationsvereinbarung handschriftlich ergänzt und von drei aufschiebenden Bedingungen abhängig gemacht:

- eine Zahlung von 36.000 Euro für Leistungen im September und Oktober 2013 bis 3.10.2013
- Zahlung des Kaufpreisteils laut Punkt 2.1.b bis 11.10.2013 (Anmerkung: dabei handle es sich um die vereinbarten 49.999 Euro)
- Einräumung einer notariellen Kaufpreisoption an den Bf für 51% der Geschäftsanteile an der V GmbH um den Abtretungspreis von 150.000 Euro, Laufzeit bis 31.12.2014.

Der Kaufvertrag vom 13.9.2013 und die Novationsvereinbarung vom 30.9.2013 sei mit Vereinbarung vom 5.12.2013 zwischen der T GmbH und dem Bf aufgehoben worden. Laut dieser Vereinbarung habe die T GmbH auf Basis der Novationsvereinbarung einen Betrag von 50.000 Euro an den Bf geleistet. Dieser Betrag sei in vier monatlichen Raten von je 12.500 Euro zurückzuzahlen.

Mit Gesellschafterbeschluss ebenfalls vom 5.12.2013 sei der Abtretung sämtlicher Geschäftsanteile an der V GmbH durch die T GmbH an H zugestimmt worden. Diese habe mit Abtretungsvertrag vom 10.12.2013 den gesamten Geschäftsanteil um 1 Euro übernommen. Sie habe als Zeugin am 11.12.2017 angegeben, die Anteile treuhändig für den Bf erworben zu haben.

H habe mit Abtretungsvertrag vom 31.7.2014 die gesamten Geschäftsanteile um 1 Euro an die U Holding GmbH abgetreten.

Mit Abtretungsvertrag vom 30.11.2016 habe der Bf als Geschäftsführer der U Holding GmbH die Geschäftsanteile um 1 Euro an J verkauft.

Mit Gerichtsbeschluss sei im Jahr 2016 der Konkurs eröffnet worden.

Tz 1 Einkünfte aus Kapitalvermögen

Der Bf habe mit Abtretungsvertrag vom 30.4.2013 einen Geschäftsanteil von 70% an der V GmbH an die S Beteiligungs GmbH um 100.000 Euro abgetreten. Bisher seien diese

Einkünfte aus realisierter Wertsteigerung nicht erklärt worden. Die Kaufpreiszahlung von 100.000 Euro sei ebenfalls am 30.4.2013 durch Überweisung erfolgt.

Aufgrund des Kaufvertrages vom 13.9.2013 und der Novationsvereinbarung vom 30.9.2013 habe der Bf als wirtschaftlicher Eigentümer der V GmbH sämtliche Anteile an der V GmbH an die T GmbH verkauft. Diese Verträge seien mit Vereinbarung vom 5.12.2013 wieder aufgehoben worden, in welcher festgehalten sei, dass ein Betrag von 49.999 Euro des vereinbarten Kaufpreises von insgesamt 1.650.000 Euro an den Bf bezahlt worden sei. Dieser Betrag sollte in 4 Raten zu je 12.500 Euro zurückgezahlt werden.

In rechtlicher Würdigung dieses Sachverhaltes seien Wertsteigerungen aus Verkäufen von Gesellschaftsanteilen einer GmbH Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988. Der Veräußerungserlös von 100.000 Euro abzüglich Anschaffungskosten von 24.500 Euro ergebe Einkünfte von 75.500 Euro.

Laut Abtretungsvertrag vom 30.4.2013 habe der Bf eine Beteiligung von 70% an der V GmbH an die S Beteiligungs GmbH veräußert. Entgegen den Ausführungen des Bf seien die restlichen 30% nur treuhändig auf die S Beteiligungs GmbH übergegangen, der Bf sei wirtschaftlicher Eigentümer geblieben. Dies zeige sich eindeutig im Abtretungs-/Treuhandvertrag, Pkt. 5, vom 30.4.2013. Auch der Notariatsakt vom 30.4.2013 weise dezidiert auf das Treuhandverhältnis zwischen dem Bf und der S Beteiligungs GmbH hinsichtlich des Gesellschaftsanteils von 30% hin.

An die S Beteiligungs GmbH sei daher nur ein Anteil von 70% an der V GmbH veräußert worden und seien auch nur Anschaffungskosten von 70% der Stammeinlage gegengerechnet worden.

In der Folge habe mit Kaufvertrag vom 13.9.2013 und Novationsvereinbarung vom 30.9.2013 eine Veräußerung sämtlicher Anteile (100%) durch die S Beteiligungs GmbH und den Bf an die T GmbH stattgefunden. Dabei seien dem Bf 49.999 Euro als Veräußerungserlös zugeflossen, wodurch auch hinsichtlich der beim Bf verbliebenen 30% der Tatbestand der realisierten Wertsteigerung gemäß § 27 Abs. 3 EStG verwirklicht worden sei. Vom Veräußerungserlös von 49.999 Euro würden sich nach Abzug der Anschaffungskosten von 10.500 Euro Einkünfte von 39.499 Euro ergeben. Daran könne auch die Rückabwicklung mit Vereinbarung vom 5.12.2013 nichts ändern. Seien Einnahmen einmal zugeflossen, dann habe ihr weiteres Schicksal auf die Tatsache des Zufließens keinen Einfluss mehr (VwGH 12.11.1980, 1300/80). Die Einkünfte seien durch das Veräußerungsgeschäft bereits realisiert. Die neue Vereinbarung stelle lediglich eine Änderung des bereits eingetretenen Zustandes dar.

Darüber hinaus sei fraglich, ob überhaupt eine Rückabwicklung stattgefunden habe, da durch die T GmbH die Weiterveräußerung an H als Treuhänderin für den Bf erfolgt sei.

Aufgrund der Aufhebung der Vereinbarung zwischen S Beteiligungs GmbH bzw Bf und der T GmbH sei letztere im Zeitpunkt der Abtretung an H nicht Gesellschafterin der V GmbH gewesen. Eine Eigentumsübertragung wäre daher zivilrechtlich nicht möglich gewesen. Weitere – der Behörde nicht vorliegende – Vereinbarungen seien nicht auszuschließen.

Unabhängig von der Beurteilung der Abtretung an H habe der Bf für seinen gesamten Gesellschaftsanteil an der V GmbH einen Betrag von 149.999 Euro erhalten (100.000 Euro von der S Beteiligungs GmbH und 49.999 Euro von der T GmbH). Dieser Betrag sei dem Bf auch zugeflossen, für 100.000 Euro gebe es einen Bankbeleg.

Als Anschaffungskosten könne die komplette Stammeinlage von 35.000 Euro gegengerechnet werden, das ergebe Einkünfte aus Kapitalvermögen von 114.999 Euro. Die geschuldete Steuer gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 für den Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft sei im Wege der Veranlagung unter Berücksichtigung des § 27a EStG festzusetzen (§ 39 Abs. 1 EStG 1988 oder § 41 Abs 1 Z 9 EStG 1988).

Tz 2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Konsulententätigkeit

Der Bf habe von der V GmbH im Jahr 2013 neben Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit Zahlungen für „sonstige Leistungen“ erhalten. Der Geschäftsführer der V GmbH, Christoph D, habe am 4.12.2017 angegeben, dass vereinbart gewesen sei, dass sich der Bf weiterhin der Kundenpflege widme, auch dessen Kfz-Aufwand für einen Audi A 6 sollte abgegolten werden. Die V GmbH habe zweimal 12.500 Euro als Aufwand verbucht. Am 13.6.2013 habe der Bf 25.000 Euro auf sein privates Konto überwiesen bekommen. Diese Einkünfte seien bisher nicht erklärt worden und seien als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG zu erfassen.

Nach einem Ersuchen des **Bundesfinanzgerichts** um Stellungnahme und Nachreichung von Unterlagen brachte der steuerliche Vertreter des Bf im **Schreiben vom 18.1.2021** vor:

1. Der Bf habe nach Übernahme der Firma von seinem Vater im Jahr 1974 das Speditionsunternehmen zu einem bedeutenden Unternehmen in der Region entwickelt. Bis 2008 sei die wirtschaftliche Situation der V-Gruppe sehr gut gewesen. Sie sei im Automobilbereich für alle großen Autofirmen sowie für viele namhafte österreichische Industrie- und Handelskonzerne tätig gewesen. Im Jahr 2009 sei es durch die Finanzkrise zu gravierenden Veränderungen gekommen, sodass der Bf im Jahr 2011 zu umfangreichen Sanierungsmaßnahmen gezwungen gewesen sei. Der Transportbereich sei verkauft worden. Der Bf habe mit einer stark verkleinerten Fuhrparkflotte weitermachen wollen, um die letzten Jahre bis zur Pension einen ansprechenden Job und ein ansprechendes Gehalt zu erhalten. Es sollten auch die verbliebenen 200 Arbeitsplätze für langjährige Mitarbeiter erhalten bleiben.

Aus diesem Grund sei der Bf bereit gewesen, im Zuge der allgemeinen Sanierungsmaßnahmen Eigenbeiträge zu leisten. Teils durch Direktzahlungen, teils durch Übernahme von privaten Bürgschaften und der Verpfändung seines Wohnhauses habe er sein Privatvermögen zur Verfügung gestellt. Er habe im Jahr 2012 im Rahmen einer privaten Bürgschaft ohne steuerliche Absetzung 50.000 Euro an das Finanzamt bezahlt. Die Bürgschaftsübernahmen seien der Auslöser für die Privatinsolvenz des Bf im Jahr 2018 gewesen.

Die Bürgschaftsübernahme sei daher im Jahr 2013 wegen des Zusammenhangs mit allgemeinen Sanierungsmaßnahmen als Werbungskosten abzugsfähig. Der Bf habe auch den Erhalt seiner Einkunftsquelle als Geschäftsführer im Sinn gehabt, da er keinen anderen gleichwertigen Job bekommen hätte. Gleichzeitig habe er 200 Arbeitsplätze für die Region erhalten wollen, die sonst durch osteuropäische Fahrer ersetzt worden wären. Die V Privatstiftung und nicht der Bf sei Gesellschafter der X GmbH gewesen. Der Bf sei zwar Begünstigter der Privatstiftung gewesen, habe jedoch nie eine Ausschüttung erhalten.

2. Zur Übernahme der Haftung für die Verbindlichkeiten gegenüber der A GmbH:

Im Zuge der allgemeinen Sanierungsmaßnahmen seien mit vielen Lieferanten und Gläubigern Zahlungserleichterungen bzw. Stundungen vereinbart worden. Die A GmbH sei bereit gewesen, auf die Fälligestellung von offenen Leasingraten und den Einzug von dringend benötigten Fuhrparkeinheiten zu verzichten, wenn der Bf eine Wechselbürgschaft für die offenen Leasingraten übernimmt. Die V Privatstiftung habe bereits 2009 umfangreiche Haftungen abgegeben, sodass eine weitere Garantie des Gesellschafters für einen Gläubiger keinen Wert gehabt hätte. Der Bf habe die Bürgschaft gegenüber der A GmbH übernommen, um seine Geschäftsführereinkünfte und die 200 Arbeitsplätze zu erhalten. Zu diesem Zeitpunkt habe er angenommen, mit einem sanierten Betrieb zumindest bis zu seinem Pensionsantritt fortsetzen zu können.

Wegen seiner privaten Insolvenz habe der Bf keinen Zugriff auf seine Zahlungsbelege und er könne zu diesem Punkt nur einen Beleg über 2.164,87 Euro übermitteln.

3. A GmbH

Die Spedition X sei Haus- und Hoffrächter der Fa. A GmbH gewesen. Die A GmbH sei daher an einer weiteren Zusammenarbeit interessiert gewesen und habe der X GmbH einen Lieferantenkredit über 1.440.000 Euro gewährt. Als Sicherstellung sei ua. eine private Liegenschaft des Bf verpfändet worden, der in diesem Zusammenhang Gebühren von 2.400 Euro bezahlt habe. Die Gründe für die Haftungsübernahme seien, wie bereits geschildert, die Erhaltung der Einkünfte als Geschäftsführer und der Arbeitsplätze in der Region gewesen. Die A GmbH habe auf eine zusätzliche grundbücherliche Haftung

bestanden und habe sich nicht mit Garantiezusagen der Muttergesellschaft zufriedengegeben.

Infolge der privaten Insolvenz habe der Bf keinen Zugriff auf seine Unterlagen und könne den Zahlungsbeleg nicht übermitteln.

4. Sozialversicherungsbeiträge an die deutsche BKK

Die Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen in Deutschland sei erfolgt, da die Fa. X GmbH in der Zweigniederlassung in ***Deutschland*** Dienstnehmer beschäftigt hatte. Der Bf sei von der deutschen BKK als Geschäftsführer zur Haftung herangezogen worden.

5. Finanzamtzahlungen iZm der Haftung für Abgabenschulden der Jahre 2005 – 2007 der Z GmbH

Es sei richtig, dass der Bf in den Jahren 2005 – 2007 von der Z GmbH keine Bezüge erhalten habe. Seine Bezüge habe der Bf von einer anderen Konzerngesellschaft, nämlich der X GmbH als Geschäftsführerentlohnung erhalten. Im Zuge dieser Tätigkeit habe er auch die Geschäftsführung der Z GmbH übernommen. Die Rechtsmeinung, dass bei einer Haftungsinanspruchnahme iZm einer unentgeltlichen Geschäftsführertätigkeit keine (nachträglichen) Werbungskosten vorliegen, treffe auf eine Gesellschaft zu, die nicht im Konzernverbund tätig sei. Im Konzern sei es durchaus üblich, dass der Geschäftsführer für mehrere Konzerngesellschaften tätig ist, er jedoch nur von einer Gesellschaft einen direkten Bezug erhält, der auch die Geschäftsführerfunktionen für die anderen Gesellschaften mitberücksichtigt.

6. Stellungnahme zu den Feststellungen des Finanzamtes R betreffend 2013:

Laut Notariatsakt vom 30.4.2013 habe der Bf die Anteile an die S Beteiligungs GmbH um einen Abtretungspreis von 100.000 Euro abgetreten. Der Notariatsakt sei so zu verstehen, dass auch die zweiten 30% an die S Beteiligungs GmbH verkauft worden seien. Diese Abtretung habe nur zur Auflösung des Treueverhältnisses gedient und es sei kein Abtretungspreis zu bezahlen gewesen. Der Bf habe um 100.000 Euro die gesamten Anteile abgetreten.

Im Laufe des Sommers 2013 habe die S Beteiligungs GmbH erkannt, dass die Margen in der Firma zu gering für die Rückzahlung des Darlehens von A seien, und sie habe den eben gekauften Anteil verkaufen wollen. Sie habe daher am 13.9.2013 an die T GmbH verkauft. Es sei ua. vereinbart worden, dass der Bf Geschäftsführer werde und ein Gehalt von 10.000 Euro brutto erhalte. Diese Zusicherung und auch die Beistellung von liquiden Mitteln sei von der T GmbH nicht eingehalten worden. Mit dem Vertrag vom 5.12.2013 sei der ursprüngliche Kaufvertrag und die Novationsvereinbarung aufgehoben worden, da keine der Bedingungen erfüllt worden seien. Der Bf habe vereinbarungsgemäß 50.000 Euro

an die T GmbH für den Rückkauf der Firmenanteile bezahlt, um die Firma wieder selbst weiterführen zu können. Der Bf habe niemals von der T GmbH einen Betrag von 50.000 Euro erhalten. Es habe nie einen diesbezüglichen Zahlungsfluss gegeben. Der Bf könne sich nicht erklären, warum in der Vereinbarung von einer Zurückzahlung die Rede sei.

Somit ergeben sich nach Meinung der steuerlichen Vertretung als Einkünfte aus Kapitalvermögen 65.000 Euro (Veräußerungserlös von 100.000 Euro abzüglich der Anschaffungskosten von 35.000 Euro).

Zur Konsulententätigkeit sei zu sagen, dass der Bf 25.000 Euro an Einnahmen erzielt habe.

Eine 6%ige Betriebsausgabenpauschale und der Gewinnfreibetrag sei zu berücksichtigen.

Der Bf sei davon ausgegangen, dass der damalige Steuerberater den Anteilsverkauf an die S Beteiligungs GmbH in der Steuererklärung 2013 erfasst. Er sei auch der Meinung gewesen, dass die 25.000 Euro, die er iZm dem Anteilsverkauf als Konsulent erhalten habe, mit den Ausgaben von 50.000 Euro für den Rückkauf verrechenbar seien. Bis 2012 sei der Bf nur lohnsteuerpflichtig gewesen.

Beilagen:

- Vereinbarung vom 10.12.2009 zwischen der X GmbH und der Raika zur Aufstockung eines Kredits auf insgesamt 2.500.000 Euro mit Haftung der AWS, Ausfallsbürgschaften der V Beteiligungs GmbH, der Familie V Privatstiftung und des Bf
- Bürgschaftsvertrag vom 10.12.2009 zwischen dem Bürgen Familie V Privatstiftung und der Raika für Kredit der X GmbH über 2.500.000 Euro
- Bürgschaftsvertrag vom 25.1.2010 zwischen dem Bürgen Familie V Privatstiftung und der Raika für Kredit der X GmbH samt Wechsel über 1.800.000 Euro
- Kreditvertrag vom 25.1.2012 zwischen dem Kreditnehmer X GmbH und der A GmbH über 1.440.000 Euro, Mithaftung der V Beteiligungs GmbH, der V Verwaltungs GmbH und des Bf als Bürge und Zahler mit Verpfändung von Liegenschaftsanteilen am ***See*** im Höchstbetrag von 200.000 Euro
- Beschluss des Bezirksgerichtes vom 24.9.2012 über die Einverleibung des Pfandrechts an einer Liegenschaft des Bf in Q im Höchstbetrag von 200.000 Euro für die A GmbH
- Wechselmandatsklage vom 21.5.2013 der A GmbH gegen G V und Josef V wegen 120.000 Euro samt gerichtlichen Wechselzahlungsauftrag vom 24.5.2013
- Exekutionsantrag vom 7.8.2013
- Exekutionsbewilligung vom 7.8.2013
- Gerichtsbeschluss vom 28.11.2013
- Belege aus 2014

In der **mündlichen Verhandlung vom 24.8.2021** wurde von den Parteien ergänzend Folgendes vorgebracht:

Der steuerliche Vertreter stellte einleitend fest, dass es bis 2008 der Firma X sehr gut gegangen sei. Ab 2009 -2011 sei es dann aufgrund der Wirtschaftskrise bergab gegangen. Dazu wurde der Argumentation des Finanzamtes entgegengehalten, dass der Bf und sein Bruder auf Gehaltsbestandteile verzichtet haben und auch Haftungen übernommen haben. Es stimme daher nicht, dass der Bf der X Geld entzogen habe.

Der Bf ergänzte, dass er im Jahr 2011 dem Unternehmen X 500.000 Euro an Eigenmitteln, die nicht rückzahlbar waren, zur Verfügung gestellt habe. Er habe auch sein Wohnhaus belastet und sein Bruder und er hätten auf insgesamt 646.000 Euro an Bezügen aus der Gesellschaft verzichtet. Auch die jährlichen Wirtschaftsprüferberichte aus den Jahren 2009 – 2011 würden ihm bescheinigen, dass ihm kein Fehlverhalten vorzuwerfen sei. Er habe im Jahr 2009 in Abstimmung mit der Bank einer Gehaltskürzung von monatlich 20.000 Euro auf 10.000 Euro zugestimmt.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte die Feststellungen des Finanzamtes R zur Sprache, wonach die Firma X Vermögen in der Stiftung geparkt habe.

Der Bf hielt dazu fest, dass es nie Ausschüttungen der operativen Firmen an die Privatstiftung gegeben habe, ausgenommen sei ein Betrag von € 1.100.000. Diese Ausschüttung sei deshalb erfolgte, da sein Bruder und er auf die Pensionszusage der Firma X verzichtet haben und die Pensionsrückdeckungsversicherung deshalb aufgelöst wurde. Dieser Auflösungsbetrag sei dann an die Stiftung geflossen.

Der Vertreter des Finanzamtes wandte in Hinblick auf die nicht erfolgten Ausschüttungen der verbundenen Unternehmen der Familie V Privatstiftung ein, dass eine solche Ausschüttung ohnehin nur die Anteile im Anlagevermögen der Privatstiftung vermindern würde.

Der Bf führte aus, dass der Stiftungsvorstand eine Veranlagung in Wertpapieren der AvW vorgenommen habe. Bei diesen Wertpapieren sei es aber dann zu einem Totalverlust gekommen.

Der Vertreter des Finanzamtes merkte dazu an, dass es im Jahr 2008 bei der Familie V Privatstiftung eine Wertberichtigung in Höhe von 1.193.000 Euro zu den AvW Wertpapieren gegeben habe, welche in der Folge zu einem negativen Eigenkapital geführt habe. Deswegen habe die Privatstiftung keine weiteren Haftungen mehr übernehmen können.

Der Bf ergänzte dazu, dass die Privatstiftung schon zuvor mehrere Haftungen über insgesamt 4.000.000 Euro übernommen hatte. Aus diesem Grund haben der Bf. und sein Bruder Haftungen übernehmen müssen. Sein Bruder und er hätten die Pensionsrückdeckungsversicherung aufgelöst und auf die Pensionsversicherung in Höhe von 1.300.000 Euro

verzichtet. Dieses Geld sei dem Unternehmen zu Gute gekommen. Die monatliche Dotierung der Versicherung habe das Unternehmen daher nicht mehr belastet.

Zu Beschwerdepunkt 1. „Haftung gegenüber der Fa. A GmbH“ stellte der steuerliche Vertreter klar, dass der Höhe nach 3.289,22 Euro geltend gemacht werden, die sich aus 2.164,87 Euro und 549,52 Euro und 578,59 Euro zusammensetzen. Diese Beträge seien im Jahr 2013 bezahlt worden.

Zur Frage des Finanzamtsvertreters nach den Anteilen des Bf. an der Stiftung entgegnete der steuerliche Vertreter, dass es bei einer Stiftung keine Anteile gebe, es gebe keine Eigentümer.

Der Bf gab bekannt, dass er die Mehrheit der Stimmrechte in der Stiftungsversammlung gehabt habe.

Zu Beschwerdepunkt 2. Eintragungsgebühr für ein Pfandrecht

Der Bf räumte ein, dass er die Eintragungsgebühr von 2.400,00 Euro unmittelbar nach der Rechnungslegung vom 30.10.2012 bezahlt habe. Den Zahlungsbeleg habe er nicht mehr. Er nehme an, dass der Notar diese Rechnung ausgestellt habe.

Der Vertreter des Finanzamtes stellte dazu fest, dass eine Einzahlung im Jahr 2012 im Jahr 2013 steuerlich nicht relevant sei.

Zu Beschwerdepunkt 3. Haftung für Sozialversicherungsbeiträge

Zu den Sozialversicherungsbeiträgen hielt der Bf fest, dass damals offenbar anderen Zahlungsverpflichtungen nachgekommen worden sei, aber aufgrund der Insolvenz die Sozialversicherungsbeiträge nicht einbezahlt worden seien.

Zu Beschwerdepunkt 4. Haftung für Abgabenschulden

Der Vertreter des Finanzamtes hatte zu den geltend gemachten Haftungszahlungen für Abgabenschulden der Höhe nach gegen den Betrag von 4.464,72 Euro keine Einwendungen.

Zu Beschwerdepunkt 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen

Der Bf bestätigte, dass es für einen Zufluss an ihn von 100.000 Euro und auch von 25.000 Euro von der V GmbH Belege gebe. Er könne sich aber nicht erinnern, dass er von der T GmbH für die Beteiligung an der V GmbH 50.000 Euro erhalten habe.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf den Vertrag vom 05.12.2013, in dem der Bf. unterschrieben habe, dass er 50.000 Euro für die Abtretung der V GmbH erhalten habe.

Der Bf machte dazu geltend, dass es Rechnungen der T GmbH an die V GmbH gegeben habe, die nicht bezahlt worden seien. Nach seiner Erinnerung habe die T GmbH deswegen die

50.000 Euro von ihm gefordert. Im Gegenzug habe die T GmbH die Beteiligung an ihn abgetreten.

Zu 6.) Einnahmen aus einer Konsulententätigkeit

Der Vertreter des Finanzamtes hatte gegen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von insgesamt 20.445 Euro der Höhe nach keine Einwände.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde bzw. die Abänderung im Hinblick auf die Feststellungen des Finanzamtes R.

Der steuerliche Vertreter wiederholte abschließend, dass die Haftungen nur im Hinblick auf die nichtselbstständigen Einkünfte übernommen worden seien. Der Bf. habe nie Ausschüttungen erhalten. Er habe darauf nicht einmal einen Anspruch gehabt. Es sei auch zurückzuweisen, dass der Bf. in der X schlecht gewirtschaftet habe.

Der Bf verwies dazu auch auf die Berichte der Wirtschaftsprüfer.

Nach Ansicht des Vertreters des Finanzamtes sei die Rechtsfrage zu beurteilen, ob von einer mittelbaren, wesentlichen Beteiligung auszugehen sei.

Der steuerliche Vertreter beantragte die Stattgabe der Beschwerde, mit Ausnahme des Punktes betreffend die Grundbucheintragungsgebühr.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

A. Nachträgliche Werbungskosten

Der Bf bezog im Jahr 2013 laut Lohnzetteln folgende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

	Zeitraum	Steuerpflichtige Bezüge
V Verwaltungs GmbH	9.1. – 31.3.2013	11.096,76 Euro
Y GmbH	1.1. - 31.12.2013	58.245,40 Euro
V GmbH	8.5. – 31.12.2013	6.199,64 Euro
Insolvenz-Entgelt-Fonds		58.621,94 Euro
Gebietskrankenkasse	1.1. – 31.12.2013	9.295,36 Euro

Der Bf wurde im Jahr 2013 für Schulden der X GmbH sowie der V-Z1 GmbH in Anspruch genommen. Er machte im Jahr 2013 in diesem Zusammenhang Aufwendungen als nachträgliche Werbungskosten geltend.

Die Fa. X **GmbH** wurde im Jahr 2015 nach einem Konkursverfahren im Firmenbuch gelöscht. Bis zur Konkurseröffnung am **xx**.2012 hatte der Bf als Geschäftsführer Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit. Gesellschafter waren zum damaligen Zeitpunkt die Familie V Privatstiftung (Beteiligung in Höhe von 18.422,56 Euro) und die V Beteiligungs GmbH (36.336,42 Euro), deren Gesellschafter wiederum die Familie V Privatstiftung (Beteiligung in Höhe von 34.860 Euro) neben dem Bf (70 Euro) und dessen Bruder G V (70 Euro) war.

Der Bf war bis 4.7.2008 Geschäftsführer - danach Prokurist - der V-Z1 **GmbH**, welche im Jahr 2005 gegründet und über welche am **yy**.2009 der Konkurs eröffnet wurde. Die Löschung im Firmenbuch erfolgte Anfang des Jahres 2012. Der Bf erhielt als Geschäftsführer von der GmbH keine Bezüge. Gesellschafter war zuletzt die V Beteiligungs GmbH, bis Ende 2006 auch die Z1 GmbH.

Die **Familie V Privatstiftung** ist im Firmenbuch seit **zz**.1999 eingetragen. Laut Stiftungsurkunde wurde die Privatstiftung vom Bf und weiteren neun Familienmitgliedern errichtet, wobei C V, der Bf und G V jeweils ihren Gesellschaftsanteil an der V1 GmbH einbrachten, die übrigen Stifter jeweils eine Bareinlage von 1.000 Schilling (§ 1. der Stiftungsurkunde). Zweck der Stiftung ist die Versorgung der Begünstigten. Dieser Zweck soll durch eine einheitliche Erhaltung, Vermehrung und Absicherung des gewidmeten Vermögens erreicht werden. Die dafür notwendigen Mittel erhält die Stiftung aus den Erträgen des Stiftungsvermögens, falls die Erträge nicht ausreichen, auch aus der Substanz dieses Vermögens. Nach Ableben des Bf hat der Stiftungsvorstand sämtliche Beteiligungen an operativen Unternehmen zu veräußern und den Erlös dem Stiftungsvermögen zu widmen (§ 2.). Der Stiftungsvorstand bedarf der vorherigen Zustimmung der Stifterversammlung zu wichtigen Entscheidungen, ua. in Zusammenhang mit Beteiligungen und Liegenschaften, zur Übernahme von Bürgschaften und sonstigen Haftungen, zur Ausübung der Gesellschafterrechte in Beteiligungsgesellschaften einschließlich des Weisungsrechtes gegenüber den Geschäftsführern in Angelegenheiten, welche der Genehmigung durch die Gesellschafter vorbehalten sind (§ 9.). Die Stifterversammlung besteht aus den Stiftern C V, G V und dem Bf (§ 11.). Die Stifterversammlung beschließt die Auswahl der Begünstigten und das Ausmaß der Ausschüttungen. Die Gründungstifter C V, G V und der Bf sind Letztbegünstigte bei Auflösung der Stiftung (§ 23.). Aus einem notariellen Protokoll vom 8.10.2008 ist ersichtlich, dass Stifterin C V inzwischen verstorben ist und dem Bf in der Stifterversammlung die Mehrheit der Stimmen zukommt.

Rechtslage:

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

Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 gehören gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 auch Einkünfte aus einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften ua. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter (dazu zählen die Geschäftsführer als zur Vertretung der GmbH berufenen Personen) neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

§ 32 Z 2 EStG 1988 stellt klar, dass die Steuerpflicht nicht mit der Einstellung einer zu Einkünften führenden Tätigkeit endet. Zu den Einkünften aus einer ehemaligen Tätigkeit zählen nicht nur nachträgliche Einnahmen, sondern auch nachträgliche Ausgaben. Sie gehören zu der Einkunftsart, zu der die aufgegebene Tätigkeit gehört hat (vgl. VwGH 22.03.1993, 91/13/0091). Nachträgliche Werbungskosten liegen nur insoweit vor, als die Aufwendungen mit der ehemaligen Tätigkeit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Im Einzelnen machte der Bf folgende Aufwendungen als Werbungskosten geltend:

1. Haftung des Bf für Schulden der X GmbH gegenüber A GmbH

Der Bf war bis zur Konkurseröffnung am ***xx***.2012 Geschäftsführer der X GmbH, an der er lediglich mittelbar und nur zu einem sehr geringen Anteil beteiligt war. Der Bf übernahm eine Haftung für Schulden der X GmbH gegenüber der Fa. A GmbH im Ausmaß von 60.000 Euro und hat in diesem Zusammenhang am 14.12.2011 gemeinsam mit seinem Bruder G V eine Wechselverpflichtungserklärung unterfertigt. Er hatte im Jahr 2011 steuerpflichtige Bezüge von der X GmbH in Höhe von 181.728,12 Euro. In weiterer Folge kam es im Rahmen einer gerichtlichen Exekution ua. zu einer Gehaltspfändung (Gerichtsbeschluss vom 7.8.2013) bei der Fa. Y GmbH. Der Bf hat eine Zahlung seines

Dienstgebers Y GmbH von 2.164,87 Euro am 3.10.2013 im Rahmen des Exekutionsverfahrens an die A GmbH nachgewiesen.

Nach dem Vorbringen des Bf wurden ab dem Jahr 2011 aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Lage der X GmbH umfangreiche Sanierungsmaßnahmen vorgenommen. Mit vielen Lieferanten und Gläubigern seien Zahlungserleichterungen bzw Stundungen vereinbart worden. Der Transportbereich sei verkauft worden. Der Bf habe mit der Übernahme von Bürgschaften die Erhaltung seiner Geschäftsführereinkünfte und die Erhaltung von Arbeitsplätzen bezweckt, um auf diese Weise eine Weiterführung des Betriebes bis zur Pensionierung des Bf (geb. 1955) zu bewerkstelligen. (2011 war er 56)

Schon im Bürgschaftsvertrag vom 10.12.2009 zwischen der Bank und der Familie V Privatstiftung als Bürge wird letztere darauf aufmerksam gemacht, dass aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse des Kreditnehmers X GmbH mit einer Inanspruchnahme des Bürgen zu rechnen sei. Auch der Bürgschaftsvertrag vom 25.1.2010 enthält diesen Hinweis. Damit wird deutlich, dass spätestens Ende 2009 die wirtschaftliche Lage der X GmbH schlecht war.

Strittig ist, ob die Aufwendungen des Bf im Zuge der Gehaltspfändung als nachträgliche Werbungskosten iZm der ehemaligen Geschäftsführertätigkeit des Bf bei der Fa. X GmbH abzugsfähig sind.

Der Bf hat im Laufe des Verfahrens zur Haftungsübernahme folgende Unterlagen vorgelegt:

- Schreiben des Rechtsvertreters der Fa. A GmbH vom 13.3.2013, aus dem hervorgeht, dass der Bf aufgrund einer Wechselverpflichtungserklärung vom 14.12.2011 eine Haftung bis zum Höchstbetrag von 60.000 Euro übernommen hat.
- Wechsel vom 25.4.2013 an A GmbH über 120.000 Euro, wobei sich der Bf und G V als Bürgen für die X GmbH für jeweils 60.000 Euro verpflichtet haben.
- Wechselzahlungsauftrag des Landesgerichts vom 24.5.2013 an den Bf und G V als Bürgen über je 60.000 Euro
- diverse Anträge, Gerichtsbeschlüsse in derselben Angelegenheit
- Beschluss des Bezirksgerichtes zu Aktenzeichen ***GZ1*** vom 7.8.2013 über Exekutionsbewilligung durch Zwangsversteigerung von Liegenschaften, Forderungsexekution nach § 294a EO und Fahrnisexekution aufgrund des vollstreckbaren Wechselzahlungsauftrages.
- Schreiben des Rechtsvertreters der Fa. A GmbH an den Vertreter des Bf vom 4.4.2014, wonach folgende Beträge im Jahr 2013 bezahlt wurden:

2.164,87 Euro am 4.10.2013
3.920,09 Euro am 16.10.2013
549,52 Euro am 11.11.2013
578,59 Euro am 6.12.2013
574,83 Euro am 8.1.2014

- Überweisungsbeleg über 2.164,87 Euro für eine Überweisung der Y GmbH vom 3.10.2013 an den Vertreter der A GmbH

- Exekutionsliste der Y GmbH zu Aktenzeichen ***GZ1*** des Bezirksgerichtes, wonach 2.164,87 Euro (3.10.2013), 549,52 Euro (7.11.2013) und 574,83 Euro (7.1.2014) iZm der Exekutionssache überwiesen wurden.

In der mündlichen Verhandlung wurde Seitens des Bf klargestellt, einen Betrag von 3.289,22 Euro als Werbungskosten geltend zu machen.

Rechtliche Würdigung:

Die Übernahme von Bürgschaften für eine GmbH ist in erster Linie Sache der Gesellschafter (VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041). Das Eingehen von Haftungen für Verbindlichkeiten des Dienstgebers durch Dienstnehmer (auch Geschäftsführer) widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung; anderes gilt im Falle einer persönlichen bzw gesellschaftsrechtlichen Verbindung zwischen den Beteiligten (VwGH 28.10.2010, 2007/15/0040; BFG 12.6.2015, RV/5100173/2012). Es ist nicht üblich, dass ein Arbeitnehmer der Wechselschuld seines konkursreifen Arbeitgebers beitrifft, weshalb eine Wechselschuldzahlung nicht als Werbungskosten anerkannt werden kann (VwGH 20.10.1961, 399/59).

Ist die Bürgschaftsübernahme hingegen (ausnahmsweise) beruflich veranlasst, können Aufwendungen eines Arbeitnehmers aus einer zu Gunsten des Arbeitgebers übernommenen Bürgschaft Werbungskosten sein. Eine derartige berufliche Veranlassung wird etwa im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen anzunehmen sein. Die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer führt grundsätzlich nicht zu Werbungskosten, sondern zu Gesellschaftereinlagen, weil sie in der Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (*Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG, § 16 Anm 24). Die Sicherung der Geschäftsführerbezüge ist nur eine weitere Folge des primären Zwecks der Einlage, nämlich der Sicherung des Fortbestands der Gesellschaft (VwGH 24. 1. 1990, 86/13/0162). Nichts anderes kann gelten, wenn der Geschäftsführer die Haftung im Hinblick auf das zu den Gesellschaftern bestehende Naheverhältnis eingeht (UFS 8.2.2012, RV/2669-W/07).

Im Sinne der Rechtsprechung ist die Haftungsübernahme in erster Linie Sache der Familie V Privatstiftung als Gesellschafterin der X GmbH gewesen. Es ist aber nachvollziehbar, dass im

konkreten Fall die Übernahme der Haftung gegenüber der A GmbH durch die Familienstiftung insofern nicht in Frage gekommen ist, als nach der Aktenlage die Familienstiftung bereits davor umfangreiche Haftungen gegenüber einer Bank abgegeben hat, weshalb eine Haftungsübernahme für einen Gläubiger keinen Wert mehr gehabt hätte.

Entscheidend für die Feststellung der beruflichen Veranlassung ist, aus welchen Motiven die Bürgschaft durch den Geschäftsführer eingegangen wurde. Dabei sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Eingehens der Verpflichtung von Bedeutung.

Die Annahme des Finanzamtes, wonach die private Verhaltenskomponente darin liege, dass die massive Überschuldung der Gesellschaft auf einem Fehlverhalten des Bf und auf der Führung eines aufwendigen Lebensstils der Familie zurückzuführen sei, konnte nicht erhärtet werden.

Der Bf begründet die Haftungsübernahme damit, dass er seine Bezüge als Geschäftsführer aufrechterhalten wollte. Zweifellos diene die Haftungsübernahme im Zeitpunkt des Eingehens der Verpflichtung am 14.12.2011 (Wechselverpflichtungserklärung) der Erhaltung von Einkünften des Bf, aber auch seines Bruders G V, der ebenfalls ein Dienstnehmer des Unternehmens war. Da die X Speditions und Transport GmbH an den Bf Bezüge in nicht unwesentlicher Höhe ausbezahlt hat, ist sein Bestreben, die Geschäftsführerbezüge zu erhalten, nicht von der Hand zu weisen, ist aber vor dem Hintergrund der näheren Umstände als zweitrangig einzustufen.

In Hinblick auf die Rechtsprechung wird man nämlich in der Regel davon ausgehen müssen, dass eine Bürgschaftsübernahme durch den Geschäftsführer durch persönliche Beziehungen oder gesellschaftsrechtliche Verbindungen motiviert ist (vgl auch *Renner* in BFGjournal 2016, 5ff). Unabhängig von der geringen mittelbaren Beteiligung an der Gesellschaft ist von einem Interesse des Bf an der Übernahme der Bürgschaft vor allem in Hinblick auf die Verbindung zu den Gesellschaftern Familie V Privatstiftung und V Beteiligungs GmbH (an letzterer ist wiederum die Familie V Privatstiftung beteiligt) auszugehen. Der Bf ist Gründungstifter und Letztbegünstigter der Stiftung. Laut Stiftungsurkunde diene die Stiftung dazu, eine Versorgung der Familie zu garantieren – durch Ausschüttung von Beteiligungserträgen, aber auch aus der Substanz des Vermögens (§ 2 der Stiftungsurkunde).

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass eine Kapitalgesellschaft und deren (beherrschende) Gesellschafter (und den wiederum diesen Gesellschaftern nahestehende Personen) sowie auch Privatstiftung und Stifter bzw Begünstigter als Personen gelten, die zueinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen (*Marschner* in Jakom, EStG 2020, § 4 Rz 331). Das Verhältnis des Bf zur X Speditions und Transport GmbH beruhte daher zweifellos auf einem persönlichen Naheverhältnis, weshalb keine überwiegende berufliche Veranlassung anzunehmen ist.

Darüber hinaus waren der Bruder G V, der ebenfalls Gründungstifter und Letztbegünstigter der Stiftung ist, und die Gattin F V Dienstnehmer der GmbH. Das Interesse am Fortbestand der Gesellschaft zur finanziellen Versorgung der Gattin bzw von Familienangehörigen war aus Sicht des Bf ebenfalls privat motiviert.

Nicht zuletzt wird das persönliche Interesse an der Erhaltung der Gesellschaft auch darauf beruht haben, dass es sich um ein Familienunternehmen handelte, welches der Bf von seinem Vater übernommen hatte.

Der Bf sieht die Bürgschaftsübernahme auch in Verbindung mit allgemeinen Sanierungsmaßnahmen. Unter „allgemeinen Sanierungsmaßnahmen“ ist ein Forderungsverzicht durch alle oder den Großteil der Gläubiger zum Zweck der Sanierung des Unternehmens im Rahmen eines Sanierungskonzeptes zu verstehen (*Doralt/Heinrich*, EStG¹⁵, § 36 Tz 69ff.).

Fest steht, dass im Jahr 2011 – im Zeitpunkt der Unterfertigung der Wechselverpflichtungserklärung - für die X Speditionen und Transport GmbH eine schlechte wirtschaftliche Lage herrschte. Anhaltspunkte für einen Forderungsverzicht durch einen Großteil der Gläubiger finden sich jedoch nach der Aktenlage nicht. Eine Sanierung des Unternehmens fand nicht statt. Das nicht näher konkretisierte Vorbringen, es seien mit vielen Lieferanten und Gläubigern Zahlungserleichterungen bzw Stundungen vereinbart worden, verblieb auf der Behauptungsebene und sind Zahlungserleichterungen jedenfalls nicht ausreichend, um von Sanierungsmaßnahmen sprechen zu können.

Auch aus diesem Blickwinkel kann man daher nicht von einer beruflichen Veranlassung sprechen, die die Anerkennung von Werbungskosten rechtfertigen würde.

Der Bf verwies schließlich darauf, dass mit der Übernahme der Haftung auch die Erhaltung der Arbeitsplätze in der Region bezweckt gewesen sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass daraus ein direkter Zusammenhang der Aufwendungen mit den nichtselbständigen Bezügen des Bf nicht ableitbar ist.

Die Abgabenbehörde hat aus diesen Gründen die Haftungszahlungen des Bf zu Recht nicht als nachträgliche Werbungskosten anerkannt.

2. Eintragungsgebühr von 2.400 Euro für ein Pfandrecht der A GmbH an einer Liegenschaft des Bf

Die A GmbH hat der X GmbH am 25.1.2012 einen Kredit über 1.440.000 Euro gewährt, um weitere Geschäftsbeziehungen zu ermöglichen. Als Sicherstellung wurde u.a. die Haftung des Bf als Bürge und Zahler vereinbart. Darüber hinaus wurde eine private Liegenschaft des Bf verpfändet. Der Bf hat dazu folgende Unterlagen vorgelegt:

- Kreditvertrag vom 25.1.2012 zwischen dem Kreditnehmer X GmbH und dem Kreditgeber A GmbH über 1.440.000 Euro, Mithaftung der V Beteiligungs GmbH, der V Verwaltungs GmbH und des Bf als Bürge und Zahler mit Verpfändung von Liegenschaftsanteilen am ***See*** im Höchstbetrag von 200.000 Euro

- Beschluss des Bezirksgerichts vom 24.9.2012 zur Bewilligung der Einverleibung eines Pfandrechts für die A GmbH an einer Liegenschaft des Bf in der KG Q

- Rechnung vom 30.10.2012 über 2.400 Euro als Eintragungsgebühr für ein Pfandrecht der A GmbH, gerichtet an den Bf und die X GmbH, nicht ersichtlich ist der Rechnungsaussteller

Einen entsprechenden Zahlungsbeleg konnte der Bf nicht übermitteln. Der Bf räumte aber in der mündlichen Verhandlung ein, dass die Eintragungsgebühr bereits im Jahr 2012 entrichtet wurde.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Schon aus diesem Grund kommt der Abzug des Betrages von 2.400 Euro im Jahr 2013 als Werbungskosten nicht in Betracht, was auch der Bf in der mündlichen Verhandlung eingeräumt hat.

3. Zahlung des Bf an die Deutsche BKK von 361,28 Euro als Geschäftsführer der X GmbH

Die Fa. X GmbH hatte in der Zweigniederlassung in Deutschland Dienstnehmer beschäftigt. Der Bf wurde im Jahr 2013 von der deutschen BKK (Betriebskrankenkassa) als Geschäftsführer zur Haftung für Sozialversicherungsbeiträge eines Dienstnehmers für den Zeitraum 1.9.2012 – 31.10.2012 herangezogen. Der Bf hat am 17.12.2013 in diesem Zusammenhang nachweislich einen Betrag von 361,28 Euro entrichtet.

Der Bf hat dazu folgende Unterlagen vorgelegt:

- Schreiben der Deutschen BKK vom 7.11.2013, dem zu entnehmen ist, dass die Fa. X GmbH Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung für einen Beschäftigten nicht abgeführt hat, obwohl Zahlungsverpflichtungen gegenüber Dritten erfüllt wurden, aber die Sozialversicherungsbeiträge vorrangig zu zahlen gewesen wären. Das bedeute einen Verstoß gegen § 266a (dt.) StGB, was gemäß § 823 Abs. 2 (dt.) BGB zu einer persönlichen Haftung des Geschäftsführers führe.

- Vergleichsvertrag vom 16.12.2013 zwischen dem Bf als ehemaligen Geschäftsführer der X GmbH und der deutschen BKK über eine Vergleichszahlung von 361,28 Euro bezüglich deren Forderung für Arbeitnehmeranteile aus dem Zeitraum 1.9.2012 – 31.10.2012

- Überweisungsbeleg vom 17.12.2013 über 361,28 Euro an die Deutsche BKK, Zahlung gemäß Vergleichsvertrag

Rechtliche Würdigung:

Bei der Haftung des Geschäftsführers für Sozialversicherungsbeiträge von Dienstnehmern handelt es sich um eine gesetzliche Haftung. Dies gilt in gleicher Weise nach deutscher Rechtslage, wonach gemäß § 28 e deutsches SGB IV (Sozialgesetzbuch) der Arbeitgeber verpflichtet ist, die Gesamtsozialversicherungsbeiträge abzuführen. Das Vorenthalten von Beiträgen des Arbeitnehmers zur Sozialversicherung durch den Arbeitgeber ist nach § 266a deutsches StGB strafbar. Nach § 14 deutsches StGB haftet bei der GmbH der Geschäftsführer, der nach § 823 Abs. 2 deutsches BGB auch zivilrechtlich in Anspruch genommen werden kann.

Im vorliegenden Fall wurden die ausständigen Beträge für Dienstnehmer in der deutschen Zweigstelle aufgrund der Schadenersatzpflicht gemäß § 823 deutsches BGB geltend gemacht.

Zahlungen des Geschäftsführers einer GmbH aufgrund einer Inanspruchnahme als Haftender für Sozialversicherungsbeiträge und Abgabenschulden (§§ 9 iVm 80 BAO) stehen mit einer (allfälligen) Funktion als Gesellschafter in keinem Zusammenhang. Dies wird insbesondere daraus deutlich, dass solche Haftungsanspruhen auch Geschäftsführer von Gesellschaften treffen können, die an der Gesellschaft nicht beteiligt sind (VwGH 22. 5. 2014, 2010/15/0211; VwGH 30. 5. 2001, 95/13/0288).

Wird ein nicht beteiligter Geschäftsführer zur Haftung aufgrund rechtswidrigen Verhaltens herangezogen, liegt idR ein beruflicher Konnex vor. Die Abzugsfähigkeit ist hingegen zu verneinen, wenn aus privaten Gründen ein bewusst pflichtwidriges Verhalten gesetzt wird, wobei ein bewusst risikohaftes Handeln ohne Hinzutreten weiterer Umstände noch nicht außerhalb der beruflichen Sphäre liegen muss (VwGH 24. 10. 2000, 95/14/0048). Allein der Umstand, dass sich der Geschäftsführer nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes um die Führung der Geschäfte gekümmert hat, weist sein Verhalten noch nicht der außerbetrieblichen Sphäre zu (UFS Wien 4. 1. 2007, RV/1302-W/04).

Ausschlaggebend ist nicht nur, dass der Haftungspflichtige im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit seine Pflichten verletzt hat, sondern auch, dass das Fehlverhalten der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist und nicht einer privaten Verhaltenskomponente entspringt (VwGH 30.5.2001, 95/13/0288). Eine private Veranlassung liegt auch vor, wenn das zur gesetzlichen Haftungsanspruhen führende Fehlverhalten der Gesellschaftersphäre zuzurechnen ist (VwGH 22.5.2014, 2010/15/0211).

Fasst man die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zusammen, ist eine Haftungsanspruhen des Geschäftsführers für Sozialversicherungsbeiträge und

Abgabenschulden in der Regel beruflich veranlasst. Nur wenn das Fehlverhalten des Haftenden der privaten Sphäre bzw allenfalls der Gesellschaftersphäre zuzuordnen ist, kann die Abzugsfähigkeit verneint werden.

Im vorliegenden Fall ist das Naheverhältnis des Bf zu den Gesellschaftern der Fa. X GmbH allein nicht geeignet, auf eine private Motivation der Pflichtverletzung zu schließen, da der Verwaltungsgerichtshof selbst eine direkte Beteiligung des Geschäftsführers an der Gesellschaft nicht als Ausschlussgrund für den Werbungskostenabzug von Haftungszahlungen gegenüber Sozialversicherung und Abgabenbehörde ansieht.

Die Abgabenbehörde hat die private Veranlassung der Inanspruchnahme des Bf damit begründet, dass dem Bf an der massiven Überschuldung der Gesellschaft insofern ein Verschulden anzulasten sei, als er die finanziellen Reserven der Gesellschaft in die Familie V Privatstiftung eingebracht habe.

Die Argumentation der Abgabenbehörde geht an der Tatsache vorbei, dass die Haftungsinanspruchnahme des Bf nicht auf der schlechten – nach Meinung der Abgabenbehörde vom Bf zu verantwortenden - wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft beruhte, sondern dass vorrangig zu behandelnde Sozialversicherungsbeiträge nicht bezahlt wurden, anderen Zahlungsverpflichtungen der Fa. X GmbH jedoch sehr wohl nachgekommen wurde (siehe Schreiben der Deutschen BKK vom 7.11.2013).

Anhaltspunkte für ein in der Privatsphäre begründetes Verhalten des Bf, das dazu geführt hat, dass die Sozialversicherungsbeiträge nicht vorrangig abgeführt wurden, hat das Finanzamt nicht aufgezeigt. Auch dem Bundesfinanzgericht sind solche Umstände nicht erkennbar. Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde wird nicht davon ausgegangen, dass die gegenständlichen Haftungszahlungen auf einem Fehlverhalten des Bf begründet sind, das von einer privaten Motivation bzw vom Naheverhältnisses zum Gesellschafter der Fa. X GmbH getragen wird.

Das die Haftung auslösende pflichtwidrige Verhalten des Bf (Verletzung der Vorrangigkeit) kann daher nicht als außerhalb der beruflichen Sphäre gelegen erkannt werden. Der geltend gemachte Betrag von 361,28 Euro ist somit als nachträgliche Werbungskosten abzugsfähig.

4. Haftung des Bf für Abgabenschulden der Z GmbH aus den Jahren 2005 - 2007

Der Bf wurde vom Finanzamt mit Haftungsbescheid vom 1.3.2013 als ehemaliger Geschäftsführer zur Haftung für Abgabenschulden der Z GmbH aus den Jahren 2005 – 2007 herangezogen. Im Jahr 2013 wurden im Rahmen einer Gehaltsexekution 4.466,72 Euro von der V GmbH an das Finanzamt überwiesen.

In den Jahren 2005 – 2007 war der Bf Geschäftsführer der Z GmbH. Über diese Gesellschaft wurde am ***yy***.2009 der Konkurs eröffnet. Die amtswegige Löschung erfolgte im Jahr 2012. Der Bf hat von dieser Gesellschaft für die Geschäftsführung kein Entgelt erhalten. Er habe aber – so der Bf - im Zuge der Tätigkeit für die Fa. X GmbH auch die Geschäftsführung für die Fa. Z GmbH. übernommen.

Der Bf hat dazu folgende Unterlagen vorgelegt:

- Haftungsbescheid des Finanzamtes vom 1.3.2013 an den Bf als ehemaligen Geschäftsführer der Z GmbH über 17.607,30 Euro für Umsatzsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und Lohnabgaben der Jahre 2005 - 2007
- Exekutionsliste der V GmbH, wonach im Jahr 2013 insgesamt 4.466,72 Euro an das Finanzamt überwiesen wurden.

Rechtliche Würdigung:

Zahlungen eines (ehemaligen) Geschäftsführers als Haftender für Abgabenschulden sind ebenso wie Haftungszahlungen für Sozialversicherungsbeiträge idR – wie in Pkt 3 dargelegt - beruflich veranlasst.

Im vorliegenden Fall ist jedoch darauf Bedacht zu nehmen, dass der Bf unbestritten von der Z GmbH in dem Zeitraum, auf den sich die Haftungsinanspruchnahme für Abgaben bezieht, keine Bezüge erhalten hat.

Aufgrund der Unentgeltlichkeit stellt die Geschäftsführertätigkeit eines (Gesellschafter-) Geschäftsführers bei der GmbH keine Einkunftsquelle (sondern nur eine Quelle von Aufwendungen) dar. Solcherart können die durch die Geschäftsführungstätigkeit bedingten Aufwendungen keine einkommensteuerliche Berücksichtigung finden, soweit kein alle Zweifel ausschließender Zusammenhang mit einer (anderweitig bestehenden) Einkunftsquelle vorliegt (VwGH 6.7.2011, 2008/13/0234). Bezieht sich die Haftungsinanspruchnahme für Abgaben bzw Sozialversicherungsbeträge auf den Zeitraum der unentgeltlichen Geschäftsführertätigkeit, stellen diese Ausgaben auch keine nachträglichen Betriebsausgaben (bzw hier: Werbungskosten) dar (Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG, § 4 Anm 58a).

Die strittigen Aufwendungen sind daher mangels Einkunftsquelle keine nachträglichen Werbungskosten bezüglich der ehemaligen Tätigkeit für die Z GmbH.

Der steuerliche Vertreter machte aber geltend, dass der Bf seine Bezüge von einer anderen Konzerngesellschaft, nämlich der X Spedition und Transport GmbH erhalten habe. Im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit sei er auch für die Z GmbH tätig geworden, wie dies im Konzern üblich sei.

Daraus ist für den Bf nichts zu gewinnen, denn ein „alle Zweifel ausschließender Zusammenhang“ der geltend gemachten Haftungszahlungen mit den nichtselbständigen Bezügen von der X Spedition und Transport GmbH ist nicht erkennbar. Es ist nämlich festzuhalten, dass die Tätigkeiten als Geschäftsführer für zwei eigenständige Gesellschaften ausgeübt wurden. An dieser Beurteilung ändert der Umstand nichts, dass beide Gesellschaften Gruppenmitglieder der V Beteiligungs GmbH waren. Eine körperschaftsteuerrechtliche Gruppenbesteuerung setzt keine wirtschaftliche, organisatorische Eingliederung voraus, sondern lediglich eine Beteiligung von mehr als 50%. Eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft liegt nicht vor.

Die Abgabenbehörde hat daher die strittigen Aufwendungen zu Recht nicht als Werbungskosten anerkannt.

B. Einkünfte aus Kapitalvermögen

Der Bf gründete mit Gesellschaftsvertrag vom ***ww***.2013 die V **GmbH** mit einer Stammeinlage von 35.000 Euro, die die Tätigkeit der X GmbH weitergeführt hat. Der Bf hielt über einen Treuhänder 99% der Anteile, G V übernahm 1% (mit Zustimmung zur Abtretung an den Bf).

Mit Abtretungsvertrag vom 30.4.2013, GZ 521, erwarb die S **Beteiligungs GmbH** vom Bf 70% der Stammeinlage (24.500 Euro) um 100.000 Euro. Dieser Betrag wurde unbestritten an den Bf überwiesen. Die restlichen 30% (Stammeinlage von 10.500 Euro) wurden von der S Beteiligungs GmbH als Treuhänder übernommen (Treuhandvertrag vom 30.4.2013, GZ 522). Gleichzeitig bot der Bf der S Beteiligungs GmbH zwecks deren Absicherung an (Übernahmeangebot vom 30.4.2013, GZ 523), jederzeit die treuhändig gehaltenen Geschäftsanteile an der V GmbH im Nominale von 10.500 Euro ohne Entrichtung eines Abtretungspreises wieder zu übernehmen.

Mit Abtretungsvertrag vom 13.9.2013 wurden von der S Beteiligungs GmbH die gesamten Geschäftsanteile der V GmbH an die T **GmbH** um 1 Euro abgetreten.

Mit Novationsvertrag vom 30.9.2013 hat der Bf, der sich als wirtschaftlicher Eigentümer der V GmbH bezeichnet, sämtliche Anteile an die T GmbH verkauft. Vom vereinbarten Kaufpreis von 1.650.000 Euro sollte die S Beteiligungs GmbH 1 Euro und der Bf den restlichen Betrag erhalten. Ein Teilbetrag in Höhe von 49.999 Euro war an den Bf vorerst bis 11.10.2013 zu bezahlen. Für den übrigen Kaufpreis wurde eine Ratenzahlung ab 31.1.2014 nach Maßgabe der Ergebnisentwicklung in der V GmbH vereinbart.

Die Verträge vom 13.9.2013 und vom 30.9.2013 wurden mit der Vereinbarung vom 5.12.2013 zwischen dem Bf und der T GmbH wieder aufgehoben. Vereinbart wurde die

Rückzahlung des aufgrund der beiden Verträge bereits geleisteten Betrages von 50.000 Euro.

Strittig ist nun, in welcher Höhe dem Bf im Jahr 2013 tatsächlich Veräußerungserlöse aus der Abtretung der V GmbH zugeflossen sind.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde sind dem Bf im Jahr 2013 insgesamt 149.999 Euro (100.000 + 49.999) an Veräußerungserlösen zugeflossen. Nach Abzug der Anschaffungskosten von insgesamt 35.000 Euro (Stammeinlage) errechnete das Finanzamt Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 von 114.999 Euro.

Nach der Darstellung des Bf sind ihm lediglich 100.000 Euro zugeflossen, die weiteren 50.000 Euro habe er niemals erhalten. Der Veräußerungserlös von 100.000 Euro abzüglich der Anschaffungskosten von 35.000 Euro ergebe Einkünfte aus Kapitalvermögen von 65.000 Euro.

Zum strittigen Veräußerungserlös von 49.999 Euro, ist festzustellen, dass im Vertrag vom 30.9.2013 die Leistung eines Teilkaufpreises in dieser Höhe bis 11.10.2013 vereinbart wurde. Damit übereinstimmend wird in der Vereinbarung vom 5.12.2013, Pkt. 4, bestätigt, dass *„auf Basis der vorgenannten, mit dieser Vereinbarung aufgehobenen Kaufverträge [jene vom 13.9.2013 und vom 30.9.2013] die T an [den Bf.] einen Teilkaufpreis in Höhe von gesamt 50.000 Euro geleistet hat. [Der Bf] verpflichtet sich, diesen Betrag ... zurückzuzahlen“*. Aufgrund des Wortlautes dieser Vereinbarung ist als erwiesen anzunehmen, dass dem Bf im Jahr 2013 der strittige Betrag von 49.999 Euro zugeflossen ist.

Der Bf wandte im Schreiben vom 18.1.2021 an das Bundesfinanzgericht ein, dass er den Veräußerungserlös von 100.000 Euro für die Abtretung der gesamten Stammanteile erhalten habe, womit er offensichtlich zum Ausdruck bringen wollte, dass ein zusätzlicher Veräußerungserlös von 49.999 Euro für einen Anteil von 30% nicht plausibel wäre.

Diesem Einwand des Bf wird nicht gefolgt, weil aus dem Abtretungsvertrag vom 30.4.2013, GZ 521, ausdrücklich hervorgeht, dass um 100.000 Euro lediglich ein Geschäftsanteil von 70% an die S Beteiligungs GmbH abgetreten wurde. Laut Treuhandvertrag vom 30.4.2013, GZ 522, hat der Bf den restlichen Geschäftsanteil von 30% nur treuhänderisch übertragen und blieb somit wirtschaftlicher Eigentümer. Daher ist nachvollziehbar, dass der Bf anlässlich der Übertragung der V GmbH an die T GmbH im September 2013 für den Geschäftsanteil von 30% weitere 49.999 Euro erhalten hat.

Es wäre in Anbetracht eines Kaufpreises von 1.650.000 Euro (Vertrag vom 30.9.2013) auch nicht glaubwürdig, dass der Käufer T GmbH an den Bf nicht einmal einen Teilbetrag geleistet haben soll.

Aus dem Verweis des Bf auf das Übernahmeangebot vom 30.4.2013, GZ 523, ist für den Bf ebenfalls nichts zu gewinnen. Mit dieser Vereinbarung bot der Bf der S Beteiligungs GmbH an, jederzeit die treuhändisch übergebenen Geschäftsanteile an der V GmbH ohne Entrichtung eines Abtretungspreises wieder zu übernehmen. Das ist nur folgerichtig, da auf den treuhänderisch übergebenen Geschäftsanteil von 30% nur ein symbolischer Kaufpreis von 1 Euro entfiel. Der Betrag von 100.000 Euro bezog sich bei Würdigung der drei Verträge vom 30.4.2013 eindeutig lediglich auf den abgetretenen Geschäftsanteil von 70%. Andernfalls wäre für den Fall der Auflösung des Treuhandverhältnisses die Rückzahlung eines entsprechenden Kaufpreisanteils vereinbart worden.

In der mündlichen Verhandlung wandte der Bf schließlich zum strittigen Betrag von 50.000 bzw. 49.999 Euro ein, dass die V GmbH Rechnungen der T GmbH nicht bezahlt habe, und die T GmbH deshalb anlässlich der Abtretung der Anteile im Dezember 2013 diesen Betrag vom Bf eingefordert habe.

Diese allgemein gehaltene Bezugnahme auf nicht näher konkretisierte Rechnungen ist ebenfalls nicht schlüssig, steht diese Behauptung doch in Widerspruch zum oben zitierten Wortlaut des Vertrages vom 5.12.2013, Pkt. 4. Es ist nicht anzunehmen, dass der Bf als erfahrener Unternehmer Vereinbarungen unterschrieben hat, die nicht den Tatsachen entsprechen.

Festzuhalten ist daher abschließend, dass dem Bf aus der Veräußerung von Anteilen an der V GmbH im Jahr 2013 Erlöse von insgesamt 149.999 Euro zugeflossen sind.

Rechtliche Würdigung:

Einkünfte aus Kapitalvermögen sind u.a. Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen. Darunter fallen auch Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 27 Abs. 1 iVm Abs. 3 EStG 1988).

Gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 in der für 2013 geltenden Fassung unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5) anzuwenden ist.

Als Einkünfte ist gemäß § 27a Abs. 3 Z 2 lit a EStG 1988 bei realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Gemäß der Bestimmung des § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 sind die Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen.

Aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmungen sind die Einkünfte aus Kapitalvermögen und die daraus resultierende Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

Veräußerungserlös	100.000
Veräußerungserlös	49.999
Summe	149.999
Abzüglich Anschaffungskosten	-35.000
Einkünfte aus Kapitalvermögen	114.999
25%	28.749,75

C. Einkünfte aus Gewerbebetrieb für eine Konsulententätigkeit

Nicht strittig ist, dass der Bf im Jahr 2013 von der V GmbH zusätzlich zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit 25.000 Euro für eine Konsulententätigkeit erhalten hat. Der Bf machte diesbezüglich eine 6%ige Betriebsausgabenpauschale und den Gewinnfreibetrag geltend.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 EStG 1988 oder § 23 EStG 1988 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt u.a. bei gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung 6 %, höchstens jedoch 13.200 Euro, der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 BAO.

Eine Konsulententätigkeit fällt unter das Betriebsausgabenpauschale von 6% (*Doralt*, EStG, § 17 Tz 11).

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 kann bei natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

1. Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag ist der Gewinn ...
2. Der Gewinnfreibetrag beträgt: für die ersten 175.000 Euro der Bemessungsgrundlage 13%,
3. Bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30.000 Euro, höchstens daher mit 3 900 Euro, steht der Gewinnfreibetrag dem Steuerpflichtigen für jedes Veranlagungsjahr einmal ohne Investitionserfordernis zu (Grundfreibetrag).

...

6. Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 3 zu.

Zur Ermittlung der Einkünfte aus der Konsulententätigkeit sind daher antragsgemäß das Betriebsausgabenpauschale von 6% (1.500 Euro) und der Gewinnfreibetrag von 13% (3.055 Euro) in Abzug zu bringen.

Berechnung Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Einnahmen	25.000
6%	-1.500
Gewinn	23.500
13%	-3.055
Eink. aus Gewerbebetrieb	20.445

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie auch Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht berücksichtigt. Sie sind nunmehr bei der Neuberechnung der Einkommensteuer in Ansatz zu bringen.

Berechnung Einkommensteuer 2013

Bezüge aus nichtselbst Arbeit lt. Bescheid	143.195,10
Werbungskosten, Sozialvers.beitr. lt. Pkt A.3.	- 361,28
Einkünfte aus nichtselbst Arbeit neu	142.833,82
Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu lt. Pkt C.	20.445,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	163.278,82
Sonderausgaben lt. Bescheid	- 216,00
Außergewöhnl Belastungen lt. Bescheid	- 1.452,00
Einkommen neu	161.610,82

Einkommensteuer gemäß § 33 Abs 1 EStG	
$(161.610,82 - 60.000) \times 0,5 + 20.235,00$	71.040,41
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	70.695,41
Steuer sonstige Bezüge	676,24
Einkommensteuer	71.371,65
Anrechenbare Lohnsteuer	- 32.212,74
Einkünfte Beteiligungsveräußerg neu lt. Pkt. B.	28.749,75
Rundung	0,34
Festgesetzte Einkommensteuer	67.909,00

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.

Gegen dieses Erkenntnis ist die Revision unzulässig, da sich die Entscheidung betreffend die Werbungskosten auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu „Haftungszahlungen eines GmbH-Geschäftsführers“ stützt. Betreffend die Einkünfte aus Kapitalvermögen waren keine Rechtsfragen, sondern Fragen des Sachverhaltes zu beurteilen.

Wien, am 21. September 2021