

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Hans Blasina in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Feilenreiter & Co. Wirtschaftsprüfungs GesmbH, über die Beschwerden vom 25.11.2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 4.11.2022 betreffend Einkommensteuer 2020 und 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO derart abgeändert, dass die Haftungen für Sozialversicherungsbeiträge gänzlich als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Das Einkommen 2020 beträgt 46.732,82 Euro;
die Einkommensteuer nach Anrechnung von Lohnsteuer und Rundung 1.482 Euro.

Das Einkommen 2021 beträgt 121.460,66 Euro;
die Einkommensteuer nach Anrechnung von Lohnsteuer und Rundung 36.601 Euro.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum ist die Anerkennung von Kosten aus Bürgschaftsübernahmen als Werbungskosten strittig.

Der Bf beantragte sowohl im Jahr 2020 als auch im Jahr 2021 Werbungskosten iHv 73.895,17 Euro bzw 65.008,47 Euro, wobei die belangte Behörde Werbungskosten iHv 7.539,67 Euro (Jahr 2020) bzw 14.843,16 Euro (Jahr 2021) anerkannte. Begründend wurde ausgeführt, dass Zahlungen eines Geschäftsführers aufgrund einer Inanspruchnahme als Haftender für Sozialversicherungsbeiträge und Abgabenschulden als Werbungskosten anerkannt werden können. Aufgrund der Aktenlage würden somit die Zahlungen an die Gebietskrankenkassen anerkannt werden.

In seiner Beschwerde brachte der Bf vor, dass er die Bürgschaften bei den Banken ausschließlich deswegen übernommen habe, weil er die laufenden Einnahmen aus dem Gehalt als Geschäftsführer erhalten wollte. Wären die Bürgschaften vom Bf nicht übernommen worden, wäre der Dienstgeber in Insolvenz gegangen und das Dienstverhältnis beendet worden. Es fehle zudem jegliche Begründung im Bescheid, warum die Werbungskosten nicht anerkannt worden sind. Es wären auch nicht sämtliche Haftungsbeträge aus der Sozialversicherung angesetzt worden. Es sei unumstritten, dass auch Zahlungen, die der Insolvenzverwalter aus der Realisierung des Vermögens des Bf an die Sozialversicherung zahle, steuerlich abzugsfähig seien. Die Quote stamme aus der Verwertung des Vermögens des Bf.

Sowohl der Einkommensteuerbescheid 2020 als auch 2021 wurde mit Beschwerde vorentscheidung insoweit abgeändert, als weitere Werbungskosten (insgesamt 38.040,74 Euro bzw 33.689,70 Euro) anerkannt wurden. Diese setzen sich zum einen aus den Haftungsbeträgen aus der Sozialversicherung und andererseits aus Zahlungen an die Erste Bank der österreichischen Sparkassen zusammen. Nicht abziehbar ließ die belangte Behörde die Zahlungen an die Raiffeisenbank.

In der dazu ergangenen gesonderten Begründung wurde ausgeführt, dass es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entspreche, wenn ein nicht an der Gesellschaft beteiligter Dienstnehmer Bürgschaftsverpflichtungen zugunsten der arbeitgebenden Gesellschaft eingehe. Wird das Eingehen einer Bürgschaft auf einer persönlichen Nahebeziehung des Nichtgesellschafters zum Alleingesellschafter begründet, lägen bei Inanspruchnahme aus der Bürgschaft keine abziehbaren Werbungskosten vor. Die Beziehungen zu den Gesellschaftern der ***Familienname1*** GmbH würden eine private Komponente erkennen lassen, die die (wohl auch vorliegende) berufliche Komponente in der Form des Erhalts der Einnahmen deutlich übersteigen würde. Aufgrund der privaten Verhaltenskomponente ließ die belangte Behörde die Anerkennung der Bürgschaftsverpflichtung als Werbungskosten nicht zu.

Der Bf beantragte mit fristgerecht eingebrachten Vorlageanträgen die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Im Vorhalteverfahren wurde einerseits geklärt, dass die belangte Behörde aus ihrer Sicht irrtümlich die Inanspruchnahme als Bürge durch die Erste Bank zum Werbungskostenabzug zugelassen hat; andererseits legte der Bf umfangreiche Unterlagen zur Historie und den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen seiner zweiten Anstellung vor. Er sei an beiden Gesellschaften nicht beteiligt gewesen, die Bürgschaften seien eingegangen worden, weil sonst die ihn anstellenden Gesellschaften nicht mehr von den Banken finanziert worden wären und hätten liquidiert werden müssen, aber die erheblichen Geschäftsführerbezüge daraus seine Einkunftsquellen waren, zu deren Erhaltung er die Bürgschaften eingegangen sei.

Demgegenüber bringt die belangte Behörde vor: Bezüglich des Raika-Kredites an die ***Familienname1*** GmbH sei die ***Familienname*** Privatstiftung Gesellschafterin,

deren Gründungsstifter und Letztbegünstigter der Bf sei; dieses persönliche Naheverhältnis stehe im Vordergrund. Bezüglich der Bürgschaftsverpflichtungen gegenüber der Erste Bank aus Krediten der ***Familienname2*** GmbH, der ***Familienname3*** GmbH und der gemeinsamen Muttergesellschaft ***Holding*** GmbH, deren aller Geschäftsführer der Bf war, sei das Eingehen der Bürgschaft zeitlich betrachtet näher an der Übernahme der Gesellschaftsanteile an der ***Familienname3*** GmbH durch die ***Holding*** GmbH gelegen, als an der Bestellung zum Geschäftsführer; eine überwiegend berufliche Veranlassung der Übernahme der Bürgschaften liege daher nicht vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

II.1.1. Bürgschaft Raiffeisen

Der Bf war ab Errichtung der ***Familienname1*** GmbH im Jahr 1997 bis zur amtswegigen Löschung der Gesellschaft am 17.10.2015 Geschäftsführer und bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Geschäftsführerbestellung und Eintragung im Firmenbuch am 13.01.1998).

Die ***Familienname1*** GmbH nahm mit Kreditvertrag vom 8.7.2009 einen Kontokorrentkredit in Höhe von 1.400.000 Euro bei der Raiffeisen-Landesbank ***5*** AG auf, welcher mit 10.12.2009 auf 2.500.000 Euro erhöht wurde. Mit Bürgschaftsverträgen vom jeweils 10.12.2009 übernahm die ***Familienname*** Privatstiftung einerseits und die ***Familienname4*** GmbH andererseits die Haftung als Ausfallbürgen zur ungeteilten Hand für die gesamte Kreditsumme. Mit Bürgschaftsvertrag vom 25.1.2010 übernahm der Bf die Haftung als Ausfallsbürge zur ungeteilten Hand bis zur Höhe von 860.000 Euro.

Gesellschafter der ***Familienname1*** GmbH waren seit 2006 die ***Familienname*** Privatstiftung zu rund 1/3 und die ***Familienname4*** GmbH zu rund 2/3. Gesellschafter der ***Familienname4*** GmbH sind der Bf und ***Bruder*** zu je 0,2 % und die ***Familienname*** Privatstiftung zu 99,6 %.

Die ***Familienname*** Privatstiftung wurde vom Bf und anderen Familienmitgliedern zum Zweck der Absicherung der Versorgung der Begünstigten gegründet. Der Bf ist Teil der dreiköpfigen Stifternversammlung und gehört zum Kreis der (Letzt-)Begünstigten.

Im Zeitraum der Bürgschaftsaufnahme stellten sich die finanziellen Verhältnisse des Bf und der ***Familienname1*** GmbH wie folgt dar:

Jahr	Gf-Bezug Bf	Umsatz GmbH	EGT GmbH
2007	404.799	26,6 Mio	0,7 Mio
2008	452.244	34,1 Mio	1 Mio
2009	552.120	27,2 Mio	-5,9 Mio
2010	214.288	31,9 Mio	-4,4 Mio
2011	181.728	20,3 Mio	-4 Mio
2012	167.957	Konkurseröffnung	

Nach Konkurs sämtlicher Gesellschaften (***Familiennamen1*** GmbH: Konkurseröffnung 28.12.2012, Löschung 17.10.2015; ***Familiennamen*** Privatstiftung: Konkurseröffnung 23.1.2018, Löschung 14.10.2020; ***Familiennamen4*** GmbH: kein Insolvenzverfahren mangels Kostendeckung 25.9.2019, Löschung 17.1.2020) wurde der Bf als Bürge in Anspruch genommen. In den Jahren 2020 und 2021 zahlte der Bf im Rahmen der durch den Zahlungsplan seines Schuldenregulierungsverfahrens bestätigten Quoten insgesamt 67.173,20 Euro an die Raiffeisen-Landesbank ***5*** AG.

Die Übernahme der zugrunde liegenden Bürgschaftsverpflichtung durch den Bf erfolgte aus familiären und gesellschaftsrechtlichen Motiven und steht nicht im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit des Bf.

II.1.2. Bürgschaft Erste Bank

Der Bf war von Dezember 2013 bis Dezember 2016 alleiniger Geschäftsführer der im März 2013 gegründeten ***Familiennamen2*** GmbH (später ***N2*** GmbH), seit der Gründung 2008 bis zur Löschung 2020 alleiniger Geschäftsführer der ***Familiennamen3*** GmbH und seit der Gründung 2014 bis zur Löschung 2020 alleiniger Geschäftsführer der ***Holding*** GmbH. Aus diesen Geschäftsführertätigkeiten erzielte der Bf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Der Bf ging im Rahmen von Kreditgewährungen am 5.11.2015 Bürgschaften gegenüber der Erste Bank als Bürge und Zahler betreffend die ***Holding*** GmbH über 50 % der Verbindlichkeiten und betreffend die ***Familiennamen3*** GmbH begrenzt auf 100.000 Euro ein sowie am 3.12.2015 eine Bürgschaft gegenüber der Erste Bank als Bürge und Zahler betreffend die ***Familiennamen2*** GmbH unbegrenzt.

Alleingesellschafterin der ***Familiennamen3*** GmbH war bis zum Abtretungsvertrag vom 9.11.2015 die ***Familiennamen*** Privatstiftung, sodann die ***Holding*** GmbH (Kaufpreis 186.800 Euro; dem Firmenbuch erst am 29.12.2015 angezeigt und am 5.1.2016 eingetragen). Die ***Familiennamen2*** GmbH stand nach mehreren Gesellschafterwechseln in der Gründungsphase von August 2014 bis Dezember 2016 im Alleineigentum der ***Holding*** GmbH, anschließend war Alleingesellschafter ***Fremder2*** (Abtretungspreis 1 Euro). Alleingesellschafter der ***Holding*** GmbH war bis Oktober 2016 ***Fremder1***,

anschließend kurz ***Fremder2*** (Abtretungspreis 1 Euro) und ab Dezember 2016 ***Frau*** (Exfrau des Bf; Abtretungspreis 1 Euro).

Die Einkünfte des Bf bzw die Verhältnisse der Gesellschaften stellten sich wie folgt dar:

Jahr	***Familiename3*** GmbH		***Familiename2*** GmbH		***Holding*** GmbH	
	Gf-Bezug	Gewinn*	Gf-Bezug	Gewinn*	Gf-Bezug	Gewinn*
2010	53.134	287.017				
2011	65.442	226.748				
2012	68.162	-132.219				
2013	58.245	128.383	6.200	37.955		
2014	24.366	252.266	9.933	45.709		-53.317
2015	24.842	-3.997	10.118	-437.448	3.512	38.321
2016	25.182	31.014	7.648		10.235	86
2017	25.592	-302.500			33.883	
2018	7.678					

*Bilanzgewinn abzüglich Gewinnvortrag

Nach Konkurs sämtlicher Gesellschaften (***Familiename2*** GmbH: Konkurseröffnung tt.12.2016, Löschung tt.4.2021; ***Familiename3*** GmbH: Konkurseröffnung tt.4.2018, Löschung tt.12.2020; ***Holding*** GmbH: Konkurseröffnung tt.8.2018, Löschung tt.9.2020) wurde der Bf als Bürge in Anspruch genommen. Die Erste Bank machte hierbei aus der ***Familiename2*** GmbH vom Insolvenzverwalter gänzlich anerkannte Forderungen im Ausmaß von 255.031,70 Euro geltend, weiters Eventualforderungen aus der ***Familiename3*** GmbH von 100.000 Euro und aus der ***Holding*** GmbH von 9.475,89 Euro. In den Jahren 2020 und 2021 zahlte der Bf insgesamt 23.134,67 Euro an die Erste Bank aus seiner Bürgenstellung in der ***Familiename2*** GmbH.

Die Übernahme der zugrunde liegenden Bürgschaftsverpflichtung durch den Bf erfolgte aus familiären und gesellschaftsrechtlichen Motiven und steht nicht im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit des Bf.

II.1.3. Haftung Krankenkassen

Zur Abdeckung sämtlicher Ansprüche aus einer allfälligen Geschäftsführerhaftung für Beitragsrückstände aus dem Insolvenzverfahren über das Vermögen der oben genannten Gesellschaften entrichtete der Bf an die ***1*** Gebietskrankenkasse und an die ***2*** Gebietskrankenkasse (dann Österreichische Gesundheitskasse) insgesamt im Jahr 2020 25.692,35 Euro und im Jahr 2021 22.903,42 Euro.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend die Gesellschaften und die Stiftung ergeben sich aus dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Akt, der ergänzenden Einsichtnahme in die elektronische Datenbank der Finanzverwaltung, der vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Einsichtnahme in das Firmenbuch und in die Stiftungsurkunde sowie die vom Bf vorgelegten Dokumente (Gesellschafts- und Abtretungsverträge, Gesellschafterbeschlüsse).

Die Feststellungen zu den eingegangenen Bürgschaften betreffend der ***Familienname1*** GmbH ergeben sich aus dem Akt, insbesondere aus dem Urteil des Bezirksgerichtes Graz vom 14.6.2016 zu GZ. ****3****.

Die Feststellungen zu eingegangenen Bürgschaften und Haftungsübernahme betreffend ***Familienname3*** GmbH, ***Holding*** GmbH und ***Familienname2*** GmbH ergeben sich aus den vorgelegten Forderungsanmeldungen im Schuldenregulierungsverfahrens des Bf und den Parteienvorbringen sowie aus den Feststellungen des BFG im Erkenntnis vom 21.9.2021, RV/7102144/2016, das grundsätzlich den selben Sachverhalt – nur zu einer anderen Haftungsverpflichtung des Bf für die ***Familienname3*** GmbH – betrifft.

Zu II.1.1. im Detail: Dass die Bürgschaft für einen Kredit der ***Familienname1*** GmbH aus familiären und gesellschaftsrechtlichen Motiven eingegangen worden ist, ergibt sich aus folgenden Erwägungen:

Der Bf ist zwar nicht (bzw nur mittelbar geringfügig über die ***Familienname4*** GmbH) an der ***Familienname1*** GmbH beteiligt, doch ist er einer der maßgeblichen Stifter der – unmittelbar und mittelbar nahezu – Alleingesellschafterin, ist Mitglied der Stifterversammlung (mit Stimmenmehrheit) und Letztbegünstigter der Privatstiftung. Die Stifterversammlung hat umfassende Zustimmungsrechte, 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.

Das Interesse an der Existenz der GmbH ist somit in erster Linie aus seiner Stellung im Rahmen der Stiftung begründet, deren Zweck schließlich die Versorgung der Begünstigten durch den Erhalt und die Vermehrung des Stiftungsvermögens ist. Als Mitglied der Stifterversammlung entscheidet der Bf auch über die Auswahl der Begünstigten und das Ausmaß der Ausschüttungen; er ist Letztbegünstigter. Das vom Bf vorgegebene Motiv, die eigene nichtselbständige Einkunftsquelle zu erhalten, tritt gegenüber den familiären Motiven und dem Zweck der Substanzerhaltung des Stiftungsvermögens deutlich in den Hintergrund (so auch schon BFG 21.9.2021, RV/7102144/2016).

Für das vorliegende Naheverhältnis ist es unerheblich, ob die Stiftung dem Bf Zuwendungen hat zukommen lassen, oder nicht.

Darüber hinaus erscheint es für einen Geschäftsführer völlig unüblich, im Jänner 2010 eine Bürgschaft über 860.000 Euro einzugehen, die schon gemessen an den guten Jahren 2007-2009 mehr als das Doppelte seines Nettojahresbezuges ausmacht; dies umso mehr, als dem Bf die schwierige wirtschaftliche Lage der Gesellschaft und damit sein Risiko bewusst war, neben dem Verlust seiner Einkunftsquelle auch noch erhebliche Belastungen tragen zu müssen. Gänzlich unrealistisch wirkt das Motiv des Erhalts der Einnahmen dann vor dem Hintergrund, dass bereits im Dezember 2009 mit dem Kreditinstitut vereinbart worden ist, dass der Bf eine Gehaltsreduktion auf 217.000 Euro hinnehmen muss, damit die Gesellschaft weiterhin Kredit erhält (vgl Eingabe vom 21.10.2024 und Beilage „Darstellung und Gründe für die persönlichen Bürgschaften gegenüber der RLB“ Seite 1 Mitte). Damit stieg das Haftungsrisiko auf das rund Achtfache des Jahresnettoehalts an – eine Verpflichtung, die kein Geschäftsführer aus wirtschaftlichen in seinem Geschäftsführerbezug liegenden Gründen einginge.

Zu II.1.2. im Detail: Dass die Bürgschaft für einen Kredit der ***Familiename2*** GmbH wie auch der ***Familiename3*** GmbH aus familiären und gesellschaftsrechtlichen Motiven eingegangen worden ist, ergibt sich aus folgenden Erwägungen:

Die ***Familiename3*** GmbH betreffend war im Zeitpunkt der Kreditaufnahme und des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtung (5.11.2015) Alleingesellschafterin die ***Familiename*** Privatstiftung. Hier gilt somit dasselbe, wie bereits bei der ***Familiename1*** GmbH. Gerade die zeitliche Nähe des Abtretungsvertrages vom 9.11.2015 macht deutlich, dass die Bürgschaftsübernahme durch den Bf in Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang durch die Privatstiftung zu sehen ist und den Substanzwert der Beteiligung positiv beeinflussen soll, nicht die potentiellen nachgelagerten Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit. Die Einkünfte des Bf aus der ***Familiename3*** GmbH in Höhe von rund 24.000 (2014) bzw 25.000 (2015) Euro lassen es auch völlig unüblich für einen Geschäftsführer erscheinen, zur Sicherung seiner Einkünfte eine Bürgschaft von 100.000 Euro einzugehen, was dem Fünffachen der Nettojahreseinkünfte (unter Ausblendung der Progression für andere Einkünfte des Jahres) entspricht. Eine berufliche Veranlassung für diese Bürgschaftsübernahme ist somit nicht ersichtlich.

Alleingesellschafterin der ***Familiename2*** GmbH war zwar die ***Holding*** GmbH, die im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme wiederum im Alleineigentum von ***Fremder1*** und damit einem fremden Dritten gestanden hat, doch ist anhand der geringen Höhe der Geschäftsführerbezüge und der schlechten Ertragslage der Gesellschaft nicht ersichtlich, weshalb ein Fremdgeschäftsführer für Kredite in Höhe von über 250.000 Euro bürgen sollte. Der Firmenname, die Gründungshistorie und das laufende Engagement des Bf legen nahe, dass seine Motive für die eingegangenen Verpflichtungen im Interesse an der

Substanz der Gesellschaft gelegen sind und nicht im Erhalt seiner Einnahmen als Geschäftsführer:

Der Bf gründete mit Gesellschaftsvertrag vom 22.3.2013 die ***Familienname2*** GmbH mit einer Stammeinlage von 35.000 Euro, die die Tätigkeit der ***Familienname1*** GmbH weitergeführt hat. Der Bf hielt über einen Treuhänder 99% der Anteile, ***Bruder*** übernahm 1% (mit Zustimmung zur Abtretung an den Bf).

Mit Abtretungsvertrag vom 30.4.2013, GZ 521, erwarb die ***A*** 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 ***A*** GmbH als Treuhänder übernommen (Treuhändervertrag vom 30.4.2013).

Gleichzeitig bot der Bf der ***A*** GmbH zwecks deren Absicherung an (Übernahmeangebot vom 30.4.2013), jederzeit die treuhändig gehaltenen Geschäftsanteile an der ***Familienname2*** GmbH im Nominale von 10.500 Euro ohne Entrichtung eines Abtretungspreises wieder zu übernehmen.

Mit Abtretungsvertrag vom 13.9.2013 wurden von der ***A*** GmbH die gesamten Geschäftsanteile der ***Familienname2*** GmbH an die ***B*** GmbH um 1 Euro abgetreten. Mit Novationsvertrag vom 30.9.2013 hat der Bf, der sich [im Verfahren RV/7102144/2016, vgl das diesbezügliche Erkenntnis vom 21.9.2021] als wirtschaftlicher Eigentümer der ***Familienname2*** GmbH bezeichnet, sämtliche Anteile an die ***B*** GmbH verkauft. Vom vereinbarten Kaufpreis von 1.650.000 Euro sollte die ***A*** 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 ***Familienname2*** GmbH vereinbart.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem h.g. Erkenntnis vom 21.9.2021, RV/7102144/2016.

Die Verträge vom 13.9.2013 und vom 30.9.2013 wurden mit der Vereinbarung vom 5.12.2013 zwischen dem Bf und der ***B*** GmbH wieder aufgehoben, weil der Bf – der bei ***B*** GmbH als Geschäftsführer eingesetzt war, nicht aber bei der ***Familienname2*** GmbH – nicht wollte, dass der Eigentümer der ***B*** GmbH das Unternehmen zusperrt. Mit Abtretungsvertrag vom 11.12.2013 wurden sämtliche Anteile an der ***Familienname2*** GmbH treuhändig um 1 Euro an ***4*** übertragen und der Bf als Geschäftsführer eingesetzt, bis der bisherige Financier des Fuhrparks (***F1*** bzw deren Eigentümer ***Fremder1***) die Gesellschaft übernimmt.

Die am 17.7.2014 gegründete ***Holding*** GmbH (Alleingesellschafter ***Fremder1***, Geschäftsführer Bf) übernahm mit Vertrag vom 31.7.2014 die Anteile an der ***Familiename2*** GmbH (beim Firmenbuch eingelangt am 1.8.2014 und eingetragen am 5.8.2014) Zwischen ***Fremder1*** und dem Bf war nach dessen Vorbringen (vgl Eingabe vom 21.10.2024 und Beilage „Erläuterungen und Rolle ***Bf_1*** zur Firmengruppe NEU ab 2013“ Seite 2 Mitte) hinsichtlich der ***Familiename2*** GmbH vereinbart, dass ersterer das Risiko der Fuhrparkfinanzierung als Eigentümer trägt und der Bf die Risiken des laufenden Betriebes, wofür er auch die Bürgschaft gegenüber der Erste Bank eingegangen ist. Im Gegenzug verpflichtete sich ***Fremder1*** gegenüber der Erste Bank, Ausschüttungen aus der ***Holding*** GmbH nur unter Rücksicht auf die Kreditbedienung der ***Familiename2*** GmbH vorzunehmen (Erklärung vom 16.11.2015); als Gegenleistung der Finanzierungsübernahme des Bf schränkte ***Fremder1*** somit sein Eigentümerrecht auf Ausschüttung ein.

Durch die außergewöhnlichen Eingriffe, die der Bf bei Eigentümerwechseln der ***Familiename2*** GmbH getätigt hat – denn für einen bloßen Fremdgeschäftsführer ist es beispielsweise äußerst ungewöhnlich, einen Beteiligungskauf rückabzuwickeln, weil er mit den Intentionen des neuen Eigentümers nicht einverstanden ist – ist klar, dass auch im laufenden Verfahren der Bf als wirtschaftlicher Eigentümer der ***Familiename2*** GmbH agiert hat.

Auch die Vereinbarungen zwischen dem Bf und ***Fremder1*** über die Aufteilung der Risikotragung entsprechen nicht Abmachungen zwischen Gesellschaft und Geschäftsführer, sondern Übereinkünften zwischen Gesellschaftern. So führt der Bf im Schreiben vom 21.10.2024, Seite 4 unten, aus: „Teil der Vereinbarung war aber auch, dass Herr ***Bf_1*** eine persönliche Haftung als Geschäftsführer für die Betriebsmittelkredite der Erste Bank zu übernehmen hatte, damit er als Geschäftsführer mit seinen guten Kontakten zum Hauptkunden Knauf **an die Firma auch finanziell gebunden** ist [Hervorhebung durch den Richter]. Eine finanzielle Bindung an eine Gesellschaft geht kein Geschäftsführer ein, nur ein Gesellschafter! Dies zeigt sich auch im Ausschüttungsverzicht des Alleingeschafters zugunsten des Kredites, den der Bf besichert hat.

Nachdem ***Fremder1*** die Anteile an der ***Holding*** GmbH an den fremden Dritten ***Fremder2*** Ende 2016 abgetreten hatte und dieser nur Interesse an den Anteilen der ***Familiename2*** GmbH (die sodann in ***N2*** GmbH umbenannt worden ist) gehabt hatte, übernahm dieser von der ***Holding*** GmbH die

Familiename2 GmbH, und die ***Holding*** GmbH wurde gleichzeitig auf ***Frau***, die Exfrau des Bf, übertragen.

An sämtlichen Gründungen und Umstrukturierungen war der Bf maßgeblich beteiligt und hat weit mehr Einfluss auf die Geschicke der Gesellschaften ausgeübt, als ein reiner Fremdgeschäftsführer bewirken könnte.

Zu sämtlichen Bürgschaften, die der Bf gegenüber der Erste Bank betreffend ***Holding*** GmbH, ***Familiename2*** GmbH und ***Familiename3*** GmbH eingegangen ist, wird überdies durch die zeitliche Nähe zur Umstrukturierung gegenüber ***Fremder1*** deutlich, dass eben die Substanz der Beteiligungen und die Kapitalausstattung der Gesellschaften im Vordergrund gestanden sind, und nicht die operative Geschäftsführertätigkeit. Gerade Fragen der Kapitalausstattung und Bonität betreffen jedoch die Eigentümersphäre, nicht jene eines behaupteten Fremdgeschäftsführers.

Die Haftungen gegenüber der ***2*** und ***1*** Gebietskrankenkasse (bzw ÖGK) ergeben sich aus dem Akt. Sie entspringen gesetzlichen Verpflichtungen des Geschäftsführers und sind unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Strittig ist, ob die Aufwendungen aus der Übernahme der gegenständlichen Bürgschaften als nachträgliche Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG anzusehen sind, die gemäß § 32 Abs 1 Z 2 EStG 1988 als negative Einkünfte aus der ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit zu berücksichtigen wären.

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Nach § 32 Abs 1 Z 2 EStG gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 auch Einkünfte aus einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 3 Z 4.

Gemäß § 67 Abs 10 ASVG haften die zur Vertretung juristischer Personen oder Personenhandelsgesellschaften berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen im Rahmen ihrer Vertretungsmacht neben den durch sie vertretenen Beitragsschuldnern für die von diesen zu entrichtenden Beiträge insoweit, als die Beiträge infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Die Übernahme von Bürgschaften für eine GmbH ist in erster Linie Sache der Gesellschafter (VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041). Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Arbeitnehmer (auch Geschäftsführer) Haftungen für Verbindlichkeiten des Arbeitgebers übernehmen (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; BFG 21.9.2021, RV/7102144/2016).

Die Sicherung der Geschäftsführerbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers 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).

Aufwendungen eines Arbeitnehmers aus einer zu Gunsten des Arbeitgebers übernommenen Bürgschaft können Werbungskosten sein, wenn die Bürgschaftsübernahme beruflich veranlasst war. Eine berufliche Veranlassung kann insbesondere im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen anzunehmen sein (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 16, Rz 220).

Eine allgemeine Sanierungsmaßnahme ist jedoch bei keiner der Gesellschaften erfolgt, dafür wäre ein Forderungsverzicht durch alle oder den Großteil der Gläubiger zum Zweck der Sanierung des Unternehmens im Rahmen eines Sanierungskonzeptes erforderlich (vgl. Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ (2022), § 36 Tz 69ff; zur ***Familienname1*** GmbH siehe diesbezüglich schon BFG 21.9.2021, RV/7102144/2016).

Im vorliegenden Fall war der Bf nicht unmittelbar und formal Gesellschafter seiner Dienstgeberinnen. Über die ***Familienname*** Privatstiftung bzw über seinen eigentümerähnlichen Einfluss auf die ***Familienname2*** GmbH stand der Bf jedoch in einer Nahebeziehung zur jeweiligen Dienstgeberin. 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 (Jakom/Marschner, EStG¹⁷ 2024, § 4 Rz 331).

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.

Der Bf begründet die Haftungsübernahmen damit, dass er seine Bezüge als Geschäftsführer aufrechterhalten wollte. Im Hinblick auf die gesellschaftlichen familiären Verflechtungen und

im Verhältnis von Einkunftsquelle zu Bürgschaftsverpflichtung ist eine hinreichende berufliche Veranlassung jedoch – wie beweismäßig ausführlich dargelegt – nicht ersichtlich.

Eine Bürgschaftsverpflichtung ist dann als notwendiges Privatvermögen anzusehen, wenn die Verpflichtung Nahestehenden gegenüber überwiegend aus persönlichen (privaten) Gründen eingegangen wird (vgl. Jakom/Marschner EStG¹⁷, 2024, § 4 Rz 331, inklusiver dort zitierter Judikatur).

Es ist daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts davon auszugehen, dass die Veranlassung für die Bürgschaftsübernahmen nicht im beruflichen Bereich des Bf, sondern in der persönlichen Nahebeziehung zwischen dem Bf und seinen Arbeitgeberinnen gelegen war. Aus diesem Grund war ein Abzug als nachträgliche Werbungskosten nicht möglich. Die Beschwerde war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Bei der Haftung des Geschäftsführers für Sozialversicherungsbeiträge von Dienstnehmern handelt es sich um eine gesetzliche Haftung. Zahlungen des Geschäftsführers einer GmbH aufgrund einer Inanspruchnahme als Haftender für Sozialversicherungsbeiträge stehen mit einer (allfälligen) Funktion als Gesellschafter in keinem Zusammenhang. Dies wird insbesondere daraus deutlich, dass solche Haftungsinanspruchnahmen 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).

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 Haftungsinanspruchnahme führende Fehlverhalten der Gesellschaftersphäre zuzurechnen ist (VwGH 22.5.2014, 2010/15/0211).

Anhaltspunkte für ein in der Privatsphäre begründetes Verhalten des Bf, das dazu geführt hat, dass die Sozialversicherungsbeiträge nicht vorrangig abgeführt wurden, sind für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar. Das Bundesfinanzgericht schließt sich hierbei der Rechtsmeinung der belangten Behörde an.

Die Zahlungen an die Sozialversicherungen resultierend aus der gesetzlichen Haftung als Geschäftsführer sind somit als Werbungskosten zu berücksichtigen, wie auch die belangte Behörde im Verfahren eingeräumt und in der Beschwerdeentscheidung zugestanden hat. Im Jahr 2020 hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nur 7.539,67 Euro statt 25.692,35 Euro an Werbungskosten anerkannt; diese sind somit um 18.152,68 Euro zu erhöhen.

Im Jahr 2021 hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nur 14.843,16 Euro statt 22.903,42 Euro an Werbungskosten anerkannt; diese sind somit um 8.060,26 Euro zu erhöhen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Seitens der Bf wird vorgebracht, zu einem derartigen Fall (Bürgschaftsverpflichtung eines Geschäftsführers, der nicht Gesellschafter ist) gebe es keine Rechtsprechung. Dem ist entgegenzuhalten, dass es ausreichend Rechtsprechung einerseits dazu gibt, dass Privatstiftung und Stifter bzw Begünstigte sowie Mutter- und Tochtergesellschaft zueinander als Angehörige anzusehen sind und andererseits dazu, dass Haftungsübernahmen für gewöhnlich ihren Grund im Gesellschafts- bzw Naheverhältnis haben und nicht in daneben bestehenden arbeitsvertraglichen Beziehungen. Ob letztlich eine berufliche oder private Veranlassung für die eingegangenen Bürgschaftsverpflichtungen ausschlaggebend war, ist keine Rechtsfrage, sondern eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage. Die Revision war daher – wie bereits im Erkenntnis vom 21.9.2021, RV/7102144/2016, das rechtskräftig ist – nicht zuzulassen.

Wien, am 21. Februar 2025