

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***Ri***, die Richterin ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***Ri3*** und ***Ri4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Vertreter*** Steuerberatung GmbH, ***Adr***, über die Beschwerden vom 12. August 2016 und vom 28. November 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 14. Juli 2016 und vom 27. Oktober 2016 betreffend Einkommensteuer 2014 und Einkommensteuer 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17. März 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2014 wird mit einer Gutschrift in Höhe von 1.159,00 Euro festgesetzt.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2015 wird im Sinne der Beschwerdeverentscheidung vom 15. Mai 2017 mit einer Gutschrift in Höhe von 1.111,00 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Einkommensteuerbescheid 2014** vom 14. Juli 2016 und **Einkommensteuerbescheid 2015** vom 27. Oktober 2016 wurde das Einkommen des zwischenzeitlich verstorbenen Herrn

Bf im Jahr 2014 mit 20.938,12 Euro und im Jahr 2015 mit 27.419,75 Euro festgesetzt. Das Einkommen in diesen beiden Jahren setzte sich jeweils aus den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abzüglich dem Pauschbetrag für Werbungskosten zusammen. Die in der Einkommensteuererklärung geltend gemachten Ausgaben für eigene Pflichtversicherung in Höhe von 3.423,93 Euro (im Jahr 2014) und 2.131,20 Euro (im Jahr 2015) wurden nicht berücksichtigt.

Begründend wurde ausgeführt:

*„Herr ***Bf*** ist nach seinen Angaben bei der ***GmbH*** als Geschäftsführer tätig. Er ist gleichzeitig auch alleiniger Gesellschafter der GmbH. Er erklärt seine Einkünfte aus der Tätigkeit für die GmbH als Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wobei diese mit einem Verlust in Höhe der bezahlten Sozialversicherungsbeiträge angegeben wurden. Tatsächlich werden an Herrn Ing. ***Bf_NN*** keine Auszahlungen im laufenden Jahr und auch in den Folgejahren (laut Angabe der steuerlichen Vertretung vom 18.01.2016) getätigt. Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen dem Fremdvergleich standhalten. Auch die Beziehung zwischen Herrn Ing. ***Bf_NN*** und der ***GmbH*** ist aufgrund der Identität des Geschäftsführers und des alleinigen Machthabers (= alleinigen Gesellschafters) unter einem solchen Blickwinkel zu sehen. Unter diesem Aspekt ist festzuhalten, dass ein Fremder weder im ursprünglichen Vertrag noch später in einem Vertragszusatz zugestimmt hätte, sein Entgelt einige Jahre später erst zu bekommen. Die Sachverhaltsgestaltung des Auszahlens des Entgeltes erst einige Jahre später bzw. des Unterlassens einer Auszahlung für einige Jahre ist als eine untypische, nicht fremdübliche Vertragsgestaltung zu sehen. Mangels Fremdüblichkeit ist daher die Rechtsbeziehung nicht anzuerkennen; dies gilt gleichzeitig für die steuerlich geltend gemachten Ausgaben in Form der Sozialversicherungsbeiträge. Aufgrund eines (steuerlich) nicht anzuerkennenden Rechtsverhältnisses sind auch die damit zusammenhängenden Aufwendungen bzw. Ausgaben nicht anerkennbar.“*

In den **Beschwerden** vom 12. August 2016 und vom 28. November 2016 führte die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers aus, dass sich die Beschwerden gegen die Nicht-Berücksichtigung von Betriebsausgaben in Höhe von 3.423,93 Euro (Kalenderjahr 2014) bzw. 2.131,20 Euro (Kalenderjahr 2015), welche ausschließlich die Pflichtbeiträge an die SVA der gewerblichen Wirtschaft betreffen würden, richten würde. Nachdem diese unabhängig vom Betriebsergebnis der GmbH entrichtet wären, würden diese jedenfalls steuermindernde Betriebsausgaben darstellen.

In den teilweise stattgebenden **Beschwerdevorentscheidungen** jeweils vom 15. Mai 2017 wurden Pflichtbeiträge an die Sozialversicherung in Höhe von 1.527,36 Euro für das Jahr 2014 und in Höhe von 1.568,52 Euro für das Jahr 2015 als Sonderausgaben ohne Abzugsbeschränkung anerkannt. In der gesonderten Bescheidbegründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Geschäftsführer-Tätigkeit aus freien Stücken unentgeltlich

ohne Gehalt oder sonstige Vergütung jeder Art ausgeführt werden würde. Damit seien die Tatbestandsmerkmale „Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art“ des § 22 EStG 1988 nicht erfüllt. Es sei vom Vorliegen einer Nutzungseinlage auszugehen. Stelle ein Gesellschafter einer GmbH die eigene Arbeitskraft zur Verfügung, so liege eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Einlage von Leistungen vor. Der Geschäftsführerbezug sei auch nicht auf einem Verrechnungskonto des Geschäftsführers gutgeschrieben worden. Es wäre keine Einnahmen aus der Geschäftsführertätigkeit erzielt worden. Die unentgeltliche Ausübung der Geschäftsführertätigkeit könne nur zur privaten Lebensführung gezählt werden. Bei dieser Tätigkeit würde somit keine Einkunftsquelle vorliegen, weshalb auch Ausgaben nicht einkünftermindernd berücksichtigt werden könnten (Verweis auf VwGH 23.5.2000, 99/41/0301 und 26.7.2000, 2000/14/0084). In verfassungskonformer Interpretation des Sonderausgabenbegriffes seien die streitgegenständlichen Pflichtbeiträge, soweit sie zu pensionsarten Bezügen führen werden, als freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung vergleichbaren Beiträge anzusehen. Als Sonderausgaben seien daher im Jahr 2014 1.527,36 Euro und im Jahr 2015 1.568,52 Euro anzuerkennen. Hinsichtlich Kranken- und Unfallversicherung sei keine steuerliche Auswirkung gegeben, da der Höchstbetrag bereits ausgeschöpft sei.

Mit **Vorlageantrag** vom 14. Juni 2017 führte die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei im Wesentlichen aus, dass das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung Teile der Pflichtbeiträge an die SVA der gewerblichen Wirtschaft aus der Tätigkeit als Geschäftsführer der ***GmbH*** als Sonderausgaben qualifiziert hätte. Die Krankenversicherungs- und übrigen Beiträge hätten in der Beschwerdeentscheidung keine Berücksichtigung gefunden. Dagegen richte sich der nunmehrige Vorlageantrag. Gleichzeitig werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Richtersanat beantragt. Ergänzend werde festgehalten, dass beabsichtigt sei, den Sachverhalt an die SVA der gewerblichen Wirtschaft heranzutragen und die Aufrechterhaltung des Vorlageantrages von den Ausführungen der SVA abhängig gemacht werde. Dies bedeute umgekehrt, dass Ergänzungen des Sachverhalts im Rahmen der Beschwerdevorlage vorbehalten werden.

Mit **Vorlagebericht** vom 12. Juli 2017 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Ausgeführt wurde im Wesentlichen, dass der Pensionsbeitrag auf Basis der Mindestbeitragsgrundlage berücksichtigt worden sei, hinsichtlich der Beiträge zur Kranken- und Unfallversicherung die Bescheidbeschwerde jedoch abgewiesen worden sei. Beantragt wurde unter Verweis auf die Beschwerdeentscheidung, die Beschwerde abzuweisen.

Der Beschwerdeführer ***Bf***, geb. am ***Geb.-Datum***, ist am ***Sterbedatum*** verstorben. Gem. **Einantwortungsbeschluss** vom ***Einantwortung*** des Bezirksgerichts Mistelbach wird der erbl. Witwe ***Witwe***, geb. am ***Geb.-Dat.***, die ohne die

Rechtswohltat des Inventars die unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben hat, die Verlassenschaft zur Gänze eingewantwortet.

Das Bundesfinanzgericht hat der beschwerdeführenden Partei mit **Beschluss** vom 8. Februar 2023 mehrere Auszüge aus dem Vorbringen der belangten Behörde vorgehalten und die beschwerdeführende Partei aufgefordert, Stellung zu nehmen sowie Kopien sämtlicher Verträge und Vertragszusätze zwischen der beschwerdeführenden Partei und der ***GmbH*** vorzulegen.

Mit **Schriftsatz** vom 16. März 2023 wurde dieser Beschluss von der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei folgendermaßen beantwortet:

„Zum ersten Thema ‚Fremdüblichkeit einer unentgeltlichen Geschäftsführungsfunktion‘ ist darauf hinzuweisen, dass diese wohl dort ihre Grenzen hat, wenn ausschließlich unternehmerische Gründe dafür vorliegen. Ein vorübergehender Verzicht auf die Auszahlung einer Geschäftsführervergütung, um die Gesellschaft in einer wirtschaftlich schwierigen Situation zu unterstützen, kann jedoch nicht dazu führen, die Funktion des Geschäftsführers zu negieren. Im Gegenteil, der Verzicht erfolgt ja in der Hoffnung, dass es der Gesellschaft irgendwann besser geht und dann ein ‚höherer‘ Geschäftsführerbezug ausbezahlt werden kann. Ist dann das Finanzamt bereit auf die Einkommensteuer der Quasinachzahlung zu verzichten?“

Unbestritten ist, dass die GmbH in den Jahren 2014 und insbesondere 2015 aufgrund von Verlusten stark insolvenzgefährdet war. Zur Vermeidung einer Insolvenz und zur Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit war es im Gegenteil erforderlich, dass vom Gesellschafter zusätzliche Geldmittel zur Verfügung gestellt werden mussten. Dass diese Vorgangsweise anscheinend die Richtige gewesen ist, lässt sich darauf erkennen, dass die Gesellschaft nach wie vor existent ist. Dass der damalige Geschäftsführer nicht mehr in den Genuß der Nachzahlung gekommen ist, ist wohl dem vorzeitigen Ableben geschuldet und kann daher nicht zu seinen Lasten ausgelegt werden. Zutreffend ist in diesem Zusammenhang, dass es sich um eine kleine Gesellschaft handelt, in der Gesellschafter und Geschäftsführer in einer Person vereint sind; daraus folgt auch, dass es keine schriftlichen Vereinbarungen zwischen dem Gesellschafter und dem Geschäftsführer gegeben hat.

Aus dem vorübergehenden Verzicht auf Auszahlung der Geschäftsführervergütung eine ‚Nutzungseinlage‘ abzuleiten, ignoriert jegliches wirtschaftliche Handeln. Im Übrigen betrifft eine solche eher die Gesellschaftssphäre, als [sic] abgeleitet wird [sic], betrifft dies überwiegend die Gesellschaftsebene. Pflichtbeiträge sind aber originäre Betriebsausgaben, welche ausschließlich mit der Geschäftsführungsfunktion verbunden sind und sind diese Einkünfte überdies als Erwerbseinkünfte bzw. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit zu qualifizieren. Auch für den Geschäftsführer ist daher eine Minieinnahmen-Ausgabenrechnung zu erstellen, welche in den beschwerdegegenständlichen Jahren zu einem Verlust geführt haben. Würde man die Auffassung des Finanzamts vollständig umsetzen, dürfte es keine

vertikale Verlustverrechnung geben (Theoretisches Beispiel: Ein Steuerberater ist im Angestelltenverhältnis tätig und nebenberuflich selbständig und bezieht daher Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Aufgrund der Einnahmen- Ausgabenrechnung hat er Betriebsausgaben wie Kammerbeiträge, übrige Betriebsmittel etc., die Honorareinnahmen fließen aber erst im nächsten bei säumiger Zahlung der Klienten vielleicht erst im übernächsten Jahr zu; Frage: Ist der Verlust mit den nichtselbständigen Einkünften verrechenbar?)

Die andere Alternative zum damaligen Zeitpunkt wäre die Anmeldung eines Insolvenzverfahrens gewesen. Die Folgen jeder Insolvenz sind neben der Zerschlagung des Unternehmens, ein massiver gesamtwirtschaftlicher Verlust, welchen in erster Linie die Lieferanten des Unternehmens zu tragen gehabt hätten, in weiterer Folge die Behörden und zuletzt der Geschäftsführer selbst, aufgrund des eingetretenen Vertrauensverlustes. Leider hat das Unternehmen nicht den Status einer Airline. Dort haben sich die Vorstände und Geschäftsführer trotz massiver wirtschaftlicher Schwierigkeiten wie fremdüblich die Jahresboni auszahlen lassen, damit das Unternehmen dann an die Mutter übertragen werden musste und der Staat, als wir Alle, noch Haftungen und Millionen Euro nachschießen musste, damit die Mutter die marode Tochter übernimmt und damit eine Insolvenz und damit der Reputationsverlust der Republik Österreich vermieden werden konnte.

Aus der gewählten Vorgangsweise, welche mit Abstand den wenigsten Schaden für Alle verursacht hat, auch noch den Abgabepflichtigen zu benachteiligen, kann wohl nur aus rein fiskalischer Sicht gesehen werden.

Berücksichtigt man darüber hinaus noch die Höhe der beantragten Betriebsausgaben, welche ausschließlich die gesetzlichen Pflichtbeiträge bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft betreffen, welchen sich der Geschäftsführer auch aus sozialversicherungsrechtlichen Gründen nicht entziehen konnte, dann wird sehr rasch deutlich, dass die Rechtsmeinung des Finanzamtes nicht weiter aufrecht erhalten werden kann. Auch nicht mit der unrichtigen Ansicht, dass es sich bei den Beträgen nicht um Pflichtbeiträge handelt. Tatsache ist vielmehr, dass die volle Versicherungspflicht des Geschäftsführers im § 2 Abs. 1 Zif. 3 GSVG normiert ist und es sich daher um Pflichtbeiträge und damit um originäre Betriebsausgaben handelt. Die vom Finanzamt vorgenommene Umqualifizierung ist daher schlichtweg falsch.

Nachdem eine Löschung der Funktion als handels- und auch gewerberechtlicher Geschäftsführer nicht möglich war, ohne dass die Gesellschaft handlungsunfähig geworden wäre, bleibt die Qualifikation als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erhalten, unabhängig davon ob eine periodische Auszahlung erfolgt oder nicht. Dementsprechend sind auch die originären Betriebsausgaben mit den übrigen Einkünften zu saldieren. Eine Qualifizierung der Tätigkeit als Nutzungseinlage ist wohl aufgrund der verpflichtenden öffentlichen Vertretungsfunktion nicht möglich.

Zu den beiden zitierten VwGH Erkenntnissen vom 23.05.2000, 99/14/0301 und 25.07.2000, 2000/14/0084 ist schlichtweg festzustellen, dass beide nicht im Entferntesten auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar sind. Das ist nicht einmal ein Vergleich zwischen Äpfel und Birnen, sondern zwischen Äpfel und Zwetschken. In beiden Erkenntnissen geht es um ‚Werbungskosten/Betriebsausgaben‘ welche mit einer unentgeltlichen Funktionärstätigkeit einer ‚Vereinigung‘ in Zusammenhang stehen und darüber hinaus um überwiegend selbst erzeugte Aufwendungen (überwiegend Reisekosten), welche mit anderen Einkunftsquellen ausgeglichen werden sollen.

Im Beschwerdefall handelt es sich um originäre Betriebsausgaben in Form von gesetzlichen Pflichtbeiträgen, denen sich der Geschäftsführer nicht entziehen kann! Die Reisetätigkeit und übrigen Aufwendungen hätten ja von den Personen nicht durchgeführt werden müssen. Die Pflichtbeiträge des Geschäftsführers sind hingegen verpflichtend zu entrichten.

Abschließend teilen wir mit, dass der Beschluss, sowie die Ausführungen in der ablehnenden Bescheidbegründung der Rechtsabteilung der gewerblichen Sozialversicherungsanstalt zur Kenntnis gebracht wurde und gleichzeitig die Rückforderung von zu Unrecht entrichteten ‚freiwilligen Beiträgen‘ beantragt worden ist.

Nachdem wir nach wie vor der Überzeugung sind, dass die in den Bescheiden des Finanzamtes vertretene Rechtsansicht unrichtig ist und hier etwas konstruiert wird, ausschließlich mit der Absicht mehr Einkommensteuer zu lukrieren, werden alle Vorlagepunkte aufrecht erhalten.“

Nach einem telefonischen Ersuchen des Bundesfinanzgerichts betreffend die Übermittlung der Vorschreibungen und Zahlungsnachweise der Beiträge an die Sozialversicherung übermittelte die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei mit **E-Mail vom 11. Februar 2025** zwei Zahlungsbestätigungen der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, Landesstelle Niederösterreich, vom 9.1.2015 und vom 8.1.2016, wonach im Jahr 2014 insgesamt 3.423,93 Euro und im Jahr 2015 insgesamt 2.131,20 Euro an Zahlungen durch Herrn *****Bf***** geleistet worden seien.

Nach **Erhebungen des Bundesfinanzgerichts** bei der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen am 13. Februar 2025 und am 3. März 2025 wurde von dieser folgende Auskunft erteilt:

Für 2014 seien 3.423,93 Euro von der Sozialversicherung vorgeschrieben und von Herrn Ing. *****Bf_NN***** auch einbezahlt worden. Dieser Betrag sei folgendermaßen aufzuteilen:
Unfallversicherung: 104,04 Euro, Pensionsversicherung: 2.177,76 Euro, Krankenversicherung: 976,08 Euro, Selbständigenvorsorge: 163,20 Euro, Nebengebühren und Mahngebühren: 2,85 Euro.

Für 2015 seien 2.131,20 Euro von der Sozialversicherung vorgeschrieben und von Herrn Ing. ***Bf_NN*** auch einbezahlt worden. Dieser Betrag sei folgendermaßen aufzuteilen:
Unfallversicherung: 106,80 Euro, Pensionsversicherung: 1.568,52 Euro, Krankenversicherung: 379,92 Euro, Selbständigenvorsorge: 75,96 Euro.

Die Vorschreibung von 2014 sei aufgrund der 3 Tätigkeiten erfolgt und wurde auf die Vorschreibung des drittletzten Jahres (2011) zurückgegriffen. Eine endgültige Abrechnung (Nachverrechnung) für das Jahr 2014 sei nicht erfolgt.

In der am 17. März 2025 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen **mündlichen Verhandlung** führte die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei aus, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer gewerbeberechtigten GmbH der Pflichtversicherung nach dem GSVG unterliege, wobei vorgenanntes Gesetz keine Ausnahme statuiere. In § 4 EStG 1988 werde festgelegt, dass Pflichtversicherungsbeiträge Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten darstellen würden. Daher erscheine die Vorgangsweise der belangen Behörde, Teile dieser Pflichtversicherung als Sonderausgaben anzuerkennen als unrichtig. Zu betonen sei, dass der Sonderausgabentatbestand nur dann schlagend werde, wenn Aufwendungen keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellten. Der zu beurteilende Sachverhalt sei mit der Situation eines Einzelunternehmers vergleichbar. Die Vertreterin der belangten Behörde nahm im Wesentlichen auf die Ausführungen in der BVE vom 15. Mai 2017 Bezug. Ergänzend wurde ausgeführt, dass Ausgangspunkt der rechtlichen Beurteilung des Finanzamts die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft des Herrn Ing. ***Bf_NN*** gewesen sei und die Qualifikation als Pensionsversicherungsbeiträge als Sonderausgaben auf der Rechtsprechung des VwGH basiere. Die Nichtanerkennung der Beiträge aus der Kranken- und Unfallversicherung gründe auf der Tatsache, dass diese als freiwillige Versicherungsbeiträge zu qualifizieren gewesen seien, diese jedoch wegen Ausschöpfung des Sonderausgabentopfes im Ergebnis ertragsteuerlich nicht berücksichtigt werden konnten. Die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei legte ein mit 7.7.2016 datiertes an die SVA gerichtetes Schriftstück vor, indem um Abstandnahme von der Vorschreibung von Kranken- und Pensionsversicherungsbeiträge ersucht worden sei. Es sei keine Reaktion auf dieses Schreiben erfolgt. Ergänzend führte der steuerliche Vertreter aus, dass die vom Finanzamt in der BVE angedachte Rückerstattung der Kranken- und Unfallversicherungsbeiträge an der ständigen Praxis der Sozialversicherung scheitere. Der steuerliche Vertreter gab weiters bekannt, dass Herr Ing. ***Bf_NN*** nicht nach dem ASVG pflichtversichert, sondern in seiner Tätigkeit als Berufsschullehrer dem BKUVG unterlegen sei. Der Beamtenstatus des Herrn Ing. ***Bf_NN*** sei aus dem vorgelegten Jahreslohnzettel des Jahres 2015 ersichtlich.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer Herr ***Bf***, geb. am ***Geb.-Datum***, ist am ***Sterbedatum*** verstorben. Gem. Einantwortungsbeschluss vom ***Einantwortung*** des Bezirksgerichts Mistelbach wird der erbl. Witwe Frau ***Witwe***, geb. am ***Geb.-Dat.***, die ohne die Rechtswohltat des Inventars die unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben hat, die Verlassenschaft zur Gänze eingewantwortet.

Herr ***Bf*** erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Berufsschullehrer mit Beamtenstatus in Höhe von 21.996,36 Euro im Jahr 2014 und in Höhe von 28.482,43 Euro im Jahr 2015.

Die ***GmbH*** wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 23.9.2014 gegründet. Herr Ing. ***Bf_NN*** war bei der ***GmbH*** Alleingesellschafter und als Geschäftsführer tätig. Als Geschäftsführer vertrat er die GmbH ab 26.9.2014 selbständig.

Eine Vereinbarung zwischen Herrn ***Bf*** und der ***GmbH*** über einen Geschäftsführerbezug, über den Verzicht auf einen Geschäftsführerbezug oder einer Nachzahlung über einen Geschäftsführerbezug (in späteren Jahren) liegt nicht vor.

Herr ***Bf*** hat die Geschäftsführer-Tätigkeit in der ***GmbH*** im streitgegenständlichen Zeitraum unentgeltlich ausgeführt.

Er hat im Jahr 2015 Zahlungen in Höhe von 2.131,20 Euro und im Jahr 2014 in Höhe von 3.423,93 Euro an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft geleistet.

Die im Jahr 2014 geleisteten Zahlungen an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von 3.423,93 Euro teilen sich folgendermaßen auf:

Unfallversicherung: 104,04 Euro;

Pensionsversicherung: 2.177,76 Euro;

Krankenversicherung: 976,08 Euro;

Selbständigenvorsorge: 163,20 Euro;

Nebengebühren, Mahngebühren: 2,85 Euro.

Die im Jahr 2015 geleisteten Zahlungen an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von 2.131,20 Euro teilen sich folgendermaßen auf:

Unfallversicherung: 106,80 Euro;

Pensionsversicherung: 1.568,52 Euro;

Krankenversicherung: 379,92 Euro;

Selbständigenvorsorge: 75,96 Euro;

Keine Neben- und Mahngebühren.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus dem Steuerakt und den von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Unterlagen, insbesondere dem Einantwortungsbeschluss vom ***Einantwortung*** des Bezirksgerichts Mistelbach, dem Firmenbuchauszug vom 12.7.2016, dem Gesellschafterbeschluss vom 23.9.2014, dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, den von der belangten Behörde bisher erlassenen Bescheide sowie den Auskünften der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen.

Die Feststellung betreffend die Höhe der geleisteten Beiträge an die Sozialversicherung in den streitgegenständlichen Zeiträumen gründet auf den Zahlungsbestätigungen der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 9.1.2015 und vom 8.1.2016.

Die Feststellungen betreffend die Aufteilung der gezahlten Sozialversicherungsbeiträge in die einzelnen Versicherungskategorien basieren auf den Auskünften der Sozialversicherung der Selbständigen gegenüber dem Bundesfinanzgericht vom 13.2.2025 und vom 3.3.2025.

Zur Feststellung, dass Herr ***Bf*** die Geschäftsführer-Tätigkeit im streitgegenständlichen Zeitraum unentgeltlich ausgeübt hat, ist auszuführen: Aus sämtlichen vorliegenden Unterlagen geht keinerlei Vereinbarung über ein Entgelt betreffend die Geschäftsführer-Tätigkeit des Herrn ***Bf*** bei der ***GmbH*** hervor. Es findet sich auch keinerlei Hinweis auf eine derartige Vereinbarung. Weder im Rahmen der Beschwerde noch im Rahmen des Vorlageantrages wurde behauptet, dass eine Vereinbarung über eine Geschäftsführer-Vergütung vorliegen würde, noch findet sich ein Hinweis darauf. Von der steuerlichen Vertretung wurde erstmalig im Rahmen der Beantwortung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichts vom 14.3.2023 vorgebracht, dass ein „vorübergehender Verzicht auf die Auszahlung einer Geschäftsführervergütung, um die Gesellschaft in einer wirtschaftlich schwierigen Situation zu unterstützen, [jedoch nicht dazu führen kann,] die Funktion des Geschäftsführers zu negieren. Im Gegenteil, der Verzicht jetzt erfolgt ja in der Hoffnung, dass es der Gesellschaft irgendwann besser geht und dann ein ‚höherer‘ Geschäftsführerbezug ausbezahlt werden kann.“ Ausgeführt wurde im selben Schreiben zudem, dass es keine schriftlichen Vereinbarungen zwischen dem Gesellschafter und dem Geschäftsführer gegeben habe. Dass im konkreten Fall der Geschäftsführer-Tätigkeit des Herrn ***Bf*** im

streitgegenständlichen Zeitraum eine konkrete Vereinbarung über die Ausgestaltung der Vertragsbedingungen inkl. der Vergütung der Geschäftsführer-Tätigkeit oder eine konkrete Vereinbarung über die Ausgestaltung und die Bedingungen über einen Verzicht auf eine Geschäftsführer-Vergütung vorliegen würde, wurde jedoch nicht behauptet.

Das Bundesfinanzgericht hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 iVm § 2a BAO). Im Abgabenverfahren genügt es, als Ergebnis der freien Beweiswürdigung von mehreren Möglichkeiten, wenn keine von ihnen die Gewissheit für sich hat, jene als erwiesen anzunehmen, der die überwiegende Wahrscheinlichkeit zukommt, auch wenn sie nicht unzweifelhaft erwiesen ist (vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 167, Anm 10). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. z.B. VwGH vom 23. September 2010, 2010/15/0078; 28. Oktober 2010, 2006/15/0301; vgl. auch Ritz/Koran, BAO, 2021, § 167, Rz 8 mwN; vgl. auch Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 167, E 34 und die dort angeführte Judikatur). Eine Tatsache kann in freier Beweiswürdigung bereits als erwiesen angenommen werden, wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 14. November 1990, 86/13/0059).

Im vorliegenden Fall erscheint es dem Bundesfinanzgericht unter Abwägung aller vorliegenden Unterlagen als erwiesen, dass die Geschäftsführer-Tätigkeit von vornherein unentgeltlich ausgeführt wurde. Weder wurde zu irgendeinem Zeitpunkt von der beschwerdeführenden Partei behauptet, dass eine Vereinbarung über die Vergütung der Geschäftsführertätigkeit vorliegen würde, noch wie, wenn sie existiere, diese konkret ausgestaltet sei, beispielsweise hinsichtlich der Höhe. Auch liegen keinerlei Unterlagen oder Hinweise betreffend einen Verzicht auf die Geschäftsführervergütung oder eine spätere Nachzahlung vor. Zudem wurde der Forderungsverzicht in der GmbH bilanziell nicht dargestellt. Nach dem Vorbringen der belangten Behörde wurde ein Geschäftsführerbezug auch nicht auf dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers gutgeschrieben. Dem wurde auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung von der beschwerdeführenden Partei nicht widersprochen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 unterliegt der Einkommensteuer das Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß den Feststellungen erzielte der Bf im streitgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 21.996,36 Euro und im Jahr 2015 in Höhe von 28.482,43 Euro. Darüber hinaus erklärte der Bf negative Einkünfte aus einer unentgeltlichen Geschäftsführer-Tätigkeit.

Mit Erkenntnis vom 21. Juli 2021, Ra 2021/13/0016, führte der VwGH aus, dass wenn eine weitere Tätigkeit keine Einkunftsquelle, sondern nur eine Quelle von Aufwendungen darstellt, diese Aufwendungen keine einkommensteuerliche Berücksichtigung finden können, soweit kein alle Zweifel ausschließender Zusammenhang mit einer (anderweitig bestehenden) Einkunftsquelle vorliegt (vgl. ebenso VwGH 6.7.2011, 2008/13/0234; 26.7.2000, 2000/14/0084; 23.5.2000, 99/14/0301).

Gemäß den Feststellungen handelt es sich bei den negativen Einkünften um Sozialversicherungsbeiträge in Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Geschäftsführer-Tätigkeit. Dass die Sozialversicherungsbeiträge an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft mit den anderen Einkünften des Herrn ***Bf***, i.e. mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, zusammenhängen würden, kann ausgeschlossen werden und wurde auch von der beschwerdeführenden Partei nicht behauptet. Mangels Qualifikation als Einkunftsquelle können die mit der unentgeltlich ausgeführten Geschäftsführertätigkeit der ***GmbH*** in Zusammenhang stehenden Beiträge an die Sozialversicherung nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Da die Geschäftsführer-Tätigkeit unentgeltlich ausgeübt wurde, musste der Frage, ob die GmbH zahlungsunfähig war oder nicht, seitens des Verwaltungsgerichts nicht näher getreten werden.

Sonderausgaben:

Gem. § 25 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zählen unter anderem Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung, gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern und Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 einbehalten oder zurückgezahlt wurden und Rückzahlungen von freiwilligen Weiterversicherungen einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbare Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 zählen zu den Betriebsausgaben unter anderem Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung, Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung sowie Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-,

Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen und Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung.

Beiträge zu einer freiwilligen Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung zählen gem. § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in der hier anzuwendenden Fassungen BGBl. I Nr. 112/2012 zu den Sonderausgaben. Nach § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 besteht für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich.

Im Fall von Liebhaberei sind die „Pflichtbeiträge“ im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung oder an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern für künftige Pensionsleistungen, soweit sie zu pensionsartigen Bezügen führen werden, als der freiwilligen Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung vergleichbare Beiträge anzusehen und als Sonderausgaben abziehbar. Derartigen „Pflichtbeiträgen“ kommt das Element der Freiwilligkeit zu (z.B. VfGH 22. November 2006, 2003/15/0046; 20. April 2006, 2004/15/0038). Eine fehlende steuerliche Berücksichtigung von zu steuerpflichtigen Einnahmen (Pensionsbezügen) führenden Ausgaben widerspräche dem Sachlichkeitsgebot (vgl. VfGH 30.6.1984, G 101/84).

Diese Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof erfasst nur Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung, soweit sie in der Folge zu pensionsartigen Bezügen und somit zu späteren Einkünften nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 führen werden. Derartige Beiträge werden in verfassungskonformer Auslegung als der freiwilligen Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung vergleichbare Beiträge angesehen und daher als Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 behandelt. Auf Beiträge zur Pflichtversicherung in der Kranken- und Unfallversicherung ist die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs daher nicht anzuwenden. Selbst wenn man annehmen würde, dass es sich bei den Beiträgen zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken- und Unfallversicherung, die im Rahmen einer unentgeltlich ausgeführten Geschäftsführer-Tätigkeit von der Sozialversicherung vorgeschrieben werden, um eine „freiwillige“ Weiterversicherung in der Kranken- und Unfallversicherung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 handeln würde, läge im vorliegenden Fall keine steuerliche Auswirkung vor, da der Höchstbetrag im Sinne des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 bereits durch andere freiwillige Personenversicherungen des Beschwerdeführers ausgeschöpft waren (vgl. die Erstbescheide 2014 und 2015 vom 14. Juli 2016 und 27. Oktober 2016).

Da die Geschäftsführer-Tätigkeit des Herrn ***Bf*** im streitgegenständlichen Zeitraum keine Einkunftsquelle darstellt, stellen die Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung keine

Betriebsausgaben dar. Die geleisteten Sozialversicherungsbeiträge, die in der Folge zu pensionsartigen Bezügen führen werden, sind daher im Sinne der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs als der freiwilligen Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung vergleichbare Beiträge anzusehen. Sie waren daher als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 im tatsächlich geleisteten Ausmaß zu berücksichtigen.

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.

Da die im gegenständlichen Verfahren entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs geklärt sind (vgl. insbesondere die Erkenntnisse vom 21. Juli 2021, Ra 2021/13/0016 mwN, vom 22. November 2006, 2003/15/0046 und vom 20. April 2006, 2004/15/0038), liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor. Hinsichtlich des restlichen Beschwerdebegehrens waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich (vgl. VwGH vom 3. September 2019, Ra 2018/15/0035). Es liegen somit die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor.

Wien, am 24. März 2025