

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Patrick Brandstetter, den Richter Mag. Michael Gleiss sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Patrick Friedrich und Christine Höll, LL.M. oec., in der Beschwerdesache *****Bf*****, *****Bf Adresse*****, vertreten durch BKS Steuerberatung GmbH & Co KG, Obere Hauptstr 44, 3150 Wilhelmsburg an der Traisen, über die Beschwerde vom 10. Februar 2020 gegen den Bescheid des *****FA***** vom 20. Jänner 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 Steuernummer *****Steuernummer***** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17. März 2026 (Schriftführerin *****SF*****) zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Übersicht

Die Bf wurde als Geschäftsführerin zur Haftung nach § 9 BAO herangezogen. Der infolge der Haftungsinanspruchnahme entrichtete Betrag wurde sodann als Werbungskosten geltend gemacht. Im vorliegenden Fall ist die Anerkennung dieser Werbungskosten strittig.

II. Verfahrensgang

Am 24. Juli 2018 erging ein Haftungsbescheid nach § 9 BAO an die Bf als Geschäftsführerin der *****Bf GmbH***** (FN *****FN***** – nachfolgend als „Bf GmbH“ bezeichnet).

Haftungsgegenständlich waren die ausstehenden Abgabenschuldigkeiten der Bf GmbH betreffend KEST 01-12/2010 in Höhe von EUR 34.000. Der Haftungsbetrag wurde entrichtet und der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

In der Arbeitnehmerveranlagung 2018 vom 26. Juli 2019 machte die Bf ua Werbungskosten in Höhe von EUR 34.000 geltend. Zum Nachweis der geltendgemachten Werbungskosten übermittelte die Bf nach Ergehen eines Ergänzungsersuchens den Haftungsbescheid vom 24. Juli 2018.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 20. Jänner 2020 wurde die Veranlagung vorgenommen und darin die beantragten Werbungskosten nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich bei der KEST um eine Erhebungsform der Einkommensteuer handle und gemäß § 20 EStG 1988 Steuern vom Einkommen nicht als Werbungskosten abzugsfähig seien.

Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 20. Jänner 2020 erhob die Bf am 10. Februar 2020 Beschwerde. Darin wurde die Anerkennung der beantragten Werbungskosten gefordert und zugleich auf die Rechtsprechung des VwGH betreffend Anerkennung von Werbungskosten infolge Haftungsinanspruchnahme hingewiesen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27. Mai 2020 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Begründung lautete jedoch anders als im Bescheid vom 20. Jänner 2020: So führte die belangte Behörde aus, dass die Zahlung in Höhe von EUR 34.000 laut dem Überweisungsbeleg nicht von der Bf, sondern von einer anderen Person geleistet worden sei und daher eine Berücksichtigung als Werbungskosten nicht in Betracht komme.

Gegen die abweisende Beschwerdevorentscheidung wurde am 2. Juni 2020 ein Vorlageantrag gestellt. Im Vorlageantrag wurde die Entscheidung durch einen Senat sowie eine mündliche Verhandlung beantragt. Begründend wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die Überweisung von einem Familienkonto erfolgt sei, weshalb die Zahlung der Bf zuzurechnen sei.

Am 1. September 2020 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Nach § 323b Abs 1 BAO ist das Finanzamt Österreich in seinem Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes – im vorliegenden Fall somit des ***FA*** – getreten. Nach § 323b Abs 2 BAO werden die zu diesem Zeitpunkt anhängigen Verfahren vom Finanzamt Österreich weitergeführt. Daher ist das Finanzamt Österreich im vorliegenden Fall die belangte Behörde.

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FE 2 (ANV) und gemäß der damals gültigen Geschäftsverteilung in die Zuteilungsgruppe 6001 (***Zuständigkeit erklärt***). Auf Basis der damals gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 6005 zur Entscheidung zugewiesen.

Durch den Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 3. Februar 2025 wurde die gegenständliche Beschwerde mit Wirkung zum 7. Februar 2025 der bisherigen Gerichtsabteilung 6005 abgenommen und der Gerichtsabteilung 7014 – und damit

dem nunmehr zuständigen Richter samt zugehöriger Senatsgerichtsabteilung 7014 - 1 – zur Erledigung zugeteilt (veröffentlicht unter www.bfg.gv.at/amtstafel.html - Beilage).

Am 17. März 2026 fand die von der Bf beantragte mündliche Senatsverhandlung statt.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

- 1.1.** Die Bf war seit der Gründung (Gesellschaftsvertrag vom ***Tag Monat*** 2006) bis in den Mai 2012 Geschäftsführerin und Gesellschafterin der Bf GmbH. Das Beteiligungsausmaß der Bf betrug stets 25 %. Die Bf GmbH war im Bereich Isoliertechnikgewerbe tätig.
- 1.2.** Für die Jahre 2006 – 2008 fand bei der Bf GmbH im Jahr 2010 eine Außenprüfung statt. Prüfgegenstand waren Körperschaftsteuer, KEST, Umsatzsteuer, Zusammenfassende Meldung und Kammerumlage. Dabei wurde umfassendes steuerliches Fehlverhalten (insbesondere Scheinrechnungen, private Aufwendungen in der Buchhaltung der Bf GmbH etc) durch die Prüfungsorgane festgestellt (Datum der Schlussbesprechung: 28. Oktober 2010). In der Folge erging ua ein KEST Haftungsbescheid für die Jahre 2006 – 2008 in Höhe von insgesamt EUR 152.181 aufgrund des Vorliegens verdeckter Ausschüttungen.
- 1.3.** Die Prüfungsfeststellungen für die Jahre 2006 – 2008 führten darüber hinaus auch zu einem gerichtlichen Finanzstrafverfahren. Sowohl die Bf als auch ihr Gatte (ebenso Geschäftsführer und Gesellschafter der Bf GmbH) wurden vom ***Landesgericht*** für schuldig befunden, die Vergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG sowie nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG begangen zu haben, weshalb eine Geldstrafe von je EUR 82.000 ausgesprochen wurde. Der in der Folge erhobenen Berufung wurde vom ***OLG*** nicht Folge gegeben.
- 1.4.** Mit Beschluss vom ***Tag Monat 2*** 2010 des ***Landesgericht*** wurde das Sanierungsverfahren über die Bf GmbH eröffnet. Mit Beschluss des ***Landesgericht*** vom ***Tag Monat 3*** 2012 wurde das Konkursverfahren eröffnet. Nach erfolgter Schlussverteilung wurde die Bf GmbH am ***Tag Monat 4*** 2016 amtswegig aus dem Firmenbuch gelöscht.
- 1.5.** Am 7. Dezember 2010 wurden KEST-Anmeldungen der Bf GmbH für das Jahr 2010 an die belangte Behörde übermittelt. Insgesamt belaufen sich die an diesem Tage gemeldeten Kapitalerträge auf EUR 555.367,29 und die daraus resultierende KEST (25 %) auf EUR 138.841,83. Darüber hinaus ist es auch am 30. März 2012 zu weiteren Anmeldungen von KEST-Beträgen gekommen, und zwar Kapitalerträge in Höhe von EUR 32.066,91 und eine

sich daraus ergebende KEST (25 %) in Höhe von EUR 8.016,73. Die insgesamt für 2010 angemeldete KEST belief sich somit auf EUR 146.858,56.

- 1.6. Unternehmensrechtlich wurde für die Jahre 2009 und 2010 ein Verlust in siebenstelliger Höhe ausgewiesen. Auch aus dem Körperschaftsteuerbescheid der Bf GmbH für 2010 ergibt sich ein siebenstelliger Verlust. Die Zuwendung der Kapitalerträge an die Gesellschafter in Höhe von EUR 587.434,20 erfolgte außerhalb der regulären Gewinnverteilung. Der durch die Anteilseignerschaft veranlassten Zuwendung, die zu einer Vermögensminderung auf Ebene der Bf GmbH führte, liegt eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung zugrunde.
- 1.7. Die Bf GmbH hatte umfassende Abgabenschuldigkeiten. Mit Haftungsbescheid vom 7. Mai 2013 wurde die Bf mit Haftungsbescheid gemäß § 9 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten Bf GmbH in Höhe von EUR 310.599,18 zur Haftung herangezogen. In diesem Bescheid wurde hinsichtlich folgender Abgaben die Haftung geltend gemacht: Lohnsteuer, KEST, Umsatzsteuer, Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Betroffen waren Zeiträume zwischen 2006 und 2011, die im Haftungsbescheid für die jeweilige Abgabenart näher aufgeschlüsselt sind.
- 1.8. Die Bf erhob gegen den Haftungsbescheid Beschwerde. Im Zuge der Beschwerdeverentscheidung vom 16. Februar 2015 wurde der Haftungsbetrag der Bf auf EUR 262.422,08 reduziert.
- 1.9. Nachdem gegen die Beschwerdeverentscheidung ein Vorlageantrag eingebracht wurde, hatte das Bundesfinanzgericht über die Beschwerde zu entscheiden. Im Beschwerdeschriftsatz wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass nach Abzug der Lebenserhaltungskosten keine finanziellen Mittel vorhanden sind, um die geforderten Abgabenschuldigkeiten zu entrichten. Daher wurde seitens der Beschwerdeführerin im weiteren Beschwerdeverfahren eine Quote von 10 % des Haftungsbetrages „angeboten“. In weiterer Folge kam es im Beschwerdeverfahren zu einem Vorgehen nach § 300 BAO: Mit Zustimmung der Bf wurde der vor dem Bundesfinanzgericht angefochtene Bescheid durch die belangte Behörde aufgehoben und ein neuer Haftungsbescheid erlassen (Haftungsbescheid vom 24. Juli 2018). Die im Haftungsbescheid vom 24. Juli 2018 geltend gemachte Haftung betrug EUR 34.000. Als Abgabenart wird „Kapitalertragsteuer“ für den Zeitraum „01-12/2010“ angeführt. Es konnte nicht festgestellt werden, inwieweit es sich bei der im Haftungsbescheid ausgewiesenen KEST um die Kapitalertragsteuer der Bf selbst, die KEST des Ehemannes oder um anteilige KEST beider Personen handelt. Das Beschwerdeverfahren gegen den bisherigen Haftungsbescheid vom 7. Mai 2013 wurde vom Bundesfinanzgericht in weiterer Folge als gegenstandslos erklärt (siehe BFG 7.8.2018, RV/5101291/2016).
- 1.10. Die Haftsumme in Höhe von EUR 34.000 wurde sodann am 21. Juni 2018 entrichtet.

1.11. In der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 vom 26. Juli 2019 machte die Bf die im Zuge des Haftungsverfahrens letztendlich entrichteten EUR 34.000 als Werbungskosten geltend.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gemäß § 2a BAO gelten diese Bestimmungen sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

Das Verwaltungsgericht darf in einem Verfahren gemäß § 167 Abs 2 BAO eine Tatsache nur dann als erwiesen annehmen, wenn es davon überzeugt ist, dass die betreffende Feststellung dem wahren Sachverhalt auch wirklich entspricht (vgl VwGH 13.11.1986, 85/16/0109). Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs 2 BAO genügt es dabei, 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 zB VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082).

Die Feststellungen bei **Punkt 1.1.** zur Gesellschafterstellung der Bf sowie zur Bf GmbH ergeben sich aus dem aktenkundigen Auszug aus dem Firmenbuch zur Bf GmbH.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.2.** zur Außenprüfung bei der Bf GmbH und dem in der Folge ergangenen KEST Bescheid basieren auf dem aktenkundigen Prüfbericht vom 28. Oktober 2010 sowie dem ebenso aktenkundigen KEST Haftungsbescheid der Bf GmbH für die Jahre 2006 – 2008 vom 3. November 2010.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.3.** zum gerichtlichen Finanzstrafverfahren der Bf und ihres Ehemannes beruhen auf den aktenkundigen Entscheidungen des ***Landesgericht*** vom 20. März 2014 sowie des ***OLG*** vom 16. September 2014.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.4.** zum Konkursverfahren bei der Bf GmbH ergeben sich aus dem aktenkundigen Auszug aus dem Firmenbuch zur Bf GmbH.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.5.** zu den KEST Anmeldungen der Bf GmbH für das Jahr 2010, die sich in Summe auf EUR 146.858,56 belaufen haben, beruhen auf den aktenkundigen KEST Anmeldungen vom ***Tag Monat 2*** 2010 und vom 30. März 2012.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.6.** zu den unternehmensrechtlichen und steuerlichen Ergebnissen der Bf GmbH ergeben sich aus den aktenkundigen Jahresabschlüssen der Bf GmbH sowie dem Körperschaftsteuerbescheid der Bf GmbH für 2010. Die Feststellung, dass die Zuwendung der Kapitalerträge in Höhe von EUR 587.434,20 an die Gesellschafter außerhalb der regulären Gewinnverteilung erfolgte, beruht zunächst darauf, dass in den Jahren 2009 und 2010 unternehmensrechtliche Verluste vorgelegen sind und bereits aus den Vorjahren vorgetragene Verluste bestanden. Ein ausschüttbarer Bilanzgewinn ist demnach nicht vorstellbar. Entsprechend existieren auch keine Gewinnverteilungsbeschlüsse, die die genannten Kapitalzuwendungen erklären. Schließlich wurde dieser Umstand auch seitens der belangten Behörde im Vorlagebericht ausgeführt und von der Bf im weiteren Verfahren – insbesondere im Zuge der mündlichen Verhandlung – nicht in Abrede gestellt.

Die Feststellung, dass der durch die Anteilseignerschaft veranlassten Zuwendung eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung zugrunde lag und diese zu einer Vermögensminderung auf Ebene der Bf GmbH geführt hat, ist wie folgt begründet:

- Dass die Vorteilszuwendung durch die Anteilseignerschaft veranlasst war, beruht auf dem Umstand, dass seitens der Bf GmbH für den Zeitraum 2010 KEST Anmeldung abgegeben wurden, wonach Zuwendungen nach § 93 Abs 2 Z 1 und 2 EStG 1988 idF BGBl I 2009/52 an die Gesellschafter vorgelegen sind (insb Gewinnanteile [Dividenden]). Außerdem wird dieses Ergebnis auch dadurch indiziert, dass in den Vorjahren verdeckte Ausschüttungen festgestellt wurden (siehe **Punkt 1.2.**) und deren Vorliegen für das Jahr 2010 seitens der Bf nicht in Abrede gestellt wurde.
- Die dadurch erfolgte Vermögensminderung auf Ebene der Bf GmbH erscheint deshalb schlüssig, da auch in den Vorjahren (siehe Betriebsprüfungsbericht für 2006 – 2008) festgestellt wurde, dass zulasten der Bf GmbH Scheinrechnungen erstellt wurden oder private Aufwendungen der Gesellschafter Niederschlag in den Büchern der Bf GmbH gefunden haben (siehe **Punkt 1.3.**).
- Darüber hinaus erachtet es der erkennende Senat auch als zumindest überwiegend wahrscheinlich, dass auch eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung vorliegt: So ergibt sich nach der Rechtsprechung des VwGH die Vorteilsgewährungsabsicht häufig bereits schlüssig aus den Umständen des jeweiligen Einzelfalls, wie etwa dann, wenn die Körperschaft nach Kenntnis des dem Gesellschafter zugekommenen Vorteils nichts unternimmt, um diesen rückgängig zu machen (vgl zB VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022, siehe auch *Ressler/Rohm* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* [Hrsg], WU-KStG³ [2022] § 8 Rz 133 mit weiteren Nachweisen der Rechtsprechung des VwGH). Da im zu beurteilenden Fall auch kein Irrtum zu erkennen ist, der gegen das Vorliegen einer Vorteilsgewährungsabsicht spricht und auch keine Schritte unternommen wurden, um die zugewendeten Vorteile rückgängig zu machen, ist nach Ansicht des erkennenden Senats jedenfalls vom

Vorliegen der Vorteilsgewährungsabsicht im Sinne der Rechtsprechung des VwGH auszugehen.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.7.** zu den Abgabenschuldigkeiten der Bf GmbH und dem in der Folge erlassenen Haftungsbescheid vom 7. Mai 2013 ergeben sich aus ebendiesem aktenkundigen Bescheid.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.8.** ergeben sich aus der aktenkundigen Beschwerdeverentscheidung vom 16. Februar 2015, die infolge der Beschwerde der Bf gegen den Haftungsbescheid vom 7. Mai 2013 ergangen ist.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.9.** zum Vorgehen nach § 300 BAO beruhen auf dem aktenkundigen Beschluss des Bundesfinanzgerichts gem § 300 BAO vom 26. Juni 2018 (Verfahren RV/5101291/2016), dem zugehörigen Beschwerdevorbringen sowie der Enderledigung vom 7. August 2018. Die Feststellungen zum Haftungsbescheid vom 24. Juli 2018, der in der Folge erlassen wurde, beruhen auf ebendiesem aktenkundigen Bescheid. Zur Negativfeststellung, wonach nicht festgestellt werden konnte, in welchem Ausmaß die Kapitalerträge an welchen Gesellschafter geflossen sind bzw welchen Gesellschafter die ausgewiesene KEST betrifft, ist festzuhalten: Weder seitens der belangten Behörde (infolge der verfahrensleitenden Beschlüsse des BFG vom 6. und 11. Februar 2026) noch seitens der steuerlichen Vertretung (im Zuge der mündlichen Verhandlung) konnte darüber Auskunft gegeben werden, welcher konkrete Lebenssachverhalt die Grundlage für die KEST Anmeldungen für das Jahr 2010 war. Auch in den BFG Verfahren zur Haftung nach § 9 BAO der Eheleute (siehe BFG RV/5101291/2016 und BFG RV/5101292/2016) finden sich keine dahingehenden Feststellungen. Aufgrund des großen zeitlichen Abstands (über 15 Jahre) und des Umstandes, dass außerhalb der regulären Gewinnverteilung geleistete Zuwendungen erfahrungsgemäß auch abweichend vom Beteiligungsverhältnis den Gesellschaftern zukommen können, sieht der erkennende Senat in einer Gesamtbetrachtung keine weiteren Möglichkeiten, in dieser Frage Feststellungen zu treffen.

Die Feststellung bei **Punkt 1.10.**, wonach es zur Zahlung des Haftungsbetrages gekommen ist, beruht zunächst auf der aktenkundigen Überweisungsbestätigung vom 21. Juni 2018. Zur von der belangten Behörde im Zuge der Beschwerdeverentscheidung als maßgeblich angesehenen Frage, ob die Bf oder ihr Gatte die Überweisung getätigt haben bzw ein Familienkonto vorliegt, ist anzumerken: Der erkennende Senat legt seiner Entscheidung das Vorbringen der Bf im Vorlageantrag zugrunde, ohne dessen Richtigkeit überprüft zu haben („Wahrunterstellung“). Es lautet – soweit entscheidungsrelevant – wie folgt: *„[...] dass der Betrag von einem Familienkonto (lautend auf ***Ehemann***) an die Abgabenbehörde überwiesen wurde“* und *„der Betrag aus der Verfügungsmacht [der Bf] ausgeschieden“* ist. Es liegt sohin eine Überweisung vor, die der Bf zuzurechnen ist.

Die Feststellung bei **Punkt 1.11.** zu den beantragen Werbungskosten beruht auf der aktenkundigen Arbeitnehmerveranlagung 2018 der Bf vom 26. Juli 2019.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung):

3.1.1. Allgemeines zur Abzugsfähigkeit von Werbungskosten (§ 16 EStG 1988)

Strittig ist, ob der von der Bf im Zuge des Haftungsverfahrens nach § 9 BAO entrichtete Betrag als nachträgliche Werbungskosten anzusehen ist.

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

Nach § 32 Abs 1 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 EStG 1988 auch Einkünfte aus einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 3 Z 4 EStG 1988.

Sofern die aus dem Haftungsbescheid resultierende Zahlung aus dem Jahr 2018 somit unter den Werbungskostenbegriff zu subsumieren ist (siehe sogleich), liegen für diesen Zeitraum abzugsfähige Aufwendungen vor. Dies ist nun nachfolgend zu prüfen.

3.1.2. VwGH: Haftungsinanspruchnahme eines Geschäftsführers nach § 9 BAO führt grundsätzlich zu abzugsfähigen Werbungskosten

Der VwGH hatte sich bereits mit der Frage zu beschäftigen, ob die Haftungsinanspruchnahme eines Geschäftsführers für Abgabenschuldigkeiten der GmbH aufgrund einer gesetzlichen Haftungsbestimmung (zB § 9 BAO) zu abzugsfähigem Aufwand führt. Die Abzugsfähigkeit derartiger Zahlungen wurde vom VwGH grundsätzlich (siehe dazu sogleich **Punkt 3.1.3.**) bejaht und zwar unabhängig von der Frage, ob der in Anspruch genommene Geschäftsführer an der Gesellschaft beteiligt ist oder nicht, weil derartige Zahlungen typischerweise nicht der Eigenschaft als Gesellschafter, sondern der Eigenschaft als Geschäftsführer entspringen (siehe zB VwGH 30.5.2001, 95/13/0288, vgl auch VwGH 22.5.2014, 2010/15/0211 oder VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0052. Siehe weiters *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ [2025] § 4 Rz 330). Es liegt somit grundsätzlich eine berufliche Veranlassung der Zahlung vor, dh die Zahlung der Haftung nach § 9 BAO ist auf die Funktion als Geschäftsführer zurückzuführen.

Zu prüfen ist jedoch in derartigen Fällen, ob die berufliche Veranlassung ausnahmsweise doch nicht vorliegt, weil das zur Haftungsinanspruchnahme führende Fehlverhalten der Gesellschaftersphäre zuzurechnen ist (siehe etwa VwGH 22.5.2014, 2010/15/0211 oder VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0052, siehe dazu auch Zorn in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ [2025] § 4 Rz 330) In derartigen Fällen „*durchschneidet*“ das Fehlverhalten als private (außersteuerliche) Verhaltenskomponente nämlich das „*Band zur beruflichen Veranlassung*“ (so VwGH 30.5.2001, 95/13/0288, siehe auch VwGH 22.5.2014, 2010/15/0211). Zu prüfen ist somit, ob die Zahlung aufgrund eines Verhaltens erfolgt ist, das der Gesellschaftersphäre zuzurechnen ist.

3.1.3. Zahlung des Haftungsbetrages liegt KESt für verdeckte Ausschüttung zugrunde – ein der Gesellschaftersphäre zuzurechnendes Verhalten, das das Band zur beruflichen Veranlassung durchschneidet, liegt somit vor

3.1.3.1. Verdeckte Ausschüttung liegt vor

Der letztlich der Bf im Haftungswege vorgeschriebene Haftungsbetrag resultiert aus der KESt für den Zeitraum 1-12/2010. Nach den Feststellungen bei **Punkt 1.6.** erfolgte die Zuwendung dieser Kapitalerträge außerhalb der regulären Gewinnverteilung, weshalb – ebenso wie in den Vorjahren seitens der belangten Behörde festgestellt, siehe **Punkt 1.2.**, - vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auszugehen ist. Dieser Umstand entspricht auch dem Vorbringen der belangten Behörde und wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Bf im Zuge der mündlichen Verhandlung nicht in Abrede gestellt.

Darüber hinaus spricht auch der Umstand, dass KESt Anmeldungen eingereicht wurden, nicht gegen das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung. So sind die nach Insolvenzeintritt eingereichten KESt Anmeldungen für 2010 nach Ansicht des erkennenden Senats darauf zurückzuführen, dass dadurch – anders als in den Jahren 2006 - 2008, siehe für diesen Zeitraum die Feststellungen zur finanzstrafrechtlichen Verurteilung bei **Punkt 1.3.** – finanzstrafrechtliche Konsequenzen der Nichtentrichtung der KESt vermieden werden sollten.

Da somit nach den Feststellungen bei **Punkt 1.6.** eine durch das Gesellschafterverhältnis begründete Vorteilszuwendung an die Gesellschafter vorliegt, die außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung erfolgt ist, die das Einkommen der Bf GmbH gemindert hat sowie eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung gegeben ist, ist das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zu bejahen (siehe zu den Kriterien etwa VwGH 1.3.2007, 2004/15/0096 oder VwGH 23.9.2005, 2002/15/0010, siehe auch *Kirchmayr/Voit* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ [2024] § 27 Tz 36, *Kirchmayr*, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* [Hrsg], Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 206 oder *Ressler/Rohm* in

Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer [Hrsg], WU-KStG³ [2022] § 8 Rz 100 je mit weiteren Nachweisen).

3.1.3.2. Haftungsgegenständliche KEST ist auf verdeckte Ausschüttung zurückzuführen und ist somit der Gesellschaftersphäre zuzurechnen – berufliche Veranlassung der Zahlung liegt daher nicht vor

Wie bereits ausgeführt (**Punkt 3.1.2.**) scheidet der Werbungskostenabzug infolge der Inanspruchnahme als Haftender nach § 9 BAO dann aus, wenn die Haftung auf ein der Gesellschaftersphäre zuzurechnendes Verhalten zurückzuführen ist. Ein solches liegt im zu beurteilenden Fall einer verdeckten Ausschüttung (siehe **Punkt 3.1.3.1**) vor. Verdeckte Ausschüttungen stehen, wie auch offene Ausschüttungen, stets in einem Zusammenhang mit der Funktion als Gesellschafter (vgl zu diesem Kriterium etwa VwGH 30.5.2001, 95/13/0288). Eine Subsumtion der entrichteten Haftungssumme unter den Werbungskostenbegriff nach § 16 EStG 1988 kommt daher nicht in Betracht.

Diese Beurteilung gilt nach Ansicht des erkennenden Senats auch trotz des Umstandes, dass die belangte Behörde im zu beurteilenden Fall die KEST im Haftungswege (§ 9 BAO) und nicht direkt den Gesellschaftern als Empfänger vorgeschrieben hat: Im Falle einer Direktvorschreibung der KEST wäre eine einkommensteuerliche Berücksichtigung von vornherein ausgeschlossen (siehe das Abzugsverbot für Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern nach § 20 Abs 1 Z 6 EStG). Aber auch der von der belangten Behörde gewählte Weg der Vorschreibung im Haftungswege nach § 9 BAO führt nach Ansicht des erkennenden Senats zum selben Ergebnis:

Zwar kommt eine Haftung grundsätzlich nur für fremde Abgabenschulden in Betracht, was als Argument gegen die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides angesehen werden kann – zumindest im Ausmaß der verdeckten Ausschüttung, die an die Bf geflossen ist. Dennoch wurde gegen den zugrundeliegende Haftungsbescheid vom 24. Juli 2018 kein Rechtsmittel erhoben und der Bescheid somit rechtskräftig (und die Haftsumme entrichtet). Der an die Bf gemäß § 9 BAO adressierte Haftungsbescheid gehört somit endgültig dem Rechtsbestand an.

Zur aufgeworfenen Frage, ob der von der belangten Behörde eingeschlagene Weg der Vorschreibung im Haftungswege nun die Berücksichtigung als Werbungskosten ermöglicht, ist auszuführen: Nach Ansicht des erkennenden Senats ist für die Frage der Zulässigkeit des Werbungskostenabzugs nicht nur maßgebend, welchen „Weg“ die belangte Behörde beschritten hat (Direktvorschreibung an den Gesellschafter oder Haftungsinanspruchnahme), sondern vielmehr, welcher Abgabenanspruch mit dem fraglichen Bescheid geltend gemacht wird. Dies ist im zu beurteilenden Fall die KEST infolge einer verdeckten Ausschüttung an die Gesellschafter, weshalb ein Zusammenhang der Zahlung zur Funktion als Gesellschafter gegeben ist. Dadurch wird das Band zur beruflichen Veranlassung der

Haftungsinanspruchnahme durchschnitten, weshalb eine einkommensteuerliche Berücksichtigung nicht möglich ist.

Ergänzend ist noch anzumerken, dass selbst dann, wenn man zum Ergebnis käme, ein Werbungskostenabzug sei dem Grunde nach im zu beurteilenden Fall zulässig, weil das letztlich zur Haftung führende Fehlverhalten nicht der Gesellschaftersphäre zuzurechnen ist, sich für die Bf nichts gewinnen ließe. Diesfalls wäre nach Ansicht des erkennenden Senats eine Aufteilung der Haftungssumme an die beiden Gesellschafter durchzuführen:

- Für den Teil der Ausschüttung, der an die Bf geflossen ist, scheidet eine Abzugsfähigkeit aus, da es sich mit der geltend gemachten KEST um die Einkommensteuer der Bf handelt und der Abzug von Steuern vom Einkommen aufgrund des Abzugsverbots in § 20 Abs 1 Z 6 EStG 1988 jedenfalls nicht möglich ist.
- Für den Teil der Ausschüttung, der an den Gatten der Bf geflossen ist, greift das Abzugsverbot nach § 20 Abs 1 Z 6 EStG 1988 dagegen nicht, da in diesem Fall die KEST des Gatten der Bf betroffen ist und diese somit nur die Haftende ist, für die das genannte Abzugsverbot nicht gilt (siehe etwa *Kofler/Wurm* in *Doralt/Mayr/Kirchmayr/Zorn*, EStG [20. Lieferung 2018] § 20 Rz 139/2). Dennoch käme diesfalls eine Berücksichtigung als Werbungskosten nicht in Betracht, da die als Gesamtschuldnerin in Anspruch genommene Bf hinsichtlich des Teils der Haftsumme, die die KEST an den Gatten betrifft, einen Regressanspruch gegenüber diesem erworben hat. Wird dieser geltend gemacht (und entrichtet), neutralisiert sich ein etwaiger Werbungskostenabzug. Wird auf den Regressanspruch dagegen verzichtet, liegt ein Drittaufwand vor, der das Vorliegen von Werbungskosten ausschließt (vgl etwa *Zorn/Stanek* in *Doralt/Mayr/Kirchmayr/Zorn*, EStG [20. Lieferung 2018] § 16 Rz 64). In beiden Konstellationen liegen somit im Ergebnis keine abzugsfähigen Werbungskosten vor.

Somit wäre auch in diesem Falle für die Beschwerde nichts gewonnen. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision unzulässig)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG). 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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil die vorliegende Entscheidung in der Frage des Werbungskostenabzugs aufgrund von Haftungszahlungen der insbesondere bei **Punkt 3.1.2.** zitierten Rechtsprechung des VwGH folgt. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 23. März 2026