

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache XY, vertreten durch die SPT Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Messestraße 11, 6850 Dornbirn, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2013 und 2014 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer hat betreffend das Jahr 2013 ua. aus der Tätigkeit als Geschäftsführer der A GmbH resultierende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt und unter der Kennziffer 724 sonstige Werbungskosten in Höhe von 23.430,14 € geltend gemacht.
2. Auf Ersuchen des Finanzamtes vom 3. November 2014, die geltend gemachten sonstigen Werbungskosten anhand entsprechender Unterlagen nachzuweisen, hat die steuerliche Vertretung ein Schreiben der A GmbH vom 31. Dezember 2014 übermittelt. Daraus geht hervor, dass die A GmbH dem Beschwerdeführer die ihm bei Beendigung seines Dienstverhältnisses Ende November 2013 zustehende Abfertigung (23.430,14 €) nicht ausbezahlt habe, da bereits zum damaligen Zeitpunkt Gerichtsverfahren anhängig gewesen seien, mit deren Kosten die Gesellschaft belastet worden sei und die in weiterer Folge von Mag. XY als ehemaligem Geschäftsführer zu tragen seien. Die Kosten stünden noch nicht fest, beliefen sich aber auf ein Vielfaches des einbehaltenen Betrages.
3. Mit weiterem Vorhalt vom 15. Jänner 2015 wurde der Beschwerdeführer ergänzend ua. ersucht, Nachweise (Belege, Verträge, Urteil) über die Verpflichtung zur Kostentragung

sowie Art und Höhe der Kosten vorzulegen und Angaben zu den Streitparteien und dem Gegenstand dieses Verfahrens zu machen.

4. Daraufhin hat die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers am 27. Februar 2015 ein Schreiben von Rechtsanwalt Dr. G vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass gegen Mag. XY seitens der vormaligen Dienstgeberin, der A GmbH, Schadenersatzforderungen geltend gemacht worden seien. Mag. XY habe als Akonto auf die geltend gemachten Schadenersatzforderungen bereits einen Betrag von 70.000,00 € (ohne jedes Präjudiz) bezahlt. Gleichzeitig habe die A GmbH sich geweigert, die Mag. XY zustehende Abfertigung auszubezahlen. Grund der Schadenersatzforderungen der vormaligen Dienstgeberin an Mag. XY sei die Behauptung, dass er als Geschäftsführer der A Gesellschaft - ohne Zustimmung der Gremien (Beirat und Generalversammlung) - zwei Bankinstitute, nämlich die Raiffeisenbank D und die E Bank AG ersucht hätte, zu Gunsten der W GmbH, mit welcher die A GmbH in ständigem geschäftlichen Kontakt gewesen sei, Bankgarantien im Wert von mehr als 4.000.000,00 € auszustellen. Diesbezüglich würden beim LG Feldkirch zwei Rechtsstreitigkeiten über die Rechtmäßigkeit dieser Bankgarantien (Raika C gegen Raika D und Raika C gegen A GmbH) behängen. Sollte die Raika D den Rechtsstreit gegen die Raika C verlieren, sei damit zu rechnen, dass massive Schadenersatzforderungen gegen Mag. XY geltend gemacht würden. Ein Schaden sei aber schon jetzt unabhängig vom Ausgang der beiden Rechtsstreitigkeiten entstanden, weil die A GmbH bereits die Gebühren für die extrem hohen Bankgarantien habe bezahlen müssen. Diese Gebühren und die bisher aufgelaufenen Beratungskosten überstiegen den Betrag von 100.000,00 € wesentlich.

5. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 31. August 2015 fanden die in Rede stehenden sonstigen Werbungskosten mit der Begründung, die erforderlichen Unterlagen seien nicht beigebracht worden, keine Berücksichtigung.

6. Dagegen hat die steuerliche Vertretung unter Verweis auf das Schreiben der A GmbH vom 31. Dezember 2014 Beschwerde erhoben und die Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten beantragt.

7. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 22. März 2016 hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, bei der Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte bestehe weder eine Bindung an den Steuerabzug durch den Arbeitgeber noch eine Bindung an einen Freibetragsbescheid. Dabei blieben die vom Arbeitgeber begünstigt behandelten Bezugsteile grundsätzlich außer Ansatz. Steuerfreie Einkünfte nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 und § 68 EStG 1988 sowie Bezüge, die mit den festen Steuersätzen nach den §§ 67 oder 69 Abs. 1 EStG 1988 versteuert worden seien, blieben bei der Veranlagung deshalb unverändert. Vom Arbeitgeber "zu Unrecht" einbehaltene Beträge seien solche, die unter Verkennung rechtlicher Bestimmungen oder unter unzutreffender Beurteilung und Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse einbehalten worden seien. In solchen Fällen gewähre § 240 Abs. 3 BAO ein Antragsrecht auf Rückerstattung der unrechtmäßig einbehaltenen

Lohnsteuer. Dazu zähle dem Grunde nach die auf sonstige Bezüge entfallende Lohnsteuer (Hinweis auf Ritz, BAO, 5. Auflage, § 240 Rz 3 ff).

8. Mit Eingabe vom 22. April 2016 hat die steuerliche Vertretung die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt.
9. Betreffend das Jahr 2014 hat der Beschwerdeführer in der Einkommensteuererklärung unter der Kennziffer 724 sonstige Werbungskosten in Höhe von 70.000,00 € geltend gemacht.
10. Mit Vorhalt vom 22. April 2016 wurde der Beschwerdeführer ua. ersucht, nähere Angaben zu den geltend gemachten sonstigen Werbungskosten zu machen und entsprechende Nachweise vorzulegen.
11. Dazu hat die steuerliche Vertretung am 25. Mai 2016 unter Verweis auf das das Jahr 2013 betreffende Verfahren mitgeteilt, dass es sich um Wiedergutmachungszahlungen an die A GmbH handle.
12. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 1. Juni 2016 blieben die Werbungskosten, mit der Begründung, dass ein Nachweis hinsichtlich der strittigen Zahlung ungeachtet der mit Ergänzungsersuchen erfolgten Aufforderung nicht erbracht worden sei, wiederum außer Ansatz.
13. Die dagegen unter Anschluss eines Zahlungsbeleges hinsichtlich der Überweisung von 70.000,00 € an die A GmbH & Co KG erhobene Beschwerde hat das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dabei ausgeführt, Werbungskosten könnten auch nach Beendigung der nichtselbständigen Tätigkeit vorliegen, wenn ein erkennbarer Zusammenhang mit den (zuvor) erzielten Einnahmen bestehe, so zum Beispiel bei Schadenersatzleistungen an den ehemaligen Arbeitgeber. Entscheidend sei, ob das Fehlverhalten der beruflichen Sphäre zuzuordnen sei oder ob es als private Verhaltenskomponente das Band zur betrieblichen Veranlassung durchschneide. Der Grad der für den Geschäftsführer einer GmbH zu beachtenden Sorgfalt bestimme sich nach dem (gedanklichen) Maßstab eines ordentlich und gewissenhaft seinen Aufgabenbereich versehenden Geschäftsführers. Im Innenverhältnis sei die Dispositionsfähigkeit des Beschwerdeführers, die A GmbH zu verpflichten, offensichtlich eingeschränkt worden, weil das ihm eingeräumte Zeichnungsrecht es bloß erlaubt hätte, die A GmbH bis zu einem Betrag von 160.000,00 € zu verpflichten. Wie der Beschwerdeführer selbst vorbringe, seien darüber hinausreichende Verpflichtungsgeschäfte im Verhältnis zur A GmbH genehmigungspflichtig gewesen. Obwohl mehrfach dazu aufgefordert, Unterlagen im Zusammenhang mit dem die Werbungskosten auslösenden Verpflichtungsgeschäft vorzulegen, sei der Beschwerdeführer bislang untätig geblieben. Vor allem seien der Geschäftsführervertrag und allfällige Zusätze zu jenem Vertrag, der die Dispositionsmöglichkeiten im Innenverhältnis limitiert habe, nicht vorgelegt worden. Ebenso sei eine Ablichtung jenes vom Beschwerdeführer unterzeichneten "Vertrages", der jetzt angeblich Gegenstand mehrerer zivilgerichtlicher "Schadenersatzprozesse"

sowie eines angestrengten oder auch bereits eingeleiteten Strafverfahrens sei, nicht vorgelegt worden. Klagen, Klagebeantwortungen, Ladungen zu den Verfahren als Zeuge, in Auftrag gegebene Sachverständigengutachten, der zur Anzeige gebrachte Sachverhalt auf der strafrechtlichen Schiene und die Ermittlungsergebnisse sowie der Strafantrag der Staatsanwaltschaft seien dem Beschwerdeführer bekannt oder zugänglich, seien jedoch zur Beurteilung der zu entscheidenden steuerlichen Rechtsfrage nicht beigebracht worden. Das Finanzamt nehme es deshalb als gegeben an, dass die Entscheidungsbefugnis als Geschäftsführer der A GmbH im Innverhältnis hinsichtlich der Verpflichtung aus Geldgeschäften mit 160.000,00 € limitiert gewesen sei. Tatsächlich habe der Beschwerdeführer (namens der A GmbH) die Raiffeisenbank D und die E Bank AG veranlasst, zu Gunsten der W GmbH Garantieerklärungen über mehr als 4.000.000,00 € abzugeben. Diese Anweisungen seien auf gewollte und bewusste Entscheidungen zurückzuführen, bei denen die im Innenverhältnis vertraglich reglementierte Dispositionsfähigkeit missachtet worden sei. Von einem Versehen oder einem sonstigen ungewollten Verhalten könne im gegebenen Zusammenhang somit keine Rede sein (Hinweis auf VwGH 13.12.1989, 85/13/0041).

14. Mit Vorlageantrag vom 6. Februar 2017 hat die steuerliche Vertretung unter Verweis auf die hinsichtlich des Vorjahres bereits vorgelegten Belege die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

15. Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes hat die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 16. April 2018 zum Nachweis der strittigen Werbungskosten die Bestätigung der A GmbH vom 31. Dezember 2014, einen den Zahlungseingang der vom Beschwerdeführer geleisteten Zahlung über 70.000,00 € beinhaltenden Kontoauszug der A Gesellschaft, eine E-Mail von Dr. G an Dr. M vom 14. Juli 2014, Unterlagen zur Übernahme der Geschäftsanteile an der A Holding GmbH (Firmenbuchauszug, Firmenbuchenantrag, Anbot zur Übernahme der Geschäftsanteile an der A Holding GmbH, E-Mail von Dr. M vom 8. November 2017), eine Treuhandvereinbarung vom 4. Juli 2017 samt Schreiben von Dr. G vom 4. Juli 2017 sowie eine Verzichtserklärung vom 5. Juli 2017 betreffend die Geltendmachung weiterer Forderungen vorgelegt. Ergänzend wurde dazu ausgeführt, der Werbungskostenabzug betreffend das Jahr 2013 ergebe sich daraus, dass mit der einvernehmlichen Beendigung des Dienstverhältnisses Ende November 2013 der Abfertigungsanspruch entstanden sei. Die Abfertigung sei jedoch vereinbarungsgemäß nicht an den Beschwerdeführer ausbezahlt, sondern zur Aufrechnung mit Schadenersatzansprüchen gegen ihn herangezogen worden. Damit habe der Beschwerdeführer über seinen Abfertigungsanspruch verfügt und ein entsprechender Abfluss sei eingetreten. In der Zwischenzeit sei der Schadenersatzanspruch zwischen der A GmbH und dem Beschwerdeführer auch einvernehmlich geregelt worden, wobei es im Hinblick auf die Abfertigung zu keinem nachträglichen Zufluss gekommen sei. Die als Werbungskosten geltend gemachten Schadenersatzzahlungen an die frühere Dienstgeberin, die A GmbH, resultierten aus Bankgarantien, die vom Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als

Geschäftsführer der A GmbH zu Gunsten eines Lieferanten, mit welchem jahrelange Geschäftsbeziehungen bestanden hätten, eingeräumt worden seien. Aufgrund der Insolvenz des Lieferanten seien die Bankgarantien schlagend geworden, wodurch den Gesellschaften ein entsprechender Schaden entstanden sei. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf VwGH 1.6.2017, Ra 2015/15/0070) seien Schadenersatzzahlungen, die aus schuldhaftem Fehlverhalten resultierten, Werbungskosten, wenn das Fehlverhalten der beruflichen Sphäre zuzuordnen und nicht aus Gründen privater Nahebeziehungen gesetzt worden sei. Diese Voraussetzungen lägen im Fall der Schadenersatzzahlungen des Beschwerdeführers zweifellos vor.

Aus der angeschlossenen Bestätigung der A GmbH & Co KG und der A GmbH vom 5. Juli 2017 geht hervor, dass die für jeden anderen Fall als den des Unterliegends der Raiffeisenbank C in den Rechtsstreitigkeiten gegen die Raiffeisenbank D und/oder die A GmbH & Co KG unstrittigen Schadenersatzansprüche gegen Mag. XY aus der Causa W GmbH in Höhe von 990.000,00 € erfüllt seien und die A GmbH & Co KG und deren Komplementärin auf weitere Ansprüche aus der genannten Causa verzichteten, es sei denn, dass sich Mag. XY des Betruges zum Nachteil der A GmbH & Co KG schuldig gemacht haben sollte.

16. Am 18. April 2018 wurde die Vorhaltsbeantwortung samt Beilagen dem Finanzamt übermittelt, woraufhin dieses am 26. Juni 2018 nach mehrfacher Urgenz mitgeteilt hat, dass sich dadurch am Standpunkt des Finanzamtes nichts ändere.

17. Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes hat die AGmbH & Co KG mit Schreiben vom 20. September 2018 unter Anchluss des Dienstvertrages zwischen der A GmbH und Mag. XY vom 22. Mai 1999 sowie diverser Rechnungen und Kostenaufstellungen betreffend die Schadenersatzforderungen mitgeteilt, dass die beim Landesgericht Feldkirch geführten Verfahren der Raiffeisenbank C gegen die Raiffeisenbank D (geltend gemachter Anspruch: 3 Millionen Euro) und gegen die A GmbH & Co KG (geltend gemachter Anspruch: 1.198.574,20 €) nach wie vor anhängig seien. Die Gesellschaft habe gegen Mag. XY auch Schadenersatzansprüche gehabt, die vom Prozessausgang nicht abhängig seien. Soweit diese Ansprüche im Ergebnis die Schadenersatzzahlungen der Höhe nach erreichten, hätte das Unterliegen der Raiffeisenbank C keine Auswirkung auf die Schadenersatzzahlungen. Sollte der Schaden der Gesellschaft durch Kostenersatzzahlungen, die der Raiffeisenbank C im Falle ihres Unterliegends auferlegt würden, unter den von Mag. XY geleisteten Betrag sinken, würde der Überling Mag. XY wieder gutgeschrieben. Aktuell seien die Schadenersatzansprüche aber bereits deutlich höher als der von Mag. XY geleistete Beitrag. Die Abfertigungsansprüche und die von Mag. XY im Jahr 2014 geleistete Zahlung seien mit den bis dahin entstandenen Aufwendungen in der Angelegenheit W GmbH, soweit diese Aufwendungen Gegenstand von Schadenersatzforderungen gewesen seien, aufgerechnet worden.

18. Am 25. September 2018 wurde dem Finanzamt das Schreiben der A GmbH & Co KG samt Beilagen zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt. Eine Reaktion seitens des Finanzamtes blieb aus.

19. Auf weiteren Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes hat der Beschwerdeführer unter Anschluss des Protokolls über die Beschuldigtenvernehmung vom 13. Juni 2017, des Gesellschaftsvertrages mit der A GmbH & Co KG vom 19. Oktober 2005 sowie Jahresabschlüssen der W GmbH mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2018 mitgeteilt, es sei richtig, dass gegen ihn ein Ermittlungsverfahren der Wirtschafts- und Korruptionsstaatsanwaltschaft eingeleitet worden sei. Das Strafverfahren werde gegen ihn und den ehemaligen Geschäftsführer der W GmbH geführt. Es sei noch nicht abzusehen, ob und wann es zu einer Anklageerhebung oder einer Einstellung kommen werde, da die Staatsanwaltschaft immer wieder neue Gutachten in Auftrag gebe. Es liege daher auch noch keine Anklageschrift oder gar ein Urteil vor.

Die Begrenzung der Befugnisse der Geschäftsführung der A GmbH & Co KG ergebe sich seines Wissens ausschließlich aus dem Gesellschaftsvertrag. Unter Punkt VIII. 4. des Gesellschaftsvertrages seien jene Geschäfte bzw. Handlungen und Maßnahmen angeführt, die der Zustimmung des Beirats bedurft hätten. Unter lit. d) sei für die Gewährung von Garantien im Einzelfall eine Betragsgrenze von 15.000,00 € und insgesamt im Geschäftsjahr eine Betragsgrenze von 75.000,00 € angeführt. Die vom Finanzamt angeführte Betragsgrenze von 160.000,00 € sei daher nicht richtig und dürfte wohl eher einem in einer älteren Fassung des Gesellschaftsvertrages vor der Neufassung in der Gesellschafterversammlung vom 19. Oktober 2005 angeführten Betrag in ATS entsprechen.

Hinsichtlich der Gründe für die Ausstellung der Bankgarantien und der Nichteinhaltung der erforderlichen Zustimmung verweise er auf das Vernehmungsprotokoll der Wirtschafts- und Korruptionsstaatsanwaltschaft vom 13. Juni 2017. Zusammenfassend betone er, dass er

- zu keiner Zeit persönliche Nahebeziehungen zur W GmbH oder deren Vertretern gehabt habe;
- zunächst der Auffassung gewesen sei, dass die Bankgarantien der Sicherstellung von Aufträgen an die W GmbH und der Beantragung von Förderungen gedient hätten;
- zunächst auch der Auffassung gewesen sei, dass mit der Einräumung der Bankgarantien keine Verpflichtungen für die A GmbH & Co KG entstünden, die über die Verbindlichkeiten aus tatsächlichen Lieferungen der W GmbH hinausgingen;
- damals auf Grund der vorhergehenden Auftragsabwicklungen und Geschäftsbeziehungen mit der W GmbH keinen Grund gehabt habe, an der Bonität und Seriosität dieser Gesellschaft zu zweifeln (die im Firmenbuch offengelegten Jahresabschlüsse 2010, 2011 und 2012 hätten eine positive Ertragslage mit steigendem und positivem Eigenkapital gezeigt, die Jahresabschlüsse 2011 und 2012 seien von einer renommierten Wirtschaftsprüfungskanzlei mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehen);

- keinerlei persönliche Vorteile aus der Einräumung der Bankgarantien und der Auftragserteilung an die W GmbH erlangt habe und in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der A Holding GmbH selbst geschädigt sei;
- Zahlungen zur Schadensgutmachung nicht nur in den Jahren 2013 und 2014 geleistet habe, sondern insbesondere auch im Jahr 2017 den Erlös aus dem Verkauf der Gesellschaftsanteile zur Schadensgutmachung verwendet habe.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 1. Juni 2017, Ra 2015/15/0070, ausgesprochen, dass Schadenersatzzahlungen als Werbungskosten abziehbar seien, wenn das schuldhafte Fehlverhalten der beruflichen Sphäre zuzurechnen sei. Daraus ergebe sich in seinem Fall zweifellos, dass sein Verhalten, auch wenn es schuldhaft gewesen sein sollte, nicht seiner privaten Sphäre zugerechnet werden könne. Es habe keinen privaten Grund für sein Verhalten gegeben.

20. Am 18. Jänner 2019 hat das Finanzamt dazu mitgeteilt, die Schlussfolgerungen des Beschwerdeführers, die W GmbH sei zum Zeitpunkt der Ausstellung der Bankgarantie nicht "insolvenzverdächtig" gewesen, bedürfe entsprechender objektiver Feststellungen zum Zeitpunkt der Entscheidungsfindung und könne nicht aus eigener, nicht nachvollziehbarer subjektiver Einschätzung getroffen werden. Die Behauptung, betriebswirtschaftliche Entscheidungen, welche ein Überschreiten der im Innenverhältnis festgelegten Befugnisse als Geschäftsführer nach sich gezogen hätten, seien vom Beirat regelmäßig im Nachhinein genehmigt worden, bedürfe ebenfalls entsprechender Nachweise, um mit der jetzt zu entscheidenden Sachlage qualitativ und quantitativ verglichen werden zu können.

21. Nach Übermittlung der Stellungnahme des Finanzamtes hat die steuerliche Vertretung die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit über FinanzOnline übermittelte Eingabe zurückgenommen.

## **II. Sachverhalt**

Aus den Ausführungen der Verfahrensparteien und den vorgelegten Unterlagen, insbesondere den Schreiben der A GmbH vom 31. Dezember 2014 und von Rechtsanwalt Dr. G vom 26. Februar 2015 sowie den Vorhaltsbeantwortungen der steuerlichen Vertretung vom 16. April 2018, der A GmbH & Co KG vom 20. September 2018 und des Beschwerdeführers vom 20. Dezember 2018 ergibt sich folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer war bis November 2013 Geschäftsführer der A GmbH und der A GmbH & Co KG. Bis 30. November 2005 war er auch Gesellschafter der beiden Gesellschaften. Mit Gesellschafts- und Einbringungsvertrag vom 26. Jänner 2006 wurden die Geschäfts- bzw. Gesellschaftsanteile sämtlicher Gesellschafter der beiden Gesellschaften in die zum 30. November 2005 neu gegründete A Holding GmbH eingebbracht. Deren Geschäftsführer war bis November 2013 ebenfalls der Beschwerdeführer. In seiner Funktion als Geschäftsführer hat er ohne die erforderliche

Zustimmung der Gremien (Beirat und Generalversammlung) die Raiffeisenbank D und die E Bank AG beauftragt, zu Gunsten der W GmbH, mit welcher die A GmbH & Co KG und die A GmbH in langjährigem geschäftlichen Kontakt standen, Bankgarantien im Wert von insgesamt mehr als 4.000.000,00 € auszustellen, obgleich laut Punkt VIII. 4. lit. c und d des Gesellschaftsvertrages vom 19. Oktober 2005 die Befugnis zur Durchführung der dort im Einzelnen angeführten Geschäfte (ua. Eingehen von sonstigen Verbindlichkeiten und Gewährung von Garantien) im Einzelfall mit 15.000,00 € und insgesamt in einem Geschäftsjahr mit 75.000,00 € begrenzt war. Für eine Limitierung der Befugnis zur Verpflichtung der Gesellschaft aus Geldgeschäften mit dem vom Finanzamt angeführten Betrag von 160.000,00 € ergaben sich aus den vorgelegten Unterlagen demgegenüber keine Anhaltspunkte. Ein der privaten Sphäre des Beschwerdeführers zuzurechnender Grund für das pflichtwidrige Verhalten geht aus der Aktenlage dabei nicht hervor (siehe dazu unten III).

Nachdem die Bankgarantien schlagend geworden sind, haben die A GmbH & Co KG und die A GmbH Schadenersatzforderungen gegen ihren ehemaligen Geschäftsführer geltend gemacht, da diesen aufgrund der zu bezahlenden Gebühren für die Bankgarantien sowie der aufgelaufenen Beratungskosten unabhängig vom Ausgang der bezüglich der Rechtmäßigkeit der Bankgarantien beim Landesgericht Feldkirch anhängigen Verfahren ein erheblicher Schaden entstanden ist (vgl. dazu die mit Schreiben vom 20. September 2018 vorgelegte Kostenübersicht). Zur Begleichung der Schadenersatzforderungen hat die A GmbH vereinbarungsgemäß die dem Beschwerdeführer infolge der einvernehmlichen Beendigung des Dienstverhältnisses mit Ende November 2013 zustehende Abfertigung in Höhe von 23.430,14 € (netto) einbehalten. Am 16. Juli 2014 hat er den vorgelegten Unterlagen (Zahlungsanweisung und Kontoauszug) zufolge einen weiteren Betrag von 70.000,00 € an die A GmbH & Co KG überwiesen. Zwischenzeitig wurden von Mag. XY Schadenersatzforderungen in Höhe von insgesamt 990.000,00 € (weitere Zahlungen, Abtretung von Gesellschaftsanteilen und Verrechnung mit Gesellschafterguthaben) erfüllt (siehe Bestätigung vom 5. Juli 2017).

### **III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Aus dem Werbungskostenbegriff ergibt sich, dass es entscheidend auf den Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen und Ausgaben ankommt (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0031, mwN, und VwGH 25.11.2010, 2009/15/0126, mwN).

Schadenersatzzahlungen sind nach Lehre und Rechtsprechung als Erwerbsaufwendungen abziehbar, wenn das Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzurechnen ist; wird das eine Schadenersatzverpflichtung begründende pflichtwidrige Verhalten aus privaten Gründen gesetzt, sind die Schadenersatzzahlungen hingegen nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten absetzbar (vgl. VwGH

1.6.2017, Ra 2015/15/0070; VwGH 30.10.2014, 2011/15/0137; VwGH 28.4.2011, 2008/15/0259, mwN; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 19. Lfg., § 4 Tz 330, Stichwort "Schadenersatzleistungen", mwN, sowie Marschner in Jakom, EStG, 11. Aufl., § 4 Tz 330, Stichwort "Schadenersatzleistungen", mwN). Auch Schadenersatzleistungen wegen vorsätzlich rechtswidrigem Verhalten führen demnach zu Betriebsausgaben, wenn das Verhalten der betrieblichen Sphäre zuzurechnen ist (vgl. Zorn, a.a.O., mit Hinweis auf VwGH 30.10.2014, 2011/15/0137).

Für die Frage der Abziehbarkeit von Schadenersatzzahlungen ist somit entscheidend, ob das Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzuordnen ist oder es als private Verhaltenskomponente das Band zur betrieblichen/beruflichen Veranlassung durchschneidet. Schadenersatzleistungen als Folge eines aus privaten Gründen (zB freundschaftlichen Beziehungen) bewusst pflichtwidrigen Verhaltens sind daher nicht abziehbar. Entscheidend ist, aus welchen Gründen im Rahmen der betrieblichen/beruflichen Tätigkeit ein unrechtmäßiges Verhalten gesetzt wird, nämlich ob diese im Bereich der Einkünftezielung oder im Privatbereich liegen (vgl. VwGH 1.6.2017, Ra 2015/15/0070, und VwGH 30.10.2014, 2011/15/0137, mwN). Auch wenn eine private Veranlassung lediglich nicht ausgeschlossen werden kann, ist daraus noch nicht ableitbar, dass ein Fehlverhalten als außerhalb der beruflichen Sphäre gelegen anzunehmen wäre (vgl. VwGH 1.6.2017, Ra 2015/15/0070, mwN).

Eine private Veranlassung in diesem Sinne liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes etwa dann vor, wenn ein Rechtsanwalt als Treuhänder Schecks auftragswidrig ausfolgt und dies in der langjährigen freundschaftlichen Beziehung des Treuhänders mit dem Begünstigten seine Begründung hat (vgl. VwGH 1.7.1981, 0681/78). Hingegen ist die pflichtwidrige und gegen ein gesetzliches Verbot verstößende Auszahlung von Treuhandgeldern durch einen Notar dessen betrieblicher Sphäre zuzuordnen, wenn kein im Privatbereich liegender Grund für diese Vorgangsweise festgestellt wird (vgl. VwGH 30.10.2014, 2011/15/0137). Ebenso hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem eine außerordentliche Revision des revisionswerbenden Finanzamtes zurückweisenden Beschluss vom 1. Juni 2017, Ra 2015/15/0070, eine vom Geschäftsleiter einer Bank einem Neffen der Ehegattin ohne Dokumentation bankintern erforderlicher Genehmigungen gewährte Zinsfreistellung für einen Kredit als nicht außerhalb der beruflichen Sphäre gelegen gewertet, da sich nach den Sachverhaltsfeststellungen nicht ergeben habe, dass der Geschäftsleiter wegen der Person des Kreditnehmers und der Angehörigeneigenschaft bewusst pflichtwidrig gehandelt hätte.

Das Finanzamt hat sich in der Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2014 einzig darauf gestützt, dass im Hinblick auf die gewollte und bewusste Beauftragung der Banken von einem Versehen oder einem sonstigen ungewollten Verhalten keine Rede sein könne. Das Finanzamt geht damit offensichtlich davon aus, dass Schadenersatzleistungen nur bei versehentlich oder ungewollt verursachten Schäden als Werbungskosten in Abzug gebracht werden können. Diese Auffassung findet in der oben angeführten Rechtsprechung keine Deckung und wurde vom

Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. April 2011, 2008/15/0259, ausdrücklich verworfen. Ebenso ist der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 1. Juni 2017, Ra 2015/15/0070, den Ausführungen des revisionswerbenden Finanzamtes zur Zulässigkeit der Revision, Schadenersatzzahlungen wären nach dem bekämpften Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes abweichend von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stets als Werbungskosten abziehbar, solange nicht die Sachverhaltsfeststellung getroffen worden sei, dass das zugrundeliegende Fehlverhalten bei der Wahrnehmung beruflicher Aufgaben aus privaten Gründen bewusst gesetzt worden sei, nicht gefolgt und hat die vom Bundesfinanzgericht vertretene Auffassung als in Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stehend gewertet.

Anhaltspunkte für eine solche in der Privatsphäre begründete Veranlassung hat das Finanzamt im gegenständlichen Verfahren ungeachtet auch der auf den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. Juni 2017, Ra 2015/15/0070, Bezug nehmenden und eine private Veranlassung verneinenden Ausführungen der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 16. April 2018 und des Beschwerdeführers im Schreiben vom 20. Dezember 2018 nicht aufgezeigt. Auch waren für das Bundesfinanzgericht solche Umstände nicht erkennbar, zumal der Beschwerdeführer zu derartigen Geschäften grundsätzlich legitimiert war, dabei aber den Rahmen (wenngleich um ein Vielfaches) überschritten hat bzw. die erforderlichen Genehmigungen nicht eingeholt hat. Wie aus der Niederschrift über die Beschuldigungseinvernehmung durch die Wirtschafts- und Korruptionsstaatsanwaltschaft vom 13. Juni 2017 und den Ausführungen im Schreiben des Beschwerdeführers vom 20. Dezember 2018 hervorgeht, ist der Beschwerdeführer aufgrund entsprechender Informationen seitens des Geschäftsführers der W GmbH, dem er auf Grund der langjährigen und problemlosen Geschäftsbeziehung vertraut hatte, der Auffassung gewesen, dass die Bankgarantien erforderlich wären, um Förderungen für die A GmbH & Co KG bzw deren Komplementärin lukrieren zu können, wobei der Geschäftsführer der W GmbH, wie sich nachträglich herausgestellt habe, teilweise falsche Angaben gemacht und unrichtige Bilanzen vorgelegt habe. Er habe geglaubt zum Vorteil der Gesellschaften zu handeln und habe diesen nie einen Schaden zufügen wollen, zumal er ja selbst Gesellschafter und langjähriger Geschäftsführer gewesen sei. Wenn das Finanzamt dabei meint, es bedürfe entsprechender Feststellungen, dass die W GmbH zum damaligen Zeitpunkt nicht "insolvenzverdächtig" gewesen sei, ist ihm entgegenzuhalten, dass es solche Feststellungen selbst nicht getroffen hat und auch nicht behauptet hat, dass eine entsprechend schlechte wirtschaftliche Lage aus den vorgelegten Bilanzen ersichtlich gewesen wäre. In welchem Ausmaß die die festgelegten Befugnisse des Geschäftsführers überschreitenden Handlungen des Beschwerdeführers im Nachhinein durch die Gremien genehmigt wurden, kann dabei dahingestellt bleiben, zumal das pflichtwidrige Verhalten als solches außer Streit steht.

Das die Schadenersatzverpflichtung auslösende pflichtwidrige Verhalten des Beschwerdeführers kann bei dieser Sachlage nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes daher nicht als außerhalb der beruflichen Sphäre gelegen

erkannt werden und sind die in Rede stehenden Zahlungen sohin als Werbungskosten abzugsfähig.

Dieser Beurteilung steht betreffend das Jahr 2013 auch nicht entgegen, dass die A GmbH die dem Beschwerdeführer zustehende Abfertigung in Höhe von 23.430,14 € (24.925,68 € brutto abzüglich der darauf entfallenden Steuer gemäß § 67 EStG 1988 in Höhe von 1.495,54 €) einbehalten und mit der Schadenersatzforderung verrechnet hat, zumal im Beschwerdefall offensichtlich von einer einverständlichen Kompensation bzw. Aufrechnung des Abfertigungsanspruches des Beschwerdeführers mit der Schadenersatzforderung der A GmbH und somit auch einem entsprechenden Zu- bzw. Abfluss im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Aufrechnung auszugehen ist (vgl. Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 18. Lfg., § 19 Tz 30 und Tz 40, Stichwort "Aufrechnung"). Zudem ist auch das Finanzamt den Ausführungen der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 16. April 2018 nicht entgegengetreten und hat den Abfluss im Jahr 2013 nicht in Abrede gestellt.

Weshalb, wie in der Beschwerdevorentscheidung betreffend das Jahr 2013 ausgeführt, ein Anwendungsfall des § 240 BAO vorliegen sollte, ist nicht nachvollziehbar, zumal die auf die Abfertigungszahlung entfallende Steuer von der Arbeitgeberin den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend einbehalten wurde und der nach Abzug der Steuer verbleibende Nettobetrag zur Verrechnung mit den Schadenersatzforderungen herangezogen wurde.

Gesamthaft gesehen war den Beschwerden sohin Folge zu geben.

#### **IV. Zulässigkeit einer 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.

Die im Beschwerdefall strittige Frage der Abzugsfähigkeit von Schadenersatzzahlungen als Werbungskosten wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

