



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg  
Senat 11

GZ. RV/0293-S/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XX, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Josef Nußbaumer, betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmeldung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Der Bw war im Jahr 2006 sowohl selbständig als auch nichtselbständig tätig.

Der Einkommensteuerbescheid 2006 erging am 11.3.2008 aufgrund nachstehender Angaben:

1.) steuerpflichtige Bezüge in Höhe von € 25.994,96 von der IAF Service GmbH für den Bezugszeitraum 1.1.2006 bis 31.12.2006 (Insolvenz-Ausfallgeld aufgrund der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Fa 1 im Kalenderjahr 2005)

- 
- 2.) steuerpflichtige Bezüge in Höhe von € 25.507,06 von der Fa 2 für den Zeitraum 15.3. bis 31.12. 2006,
  - 3.) Arbeitslosengeld für die Tage 9.3. bis 14.3.2006 in Höhe von € 230,94,
  - 4.) Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 12.482,44.
  - 5.) Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen in Höhe von € 100,-
  - 6.) eine außergewöhnliche Belastung in Höhe von € 22.700,- .

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 fristgerecht eingebrochenen Berufung wurde folgendes ausgeführt:

Laut den zur Verfügung stehenden Unterlagen müssten die von der IAF Service GmbH für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2006 der Abgabenbehörde gemeldeten steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 25.994,96 in dem bereits für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2005 vom Masseverwalter der im Konkurs befindlichen Fa 1 übermittelten Jahreslohnzettel 2005 (gemeldete steuerpflichtige Bezüge von € 35.064,74) enthalten sein, sodass 2006 eine Doppelversteuerung vorliege.

Weiters werde auf § 19 Abs. 1 EStG verwiesen. Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren gelten in jenem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch bestehe. Unter Berücksichtigung der Absicht, die der Gesetzgeber mit dieser Bestimmung verfolge, müsse diese, entgegen der Bestimmung des § 124b Z130 EStG, auch Konkurse umfassen, die vor dem 1.1.2006 eröffnet wurden.

Da die neue Gesetzeslage den streitgegenständlichen Zeitraum nicht umfasse, wies die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung ab. Die Zahlung der IAF Service GmbH war dem Kalenderjahr 2006 zuzuordnen, in welchem die Auszahlung erfolgte.

Der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz enthält folgende Begründung:

Es werde nochmals auf eine bereits in der Berufung näher ausgeführte Doppelbesteuerung hingewiesen. Die §§ 19 Abs 1 bzw 124b Z130 EStG seien bekannt. Der Gesetzgeber wollte bis dahin bestehende Ungerechtigkeiten in der Besteuerung von Nachzahlungen in Insolvenzverfahren vermeiden. Es könne nicht in der Absicht des Gesetzgebers gelegen sein, Ansprüche aus einem zufällig am 31.12.2005 bzw 2.1.2006 eröffneten Insolvenzverfahren steuerlich unterschiedlich zu behandeln. Auch könne der Auszahlungszeitpunkt durch die IAF Service GmbH nicht beeinflusst werden. So hätten andere vom gleichen Konkurs betroffene

---

Dienstnehmer die Entschädigung bereits 2005 erhalten und werden bei gleichem Sachverhalt steuerlich besser gestellt. Dies widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz der Bescheid der IAF Service GmbH vom 13.3.2006, der über den Antrag des Bw auf Insolvenz-Ausfallgeld stattgebend abspricht, vorgelegt.

Der zuständigen Referent der IAF Service GmbH bestätigte telefonisch die Richtigkeit der der Abgabenbehörde erster Instanz übermittelten Daten, die entsprechend der Rechtslage zum damaligen Zeitpunkt dem Kalenderjahr 2006 zuzurechnen waren.

Einem Firmenbuchauszug der Fa 1 ist die Gesellschafterstellung des Bw sowie die Konkurseröffnung mit YYY.2005 zu entnehmen.

Aktenkundig ist weiters die außergerichtliche Regelung einer Bürgschaftsverpflichtung (samt Einzahlungsbeleg) zwischen dem Bw und der Bank mit einem Vergleichsbetrag sowie Teilzahlungen in Höhe von € 22.700,-.

Bei Überprüfung des streitgegenständlichen Bescheides stellte sich heraus, dass die Abgabenbehörde erster Instanz diese Zahlung als ag Belastung in Abzug brachte.

Anlässlich eines Erörterungstermines vor dem Unabhängigen Finanzsenat beantragte der Bw, die Bürgschaftskosten nicht mehr als ag Belastung sondern als Werbungskosten in Ansatz zu bringen. Er legte eine Krediturkunde vom 22.3.1996, sowie einen Bürgschaftsvertrag vom 1.2.2001 - beide von der Bank vor -, die die Haftung des Bw als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB bestätigen. Weiters führte er aus, dass mit Konkurseröffnung 2005 die Bank den Kredit fällig stellte. Es gelang ihm eine außergerichtliche Einigung mit der Bank zu erreichen, unabdingbare Voraussetzung für das in Aussicht gestellte Dienstverhältnis mit der Fa 2 .

Diese Behauptung wurde mit Schreiben vom 22.10.2008 vom Vorstand der Fa 2 so auch bestätigt.

Nach Meinung der Abgabenbehörde erster Instanz stehe die Rückzahlungsverpflichtung (auch unter Einbeziehung der vorgelegten Bestätigung) in keinem objektiven Zusammenhang mit der Beschäftigung bei der Fa 2 . Es liegen daher keine Werbungskosten vor. Die Anerkennung der Zahlung als ag Belastung erfolgte irrtümlich.

In einem weiteren Schreiben vom 6.11.2008 werde seitens des Bw hinsichtlich der alternativen Geltendmachung der Bürgschaftszahlung als Werbungskosten auf eine Entscheidung des UFS RV/3676-W/02 verwiesen. Aufwendungen eines Arbeitnehmers aus

einer zu Gunsten seines Arbeitgebers übernommenen Bürgschaft können dann Werbungskosten sein, wenn die Bürgschaftsübernahme beruflich veranlasst sei.

Stehe die Bürgschaft in ausreichendem Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis, weil sie übernommen wurde, um eine Anstellung zu erhalten oder den Konkurs des Arbeitgebers abzuwenden, liegen Werbungskosten vor.

Der Bw sei die Bürgschaftsverpflichtung in der Absicht eingegangen, seine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit bei der ehemaligen Fa 1 zu sichern oder zu erhalten, was im gegenständlichen Fall gegeben sei. Eine über die Anstellung hinausgehende Beteiligung als Gesellschafter in Höhe von 15% sei von so untergeordneter Bedeutung, dass diese auf die Qualifizierung der Bürgschaftszahlung als Werbungskosten keinen Einfluss haben könne.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Ad Nachzahlungen aus einem Insolvenzverfahren:**

Nachzahlungen aus einem Insolvenzverfahren stellen Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a EStG dar.

Nach § 19 Abs. 1 EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.

Eine weitere Ausnahme von diesem Grundsatz besteht für Nachzahlungen von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversorgung über die bescheidmäßig abgesprochen wird.

§ 19 Abs. 1 EStG, BGBl. Nr. 400/1988 idF des Abgabenänderungsgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 161/2005 lautet nunmehr: „*Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufenen Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 EStG an das Finanzamt zu übermitteln. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.*“

Nach § 124b Z130 1. Satz EStG ist § 19 Abs. 1 EStG in der Fassung des Bundesgesetztes BGBl. I Nr. 161/2005 erstmals für Konkurse, die nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet werden, anzuwenden.

Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall:

---

Der Unabhängige Finanzsenat kann in diesem Verfahren lediglich über das Kalenderjahr 2006 absprechen, da der Vorlageantrag vom 25.5.2008 nur dieses Kalenderjahr umfasst. Der von der IAF Service GmbH überspielte Lohnzettel mit dem Bezugszeitraum 2006 (dessen betragsmäßige Richtigkeit aufgrund der Aktenlage außer Zweifel steht) ist der Besteuerung im Streitjahr zugrunde zulegen. Bei der Veranlagung 2006 ist daher eine Doppelbesteuerung, wie vom Bw vorgebracht, auszuschließen. Inwieweit Ansprüche, die bereits im Lohnzettel der IAF Service GmbH mit dem Bezugszeitraum 2006 auch im Lohnzettel des Masseverwalters, der für den Bezugszeitraum 2005 ausgestellt wurde, Berücksichtigung fanden, entzieht sich einer Überprüfung durch den Unabhängigen Finanzsenat. Diesbezüglich ist auf das Veranlagungsverfahren 2005 bei der Abgabenbehörde erster Instanz zu verweisen.

Unbestritten ist, dass der Bw im Streitjahr (2006) von der IAF Service GmbH steuerpflichtige Bezüge in Höhe von € 25.994,96 erhalten hat für Ansprüche, die im Kalenderjahr 2005 entstanden sind. Unstrittig ist weiters, dass der Konkurs über das Vermögen der Fa 1 am 30.8.2005 (vor dem 31.12.2005) eröffnet wurde.

Die Novellierung des Abgabenänderungsgesetzes BGBI. I Nr. 161/2005 gilt allerdings erst für Konkurse, die nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet wurden..

Für den streitgegenständlichen Fall ist daher noch die Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz anzuwenden, wonach das Insolvenz-Ausfallgeld unabhängig davon, für welche Zeiträume es gezahlt wurde, für die Ermittlung der Einkünfte jenem Kalenderjahr zuzuordnen ist, in dem das Insolvenz-Ausfallgeld zugeflossen ist.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat somit zu Recht die Bezüge der IAF Service GmbH bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2006 erfasst, zumal auch kein Ausnahmetatbestand des § 19 Abs. 1 EStG in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetzes 2005 vorliegt (vgl UFS, RV/0846-G/07 vom 25.2.2008).

Unter Berücksichtigung der durch die Gesetzesänderung 2005 zum Ausdruck gebrachten Absicht des Gesetzgebers, bestehende Ungerechtigkeiten in der Besteuerung von Nachzahlungen in Insolvenzverfahren zu vermeiden, wäre in Ermangelung einer diesbezüglichen Bestimmung vor dem Abgabenänderungsgesetz BGBI. I Nr. 161/2005 gegebenenfalls die Anwendbarkeit des § 236 BAO zu überdenken.

Ad ag Belastung:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

---

Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2). Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3). Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen gemäß § 34 Abs. 3 leg. cit. zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Wie der herrschenden Literatur zu § 34 EStG (vgl zB Hofstätter, Reichl, Kommentar zur Einkommensteuer; Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer) und den darin zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes zu entnehmen ist, ist die steuerliche Abzugsfähigkeit von Bürgschaftszahlungen als außergewöhnliche Belastung durch das Gesetz auf seltene Fälle beschränkt, weil § 34 EStG nicht zu dem Zweck geschaffen wurde, wirtschaftliche Misserfolge, die die verschiedensten Ursachen haben können, mit der Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und auf diese Weise auf die Allgemeinheit abzuwälzen.

Zahlungen aufgrund einer Bürgschaft gelten nur dann als zwangsläufig erwachsen, wenn bereits das Eingehen der Bürgschaft zwangsläufig erfolgt ist.

Der Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft, die ein Gesellschafter einer Gesellschaft zugunsten der Gesellschaft eingegangen ist, um deren wirtschaftlichen Untergang abzuwenden, mangelt es an der Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen. Er übernimmt als Bürge und Zahler ein Wagnis, ähnlich dem eines Unternehmers.

Zudem ist die grundsätzliche Haftungsfreiheit in Bezug auf Schulden der GmbH für diese Gesellschaftsform derart charakteristisch, dass nach sittlichen Wertvorstellungen rechtlich denkender Menschen neben den gesetzlichen Ausnahmen auch in Notfällen den Gesellschafter keine moralische Verpflichtung treffen wird, für Gesellschaftsschulden einzustehen (VwGH vom 13.10.1987, ZI. 86/14/0007).

Abgesehen davon handelt es sich bei Zahlungen eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, die dazu dienen, die Gesellschaft mit dem erforderlichen Kapital auszustatten, um Kapitalanlagen, deren Verlust oder mangelnde Realisierungsmöglichkeit einkommenssteuerlich keine Berücksichtigung findet. Letztlich handelt es sich dabei auch um Vermögenseinbußen im Bereich von Kapitalanlagen, die im Privatvermögen gehalten werden (siehe dazu VwGH vom 6.11.1991, ZI. 89/13/0093 und 5.7.1988, ZI. 85/14/0111).

---

Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall:

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern.

Die im Erstbescheid getroffene Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz, die Bürgschaftszahlungen als ag. Belastung anzuerkennen, wird von der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht mehr aufrecht erhalten. Aufgrund der Gesellschafterstellung des Bw war die Anerkennung zu versagen.

Im übrigen wird diese Ansicht vom Bw auch nicht bestritten.

Ad Werbungskosten:

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

Unter Werbungskosten sind beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen, die

objektiv im Zusammenhang mit dem Beruf stehen und

subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart geleistet werden oder

den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen (vgl zB Hofstätter/Reichl, Kommentar zur Einkommensteuer, § 16 allgemein Tz 5).

Die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten ergibt sich aus dem ursächlichen Zusammenhang mit der Berufsausübung.

Aufwendungen eines Arbeitnehmers aus einer zu Gunsten des Arbeitgebers übernommenen Bürgschaft können Werbungskosten sein, wenn die Bürgschaftsübernahme beruflich veranlasst war. Eine berufliche Veranlassung kann insbesondere im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen anzunehmen sein oder wenn sie der Arbeitsplatzsicherung dient.

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung führt die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter grundsätzlich nicht zu Werbungskosten, weil sie in der Regel durch die Gesellschafterstellung veranlasst ist. Sie dient damit wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH und nur indirekt der Erhaltung

---

der nichtselbständigen Arbeit (vgl Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, § 16 Tz 220 und die dort zitierte Judikatur).

Das bedeutet für den gegenständlichen Fall:

Im Streitjahr wurden vom Bw Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von zwei unterschiedlichen Dienstgebern bezogen. Es ist daher zu überprüfen, ob die infolge der Inanspruchnahme als Bürge dem Bw entstandenen Aufwendungen diesbezüglich Werbungskosten darstellen können.

Die Einkünfte der IAF Service GmbH lassen einen Werbungskostenabzug schon deshalb nicht zu, da die Bürgschaftszahlungen durch die Beteiligung des Bw als Gesellschafter veranlasst sind. Abgesehen davon ist auch durch den Konkurs der Fa 2 die berufliche Veranlassung dieser Kosten (Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen) verloren gegangen.

Aus der im Schreiben vom 6.11.2008 seitens des Bw angeführten Entscheidung des UFS Wien kann für den Streitfall insofern nichts gewonnen werden, als *der Bw zu keinem Zeitpunkt als Gesellschafter an der GmbH beteiligt war.*

Die Bürgschaftszahlungen sind noch aus der Sicht des Dienstverhältnisses mit der Fa 2 auf ihre berufliche Veranlassung hin zu überprüfen.

Eine berufliche Veranlassung und damit die Abzugsfähigkeit der Bürgschaftszahlungen als Werbungskosten ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf hergestellt werden kann und diese subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden.

Der Bw hat durch das Schreiben der Fa 2 vom 22.10.2008, das die Zahlungsverpflichtung aus der Bürgschaft als unabdingbare Voraussetzung für das Dienstverhältnis bestätigt, die berufliche Veranlassung insofern nachgewiesen, als hier Zahlungen zur Erwerbung von Einnahmen geleistet wurden.

Der Nachweis eines objektiven Zusammenhangs muss allerdings ins Leere gehen, da die Bürgschaftszahlung des Bw ein anderes Arbeitsverhältnis betrifft und daher in keinem ursächlichen Zusammenhang mit der Beschäftigung bei der Fa 2 steht.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 18. November 2008