

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 31. Jänner 2017 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 11. Jänner 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015, Steuernummer ***, zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE

Die Beschwerdeführerin wurde mit Wirkung am 22. Juli 2014 als handelsrechtliche Geschäftsführerin der ***L*** GmbH ins Firmenbuch eingetragen. Alleingesellschafter und Geschäftsführer war zu diesem Zeitpunkt ihr Ehegatte ***Vorname*** ***L***. Dieser verstarb am ***Dat1***. Über das Vermögen der ***L*** GmbH wurde am ***Dat2*** das Konkursverfahren eröffnet.

Im Rahmen der **Arbeitnehmerveranlagung 2015** machte die Beschwerdeführerin Ausgaben aus Honorarnoten einer Rechtsanwaltskanzlei in Höhe von 14.737,78 € als Werbungskosten geltend. Sie brachte dazu die berufliche Veranlassung aufgrund ihrer Geschäftsführertätigkeit vor.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2015 vom 11. Jänner 2017** anerkannte das Finanzamt diese Ausgaben nicht als Werbungskosten. Als Begründung wurde angeführt: „*Werbungskosten gem. [§ 16 EStG 1988](#) sind Aufwendungen od. Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen od. Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen. Die*

beantragten Rechtsanwaltskosten stellen keine Werbungskosten im Sinne des [§ 16 EStG 1988](#) dar.“

Die dagegen eingebrachte **Beschwerde vom 26. Jänner 2017** wurde damit begründet, dass komplexe Rechtsgeschäfte nicht ohne Zuhilfenahme von eigens dafür ausgebildeten Personen (Rechtsanwalt) erledigt werden können. Einen solchen habe die Beschwerdeführerin beauftragt, um sie neben den Aktivitäten für den Fortbestand des ***1*** auch gegenüber dem Insolvenzentgelt-Ausfallfonds zu beraten und vertreten, da dieser eine Entschädigung wegen der bestehenden Geschäftsführerstellung ablehnte. Ein weiteres Einschreiten des Rechtsanwaltes war auch notwendig im Zusammenhang mit der Bestrafung für eine Unterlassung des Masseverwalters.

Die Beschwerde wurde von der Behörde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 29. Jänner 2018** als unbegründet abgewiesen, da die nicht anerkannten Rechtsanwaltskosten in die Rechtssphäre der ***L*** GmbH (im Zusammenhang mit der Insolvenz) fielen und in keinem Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stünden.

Die Beschwerdeführerin beantragte mit **Vorlageantrag vom 26. Februar 2018** die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, die Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Sie verwies darauf, dass die ***L*** GmbH mangels Zahlungsfähigkeit keine juristische Beratung erhalten hätte. Alternativ wurde zum Beschwerdebegehren die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Die Behörde ersuchte mit **Ergänzungsersuchen vom 17. Oktober 2018** um Darlegung des konkreten Leistungsinhalts hinsichtlich der Honorarnoten bzw. um Schätzung eines im Hinblick auf die Geschäftsführertätigkeit sachgerechten Ausgabenanteils sowie um rechtliche Argumentation hinsichtlich des Eventualbegehrens zur Anerkennung der Ausgaben als außergewöhnliche Belastung.

Mit **Vorlagebericht vom 23. November 2018** legte die Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor. Eine Antragstellung unterblieb aufgrund der bislang unterbliebenen Beantwortung des Ergänzungsersuchens.

Die Beschwerdeführerin nahm mit **Schreiben vom 14. Dezember 2018** zum Vorhalt und zum Vorlagebericht Stellung und legte den Mailverkehr mit Rechtsanwälten, Masseverwalter und Handelsgericht in 2015 und 2016 vor.

Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 2. Dezember 2019** wurde die belangte Behörde zur Stellungnahme hinsichtlich der Beantwortung ihres Ergänzungsersuchens durch die Beschwerdeführerin aufgefordert. Mit Schreiben vom 15. Jänner 2020 beantragte das Finanzamt, der Beschwerde teilweise in Höhe von 1.400,00 € stattzugeben, da lediglich in dieser, im Schätzungsweg festgestellten Höhe ein Zusammenhang mit der Erzielung von nichtselbständigen Einkünften besteht.

Zur Stellungnahme der Behörde wurden seitens der Beschwerdeführerin keine weiteren Anmerkungen gemacht, sondern wurde auf die bisher vorgelegten Unterlagen verwiesen.

Die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat wurden mit **Anbringen vom 11. November 2020** zur Vermeidung weiterer Kosten zurückgenommen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist, ob und in welcher Höhe die Ausgaben aus Honorarnoten einer Rechtsanwaltskanzlei durch die Geschäftsführungstätigkeit der Beschwerdeführerin als Werbungskosten bzw. als außergewöhnliche Belastung im Rahmen der Einkommensermittlung abgezogen werden können.

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war im Streitjahr bei einem *****2***** unselbständig beschäftigt. Sie erzielte daraus steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 23.773,65 €. Zusätzlich war sie laut elektronischem Datensammlersystem der Sozialversicherungsträger vom 22. Juli 2014 bis zum 13. März 2015 bei der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse als Geschäftsführerin der *****L***** GmbH als Angestellte angemeldet. Im Firmenbuch wurde sie am 22. Juli 2014 als handelsrechtliche Geschäftsführerin der *****L***** GmbH eingetragen.

Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschaft war zu diesem Zeitpunkt ihr Ehegatte *****Vorname*** ***L*****. Die Anmeldung und Eintragung als Geschäftsführerin erfolgten aufgrund der Erkrankung ihres Ehegatten aus einer Notsituation. Dieser verstarb am *****Dat1*****.

Über das Vermögen der *****L***** GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichts Korneuburg vom *****Dat2***** das Konkursverfahren eröffnet. Am *****Dat3***** wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Die wurde Firma am *****Dat4***** gemäß [§ 40 Firmenbuchgesetz](#) (FBG) amtswegig gelöscht.

Die wirtschaftliche Situation des Unternehmens war prekär. Daher konzentrierte sich die Tätigkeit der Beschwerdeführerin in erster Linie auf die Suche nach Investoren (Verkauf bzw. Weiterbetrieb – siehe E-Mail vom 8. Mai 2015, 18:16 Uhr) sowie in weiterer Folge auf die Mitwirkung im Insolvenzverfahren.

Mit 13. März 2015 erklärte die Beschwerdeführerin ihren Austritt gemäß [§ 25 Insolvenzordnung](#). Die offenen Gehaltsforderungen bzw. die Kündigungsentschädigung machte sie als Insolvenzentgelt bzw. aufgrund deren Ablehnung als Masseforderung geltend.

Zur rechtlichen Beratung zog die Beschwerdeführerin eine Rechtsanwaltskanzlei hinzu, welche im Streitjahr Honorarnoten vom 10. Februar, 17. März, 10. April, 8. Mai, 10. August, 7. Oktober und 17. Dezember an die Beschwerdeführerin legte. Die Forderungen wurden jeweils aus privaten Mitteln der Beschwerdeführerin beglichen.

Eine Zuordnung der von den Rechtsanwälten in den Honorarnoten angeführten Beträgen zu den erbrachten Leistungen ist nicht exakt möglich. In Zusammenschau der Leistungsbeschreibung auf den Honorarnoten und dem Mailverkehr wurden jedoch größtenteils die Anwaltsleistungen nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht und können daher festgestellt werden.

Die in den Honorarnoten vom 10. Februar, 17. März und 10. April 2015 abgerechneten Leistungen betreffen nahezu ausschließlich die Mitwirkung bei der Investorensuche und der Beurteilung von Kaufangeboten sowie die Beantragung und Abwicklung des Insolvenzverfahrens.

Die Rechnung vom 8. Mai 2015 bezieht sich auf Beratungen hinsichtlich der Zurücklegung der Gewerbeberechtigung und der Lohnsteuerprüfung durch das Finanzamt (persönliche Haftung der Geschäftsführerin).

Jene vom 10. August 2015 rechnet Leistungen in Bezug auf die behauptete private Darlehensforderung der Beschwerdeführerin (bzw. ihres Ehegatten) gegenüber der ***L*** GmbH sowie die Ablehnung von Insolvenzentgelt durch die Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH ab.

Die mit 7. Oktober 2015 datierte Honorarnote betrifft Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Verwertung der betrieblichen Fahrnisse bzw. die vom Finanzamt vorgehaltene Geschäftsführerhaftung.

In ihrer Funktion als Geschäftsführerin wurde gegen die Beschwerdeführerin durch das Handelsgericht Wien eine Zwangsstrafe verfügt. Die Dienstleistung der Verfassung eines Einspruches dagegen stellte die Kanzlei mit 17. Dezember 2015 in Rechnung.

Beratungen im Rahmen der Investorensuche, der Prüfung von Kaufanboten, der Abwicklung des Insolvenzverfahrens und der Beendigung der Gesellschaft (Verwertung des Vermögens, Zurücklegung der Gewerbeberechtigung) sind unmittelbar durch den Betrieb veranlasst bzw. Folge der betrieblichen Tätigkeit der ***L*** GmbH. Die damit zusammenhängenden Ausgaben wurden von der Beschwerdeführerin im Interesse der GmbH freiwillig getätigt.

Gehälter bzw. Kündigungsentschädigungen, die ab Oktober 2014 nicht zur Auszahlung gelangten, wurden als Insolvenzentgelt bei der Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH geltend gemacht. Aufgrund der Ablehnung des Antrags wurde eine rechtliche Beratung in Anspruch

genommen (siehe die laut Honorarnote vom 10. August 2015 abgerechneten Leistungen vom 4. und 7. Mai 2015 sowie E-Mail vom 5. Mai, 11:57 Uhr).

Ebenso erfolgte eine Information zur Möglichkeit eines Austritts gemäß [§ 25 Insolvenzordnung](#) und der damit verbundenen Geltendmachung der Gehaltsforderungen (siehe E-Mail vom 13. März 2015, 11:47 Uhr und das anschließende Telefonat, welches in der Honorarnote vom 10. April 2015 abgerechnet wurde).

Die mit den Entgeltsforderungen und dem Austritt zusammenhängenden Ausgaben sind unmittelbar durch die Erzielung von Einkünften aus der unselbständigen Tätigkeit als Geschäftsführerin veranlasst.

Am 26. Jänner 2015 fand eine Besprechung zur Insolvenzantragspflicht zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Rechtsberatung statt (siehe Honorarnote vom 10. Februar 2015).

Die Voraussetzungen einer persönlichen Haftung der Beschwerdeführerin für Abgabennachforderungen aufgrund von Prüfungsmaßnahmen durch das Finanzamt und der Insolvenz der GmbH wurden durch die Behörde geprüft (siehe E-Mails vom 24. April 2015, 10:07 Uhr, und 2. Juli 2015, 12:36 Uhr).

Am 13. März 2015 wurde sie über die Aufbewahrungspflichten als Geschäftsführerin beraten (siehe E-Mail vom 13. März 2015, 11:47 Uhr und das anschließende Telefonat, welches in der Honorarnote vom 10. April 2015 abgerechnet wurde).

Mit Zwangsstrafverfügung vom 21. Oktober 2015 wurde über die Beschwerdeführerin vom Handelsgericht Wien aufgrund der Verletzung der Verpflichtung gemäß [§§ 277 ff UGB](#) eine Geldstrafe verhängt. Es wurde ihr vorgeworfen, die Unterlagen für die Bilanz der ***L*** GmbH & ***F*** KG zum 31. Dezember 2014 bis zum 30. September 2015 vollständig beim Firmenbuchgericht einzureichen. Der rechtliche Vertreter erhob dagegen Einspruch (siehe E-Mail vom 3. November 2015, 14:15 Uhr), da diese Pflicht im laufenden Insolvenzverfahren den Masseverwalter träfe.

Die Beratung hinsichtlich der Insolvenzantragspflicht, der Aufbewahrungspflichten und der Haftung als Geschäftsführerin betreffend Abgabennachforderungen, etc., sollten eine persönliche Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin verhindern bzw. die Pflichten ihrer Funktion abklären und sind dadurch unmittelbarer Ausfluss ihrer Geschäftsführertätigkeit. Die Zwangsstrafe traf sie persönlich in ihrer Funktion als Geschäftsführerin aufgrund einer vom Gericht vorgeworfenen Pflichtverletzung.

Die Geltendmachung der Rückzahlung von behaupteten privaten Darlehensforderungen gegen die ***L*** GmbH steht in keinem Zusammenhang zur unselbständigen Beschäftigung als Geschäftsführerin bzw. allgemein mit der Erzielung von Einkünften.

Ein schriftlicher Darlehensvertrag liegt nicht vor. Zinsen wurden nicht vereinbart. Die Rechtsanwaltskanzlei wurde beigezogen, um einen Verlust des Kapitalstammes zu verhindern. Die Beratung zielte nicht auf die Einbringung von Zinsen ab.

Hinsichtlich jener Leistungen, deren Hintergrund aufgrund der fehlenden Konkretisierung in den Rechnungen bzw. im E-Mailverkehr nicht glaubhaft gemacht wurde, kann eine Veranlassung durch die Einkünfteerzielung nicht festgestellt werden.

Zusammenfassend sind daher folgende Rechtsanwaltsleistungen durch die Geschäftsführungstätigkeit wirtschaftlich veranlasst. Diese Beträge wurden von der Beschwerdeführerin zur Erhaltung der Einkünfte aus dieser unselbständigen Beschäftigung ausgegeben:

Datum	Zusammenhang	Zeit	Betrag
26.01.2015	Geschäftsführer – Insolvenzantragspflicht	2:00	587,29
13.03.2015	Aufbewahrungspflichten Geschäftsführer / Austritt gem. § 25 IO	0:30	148,00
13.03.2015	Aufbewahrungspflichten Geschäftsführer / Austritt gem. § 25 IO	0:15	74,00
24.04.2015	Lohnsteuerprüfung / Haftung des Geschäftsführers nach BAO	0:30	165,00
04.05.2015	Antrag auf Insolvenz-Entgelt	0:30	165,00
05.05.2015	Antrag auf Insolvenz-Entgelt	0:30	165,00
07.05.2015	Antrag auf Insolvenz-Entgelt	0:10	55,00
02.07.2015	Vorhalt des Finanzamtes zur Geschäftsführer-Haftung	0:30	165,00
03.11.2015	Einspruch gegen Zwangsstrafe vom Handelsgericht Wien	1:00	330,00
	SUMME		1.854,29

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt und dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung sowie den Erhebungen des Bundesfinanzgerichts. Mit E-Mail vom 2. Oktober 2020 wurde seitens der steuerlichen Vertretung – nach Aufforderung durch das Gericht – zur Stellungnahme der belangten Behörde vorgebracht, dass eine detailliertere Darstellung der

einzelnen Posten der Rechtsanwalts honorare nach 4 – 5 Jahren nicht nur unzumutbar, sondern auch tatsächlich kaum möglich sei.

Der Leistungsinhalt der Beratungen durch die Rechtsanwaltskanzlei, lässt sich in großen Teilen aus dem Akteninhalt (E-Mailverkehr und Beschreibung in den Honorarnoten) ableiten.

Eine in der Sache wesentliche Würdigung erfolgte in erster Linie hinsichtlich der von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin per E-Mail vom 18. Oktober 2019 vorgelegten E-Mails, auf die im Sachverhalt konkret verwiesen wurde und die zum Teil die Leistung selbst darstellt (zB E-Mail vom 24. April 2015 – „E-Mail Lohnsteuerprüfung / Haftung BAO des GF“). Der Inhalt der E-Mails lässt eindeutig Rückschlüsse auf das Thema der Beratungsleistung zu. Insoweit wird auf die im Sachverhalt angeführten E-Mails verwiesen.

Abgerechnete Telefonate und Besprechungen sind aufgrund der Beschreibung in den Honorarnoten weitgehend schlüssig zuordenbar und darf daher auf die im Sachverhalt konkret angeführten Abrechnungsposten hingewiesen werden.

In den Honorarnoten vom 10. Februar und 17. März 2015 finden sich auszugsweise folgende Leistungsbeschreibungen: „Anbot Mag. ***La***“, „Gläubigerliste“, „DN-Liste“, „Angebote ***S***“, „Erörterung neue Entwicklung Anbot ***Sch***“, „Hr ***St*** Erwerb nach IE“, „Ablauf Insolvenzverfahren / Finalisieren des Antrags“, „Fragebogen Unternehmensschließung“, „Telefonat RA Dr. ***Schl*** / Eröffnung Anbot / Übernahme / Anteilskauf etc“, „Verwertung / Fortführung etc.“. Daraus ist zu schließen, dass sich im Zeitraum von Jahresbeginn 2015 bis 11. März 2015 die Beratungen fast ausschließlich auf die Mitwirkung beim Verkauf und das Insolvenzverfahren bezogen.

Hinsichtlich der behaupteten Darlehensforderung ist unstrittig, dass kein schriftlicher Darlehensvertrag vorliegt. Sollten mündliche Darlehensverträge vorliegen – was hier dahingestellt bleiben kann – wurden keine Zinsen vereinbart und verrechnet. Dies geht zweifelsfrei aus dem E-Mail vom 5. Mai 2015, 11:57 Uhr, und der Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 6. Mai 2015 als Anhang des E-Mails hervor, welches am selben Tag von dieser um 18:16 Uhr abgesandt wurde. In dieser Stellungnahme gibt die Beschwerdeführerin an, dass sie Zinsvereinbarungen nicht nachweisen kann, da stets die Kapitalrückzahlung im Vordergrund gestanden ist.

Konnten verrechnete Leistungen nicht einem bestimmten Thema zugeordnet werden (zB „Telefonbesprechung Fr. ***L***“, „E-Mail Fr. ***L***“), ist ein Veranlassungszusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit nicht feststellbar, da dies weder aus den Honorarnoten noch aus dem E-Mailverkehr ableitbar ist. In dieser Hinsicht unterblieb – trotz Aufforderung durch das Gericht – eine diesbezüglich notwendige Aufklärung durch die Abgabepflichtige.

Die Honorare werden daher laut Darstellung in Punkt 1. der durch die Geschäftsführungstätigkeit verursachten Sphäre zugeordnet.

3. Rechtliche Beurteilung (Spruchpunkt I.)

Aufgrund der Anträge vom 26. Februar 2018 war gemäß [§ 274 Abs 1 Z 1 lit b BAO](#) eine mündliche Verhandlung durchzuführen und obliegt die Entscheidung gemäß § 272 Abs 2 Z 1 lit b BAO dem Senat. Diese Anträge wurden mit Anbringen vom 11. November 2020 zurückgezogen.

Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den steuerlichen Vertreter ist zurücknehmbar (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 272 Anm 4 bzw. *Ritz*, BAO⁶, § 274 Rz 8 mit weiteren Nachweisen).

Durch die Zurücknahme des Antrages auf Entscheidung durch den Senat hat gemäß Punkt 3.3.4. der Geschäftsverteilung des Bundesfinanzgerichts in der Fassung vom 1. November 2020 der Berichterstatte als Einzelrichter zu entscheiden.

Eine mündliche Verhandlung hat gemäß [§ 274 Abs 1 Z 2 BAO](#) nach Zurücknahme des Antrages durch die beschwerdeführende Partei nur mehr stattzufinden, wenn es der Einzelrichter bzw. Berichterstatte für erforderlich hält. Da der entscheidungsrelevante Sachverhalt feststeht bzw. eine Konkretisierung des Sachverhalts durch die mündliche Verhandlung nicht zu erwarten war, wurde aus Zweckmäßigkeitsgründen von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen.

Da die Beschwerden zulässig sind, rechtzeitig eingebracht wurden und keine Erledigung in Beschlussform gemäß [§ 278 BAO](#) zu ergehen hat, entscheidet das Bundesfinanzgericht gemäß [§ 279 BAO](#) in der Sache selbst.

3.1. Werbungskosten

Gemäß [§ 16 Abs 1 Einkommensteuergesetz 1988](#) (EStG 1988) sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu zählen Wertabflüsse in Geld oder Geldeswert, die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ([§ 2 Abs 3 Z 4 bis 7 EStG 1988](#)) ausgerichtet ist (*Schubert in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 16 Rz 1 (Stand 1.7.2020, rdb.at)).

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise muss ein unmittelbarer Veranlassungszusammenhang von Ausgaben und – in diesem Fall – der Erzielung von Einkünften aus unselbständiger Beschäftigung gegeben sein.

Das Gericht bejaht einen solchen Zusammenhang mit den laut Sachverhalt festgestellten Beratungsleistungen im Ausmaß von 1.854,29 € bzw. verneint diesen hinsichtlich des darüberhinausgehenden Teils des Beschwerdeantrages aus nachfolgenden Gründen:

Die in Punkt 1. tabellarisch dargestellten Leistungen betreffen einerseits Fragen zu den Pflichten (Aufbewahrung von Büchern, Stellung des Insolvenzantrages) bzw. zur persönlichen Haftung (für Forderungen des Finanzamts, etc.) sowie andererseits Fragen zu den Rechten (Austritt nach [§ 25 Insolvenzordnung](#), Anspruch auf Insolvenzentgelt) einer Geschäftsführerin. Diese stehen objektiv in einem unmittelbaren Zusammenhang zur Einkünfteerzielung, da sie aus dieser Funktion erwachsen, und zielten von der Abgabepflichtigen auf die Erhaltung ihrer Einkünfte aus dieser Tätigkeit ab. Entscheidend ist dabei das die Aufwendungen auslösende Element (*Zorn in Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 16 Rz 1), welches im konkreten Fall nur in der Geschäftsführungstätigkeit zu erblicken ist.

Der Werbungskostenabzug wird auch nicht dadurch gehindert, dass die Ausgaben mit ehemals zugeflossenen Einnahmen zusammenhängen (VwGH 25.11.2010, [2009/15/0126](#)), solange eine wirtschaftliche Veranlassung vorliegt. Dies gilt etwa für aus der früheren Tätigkeit resultierenden Haftungen, zB Haftung eines früheren Geschäftsführers einer GmbH für uneinbringliche Steuerschulden nach [§ 9 BAO](#) (*Zorn in Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 16 Rz 24 mit Hinweis auf VwGH 30.05.2001, [95/13/0288](#)). Der Werbungskostenabzug ist daher zuzulassen.

Hinsichtlich der gegen die Abgabepflichtige verhängten Zwangsstrafe wurden Verteidigungskosten als Werbungskosten beantragt. Kosten für die Verteidigung in einem Strafverfahren sind abziehbar, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Steuerpflichtige zur Wehr gesetzt hat, ausschließlich und unmittelbar aus seiner beruflichen (betrieblichen) Sphäre erklärbar und damit beruflich (betrieblich) veranlasst ist (VwGH 22.3.2018, [Ro 2017/15/0001](#), 0002). Dies gilt ebenso im außerbetrieblichen Bereich (*Zorn in Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 16 Rz 220 „Prozesskosten“).

Gemäß [§ 221 Abs 5 UGB](#) unterliegt eine Personengesellschaft im Sinn des [§ 189 Abs 1 Z 2 UGB](#) hinsichtlich der in den §§ 222 bis 227, § 229 Abs 1 bis 3, §§ 231 bis 243c und §§ 268 bis 285 geregelten Tatbestände den der Rechtsform ihres unbeschränkt haftenden Gesellschafters entsprechenden Rechtsvorschriften. Die Offenlegungsverpflichtung gemäß [§§ 277 ff UGB](#) bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung trifft den gesetzlichen Vertreter und somit nach § 18 Abs 1 GmbH-G die Geschäftsführerin.

Die Offenlegungspflicht trifft abstrakt – ohne Berücksichtigung der Vertretungspflichten im Insolvenzverfahren – die Abgabepflichtige als Geschäftsführerin. Wird eine Geldstrafe wegen der Verletzung dieser Pflicht verhängt, ist diese durch ein Verhalten (hier ein Unterlassen) verursacht, welches ihr in ihrer beruflichen Eigenschaft vorgeworfen wird. Ob die Zwangsstrafe zu Recht verhängt wurde, ist hinsichtlich des Werbungskostenabzugs irrelevant. Der Vorwurf ist

daher beruflich veranlasst und steht der Werbungskostenabzug hinsichtlich der Rechtsverteidigung zu.

Ausgaben, die zur Investorensuche, Prüfung von Kaufanboten, Abwicklung des Insolvenzverfahrens und Beendigung der Gesellschaft (Verwertung des Vermögens, Zurücklegung der Gewerbeberechtigung) getätigt wurden, stellen keine Werbungskosten dar. Es mangelt an der Unmittelbarkeit hinsichtlich der Erzielung von Einkünften aus der Geschäftsführungstätigkeit.

Die Beratungen und die dadurch bedingten Ausgaben dienen in erster Linie – wie im Übrigen von der belangten Behörde vorgebracht – dem Betrieb, Fortbestand, der Veräußerung und Abwicklung der ***L*** GmbH. Die Sicherung von Geschäftsführerbezügen ist lediglich eine im Hinblick auf einen Fortbestand des Betriebes mögliche mittelbare Folge dieser Ausgaben (VwGH 24.01.1990, [86/13/0162](#), VwGH 07.09.1993, [90/14/0028](#)), wobei die Beschwerdeführerin weder vorbrachte noch aus dem Akteninhalt hervorgeht, dass ein möglicher Erwerber des Betriebes ernsthaft plante, sie als Geschäftsführerin weiter zu beschäftigen. Dies ist auch angesichts ihrer weiteren unselbständigen Beschäftigung als unwahrscheinlich einzustufen.

Hinsichtlich der Geltendmachung von behaupteten privaten Darlehensforderungen konnte ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften (aus nichtselbständiger Arbeit bzw. aus Kapitalvermögen) nicht nachgewiesen werden. Ein Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit wurde weder behauptet noch liegt ein solcher auf der Grundlage des Akteninhalts vor. Aufgrund des Fehlens einer Zinsvereinbarung ist ein solcher auch nicht im Hinblick auf die Erzielung von Zinsen zu erkennen.

Verluste am Stammvermögen sind darüber hinaus grundsätzlich nicht abzugsfähig, ebenso wenig wie Aufwendungen zur Vermeidung von Kapitalverlusten (VwGH 20.6.1990, [90/13/0064](#), 28.05.1997, 94/13/0032 zur fehlenden Abzugsfähigkeit von Anwaltskosten zur Einbringung einer Darlehensforderung).

Ein Werbungskostenabzug ist daher nicht zu gewähren.

Werbungskosten müssen wie Betriebsausgaben nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden (*Schubert in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke* EStG § 16 Stand 1.7.2020, rdb.at, Rz 14).

Jene Ausgaben, deren Beratungsinhalt nicht festgestellt werden konnte, sind keine Werbungskosten. Lässt sich nämlich eine Veranlassung durch die Erwerbssphäre nach Ausschöpfung aller im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen und der gebotenen Mitwirkung der Abgabepflichtigen nicht feststellen, sind die Aufwendungen insgesamt nicht abzugsfähig (VwGH 31.05.2011, [2008/15/0126](#)). Trotz der Aufforderung des Gerichts zur Stellungnahme zu den Aussagen der belangten Behörde, die hinsichtlich einzelner Posten der

Honorarnoten keinerlei Hinweise auf die Beratungsleistung fand, blieb ein konkretisierendes Vorbringen aus. Die Beschwerdeführerin trifft hinsichtlich der Berufsverschwiegenheit von Rechtsanwälten eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Insoweit tritt die Ermittlungspflicht des Gerichts nach [§ 115 BAO](#) zurück.

3.2. Außergewöhnliche Belastung

Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin stellte im Vorlageantrag „*in eventu den Antrag, die Anwaltskosten von € 14.737,78 als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG anzuerkennen*“.

Gemäß [§ 34 Abs 1 EStG 1988](#) sind außergewöhnliche Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen, sofern weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben vorliegen. Sie müssen außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Jene, nicht als Werbungskosten anerkannten Ausgaben sind keine außergewöhnlichen Belastungen. Es mangelt an deren Zwangsläufigkeit dem Grunde nach.

„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. Aus dieser Bestimmung ergibt sich dabei mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden, oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat. Es entspricht der vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretenen Auffassung, dass Prozesskosten im Allgemeinen nicht zwangsläufig im Sinne des [§ 34 EStG 1988](#) erwachsen. Eine allgemeine Regel lasse sich aber vor allem dann nicht aufstellen, wenn dem Steuerpflichtigen die Prozessführung als beklagte Partei aufgezwungen wird.“ (VwGH 18.09.2013, [2011/13/0029](#) mWN)

Anwaltskosten sind sachlich den Prozesskosten gleichzusetzen und erwachsen grundsätzlich nicht zwangsläufig, insbesondere, wenn sie wie in der vorliegenden Rechtssache nicht zB durch Klage aufgezwungen wurden.

Die Beratungsausgaben sind vielmehr Folge des freiwilligen Verhaltens der Beschwerdeführerin, sich in Angelegenheiten des Betriebsverkaufs, des Insolvenzverfahrens, der Abwicklung der Gesellschaft und der Geltendmachung von privaten Darlehensforderungen rechtlich beraten zu lassen.

Wenn die Abgabepflichtige vorbringt, dass die Beratungsleistungen gegenüber einer insolventen Gesellschaft nicht erbracht worden wären und sie dadurch gezwungen war, diese aus privaten Mitteln zu tragen bzw. dass komplexe Rechtsgeschäfte nicht ohne der

Zuhilfenahme einer rechtlichen Vertretung erledigt werden können, erkennt sie, dass sie dazu nicht aufgrund einer relativen oder absoluten Anwaltpflicht angehalten war, sondern dies auf einem freiwilligen Entschluss ihrerseits beruhte.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

4. Unzulässigkeit einer Revision (Spruchpunkt II.)

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 Rechtsfragen wurden in Folge der unter Punkt 3. angeführten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelöst. Eine Revision ist deshalb nicht zuzulassen.

Wien, am 7. Dezember 2020