



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 16

GZ. RV/3487-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Palkovits & Partner OEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk betreffend Einkommensteuer für 1999 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Streitgegenständlich sind nach Erlassung einer Berufungsvorentscheidung nur mehr folgende vom Berufungswerber (Bw.) bei den sonstigen Einkünften 'Funktionsgebühren' unter den Werbungskosten geltend gemachte Positionen:

Rechtskosten Dr. R. S 20.160,00

Rechtskosten Dr. K. S 10.000,00

Über die Berufung wurde erwogen:

Rechtsanwaltskosten Dr. R. in Höhe von S 20.160,00:

Unter den erklärten sonstigen Einkünften "Funktionsgebühren" machte der Bw. die oben angeführten Kosten mit der Angabe geltend, die Aufwendungen seien "zur Beibehaltung d. polit. Funktion" getätigten worden.

Über Ersuchen seitens des Finanzamtes legte der Bw. die Honorarnote des Rechtsanwalts sowie die Auftragsbestätigung über die Bezahlung des o.a. Betrages vor.

Nach dem Inhalt der Kostennote vom 18. August 1999 wurde das Honorar für die "Tätigkeit vom 20.11.1998 bis heute, rechtsfreundliche Beratung in Gesellschafter- bzw. Geschäftsführerangelegenheiten der Firma H... GesmbH" in Rechnung gestellt.

Im Rahmen der (nach Berufung betreffend andere nicht streitgegenständliche Punkte) erlassenen Berufungsvorentscheidung wurden die Rechtsanwaltskosten nicht anerkannt.

Begründend führte das Finanzamt an, es handle sich laut Rechnung "um Kosten die der Gesellschaftersphäre zuzuordnen sind".

Im Vorlageantrag wird die Berücksichtigung der Kosten mit folgender Begründung beantragt:

"Die Rechtskosten Dr. R... sind angefallen für die Beratung in Geschäftsführungsangelegenheiten für die Firma H... GmbH. Der Pflichtige war dort in den Vorjahren Geschäftsführer und hat sich zur Abwehr von möglichen Haftungsfragen (der Firma drohte zeitweilig der Konkurs) rechtsfreundlich vertreten lassen."

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ersuchte den Bw., dieses Vorbringen durch Vorlage geeignet erscheinender Unterlagen (insb. Schreiben der Geltendmachung von Forderungen, Korrespondenz des Rechtsanwaltes, u.dgl.) nachzuweisen.

Im Übrigen wurde darauf hingewiesen, bei entsprechender Nachweisführung werde der geltend gemachte Betrag als nachträgliche Werbungskosten (Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit) anzuerkennen sein (Geltendmachung bei den Funktionsgebühren – sonstigen Einkünften).

Hiezu machte der Bw. folgende Angaben:

"Ich konnte nun die Unterlagen vom Anwalt Dr. R... erhalten. Es ist ein dicker Pack aus Verträgen, die der Anwalt durchstudierte um Fragen wegen meiner Haftung zu beantworten.

Ersehen Sie bitte aus den folgenden Zeilen, dass ich sehr wohl befürchten musste, Ansprüche zu verlieren und für Schäden der H... GmbH in Anspruch genommen zu werden:

Unter meiner Geschäftsführung hatte die H... GmbH keine Bankschulden und erfüllte alle Verpflichtungen pünktlich. Die Geschäftspolitik des Käufers des Unternehmens war eine andere.

Die Entwicklung war bereits aus den Unternehmungsplänen 1994 vorauszusehen und ich verlangte damals bereits eine Haftungserklärung an die Geschäftsführung, die mir mit dem Schreiben von Dr. S... vom 19. Sept. 1994 abgegeben wurde. Im Akt fand sich weiters die letzte Seite des Umlaufbeschlusses vom 4.9.96, in dem für 1994 ein Bilanzverlust von S 29.961,03 und für 1995 ein solcher von S 5.992.584,99 genannt wurde. Da ich nur mehr Minderheitsgesellschafter war, konnte ich die Entwicklung nicht stoppen (siehe mein schwacher Protestbrief vom 20.10.96, der sich ebenfalls im Akt fand).

Ich musste aber sehr wohl befürchten, als Geschäftsführer, der ich bis 30. Juni 1996 war, bei einer Insolvenz zur Verantwortung gezogen zu werden.

Die Beratung des Dr. R... nach dem Studium der Verträge war eine mündliche, die übrigens meine Sorgen nicht zerstreuen konnte. Zum Glück wurde das Risiko nicht schlagend und der Käufer veräußerte das Unternehmen in einem "management buy out" mit erheblichem Verlust, ohne dass es zu einer Insolvenz kam."

Die beigelegten Schreiben haben auszugsweise wiedergegeben nachstehende Inhalte:

Umlaufbeschluss der Gesellschafter der H. GmbH vom 13.5.1994:

"Als Gesellschafter ... fassen wir ... den nachstehenden Beschuß:

(Der Bw.) bleibt bis 30. Juni 1996 selbständig vertretungsberechtigter Geschäftsführer und Dienstnehmer der H... GmbH, und zwar mit unveränderten Bezügen, wobei er ab 1. Juli 1995 nicht mehr zur vollen Dienstleistung verpflichtet ist (Gleitpension).

Nach seinem ab 1. Juli 1996 möglichen Übertritt in den Ruhestand kann (der Bw.), wenn es beiderseits gewünscht wird und es seine Gesundheit und Belastbarkeit zulassen, entscheiden, ob er der Gesellschaft als Konsulent zur Verfügung steht,

Dieses Dienstverhältnis kann nur dann aufgelöst werden bzw. kann seine Funktion als Geschäftsführer nur für den Fall widerrufen werden, daß sich (der Bw.) groben Verfehlungen schuldig macht, zu welchen aber nicht die autonome Ausübung seines Stimmrechtes als Gesellschafter zählt.

Mit der Beendigung der vollen Mitarbeit als Dienstnehmer ist an (den Bw.) die Abfertigung und die Pensionsabfindung laut Vertrag zur Zahlung an denselben fällig"

Schreiben der S. Elektrik GmbH an die Geschäftsführung der H. GmbH vom 19.9.1994:

"Wir wissen von Ihrem Bankkredit über 22.5 S Mio vom Sommer 1994. Wir erklären, Ihrer Gesellschaft für diesen Kredit zu haften; und Sie immer mit ausreichenden Mitteln auszustatten, nach eigener Entscheidung über die Finanzierungsart, um eine Insolvenz oder eine Haftung aus Insolvenz jederzeit zu vermeiden.

Wir bitten sie, uns von Zahlungsproblemen immer rechtzeitig zu informieren. ... "

Letzte Seite des Umlaufbeschlusses vom 4.9.1996:

"Die sämtlichen Gesellschafter der H... GmbH, FN ..., mit Sitz in Wien, ...

[Namen und Anschriften des Bw. und zweier Personen]

fassen die Beschlüsse der oGV 1994 und oGV 1995 im Umlaufweg:

- 1.) Der Jahresabschluß über das Geschäftsjahr 1994 mit einem Bilanzverlust von S 29.961,03 wird festgestellt. Das Ergebnis wird auf neue Rechnung vorgetragen. Der Geschäftsführung wird die Entlastung erteilt.
- 2.) Der Jahresabschluß über das Geschäftsjahr 1995 mit einem Bilanzverlust von S 5.992.584,98 wird festgestellt. Das Ergebnis wird auf neue Rechnung vorgetragen. Der Geschäftsführung wird die Entlastung erteilt.

Schreiben des Bw. an die Geschäftsleitung der H. GmbH vom 20.10.1996:

"Ich bedanke mich nochmals für Deinen Einsatz, liebe G..., für das Unternehmen und die Durchführung von wichtigen Einsparungsmaßnahmen. Meine Stimmenthaltung zu Deiner Bestellung war nicht als Einwand gegen Deine Leistung gemeint. Sie ist bedingt durch die Sorge, daß das Fehlen eines aktiven Managers, der mit voller Arbeitskraft für die Entwicklung des Verkaufes und die Pflege der Beziehung zu den Lieferanten verantwortlich ist, das Unternehmen gefährdet. ...

Ich wiederhole meine teilweise bereits vorgebrachten Argumente und möchte auf das Ungleichgewicht zwischen zugeteilten Mitarbeitern und der Bedeutung der einzelnen Vertriebssektoren hinweisen: ... Zur Bearbeitung samt Marketing, Werbung ... ist 1 Mann, ... zuwenig. ... Ein Absinken der Umsätze und mangelhafter Lieferantenkontakt kann den Verlust einer Werksvertretung zur Folge haben. Wenn wir z.B. V... verlieren, ist die Firma nicht mehr existenzfähig. ...

Ich versteh'e Deine Argumente, G..., daß eben nicht mehr Geld zur Verfügung steht. Andererseits wurden heuer ja hohe Beträge für einen neuen Messestand und mir nicht unbedingt

erforderliche Einrichtungen getätigt. So müßten für Existenznotwendiges auch Beträge aufzutreiben sein.

Ich bitte diesen Brief als Ausdruck meiner Sorge und als wichtige Anregung zum Wohl der Firma aufzufassen."

Zunächst ist festzuhalten, dass der geltend gemachte Betrag – die gesetzlich geforderte Nachweisführung vorausgesetzt – als nachträgliche Werbungskosten der ehem. erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus der bis Mitte des Jahres 1996 ausgeübten Geschäftsführertätigkeit anzuerkennen ist. Die Geltendmachung seitens des Bw. erfolgte unzutreffenderweise bei den Funktionsgebühren – sonstigen Einkünften; ein Zusammenhang mit diesen Einkünften kommt nach dem Vorbringen des Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens und dem Inhalt der obigen Schreiben nicht in Betracht.

Ebenso können die Rechtsanwaltskosten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn sie nicht aufgrund der Geschäftsführungstätigkeit sondern der Gesellschafterstellung des Bw. anfielen. Im Hinblick auf die Endbesteuerung sind damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

§ 138 BAO bestimmt:

Abs. 1: Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Abs. 2: Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Werbungskosten müssen wie Betriebsausgaben nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden (Doralt, Einkommensteuer-Kommentar, Band I, Tz. 47 zu § 16).

§ 138 Abs. 1 BAO dient der Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind; es handelt sich um Tatsachen, für welche

die Abgabenbehörde keine Nachprüfungsmöglichkeit hat, der Abgabepflichtige aber für deren Beweisbarkeit vorsorgen konnte (VwGH 12.6.1990, 89/14/0173). Die Abgabenbehörde darf dem Abgabepflichtigen zum Nachweis der Richtigkeit seiner Angaben keine offenbar unerfüllbaren Aufträge erteilen (VwGH 25.09.1964, 1528/63).

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungswesentlichen Tatsache herbeiführen. Eine bloße Vermutung reicht hiezu nicht aus (VwGH 13.11.1986, 85/16/0109).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates war es dem Bw. zumutbar nachzuweisen, wofür der in Rede stehende Betrag bezahlt wurde und wurde auch nicht ein unerfüllbarer Auftrag erteilt. Auch unter Bedachtnahme auf die Umstände, dass die Tätigkeit als Geschäftsführer bereits Mitte 1996 beendet worden war und sich die Rechtsberatung zwischen dem Ende des Jahres 1998 bis August 1999 bewegte, somit rund 2 1/2 danach begann und mehr als 3 Jahre später endete, und der Bw. nach Beendigung der Geschäftsführungstätigkeit weiterhin (Minderheits)Gesellschafter war, war eine Nachweisführung geboten.

Somit fällt dem Bw. die mangelnde Erfüllung der Nachweispflicht zur Last, zumal nicht beurteilt werden kann, ob die Zahlung mit der ausgeübten Geschäftsführertätigkeit oder der Gesellschafterstellung im Zusammenhang stand.

Die Berufung musste daher in diesem Punkt als unbegründet abgewiesen werden.

Rechtsanwaltskosten Dr. K. in Höhe von S 10.000,00:

Unter den erklärten sonstigen Einkünften "Funktionsgebühren" machte der Bw. die oben angeführten Kosten mit der Angabe geltend, die Aufwendungen seien "zur Beibehaltung d. polit. Funktion" getätigten worden.

Über Ersuchen seitens des Finanzamtes legte der Bw. die Honorarnote des Rechtsanwalts, ein Schreiben des Bw. an den Rechtsanwalt sowie die Auftragsbestätigung über die Bezahlung des o.a. Betrages vor.

Im Betreff der Honorarnote wird auf Geschäftsanteile an der H. Ges.m.b.H. Bezug genommen, im anschließenden Inhalt teilt der Anwalt dem Bw. mit, davon Kenntnis erlangt zu haben, dass er (der Bw.) und Herr B. "vor dem Notar die beiden notariellen Urkunden errichtet haben. Ich freue mich, dass die Verträge zustande gekommen sind."

Mit dem Schreiben des Bw. an den Rechtsanwalt dankte der Bw. für die Zusendung des Vertragsentwurfes mit der H. GmbH und wies darauf hin, dass der Notariatsakt am Montag errichtet wurde.

In einem Telefonat gab der steuerliche Vertreter des Bw. dem Finanzamt betreffend die geltend gemachten Rechtskosten an, der Bw. habe seine Position bei der Wirtschaftskammer rechtlich erkämpfen müssen, da ohne Geschäftsführertätigkeit keine Funktion bei der Wirtschaftskammer ausgeübt werden hätte können.

Bei der Veranlagung wurden diese Aufwendungen berücksichtigt.

Im Rahmen der sodann (nach Berufung betreffend andere nicht streitgegenständliche Punkte) erlassenen Berufungsvorentscheidung wurden die Rechtsanwaltskosten nicht anerkannt.

Begründend führte das Finanzamt an, es handle sich laut Rechnung "um Anschaffungskosten für eine Beteiligung (vgl. Erwerb der Bet. an der H... GmbH. durch (den Bw.) v. 14.12.1999) bzw. Betriebsausgaben der GesmbH."

Im Vorlageantrag wird die Berücksichtigung der Kosten mit folgender Begründung beantragt:
"Die Rechtskosten Dr. K... stehen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Geschäftsanteilen der H... GmbH.

Wie bereits mündlich mit der Referentin erörtert und dann in der Berufung betreffend Firmenbucheintragung angeführt, war für den Bezug von Funktionsgebühren die Beteiligung als Gesellschafter (nach Ausscheiden als Geschäftsführer) notwendig.

Dieses Problem wurde im Ausschuss der Wirtschaftskammer erörtert, und es drohte auch die Rückzahlung von Funktionsgebühren für das Jahr 1999.

Aus dem (oben angesprochenen) Notariatsakt vom 13. Dezember 1999 geht auszugsweise wiedergegeben Folgendes hervor:

"Herr ... B... und (Name des Bw.) ... übergeben mir, Notar, das diesem Notariatsakt als integrierender Bestandteil beigeheftete, von Ihnen am heutigen Tage als Privaturkunde in Kopie errichtete ... Abtretungsanbot samt Rückverkaufsrecht zugunsten von Herrn ... B... betreffend die unter FN 1... im Firmenbuch eingetragene H... Ges.m.b.H. ... zur notariellen Bekräftigung.

Diese Privaturkunde wurde von mir, Notar, ... geprüft und unterzeichnet.

...

Mit dem heute abgeschlossenen Abtretungsvertrag hat (Name des Bw.) ... von ... B..., einen Teil von dessen Geschäftsanteil an der H... GmbH, FN 1... mit einem Nominale von S 20.000,- erworben.

(Name des Bw.) und

Herr B... vereinbaren eine

Abtretungsoption und ein Rückverkaufsrecht

1.

(Name des Bw.) bietet seinen oben beschriebenen Geschäftsanteil an der H... Ges.m.b.H. mit einem Nominale von S 20.000,-- zur Abtretung an Herrn B... ... zu einem Abtretungspreis von S 20.000,-- an. ...

2.

Solange (Name des Bw.) Gesellschafter der H... Ges.m.b.H. ist, also dieses Abtretungsangebot nicht angenommen ist, verzichtet (Name des Bw.) zu Gunsten von Herrn B... auf seinen Gewinnanteil und alle sonstigen Gesellschafterrechte (insbesondere ...). Er ermächtigt Herrn B... ferner unwiderruflich, ... Die Vollmachtserteilung und der Verzicht auf den Gesellschaftergewinn und alle sonstigen Gesellschafterrechte sind unwiderruflich. ...

5.

Einräumung eines Rückverkaufsrechtes

Sollte sich (Name des Bw.) nach außen hin nicht mehr als Gesellschafter der H... Ges.m.b.H. geben wollen, hat er das Recht, seinen mit dem heute abgeschlossenen Abtretungsvertrag erworbenen Geschäftsanteil an Herrn B... gegen Entgelt von S 20.000,-- zurückzuverkaufen (abzutreten). ..."

Nach dem Inhalt dieses Notariatsaktes besteht kein Zweifel an der Richtigkeit des Berufungs-vorbringens. Die Geschäftsanteile wurden bloß pro forma erworben, um den seitens der Wirt-schaftskammer geforderten Formalerfordernissen zu entsprechen und folglich weiterhin die Funktionsgebühren beziehen zu können. Unter diesen besonderen Umständen kann die Begründung des Finanzamtes nicht greifen.

Die Rechtsanwaltskosten Dr. K. (in Höhe von S 10.000,00) wurden daher zur Sicherung und Erhaltung der Funktionsgebühren – sonstigen Einkünfte getätigten und sind somit anzuer-kennen.

Der Berufung war in diesem Punkt statzugeben.

Insgesamt war der Bescheid (gegenüber der erlassenen Berufungsvorentscheidung) abzu-ändern:

Sonstige Einkünfte laut BVE	S 117.682,00
-----------------------------	--------------

- Rechtsanwaltskosten Dr. K.	- S 10.000,00
------------------------------	---------------

Sonstige Einkünfte laut BE	S 107.682,00
----------------------------	--------------

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in € und S)

Wien, 10. September 2003