



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Robert Posch, Peter Falle und Walter Bilek über die Berufung des G, X, vertreten durch Houf Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungs GmbH, 1220 Wien, Wagramerstr. 19, vom 9. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1 vom 8. Januar 2004 betreffend Einkommensteuer 2001 nach der am 19. Juni 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, G war Geschäftsführer der mit a amtsweigig gelöschten JL Y. Eigentümer der JL waren über eine mehrstufige Konstruktion (B, Be) letztlich der Bw. sowie K. Der Bw. erklärte in seiner Einkommensteuererklärung 2001 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit i.H.v. S 400.615,00, wobei er gemäß beigelegter Einnahmen/Ausgabenrechnung (nachträgliche) Betriebsausgaben i.H.v. S 1.313.900,00 unter dem Titel ‚Schaden Konkurs Li‘ geltend machte.

Nach Vorhalt des Finanzamtes präzisierte der Bw. mit Vorhaltsbeantwortung vom 5. Dezember 2003 obige Betriebsausgaben unter Beibringung von Unterlagen. Die B, an der der Bw. gemeinsam mit K beteiligt sei, habe den überwiegenden Anteil an der JL erworben und dies mit einem Kredit der Tiroler Sparkasse AG finanziert. Für diesen Kredit

seien ebenso wie für Betriebsmittelkredite der Bank Austria AG sowie der Volksbank Tullnerfeld persönliche Haftungen übernommen worden.

Die JL habe nach einer Auseinandersetzung mit ihrem Hauptkunden, der P am 31.3.1998 den Konkurs anmelden müssen. Um einen Privatkonkurs zu vermeiden habe der Bw. mit sämtlichen in Zusammenhang mit dem Konkurs der JL stehenden Gläubigern einen außergerichtlichen Ausgleich verhandelt und im September 2001 abgeschlossen.

Vorgelegt wurden u.a folgende Unterlagen:

- Diverse Schreiben von Kreditinstituten (Tiroler Sparkasse, Bank Austria, Tullnerfelder Volksbank) aus denen die Fälligstellung von Krediten hervorgeht;
- Ein Beschluss des Masseverwalters A, wonach mit Teilanerkenntnis der Forderung (Ps) im Ausmaß von S 19 Mio und Zahlung von S100.000,00 seitens der Gf. an die Konkursmasse alle Ansprüche bereinigt und verglichen sind;
- Eine tabellarische Aufstellung der im Zuge des Konkurses der JL anerkannten (i.H.v. S 51.841.982,00) sowie bestrittenen Verbindlichkeiten (i.H.v. S 30.690.000,00);
- Ein Schreiben des Finanzamtes, das dem außergerichtlichen Ausgleichsvorschlag des Bw. zustimmt und um Überweisung der angebotenen Ausgleichsquote i.H.v. 1,24299% der per 4.12.02 offenen Forderung i.H.v. € 49.908,84 ersucht;
- Diverse Zahlungsbelege.

Das Finanzamt Wien 1 erließ in der Folge einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 unter Außerachtlassung der beantragten Betriebsausgaben.

Die Übernahme einer Verpflichtung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer führe grundsätzlich nicht zu Betriebsausgaben, sondern sei als Gesellschaftereinlage zu werten. Derartige Einlagen könnten nicht in Betriebsausgaben des Gesellschafters umgedeutet werden, zumal mit diesen Zahlungen der Fortbestand der Einkünfte als Geschäftsführer gesichert werde. Die Zahlungen seien somit primär durch das Gesellschaftsverhältnis erbracht.

Mit Eingabe vom 9. Februar 2004 wurde Berufung gegen obigen Bescheid erhoben und nach Mängelbehebungsauftrag vom 19. Februar 2004 die aufgezeigten Mängel mit nachgereichter Begründung vom 10. März 2004 beseitigt.

Die außerordentlichen Aufwendungen würden sich wie folgt zusammensetzen:

a) Kredit Tiroler Sparkasse (Bürgschaft)	462.393,00
b) Kredit BA-CA (Bürgschaft)	106.625,00
c) Kredit Volksbank (Bürgschaft)	35.181,80
d) Zahlung Masseverwalter	100.000,00
e) Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft	227.643,00
f) Zivilprozess Ps	310.748,00
g) Rechtsstreit Ps	71.309,20
	<hr/>
	1.313.900,00

Der Bw. schränkte in der Berufungsschrift die aus seiner Sicht als nachträgliche Betriebsausgaben zu berücksichtigenden Zahlungen zunächst auf die o.a. Positionen e) bis g) ein und führte hiezu näher aus:

Die JL habe u.a. Dreh- und Stanzteile für Videorecorder der Ps produziert. Ps habe, um eigene Verluste auszugleichen, in den Jahren 1995-1997 immer wieder die Einkaufspreise einseitig gesenkt und bestehende Verträge gebrochen. Die JL habe ca. 70% ihrer Umsätze mit Lieferungen an die Ps erzielt. Mitte 1997 habe Ps die ersatzlose Auflösung aller Verträge mit der JL angekündigt. Der Bw. habe daraufhin als Gf. der JL die bestehenden Verträge aus wichtigem Grund aufgelöst und Schadenersatz von Ps gefordert. Nach anfänglicher Einigung habe Ps Strafanzeige gegen G wegen Verdachts auf schwere Erpressung erstattet und darüber hinaus im Zivilverfahren Schadenersatz wegen Verstoßes gegen die guten Sitten i.H.v. rd. S 27 Mio. gefordert.

Das Strafverfahren habe Anfang 2001 mit einem rechtskräftigen Freispruch in erster Instanz geendet. Das Zivilverfahren hätte sich aus damaliger Sicht noch Jahre hingezogen.

G habe in dieser Situation, um die Kosten des Zivilverfahrens zu begrenzen und einen außergerichtlichen Ausgleich zu ermöglichen, einen Teil der von Ps geforderten Summe anerkannt.

Die Kosten würden somit den Bw. treffen und seien im Rahmen seiner Einnahmen/Ausgabenrechnung als Ausgaben anzusetzen. Die Kosten des mit dem Prozess betrauten Rechtsanwalts würden das Schicksal der Prozesskosten teilen.

Die Zahlung an die Sozialversicherung würde aufgrund eines offenen Rückstandes aus der gewerblichen Tätigkeit des Bw. herrühren und ebenfalls eine nachträgliche Betriebsausgabe darstellen.

Das Finanzamt erließ in der Folge mit Schreiben vom 17. August 2004 einen Ergänzungsauftrag, wobei der Bw. u.a. zur Vorlage der Klagsschrift, Klagsbeantwortung und Ausfertigung des Vergleiches mit Ps, der Honorarnote des Rechtsanwaltes im Prozess sowie des Rückstandsausweises der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft aufgefordert wurde.

Obige Unterlagen wurden mit Ausnahme der Honorarnote des Rechtsanwaltes mit Eingaben vom 21. September 2004 bzw. 25. Oktober 2004 beigebracht.

Nach einem weiteren Vorhalt des Finanzamtes vom 27. Oktober 2004 erklärte der Bw. auf die diesbezügliche Frage mit Schreiben vom 2. Dezember 2004 dass es sich bei den geltend gemachten Sozialversicherungsbeiträgen um persönliche Beiträge des Bw. handle.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20.12.2004 wurde der Berufung teilweise stattgegeben. Strittig sei die steuerliche Anerkennung der Prozesskosten sowie der Sozialversicherungsausgaben des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers i.H.v. S 609.700,20 als

nachträgliche Betriebsausgaben.

Bei Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen oder Ausgaben als Betriebsausgaben zu werten seien, komme es auf den wirtschaftlichen Zusammenhang der ‚Ausgabe‘ mit der betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen an. Im gegenständlichen Fall seien die Aufwendungen durch das Gesellschaftsverhältnis bedingt und stellten eine Verpflichtung der Gesellschaft dar, zu deren Bezahlung der Bw. verpflichtet worden sei.

Zwischen den übernommenen Prozesskosten bzw. Haftungsübernahmen, den daraus resultierenden Zahlungen und der Tätigkeit des Bw. als Geschäftsführer bestehe kein direkter wirtschaftlicher Zusammenhang, welcher den Abzug der Zahlungen als Betriebsausgabe rechtfertige. Zu den betrieblichen Obliegenheiten eines Geschäftsführers würde nicht die Verpflichtung, Haftungen bzw. Zahlungsverpflichtungen zu übernehmen zählen. Die Ausgaben stünden im Zusammenhang mit dem betrieblichen Ablauf der JL und hätten keinen unmittelbaren Bezug zum damaligen Geschäftsführerbezug.

Die Kosten für den Zivilprozess könnten daher nicht anerkannt werden. Die Aufwendungen an die Sozialversicherung wurden hingegen anerkannt.

Mit Eingabe vom 18. Jänner 2005 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Nach Ergänzungsauftrag des Finanzamtes vom 8. Februar 2005 legte der Bw. mit Schreiben vom 11. Oktober 2005 die angekündigte Begründung zum Vorlageantrag vor. Die als Betriebsausgaben beantragten Zahlungen wurden erklärungsgemäß mit S 1.313.900,00 bekannt gegeben.

Zu den Ausgaben betreffend Zahlungen aus dem Zivilprozess, Zivilprozesskosten sowie Zahlungen an den Masseverwalter (vgl. oben Tabelle lit d, f, g) führte der Bw. aus, die Bescheidbegründung lasse außer Acht, dass Ps mit einer persönlich gegen den Bw. gerichteten Klage auf Zahlung von rund S 27 Mio vorgegangen sei. Die Klage gegen den Bw. beruhe auf dessen Handlungen als Geschäftsführer der JL. Es bestehe kein Zusammenhang mit der Gesellschaftseigenschaft. Die Handlungen hätten auch von Geschäftsführern, die zugleich Nichtgesellschafter seien, gesetzt werden können. Auf das bei juristischen Personen geltende Trennungsprinzip wurde hingewiesen. Die Zahlungen wären somit in erster Linie deshalb geleistet worden, um einen darüber hinausgehenden schweren, aus der Geschäftstätigkeit resultierenden, vermögenswerten Nachteil zu vermeiden. Zweck der Zahlung sei nicht der Fortbestand der Gesellschaft gewesen sondern vielmehr die Vermeidung persönlicher Nachteile des Bw.

Für den Fall, dass sich die Behörde obiger Qualifizierung nicht anschließen könne, werde in eventu beantragt, die Ausgaben als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Was die Zahlungen für von Banken aufgenommene Betriebskredite betreffe habe der Bw. die unbeschränkte persönliche Haftung übernommen. Der Bw. hoffte durch Zahlung einer möglichen Haftung gemäß § 9 BAO zu entgehen und habe aus diesem Grund alles unternommen, um eine Insolvenz der JL zu verhindern, die den Bw. in seiner Funktion als Geschäftsführer gemäß § 9 BAO weitaus schlimmer getroffen hätte als in seiner Funktion als Gesellschafter, dessen Risiko mit der Einlage beschränkt sei.

Weiters sei auch darauf zu verweisen, dass ohne die vergleichsweise Regelung der haftungsgegenständlichen Verpflichtungen ein außergerichtlicher Ausgleich nicht zustandegekommen sei und daher ein weit über das vorliegende Ausmaß hinausgehender Vermögensschaden eingetreten sei.

Der Bw. wäre ohne Leistung der gegenständlichen Zahlungen in einem Ausmaß in Anspruch genommen worden, der für sich alleine betrachtet einen Privatkurs verursacht hätte. Eine Abwehr habe in der vergleichsweisen Schuldenregulierung bestanden. Die geleisteten Zahlungen stünden somit in ursächlichem Zusammenhang mit der Tätigkeit bzw. Stellung des Bw. als Geschäftsführer und würden somit Betriebsausgaben darstellen.

In eventu werde beantragt, auch diese Kosten als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Der zum Konkurs der JL führende Sachverhalt stellt sich, in stark verkürzter Form (gemäß Sachverhaltsdarstellung des Urteiles des Landesgerichts für Strafsachen 12c Vr 3670/97) wie folgt dar:

Die JL produzierte feinmechanische Bauteile, darunter so genannte Kopfscheiben und Untertrommeln für Videorecorder. Dies in starke Abhängigkeit von der Ps, dem Hauptkunden mit einem Umsatzanteil von rund 70-80% der JL.

Die Ps führte in den Jahren 1996 und 1997 Preisverhandlungen mit der JL, wobei sie 1997 weiter sinkende Stückpreise forderte. Noch im Oktober 1996 wurde der Preis für Untertrommeln mit S 15,00 festgelegt, im Juni 2007 sollte sich dieser lt. Vorgabe Ps auf rund S 9,00 reduzieren. Da die JL bereits 1996 einen Verlust von rd. S 7 Mio. eingefahren hatte riet der beigezogene Rechtsbeistand zu Schadenersatzforderungen. Die JL stellte daraufhin ihre Lieferungen ein und machte Schadenersatzforderungen i.H.v. S 85 Mio. resultierend aus Produktionsstilllegung, Abfertigungen und sonstigem Personalaufwand, entgangenem Gewinn, Finanzierungskosten und Restbuchwerte geltend. Die Ps ihrerseits befürchtete mangels Lagerbeständen drastische Produktionskürzungen und schloss mit der Bw. eine Vereinbarung vom 25. Juli 1997, bei der sie sich zur Abnahme einer Mindestmenge an Untertrommeln zu einem Stückpreis von S 24,73 verpflichtete.

Insgesamt verpflichtete sich die Ps (aus verschiedenen Titeln) zur Zahlung iHv. S 35 Mio. In der Folge brachte die Ps Klage u.a. gegen den Bw. ein. Der der Ps als Schaden

entstandene Betrag wurde mit rd. S 27 Mio. (incl. USt) beziffert. Ihre Zahlungen seien ohne ersichtlichen Rechtsgrund erfolgt, um einem Lieferstopp seitens der JL zu entgehen. Die Vertreter der JL, darunter der Bw. wurden wegen fahrlässiger Krida sowie schwerer Erpressung geklagt. Die Beklagten wurden mit Urteil des LG Wien vom 16.1.2001 freigesprochen (Zl. 12c Vr 3670/97).

Des Weiteren klagte die Ps die B (bis 12.9.1997 Inhaber des operativen Betriebes der späteren JL, danach deren alleinige Gesellschafterin) sowie deren ehemalige Vertreter zivilrechtlich auf Zahlung von rd. S 27 Mio. wegen Sittenwidrigkeit und Verstoßes gegen das UWG (Klagesschrift vom 14.4.1998).

Der Prozess endete mit Vergleich vom 9. Mai 2001, in dem sich die ehemaligen Geschäftsführer der B (darunter der Bw.) nicht jedoch deren Masseverwalter zur Zahlung von S 25 Mio an die Ps verpflichteten.

Aus einem Schreiben des Rechtsbeistandes des Bw. an das Finanzamt vom 19. Juli 2001 geht hervor, dass der Bw. Gesamtverbindlichkeiten von über S 80 Mio zu bedecken hat. Nach Darlegung seiner persönlichen Verhältnisse wird um außergerichtlichen Ausgleich ersucht, wobei den Gläubigern eine Gesamtzahlung von S 1.000.000,00 angeboten wird.

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2002 stimmte auch das Finanzamt dem Ausgleichsvorschlag (Quote 1,24299%) zu.

Gegenständlich davon betroffen sind u.a. die oben in Tabellenform dargestellten, als Betriebsausgaben dargestellten Zahlungen lit a)-c) aus Bürgschaftsübernahmen sowie lit f) gegenüber Ps aus dem oben dargestellten Vergleich.

Die Zahlung von S 100.000,00 (oben lit d) an den Masseverwalter A erfolgte gemäß den Ausführungen des Bw. ebenfalls vergleichsweise, um einen Prozess gegen den Masseverwalter wegen Geschäftsführerhaftung zu vermeiden, nachdem die Forderung der Ps vom Bw. anerkannt worden war.

Mit Schreiben vom 29. November 2006 stellte der UFS weiterführende Fragen zu obigem Sachverhalt mit der Aufforderung zur Übersendung näher bezeichneter Unterlagen (Honorarnote Rechtsanwalt, Leistungsverzeichnis Rechtsanwalt, Urteilsschrift im Strafprozess).

Mit Eingabe vom 23. Jänner 2007 stellte der Bw. den aus seiner Sicht vorliegenden Sachverhalt der zur Zahlungsunfähigkeit der JL führte nochmals unter teilweiser Beantwortung der gestellten Fragen zusammengefasst dar. Demnach sei der Vergleich zustande gekommen, da die Fortsetzung des Zivilprozesses beträchtliche Zeit in Anspruch genommen und das Konkursverfahren wesentlich verzögert und enorme Kosten verursacht hätte.

Ein Antrag auf Verfahrenshilfe sei nicht gestellt worden, nachdem der Bw. sich von einem langjährigen befreundeten Rechtsanwalt habe vertreten lassen, der auf den Erlag eines a-contos verzichtet habe und überdies unter dem geltenden Tarif tätig geworden sei. Die

Honorarnote werde noch beigebracht.

Die Ps habe im Konkursverfahren ziemlich genau den Betrag aus der Masse erhalten, den er und K an den Masseverwalter geleistet hätten um die Masse durch sein Anerkenntnis der Forderung nicht zu schmälern und einen Prozess hinsichtlich Geschäftsführerhaftung zu vermeiden. Das Urteil im Strafverfahren gegen die Ps wurde beigelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind...

§ 32 EStG 1988 lautet:

Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören auch:

...

Z 2. Einkünfte aus

- einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen),

...

§ 34 EStG 1988 Abs. 1 – 4:

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro 6%.

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%.

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%.

mehr als 36 400 Euro 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,
- für jedes Kind (§ 106).

§ 9 Abs. 1 BAO lautet:

Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

§ 138. (1) BAO lautet:

Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 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.

1. Zahlungen aufgrund eingegangener Bürgschaften

a) nachträgliche Betriebsausgaben

Der Bw. führt an, die von ihm geleisteten Zahlungen an die Tiroler Sparkasse, Bank Austria sowie die Tullnerfelder Volksbank liegen darin begründet, dass einerseits die JL durch die B z.T. unter Zuhilfenahme von Fremdmitteln (Kredit der Tiroler Sparkasse) übernommen worden sei und andererseits Betriebskredite der JL (Bank Austria, Volksbank Tullnerfeld) vorliegen würden, für die er eine unbeschränkte persönliche Haftung übernommen habe (Anmerkung: auch über die B wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes vom 15.6.1998 Konkurs eröffnet).

Die Zahlung des Bw. an die oben genannten Kreditinstitute erfolgte im Rahmen eines vom Bw. abgeschlossenen Vergleiches.

Der Bw. führt hiezu an, er habe durch die Ausgleichszahlungen versucht, eine mögliche Haftung gemäß § 9 BAO die ihn weitaus schlimmer getroffen hätte zu verhindern.

Zur Bürgschaftsübernahme führt der VwGH in ständiger Rechtssprechung z.B. VwGH v. 3. August 2004 ZI. 99/13/0252 aus, dass Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und sich einem Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bei den Geschäftsführereinkünften entziehen (do. Hinweis auf Doralt, EStG 7, § 4 Tz 330, Stichwort Bürgschaften, derselbe, EStG 4, § 16 Tz 220, Stichwort Bürgschaften, ebenso wie Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, 73, und die Erkenntnisse vom 18. Dezember 2001, 2001/15/0060, vom 21. Oktober 2003, 2003/14/0076, und vom 31. März 2004, 2004/13/0021).

Die in diesem Zusammenhang geleisteten Zahlungen stellen Gesellschaftereinlagen dar (vgl.

VwGH 20. Dezember 2000, 98/13/0029):

„Ausgehend von der Überlegung, dass es einkommensteuerrechtlich keinen Unterschied darstellt, ob der Gesellschafter seine Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, das in der Folge durch Verluste der Gesellschaft verloren geht, oder ob er später Einlagen tätigt oder als Bürge Schulden der Gesellschaft bezahlt bzw. deren Schulden übernimmt, ohne bei der Gesellschaft Rückgriff nehmen zu können, hat es der Verwaltungsgerichtshof abgelehnt, derartige Vermögensverluste etwa bei den Geschäftsführerbezügen des Gesellschafters als einkünftemindernd zu berücksichtigen. Die Übernahme der Haftungen (und in der Folge der Schulden der GmbH) durch den Gesellschafter-Geschäftsführer dient wirtschaftlich in erster Linie dem Fortbestand der GmbH und nur indirekt der Erhaltung der nichtselbständigen Einkünfte (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. September 1993, 90/14/0028, und vom 23. Mai 1996, 94/15/0069, mwN). Ob es sich bei diesen Einkünften des Gesellschafters einkommensteuerrechtlich um Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit handelt, ändert an dieser Beurteilung nichts, zumal auch hier die Übernahme derartiger Haftungen primär mit der Gesellschafterstellung zusammenhängt (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 1999, 98/13/0014, mwN;‘) Deutlich wird dies aufgrund des auch vom Bw. betonten Trennungsprinzips. Ein Geschäftsführer hätte in dieser Funktion weder Bürgschaften für Betriebskredite noch zur Finanzierung des Unternehmenskaufes in Millionenhöhe übernommen. Die Bürgschaftsverpflichtungen waren gesellschaftsrechtlich begründet.“

Auch der Hinweis des Bw. auf eine mögliche Inanspruchnahme der Haftung gemäß § 9 BAO geht ins Leere, weil sich eine derartige Haftung auf eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers (somit des Bw.) für nicht entrichtete Abgaben, nicht aber auf Verbindlichkeiten bezieht, die die B bzw. die JL aufgrund privatrechtlicher Vereinbarungen eingegangen sind. Die Haftung gemäß § 9 BAO bezieht sich unmittelbar auf die Geschäftsführungstätigkeit, die Inanspruchnahme des Bw. als Bürge ist hingegen wie oben dargestellt Ausfluss seiner gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zur B sowie zur JL. Eine Berücksichtigung der von dem Bw. eingegangenen Bürgschaftsverpflichtungen als nachträgliche Betriebsausgaben ist somit nicht möglich.

b) außergewöhnliche Belastung

Der Bw. beantragt für den Fall, dass ein Abzug der von Ihr getätigten Zahlungen als nachträgliche Betriebsausgaben versagt wird, die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung. Allgemein hatte sich der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20. November 1996 ZI. 96/15/0004 mit der Abzugsfähigkeit von Bürgschaftszahlungen zu befassen und hiezu ausgeführt, dass Zahlungen aufgrund einer Bürgschaft nur dann als zwangsläufig erwachsen gelten, wenn

bereits das Eingehen der Bürgschaft zwangsläufig erfolgt ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. April 1989, 86/14/0085). Eine solche Zwangsläufigkeit wird indes nicht behauptet. Bezogen auf Bürgschaftszahlungen eines Gesellschaftergeschäftsführers hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 2. März 1993 Zl. 93/14/0018 erkannt, dass Aufwendungen eines Gesellschaftergeschäftsführers einer GmbH auf Grund der Inanspruchnahme aus einer übernommenen Bürgschaft für einen der Gesellschaft gewährten Bankkredit keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden können, weil der Gesellschaftergeschäftsführer in einem solchen Fall ein Wagnis übernimmt, das dem eines Unternehmers gleicht. In seinem Erkenntnis vom 6. November 1991, 89/13/0093, hat der Gerichtshof auf seine ständige Rechtsprechung verwiesen, wonach § 34 EStG 1972 nicht zu dem Zweck geschaffen wurde, wirtschaftliche Misserfolge, die ja die verschiedensten Ursachen haben können, mit einer Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und in einem solchen Fall die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen.

Eine Berücksichtigung der Zahlungen als außergewöhnliche Belastung kommt daher nicht in Betracht.

2. Teilzahlung der bestrittenen Forderung Ps

a) Zahlung aus Vergleich im Zivilprozess

Die Ps hatte die B sowie deren ehemalige Geschäftsführer, darunter den Bw. wegen eines aus ihrer Sicht ausgeübten Zwanges zur Zahlung beträchtlicher Geldmittel ohne geeignete Grundlage sowohl straf- wie auch zivilrechtlich geklagt. Die zivilrechtlich eingeklagte Summe lautete auf Zahlung eines Betrages von S 27.081.501,60.

Das Strafverfahren gegen den Bw. wegen Verdachts auf schwere Erpressung sowie fahrlässiger Krida wurde mit Urteil vom 16.1.2001 mit Freispruch für die Geschäftsführer beendet. Aus dem Urteil geht u.a. hervor, dass die Angeklagten in kaufmännischer Hinsicht keineswegs auffallend oder ungewöhnlich sorglos handelten, waren sie doch bemüht, aus dem Abhängigkeitsverhältnis der Ps auszubrechen und nach erkannten Schwierigkeiten mit dem Hauptkunden sowohl das Personal als auch sonstige Zahlungen zu reduzieren.

....'Beide Angeklagten wollten sich bzw. die von ihnen geleiteten Unternehmen zu keinem Zeitpunkt aus den von ihnen gegenüber der Firma Ps gestellten Forderungen unrechtmäßig bereichern. Sie handelten darüber hinaus im Bewusstsein bzw. mit der Vorstellung, dass die von ihnen gestellten Forderungen zu Recht bestünden, da sie sich dem Preisdictat der Firma Ps wirtschaftlich nicht mehr gewachsen sahen und zur Hintanhaltung weiterer wirtschaftlicher Schäden die Auflösung des Vertragsverhältnisses mit Ps anstrebten.'

Mit Vergleich (im Zivilprozess) vom 9. Mai 2001 verpflichteten sich die beiden mitbeklagten Gf. zur Zahlung von S 25 Mio. an die Ps.

Von den Geschäftsführern wurde in der Folge mit Schreiben vom 19. Juli 2001 den Gläubigern

aus dem Konkurs der B, welche gegen sie u.a. aufgrund von übernommenen Bürgschaften bzw. gegen sie gerichtete Zivilklagen auch direkt (als Privatpersonen) vorgehen konnten, ein Ausgleichsvorschlag über Zahlung von je S 1 Mio unterbreitet, welcher zu einer Befriedigung der Ansprüche i.H.v. 1,24299% führte, worunter auch die gegenständliche Zahlung i.H.v. S 310.748,00 an die Ps (aufgrund der oben dargestellt anerkannten Forderung in Höhe von S 25 Mio.) fällt.

Wie aus dem Urteil des LG für Strafsachen hervorgeht, handelten die Geschäftsführer, indem sie Schadenersatz gegenüber der Ps einforderten unter dem Eindruck der ständig von der Ps geforderten Preisreduktionen, die eine kostendeckende Produktion nicht mehr ermöglichte. Die in diesem Zusammenhang getroffenen Entscheidungen stellen solche der Geschäftsführung dar, die auch von an der Gesellschaft unbeteiligten Geschäftsführern in dieser Form hätten getroffen werden müssen um einen wirtschaftlichen Schaden abzuwenden.

Zwar lag es ausschließlich im Bereich der Geschäftsführer, den Rechtsstreit im Zivilprozess gegenüber der Ps fortzusetzen, dennoch war es angesichts des Prozessverlaufes (Klage vom 14.4.1998), der damit auflaufenden verbundenen Verfahrenskosten sowie der finanziellen Situation des Bw. im Vergleich zu jener des ‚Weltkonzerns‘ Ps verständlich, wenn er einen Vergleich anstrebte.

Dass die Forderung beinahe in voller Höhe anerkannt wurde (S 25 Mio von rd. S 27 Mio.) ist wohl auch auf die Kenntnis des Bw. über seine finanzielle Situation im Zusammenhang mit den ihn treffenden Gesamtverpflichtungen zurückzuführen und führte zu dem rund zweieinhalb Monate später erfolgten Vergleich mit sämtlichen Gläubigern unter Zahlung einer Quote von rund 1,25%.

Eine alternative Betrachtung führt zu keinem anderen Ergebnis.

Gemäß VwGH vom 10.12.1991 Zl. 91/14/0154 sind die Kosten eines Zivilprozesses Betriebsausgaben, sofern sie betrieblich veranlasst sind, wobei es auf den Prozessgegenstand ankommt. Dieser muss objektiv betrieblicher Natur sein. Legt man die erkanntermaßen betriebliche Veranlassung zugrunde, hätten die Verfahrenskosten somit auch für den Fall, dass der Bw. zum Zeitpunkt der Klage weiterhin seine Geschäftsführerfunktion ausgeübt hätte, zu Betriebsausgaben geführt.

b) Zahlung an den Masseverwalter

Die Ps machte ihre Forderungen im Konkursverfahren sowohl gegenüber der B wie auch der JL und im Zivilverfahren i.H. der oben genannten S 27.081.501,60 geltend.

Das Handelsgericht Wien genehmigte mit Beschluss vom 15. Juni 2001 einen Vergleich zwischen Ps und der B (im Konkursverfahren), wonach der Masseverwalter eine Forderung der Ps gegenüber der Konkursmasse i.H. des Teilbetrages v. S 19 Mio. d.s. rund 2/3 des eingeforderten Betrages anerkennt.

Wie aus der Insolvenzdatei des HG Wien zur JL hervorgeht, endete das Konkursverfahren mit einer Verteilungstagsatzung (Quote 10,652712%), der Konkurs der B wurde mangels Kostendeckung aufgehoben.

Die der Ps zustehende Quote aus der Masse belief sich demnach auf geringfügig über S 200.000,00.

Aus einem vom Bw. vorgelegten Beschluss des Masseverwalters vom 6. Juni 2001 geht hervor, dass die von ihm als Betriebsausgabe beantragte Zahlung von S 100.000,00 an die Konkursmasse im Zusammenhang mit dem von diesem bereits oben dargestellten Vergleich stand.

Die Zahlung durch den Bw. sowie K (zusammen S 200.000,00) erreichte damit die der Ps aus der Masse zustehende Quote, was die Darstellung des Bw. im Rahmen seiner Vorhaltsbeantwortung vom 23. Jänner 2007 stützt, wonach die Masse durch das Anerkenntnis der ehemaligen Geschäftsführer im Zivilverfahren nicht geschmäler werden sollte.

Aus der konkursgerichtlichen Genehmigung, Beschluss des HG Wien vom 15. Juni 2001 ergibt sich weiters, dass die Zahlung zur Abgeltung der Geschäftsführerhaftung vom Bw. gezahlt wurde. Gemäß Vergleichsantrag zog auch der Masseverwalter die gegenständliche Zahlung einem langwierigen und kostenintensiven Aktivprozess bezüglich Geschäftsführerhaftung vor. Gemäß der Rechtssprechung des VwGH sind Geldstrafen für die Tat eines Betriebsinhabers die er durch sein schulhaftes Verhalten verursacht hat und die nicht in den Rahmen der normalen Betriebsführung fällt, den Aufwendungen der Lebensführung zuzurechnen (Vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer 1988 § 4 Tz. 39 Geldstrafen).

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen der Geschäftsführer, welche einen Ausfluss der Geschäftstätigkeit darstellen wäre somit bei rechtswidrigem und schulhaftem Verhalten nicht gegeben.

Beklagte im Zivilprozess waren neben den ehemaligen Geschäftsführern auch die vom Masseverwalter geleiteten JL sowie die B. Durch Anerkenntnis der Forderung durch die ehemaligen Geschäftsführer wurde der Masseverwalter in eine schwierige Lage versetzt. Er musste, wollte er das Zivilverfahren auf Kosten der Masse nicht weiter fortsetzen (dessen Ausgang durch den Vergleich beider Mitbeklagter unsicherer geworden war) ebenfalls die Forderung Ps anerkennen. Die daraus resultierende Schmälerung des Massevermögens hätte er (wohl auch aus eigenem Interesse zur Abwendung von Haftungsansprüchen der Massegläubiger gegen ihn) im Zweifel wegen Geschäftsführerhaftung geltend gemacht.

Dem Bw. ist zu folgen wenn er ausführt, Zweck der Zahlung sei nicht der Fortbestand der Gesellschaft gewesen sondern die Vermeidung persönlicher Nachteile.

Die Zahlung des Bw. an den Masseverwalter stellt aus Sicht des erkennenden Senates kein Schuldeingeständnis dar sie erfolgte vielmehr nachvollziehbar aus dem Wunsch heraus, eine

langandauernde Auseinandersetzung zu vermeiden.

Wie oben dargelegt, erfolgte auch diese Zahlung letztlich als Ausfluss der Geschäftsführungstätigkeit des Bw. die, nachdem ein dem Bw. anzulastendes schuldhaftes Verhalten nicht ersichtlich ist, zu nachträglichen Betriebsausgaben gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 führt.

3. Rechtsanwaltkosten

Der Bw. macht im Zusammenhang mit obigem Zivilprozess Rechtsanwaltkosten über S 1.309,20 geltend.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 17. August 2004 wurde er vom Finanzamt aufgefordert, die Honorarnote des Rechtsanwaltes vorzulegen.

Mit Schreiben vom 21. September 2004 teilte der Bw. mit, er habe, nachdem er die Honorarnote nicht bei seinen Unterlagen gefunden habe, Pr um Übersendung der entsprechenden Kopien gebeten.

In der Folge gab der Bw. mit Schreiben vom 25. Oktober 2004 bekannt, er habe seinen Anwalt bereits gemahnt, die fehlende Kopie der Honorarnote unverzüglich zu übersenden. Im Vorhalt des UFS vom 29. November 2006 wurde der Bw. wiederholt zur Vorlage aufgefordert.

Aus dem Antwortschreiben des Bw. geht u.a. hervor, dass es sich bei Pr um einen langjährigen Freund handle, der auf das ihm zustehende a-conto verzichtet habe und eine wesentlich unter dem Tarif liegende Honorarnote erstellt hätte. Die Übersendung wurde in Aussicht gestellt unterblieb jedoch bis dato.

Schon im Verfahren vor der Abgabenbehörde 1. Instanz wurde der Bw. erfolglos aufgefordert, die als Betriebsausgabe beantragte Honorarnote vorzulegen. Der Bw. vermochte trotz mehrmaliger Aufforderung den von ihm beantragten Aufwand nicht nachzuweisen (Rechnung, Zahlung vgl. § 138 BAO).

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

nachträgl. Betriebsausgaben lt. UFS	lt. Erklärung öS	lt. BVE v. 17.12.2004 öS	lt. UFS öS
Tiroler Sparkasse (Bürgschaft)	462.393,00		
BA-CA (Bürgschaft)	106.625,00		
Volksbank (Bürgschaft)	35.181,80		
Zahlung Masseverwalter	100.000,00		100.000,00
Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft	227.643,00	227.643,00	227.643,00
Zivilprozess Ps	310.748,00		310.748,00
Rechtsstreit Ps	71.309,20		
	<u>1.313.900,00</u>	<u>227.643,00</u>	<u>638.391,00</u>
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	1.714.514,82		
nachträgl. Betriebsausgaben	<u>-638.391,00</u>		
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt. UFS	<u>1.076.123,82</u>		

Die Besteuerungsgrundlage und die Höhe der Abgabe beträgt:

	öS	€
Einkommensteuer 2001		
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	1.076.124,00	
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	103.848,00	
Werbungskosten	-1.800,00	
Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>1.178.172,00</u>	
Verlustabzug	-123.145,00	
Einkommen	<u>1.055.027,00</u>	
Rundungszu- bzw. -abschlag	-27,00	
gerundetes Einkommen	1.055.000,00	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	414.000,00	
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-750,00	
Unterhaltsabsetzbetrag	-18.900,00	
Verkehrsabsetzbetrag	-4.000,00	
Einkommensteuer gerundet	<u>390.350,00</u>	<u>28.367,84</u>

Wien, am 25. Juni 2007