



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Albert Ferk, 8010 Graz, Hans-Sachs-Gasse 14/III, vom 7. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 2. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war Gesellschafter-Geschäftsführer der Firma X GmbH. Im Streitjahr machte er in seiner elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung Werbungskosten in Höhe von 7.407,80 Euro geltend.

In dem in der Folge ergangenen Bescheid fanden diese Werbungskosten mit der Begründung, bei ausschließlichen Pensionsbezügen stünden Werbungskosten nicht zu, keine Berücksichtigung.

Dagegen richtete sich der Bw. rechtzeitig mit dem Rechtsmittel der Berufung und führte darin erklärend aus, dass es sich bei dem beantragten Betrag um Kosten handle, die aus dem Umstand resultierten, dass er in seiner Funktion als ehemaliger Geschäftsführer bei der Firma

X GmbH zu persönlichen Haftungen herangezogen worden sei, Rechtshilfe in Anspruch genommen habe und für die Kosten zur Aufbewahrung von Firmenunterlagen aufkommen habe müssen. Der steuerliche Vertreter des Bw. verwies nochmals auf seine Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 und ersuchte, die dort angeführten Argumente und Zahlen als integrierenden Bestandteil dieser Berufung zu erfassen. Weiters führte er aus, dass er auf die bezughabenden Stellen im Einkommensteuerkommentar, Hofstätter – Reichel zu den Themen, Nachwerbungskosten, Schadenersatzleistungen, Bürgschaft, Anwaltskosten und Lagerkosten verweise. Somit werde die Meinung vertreten, dass die beim Bw. im Jahr 2004 angefallenen Ausgaben in Höhe von 7.407,80 Euro, welche aus seiner ehemaligen Tätigkeit als Geschäftsführer bei der Firma X GmbH resultieren, im Jahr 2004 als erhöhte Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen seien. Sollte das Finanzamt wider Erwarten eine andere Rechtsansicht vertreten, werde in eventu beantragt, den Betrag von 7.407,80 Euro als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Mittels Vorhaltes wurde der Bw. in der Folge eingeladen, Nachweise (Gerichtsurteil, Schriftverkehr, Rechnungen, Zahlungsbelege, sowie die Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004) vorzulegen.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 22. August 2006 führte der Bw. aus:

Zahlungen an die Firma Z

Die Klage der Rechtsanwälte Dr. R. vom 20. August 2003 und die gerichtliche Vergleichsausfertigung vom 29. September 2003 sind in Kopie beigeschlossen. Ferner neun Zahlungsbelege über je 250 Euro.

Haftungsübernahme für ein Darlehen der Landes-Hypothekenbank Steiermark AG

Aus den in Kopie beigeschlossenen Bilanzblättern der X GmbH des Jahres 2001 ist ersichtlich, dass der dort zum 31. Dezember 2001 ausgewiesene Kredit in Höhe von 20.805,18 Euro (ohne Zinsen seit Beginn der Kreditaufnahme) ein Kredit der Firma X GmbH war und auf den Namen des Abgabepflichtigen aufgenommen wurde. Die Bilanz zum 31. Dezember 2001 war die letzte Bilanz, welche für die Firma X GmbH erstellt wurde. Die Firma ist im Jahr 2002 in Konkurs gegangen und musste der Abgabepflichtige in weiterer Folge Rückzahlungen für diesen Kredit tätigen, welcher inzwischen auf 45.000 Euro angewachsen war. Kopien der Zahlungsbelege über die Zahlung von 12 mal 150 Euro an die Landes-Hypothekenbank sind beigeschlossen.

Lagerkosten für die Lagerung von Firmenunterlagen der Firma X GmbH

Kopien der dreizehn Zahlungsbelege über je 163,15 Euro an die Hausverwaltung Y sind beigeschlossen. (eine nunmehrige Recherche beim Kopieren der Zahlungsbelege ergab, dass für den Monat 11/04 zwei Zahlungen durchgeführt wurden).

Rechtsanwaltskosten

Eine Kopie des Kostenverzeichnisses der Rechtsanwälte Dr.B., Dr.A. vom 1. März 2005 ist beigeschlossen. Die markierten Beträge stellen Zahlungen im Jahr 2004 dar und ergeben in Summe 1.400 Euro.

Beilage zur E-Erkärung 2004

Die Beilage zur E-Erkärung 2004 ist nochmals in Kopie beigeschlossen.

In dieser Beilage gab der steuerliche Vertreter an, dass der Bw. bis 20. Juni 2002 in einem Dienstverhältnis als Geschäftsführer bei der Firma X GmbH gestanden sei. Über diese Firma sei am 7. Juni 2002 das Konkursverfahren verhängt worden. In der Folge sei diese Firma ohne Auszahlung einer nennenswerten Konkursquote liquidiert worden. Auf Grund seiner Funktion als Geschäftsführer sei der Bw. zu persönlichen Haftungen herangezogen worden, habe Rechtshilfe in Anspruch nehmen und für Kosten zur Aufbewahrung von Firmenunterlagen aufkommen müssen und seien ihm nachstehende Aufwendungen als erhöhte Werbungskosten für das ehemalige Dienstverhältnis erwachsen:

Zahlungen an die Firma H. It. Vergleich beim BG f. ZRS Graz (mtl. 250 Euro von 1-9/2004) in Höhe von 2.250 Euro.

Zahlungen an die Landes-Hypothekenbank Steiermark AG wegen seinerzeitiger Haftungsübernahme für ein Darlehen, welches der Firma X GmbH zur Verfügung gestellt wurde, von 1-12/2004 von Höhe von 1.800 Euro.

Lagerkosten für die Lagerung von Firmenunterlagen der Firma X GmbH von 1.957,80 Euro.

Rechtskosten in Höhe von 1.400 Euro.

Diesem Antrag wurde in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes mit nachstehender Begründung nicht Rechnung getragen:

Aufwendungen für Haftungs- und Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers sind nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich einem Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den Geschäftsführereinkünften. Es können somit auch keine nachträglichen Werbungskosten anerkannt werden.

In seinem dagegen gerichteten Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wandte der Bw. ein, dass die Aufwendungen für Haftungs- und Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht durch das Gesellschaftsverhältnis, sondern durch die Tätigkeit als Geschäftsführer veranlasst seien. Es werde in diesem Zusammenhang auf die Haftungsbestimmungen in den einzelnen Gesetzen verwiesen. Demnach hafte ein Gesellschafter nur mit seiner Einlage, während ein Geschäftsführer unabhängig davon, ob er Gesellschafter sei, hafte. Als Beispiel für die Haftung in steuerlicher Hinsicht werde § 9 BAO angeführt, wonach die in §§ 80ff. bezeichneten Vertreter juristischer Personen (im vorliegenden Fall der Bw. als Geschäftsführer der Firma X GmbH) zur Haftung herangezogen werden können.

In der Folge wurde der Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat aufgefordert, alle Unterlagen (Kreditvertrag, etc.) das Darlehen bei der Landes-Hypothekenbank betreffend vorzulegen. Um eine etwaige betriebliche Veranlassung der Prozesskosten überprüfen zu können, sei es notwendig, in die dem vorgelegten Vergleich zu Grunde liegenden Schriftstücke (Klage, Klagebeantwortung, etc.) Einsicht zu nehmen. Weiters sei eine genaue Darstellung der Räumlichkeiten, sowie eine genaue Beschreibung der dort aufbewahrten Unterlagen erforderlich, um eine Auseinandersetzung mit der Frage der Lagerkosten zu ermöglichen.

In der Beantwortung dieses Vorhaltes vom 31. Jänner 2008 gab der Bw. an, dass es über den Kredit keinen Kreditvertrag gäbe.

Im Vorfeld des Vergleiches habe es nur eine Ladung zur Vernehmung als Partei gegeben. Die Klage selbst liege dem Bw. nicht vor.

Bei den strittigen Räumlichkeiten handle es sich um einen Lagerraum von ca. 62 m². Dort befanden sich die Firmenunterlagen der Firma X GmbH der letzten 10 Jahre vor Konkurseröffnung.

Mit einem weiteren Schreiben vom 1. Februar 2008 legte der Bw. folgende Unterlagen in Kopie vor:

Zahlungsbefehl des BG f. ZRS Graz vom 14. Juli 2003

Einspruch vom 22. Juli 2003

Vorbereitender Schriftsatz vom 18. August 2003.

Diese nachgereichten Unterlagen wurden dem Finanzamt in Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht. Zur Frage der Haftungsübernahme für das Darlehen der Landes-Hypothekenbank äußerte das Finanzamt seine Bedenken: „*Sollte es zutreffen, dass ein österreichisches Bankinstitut tatsächlich keine schriftlichen Dokumente mehr über Bankgeschäfte besitzt, die offenbar erst im Jahre 2004 durch Tilgung beendet wurden, so wäre es Sache des Bw. erklärend aufzuzeigen, welchen wesentlichen Inhalt die gegenständlichen Verträge hatten, welche Vertragsparteien an dem Geschäft beteiligt gewesen waren und aus welchem konkreten - gesetzlich oder vertraglichen – Rechtstitel der Bw. in Anspruch genommen wurde.*“

Bezüglich der beantragten Anwaltskosten gab das Finanzamt zu bedenken, dass aus den vorgelegten Nachweisen nicht erkennbar sei, aus welchen konkreten Leistungsbeziehungen sich der vom Bw. zu zahlende Honoraranspruch ergebe.

Damit konfrontiert führte der steuerliche Vertreter des Bw. in seiner Stellungnahme vom 23. Mai 2008 aus, der Bw. habe den Kredit als Geschäftsführer der Firma X GmbH aufgenommen und wollte auch, dass der Kredit auf den Namen der Firma X GmbH laute. Auf Grund des hohen Kreditvolumens der Firma sei die Landes-Hypothekenbank nicht bereit gewesen, den Kredit auf den Namen der GmbH auszufertigen bzw. auszufolgen. Die tatsächliche Zurverfügungstellung des Kredites sei jedenfalls für die Firma X GmbH erfolgt.

Beigelegt wurde dem Schreiben ein e-mail des Sachbearbeiters bei der Bank folgenden Inhaltes:

“In gegenständlicher Angelegenheit hat es offenbar keinen vertraglich beurkundeten Kreditrahmen gegeben, sondern wurden dem Kunden, allerdings nicht auf schriftlich vereinbarter Basis, Überziehungsmöglichkeiten eingeräumt.”

Dazu führte der steuerliche Vertreter weiter aus, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise könne also davon ausgegangen werden, dass der besagte Kredit der Landes-Hypothekenbank der Firma zur Verfügung gestellt worden sei und die Funktion des Bw. hinsichtlich dieses Kredites nur als formeller Geldgeber gesehen werden könne. Dieser Umstand habe jedoch dazu geführt, dass der Abgabepflichtige von der Landes-Hypothekenbank als Bürge und Zahler in Anspruch genommen worden sei.

Hinsichtlich der beantragten Anwaltskosten schlüsselte der Bw. einige Leistungen aus dem beigelegten Kostenverzeichnis auf. Im Wesentlichen handle es sich dabei um Kosten im Zuge der Konkursabwicklung und der Veräußerung einer Liegenschaft, die der Besicherung der betrieblichen Kredite gedient habe. Auch um den Vergleich mit der Firma Z zu ermöglichen, sei eine vermehrte Tätigkeit seines Rechtsanwaltes erforderlich gewesen.

In der dazu ergangenen Stellungnahme bemerkte das Finanzamt nochmals zur Frage der strittigen Haftungsübernahme, dass es dem Bw. nach wie vor nicht möglich gewesen sei aufzuzeigen, wem das Konto bei der Hypothekenbank zuzurechnen sei. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass hier eine Kreditierung unmittelbar an die GmbH erfolgt sei, insbesondere wenn die Bank eine Kreditvergabe an die notleidende Kapitalgesellschaft geradezu abgelehnt habe. Es liege eine ganz typische Gesellschaftereinlage in eine Gesellschaft vor, die ihren Zahlungsverpflichtungen nicht mehr nachkommen könne und an erforderliche Geldbeträge über die sonst üblichen Wege (Finanzmarkt, Dienstvertrag) nicht mehr gelangen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Der Werbungskostenbegriff entspricht in etwa dem Betriebsausgabenbegriff. Maßgeblich für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen ist die berufliche Veranlassung dieser Aufwendungen. Richtig ist, dass auch nachträgliche Werbungskosten (Nachwerbungskosten) für bereits in einem früheren Jahr zugeflossene Einnahmen abzugsfähig sind, doch gilt nach wie vor die Voraussetzung der beruflichen Veranlassung dieser Ausgaben.

Werbungskosten müssen wie Betriebsausgaben nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden (Doralt, § 16, T z 47).

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass der Bw. den betrieblichen bzw. beruflichen Zusammenhang der von ihm beantragten Kosten zur früheren Geschäftsführertätigkeit aufzuzeigen hat.

Zahlungen an Firma Z

Diesbezüglich haben die Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates ergeben, dass der Bw. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer in Anspruch genommen werden sollte. Die klagende Partei warf dem Bw. vor, gegen Gläubigerschutzbestimmungen verstoßen zu haben, indem er in seiner Funktion als Geschäftsführer beim Unternehmen der klagenden Partei Bestellungen zu einem Zeitpunkt getätigt habe, als die GmbH bereits überschuldet und zahlungsunfähig war.

Die aus den geltend gemachten Schadenersatzforderungen resultierenden Vergleichszahlungen sind somit als Werbungskosten anzuerkennen.

Haftungsübernahme für ein Darlehen der Landes-Hypothekenbank

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich einem Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bei den Geschäftsführer-Einkünften. Darin kommt der Gedanke zum Ausdruck, dass es in erster Linie Sache der Gesellschafter einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft ist, den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern und erst in weiterer Folge dadurch Geschäftsführer-Bezüge gesichert werden. Übernimmt nämlich der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als Gesellschaftereinlage zu werten, die ebenso wenig als Betriebsausgaben abziehbar sind, wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt. Solche Einlagen können nicht in Betriebsausgaben des Gesellschafters

umgedeutet werden, die diesem in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer erwachsen, und zwar mit dem Argument, dass damit der Fortbestand seiner Einkünfte als Geschäftsführer gesichert würde. Primär dienen nämlich die Einlagen des Gesellschafters einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft dem Fortbestand der Gesellschaft. Die Sicherung allfälliger Geschäftsführer-Bezüge ist erst eine weitere Folge des Fortbestandes der Gesellschaft und tritt daher gegenüber dem primären Zweck der Einlage in den Hintergrund (vgl. VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041 und VwGH 28.5.2008, 2005/15/0167).

Es kann einkommensteuerrechtlich keinen Unterschied machen, ob ein Gesellschafter seine Gesellschaft von vorneherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattet, welches in der Folge durch Gesellschaftsverluste verloren geht, oder ob der Gesellschafter zu einem späteren Zeitpunkt Einlagen tätigt bzw. als Bürge Gesellschaftsschulden bezahlt oder deren Schulden übernimmt, ohne bei der Gesellschaft auf Grund der Konkurseröffnung Rückgriff nehmen zu können.

Im vorliegenden Fall wurde dem Bw. ein großzügiger Überziehungsrahmen eingeräumt, da die Bank eine Kreditvergabe an die *notleidende* Kapitalgesellschaft ganz bewusst abgelehnt hat. Die Zuführung der durch die Kontenüberziehung erlangten Mittel an die Kapitalgesellschaft stellt jedoch eine typische Gesellschafteinlage dar, für die die vom Verwaltungsgerichtshof oben wieder gegebenen Erwägungen gelten, die einer Anerkennung als Werbungskosten ausdrücklich entgegen stehen.

Unter diesem Gesichtspunkt sind auch die beantragten *Rechtsanwaltskosten* zu überprüfen.

Auch dabei ist es von Bedeutung, ob der Prozessgegenstand durch die frühere unselbständige Tätigkeit des Bw. als Geschäftsführer oder durch seine Gesellschafterstellung veranlasst ist.

Nicht in Abrede stellen kann man einen Zusammenhang zu der Eigenschaft des Bw. als Geschäftsführer bei den Kosten, die seine rechtsfreundliche Vertretung hinsichtlich des Vergleichs mit der Firma Z betreffen. Aber auch das weitere Einschreiten des Rechtsbeistandes des Bw. ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auf Grund der vorgelegten Unterlagen durch die ehemalige Geschäftsführertätigkeit des Bw. und nicht durch seine Gesellschafterstellung verursacht worden. Die Wurzel dieser Zahlungen liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in der Tätigkeit des Bw. als Geschäftsführer und nicht in seiner Gesellschafterstellung.

Als letzter Punkt stellt sich noch die Frage nach der Abzugsfähigkeit der *Lagerkosten für die Lagerung von Firmenunterlagen*

Gemäß § 212 Absatz 1 UGB hat der Unternehmer seine Bücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse samt den Lageberichten, Konzernabschlüsse samt den

Konzernlageberichten, empfangene Geschäftsbriebe, Abschriften der abgesendete Geschäftsbriebe und Belege für Buchungen in den von ihm gemäß § 189 Abs. 1 zu führenden Büchern (Buchungsbelege) sieben Jahre lang geordnet aufzubewahren; darüber hinaus noch solange, als sie für ein anhängiges gerichtliches oder behördliches Verfahren, in dem der Unternehmer Parteistellung hat, von Bedeutung sind.

Mietet ein Unternehmer für diese Geschäftsunterlagen einen Lagerraum, so sind die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen betrieblich veranlasst.

Dem Bw. war es möglich, im Ermittlungsverfahren durch Bildmaterial und durch Vorlage einer Bestätigung der Hausverwaltung darzutun, dass der angemietete Raum ausschließlich zur Lagerung von betrieblichen Unterlagen genutzt wird.

Wie das Finanzamt zutreffend festgestellt hat, besteht kein Zweifel daran, dass die Kosten für die Lagerung von betrieblichen Unterlagen nach Beendigung einer vermögenslos gewordenen Gesellschaft zu nachträglichen Betriebsausgaben führen. Nach dem Untergang werde es zu den Pflichten des (seinerzeitigen) Geschäftsführers zählen, den Vorschriften nach §§ 212 UGB, 132 BAO zu entsprechen, weshalb der Zusammenhang mit früheren Einkünften des Geschäftsführers nicht in Abrede zu stellen sein wird.

Auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates stellen die vom Bw. in seiner Eigenschaft als früherer Gesellschafter getätigten Mietzahlungen in Höhe von 1.957,80 Euro anzuerkennende Werbungskosten dar.

Die auf Grund dieser Entscheidung anzuerkennenden Werbungskosten betragen 5.607,80 Euro und setzen sich zusammen wie folgt:

Vergleichszahlungen	2.250,00
Miete	1.400,00
Rechtsanwaltskosten	1.957,80
Summe	5.607,80

Zum Antrag des Bw., diese Aufwendungen in eventu als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen, wird bemerkt, dass diesen Aufwendungen keine Zwangsläufigkeit im Sinne der Bestimmung des § 34 EStG 1988 zukommt, weshalb die Steuerlast nicht auf die Allgemeinheit abgewälzt werden kann.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 20. Jänner 2009