

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch WP, Wohllebengasse 13, 1040 Wien gegen den Bescheid des FA Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 7.7.2011, betreffend Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Bf. ist seit 1998 Bezieher von Pensionseinkünften. Laut Einkommensteuererklärung 2010 liegt eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs.3 EStG vor.

Mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010, eingebracht am 2.2.2011, beantragte der Bf. die Berücksichtigung negativer Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv Euro 31.918,85. Dazu wurde angegeben, dass es sich um Steuerberatungs- und Rechtsberatungskosten handle. Es lägen nachträgliche Betriebsausgaben vor, die mit der umfangreichen wirtschaftlichen Sanierung des Bf. in Zusammenhang stünden. Zum Nachweis der Ausgaben wurden in der Folge zwei Honorarnoten des Wirtschaftsprüfers vom 7.10.2010 iHv brutto Euro 3.087,61 sowie vom 31.12.2010 iHv brutto Euro 28.831,24 beigebracht.

Das Finanzamt erließ den **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010** mit Datum 7.7.2011. Die beantragten negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt. In der Begründung des Bescheides wurde ausgeführt, dass aus den vorgelegten Rechnungen nicht ersichtlich sei, dass die Steuer- und Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit einer ehemaligen Tätigkeit stünden. Die Kosten seien nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Gegen den angeführten Bescheid wurde das **Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde)** mit Schreiben vom 1.8.2011 erhoben.

In der Begründung des Rechtsmittels war u.a. angegeben, dass die Rechnungen mit der ehemaligen Tätigkeit des Bf., konkret mit der als Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH ausgeübten Tätigkeit und den im Konkurs der GmbH übernommenen Haftungen, zusammenhingen. Die Verrechnung der Aufwendungen sei erst im Jahr 2010, aufgrund einer, im Zuge des Privatkonkurses des Bf., im Jahr 1999 getroffenen Vereinbarung für seinerzeit einvernehmlich nicht abgerechnete Leistungen, erfolgt. Gemäß der Rechtsprechung des UFS stellten Zahlungen aus Haftungsinanspruchnahme nachträgliche Betriebsausgaben bei Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit dar.

Es wurde der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 und erklärungsgemäße Veranlagung gestellt.

Im weiteren, durch das Finanzamt dazu geführten, **Ergänzungsverfahren** wurde ersucht darzulegen, in welchem Zusammenhang die angeführten Leistungen mit der ehemaligen Geschäftsführertätigkeit oder einer anderen steuerlich relevanten Leistung standen. Es wurde für die Jahre 2005 – 2010 ersucht, unter Vorlage entsprechender Unterlagen, darzulegen, um welche Tätigkeit und um welche Aufwendungen es sich konkret gehandelt habe. Es seien in den Vorjahren stets negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt worden und in den Beilagen zu den Erklärungen seien lediglich „Ausgaben“ vermerkt gewesen.

In der nach mehreren Fristverlängerungen erbrachten **Antwort zum Ergänzungsersuchen** war ausgeführt, dass im Rahmen des Privatkonkurses des Bf. eine Vereinbarung getroffen worden sei, die an ihn erbrachten Steuer-, Rechts-, wirtschaftlichen Beratungsleistungen und Vertretungsleistungen erst in den Folgejahren abzurechnen. Die seinerzeit erbrachten Leistungen seien seitens des Bf. unter Abgabe eines diesbezüglichen Verjährungsverzichts anerkannt worden. Es habe sich bei den abgerechneten Leistungen um die gesamte steuerliche, wirtschaftliche und teilweise rechtliche Vertretung des Bf. persönlich und teilweise auch die GmbH betreffend gehandelt. Bezüglich der GmbH habe es sich um die laufende Buchhaltung, Jahresabschlusserstellung, Durchführung der Betriebsprüfungen und insbesondere um Abwehr von Geschäftsführerhaftungsansprüchen gehandelt.

Mit **Berufungsvorentscheidung** der Abgabenbehörde vom 20.10.2011, zugestellt am 25.10.2011, wurde das Rechtsmittel als unbegründet abgewiesen. Die strittigen Steuer- und Rechtsberatungskosten stellten keine nachträglichen Betriebsausgaben dar, da kein Zusammenhang mit der ehemaligen Geschäftsführertätigkeit bestanden habe.

Mit Schreiben vom 21.11.2011 wurde rechtzeitig der **Vorlageantrag** gestellt. Es wurde die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt.

Im weiteren Verfahren erging der nachstehende, auszugsweise angeführte, **Vorhalt** vom 22.1.2014 und wurde seitens des BFG um Klärung des Sachverhalts sowie um Vorlage diesbezüglicher Belege und Nachweise ersucht.

„1) Es wird um Vorlage der zugrunde liegenden schriftlichen Vereinbarung ersucht. Sollte keine schriftliche Vereinbarung existieren, so wird um Bekanntgabe des genauen Inhaltes der mündlichen Vereinbarung ersucht.

2) Im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde wurden zum Nachweis der Ausgaben zwei Honorarnoten (siehe Beilagen) beigebracht.

2A) Aus der Honorarnote Nr. 20100064 iHv Euro 3.087,61 bto geht hervor, dass damit im Zeitraum 27.3.2009 bis 5.10.2010 erbrachte Leistungen für Jahresabschlüsse 2008 – 2010 sowie Beratungskosten verrechnet wurden.

Es wird ersucht belegmäßig und im Detail nachzuweisen und klarzustellen um wessen bzw. welche Jahresabschlüsse und welche konkreten Beratungsleistungen es sich gehandelt hat. Da die GmbH in diesem Zeitraum bereits seit Jahren im Konkurs war, könne es sich nicht um Kosten für deren Jahresabschlüsse gehandelt haben.

Ebenso stellt sich die Frage welche Jahresabschlusstätigkeiten und Beratungsleistungen für den Bf. angefallen waren, bezog dieser doch in den fraglichen Zeiträumen lediglich Pensionseinkünfte.

Aufgrund des angegebenen Leistungszeitraumes (27.3.2009 bis 5.10.2010) wäre auch nicht davon auszugehen, dass es sich um Kosten aus „seinerzeit“ (seit 1999 ?) nicht abgerechneten Leistungen (wie im Rechtsmittel dargelegt) und somit um nachträgliche Betriebsausgaben handelte.

2B) Mit der Honorarnote Nr. 20100085 iHv Euro 28.831,24 wurden Steuer- und Rechtsberatungskosten für den Zeitraum 19.1.2010 bis 31.12.2010 verrechnet.

Es wird ersucht belegmäßig und im Detail nachzuweisen und klarzustellen um welche konkreten Beratungsleistungen es sich gehandelt hat.

Mit welcher Einkunftsquelle standen die verrechneten Leistungen im Zusammenhang um von nachträglichen Betriebsausgaben ausgehen zu können? Auch im Jahr 2010 wurden laut Aktenlage seitens des Bf. ausschließlich Pensionseinkünfte bezogen.

3) Weiters wird um die Vorlage eines Zahlungsnachweises (Überweisungsbeleg, Barbeleg o.ä.), d.h. eines Nachweises darüber ersucht, dass die Honorarnoten (sowohl die Honorarnote vom 7. Oktober 2010 als auch die Honorarnote vom 31.12.2010) im Jahr 2010 bezahlt worden sind.“

Mit E-Mail vom 28.2.2014 langte ein **Schreiben der steuerlichen Vertretung** ein, in welchem die Geschäftstätigkeit des Bf. ab 1979 dargestellt war. Es war u.a. angeführt, dass der Bf., infolge des Konkurses der GmbH im Jahr 1994 und daraus resultierender Haftungen, im Jahr 1999 Privatkonkurs anmelden musste. Der Zahlungsplan sei von den Gläubigern angenommen und seitens des Bf. erfüllt worden.

Es wurde zudem im Zusammenhang mit der Kausalität der Betriebsausgaben für Beratung auf den Grundsatz des Schöpfers der Einkommensteuer, Dr. H.C. Enno Becker (Die Grundlagen der Einkommensteuer, München, Berlin 1940) verwiesen; demnach ergebe sich „... dass nachträgliche Betriebsausgaben (Werbungskosten) zu berücksichtigen sind und zwar auch dann, wenn sie lange nach Einstellung der Veräußerung des Betriebes und vielleicht erst nach Veräußerung des Betriebes ... zugehen. Denkt man näher über diese Zusammenhänge nach, so ergibt sich, dass es einkommensteuerlich grundsätzlich

*nicht einmal richtig, oder genauer gesagt, dass es bedeutungslos ist, von nachträglichen Einkünften oder Gewerbe oder einer anderen Einkunftsart ... zu sprechen oder das nachträgliche zu betonen. Es handelt sich einfach um Einkünfte der einschlagenden Einkunftsarten, die ein bestimmtes Kalenderjahr angehen; ebenso liegt die Sache bei den Betriebsausgaben und Werbungskosten. S. 208-209, wO.“*

Dieser Grundsatz sei von der ständigen Judikatur des Reichsfinanzhofes, Bundesfinanzhofes, Verfassungsgerichts, Verwaltungsgerichts, Unabhängigen Finanzsenats in ständiger Rechtsprechung kontinuierlich judiziert.

Weitere Angaben wurden nicht gemacht. Die konkreten, im Vorhalt angeführten Fragen zum Leistungsinhalt, -umfang etc., wurden nicht beantwortet.

Anlässlich einer persönlichen **Vorsprache** des steuerlichen Vertreters des Bf. am 5.3.2014 wurden ergänzend 2 Blätter, betitelt „Leistungsverzeichnis f. Kunden, 4.3.2014“, den Bf. betreffend, beigebracht. Es handelte sich um Verzeichnisse in denen die Tätigkeit, das betroffene Jahr, der Leistungstag, der Mitarbeiter, Stundenanzahl und das Honorar samt ergänzendem Text angeführt waren.

Ein Leistungsverzeichnis entsprach hinsichtlich der Netto-Rechnungssumme, der Belegnummer und des Datums der vorliegenden strittigen Rechnung vom 7.10.2010. Die jeweils angeführten Leistungen waren in den Jahren 2009 und 2010 erbracht worden und betrafen die Jahre 2008, 2009 und 2010.

Im zweiten Verzeichnis waren Barauslagen von Euro 25.000 angeführt. Der strittigen Rechnung vom 31.12.2010 war dieses Verzeichnis nicht zuordenbar; weder Belegnummer noch Betragshöhe waren ident. Angaben zum Zahlungszeitpunkt der Honorare durch den Bf. wurden nicht gemacht.

Am 11.4.2014 teilte der steuerliche Vertreter per neuerlichem E-Mail mit, dass am 1.3.2010 ein Betrag von Euro 15.013,90 durch den Bf. bezahlt worden sei. Die Entrichtung sei durch Abbuchung/Übertragung vom Steuerkonto des Bf. erfolgt. Ein Auszug aus finanzonline über die Daten des Steuerkontos betreffend das Jahr 2010 war dem E-Mail als Anhang beigelegt.

Die Beschwerde wurde auf den Betrag von Euro 15.013,90 eingeschränkt.

Mit Schreiben vom 28.5.2014 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgenommen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Im Sinne des **§ 323 Abs. 38 BAO gF** sind durch das Bundesfinanzgericht (BFG) die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Gegenständlich ist somit über die nunmehr als Beschwerde geltende Berufung des Bf. zu entscheiden.

Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdefall, ob der negative Betrag iHv Euro 31.918,85, der unter „Einkünfte aus selbständiger Arbeit“ in der Einkommensteuererklärung des Bf. für das Jahr 2010 angeführt wurde, auf nachträglichen Betriebsausgaben aus Aufwendungen für Steuer- und Rechtsberatung im Zusammenhang mit der ehemaligen Tätigkeit des Bf. beruhte und damit abzugsfähig war.

Gemäß **§ 4 Abs. 4 EStG 1988** sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Wesentlich dabei ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH der „Veranlassungszusammenhang“. Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten liegen dann vor, wenn die Ausgaben aus betrieblichen oder beruflichen Gründen erwachsen, d.h. mit diesen in Zusammenhang stehen. Auch nach Beendigung eines Betriebes oder einer Tätigkeit können derartige Ausgaben abzugsfähig sein.

Gemäß **§ 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988** zählen zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 EStG auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen oder ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit. Dies bedeutet, dass die Steuerpflicht nicht mit der Einstellung einer zu Einkünften führenden Tätigkeit endet. Dabei finden nachträgliche Ausgaben dann Berücksichtigung wenn sie mit der ehemaligen Tätigkeit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Wie den Veranlagungsakten zu entnehmen war, war der Bf. im Jahr 2010 Pensionsbezieher (seit 1998) und gemäß **§ 4 Abs. 3 EStG 1988** Einnahmen-/Ausgaben-Rechner.

Er war in der Vergangenheit an der GmbH zu 100% beteiligt und alleiniger Geschäftsführer gewesen. Als Folge des, in den Jahren 1993 bis 1999, bei der GmbH geführten Ausgleichs- bzw. Konkursverfahrens kam es im Jahr 1999 infolge Haftungsinanspruchnahme zum Privatkonkurs des Bf. Der für den 7-jährigen Zeitraum vorgelegte Zahlungsplan wurde durch den Bf. bis zum Jahr 2006 erfüllt. Der Konkurs der GmbH wurde bereits mit Gerichtsbeschluss vom 22.1.1999 mangels Kostendeckung aufgehoben; die Löschung im Firmenbuch erfolgte mit Eintragung vom 6.1.2000.

Im gegenständlichen Verfahren wurde vorgebracht, dass die im Jahr 2010 zum Abzug beantragten negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv Euro 31.918,85 mit der ehemaligen Tätigkeit des Bf. und den umfangreichen Maßnahmen zur wirtschaftlichen Sanierung des Bf. in Zusammenhang gestanden seien und daher als nachträgliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien.

Der Betrag iHv Euro 31.918,85, der aus zwei Honorarnoten für steuerliche und rechtliche Beratung resultierte, wurde im Laufe des Rechtsmittelverfahrens auf den, nach Angaben des steuerlichen Vertreters, durch Überrechnung beglichenen Betrag von Euro 15.013,90 eingeschränkt.

Wie den beigebrachten Honorarnoten vom 7.10.2010 iHv netto Euro 2.573,01 und vom 31.12.2010 iHv netto Euro 24.026,03 zu entnehmen war, wurden seitens des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters WP an den Bf. Leistungen aus den Jahren 2009

und 2010 für Jahresabschlüsse 2008 – 2010 sowie für Steuer- und Rechtsberatung verrechnet. Als Leistungszeiträume waren in den Honorarnoten die Jahre 2009 und 2010 angegeben.

Von den beiden, dem BFG am 5.3.2014, vorgelegten Leistungsverzeichnissen war eines hinsichtlich des Belegdatums und der Netto-Rechnungssumme der Honorarnote vom 7.10.2010 zuordenbar.

Das zweite Verzeichnis war weder hinsichtlich der Betragshöhe (25.023,09), des Belegdatums (17.12.2009), der Belegnummer (50) noch hinsichtlich der angegebenen Leistung (Barauslagen) der zweiten Honorarnote vom 31.12.2010 über verrechnete Steuer- und Rechtsberatung zuordenbar. Es lagen daher zur zweiten Honorarnote keine Unterlagen vor, aus denen ersichtlich gewesen wäre, welche konkreten Leistungen nun tatsächlich der Verrechnung der „Steuer- und Rechtsberatung“ zugrunde gelegen waren.

Wenn im Verfahren vorgebracht wurde, dass es sich bei den abgerechneten Leistungen um *„die gesamte steuerliche, wirtschaftliche und teilweise rechtliche Vertretung des Bf. persönlich und teilweise auch die GmbH betreffend gehandelt habe. Bezüglich der GmbH habe es sich um die laufende Buchhaltung, Jahresabschlüsse, Durchführung von Betriebsprüfungen und insbesondere um Abwehr von Geschäftsführerhaftungsansprüchen gehandelt.“*, so wurden mit den vorgelegten Unterlagen diesbezüglich keine Nachweise erbracht.

Aufgrund des Inhalts der vorgelegten Unterlagen (Honorarnoten und Verzeichnisse), war nicht festzustellen, dass die verrechneten Honorare mit der ehemaligen Tätigkeit des Bf. als Geschäftsführer der GmbH in wirtschaftlichem Zusammenhang standen. Die GmbH war bereits im Jahr 2000 im Firmenbuch gelöscht worden. Es waren für diese für die angegebenen Leistungszeiträume, nämlich die Jahre 2008 – 2010 weder Jahresabschlüsse zu erstellen, eine laufende Buchhaltung zu führen, Betriebsprüfungen durchzuführen, noch war davon auszugehen, dass viele Jahre nach Beendigung der GmbH Beratungsleistungen in diesem Zusammenhang erforderlich waren.

Auch zum im Jahr 2006 beendeten Privatkonkurs und zu im Zuge dessen übernommenen Haftungen war aufgrund der Angaben in den Honorarnoten keine Verbindung herzustellen.

Es war aber auch dem Argument des Bf. nicht zu folgen, dass eine Leistungsverrechnung erst im Jahr 2010 erfolgt sei, weil es eine im Zuge des Privatkonkurses getroffene Vereinbarung gegeben habe, wonach „seinerzeit“ nicht abgerechnete Leistungen erst in den Folgejahren hätten abgerechnet werden sollen.

Zum einen wurden auch im Zuge der Vorhaltsbeantwortung gegenüber dem BFG keine konkreten Angaben hinsichtlich des Inhalts und der betroffenen Zeiträume, einer solchen Vereinbarung gemacht. Zum anderen betrafen die in den Honorarnoten angegebenen Leistungszeiträume die Jahre 2009 und 2010 und in diesen Jahren erbrachte Tätigkeiten.

Aufgrund der vorliegenden Unterlagen war daher festzustellen, dass im Jahr 2010 keine Leistungen aus früheren, „seinerzeitigen“ Jahren, ggf. auch schon vor 1999 erbrachte

Leistungen, die mit der ehemaligen Tätigkeit des Bf. in Zusammenhang standen, zur Verrechnung kamen.

Der für die Anerkennung und Feststellung nachträglicher Betriebsausgaben nötige Veranlassungszusammenhang (vgl. VwGH 3.11.2005, 2002/15/0070; VwGH 25.11.2010, 2009/15/0126) und der wirtschaftliche Zusammenhang mit der ehemaligen Tätigkeit des Bf. waren somit hier nicht gegeben.

Es lagen somit hinsichtlich der mit den beiden Honorarnoten verrechneten Leistungen keine abzugsfähigen nachträglichen Betriebsausgaben vor. Eine Berücksichtigung der Honorare als negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit war somit zu versagen.

Hinsichtlich der mit der Honorarnote vom 7.10.2010 verrechneten Leistungen für Jahresabschlüsse 2008 – 2010 könnte in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen werden, dass es sich um die Erstellung der Jahresabschlüsse des Bf. gehandelt hat und somit vom Vorliegen von Sonderausgaben gemäß **§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988** auszugehen wäre.

Steuerberatungskosten sind dann Sonderausgaben, wenn diese an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden und nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten vorliegen. Wesentlich für deren Abzugsfähigkeit ist jedoch, dass die verrechneten Leistungen auch tatsächlich bezahlt worden sind.

Gemäß **§ 19 Abs. 2 EStG 1988** sind Ausgaben in jenem Kalenderjahr absetzbar, in dem sie geleistet worden sind. Ein entsprechender Zahlungsnachweis ist zu erbringen. Dies gilt sowohl für Betriebs- als auch für Sonderausgaben.

Das Vorbringen, dass eine Zahlung durch Überrechnung bzw. Übertragung eines Betrages von Euro 15.013,90 am 1.3.2010 vom Steuerkonto des Bf. erfolgt sei, stellt jedoch keinen derartigen Zahlungsnachweis dar.

Die seitens des steuerlichen Vertreters angesprochene Übertragung vom Steuerkonto des Bf. erfolgte am 1.3.2010.

Zu diesem Zeitpunkt waren die in Rede stehenden Honorarnoten noch nicht an den Bf. gelegt. Die Rechnungslegungen erfolgten erst mit Datum 7.10.2010 und 31.12.2010 und sollten die Zahlungen laut Honorarnoten innerhalb von 14 Tagen auf das Bankkonto des Rechnungsausstellers erfolgen. Es war daher von zu diesen Zeitpunkten unbezahlten Honoraren auszugehen.

Mit der angesprochenen Übertragung des Betrages am 1.3.2010 von Euro 15.013,90 vom Steuerkonto des Bf. wurde weder dem Grunde, noch der Höhe nach ein Zahlungsfluss hinsichtlich der in Rede stehenden Honorarnoten nachgewiesen und war der Beschwerde somit schon aus diesem Grund der Erfolg zu versagen.

Auch durch die Einschränkung der Beschwerde auf den Betrag von Euro 15.013,90 war der Beschwerde kein Erfolg beschieden. Der Übertragungsbetrag war den viel später ergangenen Honorarnoten nicht zuordenbar.

Ergänzend wird festgehalten, dass die in Rede stehende Übertragung zudem nicht an den auf den beschwerdegegenständlichen Honorarnoten angeführten Wirtschaftsprüfer,

sondern an eine E.GmbH erfolgte. Auf welcher Grundlage diese Übertragung vom 1.3.2010 auch erfolgte, ein Zusammenhang zu den verfahrensgegenständlichen Honoraren war nicht feststellbar, sodass weder ein Zahlungsnachweis für die gesamten Honorare noch, aufgrund der Betragshöhe, für einen Teil davon, gegeben war.

Da auch den gesetzlichen Grundlagen für die Anerkennung als Sonderausgaben nicht entsprochen worden war, war auch eine Anerkennung des aus der Honorarnote vom 7.10.2010 resultierenden Betrages als Sonderausgaben zu versagen.

Die Entscheidung über die Beschwerde war spruchgemäß zu treffen.

### **Zur Zulässigkeit einer Revision**

Eine ordentliche Revision ist nicht zulässig, da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und das vorliegende Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Wien, am 12. Juni 2014