



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J, vertreten durch P, vom 9. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch A, vom 7. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der Anlage zur Einkommensteuererklärung des Jahres 2002 beantragte der Berufungswerber unter anderem bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Absetzung von Beratungskosten in Höhe von € 30.176,74 als Werbungskosten.

Über (fernmündliches) Ersuchen des zuständigen Organs des Finanzamtes Zell am See (jetzt: Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See), wurden diesem die einzelnen Aufwendungen, die dieser Gesamtbetrag enthielt, bekannt gegeben. In einer ergänzenden schriftlichen Stellungnahme wurde ausgeführt, dass in diesem Betrag Kosten des Rechtsanwaltes in Höhe von € 21.557,58 enthalten seien, die im Zusammenhang mit der seinerzeitigen Betriebsaufgabe des protokollierten Einzelunternehmens des Berufungswerbers stünden.

Über nochmaliges Ersuchen des Organs wurde eine Kopie des Kontoblattes, die Honorarnote des Rechtsanwalts sowie Kopien der Urteile des Landesgerichts Salzburg zur „Rechtssache K“ (ehemaliger steuerlicher Vertreter des Berufungswerbers; Beklagter in diesem Rechtsstreit) und des Oberlandesgerichts Linz übersandt.

Den Urteilen des **Landesgerichts Salzburg** ist zu entnehmen, dass die eingereichten Klagen des Berufungswerbers gegen seinen ehemaligen steuerlichen Vertreter abgewiesen wurden. Gegen eine Klageabweisung wegen behaupteter Beratungsfehler wurde berufen. Dieser Berufung wurde vom **Oberlandesgericht Linz** keine Folge gegeben.

Im **Sachverhaltsteil** des Urteils des **Landesgerichts Salzburg** wegen behaupteter Beratungsfehler wird unter anderem ausgeführt, dass der Kläger (Berufungswerber) im Jahr 1993 sein (Einzel) Unternehmen umstrukturieren wollte. Dabei sei es ihm wesentlich gewesen, eine klare Haftungstrennung zwischen Betrieb und Privatbesitz vorzunehmen. Insbesondere sollte das Grundstück samt Gebäude, das im Einzelunternehmen betriebszugehörig gewesen sei, in den Privatbesitz überführt werden um es in weiterer Folge (wenn möglich) an das neu zu gründende Unternehmen oder auch andere Personen zu vermieten. Mit dieser Vorgabe habe sich der Kläger (Berufungswerber) an den Beklagten um fachmännische Beratung gewandt. Er habe die Umstrukturierung möglichst steuergünstig erreichen wollen. In mehreren Beratungen zwischen dem Kläger (Berufungswerber) und seinen ehemaligen Steuerberater sowie einem Mitarbeiter der Kanzlei des Beklagten seien mehrere Möglichkeiten besprochen worden. Unter anderem sei auch die Möglichkeit erwähnt worden eine Ges. m. b. H. & CO KG zu gründen. Letztlich habe sich der Kläger (Berufungswerber) entschieden, das Einzelunternehmen aufzugeben und eine Ges. m. b. H. zu gründen. Der Beklagte habe ihm die Vorteile dieser Umstrukturierungsmaßnahme insofern geschildert, als zwar Einkommensteuer anfallen würde, diese aber einem ermäßigten Steuersatz von rund 25% unterliege. Auch sei zwischen dem Kläger (Berufungswerber) und dem Beklagten besprochen worden, dass mit diesem Weg das Ziel, die Liegenschaft in das Privatvermögen des Klägers (Berufungswerber) zu übertragen erreicht werde, was auch tatsächlich der Fall gewesen sei. Der Kläger (Berufungswerber) sei auch darüber informiert gewesen, dass Einkommensteuer in Höhe von ca. ATS 600.000,00 anfallen werde. Am 2. Juni bzw. 3. Juni 1993 sei die Ges. m. b. H. gegründet worden. Mit Bescheid vom 12. Dezember 1995 habe das Finanzamt Zell am See dem Kläger (Berufungswerber) die Einkommensteuer (1993) vorgeschrieben. Dabei sei auf Grund der Übertragung der Liegenschaft in das Eigentum des Klägers (Berufungswerbers) ein Veräußerungsgewinn (ATS 2.267.450,00) entstanden, der bei Anwendung des ermäßigten Steuersatzes (§ 37 Abs. 1 EStG 1988) eine Steuerschuld von ATS 524.007,69 ergeben habe. Das vom Kläger (Berufungswerber) gewünschte Ziel einer haftungsrechtlichen Trennung des Grundvermögens vom Betrieb, wäre auch durch Gründung einer Ges. m. b. H. & CO KG erreicht worden, allerdings wäre die Liegenschaft, die zwar zivilrechtlich in das Eigentum des Klägers (Berufungswerbers) übertragen worden wäre, aber weiterhin als Sonderbetriebsvermögen „steuerhängig“ gewesen. Dies hätte zwar dazu geführt, dass im Zeitpunkt der Umgründung keine steuerliche Belastung angefallen wäre, aber im Falle einer Zerschlagung des Unternehmens durch einen Konkurs wäre es

ertragsteuerlich zur Aufdeckung von etwaigen stillen Reserven gekommen, die besteuert werden wären und möglicherweise zu einer höheren Einkommensteuerbelastung geführt hätte. Da der Kläger (Berufungswerber) letztlich die vorgeschriebene Einkommensteuer nicht bezahlt habe, sei diese Forderung zwangsweise betrieben worden.

Der Kläger (Berufungswerber) sei weiters vom Beklagten ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass es in seinem Aufgabenbereich liege, die (ausstehende) Stammeinlage zur Gänze einzufordern und dass ein Unterlassen eine Haftung des Klägers (Berufungswerbers) nach sich ziehen könne. Am 2. 2 1996 ist ein Ausgleichsverfahren über die im Jahr 1993 gegründete Kapitalgesellschaft eröffnet worden. Der Masseverwalter habe die ausstehende Stammeinlage eingefordert, die in Folge von Familienmitgliedern im Wege eines Vergleichs in Höhe von ATS 165.000,00 aufgebracht worden sei.

Im **Beweiswürdigungsteil** wird unter anderem ausgeführt, dass alle Beteiligten davon ausgegangen seien, dass vorrangiges Ziel des Klägers (Berufungswerber) gewesen sei, die Liegenschaft aus dem Unternehmen „herauszuhalten“. Dieses Ziel sei durch die vom Beklagten vorgeschlagene Variante erreicht worden.

In **rechtlicher Hinsicht** führte die Richterin unter anderem aus, dass eine Haftung des Beklagten für die ATS 524.009,34 übersteigende Klagssumme aus folgenden Gründen nicht in Betracht komme:

„So wurde der Kläger auf die anfallende Einkommensteuerbelastung hingewiesen. Er hat also mit deren Bezahlung rechnen müssen und sich auch damit einverstanden erklärt. Eine Zahlungsunfähigkeit des Beklagten hat der Kläger nicht zu verantworten.“

„Die ausstehende Stammeinlage einzufordern, ist eine Verpflichtung, die den Kläger als Geschäftsführer trifft. Das er dies nicht getan hat, ist keinesfalls dem Beklagten zu zurechnen. auch die allenfalls bestandene Verrechnungsmöglichkeit ändert daran nicht. Diese hätte lediglich die Forderung, die der Kläger gegen die „H“ hatte, reduziert. Einen Schaden für den Kläger kann das Gericht hieraus nicht ableiten.“

„Insgesamt war das Klagsbegehr daher abzuweisen.“

Der eingebrachten Berufung wurde vom **Oberlandesgericht Linz** keine Folge gegeben. Zur Schadenshöhe des Klägers (Berufungswerbers) wurde ausgeführt, dass sich dieser auf insgesamt ATS 710.682,78 belief. Darin enthalten sei ein Steuerschaden in Höhe von ATS 524.007,89 als Folge der Entnahme des Grundstücks sowie ein weiterer Schaden von ATS 165.000,00 wegen Abdeckung der rückständigen Stammeinlage.

Zur Entnahme der Liegenschaft wurde unter anderem ausgeführt, dass die Streitfrage, wann ertragsteuerlich eine Entnahme der Liegenschaft und eine Aufdeckung von etwaigen stillen Reserven vorliege und in welcher Höhe Einkommensteuer anfalle, ausschließlich eine Frage des Steuerrechts und keine Tat- und Beweisfrage sei. Auf steuerliche Fragen (ertragsteuerliche

Entnahme einer Liegenschaft, Aufdeckung stiller Reserven) sei inhaltlich nicht einzugehen, weil sich der Abweisungsgrund der Verjährung damit nicht beseitigen lasse.

Auf die Streitfrage, ob der Beklagte (ehemalige steuerliche Vertreter des Berufungswerbers) den Kläger (Berufungswerber) darauf hingewiesen habe, dass er die Stammeinlage zur Gänze einfordern müsse und dass ein Unterlassen des Einforderns seine Haftung nach sich ziehen könne, wurde ausgeführt, dass dies grundsätzlich nicht zum Aufgabenbereich eines Steuerberaters gehöre. Es sei nicht Aufgabe des Steuerberaters seinen Klienten über die handelsrechtliche Stellung eines Gesellschafters und Geschäftsführers und über zivilrechtliche Aufrechnungsmöglichkeiten zu informieren, soweit kein Zusammenhang mit steuerlichen Gesichtspunkten bestehe. Eine solche Rechtsbelehrung wäre allenfalls Aufgabe des Verfassers des Gesellschaftsvertrages gewesen, nicht aber die des Steuerberaters.

Die Abgabenbehörde erster Instanz anerkannte die geltend gemachten Aufwendungen für den Rechtsanwalt in dem erlassenen Einkommensteuerbescheid des Jahres 2002 nicht und auch nicht die nachträgliche Geltendmachung der Vorsteuer aus der Honorarnote des Rechtsanwaltes. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen seien, wobei für diese Aufwendungen ein unmittelbarer Zusammenhang mit den Einnahmen verlangt werde. Bei den Kosten für den geführten Zivilprozess wegen einer vermeintlich falschen Beratung anlässlich einer im Jahr 1993 erfolgten Betriebsveräußerung sei dieser Zusammenhang zu der nunmehr ausgeübten Vermietungstätigkeit nicht gegeben. Die beantragte Absetzung von € 21.557,58 werde daher nicht anerkannt und den Einkünften des Berufungswerbers aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2002 hinzugerechnet. Gleichfalls werde die in diesem Betrag enthaltene Umsatzsteuer als abzugsfähige Vorsteuer nicht anerkannt.

Gegen diese Bescheide (Einkommen- und Umsatzsteuer des Jahres 2002) wurde berufen und unter anderem ausgeführt, dass die geltend gemachten Beratungskosten noch in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der im Jahr 1993 erfolgten Betriebsaufgabe stünden. Die diesbezüglichen Honorarnoten des Rechtsanwaltes seien im Zuge der Beantwortung des (mündlichen) Bedenkenvorhalts vorgelegt worden. Aufwendungen, die nach Beendigung des Betriebes anfallen, seien bei Vorliegen eines Zusammenhangs mit der ehemaligen Tätigkeit als nachträgliche Betriebsausgaben abzugfähig (vgl. EStR 2000, Rz 1097). Es werde daher beantragt den im Jahr 2002 bezahlten Nettobetrag von € 19.049,69 als nachträgliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Weiters werde ersucht, die in den Honorarnoten des Rechtsanwalts enthaltene Umsatzsteuer in Höhe von € 2.507,90 zusätzlich als Vorsteuer zu berücksichtigen.

Die eingebrachte Berufung wurde abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass die Kosten eines Zivilprozesses nur dann Betriebsausgaben seien, wenn der Prozessgegenstand objektiv mit dem Betrieb in Verbindung stehe. Aus den aktenkundigen

Urteilen der Gerichte (Landesgericht Salzburg und Oberlandesgericht Linz) sei eindeutig zu ersehen, dass der Prozessgegenstand private (und nicht betriebliche) Verbindlichkeiten des Berufungswerbers betroffen habe, nämlich die Einkommensteuer und die Abdeckung der rückständigen Stammeinlage als Gesellschafter einer GmbH. Die Prozesskosten aus diesen Verfahrens seien daher keine betrieblichen Kosten und daher auch nicht als nachträgliche Betriebsausgaben anzusehen. Der geltend gemachte Vorsteuerabzug sei daher auch nicht in Ansatz zu bringen.

Gegen die Abweisung der Berufung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 wurde ein Antrag Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass der Berufungswerber seit 1982 in S einen Zweiradhandel mit angeschlossener Werkstatt als Einzelunternehmen geführt habe. Nach Beratung durch seinen damaligen steuerlichen Vertreter im Jahr 1993 habe der Berufungswerber eine Kapitalgesellschaft gegründet. Im Jahr 1993 habe der Berufungswerber das gesamte Betriebs- und Geschäftsvermögen an die neu gegründete Kapitalgesellschaft veräußert und der Erwerberin den Kaufpreis gestundet. Im Dezember 1995 sei dem Berufungswerber die Einkommensteuer aus diesem Verkauf vorgeschrieben worden. Im Februar 1996 wurde die vom Berufungswerber gegründete Kapitalgesellschaft insolvent. Im Zuge des Insolvenzverfahrens habe der Masseverwalter den Berufungswerber darauf aufmerksam gemacht, dass es möglich gewesen wäre seine bestehende Forderung aus dem Verkauf gegen die ausstehende Stammeinlage aufzurechnen. Weiters habe ihn der Masseverwalter darauf hingewiesen, dass es möglicherweise nach dem Umgründungssteuergesetz steuergünstigere Varianten gegeben hätte als die Gründung einer GmbH. Daraufhin habe der Berufungswerber beschlossen seinen ehemaligen Steuerberater zu klagen. Die Kosten dieser Klage (Anwaltskosten sowie die Kosten der Verfahren der Instanzen) seien im Jahr 2002 als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Aufwendungen die nach Beendigung eines Betriebes anfallen, seien bei Vorliegen eines Zusammenhangs mit der ehemaligen Tätigkeit als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig (vgl. EStR 2000, Rz 1097).

Es werde daher um Stattgabe des Berufungsbegehrens ersucht.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufung der Rechtsmittelbehörde (Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Salzburg, UFS, Salzburg) vor und verständigte den Berufungswerber von der Vorlage.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Keine nachträgliche Betriebsausgaben

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

- 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),
- einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 oder einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7,

und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger. Wenn nach einem verstorbenen Arbeitnehmer an dessen Rechtsnachfolger kein laufender Arbeitslohn bezahlt wird, hat die Besteuerung von Bezügen auf Grund der vom Arbeitgeber beim verstorbenen Arbeitnehmer zu beachtenden Besteuerungsmerkmale zu erfolgen. Soweit solche Bezüge in die Veranlagung einzubeziehen sind, sind sie bei der Veranlagung der Einkommensteuer des verstorbenen Arbeitnehmers zu berücksichtigen (§ 32, Z 2 EStG 1988).

Der Begriff der Einkünfte im Sinne des § 32, Z 2 EStG 1988 ist sowohl im positiven wie im negativen Sinn zu verstehen. Er umfasst daher nicht nur die nachträglichen Einnahmen, sondern auch die nachträglichen Ausgaben aus einer ehemaligen Tätigkeit oder einem früheren Rechtsverhältnis, also auch nachträgliche Betriebsausgaben und Werbungskosten. Zu den nachträglichen Betriebsausgaben zählen unter anderem vor allem Nachforderungen an Betriebssteuern (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 32, Tz 8.3).

Die Kosten eines Zivilprozesses sind nur dann nachträgliche Betriebsausgaben, wenn der Prozessgegenstand objektiv mit dem Betrieb zusammenhängt und die im Prozess strittigen Beträge in der Regel steuerlich zu erfassen sind. Keine Rolle spielt es, ob der Berufungswerber Kläger oder Beklagter ist, auf welche Weise der Prozess beendet wird (Urteil oder Vergleich), und ob es sich um eine Einzelfirma, eine Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft handelt (siehe VwGH 10. 12. 1991, 91/14/0154; Jakom/Lenneis, EStG § 4, Rz 330).

Im gegenständlichen Verfahren ist **unbestritten**, dass der Prozessgegenstand des vom Berufungswerber angestrengten Zivilprozesses

- die Einkommensteuer des Jahres 1993 auf Grund der Entnahme des Betriebsgrundstückes und des darauf befindlichen Gebäudes, sowie
- die vom Berufungswerber nicht zur Gänze einbezahlte Stammeinlage an der H, die der Masseverwalter im Insolvenzverfahren einforderte, betroffen hat.

Die Einkommensteuer in Höhe von ATS 524.007,89 ist keine (abzugsfähige) Betriebssteuer sondern eine nicht abzugsfähige Personensteuer. Dieser Prozessgegenstand steht nach Ansicht des Referenten des UFS, Salzburg somit objektiv betrachtet nicht mit dem ehemaligen Einzelunternehmen im Zusammenhang, sondern ist die (steuerliche) Folge der vorgenommenen

Entnahme des Betriebsgrundstückes und des darauf befindlichen Gebäudes in das Privatvermögen des Berufungswerbers. Die im Jahr 1993 vorgenommene Umstrukturierung des Unternehmens war von der Intention des Berufungswerbers getragen eine klare Haftungstrennung zwischen Betrieb und Privatbesitz vorzunehmen. Dies wurde durch die Entnahme des Grundstücks samt dem darauf befindlichen Gebäude aus dem Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens bewirkt. Das dieser Vorgang gewinnwirksam sein wird und dafür Einkommensteuer anfallen wird, war dem Berufungswerber bekannt.

Auch der weitere Prozessgegenstand – Inanspruchnahme der Haftung für die nicht eingeforderte Stammeinlage – hat objektiv betrachtet keinen Bezug zum ehemaligen Einzelunternehmen des Berufungswerbers sondern ist der Privatsphäre zuzuordnen. Außerdem war dem Berufungswerber bekannt, dass die Nichteinforderung der Stammeinlage eine Haftung des Berufungswerbers nach sich ziehen könne was dann im Insolvenzverfahren auch geschehen ist.

Der Prozessgegenstand dieses Zivilprozesses hat somit ausschließlich private und keine betriebliche Verbindlichkeiten betroffen. Die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen des Zivilprozesses als nachträgliche Betriebsausgaben kommt daher nach Ansicht des Referenten des UFS, Salzburg nicht in Betracht.

B) Keine abzugsfähigen Werbungskosten

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988).

Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dies gilt auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit EStG 1988).

Werbungskosten sind Wertabgaben (Geld oder geldwerte Güter), die durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind. Unter Werbungskosten sind Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen,

- die objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit – im gegenständlichen Verfahren mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen sowie
- unter kein Abzugsverbot gemäß § 20 EStG 1988 fallen.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stellen solche Aufwendungen Werbungskosten dar, die durch die Vermietung im Sinne des § 27 EStG 1988 veranlasst sind (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Allgemein, Tz 2 und 7).

Die geltend gemachten Aufwendungen – Kosten eines Zivilprozesses gegen den ehemaligen Parteienvertreter wegen eines behaupteten Beratungsfehlers – stehen nach Ansicht des Referenten des UFS, Salzburg in keinem objektiven Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Es stehen weder der „Steuerschaden“ (Einkommensteuer) noch die Inanspruchnahme der Haftung für die nicht eingeforderte Stammeinlage in einem objektiven Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Die geltend gemachten Aufwendungen sind privat veranlasst und fallen daher unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit EStG 1988.

Die Berufung war abzuweisen, weil die geltend gemachten Aufwendungen - Kosten eines Zivilprozesses gegen den ehemaligen steuerlichen Vertreter wegen eines behaupteten Beratungsfehlers – weder als nachträgliche Betriebsausgaben im Sinne des § 32, Z 2 EStG 1988 noch als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig sind.

Salzburg, am 30. Juli 2008