



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, geb. GebDat, Adresse, vertreten durch Mag. Clemens Ladstätter, Wirtschaftstreuhänder, 1050 Wien, Obere Amtshausgasse 1 - 3, vom 27. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk, vertreten durch AR Franz Danzinger bzw. AD RR Stefan Nemeth, vom 25. August 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2002 und Einkommensteuer 2003 werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt ist bei der Veranlagung des A (Bw.) zur Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 insoweit abgewichen, als es statt der geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 3.197,00 € (2002) bzw. 6.594,88 € (2003) lediglich den Pauschbetrag für Werbungskosten in Höhe von 132,00 € anerkannt hat. Die Einkommensteuer wurde wie folgt festgesetzt:

2002 in Höhe einer Gutschrift von 7,61 €

2003 in Höhe einer Gutschrift von 1.352,83 €.

Begründend führte das Finanzamt für das Jahr 2002 aus, wenn ein Geschäftsführer einer GmbH (nichtselbständig) zur Haftung von Abgabenschulden herangezogen werde, stellten diese im Sinne des § 16 EStG 1988 keine Werbungskosten dar, weil die Haftung des Vertreters ein Verschulden des Vertreters an der Nichtentrichtung (aus dem Vermögen der GmbH) voraussetze. Zahlungen, die infolge der schuldhaften Pflichtverletzung erwachsen, könnten keine Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen sein. Die beantragten Werbungskosten in Höhe von 3.197,00 € (2002) hätten daher nicht anerkannt werden können. In der Begründung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2003 führte das Finanzamt aus, bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt), sei von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 11.143,40 € durch 168 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert worden. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften sei das Einkommen rechnerisch mit 23.894,49 € ermittelt worden. Darauf sei der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 22,02 % ermittelt worden. Dieser Steuersatz sei hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquotiert auf die Einkünfte angewendet worden. Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber dem Antrag wurde auf die Begründung für das Jahr 2002 verwiesen. Strafverfügungen seien grundsätzlich auch dann keine Werbungskosten, wenn die Straftat in Ausübung des Berufes des Steuerpflichtigen begangen worden sei und private Interessen nicht berührt würden. Die beantragten Strafverfügungen hätten daher steuerlich nicht anerkannt werden können.

Gegen diese Bescheide hat der Bw. berufen und hinsichtlich der nicht anerkannten Werbungskosten betreffend Haftungsübernahme als Geschäftsführer (2002 in Höhe von 3.197,00 €, 2003 in Höhe von 3.239,90 €) erklärt, der Bw. sei gemäß § 9 BAO zur Haftung für Kommunalsteuer/Dienstgeberabgabe der Gesellschaft (GmbH) herangezogen worden. Unter Hinweis auf Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes erklärte der Bw. weiters, Anhaltspunkte für eine privat veranlasste Verhaltenskomponente seien von der Behörde nicht aufgezeigt worden und "für den VwGH" nicht erkennbar. Es wurde daher beantragt, die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 "aufzuheben und der Berufung stattzugeben".

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

Der Bw. hat einen Vorlageantrag eingebracht, die Berufung ergänzt und die geltend gemachten Werbungskosten wie folgt erläutert:

Verwaltungsstrafe wegen Arbeitszeitüberschreitung, Zahlungen 2003: 3.354,98 €

Gemeindeabgaben aus der Haftungsinanspruchnahme als Geschäftsführer im Ausgleich der GmbH im Jahr 1996, Zahlungen 2002: 3.197,70 €, 2003: 2.034,90 €

Zahlungen an die WGKK aus der Haftungsinanspruchnahme als Geschäftsführer im Ausgleich der GmbH im Jahr 1996, Zahlungen 2003: 600,00 €

Zahlungen an die Bank Austria Creditanstalt AG aus dem Konkurs der GmbH im Jahr 2001 (Wechselhaftung); Zahlungen 2002: 0,00 €, Zahlungen 2003: 605,00 €.

Begründend führte der Bw. hinsichtlich der Arbeitszeitüberschreitung aus, die "Verwaltungsabgabe" wegen Arbeitszeitüberschreitung sei als Werbungskosten anzuerkennen, weil das Fehlverhalten und die sich daraus ergebenden Folgen der betrieblichen Sphäre zuzuordnen seien. Die Arbeitszeitüberschreitungen seien betrieblich veranlasst gewesen. Die Gründe für die Arbeitszeitüberschreitung seien auch beruflich gewesen und eine private Verhaltenskomponente nicht erkennbar. Hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahmen für Gemeindeabgaben und durch die WGKK erklärte der Bw., diese stammten aus dem Ausgleich 1996. Der Versuch der Geschäftsführung, den Betrieb aufrecht zu erhalten und den Fortbestand der Arbeitsplätze zu sichern sowie sich ohne Insolvenzverfahren aus eigener Kraft zu sanieren sei fehlgeschlagen. Es habe der Ausgleich und später der Konkurs angemeldet werden müssen. Die weitere Aufrechterhaltung des Betriebes liege im betrieblichen Interesse. Die Abgabenschuldigkeiten aus der Haftungsinanspruchnahme stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit der zur Aufrechterhaltung des Betriebes notwendigerweise anfallenden Lohnkosten. Die Aufrechterhaltung des Betriebes sei nicht von einer privaten Verhaltenskomponente beeinflusst, weshalb kein Fehlverhalten vorliege, dass das Band zur beruflichen Veranlassung durchschneide.

Betreffend die Zahlungen an die Bank Austria Creditanstalt führte der Bw. aus, die Garantierklärungen der beiden Geschäftsführer gegenüber der finanzierenden Bank, welche im Konkurs 2001 schlagend geworden seien, seien von den Geschäftsführern abgegeben worden, um die langfristige Finanzierung des Unternehmens zu ermöglichen. Die Haftungsinanspruchnahme sei nicht aufgrund einer Pflichtverletzung sondern aufgrund der Garantierklärung erfolgt. Diese sei aus betrieblichen Motiven erfolgt, nämlich zur Sicherung des Fortbestandes der Produktion und der damit verbundenen Arbeitsplätze.

Im Zuge eines durchgeführten Vorhalteverfahrens wurde das Berufungsvorbringen insofern ergänzt, als der Bw. erklärte, der Verwaltungsgerichtshof habe (in seinem Erkenntnis vom 13.4.2005, 2001/13/0283) die Bescheide der Abgabenberufungskommission Wien betreffend Haftung nach §§ 7 und 54 WAO hinsichtlich der Kommunalsteuer/Dienstgeberabgabe 1-4/96 aufgehoben und habe der Magistrat der Stadt Wien in der Folge die bezahlten Beträge rückerstattet. Im Jahr 2002 seien Zahlungen in Höhe von 11 x 145,35 €, d.s. 1.598,85 €, im Jahr 2003 Zahlungen in Höhe von 12 x 145,35 €, d.s. 1.744,20 € geleistet worden (wobei 2005 aufgrund einer eingebrachten Verwaltungsgerichtshofbeschwerde ein Betrag von 3.642,64 € zurückerstattet worden sei. Zu den Strafen erklärte der Bw., es habe sich um Strafen betreffend eine Arbeitszeitüberschreitung gehandelt, die Mitarbeiter seien mit diesen Überschreitungen einverstanden gewesen, um den Betrieb vor dem Konkurs zu retten. Hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme GKK gehe der Bw. konform mit den Ausführungen im Vorhalt, wonach

diese Zahlungen als Werbungskosten absetzbar seien. Zahlungen aufgrund der Haftungsanspruchnahme durch die Bank seien aufgrund der Gesellschafterstellung nicht absetzbar.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Kommunalsteuer/Dienstgeberabgaben, Wiener GKK:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Sozialversicherungsbeiträge und Abgabenschuldsigkeiten, für welche der Bf. zur Haftung herangezogen worden war, betreffenden Erkenntnis vom 30. Mai 2001, 95/13/0288 die Auffassung vertreten, dass für die Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen sind, nicht allein entscheidend ist, ob diese in Erfüllung oder in Verletzung von dienstlichen Obliegenheiten angefallen sind. Anhaltspunkte für eine private Verhaltenskomponente habe die im damaligen Verfahren belangte Behörde nicht aufgezeigt und waren für den Verwaltungsgerichtshof auch nicht erkennbar. Zahlungen auf Grund einer solchen Haftungsanspruchnahme standen nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes mit der Funktion als Gesellschafter in keinem Zusammenhang. Dies werde insbesondere daraus deutlich, dass solche Haftungsanspruchnahmen auch Geschäftsführer von Gesellschaften m.b.H. treffen könnten, die an der Gesellschaft nicht beteiligt sind.

Diese Überlegungen treffen auch im gegenständlichen Fall zu. Der Bw. wurde zur Haftung nicht in seiner Eigenschaft als Gesellschafter herangezogen, sondern weil er Geschäftsführer der von ihm vertretenen Gesellschaft war. Hinsichtlich der Abgabenschuldsigkeiten gegenüber dem Magistrat der Stadt Wien hat dieser die Beträge, für welche der Bw. zur Haftung herangezogen worden war, überdies aufgrund des o.a. Verwaltungsgerichtshoferkenntnisses wieder zurückgezahlt, sodass insoweit ein Verschulden des Bw. an der Nichtentrichtung dieser Abgaben nicht feststeht. Hinsichtlich der GKK-Rückstände ist zwar das Handelsgericht Wien in seinem Urteil vom 4.4.2003, 34 Cg 120/01 von einem Verschulden des Bw. ausgegangen (aufgrund seiner Verurteilung wegen fahrlässiger Krida iSd § 159 StGB), doch trifft dieser Vorwurf den Bw. als Geschäftsführer der GmbH und nicht als deren Gesellschafter. Die Weiterführung des Unternehmens in dem offenkundigen Versuch, dieses zu erhalten, lässt auf eine berufliche Veranlassung der gegenständlichen Kosten schließen. Aus diesem Grund konnten daher die an den Magistrat der Stadt Wien geleisteten Zahlungen in Höhe von 1.598,85 € (2002) bzw. 1.744,20 € (2003) sowie die im Jahr 2003 an die Wiener GKK geleistete Zahlung in Höhe von 600,00 € als Werbungskosten anerkannt werden.

Arbeitszeitüberschreitung:

Über den Bw. wurden Strafen wegen Verwaltungsübertretungen nach dem AZG verhängt. Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Rechtssatz zum Erkenntnis vom 21.5.1980, Zl. 2848/79 ausgeführt, es würde dem Sinn einer Strafbestimmung widersprechen, würde man die gegen einen Betriebsinhaber verhängte gerichtliche Geldstrafe, nur weil zwischen ihr und der betrieblichen Tätigkeit eine Verbindung besteht, der betrieblichen Sphäre zurechnen und damit zum Abzug als Betriebsausgabe zulassen, sodass sie der Täter nur zum Teil persönlich tragen würde, während eine Ersatzfreiheitsstrafe, wie sich schon aus der Natur der Sache ergibt, ausschließlich den Bestraften treffen würde. Eine teilweise Überwälzung der Strafe auf den Abgabengläubiger würde dem Sinn einer Bestrafung also widersprechen. Nur wenn Strafen verschuldensunabhängig erfolgen oder lediglich ein geringes Verschulden voraussetzen und sich etwa auf die Nichteinhaltung bestimmter polizeilicher Vorschriften gründen, wäre eine andere Sichtweise geboten (vgl. VwGH vom 16.9.1992, 90/13/0063). Dass gegenständlich ein derart geringes Verschulden vorliegt, ist angesichts der Höhe der verhängten Strafe und der für den Fall der Uneinbringlichkeit festgesetzten Ersatzfreiheitsstrafe sowie der offenkundigen Wiederholung des strafwürdigen Verhaltens nicht anzunehmen. Die Verantwortung des Bw. hinsichtlich der Gründe für die Arbeitszeitüberschreitungen wurde bereits im Strafverfahren gewürdigt und ebenso wie seine persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse bei der Bemessung der Strafe berücksichtigt. Eine darüber hinausgehende Verringerung der Strafe im Einkommensteuerverfahren, auf welche noch dazu die im jeweiligen Jahr bestehenden Einkommensverhältnissen Einfluss hätten, würde dem Zweck der Strafe völlig widersprechen und die bei deren Bemessung angewendeten Grundsätze unterlaufen, weshalb diese Zahlungen nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

Zahlung aus der Inanspruchnahme der Wechselhaftung:

Diese Zahlungen wurden nach Angaben des Bw. aufgrund von Garantieerklärungen der beiden Geschäftsführer gegenüber der finanzierenden Bank geleistet. Zweck der Garantieerklärungen sei die Finanzierung des Unternehmens gewesen. Derartige Zahlungen stehen jedoch nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes mit der Stellung als Gesellschafter in Zusammenhang, weil es in erster Linie Sache der Gesellschafter ist, einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern. Damit liegen keine Werbungskosten vor (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 23.5.1996, 94/15/0069 und vom 22.4.2004, 2002/15/0151).

Aus den oben genannten Gründen war der Berufung daher teilweise stattzugeben.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 4. Oktober 2007