



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 2

GZ. RV/0880-I/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X.Y., Adresse, vom 8. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 9. August 2010 betreffend Einkommensteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

X.Y. war mit 51 % beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der S.GmbH.. X.Y. bezog als Geschäftsführer dieser GmbH Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG. Im Jahr 1999 wurde über das Vermögen dieser GmbH der Konkurs eröffnet. Mit rechtskräftigem Bescheid vom 28. Juli 2009 (Berufungsvorentscheidung) wurde der Geschäftsführer X.Y. gemäß § 9 BAO als Haftungspflichtiger für ausstehende Abgabenschuldigkeiten der GmbH im Ausmaß von 6.789,90 € herangezogen. Dieser Betrag wurde von ihm am 8. September 2009 durch Überweisung entrichtet. In seiner Einkommensteuererklärung 2009 machte X.Y. (im Folgenden: Bw.) diesen Haftungsbetrag

unter dem Titel nachträgliche Betriebsausgaben gemäß § 32 Z 2 EStG als (negative) Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG (Kennziffer 803) bei den "Sonstigen Einkünften" geltend.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2009 verweigerte das Finanzamt deren Ansatz und damit den Ausgleich mit den anderen positiven Einkünften.

Dagegen wendet sich die gegenständliche Berufung mit dem Vorbringen, bei diesen nachträglichen Betriebsausgaben gemäß § 32 Z 2 EStG handle es sich um jenen Betrag, zu dem er als Haftungspflichtiger gemäß § 9 BAO für die ausstehenden Abgabenschulden der im Konkurs befindlichen GmbH herangezogen wurde.

Diese Berufung wies das Finanzamt als unbegründet ab und stützte die Entscheidung tragend auf folgende Begründung:

"In Ihrer Berufung beantragen Sie die Berücksichtigung von Zahlungen infolge einer Inanspruchnahme aus der Haftung für Abgabenschuldigkeiten der S.GmbH..

Nun besagt § 32 EStG unter anderem, dass zu den Einkünften auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit zählen (nachträgliche Einnahmen bzw. Betriebsausgaben). Nach der Rechtsprechung und einschlägiger Fachliteratur sind Bürgschaftszahlungen eines Gesellschaftergeschäftsführers in erster Linie durch dessen Gesellschafterverhältnis veranlasst und entziehen sich damit dem Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den Geschäftsführereinkünften. Zahlungen aus der Haftung für Schulden einer durch Konkurs aufgelösten und im Firmenbuch gelöschten GmbH. können somit keine nachträglichen Betriebsausgaben sein, weil es am Zusammenhang mit ehemaligen Einkünften fehlt.

Die Zahlung in Höhe von 6.789,90 Euro aus der Haftungsübernahme für Abgabenschuldigkeiten der S.GmbH. stellt daher keine nachträgliche Betriebsausgabe dar. Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Auf die Berufungsvorentscheidung replizierend wird darin im Wesentlichen eingewendet, der Bw. sei nicht als Gesellschafter, sondern in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH als Haftender zur Zahlung ausstehender Abgabenschulden der GmbH herangezogen worden. Dies zeige sich schon dadurch, dass die Haftung gemäß § 9 BAO auch solche Geschäftsführer treffen könne, die nicht an der Gesellschaft beteiligt seien. Seine mittels Haftungsbescheid gemäß § 9 BAO erfolgte Heranziehung für nicht abgeführt Umsatzsteuer und Lohnabgaben stehe zweifellos mit seiner Stellung als ehemaliger Geschäftsführer der GmbH im Zusammenhang. Die im Jahr 2009 geleisteten Zahlungen seien somit als nachträgliche Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG 1988). Betriebsausgaben (gleich wie der inhaltsgleich gesehene Begriff

Werbungskosten) liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung bzw. beruflichen Tätigkeit in (kausalem) Zusammenhang stehen.

Der zu 51 % beteiligte Bw. bezog als Geschäftsführer der GmbH Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 EStG).

Nach § 32 Z 2 EStG gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Verrichtung im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG.

§ 32 Z 2 EStG stellt klar, dass die Steuerpflicht nicht mit der Einstellung einer zu Einkünften führenden Tätigkeit endet. Zu den Einkünften aus einer ehemaligen Tätigkeit zählen nicht nur nachträgliche Einnahmen, sondern auch nachträgliche Ausgaben. Sie gehören zu der Einkunftsart, zu der die aufgegebene Tätigkeit gehört hat (VwGH 22.03.1993, 91/13/0091).

Nachträgliche Betriebsausgaben liegen nur insoweit vor, als die Aufwendungen mit der ehemaligen Tätigkeit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Im vorliegenden Berufungsfall besteht Streit darüber, ob der vom Bw. infolge Haftungsinanspruchnahme (§ 9 Abs. 1 BAO) bezahlte Abgabenbetrag von 6.789,90 € im Zusammenhang mit seiner früheren Funktion als Geschäftsführer steht und als nachträgliche Betriebsausgabe zu negativen Einkünften aus selbständiger Arbeit führt. Das Finanzamt bestreitet dies mit den in der Berufungsvorentscheidung dargelegten Argumenten.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter (dazu zählen die Geschäftsführer als zur Vertretung der GmbH berufene Person) neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden kann.

Wird wie im Berufungsfall gegeben ein (Gesellschafter-) Geschäftsführer einer GmbH gemäß § 9 Abs. 1 BAO zur Haftung für Abgabenschulden der GmbH (hier: Umsatzsteuer und Lohnabgaben) herangezogen, ist für die Beurteilung der Frage, ob diese Aufwendungen als Werbungskosten (Betriebsausgaben) anzuerkennen sind, nicht allein entscheidend, ob diese in Erfüllung oder in Verletzung von dienstlichen Obliegenheiten angefallen sind. Wesentlich ist vielmehr, ob das Fehlverhalten der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist, oder ob es als private Verhaltenskomponente das Band zur beruflichen Veranlassung durchschneidet. Unter Hinweis auf jene Tatbestandsvoraussetzungen, bei deren Vorliegen ein Geschäftsführer für ausstehende Lohnabgaben bzw. Umsatzsteuer gemäß § 9 Abs. 1 BAO haftet, begründet nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates die dem Bw. anzulastende schuldhafte Pflichtverletzung keinen Anhaltspunkt für eine derartige private Verhaltenskomponente, die das Band zur beruflichen Veranlassung durchschneidet. Des Weiteren stehen Zahlungen auf

Grund einer Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 Abs. 1 BAO nach dem Gesetzeswortlaut ausschließlich mit der Funktion als Geschäftsführer, nicht aber mit jener eines Gesellschafters in Zusammenhang, ist doch die Heranziehung eines Geschäftsführers als Haftender völlig unabhängig davon, ob dieser Geschäftsführer an dieser Gesellschaft beteiligt ist oder nicht. Damit ist das Schicksal des Berufungsfalles bereits entschieden. Wenn nämlich das Finanzamt seine Rechtsansicht (siehe die Begründung der Berufungsvorentscheidung) auf jene Lehre (siehe Jakom, EStG, 3. Auflage, § 32, Rz 30 Einzelfälle "Bürgschaft") und Rechtsprechung stützt, die zu den Zahlungen eines vom Gesellschafter- Geschäftsführers zugunsten der GmbH eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung vorliegen und daraus für seinen Standpunkt etwas zu gewinnen trachtet, dann lässt es dabei an Sachverhalt entscheidend außer Acht, dass solche Bürgschaftszahlungen in erster Linie durch dessen Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und sich damit einem Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten bei den Geschäftsführer- Einkünften entziehen. Das Finanzamt verkennt schlussendlich dem Grunde nach, dass die Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 Abs. 1 BAO rechtlich nicht auf die Gesellschafterstellung des Bw. zurückgeht, sondern ihn in seiner Funktion als Geschäftsführer traf. Hierin abweichend von der Zahlung aus einer Bürgschaftsverpflichtung kann deshalb bei einem Gesellschafter- Geschäftsführer auch nicht begründet gefolgert werden, dass die Zahlung auf Grund einer solchen Haftungsinanspruchnahme in einem Zusammenhang mit seiner Funktion als Gesellschafter steht.

Über den vorliegenden Berufungsfall war daher unter Hinweis auf das einschlägige VwGH-Erkenntnis vom 30. 05.2001, Zl. 95/13/0288 und Lehre (Jakom, EStG, 3. Auflage, § 16 Rz 56, Stichwort "Haftungszahlungen") dahingehend zu entscheiden, dass die als Folge der Heranziehung des Bw. zur Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO geleistete Haftungszahlung von 6.789,90 € im kausalen Zusammenhang mit seiner früheren Funktion als Geschäftsführer der insolventen GmbH steht. Diese Aufwendungen von 6.789,90 € stellen nachträgliche Betriebsausgaben aus seiner Geschäftsführertätigkeit dar, die den Einkünften aus selbständiger sonstiger Arbeit zuzurechnen sind. In die Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte sind folglich die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit – 6.789,90 € einzubeziehen, während die (fälschlich als Einkünfte aus Leistungen erklärt) sonstigen Einkünfte mit 0 € anzusetzen sind.

Über die Berufung war im Ergebnis spruchgemäß abzusprechen. Die Bemessungsgrundlagen und der Steuerberechnung ergeben sich aus der Beilage.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 15. April 2011