



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Wien
Senat 4

GZ. RV/1699-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

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.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war vom 1. Jänner bis zum 31. Dezember 2002 als Vertreter bei der N GmbH unselbstständig tätig. Die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2002 reichte der Bw. am

21. Mai 2003 beim Finanzamt ein. In einer als „*Erläuterung zum Einkommen 2001 – Arbeitnehmerveranlagung 2001*“ bezeichneten Beilage beantragte der Bw. die Berücksichtigung folgender außergewöhnlicher Belastungen bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002:

Der Bw. sei in den Jahren 2000 und 2001 Mitglied des Aufsichtsrates der Firma A gewesen. Der Aufsichtsrat habe die Unternehmensberatung X mit der Prüfung der betriebswirtschaftlichen Situation der Firma A beauftragt. Die Kosten in Höhe von 713,86 Euro hätten vom Bw. übernommen werden müssen und seien am 2. April 2002 beglichen worden. Als Beilage werden der diesbezügliche Schriftverkehr, die Rechnung und der Zahlschein vorgelegt.

Als leitender Mitarbeiter der Firma B habe der Bw. im Oktober 2000 eine Garantieerklärung der Bank C zur Besicherung einer Zwischenfinanzierung unterzeichnet. Nachdem die endgültige Finanzierung nicht zustande gekommen sei, sei der Bw. von der Bank C zur Haftung herangezogen worden, wobei er im Rahmen eines gerichtlichen Vergleiches einen Betrag von 13.000,00 Euro zu bezahlen gehabt habe. Auf das Jahr 2002 sei davon ein Betrag von 12.000,00 Euro entfallen. Als Beilage seien der wesentliche Schriftverkehr und die Zahlungsbelege beigefügt.

Mit Bescheid vom 5. Juni 2003 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2002 entsprechend der vom Bw. eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2002 mit -450,56 Euro fest (Abgabengutschrift). Die lediglich in der Beilage zu der eingereichten Erklärung beantragten außergewöhnlichen Belastungen wurden vom Finanzamt ohne Begründung nicht berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 27. Juni 2003 erhob der Bw. gegen diesen Bescheid Berufung und führte in der Begründung folgendes aus:

Die in der Beilage vom 21. Mai 2003 dargestellten Aufwendungen in Höhe von 713,86 Euro und 12.000,00 Euro seien irrtümlich als außergewöhnliche Belastung beantragt worden. Diese Aufwendungen seien vom Bw. jedoch auf Grund seiner beruflichen Aktivitäten bezahlt worden, weshalb der Antrag gestellt werde, diese Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit Vorhalt vom 12. November 2003 forderte das Finanzamt den Bw. auf darzulegen, aus welchen Umständen er die Kosten der Zwischenfinanzierung der Firma B übernommen habe, auf welcher Grundlage die Garantierklärung gegenüber der Bank C beruhe und weshalb die Finanzierung durch die Bank C erfolglos geblieben sei. Die Funktion des Bw. bei der Firma B

sei zu erläutern, die Eigentumsverhältnisse und wirtschaftliche Lage der Firma B seien darzustellen. Die Zahlungsverpflichtung als Aufsichtsrat der Firma A sei aufzuklären.

Mit Schreiben vom 17. Dezember 2003 brachte der Bw. folgende Stellungnahme zum Vorhalt vom 12. November 2003 ein:

Der Bw. sei als Angestellter der Firma B (der Eintritt sei zum 1. September 2000 erfolgt) für die Bereiche Marketing und Technik verantwortlich gewesen. Im Oktober 2000 sei er aufgefordert worden, als Zeichen der Loyalität dem Unternehmen gegenüber bei gleichzeitiger Androhung einer Kündigung, die Garantie für die Bank C zur Absicherung eines Kontokorrentkredites zu unterschreiben. In Anbetracht seiner damaligen privaten Situation (die Mutter seiner Kinder sei Ende September an Krebs erkrankt, sie hätten zu diesem Zeitpunkt bereits seit mehreren Monaten getrennt gelebt und er habe sich eine kleine Eigentumswohnung auf Kredit gekauft um seine Kinder betreuen zu können) und der laut der damaligen Geschäftsführung guten finanziellen Lage der Firma B habe er die Garantieerklärung unterschrieben. Die finanzielle Absicherung sollte nur für einige Monate gelten und der Geschäftsgang schien sich positiv zu entwickeln. In der Folge sei dem Bw. auch die Position eines Geschäftsführers angeboten worden, welche er vom 15. Dezember 2000 bis 4. April 2001 auch ausgeübt habe. Nachdem der Bw. als Geschäftsführer in den Bereichen Marketing und Technik für den Aufbau der Unternehmenskonzepte, den technischen Betrieb und die erforderlichen Marketingaktivitäten zuständig gewesen sei, habe er gemeinsam mit den Eigentümern einen Businessplan entwickelt. Zusagen vom Eigentümer in Bezug auf vorhandene technische Ressourcen bzw. Kapitalzufuhr für die erforderlichen Investitionen seien in der Folge vom Eigentümer nicht eingehalten worden, weswegen der Bw. auch im Hinblick auf die private Situation als Geschäftsführer zurückgetreten sei.

Nachdem in der Folge die Eigentümer mehrmals eine Kapitalzufuhr bzw. Kapitalerhöhung zugesagt hätten, sei diese dann doch im Mai 2001 erfolgt. Gegen Ende Mai 2001 sei jedoch überraschend der Konkursantrag gestellt worden. In der weiteren Folge habe die Bank C den Bw. auf Zahlung des Garantiebetrages geklagt. Im Zuge der gerichtlichen Verhandlung sei festgestellt worden, dass die Bank C die Garantieerklärung nicht entsprechend dem Konsumentenschutzgesetz abgewickelt habe bzw. nicht den vertraglichen Bedingungen entsprechend gehandelt habe, weswegen ein Vergleich auf Bezahlung des halben Garantiebetrages geschlossen worden sei.

Der Bw. sei in die Finanzierungsaktivitäten nicht eingebunden gewesen. Als Geschäftsführer seien ihm nur unzureichende Auskünfte erteilt worden und er sei auch nicht in die Gespräche mit der Bank C eingebunden gewesen.

Mit Schreiben vom 18. Mai 2004 nahm der Bw. zur telefonischen Aufforderung des Finanzamtes, positive Perspektiven zur Rechtfertigung der Haftungsübernahme darzustellen, wie folgt Stellung:

Der Bw. sei nach einem über elfjährigem Dienstverhältnis bei einem anderen Unternehmen bei der Firma B per 1. September 2000 als leitender Angestellter für Marketing und Technik eingetreten. Bei dieser Entscheidung habe er die mit einem Start Up-Unternehmen in Zusammenhang stehenden Risiken soweit wie möglich eingegrenzt. Er habe Erkundigungen über die Gesellschafter der Firma B eingezogen und auch von Personen aus dem Investorenbereich positive Auskünfte erhalten. Er habe den damaligen Kreditschutzverband-Status nachgefragt und keinerlei negative Informationen erhalten. Seine Aufgabe bei der Firma B sei es gewesen, die im Marketing und in der Technik vorhandenen Grundlagen zu strukturieren und weiter auszubauen, sowie diese Bereiche für den eigentlichen Marktauftritt aufzubereiten. Die damaligen Geschäftsführer und der Hauptgesellschafter hätten glaubhaft dargestellt, dass der Geschäftsgang positiv und die finanziellen Grundlagen für den Betriebsbeginn entsprechend gewesen seien. Auch sei der Geschäftsgang in den ersten eineinhalb Monaten (Eintritt bis Haftungsübernahme) was die Anzahl der Neukunden anbelangt habe überaus erfolgreich gewesen. Es sei zum fraglichen Zeitpunkt bereits ein Kundenpotential vorhanden gewesen, welches im Hinblick auf Wachstum positiv zu bewerten gewesen sei. Mehrere namhafte Unternehmen seien bereits damals unter Vertrag gestanden. Sehr positiv habe sich in den ersten Monaten auch der technische Fortschritt in Bezug auf den für die angestrebten Dienstleistungen erforderlichen Systemausbau bzw. die grundlegenden Marketingmaßnahmen entwickelt. Die Zusagen der Gesellschafter, als Investoren das für die Startphase benötigte Kapital bereitzustellen und die positive Geschäftsentwicklung hätten ausreichende positive Perspektiven geboten und dazu geführt, die Haftung zu übernehmen. Außer einem Geschäftsbericht 1999 (welcher nur einen kurzen Zeitraum betroffen habe) und den Aussagen der damaligen Geschäftsführer seien dem Bw. keinerlei Unterlagen zur Verfügung gestanden. Auch sei von der Haftungsübernahme der Weiterverbleib des Bw. im Unternehmen abhängig gemacht worden.

Am 27. Mai 2004 wurde zur Klärung des Sachverhaltes betreffend die Garantieerklärung folgende Niederschrift mit dem Bw. aufgenommen:

Die Garantieerklärung des Bw. sei in der Hoffnung, seinen Arbeitsplatz und die Funktion eines Geschäftsführers beizubehalten, erfolgt. Zum Zeitpunkt der Abgabe der Garantieerklärung habe es keine fixe Zusage des Arbeitgebers bezüglich der Geschäftsführerfunktion gegeben. Eine Beteiligung an der Firma B sei dem Bw. zu diesem Zeitpunkt in Aussicht gestellt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 1. Juli 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Es sei strittig, inwieweit eine Haftungserklärung eines Arbeitnehmers für ein Darlehen, welches der Arbeitgeber in Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Sanierung des Unternehmens aufgenommen habe, Werbungskosten darstelle. Hiezu sei festzustellen, dass ein Dienstnehmer grundsätzlich dem Dienstgeber seine Arbeitskraft schulde, während der Einsatz finanzieller Mittel für den Betrieb des Dienstgebers nicht erforderlich sei. Nach dem Dienstantritt des Bw. am 1. September 2000 sei am 17. Oktober 2000 die gegenständliche Garantieerklärung abgegeben und am 15. Dezember die Übernahme der Geschäftsführerfunktion und eine Beteiligung am Unternehmen im Ausmaß von 2,78 % erfolgt. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise könne angenommen werden, dass in Hinblick auf den kurzen Zeitraum zwischen Dienstantritt und Beteiligung am Unternehmen, der Bw. bereits zum Zeitpunkt des Dienstantrittes, spätestens jedoch mit dem Zeitpunkt der Abgabe der Garantieerklärung, die Absicht einer Unternehmensbeteiligung verfolgt habe. Dadurch stelle sich der aus der Garantieerklärung abgeleitete Kostenaufwand als unternehmerisches Risiko dar, welches beim Bw. zu keinen Werbungskosten führen könne.

In seinem Vorlageantrag vom 23. Juli 2004 führte der Bw. aus, dass dem Antrag eines Kollegen in gleicher Sache von einem anderen Finanzamt gefolgt worden sei. Er beantrage die gleiche Behandlung und ersuche um Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten. Es sei unrichtig, dass in der Berufungsvorentscheidung angenommen werde, dass der Bw. zum Zeitpunkt der Unterzeichnung der Garantieerklärung bereits eine Beteiligung angestrebt habe. Der Bw. habe bereits mehrmals seine damalige private Situation dargestellt, welche, nachdem von Seiten des Eigentümers mit Kündigung gedroht worden sei, maßgebend für die Unterzeichnung der Garantieerklärung zur Sicherung des Arbeitsplatzes gewesen sei.

Mit Schreiben vom 3. August 2004 beantragte der Bw. die Berücksichtigung des Vertreterpauschales für den Veranlagungszeitraum 2002.

Am 20. Oktober 2004 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Werbungskosten Garantieerklärung

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Für den Abzug als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit ist es erforderlich, dass die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Tätigkeit stehen
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Die vom Bw. am 17. Oktober 2000 unterfertigte Garantievereinbarung ist ihrem Inhalt nach mit einer Bürgschaft vergleichbar. Nach ständiger Rechtsprechung können Aufwendungen eines Arbeitnehmers aus einer zu Gunsten des Arbeitgebers übernommenen Bürgschaft Werbungskosten sein, wenn die Bürgschaftsübernahme beruflich veranlasst war. Eine berufliche Veranlassung kann insbesondere im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen oder bei Bürgschaften zur Arbeitsplatzsicherung angenommen werden. Hingegen führt die Übernahme von Verpflichtungen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich nicht zu Werbungskosten, sondern zu Gesellschaftereinlagen, weil sie in der Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Sicherung der Geschäftsführerbezüge ist nur eine weitere Folge des primären Zwecks der Einlage, nämlich der Sicherung des Fortbestandes der Gesellschaft (VwGH 3.8.2004, 99/13/0252). In diesem Fall würde auch keine außergewöhnliche Belastung vorliegen (VwGH 13.10.1987, 86/14/0007).

Voraussetzung für die Anerkennung der dem Bw. im Jahr 2002 aus der Inanspruchnahme aus der Garantieverklärung entstandenen Aufwendungen in Höhe von 12.000,00 Euro als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 ist, dass diese Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner in den Jahren 2000 und 2001 ausgeübten nichtselbstständigen Tätigkeit für die B GmbH stehen. In weiterer Folge ist entscheidungserheblich, ob der Bw. die Garantieverpflichtung in der Absicht eingegangen ist, seine Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit bei der B GmbH zu sichern oder zu erhalten oder ob andere Gründe, etwa die Beteiligung an der B GmbH als Gesellschafter maßgeblich waren. Ausschlaggebend für die Beurteilung der Frage, ob der betreffende Betrag der Garantieverpflichtung als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 anerkannt werden kann, ist dabei die subjektive Absicht des Bw. im Zeitpunkt des Eingehens dieser Verpflichtung.

Die B GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 22. September 1999 gegründet. Der Bw. war seit 1. September 2000 Dienstnehmer der B GmbH, wobei der diesbezügliche schriftliche Dienstvertrag bereits am 19. April 2000 abgeschlossen worden ist. Zum Zeitpunkt des Eingehens der Garantieverpflichtung war der Bw. nicht Gesellschafter der B GmbH. Neben dem Bw. haben weitere vier Personen im Rahmen der Globalzessionsvereinbarung am 17. Oktober 2000 ebenfalls Garantieerklärungen für die B GmbH abgegeben. Dabei handelte es sich um zwei Gesellschafter und zwei Dienstnehmer der B GmbH.

Vom Bw. wurde vorgebracht, dass er zur Abgabe der Garantieerklärung zur Absicherung eines Kontokorrentkredites als Zeichen der Loyalität dem Unternehmen gegenüber aufgefordert worden sei. Laut seinen Angaben sei von der Haftungsübernahme auch sein Weiterverbleib im Unternehmen abhängig gemacht worden und sei er zum damaligen Zeitpunkt bestrebt gewesen, seine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu sichern. Er habe eine langjährige Stelle aufgegeben und eine Position in einem noch im Aufbau befindlichen Unternehmen übernommen. Blickt man auf die vom Bw. glaubwürdig dargestellte Gesamtsituation wird offensichtlich, dass er auf die Gehaltszahlungen der B GmbH geradezu angewiesen war. Daher ist seine Garantieübernahme für dieses Unternehmen, zumal sie für die Erlangung der zur Lebensführung notwendigen Einkünfte unabdingbar war, beruflich veranlasst.

Die vom Finanzamt vertretene Ansicht, dass der Bw. die Garantieverpflichtung nur in der Absicht einer Unternehmensbeteiligung übernommen habe, kann mangels näherer Begründung nicht nachvollzogen werden. Da der Bw. zum Zeitpunkt der Garantieübernahme an der B GmbH nicht beteiligt war, kann eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einlage nicht unterstellt werden.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass sich aus dem gegebenen Sachverhalt keine Indizien dafür ableiten lassen, dass der Bw. die betreffende Garantieerklärung aus privaten Motiven abgegeben hätte. Bei dem vom Bw. im Jahr 2002 auf Grund der Garantieerklärung geleisteten Betrag in Höhe von 12.000,00 Euro handelt es sich daher um Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988.

II) Aufwand Aufsichtsrat

Das Begehren des Bw. auf Abzug des Aufwandes in Höhe von 713,86 Euro aus seiner Tätigkeit als Aufsichtsrat der Firma A in den Jahren 2000 und 2001 wird wie folgt beurteilt:

Der Aktenlage kann entnommen werden, dass die vom Bw. ausgeübte Funktion als Aufsichtsrat der Firma A nicht entlohnt wurde. Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist das Einkommen der

Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§18), und außergewöhnlicher Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105. Da der Bw. die Funktion als Aufsichtsrat unentgeltlich ausgeübt hat, lag in den Jahren 2000 und 2001 keine Quelle von Einkünften iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 vor. Die vom Bw. geltend gemachten Werbungskosten für diese Tätigkeit als Aufsichtsrat sind daher keine Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Eine Berücksichtigung dieser Aufwendungen hätte zu erfolgen, wenn aus der Funktion im Aufsichtsrat Einkünfte resultiert hätten, was aber tatsächlich nicht der Fall war.

Die Nichtanerkennung der geltend gemachten Werbungskosten aus der Tätigkeit des Bw. als Aufsichtsrat der Firma A in Höhe von 713,86 Euro ist daher zu Recht erfolgt.

III) Durchschnittssätze für Werbungskosten

Gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 können zur Ermittlung von Werbungskosten vom Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden. Aufgrund der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. Nr. 32/1993, können ohne Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen die Werbungskosten für Vertreter (§ 1 Z 9) mit 5 v.H. der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich festgelegt werden. In § 5 wurde verordnet, dass bei Inanspruchnahme der Pauschbeträge, keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden können.

Vertreter in diesem Sinne sind Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenanbahnung tätig sind. Der Bw. ist laut Angaben des Arbeitgebers N GmbH für die Kundenanalyse, die Kundenbetreuung, die Geschäftsanbahnung und den Geschäftsabschluss für analytische Data Warehouse-Anwendungen im Bereich Marketing, Controlling und Risiko Management zuständig, wobei diese Tätigkeiten mehrheitlich im Außendienst erfolgen. Die oben genannte Verordnung ist also grundsätzlich für die Tätigkeit des Bw. anwendbar.

Da das Dienstverhältnis, in dem der Bw. von Jänner bis Dezember 2002 stand, der in der Verordnung geforderten Tätigkeit entspricht und die Aufwendungen des Bw. aus der übernommenen Garantieverpflichtung nicht im Zusammenhang mit diesem Dienstverhältnis standen, wird dem Begehrten des Bw. auf Anerkennung des Vertreterpauschales im Jahr 2002 entsprochen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 25. Jänner 2005