

TE Vwgh Erkenntnis 2023/6/28 Ro 2023/13/0002

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 28.06.2023

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

10/11 Vereinsrecht Versammlungsrecht

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §80 Abs1

BAO §9 Abs1

EStG 1988 §18 Abs1 Z6

EStG 1988 §18 Abs3 Z1

FinStrG §29 Abs2

VerG 2002 §5

VerG 2002 §5 Abs1

VwRallg

1. BAO § 80 heute
2. BAO § 80 gültig ab 01.01.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023
3. BAO § 80 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
4. BAO § 80 gültig von 01.01.1962 bis 30.12.2004

1. BAO § 9 heute
2. BAO § 9 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1988 § 18 heute
2. EStG 1988 § 18 gültig ab 20.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. EStG 1988 § 18 gültig von 28.03.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 12/2024
4. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2024 bis 27.03.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 188/2023
5. EStG 1988 § 18 gültig von 15.02.2022 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
6. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2021 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
7. EStG 1988 § 18 gültig von 15.08.2018 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 18 gültig von 25.05.2018 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
9. EStG 1988 § 18 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
10. EStG 1988 § 18 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
11. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

12. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
13. EStG 1988 § 18 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
14. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
15. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
16. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
17. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
18. EStG 1988 § 18 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 18 gültig von 29.12.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
20. EStG 1988 § 18 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
21. EStG 1988 § 18 gültig von 15.12.2012 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2012 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 94/2010
23. EStG 1988 § 18 gültig von 08.12.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
24. EStG 1988 § 18 gültig von 02.08.2011 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
25. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2011 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 18 gültig von 31.12.2010 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
27. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009
28. EStG 1988 § 18 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
29. EStG 1988 § 18 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
30. EStG 1988 § 18 gültig von 29.12.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
31. EStG 1988 § 18 gültig von 27.06.2006 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
32. EStG 1988 § 18 gültig von 10.06.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
33. EStG 1988 § 18 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
34. EStG 1988 § 18 gültig von 05.06.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
35. EStG 1988 § 18 gültig von 20.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
36. EStG 1988 § 18 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
37. EStG 1988 § 18 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
38. EStG 1988 § 18 gültig von 19.12.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
39. EStG 1988 § 18 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
40. EStG 1988 § 18 gültig von 15.07.1999 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
41. EStG 1988 § 18 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
42. EStG 1988 § 18 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
43. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.1994 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
44. EStG 1988 § 18 gültig von 21.04.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 253/1993
45. EStG 1988 § 18 gültig von 27.06.1992 bis 20.04.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
46. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.1991 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 10/1991
47. EStG 1988 § 18 gültig von 30.12.1989 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
48. EStG 1988 § 18 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 18 heute
2. EStG 1988 § 18 gültig ab 20.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. EStG 1988 § 18 gültig von 28.03.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 12/2024
4. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2024 bis 27.03.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 188/2023
5. EStG 1988 § 18 gültig von 15.02.2022 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
6. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2021 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
7. EStG 1988 § 18 gültig von 15.08.2018 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 18 gültig von 25.05.2018 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
9. EStG 1988 § 18 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
10. EStG 1988 § 18 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
11. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
12. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
13. EStG 1988 § 18 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
14. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

15. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
16. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
17. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
18. EStG 1988 § 18 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 18 gültig von 29.12.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
20. EStG 1988 § 18 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
21. EStG 1988 § 18 gültig von 15.12.2012 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2012 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 94/2010
23. EStG 1988 § 18 gültig von 08.12.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
24. EStG 1988 § 18 gültig von 02.08.2011 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
25. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2011 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 18 gültig von 31.12.2010 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
27. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009
28. EStG 1988 § 18 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
29. EStG 1988 § 18 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
30. EStG 1988 § 18 gültig von 29.12.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
31. EStG 1988 § 18 gültig von 27.06.2006 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
32. EStG 1988 § 18 gültig von 10.06.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
33. EStG 1988 § 18 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
34. EStG 1988 § 18 gültig von 05.06.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
35. EStG 1988 § 18 gültig von 20.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
36. EStG 1988 § 18 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
37. EStG 1988 § 18 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
38. EStG 1988 § 18 gültig von 19.12.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
39. EStG 1988 § 18 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
40. EStG 1988 § 18 gültig von 15.07.1999 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
41. EStG 1988 § 18 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
42. EStG 1988 § 18 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
43. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.1994 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
44. EStG 1988 § 18 gültig von 21.04.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 253/1993
45. EStG 1988 § 18 gültig von 27.06.1992 bis 20.04.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
46. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.1991 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 10/1991
47. EStG 1988 § 18 gültig von 30.12.1989 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
48. EStG 1988 § 18 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. FinStrG Art. 1 § 29 heute
2. FinStrG Art. 1 § 29 gültig ab 01.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
3. FinStrG Art. 1 § 29 gültig von 01.10.2014 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2014
4. FinStrG Art. 1 § 29 gültig von 01.03.2014 bis 30.09.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
5. FinStrG Art. 1 § 29 gültig von 15.12.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. FinStrG Art. 1 § 29 gültig von 01.01.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2010
7. FinStrG Art. 1 § 29 gültig von 01.01.1995 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
8. FinStrG Art. 1 § 29 gültig von 01.01.1986 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 571/1985

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Wien 2/20/21/22 in 1220 Wien, Dr. Adolf Schärf-Platz 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 2. August 2022, Zl. RV/7100628/2021, betreffend Einkommensteuer 2018 (mitbeteiligte Partei: H M in W, vertreten durch die Caroline Toifl Rechtsanwalt GmbH in 1030 Wien, Geusaugasse 17), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1

Der Mitbeteiligte machte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 u.a. Steuerberatsungskosten in Höhe von ca. 74.000 € als Sonderausgaben geltend.

2

Mit Bescheid vom 9. August 2019 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2018 erklärungs gemäß fest.

3

Mit Bescheiden vom 25. August 2020 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2018 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und setzte die Einkommensteuer für dieses Jahr neu fest; die geltend gemachten Steuerberatsungskosten wurden dabei nicht mehr als Sonderausgaben berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt, der Mitbeteiligte habe zu näher genannten Zeiträumen unterschiedliche Funktionen im Sportverein S bekleidet. Im November 2017 sei bei der Finanzstrafbehörde eine Selbstanzeige für den Zeitraum 1/2011 bis 6/2017 eingebracht worden. Darin sei offengelegt worden, dass durch den Verein Barzuwendungen, welche über die Beträge der „Sportlerpauschale“ hinausgegangen seien, teilweise zu Unrecht nicht der Lohnbesteuerung unterworfen und keine Lohnkonten geführt worden seien, womit es zu Abgabenverkürzungen gekommen sei. Die Offenlegung sei erfolgt für den Verein sowie für diverse Personen des Vereinsvorstandes, u.a. auch für den Mitbeteiligten. Im Anschluss an die Selbstanzeige sei es zu einer Prüfung (GPLA) gekommen; die Lohnabgaben seien dem Verein mit Haftungsbescheiden vorgeschrieben worden. Im Zuge der Einkommensteuererklärung 2018 habe der Mitbeteiligte Steuerberatsungskosten als Sonderausgaben geltend gemacht. Rechnungsadressat der Steuerberatsungskosten sei jeweils der Mitbeteiligte; dieser habe die Rechnungsbeträge auch gezahlt. Die Steuerberatsungskosten seien im Wesentlichen für die Einbringung der Selbstanzeige des Sportvereins und seiner Funktionäre, für die Betreuung der darauffolgenden Prüfung, für steuerrechtliche Beratung (Sportlerpauschale etc.) sowie für (finanz)strafrechtliche Beratung angefallen. Die geltend gemachten Zahlungen seien zum einen Betriebsausgaben des Vereins; zum anderen seien Zahlungen im Zusammenhang mit einer finanzstrafrechtlichen Beratung (Erstattung einer Selbstanzeige) nicht von § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 erfasst. Die geltend gemachten Steuerberatsungskosten seien daher nicht als Sonderausgaben abzugsfähig. Mit Bescheiden vom 25. August 2020 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2018 gemäß Paragraph 303, Absatz eins, BAO wieder auf und setzte die Einkommensteuer für dieses Jahr neu fest; die geltend gemachten Steuerberatsungskosten wurden dabei nicht mehr als Sonderausgaben berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt, der Mitbeteiligte habe zu näher genannten Zeiträumen unterschiedliche Funktionen im Sportverein S bekleidet. Im November 2017 sei bei der Finanzstrafbehörde eine Selbstanzeige für den Zeitraum 1 aus 2011, bis 6 aus 2017, eingebracht worden. Darin sei offengelegt worden, dass durch den Verein Barzuwendungen, welche über die Beträge der „Sportlerpauschale“ hinausgegangen seien, teilweise zu Unrecht nicht der Lohnbesteuerung unterworfen und keine Lohnkonten geführt worden seien, womit es zu Abgabenverkürzungen gekommen sei. Die Offenlegung sei erfolgt für den Verein sowie für diverse Personen des Vereinsvorstandes, u.a. auch für den Mitbeteiligten. Im Anschluss an die Selbstanzeige sei es zu einer Prüfung (GPLA) gekommen; die Lohnabgaben seien dem Verein mit Haftungsbescheiden vorgeschrieben worden. Im Zuge der Einkommensteuererklärung 2018 habe der Mitbeteiligte Steuerberatsungskosten als Sonderausgaben geltend gemacht. Rechnungsadressat der Steuerberatsungskosten sei jeweils der Mitbeteiligte; dieser habe die Rechnungsbeträge auch gezahlt. Die Steuerberatsungskosten seien im Wesentlichen für die Einbringung der Selbstanzeige des Sportvereins und seiner Funktionäre, für die Betreuung der darauffolgenden Prüfung, für steuerrechtliche Beratung (Sportlerpauschale etc.) sowie für (finanz)strafrechtliche Beratung angefallen. Die geltend gemachten Zahlungen seien zum einen Betriebsausgaben des Vereins; zum anderen seien Zahlungen im Zusammenhang mit einer finanzstrafrechtlichen Beratung (Erstattung einer Selbstanzeige) nicht von Paragraph 18, Absatz eins, Ziffer 6, EStG 1988 erfasst. Die geltend gemachten Steuerberatsungskosten seien daher nicht als Sonderausgaben abzugsfähig.

4

Der Mitbeteiligte erhob gegen den (neuen) Einkommensteuerbescheid Beschwerde.

5

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. Jänner 2021 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Der Mitbeteiligte beantragte die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

6

Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht den angefochtenen Bescheid ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei. Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht den angefochtenen Bescheid ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG zulässig sei.

7

Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, der Mitbeteiligte sei von April 2016 bis Juni 2017 Präsident eines Sportvereins gewesen. Zuvor habe er dort ab Februar 2015 die Funktion des zweiten Obmann-Stellvertreters und von Juni 2014 bis März 2016 jene des Schriftführers bekleidet. Nach den Statuten des Vereins werde dieser vom Präsidenten und dem geschäftsführenden Obmann nach außen vertreten. Den Verein bindende Schriftstücke seien vom Präsidenten und Schriftführer, in Geldangelegenheiten vom Präsidenten und Kassier zu zeichnen. Eine Aufgabenteilung im Präsidium sei nicht festgelegt gewesen.

8

Am 10. November 2017 sei durch den Mitbeteiligten für sich und weitere vier Funktionäre aus seiner Funktionsperiode sowie für den Verein eine Selbstanzeige erstattet worden, weil beim Verein angestellten Sportlern in den Jahren 2011 bis 2017 über die steuerfreien Pauschalen des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 hinaus Zahlungen geleistet worden seien, ohne dass Lohnkonten geführt und die Lohnsteuer entrichtet worden wäre. Der Mitbeteiligte habe von diesen Vorgängen ab dem Jahr 2015 Kenntnis gehabt. In der Selbstanzeige seien Verkürzungen in Höhe von insgesamt 221.443 € erklärt worden (Lohnsteuer, DB/DZ, Sozialversicherung, Beitrag zur betrieblichen Vorsorge, Kommunalsteuer, U-Bahnsteuer); davon seien 33.756 € an das Finanzamt, 172.220 € an Sozialversicherungsträger und der Rest an die Gemeinde überwiesen worden. Am 10. November 2017 sei durch den Mitbeteiligten für sich und weitere vier Funktionäre aus seiner Funktionsperiode sowie für den Verein eine Selbstanzeige erstattet worden, weil beim Verein angestellten Sportlern in den Jahren 2011 bis 2017 über die steuerfreien Pauschalen des Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 16 c, EStG 1988 hinaus Zahlungen geleistet worden seien, ohne dass Lohnkonten geführt und die Lohnsteuer entrichtet worden wäre. Der Mitbeteiligte habe von diesen Vorgängen ab dem Jahr 2015 Kenntnis gehabt. In der Selbstanzeige seien Verkürzungen in Höhe von insgesamt 221.443 € erklärt worden (Lohnsteuer, DB/DZ, Sozialversicherung, Beitrag zur betrieblichen Vorsorge, Kommunalsteuer, U-Bahnsteuer); davon seien 33.756 € an das Finanzamt, 172.220 € an Sozialversicherungsträger und der Rest an die Gemeinde überwiesen worden.

9

Die aus der Verkürzung resultierenden Rückstände an Lohnsteuer seien vom Mitbeteiligten entrichtet und von ihm und den anderen von der Selbstanzeige erfassten Funktionären zu ungefähr gleichen Teilen getragen worden. Die ebenfalls angefallenen Lohnnebenkosten gegenüber der Sozialversicherung habe der Mitbeteiligte zur Hälfte getragen, die andere Hälfte die übrigen Funktionäre. Sämtliche mit der Selbstanzeige und der Prüfung zusammenhängenden Honorarnoten von Steuerberatungskanzleien seien auf den Namen des Mitbeteiligten ausgestellt worden und seien alleine von ihm bezahlt und getragen worden.

10

Der Mitbeteiligte habe weder für die Abgaben noch für die ihm erwachsenen Verfahrenskosten nennenswerte Regressanstrengungen gegenüber dem Verein unternommen, weil er sie freiwillig übernommen habe. Es sei ihm nicht um die Abwehr einer aus seiner Organtätigkeit drohenden Haftung nach § 9 BAO, sondern lediglich um die Abwehr eines allenfalls drohenden Finanzstrafverfahrens gegangen, ohne den gewohnten Ablauf des Vereinsbetriebes durch behördliche Verfahren oder Zahlungsverpflichtungen zu gefährden. Der Mitbeteiligte habe weder für die Abgaben noch für die ihm erwachsenen Verfahrenskosten nennenswerte Regressanstrengungen gegenüber dem Verein unternommen, weil er sie freiwillig übernommen habe. Es sei ihm nicht um die Abwehr einer aus seiner Organtätigkeit drohenden Haftung nach Paragraph 9, BAO, sondern lediglich um die Abwehr eines allenfalls drohenden Finanzstrafverfahrens gegangen, ohne den gewohnten Ablauf des Vereinsbetriebes durch behördliche Verfahren oder Zahlungsverpflichtungen zu gefährden.

11

In der ersten Vereinssitzung, bei welcher der Mitbeteiligte anwesend gewesen sei (im Jahr 2014), habe der Kassier bekanntgegeben, dass Schulden von ca. 200.000 € bis 250.000 € bestünden, die sich aus offenen Rechnungen der Kantine, einem Kredit, offenen Wasserrechnungen, Kosten für den Tausch einer Wasserpumpe, Baumpflege und Instandhaltung von Plätzen, noch nicht ausbezahlte Sportlerpauschalen und für den laufenden Betrieb der

Sportanlage zusammensetzten. Durch private Zuschüsse der Vereinsfunktionäre im Ausmaß von ca. 230.000 € (davon 70.000 € durch den Mitbeteiligten) und durch die Akquisition neuer Sponsoren seien diese Vereinsschulden getilgt worden. In den Jahren 2015 und 2016 habe der Verein Gewinne erzielt. Im abweichenden Wirtschaftsjahr Juli 2016 bis Juni 2017 habe der Verein sodann einen Jahresverlust von rund 225.000 € ausgewiesen; darin enthalten sei ein „Aufwand GPLA“ (ebenfalls in Höhe von ca. 225.000 €), der vom Verein aber letztlich nicht getragen worden sei.

12

Im vorliegenden Fall hänge die potentielle Haftung des Mitbeteiligten mit einem unentgeltlichen und daher ertragsteuerlich unbeachtlichen Engagement als Funktionär eines gemeinnützigen Sportvereins zusammen. Die Ausgaben könnten daher bei ihm weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten darstellen. Dem Grunde nach seien die Steuerberatungskosten als Sonderausgaben zu betrachten, die dem Mitbeteiligten als potentiell Haftendem im Zusammenhang mit einem Steuerverfahren des Vereins erwachsen.

13

Die vom Mitbeteiligten beauftragten und bezahlten Beratungsleistungen stünden vordergründig nicht im Zusammenhang mit einer Abgabensache, sondern dienten vornehmlich dazu, im Rahmen eines Finanzstrafverfahrens eine Strafe abzuwenden. Die Beratung bzw. Vertretung in Finanzstrafverfahren ginge über den Begriff der Steuerberatungskosten hinaus. Nach Ansicht der Finanzadministration könnten aber Kosten einer Selbstanzeige Sonderausgaben darstellen.

14

Tatbestandsmerkmale der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG seien die Offenlegung des Sachverhaltes und die rechtzeitige Entrichtung der verkürzten Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden oder für die er zur Haftung herangezogen werden könne. Nach dem wirtschaftlichen Gehalt betreffe der Aufwand, der im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige betrieben werde, zum allergrößten Teil jene Handlungen, die erforderlich seien, um die Bemessungsgrundlagen einer Abgabe zu ermitteln und die Steuer zu entrichten. Wären diese Handlungen bereits ursprünglich gesetzt worden, stellten sie zweifelsfrei Steuerberatungskosten dar. Keine andere Wertung könne diesbezüglich getroffen werden, wenn die damit zusammenhängenden Ausgaben erst im Zuge einer Selbstanzeige anfielen. Damit sei es folgerichtig, dass Kosten einer Selbstanzeige Sonderausgaben sein könnten. Jener Teil der Beratung, der auf die tatsächliche Erstattung der Selbstanzeige entfalle, sei derart gering, dass er vernachlässigbar sei. Die Kosten einer Selbstanzeige seien damit grundsätzlich zur Gänze steuerlich abziehbar. Tatbestandsmerkmale der Selbstanzeige nach Paragraph 29, FinStrG seien die Offenlegung des Sachverhaltes und die rechtzeitige Entrichtung der verkürzten Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden oder für die er zur Haftung herangezogen werden könne. Nach dem wirtschaftlichen Gehalt betreffe der Aufwand, der im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige betrieben werde, zum allergrößten Teil jene Handlungen, die erforderlich seien, um die Bemessungsgrundlagen einer Abgabe zu ermitteln und die Steuer zu entrichten. Wären diese Handlungen bereits ursprünglich gesetzt worden, stellten sie zweifelsfrei Steuerberatungskosten dar. Keine andere Wertung könne diesbezüglich getroffen werden, wenn die damit zusammenhängenden Ausgaben erst im Zuge einer Selbstanzeige anfielen. Damit sei es folgerichtig, dass Kosten einer Selbstanzeige Sonderausgaben sein könnten. Jener Teil der Beratung, der auf die tatsächliche Erstattung der Selbstanzeige entfalle, sei derart gering, dass er vernachlässigbar sei. Die Kosten einer Selbstanzeige seien damit grundsätzlich zur Gänze steuerlich abziehbar.

15

Auch wenn der Mitbeteiligte erst ab dem Juni 2014 ein vertretungsbefugtes Organ des Vereins gewesen sei, könne auch für davor entstandene Abgabenansprüche eine Haftung bestehen, weil die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschulden erst mit deren Abstattung ende.

16

Eine Inanspruchnahme des Mitbeteiligten für die Jahre 2011 bis 2014 sei aber auszuschließen, denn einerseits wiege die Schuld der Vorgängerfunktionäre sicher schwerer als jene des Mitbeteiligten. Vor allem aber sei die finanzielle Lage des Vereins vor 2015 derart schlecht gewesen, dass keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden seien. Erst durch Maßnahmen, an denen der Mitbeteiligte maßgeblich beteiligt gewesen sei, habe die wirtschaftliche Lage derart verbessert werden können, dass der Verein überhaupt in die potentielle Möglichkeit versetzt worden sei, seine Abgabenschuldigkeiten zu begleichen. Eine diesbezügliche Untätigkeit des Mitbeteiligten habe somit zu keiner Verschlechterung, sondern im Gegenteil zu einer Verbesserung der Einbringlichkeit bezogen auf Altschulden und Abgabenverbindlichkeiten aus Vorperioden geführt.

17

Seinen Vorgänger als Präsident zur Haftung heranzuziehen, wäre im Rahmen des Ermessens weitaus eher geboten gewesen. Unabhängig von seinem Verhalten wären die Abgaben der Jahre 2011 bis 2014 nicht einbringlich gewesen. Damit scheide für den Zeitraum 2011 bis 2014 eine Haftung des Mitbeteiligten aus. Die bloß abstrakte Stellung als potentiell nach § 9 BAO Haftender könne nicht ausreichen, um Steuerberatungskosten, die den Verein beträfen, als eigene Steuerberatungskosten des Haftenden anzusehen. Seinen Vorgänger als Präsident zur Haftung heranzuziehen, wäre im Rahmen des Ermessens weitaus eher geboten gewesen. Unabhängig von seinem Verhalten wären die Abgaben der Jahre 2011 bis 2014 nicht einbringlich gewesen. Damit scheide für den Zeitraum 2011 bis 2014 eine Haftung des Mitbeteiligten aus. Die bloß abstrakte Stellung als potentiell nach Paragraph 9, BAO Haftender könne nicht ausreichen, um Steuerberatungskosten, die den Verein beträfen, als eigene Steuerberatungskosten des Haftenden anzusehen.

18

Eine tatsächliche Inanspruchnahme des Haftenden sei für seine Stellung als Abgabepflichtiger und damit Partei des Abgabenverfahrens nicht erforderlich. Seien aber grundlegende Tatbestandsmerkmale für eine Haftung nicht erfüllt, komme man nicht einmal als Abgabepflichtiger in Betracht. Ausgaben in Zusammenhang mit den Abgabensachen des Vereins könnten grundsätzlich nur insoweit geltend gemacht werden, als sie den Zeitraum 2015 bis 2017 beträfen. In diesem Zeitraum habe der Verein - unter Außerachtlassung der verkürzten Abgaben - Gewinne erwirtschaftet. Der Mitbeteiligte sei in jenem Zeitraum organschaftlicher Vertreter gewesen. Er habe die Schwarzgeldpraxis mitgetragen.

19

Ein von Anfang an sorgfältiges Wirtschaften hätte den Verein wohl nicht in die Lage gebracht, dass im Zeitpunkt der Selbstanzeige die bis dahin angefallenen Abgaben und Lohnnebenkosten nicht entrichtet werden könnten. Auch bei wirtschaftlich guter Führung und nachhaltigen Umsätzen und Gewinnen sei davon auszugehen, dass eine vollständige Abgabentrichtung durch den Verein nicht zu erwarten sei. Es erscheine daher zumindest möglich, dass für diesen Zeitraum eine Haftungsanspruchnahme des Mitbeteiligten gedroht hätte. Damit komme der Mitbeteiligte für Abgaben ab 2015 als Abgabenschuldner in Betracht. Es sei ihm daher Parteienstellung in den Abgabenverfahren des Vereins zuzugestehen.

20

Aus diesem eigenen Rechtsschutzinteresse heraus wären daher grundsätzlich Steuerberatungskosten, die den Verein für die Jahre 2015 bis 2017 beträfen, auch als eigene Steuerberatungskosten zu werten. Dabei erscheine die geschätzte Kostenaufteilung nach der jährlichen Anzahl der Dienstnehmer sachgerecht. Demzufolge entfielen 51,5 % der Beratungskosten auf den Zeitraum 2015 bis 2017.

21

Der Mitbeteiligte habe von vornherein im Sinn gehabt, für das Steuerverfahren des Vereins aufzukommen und sowohl die Verfahrenskosten als auch die Steuern des Vereins zu übernehmen. Es sei ihm in der ersten Linie nicht um die eigenen abgabenrechtlichen Interessen als Haftender gegangen. Er habe den Bestand des Vereins erhalten wollen. Sein Engagement stelle demnach eine verdeckte Einlage in die juristische Person dar, deren Mitglied er sei.

22

Für die Selbstanzeige sei es erforderlich gewesen, die Abgabe berechnen zu lassen und für ihre Entrichtung zu sorgen. Jeder fremde Dritte hätte jedoch im Anschluss daran danach getrachtet, die für den Verein nützlichen Ausgaben, also jene der Steuerberatung, die der Verein bei ordnungsgemäßer Gebarung ohnehin hätte aufwenden müssen, von diesem erstattet zu bekommen.

23

Vernachlässigbar sei, dass der Mitbeteiligte von seinen potentiell mithaftenden Vorstandskollegen, die er in der Selbstanzeige strafbefreiend mitgenannt habe, keinen Ersatz der Verfahrenskosten gefordert habe. Aufgrund seiner Letztverantwortung als Präsident und wegen seiner finanziell guten Stellung sei es wahrscheinlich gewesen, dass der Mitbeteiligte zur Haftung heranzuziehen gewesen wäre, nicht aber seine Kollegen. Somit sei deren Teilübernahme der Steuern und die Übernahme der Verfahrenskosten durch den Mitbeteiligten ein freundschaftlicher Abtausch zwischen ihnen gewesen. Gegenüber dem Verein stehe aber auf Seiten der die Abgaben übernehmenden Personen die Freiwilligkeit zur Rettung des Vereinsbetriebes im Vordergrund.

24

Durch diese augenscheinliche Freiwilligkeit seien die damit zusammenhängenden Ausgaben insoweit nicht als

Steuerberatungskosten zu verstehen, als sie die abgabenrechtlichen Interessen des Vereins betreffen.

25

Die Steuerberatungskosten zur Gänze als rein aus der Mitgliedstellung veranlasste Zahlungen für den Verein zu behandeln, wäre aber zu weitreichend. Ungeachtet der Freiwilligkeit bestehe ein Eigeninteresse des Haftungsverpflichteten, dass die Steuern des Vereins korrekt ermittelt würden und die Folgen des abgabenrechtlichen Handelns (oder Unterlassens) nicht in einem Finanzstrafverfahren mündeten. Auf eine Zwangsläufigkeit komme es im Rahmen des § 18 EStG 1988 nicht an. Die Steuerberatungskosten zur Gänze als rein aus der Mitgliedstellung veranlasste Zahlungen für den Verein zu behandeln, wäre aber zu weitreichend. Ungeachtet der Freiwilligkeit bestehe ein Eigeninteresse des Haftungsverpflichteten, dass die Steuern des Vereins korrekt ermittelt würden und die Folgen des abgabenrechtlichen Handelns (oder Unterlassens) nicht in einem Finanzstrafverfahren mündeten. Auf eine Zwangsläufigkeit komme es im Rahmen des Paragraph 18, EStG 1988 nicht an.

26

Die Interessenlage zwischen Verein und Haftenden zu quantifizieren, sei schwierig. Es sei sachgerecht, eine Hälfte-Teilung vorzunehmen.

27

Es sei daher die Hälfte der auf die Jahre 2015 bis 2017 entfallenden Steuerberatungskosten nach § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 als Sonderausgaben abzuziehen. Es sei daher die Hälfte der auf die Jahre 2015 bis 2017 entfallenden Steuerberatungskosten nach Paragraph 18, Absatz eins, Ziffer 6, EStG 1988 als Sonderausgaben abzuziehen.

28

Sowohl zu der Frage, ob Kosten einer Selbstanzeige Steuerberatungskosten iSd § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 seien, als auch zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Ausmaß ein potentiell nach § 9 BAO Haftender Steuerberatungskosten geltend machen könne, die für ein Abgabungsverfahren des Vertretenen aufgewendet würden, fehle höchstgerichtliche Rechtsprechung; daher sei die Revision zuzulassen gewesen. Sowohl zu der Frage, ob Kosten einer Selbstanzeige Steuerberatungskosten iSd Paragraph 18, Absatz eins, Ziffer 6, EStG 1988 seien, als auch zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Ausmaß ein potentiell nach Paragraph 9, BAO Haftender Steuerberatungskosten geltend machen könne, die für ein Abgabungsverfahren des Vertretenen aufgewendet würden, fehle höchstgerichtliche Rechtsprechung; daher sei die Revision zuzulassen gewesen.

29

Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts. Darin wird geltend gemacht, der Mitbeteiligte habe die Steuerberatungskosten, welche mit der abgabenrechtlichen Beratung des Vereins angefallen seien, freiwillig übernommen. Eine Verpflichtung zur Übernahme dieser Kosten habe nicht bestanden. Diese Aufwendungen seien keine Steuerberatungskosten iSd § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988. Kosten im Zusammenhang mit der Vorbereitung und Einbringung einer Selbstanzeige eines potentiell Haftungspflichtigen fielen nicht für die Beratung und Hilfeleistung in eigenen Abgabensachen an. Sofern der Abzug der für den Vertretenen übernommenen Steuerberatungskosten in Abgabensachen tatsächlich für zulässig erachtet werde, könne dies nur unter der Voraussetzung erfolgen, dass eine ernsthafte und nachweisliche Regressierung beim Vertretenen angestrengt werde. Eine Selbstanzeige werde grundsätzlich im Interesse des Abgabenschuldners eingebracht. Sofern mangels Einbringlichkeit einer Geldstrafe das Interesse zur Einbringung einer Selbstanzeige bei der Körperschaft nicht vorhanden sei, sei ausnahmsweise das Interesse der Organwalter an der Erstattung der Selbstanzeige höher einzustufen. In diesem Fall habe aber eine Kostenteilung anhand der Zahl der betroffenen Personen, für die die Selbstanzeige eingebracht worden sei, zu erfolgen. Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts. Darin wird geltend gemacht, der Mitbeteiligte habe die Steuerberatungskosten, welche mit der abgabenrechtlichen Beratung des Vereins angefallen seien, freiwillig übernommen. Eine Verpflichtung zur Übernahme dieser Kosten habe nicht bestanden. Diese Aufwendungen seien keine Steuerberatungskosten iSd Paragraph 18, Absatz eins, Ziffer 6, EStG 1988. Kosten im Zusammenhang mit der Vorbereitung und Einbringung einer Selbstanzeige eines potentiell Haftungspflichtigen fielen nicht für die Beratung und Hilfeleistung in eigenen Abgabensachen an. Sofern der Abzug der für den Vertretenen übernommenen Steuerberatungskosten in Abgabensachen tatsächlich für zulässig erachtet werde, könne dies nur unter der Voraussetzung erfolgen, dass eine ernsthafte und nachweisliche Regressierung beim Vertretenen angestrengt werde. Eine Selbstanzeige werde grundsätzlich im Interesse des Abgabenschuldners eingebracht. Sofern mangels Einbringlichkeit einer Geldstrafe das Interesse zur Einbringung einer Selbstanzeige bei der Körperschaft nicht vorhanden sei, sei ausnahmsweise das Interesse der Organwalter an der Erstattung der Selbstanzeige höher

einzustufen. In diesem Fall habe aber eine Kostenteilung anhand der Zahl der betroffenen Personen, für die die Selbstanzeige eingebracht worden sei, zu erfolgen.

30

Der Mitbeteiligte hat sich am Revisionsverfahren nicht beteiligt.

31

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

32

Die Revision ist zulässig und begründet.

33

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, für die Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Gemäß Paragraph 18, Absatz eins, Ziffer 6, EStG 1988 sind Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, für die Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

34

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Gemäß Paragraph 9, Absatz eins, BAO haften die in den Paragraphen 80, ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

35

Nach § 80 Abs. 1 BAO haben (u.a.) die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Nach Paragraph 80, Absatz eins, BAO haben (u.a.) die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

36

Bei einem Verein ist insoweit das Leitungsorgan zur Vertretung befugt (vgl. Ritz/Koran, BAO7, § 80 Tz 1). Bei einem Verein ist insoweit das Leitungsorgan zur Vertretung befugt vergleiche , Ritz/Koran, BAO7, Paragraph 80, Tz 1).

37

Gemäß § 67 Abs. 10 ASVG haften (u.a.) die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen im Rahmen ihrer Vertretungsmacht neben den durch sie vertretenen Beitragsschuldnern auch für die von diesen zu entrichtenden Sozialversicherungsbeiträge insoweit, als die Beiträge infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können (vgl. dazu z.B. VwGH 31.10.2022, Ra 2021/08/0038, mwN; vgl. auch § 58 Abs. 5 ASVG). Gemäß Paragraph 67, Absatz 10, ASVG haften (u.a.) die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen im Rahmen ihrer Vertretungsmacht neben den durch sie vertretenen Beitragsschuldnern auch für die von diesen zu entrichtenden Sozialversicherungsbeiträge insoweit, als die Beiträge infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können vergleiche , dazu z.B. VwGH 31.10.2022, Ra 2021/08/0038, mwN; vergleiche , auch Paragraph 58, Absatz 5, ASVG).

38

Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird nach § 29 Abs. 1 FinStrG insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige). Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird nach Paragraph 29, Absatz eins, FinStrG insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige).

39

War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt nach § 29 Abs. 2 FinStrG die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu

berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides zu laufen. War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmefall verbunden, so tritt nach Paragraph 29, Absatz 2, FinStrG die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (Paragraphen 201, und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides zu laufen.

40

Dass Steuerberatungskosten als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind, geht auf die 2. Einkommensteuergesetz-Novelle 1971, BGBl. Nr. 370 (damals als § 10 Abs. 1 Z 9 EStG 1967 angefügt) zurück. In den Erläuterungen zu dem damaligen Abänderungsantrag (Sten ProtNR 51. Sitzung 12. GP 4104 ff [4112]) wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt: Dass Steuerberatungskosten als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind, geht auf die

2. Einkommensteuergesetz-Novelle 1971, Bundesgesetzblatt, Nr. 370 (damals als Paragraph 10, Absatz eins, Ziffer 9, EStG 1967 angefügt) zurück. In den Erläuterungen zu dem damaligen Abänderungsantrag (Sten ProtNR 51. Sitzung 12. Gesetzgebungsperiode 4104, ff [4112]) wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt:

„Man kann von den Abgabepflichtigen nicht verlangen, daß sie die immer schwieriger werdenden Steuergesetze beachten, man kann die Abgabepflichtigen nicht unter Strafdrohung stellen und sie dann, wenn sie sich einer Steuerberatung bedienen, die Kosten dieser Steuerberatung nicht absetzen lassen, zumal auch die Finanzverwaltung höchstes Interesse hat, daß die Besteuerungsgrundlagen ordentlich ermittelt und auch die Erklärungen dem Gesetz gemäß vorgelegt werden.“

41

Der Begriff der Steuerberatungskosten umfasst allgemein die Beratung und Hilfeleistung in Abgabensachen. Er ist nicht auf bestimmte Steuerarten beschränkt (vgl. VwGH 24.10.2002, 98/15/0094). Der Begriff der Steuerberatungskosten umfasst allgemein die Beratung und Hilfeleistung in Abgabensachen. Er ist nicht auf bestimmte Steuerarten beschränkt vergleiche, VwGH 24.10.2002, 98/15/0094).

42

§ 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 sieht vor, dass nur näher genannte (hier nicht vorliegende) Ausgaben vom Steuerpflichtigen auch dann abgesetzt werden können, wenn der Steuerpflichtige sie für bestimmte nahestehende Personen leistet. Steuerberatungskosten können daher nur dann berücksichtigt werden, wenn es sich um eine Beratung des Abgabepflichtigen in dessen Angelegenheiten (in dessen Interesse) handelt. Das Gesetz enthält aber keine Einschränkung dahin, dass die Beratung nur materiell eigene Abgaben betreffen solle. Zweifellos wird es gerade in Fällen einer (drohenden) Haftung naheliegen und zweckmäßig sein, eine Beratung durch berufsrechtlich Befugte in Anspruch zu nehmen. Auch in Fällen einer drohenden (persönlichen) Haftung des Abgabepflichtigen für Abgaben dritter Personen, handelt es sich um eine Angelegenheit dieses Abgabepflichtigen (in dessen Interesse). Paragraph 18, Absatz 3, Ziffer eins, EStG 1988 sieht vor, dass nur näher genannte (hier nicht vorliegende) Ausgaben vom Steuerpflichtigen auch dann abgesetzt werden können, wenn der Steuerpflichtige sie für bestimmte nahestehende Personen leistet. Steuerberatungskosten können daher nur dann berücksichtigt werden, wenn es sich um eine Beratung des Abgabepflichtigen in dessen Angelegenheiten (in dessen Interesse) handelt. Das Gesetz enthält aber keine Einschränkung dahin, dass die Beratung nur materiell eigene Abgaben betreffen solle. Zweifellos wird es gerade in Fällen einer (drohenden) Haftung naheliegen und zweckmäßig sein, eine Beratung durch berufsrechtlich Befugte in Anspruch zu nehmen. Auch in Fällen einer drohenden (persönlichen) Haftung des Abgabepflichtigen für Abgaben dritter Personen, handelt es sich um eine Angelegenheit dieses Abgabepflichtigen (in dessen Interesse).

43

Die Materialien betonen auch, dass Abgabepflichtige „unter Strafdrohung“ gestellt werden. Eine Beratung und Hilfeleistung in Abgabensachen, um ein Strafverfahren zu vermeiden, ist somit ebenfalls vom Zweck der Regelung erfasst. Gerade die Verknüpfung einer möglichen Strafaufhebung mit einer Offenlegung und tatsächlichen Entrichtung auch der Beträge, für die der Abgabepflichtige zur Haftung herangezogen werden kann (§ 29 Abs. 2 FinStrG), begründet, dass die Beratung und Hilfeleistung auch in diesem Zusammenhang zu Sonderausgaben führen kann. Die Materialien betonen auch, dass Abgabepflichtige „unter Strafdrohung“ gestellt werden. Eine Beratung und Hilfeleistung in Abgabensachen, um ein Strafverfahren zu vermeiden, ist somit ebenfalls vom Zweck der Regelung erfasst. Gerade

die Verknüpfung einer möglichen Strafaufhebung mit einer Offenlegung und tatsächlichen Entrichtung auch der Beträge, für die der Abgabepflichtige zur Haftung herangezogen werden kann (Paragraph 29, Absatz 2, FinStrG), begründet, dass die Beratung und Hilfeleistung auch in diesem Zusammenhang zu Sonderausgaben führen kann.

44

Die Materialien betonen weiters das Interesse der Finanzverwaltung daran, dass die Besteuerungsgrundlagen „ordentlich ermittelt“ werden. Auch dieser Zweck spricht dafür, dass die Beratung und Hilfeleistung im Zusammenhang mit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen (auch betreffend eine mögliche Haftung), die (auch) zur Erstattung einer Selbstanzeige iSd § 29 Abs. 2 FinStrG erforderlich ist, zu Sonderausgaben führen kann. Die Materialien betonen weiters das Interesse der Finanzverwaltung daran, dass die Besteuerungsgrundlagen „ordentlich ermittelt“ werden. Auch dieser Zweck spricht dafür, dass die Beratung und Hilfeleistung im Zusammenhang mit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen (auch betreffend eine mögliche Haftung), die (auch) zur Erstattung einer Selbstanzeige iSd Paragraph 29, Absatz 2, FinStrG erforderlich ist, zu Sonderausgaben führen kann.

45

Der Verwaltungsgerichtshof schließt sich daher der Ansicht des Bundesfinanzgerichts an, dass Aufwendungen, die dadurch veranlasst sind, dass eine Selbstanzeige samt damit verbundener Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erstellt wird, als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind (wenn die Kosten an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden; soweit es sich nicht um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt). Dies gilt aber grundsätzlich nur für die Aufwendungen, die unmittelbar mit der Erstellung der Selbstanzeige verbunden waren, nicht aber für die Kosten der abgabenrechtlichen Betreuung des Vereins in der auf die Selbstanzeige folgenden Prüfung.

46

Da der Mitbeteiligte diese Aufwendungen im Hinblick auf ein sonst drohendes Strafverfahren eingegangen ist, kann auch nicht die Rede davon sein, dass der Mitbeteiligte diese Kosten freiwillig eingegangen wäre.

47

Der Verwaltungsgerichtshof teilt im vorliegenden Fall aber die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts betreffend die von diesem angenommene zeitliche Einschränkung nicht.

48

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass sich ein Geschäftsführer (Vertreter) bei Übernahme seiner Funktion darüber zu unterrichten hat, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene Gesellschaft (juristische Person) bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, weil die Pflicht der Gesellschaft zur Abgabentrachtung erst mit deren Abstattung endet. Die Gesellschaft bleibt verpflichtet, diese Abgabenschuldigkeiten zu erfüllen; zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer der Gesellschaft verhalten (vgl. z.B. VwGH 29.3.2021, Ra 2020/13/0102, mwN). Eine die Haftung begründende Pflichtverletzung des Vertreters besteht demnach dann, wenn er „bei oder nach“ Fälligkeit der Verbindlichkeit Mittel für die Bezahlung hatte und nicht, wenn auch nur anteilig, für die Abgabentilgung Sorge getragen hat (vgl. VwGH 28.6.2022, Ra 2020/13/0067, mwN). Dabei unterliegen auch Mittel, die der Vertreter selbst der Gesellschaft zur Verfügung stellt, der Verpflichtung zur Gleichbehandlung des Abgabengläubigers (vgl. VwGH 23.4.2021, Ra 2020/13/0108). Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass sich ein Geschäftsführer (Vertreter) bei Übernahme seiner Funktion darüber zu unterrichten hat, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene Gesellschaft (juristische Person) bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, weil die Pflicht der Gesellschaft zur Abgabentrachtung erst mit deren Abstattung endet. Die Gesellschaft bleibt verpflichtet, diese Abgabenschuldigkeiten zu erfüllen; zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer der Gesellschaft verhalten vergleiche , z.B. VwGH 29.3.2021, Ra 2020/13/0102, mwN). Eine die Haftung begründende Pflichtverletzung des Vertreters besteht demnach dann, wenn er „bei oder nach“ Fälligkeit der Verbindlichkeit Mittel für die Bezahlung hatte und nicht, wenn auch nur anteilig, für die Abgabentilgung Sorge getragen hat vergleiche , VwGH 28.6.2022, Ra 2020/13/0067, mwN). Dabei unterliegen auch Mittel, die der Vertreter selbst der Gesellschaft zur Verfügung stellt, der Verpflichtung zur Gleichbehandlung des Abgabengläubigers vergleiche , VwGH 23.4.2021, Ra 2020/13/0108).

49

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung musste der Mitbeteiligte auch für die Jahre, in denen er noch nicht vertretungsbefugtes Organ des Vereins war, mit einer Heranziehung zur Haftung rechnen. Ob und in welchem Ausmaß sich eine Minderung der Haftung des Mitbeteiligten im Hinblick auf die mögliche Heranziehung anderer Vertreter ergeben könnte (vgl. dazu z.B. VwGH 31.12.2020, Ra 2020/13/0084), war im Hinblick auf den auch bei gesetzmäßiger

Übung des Ermessens gegebenen Entscheidungsspielraum der Abgabenbehörde unsicher und aus Sicht des Mitbeteiligten spekulativ. Dieser Umstand ist daher nicht dazu geeignet, eine Reduktion des steuerlich zu berücksichtigenden Umfanges der tatsächlich getätigten Aufwendungen des Mitbeteiligten vorzunehmen. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung musste der Mitbeteiligte auch für die Jahre, in denen er noch nicht vertretungsbefugtes Organ des Vereins war, mit einer Heranziehung zur Haftung rechnen. Ob und in welchem Ausmaß sich eine Minderung der Haftung des Mitbeteiligten im Hinblick auf die mögliche Heranziehung anderer Vertreter ergeben könnte vergleiche, dazu z.B. VwGH 31.12.2020, Ra 2020/13/0084, war im Hinblick auf den auch bei gesetzmäßiger Übung des Ermessens gegebenen Entscheidungsspielraum der Abgabenbehörde unsicher und aus Sicht des Mitbeteiligten spekulativ. Dieser Umstand ist daher nicht dazu geeignet, eine Reduktion des steuerlich zu berücksichtigenden Umfanges der tatsächlich getätigten Aufwendungen des Mitbeteiligten vorzunehmen.

50

Zur Aufteilung der tatsächlich angefallenen Aufwendungen (auf den Mitbeteiligten und auf die weiteren in der Selbstanzeige angeführten Personen) ist zunächst festzuhalten, dass diese Aufwendungen unbestritten alleine vom Mitbeteiligten getragen wurden. Auch wenn diese Ausgaben erkennbar auch im Interesse anderer Personen erfolgten, so drohte dem Mitbeteiligten (abgesehen von der bereits erwähnten Ermessensübung) doch eine Haftung in voller Höhe der bisher nicht entrichteten Abgaben und nicht lediglich eine Haftung nach Köpfen. An der Höhe der Ausgaben hätte sich offenbar auch dann nichts geändert, wenn die damit entgoltenen Leistungen ausschließlich in seinem eigenen Interesse erbracht worden wären.

51

Zudem ist zur Aufteilung der Kosten mit den weiteren Vereinsfunktionären zu beachten, dass die Rechtsprechung betreffend Fremdvergleich auch auf das Verhältnis zwischen Vereinen und ihren Vorstandsmitgliedern zu übertragen ist (vgl. VwGH 24.6.1999, 97/15/0212; 24.2.2000, 97/15/0213). Für eine Vereinbarung zwischen - einander sonst fremden - Vereinsfunktionären ist dies aber nicht anzunehmen. Insoweit liegt aber eine Vereinbarung vor, wonach die Abgabenschulden in näher geschildertem Umfang zwischen den Vereinsfunktionären aufgeteilt werden, die Verfahrenskosten hingegen vom Mitbeteiligten alleine getragen werden. Zudem ist zur Aufteilung der Kosten mit den weiteren Vereinsfunktionären zu beachten, dass die Rechtsprechung betreffend Fremdvergleich auch auf das Verhältnis zwischen Vereinen und ihren Vorstandsmitgliedern zu übertragen ist vergleiche, VwGH 24.6.1999, 97/15/0212; 24.2.2000, 97/15/0213). Für eine Vereinbarung zwischen - einander sonst fremden - Vereinsfunktionären ist dies aber nicht anzunehmen. Insoweit liegt aber eine Vereinbarung vor, wonach die Abgabenschulden in näher geschildertem Umfang zwischen den Vereinsfunktionären aufgeteilt werden, die Verfahrenskosten hingegen vom Mitbeteiligten alleine getragen werden.

52

Zur von der Amtsrevision thematisierten Aufteilung der Kosten mit dem Verein verweisen sowohl das Bundesfinanzgericht als auch die Revision darauf, der Mitbeteiligte hätte sich um eine Erstattung von Aufwendungen durch den Verein bemühen sollen. Es ist im Revisionsverfahren auch nicht strittig, dass die Aufwendungen (auch) im abgabenrechtlichen Interesse des Vereins erfolgten. Der Verwaltungsgerichtshof findet keinen Anlass, der vom Bundesfinanzgericht ausführlich begründeten Aufteilung der Kosten (je zur Hälfte) entgegenzutreten, zumal die Revision die Aufteilung zwischen Verein und Mitbeteiligtem auch nicht näher bekämpft.

53

Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 28. Juni 2023

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2023:RO2023130002.J00

Im RIS seit

04.08.2023

Zuletzt aktualisiert am

23.11.2023

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at