jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2004/12/9 99/14/0253

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 09.12.2004

Index

21/03 GesmbH-Recht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §16 Abs1 Z3;
EStG 1988 §20 Abs1 Z3;
GmbHG §25 Abs1;
GmbHG §25 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Sulyok, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des M S in W, vertreten durch die Dr. Reinhard Selendi, Rechtsanwalts-KEG in 4600 Wels, Freiung 14, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat III) vom 6. Juli 1999, Zl. RV-050.96/1-6/96, betreffend Einkommensteuer für 1992 und 1994 sowie Nichtveranlagung der Einkommensteuer für 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich Einkommensteuer 1992 und 1994 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben; im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid verweigerte die belangte Behörde im Instanzenzug die Anerkennung von Aufwendungen als Werbungskosten bzw. nachträglichen Betriebsausgaben, welche in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1992 bis 1994 geltend gemacht worden waren, wobei hinsichtlich der Jahre 1992 und 1994 die entsprechenden Aufwendungen anlässlich der Veranlagung zur Einkommensteuer nicht einkommensmindernd angesetzt wurden und hinsichtlich des Jahres 1993 die Nichtveranlagung zur Einkommensteuer ausgesprochen wurde.

Bei den streitgegenständlichen Aufwendungen handelte es sich zum Einen - im Ausmaß von je S 500.000,-- in den Jahren 1992 bis 1994 - um Zahlungen, welche der Beschwerdeführer nach Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen als pauschale Schadenersatzleistungen an den Hauptgläubiger der I GmbH, deren

Geschäftsführer er bis 13. Februar 1992 gewesen war, laut einer Vereinbarung zwischen der GmbH und ihm zu zahlen hatte und welche als negative Einkünfte im Zusammenhang mit seiner Geschäftsführungstätigkeit bzw. ehemaligen Geschäftsführungstätigkeit geltend gemacht wurden.

Zum Anderen hatte der Beschwerdeführer Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Vizebürgermeister einer Gemeinde bei den Einkünften aus dieser Tätigkeit geltend gemacht. Es handelte sich dabei im Wesentlichen um Beiträge an eine politische Partei bzw. zwei ihrer Teilorganisationen, Spenden für die Bundespräsidentenwahl, Mitgliedsbeiträge an verschiedene Organisationen wie etwa den Absolventenverein einer Schule und an Wirtschaftsvereine sowie Spenden an gemeinnützige und ähnliche Organisationen.

Zur Begründung ihrer Entscheidung führte die belangte Behörde hinsichtlich der pauschalen Schadenersatzleistungen aus, in diesem Zusammenhang sei zunächst aus gesellschaftsrechtlicher Sicht die Frage von Relevanz, ob sich für den Beschwerdeführer als Geschäftsführer der I GmbH eine Haftung gemäß § 25 GmbH-Gesetz ergeben könne. Gemäß § 25 Abs. 1 GmbH-Gesetz seien die Geschäftsführer der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes anzuwenden. Gemäß § 25 Abs. 2 GmbH-Gesetz haften Geschäftsführer, die ihre Obliegenheiten verletzen, der Gesellschaft zur ungeteilten Hand für den daraus entstandenen Schaden. Der Zweck dieser Bestimmung bestehe darin, den für einen Geschäftsführer verbindlichen Sorgfaltsmaßstab zu fixieren und für den Fall der Verletzung die Sanktion des Schadenersatzes anzuordnen. Steuerlich seien ganz allgemein solche Schadenersatzleistungen, die auf ein Fehlverhalten - etwa des Betriebsinhabers - zurückzuführen seien, dann als Betriebsausgaben (oder Werbungskosten) abzugsfähig, wenn das Fehlverhalten und die sich daraus ergebenden Folgen der betrieblichen Sphäre zuzurechnen seien, was in der Regel dann der Fall sein wird, wenn aus Versehen ein Schaden verursacht wird. Obgleich das Fehlverhalten nicht betrieblich veranlasst sei, trete es gegenüber dem Betriebszweck derart in den Hintergrund, dass es bei der notwendigen Gesamtbetrachtung des betrieblichen Geschehens von diesem mitumfasst werde. Schadenersatzleistungen als Folge eines aus privaten Gründen (z.B. freundschaftliche Beziehungen) bewusst pflichtwidrigen Verhaltens stellten jedoch keine Betriebsausgaben dar. Stehe ein Geschäftsführer einer GmbH in einem Dienstverhältnis zu dieser und sei er gleichzeitig als Gesellschafter auch an deren Vermögen beteiligt, müsse bei der Geltendmachung von Werbungskosten geprüft werden, ob diese der Geschäftsführungstätigkeit oder der Gesellschaftereigenschaft zuzuordnen seien. Eine derartige Untersuchung sei insbesondere dann notwendig, wenn die zu beurteilenden Geschäftsfälle sich wesentlich von solchen Geschäften unterscheiden, wie sie auch ein im bloßen Dienstverhältnis stehender Geschäftsführer üblicherweise tätige. Aus einem abgabenrechtlichen Blickwinkel habe sich der Beschwerdeführer in einer Vorhaltsbeantwortung vom 20. November 1995 gleichsam selbst beschuldigt, dass er hinsichtlich der seinerzeitigen Liegenschaftserwerbe und der Projektbetreibung eines Seniorendorfes eigenmächtig, ohne Einholung eines Gesellschafterbeschlusses oder die ausdrückliche Zustimmung der Gesellschafter, ja sogar ohne Einbindung des zweiten Mitgeschäftsführers vorgegangen sei, und der Geschäftsbetrieb bei ständig steigenden Verlusten weder grundlegend reformiert, noch rechtzeitig eingestellt worden sei. In der Vorhaltsbeantwortung vom 11. März 1999 habe er - ebenfalls seine Fähigkeiten als Geschäftsführer in Frage stellend - ausgeführt bzw. eingestanden, dass die von ihm erstellte Machbarkeitsstudie für das Seniorendorf sich als ungeeignet erwiesen habe, dieses Projekt keineswegs ein solches darstelle, welches dem üblichen Geschäftsumfang der I GmbH entsprochen habe, sowie die Höherbewertung der von den Ehegatten S L erworbenen Liegenschaften auf seiner Fehleinschätzung beruht hätten. In der mit der I GmbH und den übrigen Gesellschaftern dieser Gesellschaft sowie der Sparkasse W abgeschlossenen Vereinbarung habe sich der Beschwerdeführer in Anbetracht der "hinlänglich bekannten Vermögenssituation" verpflichtet, die strittigen Beträge zu leisten, womit sämtliche Ansprüche zwischen der I GmbH, der Sparkasse W und dem Beschwerdeführer als "ehemaligem Geschäftsführer und ehemaligem Gesellschafter bereinigt und verglichen" worden seien.

In der Folge vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass sowohl nach dem Gesellschaftsvertrag als auch aus den übrigen von der I GmbH verwirklichten Projekten sowie auch aus den Betätigungen der übrigen Gesellschafter im Zusammenhang mit dem Seniorendorfprojekt eine den üblichen Rahmen sprengende Betätigung dieser Kapitalgesellschaft nicht erkennbar sei. Daraus sei abzuleiten, dass die dabei entfaltete Geschäftsführungstätigkeit des Beschwerdeführers seinem üblichen, auch bei anderen Baumaßnahmen entfalteten Tätigkeitsbereich entsprochen habe. Es sei auch kein eigenmächtiges Vorgehen des Beschwerdeführers erfolgt, da die Planung der Gesamtanlage und die Detailplanung der einzelnen Häuser durch den Gesellschafter R erfolgt sei, die Verträge vom Gesellschafter S

errichtet und vom Zweitgeschäftsführer D unterschrieben worden seien, sowie die vom Beschwerdeführer erstellte Machbarkeitsstudie dem Zweitgeschäftsführer bekannt gewesen sei. Hinsichtlich der Grundstücke, bezüglich derer sich der Beschwerdeführer einer Haftung für sorgfaltswidrige Geschäftsführung wegen überhöhter Preise bezichtigt habe, sei dessen Darstellung nach Ansicht der belangten Behörde dahingehend auszulegen, dass diese Grundstücke zwar teurer als die übrigen gewesen seien, dies aber vom Beschwerdeführer, nachdem die abgewickelten Geschäfte im Gesellschafterkreis erörtert worden waren, auch vom Zweitgeschäftsführer und den übrigen Gesellschaftern damals deshalb bewusst in Kauf genommen worden sei, weil die Miteinbeziehung der (einen Teich umfassenden) Liegenschaften in ein Gesamtkonzept notwendig erschienen sei. Somit seien zum damaligen Zeitpunkt keine "überhöhten" Kaufpreise mit der Wortbedeutung vorgelegen, dass die Grundstücke zu einem Preis erworben worden seien, der über ihrem Wert gelegen sei. Dieser Umstand habe insbesondere auch dem Gesellschafter und Vertragsverfasser St bewusst sein müssen, zumal es nach der Ansicht der belangten Behörde nicht der Lebenserfahrung entspreche, dass einem Rechtsanwalt der Inhalt eines von ihm selbst verfassten Vertrages nicht oder lediglich derartig flüchtig bekannt sei, dass ihm gewichtige Differenzen zwischen den Kaufpreisen einzelner Grundstücke nicht aufgefallen seien bzw. er den Grund hiefür nicht hinterfragen würde.

Angesichts des Umstandes, dass das geplante Seniorendorf dem üblichen Geschäftsbetrieb der I GmbH zuzurechnen sei und somit auch die diesbezügliche Geschäftsführungstätigkeit des Beschwerdeführers seinem üblichen Wirkungsbereich entsprochen habe, die übrigen Gesellschafter über die diesbezüglichen Aktivitäten nicht nur informiert, sondern teilweise in wesentlichen Belangen in diese sogar eingebunden gewesen seien, nach der Darstellung des Beschwerdeführers zum Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes der Preis für die von der Firma S L erworbenen Grundstücke nicht als überhöht anzusehen seien und durch das Projekt die finanzielle Situation der I GmbH zwar als angespannt anzusehen, jedoch von einer drohenden Konkursgefahr nicht auszugehen gewesen sei, könne dem Beschwerdeführer eine Verletzung der gemäß § 25 GmbH-Gesetz auferlegten Pflicht dahingehend, dass er die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht angewandt habe und aus diesem Verhalten allenfalls eine Schadenersatzpflicht resultieren könnte, nicht vorgeworfen werden. Nach Ansicht der belangten Behörde sei der Beschwerdeführer dem Maßstab der angeführten Gesetzesbestimmung nachgekommen.

Im Zeitpunkt der Sanierungsmaßnahmen im Jänner 1992 sei der Beschwerdeführer allerdings zu 70 % Gesellschafter der I GmbH gewesen. Stehe der Geschäftsführer in einem Dienstverhältnis zur GmbH und sei er gleichzeitig auch an deren Vermögen beteiligt, müsse bei Geltendmachung von Werbungskosten geprüft werden, ob sie tatsächlich der Geschäftsführungstätigkeit oder nicht etwa der Gesellschaftereigenschaft zuzuordnen seien. Da die in den vorangegangenen Punkten vorgenommene Untersuchung letztlich keine schlüssige Begründung für die Übernahme einer Haftungszahlung ergeben habe, liege der Schluss nahe, dass diese primär in der Gesellschafterstellung des Beschwerdeführers gelegen gewesen sei. Dafür spreche auch der Umstand, dass die strittige Schadenersatzzahlung von den Beteiligten als ein Element der umfassenden Sanierungsmaßnahmen zur Vermeidung der - für alle Betroffenen untragbaren Auswirkungen eines Insolvenzverfahrens - verstanden worden sei. Auch der Umstand, dass der zweite Geschäftsführer derartige Schadenersatzzahlungen nicht habe leisten müssen, bedeute nicht zwangsläufig, der Beschwerdeführer sei als Geschäftsführer zur Haftung herangezogen worden. In diesem Zusammenhang sei nämlich auf Ausführungen des Gesellschafters R zu verweisen, wonach dem zweiten Geschäftsführer die Entlastung deshalb erteilt worden sei, weil er Vorstandsmitglied der Sparkasse W gewesen sei und diese selbst den höchsten Sanierungsbetrag geleistet habe. Der spätere Geschäftsführer der I GmbH, habe diesen Umstand in einem Schreiben an die Behörde noch klarer ausgedrückt, worin es wörtlich heiße, "welchen Sinn hätte es gehabt, den Direktor der Sparkasse W in Haftung zu nehmen, damit deren Nachlass geringer werde?". Der ebenfalls befragte Gesellschafter St habe sich unter Hinweis auf seine Verschwiegenheitspflicht der Aussage entschlagen. Der zweite Geschäftsführer selbst habe die Frage, warum ihm die Entlastung erteilt worden sei, ausweichend mit dem Hinweis beantwortet, der Beschwerdeführer sei nicht mit der entsprechenden Sorgfalt bei "Recherchen und Abwicklung" vorgegangen. Insgesamt betrachtet, stelle sich der Sachverhalt demnach so dar, dass es allen Beteiligten primär um die Sanierung der I GmbH gegangen sei. Zu dieser Sanierung habe jeder Gesellschafter einen Beitrag leisten müssen, der möglichst zweckmäßig (steuerschonend) gestaltet worden sei: Nichtverrechnung von geleisteten Arbeiten durch die als Rechtsanwalt (St) bzw. Architekt (R) tätigen Gesellschafter, Nachlass von Bankverbindlichkeiten (Sparkasse W) und - im Falle des Beschwerdeführers - Zahlung eines "Schadenersatzes". Damit habe jeder Gesellschafter seinen

Sanierungsbeitrag geleistet, und zwar jeweils in eine solche äußere Form gekleidet, dass die Vermögensbelastung als betrieblicher Vorgang dargestellt worden sei. Beim Beschwerdeführer habe dies eben nur in der Weise erfolgen können, dass die Zahlung unter dem Titel "Schadenersatz" (Geschäftsführerhaftung) vereinbart worden sei.

Die belangte Behörde sei daher zur Ansicht gelangt, dass der primäre Leistungsgrund für die strittigen Zahlungen in der Gesellschafterstellung und nicht in der Geschäftsführerfunktion des Beschwerdeführers gelegen gewesen sei. Die entsprechend bezahlten Beträge stellten aus steuerrechtlicher Sicht weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten dar.

Hinsichtlich der als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Vizebürgermeister, vertrat die belangte Behörde, gestützt auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Juni 1988, 87/13/0052, die Ansicht, dass auch für ein Mitglied einer gesetzgebenden Körperschaft die für alle anderen Steuerpflichtigen geltenden allgemeinen Grundsätze über die Anerkennung von Werbungskosten anzuwenden seien, was nichts anderes bedeute, als dass auch für einen Politiker und somit den Beschwerdeführer die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes und insbesondere deren Einschränkung im Hinblick auf steuerlich berücksichtigungswürdige Aufwendungen im selben Umfang wie bei anderen Berufsgruppen maßgebend seien. Auf den Beschwerdefall bezogen, bedeute dies, dass die Ausführungen des Beschwerdeführers in einem seiner Schriftsätze, wonach es eine "zwingende Notwendigkeit eines Politikers" sei, "viele Veranstaltungen zu besuchen, dort begrüßt zu werden und allenfalls auch referieren zu können", auch "Vereine gerne Spenden annehmen" bzw. "das Vereinsleben ohne die Spenden politischer Mandatare schwer möglich wäre", für die Beurteilung des Werbungskostencharakters derartiger Aufwendungen zwar prinzipiell durchaus beachtlich seien, aber letztlich für einen Politiker zu keiner anderen Auslegung des § 16 Abs. 1 bzw. § 20 Abs. 1 EStG als bei der übrigen Bevölkerung bzw. anderen Berufsgruppen führen könne und dürfe. Sofern im Rechtsmittelverfahren eine gegenüber der im sogenannten "Politikererlass" strengere, jedoch stets an den Bestimmungen des Einkommensteuerrechts orientierte Auslegung des Werbungskostenbegriffes erfolge, basiere dies jedenfalls auf den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und sei - entgegen den allenfalls beim Beschwerdeführer erweckten Eindruck - nicht dadurch veranlasst, den Beschwerdeführer als Politiker "penibler" als andere Steuerpflichtige zu behandeln. Weiters sei auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach bestimmte Zuwendungen eines Rechtsanwaltes keine Berücksichtigung als Betriebsausgaben mit der Begründung erfahren hätten, dass gerade bei einer Tätigkeit, die von einem besonderen Vertrauen (des Auftraggebers) in die Fähigkeiten und die Seriosität des Auftragnehmers gekennzeichnet sei, den im Wirtschaftsleben häufig anzutreffenden Sachgeschenken keine für die Auftragserteilung maßgebende Bedeutung zukomme. Obwohl dieses Erkenntnis Aufwendungen im Zusammenhang mit der freiberuflichen Tätigkeit eines Rechtsanwaltes betroffen habe, seien diese Aussagen nach Ansicht des Senates auch auf den Beruf eines Politikers unmittelbar übertragbar. Auch hier hege ein potentieller Wähler ein besonderes Vertrauen in die Fähigkeiten und in die Seriosität einer Person, die sich der Wahl stelle und es sei im Regelfall eher unbedeutend, ob der Kandidat beispielsweise mögliche Wähler oder nicht näher genannte Personen in Gasthäusern auf - zumeist alkoholische - Getränke einlade, ähnliche Einladungen einer ausländischen Fußballmannschaft (also mit Sicherheit keinen Wählern) zukommen lasse, Mitgliedschaften zu Schulabsolventenvereinen eingehe, Tapferkeitsmedaillenträger bewirte, oder an gemeinnützige Organisationen Geldbeträge spende, auch wenn Letzteres - im Gegensatz zum allgemein üblichen Beweggrund einer Spende - primär nicht aus einer humanitären Gesinnung, sondern wohl mit dem Hintergedanken erfolge, dass ein Bericht in einer Lokalzeitung veröffentlicht werden könnte. Ausschlaggebend für die Wahlentscheidung der Bevölkerung werde sein, welches Programm ein Kandidat präsentieren könne, inwieweit er sich für Belange möglicher Wähler einsetze etc., dies aber werde mit Sicherheit nicht durch das Bezahlen von Getränken und des Einsatzes der anderen genannten Aufwendungen zum Ausdruck gebracht. Es mag zutreffen, dass die Abzugsfähigkeit der landläufig als "Parteisteuer" bezeichneten Beträge tatsächlich der Sicherung der Einnahmen im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. September 1997, 95/13/0245, diene. Bei den im Beschwerdefall geltend gemachten Aufwendungen an Teilorganisationen jener politischen Partei, namens der der Beschwerdeführer das Amt des Vizebürgermeisters ausgeübt habe, die offensichtlich im statutenmäßig festgelegten Ausmaß geleistet worden seien, sei hingegen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juni 1995, 93/15/0104, zu verweisen, wonach Mitgliedsbeiträge an eine einer politischen Partei nahestehenden Akademikervereinigung und somit nach Ansicht des Senates sinngemäß auf alle Teilorganisationen einer politischen Partei anwendbar, nicht als Beiträge an Berufsverbände und Interessensvertretungen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 3 lit. b EStG 1988 und auch nicht als entgegen der Bestimmung des

§ 20 Abs. 1 Z. 4 leg. cit. ausnahmsweise abzugsfähige Spenden anzusehen und daher nicht abzugsfähig seien. Dabei sei es nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses auch unerheblich, welche - allenfalls sogar in der beruflichen Sphäre begründeten - Überlegungen für die Mitgliedschaft zu einer derartigen Vereinigung maßgebend gewesen seien. Es seien daher auch die für das Jahr 1992 geltend gemachten Aufwendungen für die Mitgliedskarte jener Partei, an die die genannten Beträge geleistet worden seien, in Höhe von S 100,--, nicht abzugsfähig. Zu den als "Parteispenden" titulierten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Bundespräsidentenwahlkampf 1992 (für einen Rundgang mit dem damaligen Kandidaten für das Bundespräsidentenamt) sowie für Zahlungen mit Erlagschein bzw. an die Stadtparteileitung in Höhe von insgesamt S 1.300,-- sei festzuhalten, dass die belangte Behörde keine Werbewirkung für den Beschwerdeführer in seiner Funktion als Vizebürgermeister erkennen könne, wenn er Zahlungen für den Wahlkampf eines Kandidaten für die Bundespräsidentenwahl mittels Erlagschein bzw. in die Stadtparteikasse leiste, auch wenn dieser für dieselbe politische Gruppierung kandidiere, der auch der Beschwerdeführer angehöre. Dass er hiezu von der Leitung seiner Partei verpflichtet worden wäre, habe der Beschwerdeführer nicht behauptet, sondern sich bloß darauf beschränkt zu bemerken, dass eine derartige Kostentragung "kein Privatvergnügen" sei. Für die Beurteilung einer Zahlung als Werbungskosten könne es nach Ansicht des Senates jedoch nicht darauf ankommen, ob man diese gerne (aus Vergnügen) leiste oder nicht. Auch in einem Rundgang mit dem Kandidaten zur Bundespräsidentenwahl, der jedenfalls nicht zu einem Zeitpunkt stattgefunden habe, zu dem in der Gemeinde, deren Vizebürgermeister der Beschwerdeführer war, Gemeinderatswahlen bevorgestanden seien, und deshalb für den Beschwerdeführer persönlich ein Wahlkampf zu führen gewesen wäre, könne für den Beschwerdeführer eine Werbewirkung nicht erblickt werden. Es sei auch kein Umstand ersichtlich, dass dann, wenn er diesen Rundgang nicht unternommen und in diesem Zusammenhang - an wen immer - Geldbeträge geleistet hätte, seine Einkünfte als Politiker - auch nur mittelbar - in Gefahr geraten wäre bzw. dieser Rundgang sonst irgendeinen Einfluss auf die Einkünfte des Beschwerdeführers gehabt hätte. Auch diesbezüglich könne es keine Rolle spielen, ob dieser Rundgang samt allfälliger damit verbundener Zahlungen für den Beschwerdeführer vergnüglich gewesen sei oder nicht. Was die vom Beschwerdeführer als "Kleinspenden" bezeichneten Zuwendungen betreffe, so könne sich die belangte Behörde den Ausführungen des Beschwerdeführers nicht anschließen, dass diese Voraussetzungen für die Einladung zu verschiedenen Veranstaltungen darstellten, zumal der Beschwerdeführer den Beweis über die Glaubhaftmachung hiefür letztlich trotz mehrerer Eingaben schuldig geblieben sei. Es könne daher nicht beurteilt werden, ob bzw. inwieweit damit eine Werbewirkung für die Person des Beschwerdeführers verbunden gewesen sei. Diverse vom Beschwerdeführer geleisteten Zahlungen beispielsweise an Hilfs- und Behindertenorganisationen oder etwa an ein Kinderdorf, seien nach Ansicht des Senates als Spende anzusehen, für die - auch für Politiker - ein prinzipielles Abzugsverbot im Sinne des § 20 Abs. 3 Z. 4, erste Alternative EStG 1988 gelte. Spenden und ähnliche Zuwendungen seien selbst bei einem Politiker nur unter den Voraussetzungen absetzbar, dass Pokale oder ähnliche Sachspenden die Namensaufschrift und Funktionsbezeichnung des Spenders trügen, Zahlungen im Zuge von Wahlreisen, politischen Veranstaltungen bzw. anderen Anlässen (z.B. Spenden an Musikkapellen, Spenden anlässlich beruflich veranlasster Ballbesuche, etc.), sowie Blumenspenden für Muttertagsfeiern und runde Geburtstage, wenn sie werbewirksamen Charakter hätten. Nicht abzugsfähig seien jedoch Aufwendungen, die freiwillig für soziale, gemeinnützige und ähnliche Zwecke geleistet würden, selbst wenn durch die politische Tätigkeit eine moralische Verpflichtung entstehe; dies gelte vor allem dann, wenn sie an überörtliche Organisationen (somit beispielsweise nicht an die Bezirks- oder Ortsstelle des Roten Kreuzes oder die Freiwillige Feuerwehr der Wohnsitzgemeinde) geleistet würden. Den Begriff der "Werbewirksamkeit" erfülle eine kleine finanzielle Unterstützung sicherlich nicht. Eine solche liege - abgesehen von der Namhaftigkeit der Zuwendung - nur dann vor, wenn der Name des spendenden Politikers öffentlich zu lesen sei oder die Übergabe der Spende beispielsweise in der lokalen Presse veröffentlicht werde. Selbst unter Anwendung dieser für die Berufsgruppe des Politikers gegenüber anderen Abgabepflichtigen durchaus großzügigen Verwaltungspraxis bzw. Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen, könne in an gemeinnützige bzw. humanitäre Organisationen (z.B. pro juventute, Lebenshilfe, Kinderdorf) geleisteten geldwerten Zuwendungen, die einerseits offenbar lediglich in Überweisungen bestanden hätten, also für einen Außenstehenden nicht zu erkennen gewesen seien und andererseits auch nur geringe Beträge ausmachten, geleistet würden, von einer Werbewirksamkeit nicht gesprochen werden. Diese Ausführungen bedeuteten hinsichtlich der vom Beschwerdeführer als "Spenden" bzw. "Allgemeine Beträge" aber auch in einem Jahr zusätzlich als "Pokale" bezeichneten Aufwendungen Folgendes:

Vorerst sei festzuhalten, dass "echte Pokalspenden nie in Frage gestellt" worden seien und die diesbezüglichen

Aufwendungen (z.B. im Jahr 1992 S 3.433,--) auch durch den Berufungssenat Anerkennung gefunden hätten. Bei diesen sei nämlich, wie bereits ausgeführt, zumindest nach der Verwaltungspraxis davon auszugehen, dass sie eine gewisse Werbewirkung erzeugten. Hinsichtlich der übrigen Zuwendungen habe die Rechtsmittelbehörde dem Beschwerdeführer bereits mitgeteilt, dass ihrer Ansicht nach diverse - im Einzelnen detailliert angeführte - Spenden mangels Erkennbarkeit eines Werbekostencharakters nicht abzugsfähig erschienen. Der Beschwerdeführer habe dem lediglich entgegnet, dass hievon Zahlungen betroffen seien, die "aus beruflichen Anlässen im Wahlkreis erfolgt" seien, ohne auch nur ansatzweise einen konkreten Konnex zwischen Zahlung und dem diesbezüglichen Werbungskostencharakter darzustellen. Es seien daher näher angeführte Spenden bzw. sonstige Zuwendungen zwischen 50 S und 650 S im Gesamtausmaß von 11.658,20 S im Jahr 1992 und zwischen 70 S und 1.500 S im Gesamtausmaß von 28.946,50 S im Jahr 1994 nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen. Betont werde ausdrücklich, dass damit keineswegs sämtliche vom Beschwerdeführer geleisteten Zuwendungen generell nicht berücksichtigt, sondern geleistete Beträge, bei denen ein Werbungskostencharakter zumindest möglich erschien, sehr wohl anerkannt worden seien. Als Beispiele hiefür seien etwa Ballbesuche, Kindermaskenfeste, Weihnachtsfeiern, aber auch eine Bierspende für die Feuerwehr und somit im Wesentlichen solchen Veranstaltungen angeführt, bei denen ein Erscheinen, aber auch eine Spende des Beschwerdeführers für die dort Anwesenden besonders augenscheinlich seien. Anders verhalte es sich mit Veranstaltungen, bei denen die Gegenwart des Beschwerdeführers eher weniger oder gar keine Rolle gespielt hätte, bzw. bei Spenden, die in ähnlicher Form auch von Personen geleistet würden, die eine humanitäre Gesinnung aufwiesen, ohne dass sie steuermindernd geltend gemacht würden ("Kinderdorf", "Kroatien", etc.).

Hinsichtlich der für das Jahr 1994 geltend gemachten Aufwendungen für das Buch "Betriebskosten im Mietrecht" bzw. das Seminar "Erfolgreich investieren in Immobilien" sei kein Konnex mit der politischen Tätigkeit des Beschwerdeführers gegeben. Eine diesbezügliche Frage habe der Beschwerdeführer zunächst überhaupt unbeantwortet gelassen, in einer weiteren Vorhaltsbeantwortung habe er ausgeführt, dass er als Wirtschaftsreferent "mit Fragestellungen von Investitionen im In- und Ausland, wie insbesondere Betriebsansiedlungen befasst" sei, sodass die Bücher und Seminare "spezielle Informationen für die Ausübung der politischen Tätigkeit" darstellten. Die belangte Behörde meinte, es möge durchaus zutreffen, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner politischen Tätigkeit u.a. auch mit Betriebsansiedlungen befasst sei, damit stünden jedoch Informationen über Betriebskosten im Geltungsbereich des Mietrechtsgesetzes bzw. eine Wissensvermittlung über erfolgreiche Immobilienveranlagungen - und vor allem solche im Ausland - jedenfalls nicht im Zusammenhang, sodass der diesbezügliche Erklärungsversuch ins Leere ginge. Die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von rund S 340,-- und S 1.500,-- seien somit nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen. Hinsichtlich der beruflich bedingten Einladungen habe der Beschwerdeführer über Vorhalt, in welchem der Werbungskostencharakter dieser Aufwendungen in Frage gestellt wurde, ausgeführt, dass die Einladungen vorwiegend berufliche Veranlassung aufgewiesen hätten, hiezu auch Bewirtungen außerhalb des Haushaltes gezählt hätten, aus denen ein Werbecharakter ableitbar sei, weil ein Wahlkampf zwar einen derartigen Werbecharakter aufstelle, aber nicht das ausschließliche Kriterium für die steuerliche Anerkennung sei. Auf einen diesbezüglichen Erlass werde verwiesen. Die belangte Behörde vertrat dazu die Ansicht, dass bei solchen Einladungen generell die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 betreffend die Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden anzuwenden sei. Eine Ausnahme hievon bestehe nur dann, wenn die Bewirtung der Werbung diene, die berufliche Veranlassung bei weitem überwiege, was bei einem Politiker bedeute, dass der Nachweis zu erbringen sei, dass die Bewirtung im Rahmen einer politischen oder werbenden Veranstaltung stattgefunden habe. Nach Ansicht der belangten Behörde sei dem Beschwerdeführer hinsichtlich keiner einzigen der von ihm als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen die Glaubhaftmachung, geschweige denn der Nachweis gelungen, dass die Einladung im Rahmen einer politischen Veranstaltung "(Stichwort: Wahlkampf)" stattgefunden habe. In den Jahren, in denen die strittigen Aufwendungen geltend gemacht worden seien, hätten in dem betreffenden Bundesland zeitnahe keine Wahlgänge für den Gemeinderat stattgefunden, sodass der Anlass für die Einladungen jeweils kein Wahlkampf hätte sein können. Hinsichtlich der für das Jahr 1992 vorgelegten Belege sei hinsichtlich keiner einzigen Einladung ersichtlich, wer der Eingeladene gewesen sei bzw. aus welchem Anlass die Einladung erfolgt sei. In der Beilage zur Steuererklärung für 1994 seien die Aufwendungen zwar unter teilweiser Namensnennung der Bewirteten aufgegliedert, die belangte Behörde könne jedoch darin keinen Werbungskosten-, sondern allenfalls einen Repräsentationscharakter erkennen. Aus Anmerkungen, wie z.B. "Wahlparty EU", "mit einem Landtagsabgeordneten die Parteilinie und die EU-Politik der Gemeinde besprochen", "Besprechung dringlicher

Anträge", "Einladung für litauische Fußballmannschaft S, Vilna", "GF eines Modehauses", etc., sei nämlich ein Werbungskostencharakter für einen Kommunalpolitiker nicht erkennbar bzw. habe der Beschwerdeführer nähere Erläuterungen hiezu unterlassen. Insgesamt seien daher von den Werbungskosten laut Erklärung in Höhe von rund 236.000 S im Jahr 1992 nur 214.000 S und von rund 600.000 S nur 500.000 S als Werbungskosten anzuerkennen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Hinsichtlich der Zahlungen an die I GmbH räumt der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde ein, dass das primäre unternehmerische Risiko die Gesellschaft selbst trage. Allerdings habe der Geschäftsführer für "außergewöhnliche Maßnahmen" die Entscheidung "der Gesellschaft" herbeizuführen. Mit dem folgenden Vorbringen, wonach die I GmbH zum 31. Dezember 1990 buchmäßig überschuldet gewesen sei und sich dies bereits im Jahresabschluss zum 31. Dezember 1989, dem Jahr des Liegenschaftserwerbes, abgezeichnet habe, zeigt der Beschwerdeführer aber nicht auf, dass das geplante Seniorendorf entgegen der Ansicht der belangten Behörde eine außergewöhnliche Maßnahme war, weil die Bilanz einer Gesellschaft (zumal in Folgejahren) keine Rückschlüsse darauf zulässt, ob ein geplantes Projekt eine "außergewöhnliche Maßnahme" ist, für welche die Entscheidung "der Gesellschaft" (gemeint wohl: die Entscheidung der Gesellschafter) erforderlich ist. Zutreffend hat die belangte Behörde vielmehr darauf abgestellt, ob das Projekt Seniorendorf dem auch nach dem Gesellschaftsvertrag üblichen Tätigkeitsbereich des Geschäftsführers entsprach und dies vor dem Hintergrund des Gegenstandes des Unternehmens nach dem Gesellschaftsvertrag bejaht. Auf die Hinweise des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren zur "bilanziellen Entwicklung" der Gesellschaft musste die belangte Behörde im gegebenen Zusammenhang daher nicht eingehen. Die Rüge, die belangte Behörde habe es verabsäumt, auf das Vorbringen des Beschwerdeführers, mit dem Liegenschaftserwerb habe er eine bilanzielle Fehlentwicklung zumindest verstärkt und es dabei verabsäumt, die Zustimmung der Gesellschafter einzuholen, ist schon deshalb verfehlt, weil die diesbezüglich behauptete "Fehlentwicklung" nach dem oben wiedergegebenen Beschwerdevorbringen zeitlich erst nach dem Liegenschaftserwerb eingetreten ist.

Soweit der Beschwerdeführer meint, die Errichtung des Seniorendorfes, ja selbst die Errichtung einer Reihenhausanlage, wie sie ebenfalls von der I GmbH durchgeführt worden sei, sei über den Umfang der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft hinausgegangen, weshalb der Beschwerdeführer seinen alleinigen Handlungsspielraum überschritten habe, ist dies vor dem im angefochtenen Bescheid wiedergegebenen und vom Beschwerdeführer nicht in Abrede gestellten Gegenstand des Unternehmens, welcher unter anderem im An- und Verkauf von Liegenschaften sowie im Kauf und Verkauf bzw. "Bau von Grundstücken und Baulichkeiten" besteht, unverständlich. Im Übrigen durfte sich die belangte Behörde aber auch darauf stützen, dass die übrigen Gesellschafter der I GmbH in das Projekt Seniorendorf aus den im angefochtenen Bescheid dargestellten Gründen voll eingebunden waren.

Zutreffend räumt die Beschwerde gestützt auf Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I2, 305ff, ein, dass den Geschäftsführer keine Erfolgshaftung trifft. Wohl habe er aber dafür einzustehen, dass die von ihm gesetzten Handlungen dem Standard der ordnungsgemäßen Geschäftsführung durch einen ordentlichen Geschäftsmann entsprechen. Dies sei im Beschwerdefall im Hinblick auf die Machbarkeitsstudie und die Preisgestaltung beim Einkauf der Grundstücke für das geplante Seniorendorf nicht der Fall gewesen. Auch dieses bereits im Verwaltungsverfahren erstattete Vorbringen blieb im Verwaltungsverfahren und bleibt in der Beschwerde eine bloße Behauptung. Da der Erfolg eines Unternehmers oft auch von schwer prognostizierbarem Nachfrageverhalten am Markt abhängt (vgl. Reich-Rorwig, aaO), kann allein der Umstand, dass die Machbarkeitsstudie, wie sich Jahre später herausstellte, nicht dem tatsächlichen Nachfrageverhalten des angesprochenen Personenkreises entsprach, dem Beschwerdeführer nicht zum Vorwurf gemacht werden. Dass der Beschwerdeführer in der den Gesellschaftern offengelegten Studie wissentlich unwahre Angaben gemacht hätte, wurde von ihm nie vorgebracht.

Auch im Zusammenhang mit den zu höheren Kaufpreisen gekauften Grundstücken wird in der Beschwerde nur dargetan, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich der Frage "geirrt" bzw. "ungenau recherchiert" hätte, ob diese Grundstücke für die Projektverwirklichung unumgänglich gewesen seien. Es mag zutreffen, dass nach dem Scheitern des Projektes vom Beschwerdeführer (oder anderen involvierten Personen) Überlegungen angestellt wurden, wie das Projekt auch anders oder billiger zu verwirklichen gewesen wäre. Das Beschwerdevorbringen zeigt aber - abgesehen davon, dass sich ein entsprechendes Projekt mit einem Teich zweifellos attraktiver darstellt - nicht auf, dass die im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck gebrachte Ansicht, es seien zum Zeitpunkt der Liegenschaftskäufe keine "überhöhten" Kaufpreise bezahlt worden, rechtswidrig wäre.

Das Beschwerdevorbringen, den Beschwerdeführer hätte in seiner Eigenschaft als Gesellschafter keine rechtliche Verpflichtung getroffen, einen Beitrag zur Sanierung der I GmbH zu leisten, mag zutreffen. Damit zeigt der Beschwerdeführer aber weder auf, dass die Überlegungen der belangten Behörde, aus welchen Gründen der Beschwerdeführer die Zahlungen - wenn nicht aus den auf § 25 GmbH-Gesetz zurückgehenden Gründen - tatsächlich geleistet haben könnte, die im angefochtenen Bescheid dargestellte Interessenlage der Gesellschafter zur Vermeidung eines Konkursverfahrens unrichtig wiedergegeben hätte, noch, dass diese Überlegungen geeignet sind, den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit zu belasten.

Soweit der Beschwerdeführer hinsichtlich der Erlassung des Nichtveranlagungsbescheides für 1993 meint, ein Veranlagungsverfahren hätte sich auch aus § 41 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 ergeben, ist er darauf hinzuweisen, dass vor dem Hintergrund der Unbedenklichkeit der Verweigerung der als Schadenersatzzahlungen geltend gemachten Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben sich ein Verlust im Sinne des § 41 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 nicht ergibt.

Hinsichtlich der als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Vizebürgermeister ist zum Beschwerdevorbringen insbesondere darauf hinzuweisen, dass unter dem Begriff der nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen alle Aufwendungen zu verstehen sind, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften bewirkenden Einnahmen anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern. Das gesellschaftliche Ansehen fördert nicht nur die Bewirtung, die ein Unternehmer Geschäftsfreunden, sondern gleichermaßen die Bewirtung, die ein politischer Funktionär anderen Personen, welcher Art immer - etwa möglichen Wählern oder anderen politischen Funktionären - zuteil werden lässt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. März 2003, 99/14/0071). Die belangte Behörde hat somit den Aufwendungen, welche als beruflich bedingte Einladungen bezeichnet wurden, zutreffend die Anerkennung als Werbungskosten versagt, zumal kein überwiegender Werbezweck nachgewiesen worden ist. Aber auch hinsichtlich der Spenden an gemeinnützige und ähnliche Organisationen ist eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides im Hinblick auf § 20 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988 nicht zu erkennen (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 30. April 2003, 97/13/0145).

Keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zeigt der Beschwerdeführer auch mit seinem allgemeinen Vorbringen auf, es entbehre nicht einer gewissen "tendenziellen Ignoranz", dass die belangte Behörde die Aufwendungen hinsichtlich eines Buches mit dem Titel "Betriebskosten im Mietrecht" und eines Seminars "Erfolgreich investieren in Immobilien" mangels Konnex mit seiner beruflichen Tätigkeit nicht als Werbungskosten anerkannt hat.

Hinsichtlich der Zahlungen an die politische Partei und zwei ihrer Teilorganisationen ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Leistungen von politischen Funktionären an die ihn entsendende Partei dann Werbungskosten darstellen können, wenn der Funktionär für den Fall der Unterlassung eines solchen Beitrages an die Partei mit dem Ausschluss aus der Partei und in weiterer Folge mit dem Verlust seines Mandates rechnen muss (vgl. das von der belangten Behörde selbst zitierte hg. Erkenntnis vom 17. September 1997, 95/13/0245). Da die belangte Behörde insofern in Verkennung der Rechtslage keine Ermittlungen angestellt hat, mit welchen Folgen der Beschwerdeführer für den Fall der Verweigerung der entsprechenden Zahlungen zu rechnen hatte, erweist sich der angefochtene Bescheid hinsichtlich Einkommensteuerbescheid 1992 und 1994 als inhaltlich rechtswidrig.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.
Wien, am 9. Dezember 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:1999140253.X00

Im RIS seit

05.01.2005

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at