

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/5/30 95/13/0288

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 30.05.2001

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §80 Abs1;

BAO §9 Abs1;

EStG 1988 §16 Abs1;

EStG 1988 §20;

EStG 1988 §4 Abs4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner, Mag. Heinzl, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des GF in W, vertreten durch Frieders, Tassul & Partner, Rechtsanwälte in Wien I, Stadiongasse 6-8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 30. Oktober 1995, ZI GA 16-94/3125/06, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1988 bis 1990, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 12.980,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer war mit 25 % beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär GmbH einer KG, an welcher neben der Komplementär GmbH die Eltern des Beschwerdeführers - diese hielten auch je 37,5 % der GmbH-Anteile - als Kommanditisten beteiligt waren. Im Jahr 1987 wurde über das Vermögen der KG der Konkurs eröffnet. Ein bereits im Jahr 1986 beantragter Konkurs über das Vermögen der GmbH war mangels Kostendeckung abgewiesen worden. Der Beschwerdeführer hatte aus seiner Geschäftsführereigenschaft der GmbH Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezogen. Mit dem angefochtenen Bescheid verweigerte die belangte Behörde im Instanzenzug die Anerkennung folgender, vom Beschwerdeführer für die Jahre 1988 bis 1990 als Werbungskosten geltend gemachter Aufwendungen:

1) Zahlungen an eine Bank (S 210.000,-- für 1988 und je rd S 250.000,-- für die Jahre 1989 und 1990) aus Anlass einer übernommenen und im Hinblick auf den Konkurs der KG schlagend gewordenen Garantieerklärung für einen Kontokorrentkredit der KG in Höhe von S 6,5 Mio.

2) Zahlungen an eine Sozialversicherungsanstalt für Beitragsrückstände (1988 S 36.000,--, 1989 S 14.785,--) und Zahlungen an das Finanzamt für ausstehende Abgabenschuldigkeiten der GmbH in Höhe von S 14.690,--, zu welchen der Beschwerdeführer als Haftungspflichtiger herangezogen worden war.

3) Zahlungen an Rechtsanwalt Dr. P, die vom Beschwerdeführer für die Beratung im Zusammenhang mit Haftungsfragen aus eingegangenen persönlichen Haftungen geleistet worden waren.

4) Zahlungen an Rechtsanwalt Dr. B, welche - nach einem Schreiben dieses Rechtsanwaltes - als Refundierung von Zahlungen geleistet wurden, die die Mandantin dieses Rechtsanwaltes an eine Bank zu leisten gehabt habe, weil der Beschwerdeführer eine Rechnung an diese Mandantin persönlich kassiert habe, obwohl die entsprechende Forderung an die Bank abgetreten worden war.

Die belangte Behörde begründete ihre Entscheidung im Wesentlichen wie folgt:

ad 1): Es möge vorkommen, dass ein Arbeitnehmer für seinen in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindlichen Arbeitgeber auch ohne Vorliegen einer Beteiligung oder eines Verwandtschafts- oder sonstigen Naheverhältnisses eine Haftung übernimmt, um die Existenz seines Arbeitsplatzes zu erhalten oder zu sichern, jedoch nur in seltenen Ausnahmefällen und nur dann, wenn das Ausmaß der Haftung in einer angemessenen Relation zu den Gehaltsbezügen des Arbeitnehmers stehe. Es sei aber völlig undenkbar, dass ein Arbeitnehmer, der weder an der geschäftsführenden Komplementär GmbH beteiligt, noch mit den anderen Gesellschaftern sowohl dieser Komplementär GmbH als auch der KG verwandt sei, allein aus dem Grund, um die Existenz seiner Arbeitgeberin und damit seinen Arbeitsplatz zu erhalten, eine Garantieerklärung in dem Ausmaß bis zu S 6,5 Mio abgegeben hätte. Die Sicherung eines Arbeitsplatzes allein, selbst wenn er sehr gut entlohnt wäre, würde niemals das Eingehen eines derartigen Risikos rechtfertigen; die Abgabe einer Garantieerklärung in einem solchen Ausmaß, nur um die Existenz seines Arbeitsplatzes zu sichern, widerspräche jeder Vernunft. Dazu komme noch, dass die Geschäftsführerbezüge des Beschwerdeführers keineswegs so hoch gewesen seien. Beim Beschwerdeführer sei sohin das Missverhältnis zwischen seiner Entlohnung durch die GmbH und dem von ihm gegenüber der Bank übernommenen Risiko auf Grund seiner Garantieerklärung besonders krass gewesen. Dies lasse nur den Schluss zu, dass ausschließlich seine Beteiligung an der GmbH und sein Verwandtschaftsverhältnis zu den Kommanditisten der KG das Motiv für die Abgabe der Garantieerklärung gewesen sei.

ad 2): Die Haftung des Vertreters einer GmbH für Beitragsschuldigkeiten bei der Sozialversicherung und für Abgabenschuldigkeiten beim Finanzamt setze ein Verschulden desselben an der Nichtentrichtung der Beitrags- und Abgabenschuldigkeiten bei Fälligkeit voraus. In der mündlichen Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer ein solches Verschulden nicht bestritten, sondern nur vorgebracht, dass ein Geschäftsführer einer GmbH im Zusammenhang mit Insolvenzverfahren "sehr rasch in ein Verschulden gedrängt" werde. Zahlungen, die dem Beschwerdeführer einer GmbH infolge einer schuldhaften Pflichtverletzung erwachsen, könnten aber keine Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen sein, weil sie nicht mit der Erfüllung seiner dienstlichen Pflichten zusammenhängen, sondern vielmehr die Folge einer schuldhaften Verletzung eben dieser dienstlichen Pflichten darstellten, wobei der Grad des Verschuldens unerheblich sei. In seinem Erkenntnis vom 24. Jänner 1990, 86/13/0162, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Kosten, die dem Gesellschafter einer GmbH aus der Übernahme von Verpflichtungen der GmbH erwachsen, als Gesellschaftereinlagen und nicht als Betriebsausgaben zur Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge zu beurteilen seien, weil die Einlagen des Gesellschafters einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft primär dem Fortbestand der Gesellschaft diene. Die Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge sei erst eine weitere Folge des Fortbestandes der Gesellschaft und trete gegenüber dem primären Zweck der Einlage in den Hintergrund. Dieses Erkenntnis habe zwar einen Gesellschafter betroffen, welcher wegen seiner wesentlichen Beteiligung an der GmbH Einkünfte aus selbstständiger Arbeit bezogen habe, es könne aber kein Zweifel bestehen, dass auch Leistungen eines nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters (welcher Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erziele) an die Gesellschaft Einlagen darstellten.

ad 3): Da die unter Pkt 1) angeführten Zahlungen keine Werbungskosten darstellten, seien auch die damit im Zusammenhang stehenden Zahlungen an Dr. P nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

ad 4): Auch diesbezüglich ging die belangte Behörde von einem rechtswidrigen, schuldhaften Verhalten des Beschwerdeführers aus ("Inkasso einer bereits abgetretenen Rechnung und Nichtablieferung des inkassierten Betrages an den neuen Gläubiger"), weshalb die Zahlungen nicht als Werbungskosten anerkannt werden könnten. In der mündlichen Verhandlung sei zugestanden worden, dass es sich dabei um keine Werbungskosten handle.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

1) Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen.

Demgegenüber fallen Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen, für den Unterhalt seiner Familienangehörigen und für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl das hg Erkenntnis vom 28. Oktober 1998, 93/14/0195).

Den Abgabenbehörden steht es zwar nicht zu, Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes zu prüfen, um nach dem Ergebnis dieser Prüfung die Betriebsausgabeneigenschaft eines bestimmten Aufwandes zu beurteilen. Die Unangemessenheit und Unüblichkeit kann jedoch ein Indiz dafür sein, dass die Aufwendungen nicht betrieblich veranlasst sind (vgl das hg Erkenntnis vom 22. Jänner 1992, 91/13/0114).

Vor diesem Hintergrund war es nicht rechtswidrig, wenn die belangte Behörde den Aufwendungen hinsichtlich der Zahlungen aus der übernommenen Garantieerklärung die Anerkennung als Werbungskosten versagt hat. Die belangte Behörde hat im Hinblick auf das Missverhältnis zwischen der Entlohnung des Beschwerdeführers und der Höhe der übernommenen Garantieerklärung als erwiesen angenommen, dass der Beschwerdeführer die Garantieerklärung ausschließlich wegen seiner Beteiligung an der Komplementär GmbH und seines Verwandtschaftsverhältnisses zu den Kommanditisten der KG übernommen habe. Diese Beweiswürdigung ist entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht als un schlüssig oder als mit der Lebenserfahrung in Widerspruch stehend zu erkennen. Mit der Argumentation, hätte der Beschwerdeführer bereits zum Zeitpunkt seiner Garantieübernahme absehen können, dass es zur Insolvenz der KG kommen werde, erschiene eine Garantieerklärung aus familiären Gründen gänzlich unsinnig, wird eine solche Un schlüssigkeit oder mit der Lebenserfahrung in Widerspruch stehende Beweiswürdigung deshalb nicht aufgezeigt, weil diese Überlegungen in gleicher Weise zuträfen, wenn der Beschwerdeführer die Garantieerklärung ausschließlich zur Erhaltung seiner Dienstbezüge abgegeben hätte. Hätte der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Garantieerklärung mit dem Konkurs der KG gerechnet, dann wäre die Garantieerklärung auch zur Erhaltung seiner Dienstbezüge "gänzlich unsinnig" gewesen. Auch die Argumentation des Beschwerdeführers, die belangte Behörde habe übersehen, dass der Beschwerdeführer nicht die Haftung für einen Fixbetrag von S 6,5 Mio übernommen, sondern dieser Betrag lediglich das Maximum der ausschöpfbaren Kreditmittel im Rahmen der vorzufinanzierenden Einkäufe der KG dargestellt habe, der Beschwerdeführer aber unter Berücksichtigung der bisherigen Geschäftspolitik der KG das Risiko seiner Haftungsübernahme durchaus abschätzen habe können und der Beschwerdeführer letztlich auch tatsächlich "nur" für rd S 3,5 Mio in Anspruch genommen worden sei, zeigt unter Berücksichtigung der Höhe der Geschäftsführerbezüge (insgesamt rd S 270.000,- im Jahr 1985 und insgesamt rd S 170.000,- im Jahr 1986) die "Sinnhaftigkeit" der Garantieerklärung, bezogen auf das behauptete Motiv, die Geschäftsführerbezüge weiter zu erhalten, nicht auf.

2) Hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge sowie der Abgabenschuldigkeiten, bezüglich derer der Beschwerdeführer zur Haftung herangezogen worden war, vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass diese

Zahlungen nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen seien, weil sie nicht mit der Erfüllung seiner dienstlichen Pflichten zusammenhängen, sondern vielmehr die Folge einer schuldhaften Verletzung eben dieser Pflichten darstellten.

Nun mag es zutreffen, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer seine gegenüber der Sozialversicherung und gegenüber der Abgabenbehörde bestehenden Pflichten verletzt hat. Für die Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen sind, ist nicht allein entscheidend, ob diese in Erfüllung oder in Verletzung von dienstlichen Obliegenheiten angefallen sind. Im Zusammenhang mit einem Fehlverhalten eines Dienstnehmers ist diesbezüglich vielmehr entscheidend, ob das Fehlverhalten im Sinn des hg Erkenntnisses vom 24. Oktober 2000, 95/14/0048, der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist oder ob es als private Verhaltenskomponente das Band zur beruflichen Veranlassung durchschneidet (vgl das hg Erkenntnis vom 24. Oktober 2000, 95/14/0048). Anhaltspunkte für eine derartige private Verhaltenskomponente hat die belangte Behörde nicht aufgezeigt und sind auch für den Verwaltungsgerichtshof nicht erkennbar.

Soweit die belangte Behörde - gestützt auf das hg Erkenntnis vom 24. Jänner 1990,86/13/0162 - meint, die Zahlungen seien keine Werbungskosten, sondern nicht abzugsfähige Einlagen, welche der Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der GmbH geleistet habe, ist darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer im Beschwerdefall keine Verpflichtungen seiner Gesellschaft "übernommen" hat. Er wurde vielmehr in seiner Eigenschaft als ehemaliger Geschäftsführer der GmbH als Haftender zur Zahlung entsprechender Beträge herangezogen. Zahlungen auf Grund einer solchen Haftungsinanspruchnahme stehen mit der Funktion als Gesellschafter aber in keinem Zusammenhang. Dies wird insbesondere daraus deutlich, dass solche Haftungsinanspruchnahmen auch Geschäftsführer von Gesellschaften mbH treffen können, die an der Gesellschaft nicht beteiligt sind. Da die belangte Behörde insofern die Voraussetzungen, unter denen Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen sind, verkannt hat, erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig.

3) Hinsichtlich der Zahlungen an Rechtsanwalt Dr. P räumt der Beschwerdeführer ein, dass diese das Schicksal der unter Pkt 1) behandelten Zahlungen teilen. Aus den oben unter diesem Punkt angeführten Erwägungen begegnet auch die Verweigerung der Anerkennung auch dieser Aufwendungen als Werbungskosten keinen Bedenken.

4) Hinsichtlich der Zahlungen an Dr. B hat der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde auf eine inhaltlich nicht ersichtliche Befragung durch ein Senatsmitglied die Erklärung abgegeben, dass er dessen Ansicht teile, dass sie keine Werbungskosten darstellten. Im gegebenen Zusammenhang ist die Sachverhaltsgrundlage für diese Erklärung offen geblieben. Der angefochtene Bescheid lässt eine hinlängliche Begründung sowohl hinsichtlich der dort angedeuteten Verschuldensfrage als auch hinsichtlich der daraus folgenden einkommensteuerrechtlichen Beurteilung vermissen. Dies belastet den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, denn, wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt hat, können auch Schadenersatzleistungen, die auf ein Fehlverhalten des Betriebsinhabers zurückzuführen seien, Betriebsausgaben sein. Voraussetzung ist nur, dass das Fehlverhalten und die sich daraus ergebenden Folgen der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind (vgl abermals das hg Erkenntnis vom 24. Oktober 2000, 95/14/0048).

Da sich der angefochtene Bescheid aus den im Punkt 2) dargestellten Erwägungen als inhaltlich rechtswidrig erweist, war er gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994. Das Mehrbegehren an Stempelgebühren war abzuweisen, weil der angefochtene Bescheid nur in einfacher Ausfertigung vorzulegen war.

Wien, am 30. Mai 2001

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:1995130288.X00

**Im RIS seit**

23.10.2001

**Zuletzt aktualisiert am**

17.05.2013

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)