

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.04.2011

Geschäftszahl

2008/15/0149

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des Finanzamtes Klagenfurt gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 27. Dezember 2007, RV/0200-K/03, betreffend Einkommensteuer 1999 (mitbeteiligte Partei: S, Rechtsanwalt in K), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Der Mitbeteiligte ist Rechtsanwalt. Er war bis 1996 Obmann eines renommierten österreichischen Eishockeyvereines, seither ist er Ehrenpräsident dieses Vereines.

Bei der Ermittlung des Gewinnes 1999 für seinen Rechtsanwaltsbetrieb machte der Mitbeteiligte als "Schadensfall" Betriebsausgaben von 1.125.880 S (zuzüglich damit zusammenhängender Kreditzinsen) geltend. Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß.

Im Zuge einer Prüfung der Aufzeichnungen traf der Prüfer hiezu folgende Feststellung (Tz 20 des Berichtes gemäß § 151 Abs. 3 BAO vom 12. Juni 2002):

"Der vom Abgabepflichtigen im Jahr 1999 als Betriebsausgabe geltend gemachte Schadensfall ist durch die Übernahme der Haftung für eine Bankgarantie entstanden.

Nach Empfehlung hochrangiger Persönlichkeiten kam (der Mitbeteiligte) in Kontakt mit dem Austro-Amerikaner (H). Nach erfolgter Kontaktaufnahme des (H) mit (dem Mitbeteiligten) äußerte dieser den Wunsch nach Intensivierung der eishockeysportlichen Beziehungen zwischen der National-Hockey-League (X, NHL) mit USA/Kanada und Europa.

(Der Mitbeteiligte) war als Kontaktperson interessant, da dieser mehr als ein Jahrzehnt die Geschicke des (Eishockeyvereines) lenkte, deshalb mit den Gegebenheiten im österr. Eishockey vertraut war und auch über die entsprechenden Kontakte verfügte.

Die NHL wollte aus unternehmenspolitischen Gründen ihren Fuß nach Europa setzen und eine langfristige Politik dahin entwickeln, dass in der USA-kanadischen Profiliga nicht nur Spitzenteams aus USA und Kanada, sondern auch einige Spitzenteams aus EUROPA tätig sein sollten.

In Klagenfurt sollten deshalb EXHIBITIONS-SPIELE amerikanischer NHL-Spitzenmannschaften durchgeführt werden.

Bei der Organisation dieser Veranstaltung in (K) sollte (der Mitbeteiligte) unterstützend zur Hand gehen und die notwendigen Erledigungen vor Ort verrichten. Als Gegenleistung erklärte (H), dass die NHL beabsichtigt ihr vorläufiges Europabüro von Zürich nach Wien zu verlegen und er (gemeint: H) die Leitung dieses Büros übernehmen werde. (Der Mitbeteiligte) würde dann auch neben dem Abschluss von intern. Sponsorverträgen auch alle rechtlichen Agenden der NHL-Europa unter der Leitung des (H) abzuwickeln haben.

Diese Perspektive war laut (dem Mitbeteiligten) ausschlaggebend, daher sagte er seine Unterstützung zu.

Die Inaussichtstellung des Abschlusses von Sponsorverträgen mit großen internationalen Konzernen, als künftiges neues Geschäftsfeld, sowie die Inaussichtstellung der möglichen Rechtsvertretung und Rechtsberatung der NHL für ganz Europa ließ (den Mitbeteiligten) äußerst lukrative Tätigkeiten erwarten.

Aufgrund dieser von (H) in Aussicht gestellten Zukunftsperspektiven erklärte sich (der Mitbeteiligte) neben der Übernahme der organisatorischen Tätigkeiten vor Ort auch bereit, für die notwendige Eröffnung einer Bankverbindung bei der (Z-Bank), eine Bankgarantie für das für die Veranstaltung in Klagenfurt vorgesehene Eishockeyteam (B) der NHL in Höhe von USD 200.000,00 zu übernehmen.

Der geplante Event wurde von einer Gesellschaft des (H), nämlich der (H Inc), vertreten durch den Präsidenten (H), abgewickelt.

Nachdem die genannte Veranstaltung in Klagenfurt ein Mißerfolg wurde, hat die NHL für das (B-Team) die Bankgarantie gezogen.

(...)

Weder von (H) noch von der NHL konnten schriftliche Vereinbarungen oder Zusicherungen hinsichtlich künftig abzuschließender Sponsorverträge mit intern. Sponsoren bzw. einer möglichen Übernahme der NHL-Rechtsvertretung und Rechtsberatung für Europa vorgelegt werden.

Für die BP ist daher die Erklärung des Abgabepflichtigen, dass die Erschließung von neuen Geschäftsfeldern bzw. das Gewinnen von neuen Klienten von seinem Engagement beim genannten NHL-Event von der Übernahme der Haftung für die Bankgarantie abhängig war, auf Grund fehlender schriftlicher Vereinbarungen nicht nachvollziehbar.

Die Übernahme von Haftungen für eine Bankgarantie gehört ferner nach Ansicht der BP nicht zu den beruflichen Obliegenheiten eines Rechtsanwaltes und entspricht nicht der Berufsbildjudikatur eines Rechtsanwaltes.

Ein unmittelbarer Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit eines Rechtsanwaltes liegt nicht vor, somit fehlt auch die notwendige betriebliche Veranlassung. Der Schadensfall wie auch die Gebühren, Zinsen und Spesen des Abstattungskredites sind daher als Betriebsausgabe nicht abzugsfähig."

Das Finanzamt erließ einen den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Bescheid betreffend Einkommensteuer 1999.

Der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung gab die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid Folge und anerkannte die in Rede stehenden Zahlungen als Betriebsausgaben. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, der Prüfer habe in Tz 20 des Prüfungsberichtes jene Feststellungen angeführt, welche das Finanzamt seiner Entscheidung zu Grunde gelegt habe. Diese Feststellungen seien vom Mitbeteiligten insofern außer Streit gestellt worden, als sie keine von seinem Vorbringen abweichenden tatsächlichen oder rechtlichen Würdigungen enthielten. Aus der Sicht der belangten Behörde entsprächen die unstrittigen Teile der Sachverhaltsdarstellungen dem Inhalt der Verwaltungsakten und seien daher dem angefochtenen Bescheid zu Grunde zu legen. Darüber hinaus beziehe die belangte Behörde auch jene Sachverhaltselemente in die Beurteilung ein, die sich den (vom Mitbeteiligten) vorgelegten Urkunden entnehmen ließen.

Die belangte Behörde habe geprüft, ob eine private Veranlassung der Grund für die Bürgschaftsübernahme des Mitbeteiligten gewesen sein könne. Das Finanzamt habe darauf verwiesen, dass der Mitbeteiligte als namhafter Funktionär des Eishockeysportes tätig gewesen sei. Der Mitbeteiligte habe aber darlegen können, dass er bereits drei Jahre vor dem Eingehen der Bürgschaft seine Funktion beim Eishockeyverein zurückgelegt habe. Er habe auch glaubhaft dargetan, dass er in seiner Funktion als Obmann des Eishockeyvereins niemals eine Bürgschaft in sportlichen Belangen abgegeben habe. Der Mitbeteiligte habe aber eine Liste von Mandaten vorgelegt, welche er im Umfeld seiner ehrenamtlichen Tätigkeit durch den dadurch erlangten Bekanntheitsgrad habe erlangen können. Wenn der Beschwerdeführer schon als namhafter ehrenamtlicher Eishockeyfunktionär keine Bürgschaft in sportlichen Belangen eingegangen sei, so spreche dies nach Ansicht der belangten Behörde eindeutig für das Vorbringen, dass auch im gegenständlichen Fall kein aus der Funktionärstätigkeit resultierender, sohin privater Hintergrund für die Bürgschaftsübernahme bestanden habe.

Die belangte Behörde sei daher zur Ansicht gelangt, dass die Bürgschaftsübernahme durch keine andere Erwerbstätigkeit des Mitbeteiligten als jene als Rechtsanwalt veranlasst sei. Auch eine private Motivation zur Bürgschaftsübernahme sei nach Ansicht der belangten Behörde nicht begründet. Vielmehr scheine ein unzweifelhafter betrieblicher Zusammenhang mit der Tätigkeit als Rechtsanwalt gegeben. Der Mitbeteiligte habe durch verschiedene Beispiele aufgezeigt, dass er seit langem eine geschäftliche Strategie dahingehend verfolge, sich durch Übernahme auch wirtschaftlicher Risiken ein umfangreiches und ertragreiches Arbeitsfeld als Rechtsanwalt aufzubauen. Hiezu seien die Beteiligungen an der G-Gesellschaft und der W-Gesellschaft genannt, aber auch der Hinweis des Mitbeteiligten, dass er sich von Gesellschaftsanteilen wieder trennen müsse, wenn die von ihm erhofften Mandate nicht eintreffen sollten. Durch dieses wirtschaftliche Agieren des Mitbeteiligten erscheine es glaubhaft, dass er aus seiner Vertretungstätigkeit für H und die H Inc lukrative Mandate habe erwarten können. Der Mitbeteiligte habe die Erwartung eines siebenstelligen Honorarbetriebes (in Schilling) ins Treffen geführt. Ein solcher Honorarbetrag stehe nach Ansicht der belangten Behörde durchaus im Einklang mit den wirtschaftlichen Größenordnungen jener Mandate, welche der Mitbeteiligte nachweislich seit Jahren erfülle. Im Falle des erhofften Eintretens eines wirtschaftlichen Erfolges wären die vom Mitbeteiligten erlösten Honorareinnahmen der Besteuerung unterlegen, weshalb es nicht nachvollziehbar sei, warum nunmehr, da seine

wirtschaftlichen Aktivitäten nicht erfolgreich gewesen seien, der ihm daraus entstandene Schaden nicht anerkannt werden sollte.

Der Zusammenhang zwischen der Bürgschaftsübernahme und der Tätigkeit des Mitbeteiligten als Rechtsanwalt sei ein unmittelbarer. Der Mitbeteiligte habe vorgebracht, er habe ausschließlich deshalb die Bürgschaft übernommen, um in der Zukunft ein siebenstelliges Honorar aus der Vertretung des H und der H Inc zu lukrieren, sowie im Hinblick auf die von H in Aussicht gestellten weiteren äußerst lukrativen Mandate im Zusammenhang mit der Verlegung der Europazentrale der NHL von Zürich nach Wien.

Das Finanzamt habe bemängelt, dass schriftliche Vereinbarungen zwischen H, H Inc und dem Mitbeteiligten fehlten, was nach einem Fremdvergleich angebracht wäre. Hiezu verweise die belangte Behörde darauf, dass nach dem Gesamtbild der vorgelegten Urkunden kein Zweifel daran bestehe, dass der Mitbeteiligte tatsächlich als Rechtsvertreter des H und der H Inc eingeschritten sei. Wenn nämlich der Mitbeteiligte darauf verweise, dass nach § 8 der Rechtsanwaltsordnung die Berufung auf eine erteilte Vollmacht ausreiche, so sei dieser Argumentation aus der Sicht der belangten Behörde zuzustimmen.

Die belangte Behörde vertrete die Ansicht, dass der Mitbeteiligte mit Recht davon ausgehen könne, mit H einen Mandanten zu haben, dessen Zusagen bzw. Inaussichtstellungen auch tatsächlich in der Zukunft eintreten würden. Wenn es H bewerkstelligt habe, dass die führenden Funktionäre der NHL zu Gesprächen nach Klagenfurt gereist seien, habe der Mitbeteiligte nach Ansicht der belangten Behörde in der Tat davon ausgehen dürfen, dass H über die von ihm behaupteten Kontakte und Einflussmöglichkeiten verfügt habe.

Dass die Durchführung der vom Mitbeteiligten angestrebten Eishockeyveranstaltung in Kärnten im Jahre 1998 eine reale, bis zur Aufdeckung der unwahren Angaben des H auch höchst erfolgsversprechende Angelegenheit gewesen sei, könne nach Ansicht der belangten Behörde nicht zweifelhaft sein. Daher könne der Zusammenhang zwischen der Bürgschaftsübernahme und den erwarteten Honoraren bzw. Mandaten des Mitbeteiligten nur eine eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung als Rechtsanwalt und Übernahme der Garantienstellung gewesen sein. Ohne Übernahme der Bürgschaft hätte der Mitbeteiligte nach Ansicht der belangten Behörde nicht die Vertretung des H und der H Inc erlangt und damit auch nicht die zum Zeitpunkt der Übernahme der Bürgschaft gegebene Aussicht auf eine künftige lukrative Honorarabrechnung sowie auf künftige weitere Mandate.

Die Tatsache, dass der Mitbeteiligte keine gerichtlichen Eintreibungsschritte in den USA gegenüber H und der H Inc unternommen habe, vermöge an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

Das Finanzamt hat gegen diesen Bescheid Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben. In der Beschwerde wird vorgebracht, die NHL habe ihren Fuß nach Europa setzen wollen. Deshalb hätten in Kärnten Exhibitions-Spiele amerikanischer Spitzenmannschaften durchgeführt werden sollen. Bei der Organisation dieser Veranstaltung in Kärnten habe der Mitbeteiligte unterstützend zur Hand gehen und notwendige Erledigungen vor Ort verrichten sollen. H habe dem Mitbeteiligten mitgeteilt, die NHL beabsichtige, ihr vorläufiges Europabüro von Zürich nach Wien zu verlegen. Die Inaussichtstellung des Abschlusses von künftigen Sponsorverträgen mit großen internationalen Konzernen sowie die Inaussichtstellung der möglichen künftigen Rechtsvertretung und Rechtsberatung der NHL hätten den Mitbeteiligten lukrative Tätigkeiten erwarten lassen. Vor diesem Hintergrund habe er sich bereit erklärt, bei der notwendigen Eröffnung einer Bankverbindung eine Bankgarantie für das für die Veranstaltung in Klagenfurt vorgesehene Eishockeyteam B der NHL zu übernehmen. Ein bloßes Vertrauen auf neue Geschäftsfelder sei nicht ausreichend, um von einem Zusammenhang der Bürgschaft mit dem ausgeübten Rechtsanwaltsberuf ausgehen zu können. H sei kein Vertreter der NHL gewesen und habe daher auch keine verbindlichen Zusagen machen können. Der Mitbeteiligte hätte nicht ohne nähere Nachweise auf das "Inaussichtstellen" von Aufträgen vertrauen dürfen, weshalb ein unmittelbarer und eindeutiger Zusammenhang zur Rechtsanwalts-tätigkeit nicht vorliege. Möglicherweise habe der Mitbeteiligte darauf mit Bedacht auf sein gesellschaftliches Ansehen als ehemaliger hoher Eishockeyfunktionär verzichtet. Nach Ansicht des Finanzamtes entspreche das Verhalten des Mitbeteiligten als Rechtsanwalt nicht der Verkehrsauffassung. Die belangte Behörde habe keine Feststellungen getroffen, ob eine von der Rechtsanwalts-tätigkeit abgesonderte eigene wirtschaftliche Betätigung als Event-Manager vorliege, hinsichtlich welcher die Einkunftsquelleneigenschaft in Frage zu stellen sei. Außer den persönlichen mündlichen Angaben des H gebe es keine Anhaltspunkte bzw. Beweismittel für eine Verknüpfung der Bürgschaftsübernahme mit zukünftigen Einnahmen aus Mandaten, welche der Mitbeteiligte hätte erwarten können. Die vom Mitbeteiligten als Beweggrund seiner Bürgschaftsübernahme angegebene bloße Inaussichtstellung künftiger Einnahmen sei in einem so hohen Maß mit Unsicherheit, Ungewissheit, Unberechenbarkeit und auch Unwahrscheinlichkeit behaftet, dass keineswegs von einer engen Verknüpfung zwischen Bürgschaftsübernahme und künftig zu lukrierenden Einnahmen gesprochen werden könne. Nach § 20 EStG seien Aufwendungen und Ausgaben nicht abzugsfähig, welche die gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe, wengleich sie zur Förderung des Berufes erfolgten. Gleiches gelte für Repräsentationsaufwendungen aller Art. Der Mitbeteiligte sei noch immer mit den Gegebenheiten im österreichischen Eishockey-Sport vertraut und verfüge über gute Eishockey-Kontakte. Es sei jedenfalls nicht auszuschließen, dass der Bürgschaftsübernahme nicht wirtschaftliche, sondern gesellschaftliche Erwägungen zu Grunde gelegen seien.

Die belangte Behörde und der Mitbeteiligte haben Gegenschriften erstattet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählt die Übernahme von Bürgschaften nicht zu den beruflichen Aufgaben eines Rechtsanwaltes oder Steuerberaters. Auch wenn der Betriebsausgabencharakter einer Bürgschaftsübernahme bei eindeutiger und unmittelbarer Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung und Übernahme einer Garantienstellung unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalles nicht ausgeschlossen ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 30. September 1999, 97/15/0101, und vom 27. November 2001, 98/14/0052), spricht die Verkehrsauffassung von vornherein nicht für die vom Gesetz für die Betriebsausgabeneigenschaft geforderte Veranlassung der Aufwendungen oder Ausgaben aus der Bürgschaft durch den Betrieb (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 23. Februar 2010, 2008/15/0027, und vom 15. Februar 2006, 2001/13/0291).

Im Erkenntnis vom 27. November 2001, 98/14/0052, hat der Verwaltungsgerichtshof die bisherige Judikatur zu dieser Frage zusammenfassend festgehalten: Entscheidend ist, ob die Übernahme der Bürgschaft "in Ausübung des Berufes eines Rechtsanwaltes" erfolgt, wofür ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Tätigkeit des Rechtsanwaltes gefordert wird. Eine nicht von vornherein auszuschließende betriebliche Veranlassung ist dann gegeben, wenn eine ausschließliche Abhängigkeit der Aufträge des Klienten von der Übernahme der Bürgschaft durch den Steuerberater bzw. Rechtsanwalt vorliegt, der Rechtsanwalt den Klienten also nur durch die Bürgschaftsübernahme gewinnen oder halten kann. Die Unterstützung eines Klienten bei der Kreditbeschaffung (durch Übernahme einer Garantienstellung) ist nicht mehr der freiberuflichen Tätigkeit eines Rechtsanwaltes zuzurechnen. Ein mittelbarer Zusammenhang zwischen der Bürgschaftsübernahme und der (erhofften) weiteren Beauftragung als Rechtsanwalt reicht demnach nicht aus, um eine betriebliche Veranlassung zu begründen.

Für den Betriebsausgabencharakter einer Bürgschaftsübernahme kommt es sohin entscheidend auf die eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung als Rechtsanwalt und Übernahme der Garantienstellung an (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 27. November 2001, 98/14/0052).

Im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde eine Technik der Darstellung des von ihr als festgestellt angenommenen Sachverhaltes gewählt, die an Denksportaufgaben erinnert. Es sollen nämlich jene Sachverhaltselemente der Darstellung im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung, die vom Mitbeteiligten im Laufe des Verwaltungsverfahrens nicht bestritten worden sind, als festgestellt gelten und durch jene Sachverhaltselemente ergänzt werden, die sich aus den (vom Mitbeteiligten) vorgelegten Urkunden - in der Gegenschrift verweist die belangte Behörde in diesem Zusammenhang auf die ca 100 Seiten umfassende OZ 5 des Verwaltungsaktes - entnehmen lassen.

Die Sachverhaltsfeststellung des angefochtenen Bescheides reicht allerdings für die Beurteilung, dass die belangte Behörde die Rechtslage verkannt hat, hin. Im gegenständlichen Fall waren "Exhibition" Eishockey Spiele in Österreich vorgesehen, an denen auch das Eishockeyteam B der NHL teilnehmen sollte. In diesem Zusammenhang hat der Mitbeteiligte für die Eröffnung einer Bankverbindung bei einer österreichischen Bank eine Bankgarantie für dieses Eishockeyteam B abgegeben. Er hat dies in Erwartung künftiger Aufträge (Verfassen von Sponsorverträgen, etc) gemacht, die sich ergeben könnten, wenn die NHL vermehrt in Europa tätig wird. Aufgrund dieser Bankgarantie musste der Mitbeteiligte in der Folge die streitgegenständlichen Zahlungen leisten.

Die hg. Erkenntnisse vom 30. September 1999, 97/15/0101, und vom 27. November 2001, 98/14/0052, betreffen Konstellationen, in denen die Übernahme der Bürgschaft durch einen Rechtsanwalt im Gegenzug mit der Erteilung von Mandaten an den Rechtsanwalt erfolgt ist. Solche Konstellationen können dazu führen, dass die Bürgschaftszahlungen als durch die betriebliche Tätigkeit als Rechtsanwalt veranlasst zu werten sind. Die Unterstützung eines Klienten bei der Kreditbeschaffung (durch Übernahme einer Garantienstellung) ist hingegen nach ständiger Rechtsprechung nicht mehr der freiberuflichen Tätigkeit eines Rechtsanwaltes zuzurechnen. Ein mittelbarer Zusammenhang zwischen der Bürgschaftsübernahme und der (erhofften) weiteren Beauftragung als Rechtsanwalt reicht nämlich nicht aus, um eine Veranlassung in der Rechtsanwaltstätigkeit zu begründen.

Im gegenständlichen Fall geht es um die Übernahme einer Garantieerklärung durch einen Rechtsanwalt zu Gunsten eines Eishockeyteams, ohne dass künftige Aufträge für den Rechtsanwalt bereits verbindlich festgelegt gewesen wären. Dazu kommt, dass es auch nicht nachvollziehbar ist, warum die Abgabe einer Haftung zugunsten eines Eishockeyteams *conditio sine qua non* für die in Rede stehenden Rechtsanwaltsaufträge sein sollte. Es liegt nicht einmal auf der Hand, dass eine solche Garantieerklärung zugunsten eines Eishockeyteams die künftige Auftragserteilung der NHL gerade an den Mitbeteiligten als Rechtsvertreter in relevantem Maße nahe legen würde. Sohin kann von einer eindeutigen und unmittelbaren Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung als Rechtsanwalt und Übernahme der Garantienstellung nicht ausgegangen werden.

Im Übrigen erweist es sich auch als un schlüssig, wenn die belangte Behörde mit dem Argument, der Mitbeteiligte sei als namhafter ehrenamtlicher Eishockeyfunktionär in der Vergangenheit keine Bürgschaft in sportlichen Belangen eingegangen, ausschließt, dass die Funktionärstätigkeit und sohin ein außerbetrieblicher Hintergrund den Anlass für die Bürgschaftsübernahme gebildet hat. Die belangte Behörde hat nämlich gar keine

Feststellungen getroffen, dass sich in der Vergangenheit die Frage nach einer Bürgschaft zu Gunsten eines ausländischen Teams überhaupt jemals gestellt hat.

Der angefochtene Bescheid ist sohin mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Wien, am 28. April 2011