

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.10.2010

Geschäftszahl

2007/15/0040

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 P in L, vertreten durch Dr. Stephan Wehrberger, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Falkestraße 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 4. Jänner 2007, Zl. RV/1302-W/04, betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2000, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war zu 50 % beteiligter Gesellschafter einer GmbH und einer ihrer beiden Geschäftsführer. Zweiter Geschäftsführer war sein an der GmbH ebenfalls beteiligter Bruder. Über das Vermögen der GmbH wurde im Jänner 1999 der Konkurs eröffnet.

Bei Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Geschäftsführertätigkeit für 1999 und 2000 machte der Beschwerdeführer Zahlungen aufgrund von Haftungen, die er für die GmbH eingegangen war, geltend. Es handelte sich um die 1999 geleistete Zahlung an Dipl.-Kfm. P, den Wirtschaftstreuhänder der GmbH, und die 2000 geleistete Zahlung an die Sparkasse K.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung gelangte die Prüferin zur Auffassung, die Zahlungen seien nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Sie stünden nicht unmittelbar mit den Einkünften als ehemaliger Geschäftsführer der GmbH in Zusammenhang, sondern resultierten aus Privathaftungen für Verbindlichkeiten der GmbH.

Der Beschwerdeführer war - neben seiner Geschäftsführertätigkeit - auch als Bauingenieur tätig, und zwar einerseits als Dienstnehmer der Gemeinde Wien und andererseits selbständig als Einzelunternehmer. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1998 bis 2000 traf die Prüferin die Feststellung, der Beschwerdeführer habe einen Pkw Audi als "Betriebsvermögen" behandelt und - nach Ausscheiden eines Privatanteiles von 10% - Kosten für Betrieb und Instandhaltung sowie Leasing und Versicherung bei der Gewinnermittlung für den Bauingenieurbetrieb als Betriebsausgaben abgesetzt. Es seien keine Fahrtenbücher geführt worden. Im Zuge der Prüfung habe der Beschwerdeführer die Gesamtzahl der gefahrenen Kilometer in den Jahren 1998 bis 2000 mit jährlich ca. 20.000 benannt und angegeben, dass ca. 10.000 km davon Zwecken der Tätigkeit als Bauingenieur gedient hätten. Nach Ansicht der Prüferin liege keine überwiegende betriebliche Nutzung des Pkw vor. Die mit der Bauingenieurstätigkeit zusammenhängenden Fahrten (10.000 km) seien auf die selbständige und auf die nichtselbständige Tätigkeit aufzuteilen und die Fahrtkosten - nach Aufteilung der durch das Pendlerpauschale abgegoltenen Fahrten - unter Ansatz des Kilometergeldes zu schätzen.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen der Betriebsprüferin Rechnung tragende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000. Über die dagegen erhobene Berufung entschied die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid und führte darin zur Begründung aus:

1. Zahlungen aus der Haftung für Steuerberatungskosten und für Kreditverbindlichkeiten:

Der Beschwerdeführer habe laut Kreditvertrag vom 15. Feber 1996 die Haftung für einen Kredit, den die Sparkasse K der GmbH eingeräumt habe, übernommen. Im Jahr 2000 sei er von der Sparkasse aus dieser Haftung in Anspruch genommen worden.

Auch der Grund für die an den ehemaligen Steuerberater der GmbH im Jahr 1999 geleisteten Zahlung von 87.500 S liege ausschließlich in der Übernahme einer "Privathaftung" durch den Beschwerdeführer. Es sei unstrittig, dass der Beschwerdeführer anlässlich der Vollmachtserteilung an den Steuerberater die Haftung für die Beratungshonorare übernommen habe.

Die an die Sparkasse K und an den ehemaligen Steuerberater der GmbH geleisteten Zahlungen hätten somit ihren Rechtsgrund in rechtsgeschäftlich übernommenen Haftungen.

Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers seien aber nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entzögen sich daher einem Abzug als Betriebsausgaben bei den Geschäftsführereinkünften. Die Haftungsübernahme habe in erster Linie dem Fortbestand der GmbH gedient, die ohne Gewährung des Kredites der Sparkasse im Jahr 1996 bereits zu "schließen" gewesen wäre, und nur indirekt der Erhaltung der Geschäftsführereinkünfte.

Mit der Übernahme der persönlichen Haftungen für Kredit und Beratungshonorar habe der Beschwerdeführer als Gesellschafter der GmbH dieser gegenüber eine Leistung erbracht. Die aus dem Rechtsgrund der Haftungsübernahme geleisteten Zahlungen hingen daher primär mit der Gesellschafterstellung des Beschwerdeführers zusammen, weshalb diese nicht als nachträgliche Betriebsausgaben aus seiner ehemaligen Geschäftsführertätigkeit (§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988) Berücksichtigung finden könnten.

2. Fahrtkosten:

Der Beschwerdeführer habe in seiner Berufung

u. a. vorgebracht, dass er über einen zweiten Pkw, einen Mitsubishi, verfüge und beide Pkw verwende habe.

Die belangte Behörde stellte fest, dass der Beschwerdeführer für seine Pkw weder Fahrtenbücher noch sonstige Aufzeichnungen geführt habe. Die jährliche Kilometerleistung, geschweige denn deren Aufteilung auf betriebliche/berufliche und private Fahrten, könne daher nicht nachvollzogen werden.

Mangels Beibringung geeigneter Beweismittel bleibe das Vorbringen des Beschwerdeführers über den betrieblichen und beruflichen Einsatz der beiden Pkw allgemein gehalten und gehe über die Ebene bloßer Behauptungen nicht hinaus. Von einer Glaubhaftmachung der als Betriebsausgaben und Werbungskosten geltend gemachten Fahrtkosten könne auch deshalb keine Rede sein, weil das Vorbringen des Beschwerdeführers uneinheitlich und widersprüchlich sei:

So habe der Beschwerdeführer in seinen Abgabenerklärungen 90 % der für den Pkw Audi angefallenen Kosten als Betriebsausgaben geltend gemacht. Demgegenüber habe er in der Berufung (vom 23. Juli 2002) erklärt, mit diesem Pkw in den Jahren 1998 und 2000 überhaupt keine betrieblichen Fahrten unternommen zu haben und im Jahr 1999 rd. 43 % privat, damit rd. 57 % betrieblich gefahren zu sein. Bei der Schlussbesprechung am 19. April 2002 im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung habe der Beschwerdeführer noch angegeben, im Jahr 2000 wie im Jahr 1999 mit dem Pkw Audi rd.

5.700 km (8.700 km abzüglich im Rahmen des Dienstverhältnisses unternommener Fahrten von 3.000 km) betrieblich zurückgelegt zu haben. Bei einer Besprechung am 27. Februar 2002 habe der Beschwerdeführer hingegen angegeben, auf betriebliche Fahrten und auf Fahrten im Rahmen seines Dienstverhältnisses würden 10.000 km von den insgesamt jährlich gefahrenen 20.000 km entfallen. In der Berufung werde wiederum eingewendet, allein für Fahrten im Rahmen des Dienstverhältnisses seien jährlich 11.000 bis 13.000 km angefallen.

Warum im Jahr 1998 die für den Pkw Audi angefallenen Kosten überhaupt als Betriebsausgaben zu berücksichtigen wären, obwohl, wie der Beschwerdeführer in der Berufung zugestehet, in diesem Jahr betriebliche Fahrten gar nicht unternommen worden seien, könne die belangte Behörde nicht nachvollziehen.

Wenn der Beschwerdeführer davon spreche, dass der Pkw Audi Betriebsvermögen seines bautechnischen Büros gewesen sei, so übersehe er, dass nur im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmers stehende Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen sein könnten. Der Pkw Audi sei aber bloß geleast gewesen und vom Beschwerdeführer selbst nicht wie ein in seinem wirtschaftlichen Eigentum stehendes Wirtschaftsgut behandelt worden, habe der Beschwerdeführer doch laufende Leasingaufwendungen geltend gemacht.

Im Übrigen spreche schon das vom Beschwerdeführer für den Berufungszeitraum vorgetragene betriebliche Nutzungsausmaß, nämlich von 0 % in den Jahren 1998 und 2000 sowie 57 % im Jahr 1999, gegen eine überwiegende betriebliche Nutzung. Dass der Pkw Audi im Jahr 1998 nicht benützt worden sei, somit auch nicht für Privatfahrten verwendet worden sei, widerspreche der Lebenserfahrung und sei auch deshalb unglaublich, weil in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1998 - abgesehen vom Leasingaufwand in Höhe von 72.000 S - Betriebskosten für den Pkw in Höhe von 29.087,34 S ausgewiesen seien.

Die Ausgaben für den geleasten Pkw Audi könnten nach Ansicht der belangten Behörde nur im Ausmaß ihrer betrieblichen Veranlassung als Betriebsausgaben abgezogen werden. Da aber der vom Beschwerdeführer geleaste Pkw Audi im Jahr 1998 unbestritten nicht für betriebliche Fahrten verwendet worden sei, liege eine betriebliche Veranlassung hinsichtlich der Leasing- und sonstigen Kosten für den Pkw Audi nicht vor.

Dass der Beschwerdeführer auch im Rahmen seines Dienstverhältnisses Fahrten mit seinem eigenen Pkw unternommen hätte, habe er erstmals während des Prüfungsverfahrens behauptet. Während er am 27. Feber 2002 noch mitgeteilt habe, für seinen Betrieb und im Rahmen seines Dienstverhältnisses insgesamt 10.000 km pro Jahr gefahren zu sein, habe er anlässlich der Schlussbesprechung am 19. April 2002 angegeben, für seinen Betrieb und für seinen Dienstgeber insgesamt 14.700 km (nämlich 6.000 km mit dem Pkw Mitsubishi und 8.700 km mit dem Pkw Audi) zurückgelegt zu haben.

Dem Vorbringen anlässlich der Schlussbesprechung, allein auf Fahrten im Rahmen des Dienstverhältnisses würden 9.000 km (nämlich 6.000 km mit dem Pkw Mitsubishi und 3.000 km mit dem Pkw Audi) entfallen, sei wiederum die Behauptung in der Berufung gefolgt, der Beschwerdeführer habe dienstliche Fahrten im Umfang von 11.000 bis 13.000 km pro Jahr unternommen.

Aus einer Bestätigung der Gemeinde Wien, Abteilung Hochbau, über vom Beschwerdeführer betreute Bauvorhaben ließen sich die in der Berufung behaupteten Kilometerangaben nicht einmal ansatzweise ableiten. Dieser Bestätigung könne nicht entnommen werden, dass die dort genannten Baustellen vom Beschwerdeführer täglich aufgesucht worden seien. In dieser Bestätigung sei lediglich davon die Rede, dass der Beschwerdeführer mit bestimmten Bauvorhaben betraut gewesen sei und keine Vergütung für Dienstfahrten erhalten habe.

Die vorgelegten Kopien von Bautagesberichten reichten für eine Glaubhaftmachung der behaupteten Fahrten nicht aus. Dass die das Tagesgeschehen auf den Baustellen dokumentierenden, von den auf der Baustelle tätigen Professionisten ausgefüllten Bautagesberichte die Unterschrift des Beschwerdeführers aufwiesen, belege weder, dass er jeden Tag persönlich an der betreffenden Baustelle anwesend gewesen sei, noch dass er dorthin mit seinem eigenen Pkw gefahren sei.

Es stehe ferner nicht im Einklang mit den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Dienstnehmer seinen eigenen Pkw in dem vom Beschwerdeführer behaupteten Ausmaß für Fahrten im Interesse seines Dienstgebers verwende, obwohl er vom Dienstgeber keinen Kostenersatz zu erwarten habe.

Dem Beschwerdeführer sei es somit nicht gelungen, die behaupteten Fahrtkosten glaubhaft zu machen. Sein Vorbringen sei allgemein gehalten, die wechselnden, nicht nachvollziehbaren Angaben über den betrieblichen und den dienstlichen Einsatz der Kraftfahrzeuge erschienen willkürlich und beliebig.

Dass die Betriebsprüferin angesichts dieses Vorbringens Fahrtkosten überhaupt berücksichtigt habe, sei für den Beschwerdeführer nicht von Nachteil.

Wenn der Beschwerdeführer einwende, dass die als Ausgangspunkt für die Schätzung herangezogene Zahl von 20.000 km pro Jahr unrichtig sei, halte dem die belangte Behörde entgegen, dass er diese Zahl im Verlaufe des Prüfungsverfahrens selbst genannt habe, und zwar zunächst am 27. Feber 2002 und sodann ein weiteres Mal anlässlich der Schlussbesprechung am 19. April 2002.

Der Beschwerdeführer habe somit keinen Anhaltspunkt für eine schlüssige Ermittlung betrieblich und dienstlich gefahrener Kilometer geliefert. Die (im angefochtenen Bescheid näher dargestellte) Schätzung des Finanzamtes, die an die während des Prüfungsverfahrens vom Beschwerdeführer genannte Kilometerzahl anknüpfe und Fahrtkosten bei den betrieblichen und den nichtselbständigen Einkünften in gleicher Höhe berücksichtige, könne daher nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1. Zahlungen aus der Haftung für Steuerberatungskosten und für Kreditverbindlichkeiten:

Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers sind nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich einem Abzug als Betriebsausgaben bei den Geschäftsführereinkünften (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 3. August 2004, 99/13/0252).

Der Beschwerdeführer erachtet sich im Recht verletzt, dass Zahlungen aus der Haftung für Steuerberatungskosten der GmbH und für Kreditverbindlichkeiten der GmbH im Rahmen seiner Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Lange vor Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH habe der Beschwerdeführer eine "Vollmacht" des Steuerberaters Dipl.-Kfm. P unterschrieben, die eine Vertragsbestimmung enthalten habe, nach welcher der Beschwerdeführer persönlich für die der GmbH gegenüber bestehenden Honorarforderungen bürge. Es handle sich dabei um eine Standardformulierung, die in allen einschlägigen Vollmachten enthalten sei und von allen Geschäftsführern zu unterzeichnen sei, ungeachtet dessen, ob nun der Geschäftsführer Gesellschafter sei oder nicht. Ohne eine solche Bürgschaft werde der Steuerberater nicht tätig. Die Haftung sei daher im gegenständlichen Fall Folge der Organstellung des Beschwerdeführers als Geschäftsführer gewesen.

Weiters sei der Beschwerdeführer am 15. Februar 1996 eine Bürgschaft für Verbindlichkeiten der GmbH bei der Sparkasse K eingegangen. Die strittigen Zahlungen an die Sparkasse K resultierten daraus, dass der Beschwerdeführer aus dieser Bürgschaft in Anspruch genommen worden sei; der Beschwerdeführer habe die Forderung der Sparkasse K anerkannt und einen Teil des nach Beendigung des Konkursverfahrens verbleibenden Kreditobligos der GmbH übernommen, wofür ihm sodann laufend Zinsen (im Jahr 2000: 82.396 S) angefallen seien. Der Beschwerdeführer sei allerdings wegen des Delikts der fahrlässigen Krida verurteilt worden und hätte

auch aus diesem Grund von den Gläubigern der GmbH in Anspruch genommen werden können. Die Sparkasse K habe eine auf § 1311 ABGB gestützte Klage gegen den Beschwerdeführer deshalb nicht eingebracht, weil der Beschwerdeführer bereits aufgrund der Bürgschaft haftet. Vor diesem Hintergrund habe der Beschwerdeführer "auf die Erhebung zahlreicher Einwendungen, die ihm iZm der Bürgschaft gegenüber der Sparkasse zugestanden wären (§ 25c KSchG, § 879 ABGB, udgl)" verzichtet. Zu beachten sei weiters, dass die Übernahme persönlicher Haftungen für Bankverbindlichkeiten durchaus auch bei Fremdgeschäftsführern üblich sei. Die Zahlungen des Beschwerdeführers an die Sparkasse K seien daher ebenfalls durch die Organstellung als Geschäftsführer veranlasst.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Die in Rede stehenden Zahlungen sind aufgrund von Haftungen, die der Beschwerdeführer rechtsgeschäftlich eingegangen ist, geleistet worden. Ob der Beschwerdeführer, hätte er nicht ohnedies aus der Bürgschaft gegenüber der Sparkasse K für Kredite der GmbH haftet, allenfalls, wie dieser in der Beschwerde behauptet wird, dem Kreditinstitut gegenüber auch schadenersatzrechtlich haftet hätte, ist im gegenständlichen Fall nicht zu beurteilen. Wenn aber die belangte Behörde die seinerzeitige rechtsgeschäftliche Übernahme von Haftungen als durch die Gesellschafterstellung des Beschwerdeführers veranlasst gesehen hat, stößt dies auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Dienstnehmer (auch Geschäftsführer) Haftungen für Verbindlichkeiten des Dienstgebers (bei dessen Steuerberater bzw. Hausbank) übernehmen. Anderes gilt im Falle einer persönlichen bzw. gesellschaftsrechtlichen Verbindung zwischen den Beteiligten.

2. Fahrtkosten:

Betriebliche Fahrtkosten stellen Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 dar. Die Aufwendungen sind in der tatsächlich angefallenen Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. August 2008, 2008/15/0196). Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 als Werbungskosten anzusetzen. Eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld kann allerdings in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. September 2007, 2006/15/0024).

In der Beschwerde bringt der Beschwerdeführer hiezu vor, aufgrund des Todes seiner Ehefrau im Jahr 1995 habe er sich vermehrt um sein minderjähriges Kind kümmern müssen. Das habe zur Folge gehabt, dass sein Einzelunternehmen im Jahr 1998 de facto stillgestanden sei und solcherart der Pkw Audi nicht verwendet worden sei. Aus dieser Tatsache habe die belangte Behörde zu Unrecht geschlossen, dass dieser Pkw überwiegend privat genutzt worden sei. Die belangte Behörde hätte die entsprechenden Kosten für Leasingraten, Versicherung und Reparatur auch 1998 als Betriebsausgaben anerkennen müssen. Die Fahrten im Rahmen des Dienstverhältnisses habe der Beschwerdeführer in den Jahren 1998 bis 2000 mit seinem Zweit-Pkw (Mitsubishi) durchgeführt. Die belangte Behörde habe die vorgelegten Bautagebücher zu Unrecht nicht als Beweis für entsprechende Pkw-Fahrten anerkannt. Die belangte Behörde habe also das Ausmaß der Nutzung des Pkw Mitsubishi unrichtig geschätzt. Unrichtig sei auch die Feststellung der belangten Behörde, dass der Pkw Audi im Jahr 1998 genutzt worden sei. "Aus einer defekten Batterie ergibt sich unzweifelhaft, dass der PKW lange Zeit gestanden ist".

Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass das Finanzamt und die belangte Behörde das Ausmaß der mit der Bauingenieur Tätigkeit zusammenhängenden betrieblichen und beruflichen Fahrten auf der Basis der vom Beschwerdeführer ursprünglich während der abgabenbehördlichen Prüfung gemachten Aussagen geschätzt haben. Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung; die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen (vgl. Ritz, BAO3, § 194 Tz 21). Diesen Erfordernissen entspricht der angefochtene Bescheid. Die der Schätzung zugrunde liegenden Überlegungen erweisen sich als schlüssig.

Die belangte Behörde hat sich im angefochtenen Bescheid mit den vom Beschwerdeführer erhobenen Einwendungen auseinander gesetzt und insbesondere schlüssig dargetan, aus welchen Gründen die Bautagebücher nicht den Beweis für berufliche Fahrten in dem vom Beschwerdeführer begehrten Ausmaß erbringen. Der belangten Behörde kann auch nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn sie es als der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechend angesehen hat, dass einer der beiden Pkw des Beschwerdeführers im Jahr 1998 überhaupt nicht verwendet worden sein solle.

Die Beschwerde ist mit dem Vorbringen im Recht, dass aus dem Titel "Fahrtkosten" Betriebsausgaben und Werbungskosten insoweit gegeben sind, als tatsächlich entstandene Fahrtkosten auf die durch die selbständige und die nichtselbständige Tätigkeit veranlassten Fahrten entfallen. Dass der Beschwerdeführer aber im gegenständlichen Fall durch den Ansatz von auf Basis von Kilometergeldern ermittelten Beträgen an Stelle anteiliger tatsächlich angefallener Ausgaben in seinen Rechten verletzt worden wäre, weil sich auf der Basis der tatsächlich angefallenen Ausgaben höhere Betriebsausgaben ergeben hätten, zeigt das allgemein gehaltene Beschwerdevorbringen nicht auf.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II Nr. 455/2008.
Wien, am 28. Oktober 2010