

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

30.10.2014

Geschäftszahl

2011/15/0137

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer-Jenkins, über die Beschwerde des J F in W, vertreten durch Dr. Eike Lindinger, Rechtsanwalt in 1080 Wien, Wickenburggasse 26/5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 28. Juni 2011, Zl. RV/0368-K/08, betreffend

u. a. Einkommensteuer 2002 bis 2005, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im angefochtenen Umfang (Einkommensteuer 2002 bis 2005) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist öffentlicher Notar.

Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens steht in Streit, ob Zahlungen des Beschwerdeführers aus einem Schadensfall durch seine Tätigkeit als öffentlicher Notar veranlasst waren und daher als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

Das Finanzamt erließ in Folge einer abgabenbehördlichen Außenprüfung Bescheide betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2005, in denen es diese Ausgaben nicht anerkannte, weil das Verhalten des Beschwerdeführers als grob fahrlässig zu beurteilen sei.

Der Beschwerdeführer erhob gegen diese Bescheide Berufung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, im Februar 2002 habe die R GmbH mit B einen Kaufvertrag über eine Liegenschaft mit einem darauf befindlichen Gebäude geschlossen. Die R GmbH habe sich als Käuferin zur Renovierung und Instandsetzung des Gebäudes verpflichtet. Dazu habe sie die P GmbH als Generalunternehmerin beauftragt. Die P GmbH und die R GmbH seien übereingekommen, dass die P GmbH an die R GmbH für die Erteilung des Bauauftrages eine Provision zu leisten habe. Zur treuhändigen Abwicklung des Bauauftrages und der Provisionsvereinbarung hätten sich die beiden Gesellschaften des Beschwerdeführers bedient, welcher auch die Verträge errichtet habe. Die R GmbH habe sich verpflichtet, bis spätestens 19. November 2002 auf dem Treuhand-Anderkonto des Beschwerdeführers die vereinbarte Pauschalsumme des Bauauftrages zu erlegen. Zur Provisionsvereinbarung habe der Beschwerdeführer gegenüber der Treugeberin (der P GmbH) die Verpflichtung übernommen, die Provision zu verwahren und sie erst dann an die R GmbH auszuzahlen, wenn der Bauvertrag wirksam zu Stande gekommen sei, das Bauhonorar vollständig sowie fristgerecht bei ihm als Treuhänder erlegt sei und die erste Teilzahlung an die P GmbH erfolgt sei. Der Bauvertrag sei wirksam zu Stande gekommen, die beiden zuletzt genannten Bedingungen für die Auszahlung der Provisionszahlung an die R GmbH seien hingegen nicht erfüllt worden.

Am 12. August 2002 hätten die Geschäftsführer der P GmbH an den Beschwerdeführer die vereinbarte Provision übergeben; der Betrag sei am 20. August 2002 auf dem dafür vorgesehenen Treuhandkonto gutgebucht worden.

Ohne die Treuhandenschaft vor der ersten Verfügung über die Treuhandsumme im Treuhandregister des österreichischen Notariats eintragen zu lassen und trotz ausstehender Erlegung des Bauhonorars sowie fehlender Leistung der ersten Teilzahlung an die P GmbH habe der Beschwerdeführer den Treuhandbetrag am 20. August 2002 auf ein Konto der R GmbH überwiesen; dies über Andringen des in Geldnöten befindlichen Geschäftsführers der R GmbH, der dem Beschwerdeführer im Zuge der vorzeitigen Auszahlung der Provision einen erst am 7. November 2002 zur Auszahlung fälligen Scheck, auf dem als bezogene Bank eine Bank in Ägypten aufgeschienen sei, übergeben habe. Diesen Scheck habe der Beschwerdeführer einem ägyptischen Rechtsanwalt übergeben; im Gegenzug habe er einen Scheck einer saudi-arabischen Bank erhalten, dessen Einlösung aber nicht gelungen sei.

Der Beschwerdeführer sei zwar zur vorzeitigen Auszahlung der Provision berechtigt gewesen, dies aber nur dann, wenn er gegenüber der Treugeberin (der P GmbH) die "selbstschuldnerische Garantie" übernehme, den Provisionsbetrag auf erste Anforderung der Treugeberin unter Verzicht auf jedwede Einwendungen sowie Einreden aus dem Provisionsvertragsverhältnis binnen drei Werktagen zurückzuzahlen, sofern die Treugeberin in dieser Aufforderung ab dem 19. November 2002 erkläre, dass eine der bedungenen Auszahlungsvoraussetzungen nicht eingetreten sei. Der Beschwerdeführer habe erklärt, diese Garantiehaftung gegenüber der P GmbH zu übernehmen und habe versichert, eine vorzeitige Verfügung über den Treuhanderlag jedenfalls nur dann vorzunehmen, wenn ihm durch einen "anderweitigen Geldtreuhanderlag" die jederzeitige Erfüllung der von ihm übernommenen Garantiepflicht ohne jede weitere Voraussetzung möglich sei.

Wegen Nichteintritts der Voraussetzungen für eine Provisionszahlung habe schließlich die P GmbH mit Schreiben vom 4. Februar 2003 den Beschwerdeführer aufgefordert, den Treuhanderlag binnen drei Werktagen rückzuüberweisen. Eine Rückführung habe aber nicht erfolgen können, weil weder dem Beschwerdeführer zur vorgeblichen Absicherung überreichte Schecks zur Erfüllung der Garantiehaftung hätten herangezogen werden können, noch der Beschwerdeführer über persönliche oder andere Gelder zur Retournierung der Valuta verfügt habe.

Der Beschwerdeführer habe in klarer Verletzung der sich aus dem Treuhandvertrag ergebenden vertraglichen Verpflichtungen vorzeitig und in Kenntnis dessen, dass kein "anderweitiger Geldtreuhanderlag" vorgelegen sei, die Auszahlung der Provisionssumme an den Begünstigten vorgenommen. Ein Verhalten eines Treuhänders, der bewusst entgegen einem ausdrücklichen Auftrag des Treugebers handle und damit in grober Weise jenes Vertrauen verletze, welches essentielle Grundlage des Verhältnisses zwischen Treugeber und Treuhänder bilde, liege außerhalb der betrieblichen Sphäre. Wenn ein Treuhänder bewusst und schwerwiegend gegen seine beruflichen Obliegenheiten verstoße, so könne eine derartige Vorgangsweise weder objektiv als durch den Betrieb veranlasst angesehen werden, noch lasse sich von ihr sagen, dass sie gegenüber der grundsätzlichen Intention des betrieblichen Handelns derart in den Hintergrund trete, dass sie vom einheitlich zu beurteilenden Geschehen mitumfasst wäre. Ein Schaden, welcher im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit durch ein grobes Fehlverhalten des Betriebsinhabers verursacht werde, werde nicht vom betrieblichen Veranlassungszusammenhang erfasst. Dem Beschwerdeführer sei bewusst gewesen, dass die ihm übergebenen Sicherheiten (Scheck auf eine in Ägypten situierte Bank ausgestellt) nicht die Anforderungen des vertraglich festgelegten "anderweitigen Geldtreuhanderlages" erfüllt hätten. Trotz dieser Kenntnis habe der Beschwerdeführer entgegen der vertraglichen Abmachung bewusst die Auszahlung der Treuhandsumme vorgenommen und zwar im Vertrauen darauf, dass das Grundgeschäft vertragsgemäß abgewickelt und der Treuhanderlag über die Bausumme von den Auftraggebern fristgerecht überwiesen werde. Ein derartiges bewusstes Eingehen eines nahezu unvertretbaren Risikos sei für einen Notar, welcher aufgrund des Gesetzes, aber auch aufgrund des ihm von Seiten der Bevölkerung und der Behörden entgegengebrachten Vertrauens zur äußersten Korrektheit, insbesondere zur Beachtung sämtlicher Treuhandrichtlinien verpflichtet sei, als grober Verstoß gegen die gebotenen Sorgfaltspflichten zu qualifizieren.

Der Beschwerdeführer sei mit Urteil des Disziplinargerichtes für Notare schuldig erkannt worden, als öffentlicher Notar fahrlässig seine Berufspflicht verletzt zu haben, indem er entgegen der in der Treuhandverpflichtung zu einer Provisionsvereinbarung angeführten Voraussetzungen und der im Vertragswerk enthaltenen Garantieerklärung die Provisionssumme an die R GmbH überwiesen habe, ohne über die bedungenen Sicherheiten für die vorzeitige Auszahlung zu verfügen, und es verabsäumt habe, die Treuhandenschaft vor der ersten Verfügung über die Treuhandsumme im Treuhandregister des österreichischen Notariates eintragen zu lassen. Neben der Höhe des tatsächlich entstandenen Schadens sei die "besondere Gröblichkeit des Verstoßes gegen den Disziplinarbeschuldigten treffende Sorgfaltspflichten" als erschwerend beurteilt worden. Auch sei in diesem Urteil ausgeführt worden, dass der Beschwerdeführer die ihn nach den Treuhandrichtlinien treffende Berufspflicht auf das gröblichste verletzt habe. Aus Gründen der Generalprävention sei zusätzlich zur Geldbuße von 15.000 EUR auch die Suspension vom Amt für die Dauer von drei Monaten ausgesprochen worden, um die für die Rechtssicherheit unerträglich schwere Pflichtverletzung im Zusammenhang mit Treuhandschaften mit der nötigen Strenge zu ahnden.

Die bewusst, also im Wissen, dass ein Scheck kein "anderweitiger Geldtreuhanderlag" sei, ohne Vorhandensein der erforderlichen Sicherheiten treuwidrig vorgenommene Auszahlung des Treuhanderlages stelle einen derart krassen Verstoß gegen die aus dem Treuhandverhältnis erwachsenen Pflichten dar, dass ein derartiges Verhalten als grobe Sorgfaltswidrigkeit einzustufen sei.

Dass die Betriebshaftpflichtversicherung im Wege eines Vergleiches einen großen Teil des entstandenen Schadens übernommen habe, stelle kein taugliches Indiz für den Betriebsausgabencharakter der strittigen Beträge dar. Wesentlich für die Schadensregulierung durch den Versicherer sei gewesen, dass die Herbeiführung des Schadens nicht auf einem vorsätzlichen Fehlverhalten des Beschwerdeführers beruht habe. Ob die Schadensberichtigung durch die Versicherung letztendlich auf Grundlage des Versicherungsvertrages oder - was der belangten Behörde als wahrscheinlicher erscheine - im Rahmen einer Kulanzlösung erfolgt sei, könne dahingestellt bleiben.

Aus dem vorliegenden Gesamtbild der Verhältnisse, welches insbesondere durch die bewusst treuwidrige Ausfolgung des Treuhänderlages an die R GmbH im Zusammenhalt mit der übernommenen - aus standesrechtlichen Gründen gesetzlich verbotenen - Interzession ("selbstschuldnerische Garantie") geprägt sei, sei zu ersehen, dass der Beschwerdeführer eine unvermeidbare Risikolage geschaffen habe, die jedenfalls außerhalb der beruflichen Sphäre eines mit der Abwicklung von Treuhandschaften betrauten Notars liege. Ein derartiger massiver Verstoß gegen essentielle Grundsätze eines Treuhandauftrages unterbreche den betrieblichen Veranlassungszusammenhang, weshalb die geltend gemachten Beträge nicht als Betriebsausgabe Anerkennung finden könnten.

Die belangte Behörde habe schließlich den Eindruck gewonnen, dass der Geschäftsführer der R GmbH, welcher den Beschwerdeführer in der Vergangenheit bereits mehrmals mit der Abfassung notarieller Urkunden beauftragt habe, nach und nach das Vertrauen des Beschwerdeführers erschlichen habe und dieses letztendlich grob missbraucht habe. Erhärtung finde diese Ansicht nicht zuletzt in der Aussage des Beschwerdeführers, wonach der Geschäftsführer der R GmbH sich "in dieser Zeit" auch persönlich um ihn gekümmert habe, auch im Spital, sodass es auch ein gewisses Vertrauensverhältnis zu ihm gegeben habe. Dass für einen Treuhänder eine derartige Vertrauenslage mitunter problematisch werden könne, bedürfe keiner weiteren Erörterung. Dieses Vertrauen sei offenbar so groß gewesen, dass der Beschwerdeführer letztendlich auch noch dessen Telefonrechnung vom Mai 2003 beglichen habe und diesem mit Datum vom 11. Juni 2003 ein Darlehen eingeräumt habe; diese Transaktionen seien zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem die Klage der P GmbH gegen den Beschwerdeführer auf Rückzahlung des treuwidrig zur Auszahlung gebrachten Provisionserlages bereits gerichtsanhängig gewesen sei. Auch wenn der Beschwerdeführers dieses Verhalten damit begründet habe, dass er der R GmbH damit Gelegenheit habe geben wollen, die in Aussicht gestellten Investoren zu "requirieren" und damit das provisionsbegründende Geschäft noch zu retten, stehe eine derartige Vorgangsweise diametral zum Vorbringen des Beschwerdeführers, die übernommene Treuhandschaft sei in fremdüblicher Weise im Rahmen des laufenden Kanzleibetriebes abgewickelt worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht auf Zuerkennung der Kosten aus seiner beruflichen Tätigkeit für Schadenfälle, Beratungskosten, Strafe, Disziplinarverfahren, Kreditbearbeitungsgebühr sowie Kreditzinsen, einschließlich der Kosten für Lebensversicherungen als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 verletzt.

Wird das eine Schadenersatzverpflichtung begründende pflichtwidrige Verhalten aus privaten Gründen gesetzt, sind die Schadenersatzzahlungen nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten absetzbar. Demgegenüber sind Schadenersatzzahlungen als Erwerbssaufwendungen abziehbar, wenn das Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzurechnen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. April 2011, 2008/15/0259, mwN).

Für die Frage der Abziehbarkeit von Schadenersatzzahlungen als Erwerbssaufwendungen ist demnach entscheidend, ob das Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzuordnen ist oder es als private Verhaltenskomponente das Band zur betrieblichen/beruflichen Veranlassung durchschneidet. Schadenersatzleistungen als Folge eines aus privaten Gründen (z.B. freundschaftlichen Beziehungen) bewusst pflichtwidrigen Verhaltens sind jedenfalls nicht abziehbar. Entscheidend ist insoweit, aus welchen Gründen das in Rede stehende unrechtmäßige Verhalten gesetzt wurde, nämlich ob diese im Bereich der Einkünfteerzielung oder im Privatbereich liegen (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 28. April 2011, mwN).

Eine private Veranlassung liegt etwa dann vor, wenn ein Rechtsanwalt als Treuhänder Schecks auftragswidrig ausfolgt und dies nur mit der langjährigen freundschaftlichen Beziehung des Treuhänders mit dem Begünstigten erklärbar ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 1. Juli 1981, 0681/78, VwSlg. 5607/F).

Geht ein Rechtsanwalt als Treuhänder irrigerweise davon aus, dass die Voraussetzungen für die Ausfolgung vorgelegen sind, so ist die Ersatzverpflichtung der betrieblichen Sphäre zuzuordnen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Juli 1997, 93/14/0030, VwSlg. 7197/F).

Ist eine private Veranlassung lediglich nicht auszuschließen, ist daraus noch nicht ableitbar, dass ein Fehlverhalten als außerhalb der beruflichen Sphäre gelegen anzunehmen wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Oktober 2000, 95/14/0048).

Für den Betriebsausgabencharakter aus einer Bürgschaftsübernahme kommt es entscheidend auf die eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung und Übernahme der Bürgschaft (oder Garantenstellung) an (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. April 2011, 2008/15/0149, mwN).

Im vorliegenden Fall erfolgte die Übernahme der Stellung als Treuhänder unbestritten im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit des Beschwerdeführers als Notar. Auch wenn der Beschwerdeführer mit der Übernahme einer "selbstschuldnerischen Garantie" im Zusammenhang mit der Treuhandschaft betreffend die Provisionszahlung gegen ein gesetzliches Verbot (§ 109a Abs. 1 Notariatsordnung) verstoßen hat, so erfolgte dieser Verstoß - wie aus der im angefochtenen Bescheid angeführten und von der belangten Behörde nicht als unglaubwürdig beurteilten Aussage des Beschwerdeführers hervorgeht - im Hinblick auf das ihm aus der Abwicklung der Treuhandschaft im Zusammenhang mit diesem gesamten Projekt in Aussicht gestellten Honorar, sodass hier eine eindeutige und unmittelbare Verknüpfung mit der Einnahmenerzielung besteht.

Dass betreffend die vorzeitige Auszahlung der Provision an den Geschäftsführer der R GmbH, obwohl dem Beschwerdeführer kein "anderweitiger Geldtreuhandlager", der ihm eine Rückzahlung binnen drei Tagen ermöglicht hätte, zur Verfügung stand, ein im Privatbereich liegender Grund gegeben gewesen wäre, kann aus den Sachverhaltsannahmen der belangten Behörde nicht abgeleitet werden. Insbesondere ergibt sich aus diesen nicht, dass zum Zeitpunkt der vorzeitigen Auszahlung an den Geschäftsführer der R GmbH zu diesem eine freundschaftliche Beziehung bestanden hätte:

Die weiteren Transaktionen (Einräumung eines Darlehens; Übernahme der Telefonkosten für diesen) erfolgten erst nach dieser Auszahlung und waren offenkundig vom Bemühen getragen, das Projekt (und damit auch den Honoraranspruch für den Beschwerdeführer) zu retten, sodass auch insoweit Gründe im Bereich der Einkünfteerzielung vorliegen.

Aus dem Umstand, dass ein "gewisses Vertrauensverhältnis" bestand, lässt sich ebenfalls nicht auf eine private Veranlassung schließen; ein "gewisses Vertrauensverhältnis" wird sich regelmäßig im Rahmen einer längeren Geschäftsbeziehung ergeben, ohne dass alleine deswegen ein allfälliges Fehlverhalten in einer derartigen Geschäftsbeziehung die betriebliche Sphäre verlassen würde.

Die Schadenersatzleistungen sind daher als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Nicht im Rahmen der Betriebsausgaben zu berücksichtigen ist hingegen die vom Beschwerdeführer ebenfalls geltend gemachte Disziplinarstrafe (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. März 2012, 2009/15/0035).

Der angefochtene Bescheid war sohin - im Umfang seiner Anfechtung (Einkommensteuer 2002 bis 2005) - wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet in §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 30. Oktober 2014

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2014:2011150137.X00