

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache

Beschwerdeführer, über die Beschwerde vom 07.08.2012 gegen den Bescheid des FA Graz-Stadt vom 23.07.2012, betreffend **Einkommensteuer 2011** in der Sitzung am 3. November 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer erzielte im Streitjahr 2011 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im im Zuge seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung beantragte er unter anderem den Abzug von außergewöhnlichen Belastungen aus der Übernahme einer Bürgschaft als Bürge und Zahler. Die Bürgschaft ist der Bf. im Jahr 2004 für seinen Vater eingegangen, der vom Sozialamt des Landes Steiermark ein Darlehen als Hilfe in besonderen Lebenslagen (Kauf eines behindertengerechten KFZ) iHv 18.000 Euro erhielt. Im Jahr 2006 verstarb der Vater ohne (laut Angaben des Bf.) einen „nennenswerten Nachlass“ zu hinterlassen. Im September 2011 wurde der Bf. vom Land Steiermark geklagt worauf er den aushaftenden Betrag von 13.641,29 Euro überwies.

Das Finanzamt versagte den Abzug im Erstbescheid mit der Begründung, dass die Übernahme einer Bürgschaft für nahe Angehörige nur dann zu außergewöhnlichen Belastungen führt wenn dadurch eine existenzbedrohende Notlage abgewendet werden kann. Das sei bei der Anschaffung eines behindertengerechten KFZ nicht gegeben.

In der dagegen eingebrachten Berufung legte der Bf. dar, dass sein Vater zum damaligen Zeitpunkt praktisch erwerbsunfähig war und für seine Tätigkeit als Künstler, die ihm geringe Einnahmen brachte, auf ein Auto angewiesen war. Insofern habe er mit seiner Bürgschaft eine existenzbedrohende Situation abgewendet.

Die Berufung wurde in der Berufungsvorentscheidung mit der Begründung abgewiesen, dass die Eltern des Bf. (richtig: der Vater und seine Ehefrau) im Jahr 2004 über ein

Familieneinkommen von rund 24.000 Euro verfügten was eine wirtschaftliche Notlage ausschlieÙe. Da die Anschaffung des behindertengerechten PKW beim Vater selbst keine ag Belastung darstelle sei auch beim Sohn keine gegeben.

Im Vorlageantrag wiederholte der Bf. sein Begehren und beantragte die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Die Einnahmen seines Vaters seien bescheiden aber vorhanden gewesen. Ohne KFZ hätte er auch dieses Ausmaß nicht halten können.

Aktenkundig ist, dass der Vater des Bf. im Jahr 1938 geboren ist und damit im Jahr des Eingehens der Bürgschaft 2004 das 66. Lebensjahr erreicht hat. Dementsprechend bezog der Vater auch eine ASVG-Pension sowie Pflegegeld. Selbständige Einkünfte als Künstler bezog er laut Erklärung keine.

In der mündlichen Verhandlung erläuterte der Bf. ausführlich, warum er aus sittlichen Gründen gezwungen war, die Bürgschaft zu übernehmen: Sein Vater wohnte so abgelegen, dass er ohne Auto keinerlei Aktivitäten hätte durchführen können. Der Vater war bildender Künstler und das Fahrzeug sei für die Vermarktung seiner Bilder notwendig gewesen. Außerdem habe es seine Lebensqualität erheblich verbessert. Auf Befragen räumte der Bf. ein, dass die künstlerische Tätigkeit des Vaters vom Finanzamt als „Liebhaberei“ eingestuft wurde.

Das BFG hat erwogen

Im Beschwerdefall hat der Bf. die Bürgschaft für einen Kredit übernommen, den sein Vater aufgenommen hatte, um ein behindertengerechtes KFZ zu kaufen. Der Bf. wollte ihm damit offenbar einen angemessenen Lebensunterhalt ermöglichen.

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzung erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Zwangsläufig erwächst dem Steuerpflichtigen die Belastung nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Handelt es sich um Belastungen aus Anlass eingegangener Bürgschaften, so muss nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Zwangsläufigkeit schon für das Eingehen der Bürgschaftsverpflichtungen gegeben gewesen sein, wofür es u. a. erforderlich ist, dass der Steuerpflichtige glaubt, durch die Übernahme der Bürgschaft eine existenzbedrohende Notlage eines nahen Angehörigen mit Aussicht auf Erfolg abwenden zu können, wobei eine existenzbedrohende Notlage aber nicht schon dann vorliegt, wenn nur die Fortführung einer selbständigen Betätigung ohne die Übernahme von Bürgschaften nicht mehr möglich scheint, sondern nur dann, wenn die wirtschaftliche Existenz des nahen Angehörigen überhaupt verloren zu gehen droht, dieser also seine berufliche Existenz nicht auch auf andere ihm zumutbare Weise hätte erhalten können (vgl. für viele VwGH 24. 11. 1999, 94/13/0255, mit weiteren Nachweisen). Wie der Gerichtshof etwa auch im genannten Erkenntnis ausgesprochen hat, setzt eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen voraus, dass sich der Steuerpflichtige nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen der Übernahme der Bürgschaft nicht entziehen kann, wobei nicht das persönliche Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen, sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen Anschauungen entscheidend ist. Es reicht damit nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist, es muss vielmehr die Sitte dieses Handeln gebieten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im gegebenen Zusammenhang ebenso schon wiederholt ausgesprochen, dass nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen grundsätzlich niemand verpflichtet ist, einem Angehörigen das von diesem eingegangene Unternehmerrisiko abzunehmen, zu dem auch die Insolvenzgefahr gehört. In gleicher Weise besteht keine sittliche Verpflichtung zur unmittelbaren Hingabe von Geldmitteln zur Abwendung einer solchen Gefahr (siehe etwa VwGH 16. 12. 1999, 97/15/0126, mit weiteren Nachweisen). § 34 EStG 1988 hat nicht die Funktion, wirtschaftliche Misserfolge eines Unternehmers, die verschiedenste Ursachen haben können, durch die Ermäßigung der Einkommensteuer anderer Steuerpflichtiger zu berücksichtigen und in einem solchen Fall die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen (VwGH 17. 12. 1998, 97/15/0055, mit weiterem Nachweis).

In den dargestellten Erkenntnissen geht es jeweils um Bürgschaften in Zusammenhang mit einem Kredit, der den drohenden Konkurs eines Angehörigen abwenden sollte. Dieser Umstand ist im Beschwerdefall nicht gegeben. Der Vater des Bf. bezog laut Erklärung ausschließlich Pensionseinkünfte für deren Erhalt ein KFZ keinesfalls Voraussetzung ist. Eine wirtschaftliche Notlage konnte durch die Anschaffung des KFZ nicht abgewendet werden. Der Begriff „Existenzbedrohende Notlage“ bezieht sich ausschließlich auf die materielle Seite der Einkünfteerzielung und bezieht „Lebensqualität“ nicht mit ein.

Z. 4 des § 34 Abs. 7 bestimmt weiters, dass Unterhaltsleistungen insoweit als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Diese Bestimmung schließt zwar die Anerkennung laufender Unterhaltszahlungen von Kindern an Eltern von einer Begünstigung nach § 34 EStG

1988 aus (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Tz 6 zu § 34 Abs. 3 EStG 1988; VwGH 26.11.1997, 95/13/0146), ermöglicht andererseits den Abzug sittlich gebotener Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten mangels Tragung nicht in Abzug gebracht werden können.

Ein Abzug der Bürgschaft aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung wäre demnach nur insoweit möglich, als der Erwerb des behindertengerechten KFZ beim Unterhaltsberechtigten selbst zu außergewöhnlichen Belastungen führen würde.

Zum Erwerb eines behindertengerechten KFZ vertritt der VwGH jedoch die Auffassung, dass Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen, da in diesem Fall zumeist ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, also eine Vermögensumschichtung und keine Vermögenminderung eintritt (vgl. zuletzt VwGH 1. 9. 2015, 2012/15/0178; VwGH 27. 2. 2014, 2011/15/0145).

Der Abzug der Kosten aus der Bürgschaft ist beim Bf. weder aus dem Grund der sittlichen Verpflichtung zur Abwendung eines wirtschaftlich existenzbedrohenden Zustandes (da Bezug von Alterspension) noch nach den Vorschriften über die Unterhaltsverpflichtung (da kein Abzug beim Unterhaltsberechtigten möglich) abzugsfähig. Die Beschwerde war daher – wie im Spruch ersichtlich – abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Entscheidung zeigt auf, dass keine Zwangsläufigkeit zum Eingehen der Bürgschaft bestand. Zur Frage der Zwangsläufigkeit des Eingehens einer Bürgschaft liegt hinreichend einheitliche Judikatur des VwGH vor.

Die nunmehrige Entscheidung weicht von dieser Rechtsprechung nicht ab.

Die Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 3. November 2016