

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrat Mag. Christian Seywald, Friedrich Nagl und Dkfm. Franz Kiesler, im Beisein der Schriftführerin Romana Schuster über die Berufung des Bw+Adr, vertreten durch Stb-Ges+Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes Krems an der Donau, betreffend Einkommensteuer 2000 nach der am 25. August 2004 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 machte der Berufungswerber (Bw.) eine außergewöhnliche Belastung in Höhe von 427.323 öS geltend (ESt-Akt BI 9/2000).

Auf Ersuchen des Finanzamtes auf Vorlage entsprechender Unterlagen wurde seitens des Bw. mit Schreiben vom 5. Juni 2002 (ESt-Akt BI 14ff/2000) detailliert, dass Herr A, der Sohn des Bw., im Jahr 1994 gemeinsam mit einem zweiten Gesellschafter eine OEG zur Führung eines Einzelhandelsgeschäftes in B gegründet habe. Um die Finanzierung des neugegründeten Unternehmens zu ermöglichen, habe der Bw. – wie auch die Eltern des zweiten Gesellschafters – eine Bürgschaft für die OEG gegenüber der C-Bank in Höhe von 325.000 öS übernommen. Nach einem schweren Verkehrsunfall habe der Mitgesellschafter im Jahr 1998 aus der OEG ausscheiden müssen und A habe ab diesem Zeitpunkt den Betrieb als Einzelunternehmer weitergeführt (vgl auch Firmenbuchauszug UFS-Akt BI 50f). Nicht zuletzt aufgrund des Ausscheidens des Partners sei das Unternehmen in wirtschaftliche Schwierigkeiten gekommen, die schließlich Ende 1999 zur Zahlungsunfähigkeit geführt hätten. Nach langwierigen Verhandlungen sei es gelungen, durch einen außergerichtlichen Vergleich mit der C-Bank und den Lieferanten ein gerichtliches Insolvenzverfahren abzuwenden. Um den Vergleich zu ermöglichen, sei eine Zahlung in Höhe von 1.000.000 öS an die C-Bank erforderlich gewesen. Da diese Zahlung Herrn A nicht möglich gewesen sei, habe der Bw. aus sittlichen Gründen neben der Inanspruchnahme aus der Bürgschaftsverpflichtung (325.000 öS) einen Betrag von zusätzlich 425.000 öS an die C-Bank überwiesen (beide Zahlungen im März 2000). Darüber hinaus habe der Bw. einen Kredit in Höhe von 250.000 öS übernehmen müssen, der in Raten ab 2001 zurückgezahlt werde. Zumindest die Zahlung der 425.000 öS, welcher Betrag zzgl. Nebenkosten in der Steuererklärung 2000 geltend gemacht worden sei, erfülle nach Meinung des Bw. die Kriterien einer außergewöhnlichen Belastung. Die Übernahme der zur Erfüllung des Ausgleiches notwendigen Zahlungen habe nicht den Grund gehabt, den Betrieb des Sohnes zu erweitern oder ihm bessere Ertragssaussichten zu vermitteln, sondern habe allein dazu gedient, eine existenzbedrohende Notlage abzuwenden. Dies sei auch gelungen. Diese Notlage sei zweifelsohne vorgelegen, da bei einem Konkurs die wirtschaftliche Existenz des Sohnes zerstört gewesen und ein vollkommener Vermögensverlust eingetreten wäre. Für den Bw. habe zweifellos die sittliche Verpflichtung bestanden, den Sohn in dieser schwierigen Lage zu unterstützen. Dies sei sicher nicht nur die persönliche Anschauung des Bw., sondern entspreche auch den herrschenden moralischen Anschauungen der Allgemeinheit. Dies umso mehr, als es die Vermögens- und Einkommenslage des Bw. durchaus erlaube, derartige Belastungen auf sich zu nehmen. Festzuhalten sei, dass die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung nicht auch die Zahlung aus der Bürgschaftsverpflichtung umfasse, die zu einer Zeit eingegangen worden sei, als wahrscheinlich keine Zwangsläufigkeit bestanden habe, diese Verpflichtung zu übernehmen.

In dem mit 25. Juli 2002 datierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 (ESt-Akt BI 20ff/2000) berücksichtigte das Finanzamt keine außergewöhnliche Belastung, weil laut VwGH 17.12.1998, 97/15/0055 keine sittliche Verpflichtung zur unmittelbaren Hingabe von Geldmitteln für die Abwendung einer Konkursgefahr bestehe. Niemand sei nach dem Urteil billig oder gerecht denkender Menschen verpflichtet, einem Angehörigen das von diesem eingegangene Unternehmerrisiko abzunehmen.

Mit Schreiben vom 1. August 2002 (ESt-Akt BI 25ff/2000) wurde u.a. die anhängige Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 25. Juli 2002 – zugestellt am 31. Juli 2002 – erhoben mit dem Begehr, die außergewöhnliche Belastung in Höhe von 427.323 öS abzüglich Selbstbehalt anzuerkennen. Da es zum Urteil billig und gerecht denkender Menschen keine Meinungsumfragen gebe und wahrscheinlich auch die 'gerecht denkenden' Menschen nicht so einfach zu identifizieren seien, könne die Ansicht, dass im gegenständlichen Fall die sittliche Verpflichtung bestanden habe, nur mit einem Beispiel untermauert werden: In einer Entscheidung des Berufungssenates der FLD vom 2. Jänner 2001 unter GZ. D sei in einem ähnlich gelagerten Fall sehr wohl auch unter Hinweis auf das obzitierte VwGH-Erkenntnis festgehalten worden, dass vor allem in Hinblick auf die Verkehrsanschauung in kleineren Gemeinden – wozu nach Ansicht des Bw. auch B zu zählen sei – und auf die Einkommens- und Vermögenslage des Steuerpflichtigen die Unterstützung des Sohnes von der Sittenordnung geboten und somit zwangsläufig sei. Unter der Annahme, dass in den Berufungssenaten billig und gerecht denkende Menschen sitzen, sollte diese Aussage auch im Fall des Bw. Geltung haben.

Es sei sicher nicht gerechtfertigt, Unternehmerrisiken leichtfertig auf andere Personen zu übertragen und durch deren Steuerermäßigung die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen, wobei dazu angemerkt werden könnte, dass dies ebenso im sonst unvermeidlichen Konkurs der Fall gewesen wäre, da die Bank dann eben mehr Forderungen abgeschrieben hätte.

Erst nachdem die existenzbedrohende Notlage eingetreten sei, habe der Bw. die streitgegenständliche Zahlung geleistet. Daher habe er nicht Unternehmerrisiko übernommen, sondern er habe seinen Sohn in einer ausweglosen Situation unterstützt – eine Handlungsweise, die sicher von sehr vielen Menschen als Pflicht des Vaters angesehen werde.

Im Vorlagebericht führte das Finanzamt, welches die Abweisung der Berufung beantragte, ergänzend aus, dass der Sohn des Bw. sein Geschäft Mitte 2001 aufgegeben habe und die Stadt B mit mehr als F Einwohnern nicht als kleinere Gemeinde angesehen werden könne.

In der am 25. August 2004 über Antrag des Bw. abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. ergänzend ausgeführt, dass B sicherlich eine Stadt sei, in der sehr viel geredet werde, sodass sich rasch etwas herumspreche. Der Sohn des Bw. sei im Jahr G geboren; er habe eine Lehre bei der Fa. E als

Lehrfach absolviert. Nach dem Schließen seines eigenen Geschäftes habe er eine zweijährige Ausbildung in der H-Branche gemacht; er sei nunmehr in dieser Branche als Arbeitnehmer beschäftigt. Es sei zwar zutreffend, dass der Sohn auch nach einem Konkurs seinen Lebensunterhalt als Arbeitnehmer verdienen hätte können; allerdings wären seine wirtschaftlichen Möglichkeiten infolge der Schuldenrückzahlung beschränkt gewesen. Der Sohn sei nicht erwerbsgemindert gewesen. Der Vertreter wisse nicht, ob der Zahlung des Vaters für den Sohn eine Schenkung oder ein Darlehen zugrunde liege.

Das Finanzamt verwies auf seine bisherigen (schriftlichen) Ausführungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. leistete die streitgegenständliche Zahlung im Streitjahr 2000 in Höhe von 427.323 öS an die C-Bank, um den Konkurs seines Sohnes A durch Finanzierung des außergerichtlichen Ausgleiches abzuwenden.

Sein Sohn A wäre auch im Falle eines Konkurses in der Lage gewesen, den Lebensunterhalt durch nichtselbständige Arbeit zu verdienen. Im Falle eines Konkurses wäre jedoch die Pfändung auf das Existenzminimum zu erwarten gewesen. Die Deckung des Lebensunterhaltes wäre somit noch gegeben gewesen.

§ 34 EStG 1988 setzt für die Abzugsfähigkeit einer außergewöhnlichen Belastung voraus:

- Außergewöhnlichkeit: Diese ist im gegenständlichen Fall unstrittig.
- Zwangsläufigkeit: Im gegenständlichen Fall wird hierfür vorgebracht, dass sich der Bw. der Belastung aus sittlichen Gründen nicht entziehen können, wobei es laut Vorbringen keine Meinungsumfragen gebe und die maßgeblichen billig und gerecht denkenden Menschen kaum identifizierbar seien.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist die Frage, ob ein Steuerpflichtiger 'sich aus sittlichen Gründen (einer Belastung) nicht entziehen kann', ein Problem der Interpretation unbestimmter (Gesetzes)Begriffe: Mehrere bezughabende Begriffe im Text des § 34 EStG 1988 (zwangsläufig, sittlich, Grund, entziehen, können) sind von beträchtlicher Unbestimmtheit, was angesichts der Unexaktheit der menschlichen Sprache auch kaum vermeidbar ist. Da die Interpretation des Gesetzes nicht zum Tatsachenbereich (Sachverhaltsbereich) eines Streitfalles gehört, sind jedenfalls keine Sachverhaltsfeststellungen zu folgenden Themen nötig:

- tatsächlich herrschende sittliche Gebote in Bezug auf Hilfestellung an konkursbedrohte Kinder;
- Vorstellungen des Bw. über diese Gebote der Sittenordnung;
- Beeinflussbarkeit des Bw. durch diese Gebote der Sittenordnung.

Der unbestimmte Gesetzesbegriff hat laut *Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht*⁹, Rz 579 mit dem Ermessen gemeinsam, dass auch er dem Vollzugsorgan einen gewissen Spielraum gebe. Wenn ein Gesetzesbegriff unbestimmt sei, seien mehrere verschiedene Akte des Vollzugsorgans möglich, die rechtmäßig sind. Wenn die Behörde eine Auslegung wähle, die im unbestimmten Gesetzesbegriff ihre Deckung findet, sei die Kognition des VwGH – mangels Rechtswidrigkeit – zu verneinen (Theorie vom Begriffskern und vom Begriffshof). Die Abgrenzung sei schwierig, aber auch die Frage umstritten, ob in diesem Fall der VwGH nicht doch seine Auffassung über das Verständnis des unbestimmten Gesetzesbegriffes durchzusetzen habe. Nach neuerer Judikatur des VwGH (mit Verweis auf Erk 27.6.1990, 90/18/0044; UFS-Akt BI 41ff) habe sich die Rechtskontrolle des VwGH darauf zu beschränken, ob die von der Behörde angewendeten Maßstäbe zur Konkretisierung des unbestimmten Gesetzesbegriffes allenfalls offenbar gegen im Gesetz auffindbare Wertungsrichtlinien verstießen (frühere Ansicht des VwGH: VwSlg 7728 A, Rechtssätze: UFS-Akt BI 47ff).

Eine sittliche Verpflichtung liegt nur dann vor, wenn die Übernahme der Aufwendungen objektiv durch die Sittenordnung geboten erscheint; es reicht nicht aus, dass sich der Steuerpflichtige zur Tätigung der Aufwendungen sittlich verpflichtet fühlt; ebenso nicht ausreichend ist, dass das Handeln menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheint oder eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 34 Anm 34*).

In Bezug auf den anhängigen Berufungsfall ist der unbestimmte Begriff des ‚Sich-Nicht-Entziehen-Könnens aus sittlichen Gründen‘ – auch iSd stRsp des VwGH (Erk 28.2.1995, 95/14/0016; Erk 24.11.1999, 94/13/0255; Erk 26.3.2003, 98/13/0072) – folgendermaßen zu interpretieren: Ein Steuerpflichtiger kann sich Zahlungen zur Konkursabwendung eines nahen Angehörigen nur dann aus sittlichen Gründen nicht entziehen, wenn dem Angehörigen durch den Konkurs der Verlust der gesamten wirtschaftlichen (beruflichen) Existenz, also sowohl Vermögensverlust/Überschuldung als auch Unmöglichkeit einer anderen Erwerbstätigkeit drohen.

Dieses Kriterium war im vorliegenden Fall nicht erfüllt, denn der Sohn konnte seine berufliche Existenz auch auf andere Weise erhalten. Der beantragten außergewöhnlichen Belastung fehlt es somit an der Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen.

- Aus dem Begriff "Belastung" wird auch abgeleitet, dass nur endgültige Vermögensverminderungen abzugsfähig sind (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 34 Anm 10ff; Quantschnigg/Schuch, EStHB, § 34 Tz 7f*). Da der Absetzbarkeit der gegenständlichen Zahlung bereits die mangelnde Zwangsläufigkeit entgegensteht, kann dahingestellt bleiben, ob die Zahlung an die C-Bank zugunsten des Sohnes einer Schenkung an den Sohn (endgültige Vermögensverminderung beim Bw.) oder einer

Darlehensgewährung an den Sohn (bloße Vermögensumschichtung beim Bw.) entsprochen hat.

Im – fiktiven – Falle der Erfüllung aller anderen Kriterien wäre jedenfalls nur eine Darlehensgewährung (Vermögensumschichtung) zwangsläufig gewesen und eine Belastung könnte erst bei Uneinbringlichkeit des Darlehens eintreten.

- Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, welche durch den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 repräsentiert wird: Da der Bw. in der Berufungsschrift vom 1. August 2002 (zweite Seite, unten) den Abzug eines Selbstbehaltes zugestanden hat, ist dieses Kriterium unstrittig.

Da die berufungsgegenständliche Zahlung an die C-Bank nicht alle Kriterien einer außergewöhnlichen Belastung iSd § 34 EStG 1988 erfüllt, welche zur Gewährung der Absetzbarkeit kumulativ gegeben sein müssen, ist die Berufung abzuweisen.

Ergeht auch an Finanzamt XzuStNrY

Wien, am 31. August 2004