

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M.S. , XY, vom 16. Juli 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels, vom 5. Juli 2001 betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte im Streitjahr 1999 neben unselbständigen Einkünften Einkünfte aus Gewerbebetrieb und einen Werbungskostenüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Gegen den gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid 1999 vom 5. Juli 2001 erhob die Abgabepflichtige rechtzeitig Berufung und führte zu deren Begründung aus (Berufungsschrift vom 16. Juli 2001):

Im Einkommensteuerbescheid wäre die außergewöhnliche Belastung (Haftungseinlösung) aus der F.GesmbH (im Folgenden kurz F. GmbH) iHv. 100.000,00 S nicht berücksichtigt worden.

Des Weiteren enthält die Berufungsschrift Einwendungen betreffend Werbungskosten aus den Vermietungseinkünften, die jedoch im gegenständlichen Verfahren nicht mehr strittig sind. Nach Bedenkenvorhalt des Finanzamtes gab die Bw. bekannt, dass die strittige Zahlung von 100.000,00 S die Haftungseinlösung an die Raiffeisenbank für die Kredite der F. GmbH, deren geschäftsführende Gesellschafterin sie gewesen sei, betreffe. Darüber hinaus wurden

Bankbelege vorgelegt, aus welchen hervorgeht, dass am 14. Mai 1999 und am 15. Juni 1999 jeweils 50.000,00 S an die Raiffeisenlandesbank Oberösterreich überwiesen wurden.

Weiters geht aus einem im Akt befindlichen Schreiben der Raiffeisenlandesbank Oberösterreich vom 15. April 1999 an die Bw. Folgendes hervor:

*"Sehr geehrte Frau M., nach Zahlung von 50.000,00 S bis längstens 15.5.1999 und 50.000,00 S bis längstens 15.6.1999 ... sind Sie aus sämtlichen Bürgschaften für Kredite der F. GmbH, die Sie bei der RB Enns übernommen haben, entlassen."*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. September 2001 wies das Finanzamt die gegenständliche Berufung im Wesentlichen mit folgender Begründung ab:

Eine außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG müsse außergewöhnlich sein, sie müsse zwangsläufig erwachsen und sie müsse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Eine Belastung erwachse dann nicht zwangsläufig, wenn sie sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen übernommenen Unternehmerrisikos darstelle. Belastungen aufgrund eines typischen Unternehmerrisikos seien nicht absetzbar, da sie als Verhaltensfolge aus dem Eingehen einer unternehmerischen Tätigkeit unter Inkaufnahme der typischen Unternehmerrisiken zu werten sei. Die Aufwendungen iHv. 100.000,00 S (Haftungseinlösung betreffend Fa. F. GmbH) hätten daher nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können.

In einer als Einspruch bezeichneten und als Vorlageantrag zu wertenden Eingabe der Berufungswerberin vom 24. September 2001 führte die Bw. im Wesentlichen aus:  
Anlässlich ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin für die F. GmbH habe sie gegenüber der Hausbank die Privathaftung für die nicht durch Betriebssicherheiten gedeckten Bankverbindlichkeiten übernehmen müssen. Ein Jahr nach Aufgabe ihrer Geschäftsführungstätigkeit im Jahr 1999, habe die Bank noch einen Teil ihrer Haftung in Anspruch genommen. Sie habe sich mit einer "Einmalzahlung" von 100.000,00 S aus den gesamten Haftungsansprüchen befreien können. Da es sich bei dieser Zahlung um eine solche für Gesellschaftsschulden gehandelt habe, sei diese in ihrer Gewinnermittlung nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Sie habe daher diese Position als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht: Es handle sich um eine Belastung – endgültige Vermögensverminderung; die Belastung sei außergewöhnlich – sie erwachse nicht der Mehrzahl der Steuerpflichtigen; sie erwachse zwangsläufig – eine Entziehung sei aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht möglich. Der Verweis des Finanzamtes in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung auf das Unternehmerrisiko sei nicht zutreffend, weil sie angestellte Geschäftsführerin gewesen sei und als solche ein Dienstverhältnis und damit kein Unternehmerrisiko gehabt habe.

Nach Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz richtete diese einen Bedenkenvorhalt an die Bw., in welchem sie unter anderem ausführte:

"Nach der Rechtsprechung des VwGH käme eine Berücksichtigung der strittigen Zahlungen als außergewöhnliche Belastung nur dann in Frage, wenn dies zur Abwendung einer drohenden Existenzgefährdung des Antragstellers selbst erforderlich gewesen wäre (siehe VwGH 2.03.1993, 93/14/0018). Der Steuerpflichtige muss dabei im Verwaltungsverfahren darstellen, weshalb durch die ohne die Übernahme der Bürgschaftsverpflichtung gegebenenfalls erforderliche Beendigung des Betriebes der Gesellschaft für ihn eine existenzbedrohende Notlage entstanden wäre. Ebenso muss er Gründe darlegen, die ihn zum Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtung zur Annahme berechtigt haben, dass mit der Bürgschaftsübernahme diese Gefahr erfolgreich abgewendet werden kann. Darüber hinaus liegt nach dieser Rechtsprechung eine existenzbedrohende Notlage nicht schon dann vor, wenn nur die Fortführung der selbständigen Tätigkeit (hier: Geschäftsführungstätigkeit) ohne die Bürgschaftsübernahme nicht mehr möglich scheint, sondern nur dann, wenn die wirtschaftliche Existenz überhaupt verloren zu gehen droht. Dies trifft nur dann zu, wenn die berufliche Existenz nicht auch auf andere, zumutbare Weise erhalten werden können (siehe VwGH 26.03.2003, 98/13/0072 und 99/13/0033).

In Anbetracht der dargestellten klaren Rechtslage werden Sie ersucht bekanntzugeben, ob Sie die gegenständliche Berufung aufrecht erhalten oder allenfalls zurücknehmen.

Für den Fall der Aufrechterhaltung der Berufung werden Sie ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

- 1) Legen Sie bitte die den strittigen Zahlungen zugrunde liegende Vereinbarung/Erklärung (mit/gegenüber der Raiffeisenbank Oberösterreich) vor.
- 2) Stellen Sie die konkreten Tätigkeit der szt. F. Ges. dar (Branche, Schilderung des genauen Tätigkeitsinhaltes).
- 3) Stellen Sie ausführlich dar, warum im Falle einer Nichtübernahme der strittigen Bürgschaft für Sie eine existenzbedrohende Notlage im Sinne der oben geschilderten höchstgerichtlichen Rechtsprechung eingetreten wäre:
  - a) konkrete Darlegung der Umstände die Sie im Zeitpunkt der Übernahme der Bürgschaft zur Annahme berechtigt haben, dass damit Gewähr für die Sanierung der Gesellschaft bestand und damit Aussicht auf Rettung Ihrer persönlichen wirtschaftlichen Lage.
  - b) Bekanntgabe der wirtschaftlichen Betriebsdaten der F. Ges. im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme einschließlich einer nachvollziehbaren, realistischen Prognose der weiteren geschäftlichen Entwicklung.
  - c) Ausführliche Darlegung der Gründe, warum Ihre persönliche wirtschaftliche Existenz bei Nichtfortführung der strittigen Geschäftsführungstätigkeit (etwa wegen Insolvenz der F. Ges.) überhaupt verloren zu gehen drohte (d.h. der Gründe, warum Ihre berufliche Existenz nicht auch auf andere, zumutbare Weise erhalten werden können).

Diesen Bedenkenvorhalt beantwortete die Bw. im Wesentlichen wie folgt (Eingabe vom 11. Oktober 2004):

Sie sei vom 1.1.1989 bis 31.3.1996 geschäftsführende Gesellschafterin der F. GesmbH gewesen. Im Laufe dieser Tätigkeit sei es auf Drängen der Hausbank unerlässlich gewesen, dass sie für die GesmbH auch die private Bürgschaft übernommen habe. Sie sei am 31.3.1996 durch Kündigung ausgeschieden, habe aber vorher auch die Anteile ihres Gatten um 1 € übernehmen und in der Folge die gesamten Anteile an Herrn Dr. B. abtreten müssen. Dieser habe diesen Betrieb dann weitergeführt, der noch immer bestehe.

Im Jahr 1999 habe die Bank die private Bürgschaft in Höhe von mehreren Millionen Schilling eingefordert und sie habe sich mit den vorgelegten Zahlungen von insgesamt 100.000,00 S als Abschlagszahlung aus dieser Bürgschaft befreien können. Im Falle der Nichtleistung

dieser Abschlagszahlung hätte die Bank ihre persönliche Bürgschaft für die eingegangenen seinerzeitigen Bürgschaften gezogen.

In welcher Höhe die Konten der seinerzeitigen F. GesmbH 1999 ausgehaftet hätten sei ihr nicht bekannt, allerdings habe die ursprüngliche Differenz zwischen den Verbindlichkeiten, die der Erwerber der GesmbH-Anteile übernommen habe und den Werten, die im Unternehmen vorhanden gewesen seien, größer als vier Millionen ATS gewesen. Diesbezüglich müsste die seinerzeitige Hausbank zur Aufdeckung der Unterlagen aufgefordert werden.

Ohne Leistung der strittigen Abschlagszahlung hätte die Bank Klage gegen die Bw. eingebbracht, was bei einer Forderung von vier Millionen ATS zu einer 100%-igen Gefährdung ihrer Existenz geführt hätte.

Zu den Fragen 2. und 3. (Anmerkung der Berufungsbehörde: siehe den oben wiedergegebenen Bedenkenvorhalt vom 30. September 2004) könne sie nur sagen, dass sich das seinerzeitige Unternehmen mit dem Maschinenhandel für den Reifendienst beschäftigt habe. Sie sei für die Überwachung der Geschäfte, den Verkauf und die Organisation im Servicebereich zuständig gewesen. Im Falle der Nichtübernahme der strittigen Bürgschaft hätte die Bank den seinerzeitigen Betrieb nicht finanziert und es wären somit sie, als auch ihr seinerzeitiger Gatte samt den Kindern ohne Einkommen gewesen. Nachdem zu diesem Zeitpunkt bereits entsprechende Verbindlichkeiten eingegangen worden wären, hätte dies sowohl für das Unternehmen, als auch für sie persönlich den Ruin bedeutet. In der Folge hätten sie das seinerzeit belastete Haus zur Gänze fremd finanzieren müssen und der Finanzierungsanteil sei bereits als Bürgschaftseinfölung an die Bank zurück geflossen. Dies sei im Jahr 1994 gewesen und sei damals, da es zu diesem Zeitpunkt noch Unternehmerrisiko gewesen sei, nicht als außergewöhnliche Belastung angesetzt worden.

Zur Frage 3b. (Anmerkung der Berufungsbehörde: betrifft Bekanntgabe der wirtschaftlichen Betriebsdaten zum Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme und entsprechender Prognosen) müsse sie leider mitteilen, dass sie keinerlei Unterlagen darüber besitze, da sie ja seit vielen Jahren aus dem Unternehmen ausgeschieden sei und ihr diese Unterlagen nicht vorliegen würden. Nach der Selbstkündigung als Geschäftsführerin seien ihr weitere Informationen nicht mehr zur Verfügung gestanden. Damit erübrige sich auch die Beantwortung der Frage 3c (Anmerkung der Berufungsbehörde: betreffend Gefährdung der persönlichen wirtschaftlichen Existenz bei Nichtfortführung der strittigen Geschäftsführertätigkeit – Darlegung der Gründe, warum die wirtschaftliche Existenz nicht auch auf andere zumutbare Weise hätte erhalten werden können), da die Geschäftsführungstätigkeit bereits seit 1986 nicht mehr ausgeübt und die Bürgschaft erst 1999 eingelöst worden sei. Für Auskünfte könnten jederzeit ihr Exgatte sowie der Übernehmer des Unternehmens der F. GesmbH herangezogen werden; bei ihnen könnte auch entsprechende Daten eruiert werden.

Aus dem Veranlagungsakt der Bw. geht darüber hinaus unter anderem noch Folgendes hervor:

Die Bw. erzielte laut den Veranlagungsbescheiden zur Einkommensteuer für die jeweiligen Jahre folgende Einkünfte:

1994: Gesamtbetrag der Einkünfte 262.955,00 S (Einkünfte aus Gewerbebetrieb = "Buchungsbüro": 161.858,00 und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit = Geschäftsführerbezüge aus der F. GesmbH: 102.897,00).

1995: Gesamtbetrag der Einkünfte 59.290,00 S (Einkünfte aus Gewerbebetrieb = "Buchungsbüro": minus 108.125,00 und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit = Geschäftsführerbezüge aus der F. GesmbH: 154.365,00 sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 13.051,00).

1996: Gesamtbetrag der Einkünfte: minus 20.894,00 S (Einkünfte aus Gewerbebetrieb = Datenverarbeitung bzw. Unternehmensberatung: 30.231,00 S, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit = Geschäftsführerbezüge aus der F. GesmbH und aus einem weiteren Dienstverhältnis: 95.316,00, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: minus 22.442,00 sowie Sonstige Einkünfte = Werbungskostenüberschuss aus der Veräußerung der Beteiligung an der F. GesmbH: minus 123.999,00).

1997: Gesamtbetrag der Einkünfte 3.589,00 S (Einkünfte aus Gewerbebetrieb = Geschäftsführung bei einer KEG: 4.063,00, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit = aus zwei Dienstverhältnissen: 91.482,00 sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: minus 91.956,00).

1998: Gesamtbetrag der Einkünfte 243.877,00 S (Einkünfte aus Gewerbebetrieb = Unternehmensberatung: 201.422,00 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit = aus zwei Dienstverhältnissen: 152.001,00 sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: minus 109.546,00).

1999: Gesamtbetrag der Einkünfte 351.422,00 S (Einkünfte aus Gewerbebetrieb = Unternehmensberatung: 168.578,00, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit = aus drei Dienstverhältnissen: 256.037,00 sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: minus 73.193,00).

2000: Gesamtbetrag der Einkünfte 209.965,00 S (Einkünfte aus Gewerbebetrieb = Unternehmensberatung: 5.708,00, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit = aus zwei Dienstverhältnissen: 230.173,00 sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: minus 25.916,00).

2001: Gesamtbetrag der Einkünfte 468.699,00 S (Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 9.037,00, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit = aus drei Dienstverhältnissen: 557.127,00 sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: minus 97.465,00).

2002: Gesamtbetrag der Einkünfte 31.414,88 € (Einkünfte aus selbständiger Arbeit: 2.820,00 €, Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 23.928,00 €, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus zwei Dienstverhältnissen: 12.702,09 € und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: minus 8.035,96 €).

2003: Gesamtbetrag der Einkünfte 28.350,92 € (Einkünfte aus selbständiger Arbeit: 16.920,00 €, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: 19.407,75 € und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: minus 7.976,83 €).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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 Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, noch Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach Abs. 2 leg. cit. ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher als jene ist, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen insoweit wesentlich, als sie den vom Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung selbst und eines allfälligen Sanierungsgewinnes zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt je nach Einkommenshöhe 6 – 12% des Einkommens des Steuerpflichtigen (Abs. 4 leg. cit.).

Strittig ist im Berufungsfall lediglich das Merkmal der Zwangsläufigkeit. Für die Übernahme einer Bürgschaft können nur sittliche Gründe maßgeblich sein: tatsächliche Gründe kommen schon begrifflich nicht in Betracht, rechtliche Gründe scheiden aus, weil eine Rechtspflicht zur Übernahme einer Bürgschaft nirgends ersichtlich ist.

Die nicht einfache Beantwortung der Frage nach dem Bestehen einer sittlichen Verpflichtung gebietet schon in Fällen der Bürgschaftsübernahme für Verbindlichkeiten naher Angehöriger eine eingehende Überprüfung der Umstände des Einzelfalles. An der Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen fehlt es umso mehr, wenn die Bürgschaftsübernahme im Rahmen des Unternehmerwagnisses erfolgt (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 34 Einzelfälle, Stichwort "Bürgschaft" und die dort zitierte höchstgerichtliche Judikatur).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (sh. z.B. VwGH 26.09.1985, 85/14/0116, 13.10.1987, 86/14/0007 und 2.03.1993, 93/14/0018) können Aufwendungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH auf Grund der Inanspruchnahme aus einer übernommenen Bürgschaft für einen der Gesellschaft gewährten Bankkredit keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden, weil der Gesellschafter-

Geschäftsführer in einem solchen Fall ein Wagnis übernimmt, das dem eines Unternehmers gleicht. Deshalb fehlt es nach dieser Rechtsprechung einer derartigen Zahlung an der Zwangsläufigkeit im Sinne der Bestimmung des § 34 Abs 3 EStG. Der Gerichtshof führt dazu weiter aus, dass damit auch Zwangsläufigkeit im Sinne einer sittlichen Verpflichtung ausgeschlossen sei; es sei nicht Sinn und Zweck der Bestimmung des § 34 EStG, wirtschaftliche Misserfolge, die die verschiedensten Ursachen haben könnten, mit einer Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und in einem solchen Fall die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Die Verschuldung im Zusammenhang mit einer solchen Tätigkeit entstehe im Rahmen des damit verbundenen Wagnisses, dass der Abgabepflichtige freiwillig auf sich nehme. Zudem sei die grundsätzliche Haftungsfreiheit in Bezug auf Schulden einer GesmbH für diese Gesellschaftsform derart charakteristisch, dass nach den sittlichen Wertvorstellungen rechtlich denkender Menschen auch in Notfällen **weder den Gesellschafter noch den Geschäftsführer** eine moralische Verpflichtung treffen würde, für Gesellschaftsschulden einzustehen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH käme eine Berücksichtigung der strittigen Zahlungen als außergewöhnliche Belastung nur dann in Frage, wenn dies zur Abwendung einer drohenden Existenzgefährdung des Antragstellers selbst erforderlich gewesen wäre (siehe VwGH 2.03.1993, 93/14/0018). Der Steuerpflichtige muss dabei im Verwaltungsverfahren darstellen, weshalb die ohne die Übernahme der Bürgschaftsverpflichtung gegebenenfalls erforderliche Beendigung des Betriebes der Gesellschaft für ihn bzw. seine nahen Angehörigen eine existenzbedrohende Notlage entstanden wäre. Ebenso muss er Gründe darlegen, die ihn zum Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtung zur Annahme berechtigt haben, dass mit der Bürgschaftsübernahme diese Gefahr erfolgreich abgewendet werden kann. Darüber hinaus liegt nach dieser Rechtsprechung eine existenzbedrohende Notlage nicht schon dann vor, wenn nur die Fortführung der selbständigen Tätigkeit (hier: Geschäftsführungstätigkeit) ohne die Bürgschaftsübernahme nicht mehr möglich scheint, sondern nur dann, wenn die wirtschaftliche Existenz überhaupt verloren zu gehen droht. Dies trifft nur dann zu, wenn die berufliche Existenz nicht auch auf andere, zumutbare Weise hätte erhalten werden können (siehe VwGH 26.03.2003, 98/13/0072 und 99/13/0033).

Die Bw. behauptet zwar, dass ihre wirtschaftliche Existenz im Falle der Nichtübernahme der Bürgschaft gefährdet gewesen wäre, weil die Bank ansonsten die Finanzierung der F. GesmbH nicht mehr weiter übernommen hätte und sie wäre – infolge des Verlustes der Geschäftsführereinkünfte bei dieser Gesellschaft – samt ihrem seinerzeitigen Gatten und den Kindern ohne Einkommen gewesen. Der ausdrücklichen Aufforderung der Berufungsbehörde (im Vorhalt vom 30. September 2004) darzulegen, warum ihre wirtschaftliche Existenz nicht auch auf andere zumutbare Weise hätte erhalten werden können, ist die Bw. nicht nachgekommen.

Sie hat es darüber hinaus – trotz ausdrücklicher diesbezüglicher Fragen im erwähnten

Bedenken vorhalt vom 30. September 2004 – unterlassen, die maßgeblichen Betriebsdaten der F. GesmbH zum Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme 1994 samt einer realistischen wirtschaftlichen Prognoserechnung bekanntzugeben. Zweck dieser Fragestellung wäre es gewesen zu überprüfen, ob zum Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtung Gründe vorlagen, die die Bw. zur Annahme berechtigten, dass mit der Übernahme der Bürgschaft die Gefahr einer existenzbedrohenden Notlage für sie (und ihre Angehörigen) mit Aussicht auf Erfolg abgewendet werden kann. Der Hinweis der Bw., dass sie seit 1996 nicht mehr Geschäftsführerin dieser Gesellschaft sei und daher keinen Zugang zu den entsprechenden Informationen habe und dass diese Daten bei ihrem Exgatten bzw. dem Erwerber der GesmbH-Anteile beschafft werden könnten, kann sie von der im Abgabeverfahren bestehenden Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei der Sachverhaltsermittlung nicht entbinden. Denn gerade in Verfahren, in denen der Steuerpflichtige abgabenrechtliche Begünstigungen begeht (wie sie die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung darstellt), trifft ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 115, Tz. 12) und er muss selbst die notwendigen und ihm zumutbaren Schritte unternehmen, um die sachdienlichen Nachweise zu beschaffen. Im konkreten Fall wäre es nach Ansicht der Berufungsbehörde der Bw. durchaus möglich und zumutbar gewesen, die für die Beantwortung der Frage der Erfolgsaussicht der Bürgschaftsübernahme für die Absicherung ihrer persönlichen wirtschaftlichen Existenz notwendigen Informationen und Unterlagen zu beschaffen, zumal sie als ehemalige Gesellschafterin der F. GesmbH wesentlich näher an den Beweismitteln ist, als die Behörde.

Es ist daher mangels der zumutbaren Mitwirkung der Bw. bei der Sachverhaltsermittlung nicht möglich, die Frage der Erfolgsaussichten der Bürgschaftsübernahme für die seinerzeitige F. GesmbH und damit für die Tätigkeit der Bw. als Geschäftsführerin dieser Gesellschaft mit Sicherheit zu beantworten. Dies geht aber – auf Grund der Verletzung der gesetzlichen gebotenen Mitwirkungspflicht – zu Lasten der Bw.

Andererseits könnte aber auch eine positive Beantwortung dieser Frage der Berufung noch nicht zum Erfolg verhelfen. Dies deshalb, weil nach der angeführten Rechtsprechung eine existenzbedrohende Notlage (bei Nichtfortführung der strittigen Geschäftsführertätigkeit) nur dann gegeben gewesen wäre, wenn die wirtschaftliche Existenz überhaupt verloren zu gehen drohte. Dies trifft aber nur dann zu, wenn die Bw. ihre berufliche Existenz nicht auch auf eine andere, ihr zumutbare Weise hätte erhalten können.

Dass dies jedoch sehr wohl möglich gewesen wäre, geht aus der oben dargestellten steuerlichen Einkommenssituation der Bw. in den Jahren 1994 (Eingehen der Bürgschaftsverpflichtung) bis 1999 (Leistung der strittigen Abschlagszahlung für die Bürgschaft) bzw. in den Folgejahren hervor:

Bereits 1994 erzielte die Bw. neben den strittigen Geschäftsführereinkünften Einkünfte aus Gewerbebetrieb in nicht unbeträchtlicher Höhe (iHv. 161.858,00 S) 1995 erlitt sie bei den

gewerblichen Einkünften zwar einen Verlust (-108.125,00 S), erzielte jedoch 1996 bei dieser Einkunftsart schon wieder einen geringen Gewinn (30.231,00 S). Bereits 1996 (im Jahr der Selbstkündigung als Geschäftsführerin bei der F. GesmbH) erzielte die Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus zwei Dienstverhältnissen (iHv 95.316,00 S) und begründete in den Folgjahren 1997 bis 2001 ihre wirtschaftliche Existenz im Wesentlichen auf die Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Einkünfte zwischen 91.482,00 S im Jahr 1997 und 557.127,00 S im Jahr 2001 und - zu einem geringeren Teil – aus Gewerbebetrieb (Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1997: 4.063,00 S, in 1998: 201.422,00 S, in 1999: 168.578,00 S, in 2000: 5.708,00 S und in 2000: 9.037,00 S). In den Jahren 2002 und 2003 erzielte sie ihre Einkünfte teils aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb und nichtselbständiger Arbeit (2002: 31.414 €, 2003: 7.976,83 €).

Wie aus dieser Einkommensentwicklung klar ersichtlich ist, hat die Bw. ihre wirtschaftliche Existenz bereits zum Zeitpunkt des Eingehens der strittigen Bürgschaftsverpflichtung nicht allein auf die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit bei der F. GesmbH gegründet und sie ist schon 1996 – im Jahr des Ausscheidens als Geschäftsführerin – neben dem Dienstverhältnis mit der genannten GesmbH ein weiteres Dienstverhältnis eingegangen, aus dem sie in diesem Jahr bereits höhere Einkünfte erzielte als aus der strittigen Geschäftsführertätigkeit. Auch die Einkommensentwicklung in den Folgejahren zeigt deutlich, dass die Bw. durchaus in der Lage war, ihre berufliche und wirtschaftliche Existenz auf andere Weise, als durch die in Streit stehende Geschäftsführungstätigkeit zu erhalten und auszubauen.

Da demnach die Bürgschaftsübernahme im Berufungsfall nicht zur Abwendung einer existenzbedrohenden Notlage im Sinne der oben wiedergegebenen Rechtsprechung notwendig war, fehlt es der strittigen Abschlagszahlung im Jahr 1999 am Merkmal der Zwangsläufigkeit.

Aus diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 21. Oktober 2004