

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, B, vom 22. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 24. März 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 30. Dezember 2003 gab der Berufungswerber (Bw) **Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahr 1998 und 1999** ab. Er beantragte, die Zahlungen aufgrund eines außergerichtlichen Ausgleiches als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Die Summe der geltend gemachten Zahlungen betrug im Jahr 1998 S 284.539,80 und im Jahr 1999 S 274.540,35. Den Erklärungen legte der Bw Schreiben bei, in denen er ausführte, dass er geschäftsführender Gesellschafter der Firma S GmbH gewesen sei. Er habe 100% der Anteile der GmbH gehalten. Aufgrund finanzieller Engpässe sei das Unternehmen zum 31.12.1997 gelöscht worden und die Gewerbeberechtigung zurückgegeben worden. Das Unternehmen S und der Berufungswerber (als Privatperson) hätten zu diesem Zeitpunkt restlos alles Vermögen verloren, das über einen längeren Zeitraum erwirtschaftet bzw. erspart worden sei. Da sich der Bw zu jeder Zeit gegenüber den Gläubigern fair verhalten habe, konnte mit ihnen ein außergerichtlicher Ausgleich in Höhe von 20% vereinbart werden, welcher über einen Zeitraum von 7 Jahren in Raten zu bezahlen war bzw. ist. Die Möglichkeit eines "billigeren" Privatkurses habe der Bw trotz Empfehlung der Schuldnerberatung nie in Erwägung gezogen. Ab Januar 1998 sei der Bw einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen und habe die fälligen Zahlungen aus seinen laufenden Nettoeinkünften (Gehalt minus SV und Lohnsteuer) ohne jegliche Kreditaufnahme entrichtet. Dies habe ihm die Chance auf ein geregeltes,

wenn auch finanziell angespanntes und entbehrungsvolles Leben gegeben. Im Jahr 1998 habe er insgesamt einen Gesamtbetrag von S 284.539,80 an 30 verschiedene Gläubiger bezahlt. Im Anschluss daran führte er in einer Liste für jedes Jahr die einzelnen Gläubiger und die an sie geleisteten Beträge an.

Mit **Vorhalt des Finanzamtes** vom 22. Jänner 2004 wurde der Berufungswerber aufgefordert, für die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen die Zwangsläufigkeit der Zahlungen mit geeigneten Unterlagen nachzuweisen.

In der **Vorhaltsbeantwortung** vom 26. Februar 2004 führte der Bw aus, dass die Zwangsläufigkeit der Zahlungen durch den Schriftverkehr mit dem Hauptgläubiger, der R dokumentiert sei. Den beigelegten Unterlagen sei die Androhung einer Strafanzeige wegen betrügerischer Krida zu entnehmen. Dazu kämen verschiedene Wechselklagen, diverse Ablehnungen von Konkursanträgen, eine gerichtlich verfügte Vorlage des Vermögensverzeichnisses und unzählige gerichtliche Exekutionsanträge und Besuche von Exekutoren in seinen Firmen- und Privaträumen. Ein gerichtlicher Ausgleich wäre der Höhe nach (40%) und wegen des kurzen Zeitraumes (von 15 Monaten) absolut unrealistisch gewesen. Ein Privatkonkurs habe keine Zustimmung des Hauptgläubigers gefunden. Anschließend führte der Bw die in den Jahren 1998 und 1999 an die einzelnen Gläubiger durchgeführten Zahlungen nochmals im Einzelnen an.

In den daraufhin vom Finanzamt am 24. März 2004 erlassenen (im Wege der Arbeitnehmerveranlagung) **Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1998 und 1999** wurden die beantragten außergewöhnlichen Belastungen nicht berücksichtigt.

In den Begründungen zu diesen Bescheiden wurde ausgeführt, dass lt. ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Zahlungen für Haftungsinanspruchnahmen aufgrund der Übernahme von Haftungen durch den Steuerpflichtigen für von der GmbH aufgenommene Kredite nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn nicht schon das Ein gehen dieser zur Rückzahlung führenden Verpflichtung zwangsläufig erwachsen ist. Da diese Voraussetzungen nicht zutrafen, könnten die geltend gemachten Zahlungen nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Mit Schreiben vom 22. April 2004 er hob der Abgabepflichtige gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 **Berufung**. Er wandte sich gegen die Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Zahlungen als außergewöhnliche Belastung, da die Voraussetzungen für eine Anerkennung erfüllt seien. Die Außergewöhnlichkeit, die Zwangsläufigkeit und die eingeschränkte Leistungsfähigkeit seien gegeben. Die nach § 34 Abs. 3 erforderliche Zwangsläufigkeit sei deshalb gegeben, da er sich aus sittlichen Gründen der Belastung nicht entziehen habe können (wie es viele andere Unternehmer ohne schlechtes Gewissen vorpraktiziert hätten). Die zitierte ständige Rechtsprechung des VwGH betreffend Haftungsinanspruchnahmen sei in seinem Fall nicht anwendbar, da er keine Haftungen übernommen habe, sondern aus sittlichen Gründen eine regelmäßige Bezahlung durchföhre. Er könnte als

Privatperson jederzeit die Zahlungen stoppen und die Forderungen gegen das mittlerweile liquidierte Unternehmen würden wiederaufleben.

Am 28. Mai 2004 legte das Finanzamt die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 dem Unabhängigem Finanzsenat, Außenstelle Linz, als Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 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
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4)

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach Abs. 3 dieser Gesetzesstelle erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Im vorliegenden Fall behauptet der Berufungswerber weder das Bestehen einer Bürgschaft zugunsten der inzwischen liquidierten GmbH, noch dass er rechtlich zur Leistung der strittigen Zahlungen verpflichtet war, sondern er beruft sich darauf, dass er sich aus sittlichen Gründen der Leistung der strittigen Zahlungen nicht entziehen konnte. Er könne als Privatperson jederzeit die Zahlungen stoppen, die Forderungen gegen das mittlerweile liquidierte Unternehmen würden wiederaufleben. Mit dieser Behauptung verneint der Berufungswerber selbst die rechtliche Zwangsläufigkeit der geleisteten Zahlungen. Wie aus der nachfolgend angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hervorgeht, gibt es aber keine sittliche Verpflichtung eines ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers zur Bezahlung der Schulden einer GmbH:

An der Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen fehlt es umso mehr, wenn die Bürgschaftsübernahme im Rahmen des Unternehmerwagnisses erfolgt (VwGH 20.11.1996, Zl. 96/15/0004).

Zahlungen aufgrund einer Bürgschaft gelten nur dann als zwangsläufig erwachsen, wenn bereits das Eingehen der Bürgschaft zwangsläufig erfolgte (s. VwGH 26.4.1989, Zl. 86/14/0085). Dies gilt natürlich auch, wenn die Zahlungen nicht aufgrund einer Bürgschaft, sondern aus anderen Gründen (z.B. angedrohter Privatkurs) erfolgen.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung (zuletzt VwGH 2.3.1993, Zl. 93/14/0018 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 12. Juni 1985, 84/13/0100) die Auffassung, dass Aufwendungen eines Gesellschaftergeschäftsführers einer GmbH auf Grund der Inanspruchnahme aus einer übernommenen Bürgschaft für einen der Gesellschaft gewährten Bankkredit keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden können, weil der Gesellschaftergeschäftsführer in einem solchen Fall ein Wagnis übernimmt, das dem eines

Unternehmers gleicht.

Im Erkenntnis vom 6. November 1991, 89/13/0093, hat der Verwaltungsgerichtshof auf seine ständige Rechtsprechung verwiesen, wonach § 34 EStG 1972 nicht zu dem Zweck geschaffen wurde, wirtschaftliche Misserfolge, die ja die verschiedensten Ursachen haben können, mit einer Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und in einem solchen Fall die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Zudem sei die grundsätzliche Haftungsfreiheit in Bezug auf Schulden der GmbH für diese Gesellschaftsform derart charakteristisch, dass nach den sittlichen Wertvorstellungen rechtlich denkender Menschen neben den gesetzlichen Ausnahmen auch in Notfällen weder den Gesellschafter noch den Geschäftsführer eine moralische Verpflichtung treffen wird, für Gesellschaftsschulden einzustehen.

Auch für den zeitlichen Geltungsbereich des EStG 1988 sieht sich der Verwaltungsgerichtshof nicht veranlasst, von der zum EStG 1972 vertretenen Rechtsmeinung abzugehen (VwGH 2.3.1993, Zl. 93/14/0018).

Da das Finanzamt zutreffend unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH die Zwangsläufigkeit der strittigen Zahlungen verneint hat, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 10. Oktober 2005