



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/4456-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Siglinde Oberleitner, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4. 5. und 10. Bezirk betreffend Einkommensteuer 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 1998 beträgt ATS -388,36 bzw. -28,22 €

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

Der Berufungswerber (Bw.) ist Architekt in Wien.

In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 beantragte er, außergewöhnliche Belastungen, soweit sie den Selbstbehalt übersteigen, in Höhe von 388.624,00 S zu berücksichtigen.

In einer Beilage schlüsselte er diesen Betrag wie folgt auf:

„Realisierung der in Vorjahren zugunsten des Vaters aufgrund einer existenzbedrohenden Notlage eingegangenen Haftung nach dem Tod des Vaters durch die Bank;

<i>Betrag im Zeitpunkt der Realisierung durch die Erste Bank AG</i>	<i>335.227,97</i>
<i>abzüglich Konkursquote Verlassenschaftskonkurs</i>	<i><u>-92.827,98</u></i>

<i>Zwischensumme</i>	<i>242.399,99</i>
----------------------	-------------------

Abfindungszahlungen zur Vermeidung einer existenzbedrohenden Notlage der Mutter (Bürgschaftsübernahmen) aufgrund des Todes des Vaters:

<i>Theater</i>	<i>75.000,00</i>
<i>E GmbH</i>	<i>55.000,00</i>

<i>Restschuld Erste Bank</i>	<i>43.500,00</i>
<i>abz. Konkursquote E GmbH und Erste Bank</i>	<i><u>-27.275,64</u></i>

<i>Zwischensumme</i>	<i>146.224,36</i>
----------------------	-------------------

<i>Gesamtsumme außergewöhnliche Belastung 1998</i>	<i>388.624,35"</i>
--	--------------------

Am 3.7.2002 erließ das Finanzamt für den 4. 5. und 10. Bezirk in Wien einen

Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 1998.

Die beantragte außergewöhnliche Belastung wurde zur Gänze nicht anerkannt.

Als Begründung führte das Finanzamt für den 4. 5. und 10. Bezirk in Wien an, dass die geltend gemachten Aufwendungen weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen seien und daher keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellten.

Am 15.7.2002 erhob die steuerliche Vertreterin des Bw. gegen den

Einkommensteuerbescheid 1998 vom 3.7.2002 – Rechtsmittelfrist verlängert bis 31.8.2002 – das Rechtsmittel der Berufung und beantragte, die außergewöhnlichen Belastungen iHv.

ATS 388.624,36 anzuerkennen und das Einkommen somit mit ATS 103.036,00 festzusetzen.

Begründend führte die steuerliche Vertreterin aus: Im Einkommensteuerbescheid 1998 sei die Abzugsfähigkeit der außergewöhnlichen Belastung iSd EStG mit der Begründung versagt worden, dass die geltend gemachten Aufwendungen weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen seien.

§ 34 Abs 1 EStG normiere drei Voraussetzungen für eine Belastung, um als

außergewöhnliche Belastung iSd EStG anerkannt zu werden:

- Sie müsse außergewöhnlich sein:

Diese Voraussetzung läge angesichts der Höhe der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen eindeutig vor und sei auch vom Finanzamt im vorliegenden Bescheid nicht in Zweifel gezogen worden.

- Sie müsse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen:

Da die Belastung die in § 34 Abs 4 EStG angeführten Selbstbehalte übersteige, sei auch diese Voraussetzung gegeben und sei auch vom Finanzamt im vorliegenden Bescheid nicht in Zweifel gezogen worden.

- Sie müsse zwangsläufig erwachsen sein:

Zwangsläufig sei eine Belastung iSd § 34 Abs 3 EStG dann, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Die steuerliche Vertreterin stimme dem Finanzamt zu, dass die Aufwendungen weder aus tatsächlichen noch aus rechtlichen Gründen erwachsen seien, jedoch seien diese Aufwendungen eindeutig aus sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen und daher als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wie nachfolgend ausführlich dargelegt werde:

Wie bereits dargelegt, resultierten die außergewöhnlichen Belastungen aus zwei verschiedenen Titeln:

- I. Realisierung der in Vorjahren zugunsten des Vaters aufgrund einer existenzbedrohenden Notlage eingegangenen Haftung nach dem Tod des Vaters durch die Bank im Jahr 1998 iHv. ATS 242.399,99 nach Abzug der Konkursquote im Rahmen des Verlassenschaftskurses:

Gemäß ständiger Judikatur des VwGH (vgl. z.B. VwGH 95/14/0016 vom 28.2.1995, VwGH 93/14/0105 vom 21.9.1993) müssten kumulativ folgende Voraussetzungen vorliegen, damit die Übernahme von Bürgschaftsverpflichtungen als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sei:

- Es sei erforderlich, dass der Steuerpflichtige glaube, durch die Übernahme von Bürgschaften eine existenzbedrohende Notlage eines nahen Angehörigen mit Aussicht auf Erfolg abwenden zu können:

Der Vater des Bw., RP, sei geschäftsführender Gesellschafter (Alleingeschäftsführer) der P. GmbH, die durch Einbringung des Einzelunternehmens des Vaters des Bw. entstanden sei, (Beteiligungsverhältnisse 35% RP, 50% EP, 25% der Bw.).

Das Unternehmen P GmbH sei Anfang der 90er Jahre durch den Ausfall von 2 Kunden, darunter dem Hauptkunden des Unternehmens, knapp vor dem Ruin gestanden. Um das Unternehmen und damit die einzige Einnahmenquelle des damals rd. 60 jährigen Vaters des Bw. – der für alle Kredite auch persönlich haftete! – zu retten, wären Kreditprolongationen bzw. zusätzliche Kredite bei der Bank unbedingt erforderlich gewesen, die Bank hätte aber auf zusätzlichen Sicherheiten bestanden. Der Bw. sei daher diese Bürgschaft (im Wege einer Sparbuchverpfändung zugunsten der P GmbH) für seinen Vater eingegangen, weil dies der einzige Weg gewesen sei, die existenzbedrohende Notlage seines Vaters mit Aussicht auf Erfolg abzuwenden.

- Eine existenzbedrohende Notlage läge nicht schon dann vor, wenn nur die Fortführung einer selbständigen Betätigung ohne die Übernahme von Bürgschaften nicht mehr möglich schiene, sondern wenn die wirtschaftliche Existenz des nahen Angehörigen überhaupt verloren zu gehen drohe, diese also seine berufliche Existenz nicht auch auf andere ihm zumutbare Weise hätte erhalten werden können:

Diese Bedingung sei im vorliegenden Fall eindeutig erfüllt: der 60-jährige Vater des Bw. hätte allein aufgrund seines Alters keine andere Beschäftigungsmöglichkeit mehr gehabt, eine Pfändung einer – vorzeitigen – Alterspension auf das Existenzminimum aufgrund der persönlich übernommenen Haftungen sowie der damit auch drohende Verlust der Familienwohnung sei wohl eindeutig keine zumutbare Weise der Aufrechterhaltung der beruflichen Existenz.

- Die besicherten Kredite dürfen nicht dazu dienen, den Betrieb des Schuldners zu erweitern oder ihm sonst bessere Ertragschancen zu vermitteln:

Wie oben dargelegt, resultierten die zusätzlich eingegangen Kredite nicht aus Erweiterungen des Betriebs, sondern lediglich aus der Tatsache des Ausfalls zweier wichtiger Kunden, die zu extremen Liquiditäts- und Ertragsproblemen geführt hätten.

- Es bestehe keine sittliche Verpflichtung eines Steuerpflichtigen zur Übernahme von Bürgschaften für Schulden, die ein naher Angehöriger ohne besondere Notwendigkeit eingegangen sei:

Wie oben dargestellt, sei der Vater des Bw. diese Schulden aufgrund einer Zwangslage eingegangen, diese Bedingung sei somit ebenfalls erfüllt.

- Eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen setze voraus, dass sich der Steuerpflichtige nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen der Übernahme von Bürgschaften nicht entziehen könne. Nicht das persönliche Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen, sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen Anschauungen sei entscheidend. Es reiche daher nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist, es müsse vielmehr die Sittenordnung dieses Handeln gebieten:

Wie der VwGH in seinen Erkenntnissen mehrmals ausgesprochen habe, sei nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen grundsätzlich niemand verpflichtet, einem Angehörigen das von diesem eingegangene Unternehmerrisiko abzunehmen. Im vorliegenden Fall sei es aber nicht darum gegangen, einem nahen Angehörigen das von ihm eingegangene Unternehmerrisiko abzunehmen, sondern ausschließlich darum, seinem betagten Vater (und damit auch seiner Mutter, geboren 1923, die ebenfalls persönlich für Verbindlichkeiten des Unternehmens haftete)

- einerseits davor zu bewahren, in seinem fortgeschrittenen Alter vor den Trümmern seiner Existenz zu stehen und den Rest seines Lebens herabgepfändet auf das Existenzminimum leben zu müssen.
- Eine solche Situation sei selbstverständlich in jedem Alter belastend, kann nach Erachten der steuerlichen Vertreterin aber trotzdem nicht verglichen werden: In dem Alter, in dem sich die Eltern des Bw. befunden hätten, hatten diese absolut keine Chance mehr, sich eine neue Existenz aufzubauen. Darüber hinaus sei eine solche Situation in diesem fortgeschrittenen Alter gesundheitlich wesentlich belastender als in jüngeren Jahren, weil es auch medizinisch bewiesen sei, dass Menschen mit zunehmendem Alter weniger belastungsfähig seien. Diese Tatsache habe sich dann leider auch bei dem Vater des Bw. bewahrheitet: kurz nach dem Beginn der wirtschaftlichen Probleme und der Bürgschaftsübernahme durch seinen Sohn erkrankte er schwer und starb im Jahr 1997, wodurch es dann zum Konkurs über das Unternehmen P GmbH und über das Privatvermögen von Herrn RP (im Zuge dessen dann die Verpfändung des Sparbuchs meines Mandanten als Konkursforderung angemeldet und anerkannt worden sei) gekommen sei.
- Andererseits davor zu bewahren, die Familienwohnung (Unternehmen und Wohnung waren in einer Wohnung untergebracht, die Miete für die Wohnung wäre niemals von dem verbleibenden Einkommen bezahlbar gewesen) zu verlieren.

In diesem Fall sei der geforderte objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen Anforderungen eindeutig:

Dem Bw. sei durch seinen Vater eine ausgezeichnete schulische und universitäre Ausbildung ermöglicht worden. Darauf gründend (natürlich auch aufgrund der Vater-Sohn-Beziehung), sei es nur recht und billig, dass der Bw. dann helfend einspränge und gemäß unseren Moralvorstellungen einspringen müsste, wenn sein Vater (und damit auch seine Eltern) vor dem Ende ihrer wirtschaftlichen Existenz stünden und aufgrund ihres fortgeschrittenen Alters keinerlei Chancen auf Änderung dieser Situation hätten.

Es entspräche keinesfalls den Moralvorstellungen, dabei zuzusehen, wie die Eltern,

- herabgepfändet auf das Existenzminimum,
- ihre Wohnung verlassen müssen
- ohne irgendeinen Hoffnungsschimmer auf Verbesserung bis zu Ihrem Ableben
- ganz zu schweigen von den zu erwartenden möglichen gesundheitlichen Auswirkungen dieser hoffnungslosen Situation.

Die steuerliche Vertreterin und der Bw. könnten sich nicht vorstellen, dass es für die Finanzverwaltung der herrschenden moralischen Anschauung entsprechen könnte, untätig

dem wirtschaftlichen Ende der Eltern zuzusehen und mögliche Auswirkungen auf die Gesundheit und das Leben der betagten Eltern in Kauf zu nehmen.

II. Abfindungszahlungen zur Vermeidung einer existenzbedrohenden Notlage der Mutter aufgrund des Todes des Vaters in Höhe von ATS 146.224,37 nach Abzug der Konkursquote:

Wie bereits oben dargelegt, habe die Mutter des Bw. in vielen Fällen zusätzlich für Schulden des Unternehmens (lt. Aufstellung des Rechtsanwalts im Verlassenschaftsverfahren in Höhe von rund 1.371.000,00 S) persönlich gehaftet.

Nach dem Ableben des Ehegatten nach schwerer Krankheit wäre wie dargestellt über das Unternehmen P GmbH und das Privatvermögen von Herrn RP das Konkursverfahren eröffnet worden und die persönlichen Haftungen bei Frau EP eingefordert worden. Frau EP sei zu diesem Zeitpunkt schon 75 Jahre alt gewesen.

Es drohte nunmehr eine Pfändung der Pension der Mutter des Bw. auf das Existenzminimum. Die Wohnung hätte sie nunmehr jedenfalls räumen müssen, weil die Kosten dafür - auch ohne Pfändung Ihrer Pension - nicht mehr tragbar gewesen seien. Zusätzlich sei die Mutter des Bw. aufgrund der mehrfachen Belastung - schwere Krankheit und Tod des Ehegatten, mehrjährige schwerste wirtschaftliche Probleme des Ehegatten und nunmehr Konkurs und Verlust der Wohnung - auch gesundheitlich schwer belastet gewesen.

Der Bw. habe es durch Verhandlungen mit 3 Gläubigern geschafft, durch die einmalige Begleichung eines Teilbetrages der offenen Verpflichtungen seiner Mutter einen Teilverzicht der Gläubiger auf die restlichen offenen Forderungen zu erreichen und konnte somit eine Pfändung der Pension seiner Mutter verhindern. Für seine Mutter sei damit wenigstens die Existenz für die restlichen Jahre ihres Lebens gesichert gewesen und zumindest eine der Belastungen abgenommen.

Wie bereits oben ausführlich dargelegt, entspräche es den herrschenden Moralvorstellungen, dass der Sohn in einer solchen Situation alles in seiner Macht stehende zu tun hat, um eine solche Situation für seine Eltern zumindest mildern zu können und nicht untätig dem wirtschaftlichen Ende der Eltern zuzusehen und mögliche Auswirkungen auf die Gesundheit und das Leben der betagten Eltern in Kauf zu nehmen.

Nicht uner wähnt dürfe hier auch die rechtliche Komponente dieser Zahlungen bleiben: der Bw. wäre, hätte er nicht vorweg durch seine finanzielle Hilfe die schlimmsten wirtschaftlichen Auswirkungen von seinen Eltern fernhalten können, gesetzlich dazu verpflichtet gewesen, seine Eltern finanziell zu unterstützen.

Der Bw. und die steuerliche Vertreterin stünden gerne für nähere Auskünfte bzw. zu einer persönlichen Darstellung dieser außergewöhnlichen Belastungen zur Verfügung.

Am 21.10.2002 erließ das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien hinsichtlich der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 (Arbeitnehmerveranlagung) eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

Begründend führte das Finanzamt für den 4. 5. und 10. Bezirk in Wien an, dass gem. den Bestimmungen des § 34 (1) EStG der Abzug außergewöhnlicher Belastungen voraussetze, dass die Belastung zwangsläufig erwachsen sei, außergewöhnlich sei und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtige.

Alle Voraussetzungen müssten zugleich gegeben sein, damit die Aufwendungen anerkannt werden könnten. Eine Belastung erwachse zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne.

Eine Belastung erwachse nicht zwangsläufig, wenn sie sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen übernommenen Unternehmerwagnisses darstelle. Auch wäre es für die Abzugsfähigkeit erforderlich, dass bereits das Eingehen der Bürgschaft zwangsläufig sei.

Am 15.11.2002 stellte die steuerliche Vertreterin des Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 3.7.2002 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die steuerliche Vertreterin beantragte die außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von ATS 388.624,36 anzuerkennen und das Einkommen somit mit ATS 103.036,00 festzusetzen.

Begründend wurde angeführt: Das Finanzamt sei in seiner Berufungsvorentscheidung nicht auf die in der Berufung vorgebrachten Argumente eingegangen, die Berufung sei mit der Begründung, dass die Belastung nicht zwangsläufig erwachse, wenn sie sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen übernommenen Unternehmerwagnisses darstelle und außerdem für die Abzugsfähigkeit erforderlich gewesen sei, dass bereits das Eingehen der Bürgschaft zwangsläufig gewesen sei, als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzamt sei somit in keiner Weise darauf eingegangen, dass es sich bei den beantragten außergewöhnlichen Belastungen um außergewöhnliche Belastungen aufgrund zweier völlig unterschiedlicher Sachverhalte (einerseits Realisierung einer in Vorjahren für den Vater aufgrund einer existenzbedrohenden Notlage eingegangenen Haftung, andererseits erst 1998 eingegangene Abfindungszahlung zur Vermeidung einer existenzbedrohenden Notlage der Mutter) handle.

Weiters sei zu der Begründung des Finanzamtes anzumerken, dass es sich bei den beantragten außergewöhnlichen Belastungen eindeutig nicht um Folge eines vom Steuerpflichtigen eingegangenen Unternehmerwagnisses handle: Die Haftung für den Vater sei - wie in der unten nochmals dargelegten Berufung ausführlich dargestellt worden sei - alleine aus dem Grunde eingegangen worden, seinem Vater die Existenzgrundlage zu retten und sei

keinesfalls Folge eines vom Bw. übernommen Unternehmerwagnisses. Bei der für seine Mutter geleisteten Abfindungszahlung sei ein von meinem Mandanten übernommenes Unternehmerwagnis aufgrund des geschilderten Sachverhaltes denkunmöglich.

Zu der Begründung des Finanzamtes, dass für die Abzugsfähigkeit erforderlich gewesen wäre, dass bereits das Eingehen der Bürgschaft zwangsläufig wäre, sei anzumerken, dass in der Berufung ausführlich auf die im Zeitpunkt des ~~Eingehens der Haftung eindeutig gegebene~~ Zwangsläufigkeit eingegangen worden sei und die Zwangsläufigkeit eindeutig bereits zu diesem Zeitpunkt gegeben wäre. Im nachfolgenden gibt die steuerliche Vertreterin daher nochmals den genauen Wortlaut ihrer Berufung wieder, weil das Finanzamt auf die Sachverhalte und die vorgebrachten Argumente ~~in keiner Weise eingegangen sei~~.

Am 19.11.2002 wurde die genannte Berufung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Erledigung vorgelegt.

Die Erledigung über die offene Berufung ging mit 1.1.2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat über (§ 323 Abs 10 BAO).

Am 17.10.2003 versendete die zuständige Referentin des Unabhängigen Finanzsenates an das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien als Amtspartei ein Schreiben, in dem festgehalten wird, dass die Berufungsentscheidung des Finanzamtes sich auf eine Darstellung des Vorliegens der Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung und die Feststellung beschränkt, dass diese Voraussetzungen – ohne nähere Begründung - nicht vorlägen.

Das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien werde gebeten, zu den Ausführungen des Bw. detailliert Stellung zu nehmen, die Angaben des Bw. zu prüfen bzw. das Ergebnis der Prüfung mit dem Bw. zu erörtern.

Am 4.12.2003 versendete das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien an die steuerliche Vertreterin des Bw. folgenden Fragenvorhalt, mit der Bitte diesen bis 29.12.2003 zu beantworten:

Ergänzungspunkte:

- Übermittlung der der Bürgschaft zu Grunde liegenden Kreditverträge bzw. Kreditprolongationen.
- Darlegung d. wirtschaftlichen Gründe hinsichtlich d. Kreditaufnahmen (bitte um Vorlage d. Bilanzen - 1. Jahr vor d. Kreditaufnahme, Jahr d. Kreditaufnahme, 1. Jahr nach d. Kreditaufnahme).
- Vorlage der der Bürgschaftsübernahme zu Grunde liegenden (Bürgschafts-) Erklärung.

- Belegmäßiger Nachweis über die Zahlung d. geltend gemachten Betrages von öS 388.624,36.
- Vorlage d. Steuerbescheide d. Vaters d. Antragstellers - Hr. RP – im Zeitpunkt d. Bürgschaftsübernahme.
- Vorlage d. Gesellschaftsvertrages (Kopie) d. Fa. P. GmbH.
- Darlegung d. Einkommens u. Vermögens d. Antragstellers im Zeitpunkt d. Bürgschaftsübernahme und d. Höhe und Art d. eingegangenen Bürgschaft.
- Bitte um belegmäßigen Nachweis d. existenzbedrohenden Notlage d. Mutter (Bürgschaftsübernahme) auf Grund d. Todes d. Vaters.

Nach diversen Fristverlängerungsansuchen beantwortete die steuerliche Vertreterin des Bw. den vom Finanzamt für den 4. 5. und 10. Bezirk in Wien gestellten Fragen vorhalt am 17.2. 2004 wie folgt:

Der Kreditvertrag vom 15. April 1994 in Höhe von ATS 1.200.000,00 läge in Kopie bei; neben diesem Kredit hätten laut Auskunft des Bw. noch mehrere Überziehungskredite bestanden, Unterlagen dazu seien leider keine mehr auffindbar. Wie man aus dem beiliegenden Auszug aus dem Anmeldungsverzeichnis im Konkurs der P GmbH ersehen könne, hätten 1997 noch Kreditforderungen in Höhe von ATS 413.288,93 bestanden.

Das Unternehmen P. GmbH sei, wie bereits in der Berufung festgehalten, Anfang der 90er Jahre durch den Ausfall von 2 Kunden, darunter dem Hauptkunden des Unternehmens, knapp vor dem Ruin gestanden; Kreditprolongationen bzw. zusätzliche Kredite bei der Bank seien unbedingt erforderlich gewesen, die Bank habe aber auf zusätzlichen Sicherheiten bestanden. Die vom Finanzamt für den 4. 5. und 10. Bezirk in Wien angeforderten Bilanzen der Jahre 1993, 1994 und 1995 lägen dem Bw. leider nicht mehr vor.

Die steuerliche Vertreterin ersuche um Verständnis, dass diese nicht beigebracht werden könnten, aber einerseits sei die Siebenjahresfrist für die Aufbewahrung dieser Unterlagen längst abgelaufen, andererseits seien bedingt durch den Konkurs einerseits der P GmbH, andererseits durch den Verlassenschaftskonkurs von Herrn RP und die aufgrund der finanziellen Situation erforderliche Räumung der Wohnung diese Unterlagen nicht mehr vorhanden; der Bw. sei bemüht gewesen, über seinen Rechtsanwalt, der die Konkurssache betreut habe, diese Unterlagen zu bekommen, doch auch dieser habe keine Bilanzen mehr.

Die Tatsache, dass es im Jahr 1997 zu den beiden Konkursen gekommen sei, sei nach Erachten der steuerlichen Vertreterin jedoch eindeutig ein Beweis dafür, dass es bereits im Jahr 1994 wirtschaftliche Schwierigkeiten gegeben habe.

Überdies müssten der Finanzverwaltung die Jahresabschlüsse samt Steuererklärungen der P GmbH vorliegen und somit die schwierige wirtschaftliche Lage im gegenständlichen Zeitraum bekannt sein, vielleicht wäre es möglich, finanzamtsintern diese Jahresabschlüsse noch aufzufinden.

In der Beilage übermittelte die steuerliche Vertreterin eine Kopie des Pfändungsprotokolls aus 1996 sowie eine Kopie der Androhung der Versteigerung aus 1997 betreffend offene Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt für Körperschaften in Höhe von ATS 723.888,00 bzw. ATS 753.283,00. Die steuerliche Vertreterin hofft, damit ausreichend die schlechte wirtschaftliche Lage der P GmbH dargestellt zu haben.

Die Verpfändungserklärung für das Sparbuch des Bw. läge ebenso wie eine Kopie des Sparbuchs mit Stand per 17.8.1994 bei.

In der Beilage übersende die steuerliche Vertreterin folgende Zahlungsbelege:

Realisierung Sparbuch des Bw. samt Kontoauszug der P GmbH (Konto des Masseverwalters) auf dem die Realisierung in Höhe von ATS 335.227,97 ersichtlich sei.

Zahlung ATS 43.500,00 des Bw. an die Erste Bank, samt Schreiben des Rechtsanwalts, dass mit der Bezahlung dieser Betrages die Angelegenheit erledigt sei.

Bestätigung der FT GmbH über den Erhalt eines Betrages in Höhe von ATS 75.000,00 durch den Bw., mit der Bezahlung des Betrages verzichte die FT GmbH auf die darüber hinausgehenden Ansprüche gegenüber der Mutter des Bw.

Zahlungsbeleg in Höhe von ATS 55.000,00 an die E GmbH zur Abdeckung der Forderung aus der vorzeitigen Auflösung des Leasingvertrages.

Aus den angeführten Gründen sei es dem Bw. auch nicht möglich gewesen, die Steuerbescheide seines Vaters aus 1994 sowie den Gesellschaftsvertrag der P GmbH beizubringen, die steuerliche Vertreterin übermittelte eine Kopie des Firmenbuchauszuges und hofft, dass diese Information ausreichend sei.

Des weiteren übermittelte die steuerliche Vertreterin eine Kopie des Einkommensteuerbescheides 1995 des Bw. (der Bescheid aus 1994 läge leider nicht mehr vor, laut Auskunft des Bw. hätten seine Einkünfte 1994 in etwa dasselbe wie 1994 betragen) sowie den Einkommensteuerbescheid des Bw. aus 1997.

Die im Jahr 1994 eingegangen Haftung für die Bankschulden hätte, wie aus den Unterlagen ersichtlich sei aus der Verpfändung des Sparbuchs des Bw. bestanden.

Dieses Sparbuch hätte auch im Großen und Ganzem dem Vermögen des Bw. entsprochen, daneben hätte er noch einen Bausparvertrag besessen; dieselben Vermögensverhältnisse

seien auch 1997 gegeben gewesen - mit der Ausnahme, dass das Sparbuch im Rahmen des Verlassenschaftskurses 1997 durch die Bank realisiert worden sei.

In der Beilage übermittelte die steuerliche Vertreterin folgende Belege, um die Existenzbedrohende Notlage der Mutter des Bw. nachzuweisen. Dazu möchte die steuerliche Vertreterin folgendes vorausschicken:

Die Mutter des Bw. sei, wie bereits in der Berufung angeführt, 1923 geboren, sei also im Zeitpunkt des Todes ihres Mannes und der Konkursabwicklung 74/75 Jahre alt gewesen, die Höhe der offenen Schulden und damit der Zeitraum, der notwendig sei, um diese abzuzahlen, habe daher insofern eine andere Dimension, als bei einem jüngeren Menschen.

Aufgrund der wirtschaftlichen Lage der P GmbH sei die Mutter des Bw. in den Jahren vor 1997 - wie man aus den beiliegenden Unterlagen entnehmen könne – gezwungen gewesen, Bürgschaften für die Verbindlichkeiten der P GmbH zugunsten der E. GmbH, Erste Bank GmbH und FT GmbH einzugehen, ansonsten hätte die Bank bzw. E GmbH keinen weiteren Kredit gewährt, der Lieferant keine Leistungen mehr erbracht bzw. wären die Verbindlichkeiten fällig gestellt worden.

Durch den Konkurs der GmbH bzw. den Verlassenschaftskurs Ihres Ehegatten seien diese eingegangenen Bürgschaften nunmehr schlagend geworden, wie man aus den Schreiben der Bank und E GmbH bzw. der Wechselklage der FT GmbH entnehmen könne.

Bestehende Bankguthaben hätten durch Verpfändung der Kreditabsicherung gedient und seien im Zuge des Konkurses realisiert worden.

Die steuerliche Vertreterin hoffe, dass das Ersuchen um Ergänzung erschöpfend beantwortet zu haben, der Bw. und sie stünden gerne für weitere Auskünfte bzw. zu einer persönlichen Darstellung dieser außergewöhnlichen Belastungen zur Verfügung.

Am 12.3.2004 nahm das Finanzamt für den 4. 5. und 10. Bezirk in Wien zum beantworteten Fragenvorhalt wie folgt Stellung:

Realisierung des als Sicherheit hinterlegten Sparbuchs des Bw. durch die Bank im Rahmen des Konkurses der Firma P GmbH, aufgrund einer in den Vorjahren zu Gunsten des Vaters eingegangenen Haftung in Höhe von S 242.399,-.

Laut Angaben in der Berufung vom 31.08.2002 sei der Vater des Bw. zu 25 % an der P. GmbH beteiligt und Geschäftsführer der Firma gewesen, die Mutter des Bw., sei zu 50% beteiligt gewesen. Der Bw. selbst sei ebenfalls zu 25% beteiligter Gesellschafter dieser Firma gewesen.

Nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 3 EStG erwürfe die Belastung dem Steuerpflichtigen dann zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen nicht entziehen könne.

Im gegenständlichen Fall kämen nur sittliche Gründe in Betracht, wobei bei Bürgschaftsübernahmen nicht die tatsächlichen Rückzahlungen die Kriterien erfüllen müssten, sondern die dieser Rückzahlungen zugrunde liegende Verpflichtung.

Zur Frage der Anerkennung von Bürgschaftszahlungen als außergewöhnliche Belastung habe der VwGH wiederholt Stellung genommen und immer wieder betont, dass die Übernahme einer Bürgschaft für Schulden einer GmbH durch einen (auch zu weniger als 50% beteiligten) Gesellschafter (-Geschäftsführer) und in weiterer Folge dessen Inanspruchnahme zu keiner außergewöhnlichen Belastung führen könnte (VwGH v. 13.10.87, ZI. 86/14/0007). Begründet werde dies damit, dass bereits der Bürgschaftsübernahme als unternehmergleiches Wagnis keine Zwangsläufigkeit im Sinne dieser Bestimmung zukomme, was letztlich auch Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen ausschließe.

Zudem sei die grundsätzliche Haftungsfreiheit in Bezug auf die Schulden einer 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 werde, für Gesellschaftsschulden ein zustehen.

Der Erfassung von Vermögensverlusten in Form von schlagend werdenden Rückzahlungsverpflichtungen als ag. Belastung stünde zudem entgegen, dass es sich dabei dem Grunde nach um Kapitalzuführungen an die GmbH handle, welche durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und somit auf die Anschaffungskosten der Beteiligten zu aktivieren seien.

Zahlungen eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, die dazu dienten, die Gesellschaft mit dem erforderlichen Kapital auszustatten, stellten folglich keine ag. Belastung dar. Dabei werde einkommensteuerrechtlich nicht differenziert, ob der Gesellschafter die Gesellschaft von vornherein mit entsprechend hohem Eigenkapital ausstattete, das in Folge durch Verluste verloren gehe, ob er spätere Einlagen tätige, oder Schulden der Gesellschaft zahle, ohne sich an ihr regressieren zu können.

Aufgrund obiger Ausführungen sei das Finanzamt der Ansicht, dass die als außergewöhnliche Belastung beantragten S 242.399,-- aus Sparbuchrealisierung nicht steuermindernd anerkannt werden könnten.

Abfindungszahlungen zur Vermeidung einer existenzbedrohenden Notlage der Mutter (Bürgschaftsübernahmen) aufgrund des Todes des Vaters in Höhe von S 146.224,37.

Obige Ausführungen gelten sinngemäß auch für die Mutter und den Vater, welcher bis zu seinem Tode im Jahr 1997 auch Geschäftsführer der P. GmbH gewesen sei. Frau EP sei erst mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 12.5.1997 und nur zur Abwicklung des Konkurses als Geschäftsführerin bestellt worden, wobei sie für Gesellschaftsschulden, die in der Zeit vor ihrer Geschäftsführerbestellung entstanden seien, nicht persönlich haftete.

Somit sei nach Auffassung des Finanzamtes nur mehr zu prüfen, ob eine existenzbedrohende Notlage der Eltern zu Beginn der wirtschaftlichen Schwierigkeiten im Jahr 1994 vorgelegen habe, die zum Verlust der wirtschaftlichen Existenz ohne die Bürgschaftsübernahmen geführt habe.

Herr RP sei 1994 bereits 61 Jahre alt gewesen und der Pensionsantritt sei daher vorhersehbar gewesen. Frau EP sei im Jahr 1994 71 Jahre alt gewesen und habe eine Pension von damals S 216.429,-- jährlich (Steuerbemessungsgrundlage) bezogen.

Die Betriebsaufgabe zu diesem Zeitpunkt hätte somit in keiner Weise den Verlust der wirtschaftlichen Existenz der Eltern bedeutet, da der Lebensunterhalt durch die bereits bestehende Pension der Mutter und die zu erwartende Pension des Vaters gesichert gewesen wäre.

Auch erscheine die Aufgabe der „Familienwohnung“, welche angemietet war und in der sich auch das Unternehmen befunden hätte, nicht unzumutbar.

Das Finanzamt für den 4. 5. und 10. Bezirk in Wien sei daher der Ansicht, dass auch die Abfindungszahlungen in Höhe von S 146.224,37 keine zwangsläufig erwachsene, außergewöhnliche Belastung darstellten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist folgender zu beurteilender Sachverhalt:

Der Bw. war an einer GmbH beteiligt; weitere Beteiligte waren sein 1933 geborener Vater und seine 1923 geborene Mutter. Geschäftsführer war zunächst der Vater, ab 1997 – gemäß § 15a GmbHG – die Mutter. Auf die Stammeinlagen von 100.000 S (Bw., Vater) bzw. 300.000 S (Mutter) wurden jeweils 50.000 S bzw. 150.000 S geleistet.

Infolge des Ausfalls zweiter wichtiger Kunden Anfang der 1990er Jahre stand das Unternehmen knapp vor dem Ruin. Neben anderen Maßnahmen erfolgte auch die Verpfändung eines Sparbuches des Bw. zugunsten der GmbH, um deren Weiterbestand zu sichern.

Mit Gerichtsbeschluss vom 16.5.1997 wurde über die GmbH der Konkurs eröffnet; nach Verteilung des Massevermögens wurde mit Beschluss vom 26.11.1998 der Konkurs aufgehoben.

Aus dieser Verpfändung resultierte letztlich eine Belastung des Bw. im Jahr 1998 in Höhe von 242.399,00 S.

Die Mutter des Bw. hat für Verbindlichkeiten der GmbH auch persönlich gehaftet. Nach dem Tod des Vaters des Bw. kam es zu einer außergerichtlichen Einigung mit den Gläubigern. Hierfür hat der Bw. im Jahr 1998 letztlich 146.224,36 S aufgewendet.

Die Mutter des Bw. bezog eine Pension.

Rechtlich folgt hieraus:

§ 34 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 idgF lautet:

„§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.“

§ 34 Abs. 7 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind ...
2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, ...
3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) ...
4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.
5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, ...“

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens besteht Einigkeit darüber, dass weder tatsächliche noch rechtliche Gründe im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 den Bw. zu seiner Vorgangsweise verpflichtet haben.

Strittig ist nach Ansicht der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens, ob der Bw. sittlich zu den Haftungserklärungen bzw. Zahlungen verpflichtet war.

Eine sittliche Verpflichtung liegt nur dann vor, wenn die Übernahme der Aufwendungen „nach dem Urteil billig und gerecht denkender Personen“ (objektiv) durch die Sittenordnung geboten erscheint.

Es reicht nicht aus, dass sich der Steuerpflichtige zur Tätigung der Aufwendungen sittlich verpflichtet fühlt (Rz 832 LStR 2002). Ebenso ist nicht ausreichend, dass das Handeln menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheinen mag (VwGH 26. 4. 1989, 86/14/0085; VwGH 19. 2. 1992, 88/14/0170; VwGH 28. 2. 1995, 95/14/0016; VwGH 18. 10. 1995, 92/13/0145) oder eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll (VwGH 20. 9. 1988, 86/14/0015; VwGH 23. 5. 1996, 95/15/0018).

Das Unterlassen der Handlung muss als moralisch anstößig empfunden werden und den Steuerpflichtigen etwa durch Sanktionen im sittlich-moralischen Bereich oder auf gesellschaftlicher Ebene treffen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34, Anm. 34).

Bürgschaftszahlungen zugunsten eines nahen Angehörigen stellen als solche keine Unterhaltsleistung dar und fallen daher nicht unter das Abzugsverbot des Abs 7 (VwGH 21. 9. 1993, 93/14/0105, Ablehnung von Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 34 Tz 36).

Bürgschaftszahlungen sind als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen (VwGH 21. 9. 1993, 93/14/0105; VwGH 28. 2. 1995, 95/14/0016; VwGH 24. 11. 1999, 94/13/0255; VwGH 26. 3. 2003, 98/13/0072 u.a.):

- Es ist erforderlich, dass der Steuerpflichtige glaubt, durch die Übernahme von Bürgschaften eine existenzbedrohende Notlage eines nahen Angehörigen mit Aussicht auf Erfolg abwenden zu können. Daher muss bereits das Eingehen der Bürgschaft das Merkmal der Zwangsläufigkeit aufweisen.
- Eine existenzbedrohende Notlage liegt nicht schon dann vor, wenn nur die Fortführung einer selbständigen Betätigung ohne die Übernahme von Bürgschaften nicht mehr möglich scheint, sondern 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.

- Die besicherten Kredite dürfen nicht dazu dienen, den Betrieb des Schuldners zu erweitern oder ihm sonst bessere Ertragschancen zu vermitteln.
- Es besteht keine sittliche Verpflichtung eines Steuerpflichtigen zur Übernahme von Bürgschaften für Schulden, die ein naher Angehöriger ohne besondere Notwendigkeit eingegangen ist.
- Eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen setzt voraus, dass sich der Steuerpflichtige nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen der Übernahme von Bürgschaften nicht entziehen kann. Nicht das persönliche Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen, sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen Anschauungen ist entscheidend. Es reicht daher nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist, es muss vielmehr die Sittenordnung dieses Handeln gebieten.

Grundsätzlich ist niemand verpflichtet, einem Angehörigen das von diesem eingegangene Unternehmerrisiko, zu dem auch die Insolvenzgefahr gehört, abzunehmen. In gleicher Weise besteht keine sittliche Verpflichtung zur unmittelbaren Hingabe von Geldmitteln zur Abwendung einer solchen Gefahr. Die Verschuldung aus einer betrieblichen Tätigkeit entsteht im Rahmen des mit dieser verbundenen Wagnisses, das der Unternehmer freiwillig auf sich genommen hat. Normzweck ist es nicht, wirtschaftliche Misserfolge des Unternehmers, die verschiedenste Ursachen haben können, durch die Ermäßigung der Einkommensteuer anderer Steuersubjekte zu berücksichtigen und die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen (VwGH 17. 12. 1998, 97/15/0055; VwGH 16. 12. 1999, 97/15/0126).

Vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der abgabenrechtlichen Literatur vermag der Unabhängige Finanzsenat eine sittliche Verpflichtung des Bw. zum Eingehen der Haftung bzw. zur Leistung von Zahlungen zur Gläubigerbefriedigung nicht zu erkennen:

Dem Bw. ist beizupflichten, dass der drohende bzw. in weiterer Folge eingetretene Verlust der bisherigen beruflichen Existenzgrundlage ein einschneidendes Ereignis ist und neben einer Reihe von wirtschaftlichen Folgen, wie etwa dem Verlust der bisherigen Wohnung, auch gesundheitliche Probleme nach sich ziehen kann.

Es ist durchaus verständlich und lobenswert, dass der Bw. seine Eltern in dieser Situation nicht im Stich gelassen hat, sondern versucht hat, zu retten, was zu retten war.

Es ist auch richtig, dass die Eltern des Bw. in ihrem Alter nach Verlust des von der GmbH geführten Betriebes aller Voraussicht nach nicht mehr in der Lage gewesen sind, sich eine neue berufliche Existenz aufzubauen. Dies war allerdings auch nicht notwendig, da im damaligen Alter der Eltern des Bw. die Existenzgrundlage die gesetzliche Altersvorsorge

darstellt. Dass die Eltern des Bw. nicht pensionsberechtigt gewesen seien, wurde vom Bw. nicht vorgebracht; die Mutter hat vielmehr bereits eine Pension bezogen.

Der Bw. wendet allerdings unter dem Gesichtspunkt der „Existenzsicherung“ ein, dass die den Eltern zustehende Pension auf das Existenzminimum gepfändet worden wäre, wodurch auch die Wohnung verloren gegangen wäre und ein „Hoffnungsschimmer auf Verbesserung bis zu ihrem Ableben“ nicht bestanden habe.

Zutreffend ist, dass es den Wertvorstellungen der österreichischen Gesellschaft nicht entsprechen würde, wenn Kinder ihre Eltern in einer derartigen Situation allein ließen.

Die Wertvorstellungen einer demokratischen und rechtsstaatlichen Gesellschaft drücken sich freilich – auch - in ihren Rechtsvorschriften aus.

Nun hat der Gesetzgeber durchaus ein Instrumentarium geschaffen, dass den vom Bw. befürchteten Ereignissen begegnen soll.

Der Gesetzgeber hat in § 291a EO einen unpfändbaren Freibetrag (Existenzminimum) festgelegt, der die Befriedigung der Grundbedürfnisse eines Menschen sicherstellen soll. Mit diesem unpfändbaren Betrag hat der Gesetzgeber einen ihm billig erscheinenden Ausgleich der Interessen zwischen Gläubigern und Schuldner vorgenommen.

Mit dem Existenzminimum werden viele Menschen nur notdürftig das Auslangen finden; es ist auch wahrscheinlich, dass – bei höheren Mieten – bei einer Exekutionsführung auch ein Wohnungswechsel verbunden sein wird. Diese Folgen sind keine Besonderheiten des gegenständlichen Falles, sondern allgemein mit Insolvenzverfahren verbunden. Hätte der Gesetzgeber derartige Folgen allgemein nicht beabsichtigt, hätte er andere Regelungen geschaffen.

Im Verhältnis zwischen Eltern und Kindern hat der Gesetzgeber freilich Vorsorge getroffen, dass innerhalb der (engsten) Familie gegenseitige Hilfe gewährt wird.

Gemäß § 143 Abs. 1 ABGB schuldet das Kind seinen Eltern und Großeltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat.

Selbsterhaltungsfähigkeit i.S.d. § 143 Abs. 1 ABGB liegt vor, wenn der Unterhaltsberechtigte in der Lage ist, die seinen Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse zu befriedigen (vgl. die bei *Dittrich/Tades*, ABGB³⁶ [2003], § 143 E 2 zitierte Judikatur). Die Unterhaltspflicht geht über das „Existenzminimum“ hinaus (vgl. die bei *Dittrich/Tades*, ABGB³⁶ [2003], § 143 E 13 ff zitierte Judikatur).

Es wäre an dem Bw. gelegen, nach Abschluss der Insolvenzverfahren und entsprechender Reduktion der Einkommen seiner Eltern, in Erfüllung seiner gesetzlichen Unterhaltpflicht seinen Eltern Unterhalt im Umfang zwischen „Existenzminimum“ und angemessenen Bedürfnissen zu leisten. Derartige Zahlungen würden – entgegen den Annahmen der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens - in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung erfolgen.

Ist die Höhe einer Verpflichtung rechtlich normiert, wird eine darüber hinausgehende sittliche Verpflichtung im Regelfall zu verneinen sein (vgl. VwGH 7. 8. 1992, 91/14/0120; i.d.S. wohl auch Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 34 Tz 17). Beispielsweise kann das Abzugsverbot des Abs. 7 nicht dadurch umgangen werden, dass eine sittliche Pflicht zur Leistung eines höheren als des gesetzlich festgelegten Unterhalts angenommen wird. Lediglich in jenen Fällen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (Abs 7 Z 4, zB Krankheitskosten, vgl. VwGH 19. 2. 1986, 84/13/0011), kann eine über die rechtliche Verpflichtung hinausgehende sittliche Verpflichtung vorliegen (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 32 m.w.N.).

Wenn sich daher der Bw. „moralisch“ als Kind zur Übernahme der Zahlungen verpflichtet gefühlt hat, so stellen zwar die Haftungsübernahmen bzw. Zahlungen selbst keine Unterhaltsleistung dar; in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) und auch nach den Ausführungen des Bw. selbst erfolgten diese Leistungen aber deswegen, um den Eltern einen angemessen Lebensunterhalt zu sichern und – vom Bw. unausgesprochen – einer Unterhaltsleistung durch den Bw. zuvor zu kommen.

Dem Abzug als außergewöhnliche Belastung steht jedoch das Abzugsverbot des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 entgegen. Die Übernahme von Krankheits- u.ä. –kosten, die vom Bw. getragen wurden und nicht vom Abzugsverbot umfasst sind, wurde nicht behauptet. Kommt der Bw. durch Haftungsübernahmen und Zahlungen einer rechtlichen Verpflichtung zuvor, kann dieser Fall unter dem Gesichtspunkt des § 34 EStG 1988 nicht günstiger beurteilt werden, wie die steuerliche Behandlung der rechtlichen Verpflichtung selbst.

Die Wertvorstellungen der Gesellschaft drücken sich daher im gegenständlichen Fall in der Weise aus, dass einerseits den Eltern des Bw. ein unpfändbares „Existenzminimum“ exekutionsfrei zu verbleiben hatte, und andererseits der Bw. nach Maßgabe des § 143 ABGB zur Deckung eines allfälligen Fehlbetrages auf den angemessenen Unterhalt verpflichtet war. Der steuerliche Abzugsfähigkeit dieser rechtlich vorgesehenen Vorgangsweise stünde grundsätzlich § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 entgegen.

Da die Rechtsordnung ein Instrumentarium bereit hält, den Lebensunterhalt der Eltern des Bw. zu sichern, kann vom Bw. nicht nach der Sittenordnung verlangt werden, auf andere

Weise den Unterhalt der Eltern zu sichern. Der Bw. war daher sittlich nicht verpflichtet, die Haftungserklärung abzugeben bzw. die streitgegenständlichen Zahlungen zu leisten.

Letztlich darf nicht unerwähnt bleiben, dass der Bw. selbst Gesellschafter der GmbH war. Als Gesellschafter, der laut Firmenbuchauszug seine Stammeinlage nur zur Hälfte geleistet hat, wäre es an dem Bw. – gemeinsam mit den übrigen Gesellschaftern – gelegen, die GmbH mit dem erforderlichen Kapital auszustatten. Die Möglichkeit des Verlustes des – sei es im Wege der Stammeinlage, sei es im Wege von Haftungsanspruchnahmen – eingesetzten Kapitals ist bei einer wirtschaftlichen Betätigung immanent; derartige Verluste können bei der dem vom Bw. und seinen Eltern gewählten Rechtsform der wirtschaftlichen Betätigung nicht steuermindernd geltend gemacht werden.

Wien, 8. Juli 2004