



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., A_whft., vertreten durch Steuerberaterin, B., C. etabliert, vom 24. Februar 2009 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 28. Jänner 2009 im Beisein des Schriftführers Stefan Abeln nach der am 21. Oktober 2010 in 2700 Wiener Neustadt, Grazerstraße 95, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

S p r u c h :

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, Bw. erhebt in der Einkommensteuererklärung 2007 vom 7.1.2009 - wie bereits im Vorjahr - Anspruch auf Ansatz einer außergewöhnlichen Belastung (Kz. 735) in Höhe von € 65.800 für verschiedene Haftungszahlungen. Er wurde in Folge der Insolvenz der gleichnamigen Z_GMBH, bei der er alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war, zur Erfüllung einer für die Gesellschaft eingegangenen Wechselbürgschaft und zur Haftung für Steuern und Sozialversicherungsbeiträge der Gesellschaft herangezogen.

Im Einkommensteuerbescheid 2007 (28.1.2009) wurde vom Finanzamt- ähnlich wie im Veranlagungsjahr 2006 - keine außergewöhnliche Belastung anerkannt, weil die Inanspruchnahme aus den Haftungen für die Gesellschaft die Folge einer Art Unternehmerwagnis darstellt, welche der Steuerpflichtige freiwillig auf sich genommen hat. Das Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 EStG sei in diesem Fall nicht erfüllt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 28.01.2009 erhob die steuerliche Vertreterin des Bw. mit dem Schriftsatz vom 24.02.2009 innerhalb offener Frist Berufung und begehrte die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung im Zusammenhang mit den Haftungszahlungen und beantragte eine erklärungsgemäße Veranlagung.

Mit Schriftsatz vom 31.3.2009 kam die steuerliche Vertretung dem Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes (6.3.2009) nach und ergänzte die Berufung wie folgt: „Die vom Bw. im Jahr 2007 geleisteten Zahlungen für Schulden der Z_GMBH erfüllen alle gesetzlichen Kriterien des § 34 EStG: die Außergewöhnlichkeit, die Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und die Zwangsläufigkeit der Belastung sind gegeben. Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich dieser aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Zwangsläufigkeit ist in diesem Fall darin zu erblicken, dass sich der Bw. der geltend gemachten Haftungen nicht entziehen konnte und die Zahlungen deshalb „zwangsläufig“ leisten musste.“

Ich stelle somit den Antrag, die außergewöhnliche Belastung anzuerkennen und die Einkommensteuer erklärungsgemäß unter Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung

mit Euro 0 festzusetzen. Weiters beantrage ich die Durchführung einer mündlichen Verhandlung bei der Abgabenbehörde II. Instanz.“

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte begründend aus, dass die Zahlungen des Gesellschafter-Geschäftsführers (nach h.M.) deshalb nicht zwangsläufig seien, weil der Bw. mit seinen Organfunktionen in der Gesellschaft bewusst ein Wagnis übernommen habe, das dem eines Unternehmers gleicht. Die Lasten als unmittelbare Folge des aus freien Stücken eingegangenen unternehmerartigen Risikos erwachsen jedoch nicht zwangsläufig.

Mit Schriftsatz vom 4.5.2009 stellte der Bw. fristgerecht einen Vorlageantrag.

In der am 21. Oktober 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend Folgendes ausgeführt:

„Die Gesellschaft hatte im Jahr 2001 einen Betriebsmittelkredit von 145.000.-- € aufgenommen. Es ist eine „Gepflogenheit bzw. Bedingung im Kreditgeschäft praktisch aller Banken, dass ohne persönliche Besicherung im Wege einer Bürgschaft, einer GmbH kein Kredit gewährt wird. Die Höhe der Kapitalausstattung der GmbH spielt dabei kaum eine Rolle. Der Bw. hatte somit gar keine andere Wahl, als im Wege einer Bürgschaft eine vertragliche persönliche Haftung einzugehen, damit die Gesellschaft den benötigten Kredit erhalten konnte.“

Auf Grund der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft sind Steuerschulden über € 379.000,-- und Verbindlichkeiten für Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von € 35.000 aufgelaufen, für welche den Bw. die gesetzliche Geschäftsführerhaftung traf. Ein rechtswirksamer Haftungsbescheid des Finanzamtes ist an den Bw. ergangen.

Mit den Gläubigern (Bank, Finanzamt, SV-Anstalt) schloss der Bw. dann jährliche Rückzahlungs- und Ratenvereinbarungen. Im Jahr 2007 habe er folgende Gesellschaftsschulden beglichen:

Betriebsmittelkredit Sparkassen	Euro 10.800,-
Haftung für Steuerschulden der GmbH	Euro 45.000,-
Haftung für Sozialversicherungsbeiträge der GmbH	Euro 10.000,-
Gesamtbetrag der außergewöhnliche Belastungen 2007	Euro 65.800,-

Während es sich bei der Bürgschaft um eine vertragliche Haftung handelt, die der Bw. mangels Alternativen schließlich freien Willens eingegangen ist, liegen hinsichtlich der Steuern

und Sozialversicherungsbeiträge gesetzliche Haftungen vor, die gänzlich vom Willensentschluss des Bw. unabhängig sind.

Der Bw. ist durch die Zahlungen wirtschaftlich schwer getroffen. Diese Zahlungen sind weder Betriebsausgabe oder Werbungskosten noch Sonderausgaben, sodass insoweit die Grundvoraussetzung für eine agB. erfüllt ist.

Die Zwangsläufigkeit der Belastung besteht darin, dass sich der Bw. auf Grund der gesetzlichen Haftung, die mit Haftungsbescheid geltend gemacht wurde sowie der Einigung über die Erfüllung der Sozialversicherungs- und Bürgschaftsschuld der Zahlung überhaupt nicht entziehen konnte.

Dem Einwand des Finanzamtes, dass bei Kausalitätsverläufen die Zwangsläufigkeit auf der Stufe des verursachenden Verhaltens und nicht auf Stufe des Folgeverhaltens zu prüfen sei, ist entgegenzuhalten, dass dieser strenge Ansatz nicht in allen Lebensbereichen gleich gehandhabt wird. Während im Erwerbsbereich die Rechtsprechung damit argumentiert, die Unternehmerwagnis sei freiwillig eingegangen worden und die daraus resultierende Haftung und Belastung daher nicht zwangsläufig, findet beispielsweise bei Krankheitskosten zur Wiederherstellung der Gesundheit eine derartige Prüfung der Freiwilligkeit des verursachenden Vorverhaltens nicht statt. So würden etwa bei Rauchern Kosten einer Lungenkrebstherapie problemlos als agB. anerkannt und nicht auf das verursachende, schädigende Vorverhalten abgestellt. Gleches würde etwa bei Unfällen in Folge starken Alkoholkonsums oder bei Ausübung von Extremsportarten gelten. In diesen Fällen ist die Freiwilligkeit und sogar eine grobe Fahrlässigkeit des Verhaltens, dass die Aufwendungen verursacht hat, nicht schädlich. Dies sei inkonsistent und auch Ausdruck einer unternehmerfeindlichen Werthaltung in der Rechtsprechung.

Der Bw. trägt durch die Schuldentilgung letztlich Verluste der Gesellschaft - die sowohl auf Gesellschaftsebene als auch auf Gesellschafterebene steuerlich nicht wirksam werden können. Es entspricht daher dem „Gerechtigkeitsempfinden“ eine außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, damit auf diesem Wege die Begleichung der Schulden der Gesellschaft durch den Gesellschafter eine steuerliche Berücksichtigung finden können.

Es wird daher an dem Begehr an Anerkennung einer agB. festgehalten.“

Vom Amtsvertreter wurde darauf hingewiesen, dass vom VwGH auch in den Fällen der gesetzlichen Haftungen des Geschäftsführers (z.B. gemäß § 9 BAO) das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung verneint wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht die Rechtsfrage, ob die Zahlungen des Bw. in Folge von vertraglichen und gesetzlichen Haftungen, die im Zusammenhang mit seiner Funktion als Gesellschafter oder Geschäftsführer der Gesellschaft stehen, die Voraussetzung einer außergewöhnlichen Belastung gemäß § 34 EStG erfüllen.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) 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.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG).

Eine Belastung erwächst nach herrschender Meinung (Quantschnigg, EStG-HB, § 34 Tz. 14) nicht zwangsläufig, wenn sie

- vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt worden ist,
- sonst unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat oder
- sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen übernommenen Unternehmerwagnisses darstellt.

Die Maßstäbe für die Zwangsläufigkeit sind nach objektiven Kriterien zu prüfen, die persönlichen Vorstellungen des Stpfl sind dabei nicht maßgeblich .

Von einer Zwangsläufigkeit kann grundsätzlich nicht gesprochen werden, wenn eine Zuwendung (Aufwendung) freiwillig erfolgt (VwGH 7.12.67, 491/67). Eine Belastung gilt vielmehr nur dann als zwangsläufig erwachsen, wenn sich der Stpfl. ihr nicht entziehen kann (VwGH, 12.6.59, [2124/57](#)). Zwangsläufigkeit liegt damit nicht vor, wenn die Verhältnisse, die die Aufwendungen bedingen, vom Steuerpflichtigen vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt wurden, bzw. sich als Folge eines Verhaltens darstellen, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (VwGH, 1.7.70, 699/69; 6.2.90, 89/14/0269 u.a.). Diese Rechtsauffassung bezeichnet auch der VfGH als denkmöglich (VfGH 18.6.63, B213/62). Bestimmte Umstände unterbrechen aber den Kausalzusammenhang zum

freiwillig gesetzten Verhalten. Dies ist dann der Fall, wenn die Verknüpfung zwischen Ursache und Wirkung keine unmittelbare und typische (adäquate) mehr ist (VwGH 10.3.81, 14/2363/80).

An dieser Rechtsauffassung ist auch die Rechtsprechung des VwGH zu Bürgschafts- und Haftungszahlungen von Gesellschaftern und Geschäftsführern juristischer Personen ausgerichtet. Erwächst eine Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht - diese ist naturgemäß zwangsläufig -, muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der (rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit aufweisen (Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, § 34 Anm. 28). Dies bedeutet, dass nicht die aus der vertraglichen Schuldübernahme oder gesetzlichen Haftungspflicht resultierende Rückzahlung, die im § 34 EStG geforderten Kriterien erfüllen muss, sondern das zu dieser Rückzahlung führende, vorgelagerte Verhalten. Aus welchen Gründen dann der Steuerpflichtige in weiterer Zukunft aus der eingegangenen Haftung in Anspruch genommen und letztendlich zur Rückzahlung verpflichtet wird, ist nicht mehr relevant.

Maßgebend ist somit, dass bereits das Eingehen einer Bürgschaft durch den Stpfl. oder dass eine gesetzliche Haftung begründende Verhalten auf Zwangsläufigkeit beruht.

Die Übernahme einer Bürgschaft, die der Gesellschafter (oder Geschäftsführer) zu Gunsten der Gesellschaft (z.B. GmbH) eingeht, stellt bei dessen Inanspruchnahme als Bürge keine außergewöhnlichen Belastung dar, weil der Gesellschafter mit der Bürgschaftsübernahme in der Regel freiwillig ein Wagnis übernommen hat, das dem eines Unternehmers gleicht. Da das zur Haftung führende Verhalten nicht auf Zwangsläufigkeit beruht ist eine agB. ausgeschlossen. Zudem ist zu beachten, dass § 34 EStG 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. (z.B. VwGH 12.06.1985; 84/13/0100; VwGH 13.10.1987, [86/14/0007](#); VwGH 02.03.1993; 93/14/0018; VwGH 10.09.1998, [93/15/0051](#), Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG § 34 Anm. 78 u.a. auch mit Hinweis auf die entsprechende Jud. des UFS).

Das Eingehen von Bürgschaften auf Grund der Gesellschafterstellung sowie die Begründung gesetzlicher Organhaftungen durch Ausübung einer Geschäftsführerfunktion sind typische Bestandteile einer Unternehmerwagnis. Belastungen der Gesellschaftsorgane aus der Verwirklichung dieser Risiken, erfüllen nicht den Tatbestand des § 34 EStG, weil der Stpfl diese Organfunktion aus freien Stücken übernommen hat und es nicht der Systematik und dem Zweck der außergewöhnlichen Belastung entspricht, wirtschaftliche Misserfolge durch Ermäßigung der Einkommensteuer auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Zur gesetzlichen

Haftung des Vertreters für Abgaben der Gesellschaft (§ 9 BAO) ist überdies anzumerken, dass es in der Dispositonsfreiheit des Geschäftsführers liegt, die Geschäfte der Gesellschaft so zu führen, dass nicht durch eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ein Abgabenausfall eintritt. Mit Wirksamkeit des Haftungsbescheides für Abgabenschulden der Gesellschaft wird der Geschäftsführer zum Gesamtschuldner dieser Abgaben. Die Bezahlung von Abgaben durch einen Abgabenschuldner erfüllt jedoch nicht das Merkmal der Außergewöhnlichkeit (VwGH, 25.10.1989, [86/13/0089](#)).

Das Vorliegen einer Zwangsläufigkeit aus sittlichen oder tatsächlichen Gründen wurde weder vom Bw. behauptet, noch war ein solcher Sachverhalt aus den Verwaltungsakten erkennbar.

Beizupflichten ist dem Einwand der Inkonsistenz, weil – vor allem von der Verwaltungspraxis (vgl. LStR 2002, Rz 902) bei Krankheitskosten der Kausalverlauf nicht in vergleichbarer Weise beurteilt wird. Aus diesem Argument, lässt sich aber für das Begehr des Bw. nichts gewinnen. Die Kritik kann nämlich nicht so verstanden werden, dass die gesamte Systematik der Rechtsprechung zu im Kausalverlauf erwachsenen Aufwendungen aufzugeben wäre, sondern nur zur folgerichtigen und angemessenen Anwendung auch bei Krankheitskosten, die etwa vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt werden (vgl. Baldauf in Jakom, 2. Aufl., EStG § 34 Tz. 90 „Krankheitskosten“ sowie Doralt, EStG, § 34 Tz 37). Zu bedenken ist hierbei, dass in diesem Bereich oftmals kein gesichertes Wissen über den konkreten Kausalzusammenhang vorliegen wird (z.B. Rauchen und Krebserkrankung).

Dem Begehr des Bw. auf Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung war daher keine Folge zu geben.

Wien, am 10. November 2010