



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vertreten durch Stb., vom 28. September 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 30. August 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002, 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. beantragte in den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2002 und 2003 bzw. der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004, eingebracht im November 2005, u.a. unter der KZ 735 folgende „Andere außergewöhnliche Belastungen“. Am 13. Februar 2007 überreichte der Bw. eine endgültige Aufstellung (in Euro):

29.01.2002	Gebühren BGB.	10,50
13.03.2002	Honorar Dr. C.	96,00
10.05.2002	Anzahlung Gutachten Obsorge	550,00
05.06.2002	T. 1. Rechnung	5.976,25
10.06.2002	Kopiekosten BGB.	18,90
12.06.2002	Oppositionsklage 62E111...	166,66
11.07.2002	T. 2. Rechnung	2.860,24
SUMME 2002		<b>9.678,55</b>
27.01.2003	Restzahlung Gutachten Obsorge	392,75

11.02.2003	Kosten Unterhaltsbeschluss	277,00
20.05.2003	K. Rekursbeantwortung	599,81
18.07.2003	Teilbetrag 1. Dr. L.	16.330,00
31.07.2003	Honorar Mag. W.	800,00
19.09.2003	Gerichtsgebühr 2C163...	61,10
21.10.2003	Gerichtsgebühr 2C161...	159,00
28.11.2003	Dr. L.	15.000,00
04.12.2003	Gutachten Schmerzensgeld	500,00
SUMME 2003		<b>36.284,66</b>
02.03.2004	Dr. L.	11.372,42
02.03.2004	Gerichtsgebühr 108...	848,00
02.03.2004	Gerichtsgebühr 138...	1.084,00
03.03.2004	Gerichtsgebühr 2C16...	166,00
03.03.2004	Gerichtsgebühr 12E62...	120,00
03.03.2004	Gerichtsgebühr 12E62...	138,00
03.03.2004	Gerichtsgebühr 12E38...	138,00
03.03.2004	Gerichtsgebühr 12E78...	46,00
03.03.2004	Gerichtsgebühr 12E78...	52,00
25.05.2004	Gerichtsgebühr 12E24...	335,04
27.05.2004	Gerichtsgebühr 12E54...	145,00
28.05.2004	Gerichtsgebühr 12E19...	65,80
28.05.2004	Gerichtsgebühr 12E96...	74,00
28.05.2004	Gerichtsgebühr 12E42...	120,00
28.05.2004	Gerichtsgebühr 12E96...	65,80
28.05.2004	Gerichtsgebühr 12E19...	58,00
22.06.2004	Gerichtsgebühr 12E54...	127,00
01.07.2004	Dr. L. (1. Qu. 2004)	14.400,00
09.09.2004	Gerichtsgebühr 2C21...(D.)	54,00
09.09.2004	Gerichtsgebühr 12E69...	59,00
16.09.2004	Gerichtsgebühr 12E31...	81,00
05.10.2004	Gebühr Erste Bank	15,00

06.10.2004	Gerichtsgebühr 12E69...	53,00
06.10.2004	Gerichtsgebühr 12E42...	81,00
08.10.2004	Gerichtsgebühr OGH	1.061,00
15.11.2004	Honorar Dr. L. (3. Q. 2004)	4.723,14
15.11.2004	Honorar Dr. L. (2. Q.2004)	13.530,00
21.12.2004	Protokollarklage Oppositionsklage gegen 12E74...	53,00
SUMME 2004		<b>49.065,81</b>
<b>Gesamt</b>		<b>95.029,02</b>

Mit Schreiben vom 25. November 2005 (Akt S 8ff/2002) nahm der Bw. zur Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen wie folgt Stellung: „...Vor Einleitung des Scheidungsprozesses stellte meine Ex-Frau für den Fall einer einvernehmlichen Scheidung – ultimativ – zahlreiche für mich nicht tragbare Forderungen. Wie aus dem Schreiben ihrer Anwältin vom 18.5.2001 (Beilage 1) hervorgeht, forderte sie neben der Obsorge für die Kinder und einem gegenüber den gesetzlichen Unterhaltsanspruch erhöhten Kinderunterhalt, einen Unterhalt für sich selbst von Euro 1.820,- pro Monat bis an das Ende meiner oder ihrer Tage sowie die Übertragung (Schenkung) meines Hälfteanteils am Einfamilienhaus. ...Am 7.8.2001 brachte meine Ex-Frau die Scheidungsklage (2C16...) ein und um ihrer Begehrlichkeiten Nachdruck zu verleihen, erstattete sie mehrere Strafanzeigen, brachte in der Folge eine Schmerzensgeldklage und rund 20 Exekutionsanträge ein. ...Im Zuge der Zivilverfahren versuchte ich alle Anschuldigungen zu widerlegen. Die Strafverfahren wurden entweder von der Staatsanwaltschaft eingestellt oder endeten mit einem Freispruch. Das Obsorgerecht für die Kinder wurde meiner Ex-Frau 2004 rechtskräftig auf Grund eines Sachverständigengutachtens zugesprochen, indem beiden Elternteilen die gleiche psychische und physische Fähigkeit attestiert wurde, für die Bedürfnisse der Kinder in der Erziehung und Betreuung aufzukommen, indem dem Kindesvater ein offenbar inniges Verhältnis zu den Kindern bestätigt wird. Die Empfehlung der Gutachterin, der Kindesmutter die Obsorge zu übertragen, fußte auf der Feststellung, dass der Kindesvater aufgrund seiner hohen beruflichen Belastung weniger geeignet ist, für die Kinder zu sorgen. ...Nach fast vier Jahren wurde die Ehe mittels Vergleich am 8.7.2005 (s. Beilage 2) geschieden. Im Vergleich wurde vereinbart, dass die Gatten wechselseitig auf Ehegattenunterhalt verzichten. Meine Ex-Frau verzichtete damit nicht nur auf zukünftigen Ehegattenunterhalt, sondern auf Grund der Ruhensvereinbarung auch auf Unterhaltsrückstände, die während der Prozesslaufzeit und d.h. bei sog. aufrechter Ehe obligatorisch ist, in Höhe von rund € 30.000,00 aufgelaufen waren. Meine Ex-Frau verzichtete auf das eingeklagte Schmerzensgeld auf Grund der

*Ruhensvereinbarung, nachdem schon das Strafverfahren wegen Körperverletzung gem. § 83 Abs. 1 StGB am 4.7.2002 mit meinem Freispruch geendet hatte.*

*Ich verpflichtete mich meinen Hälfteanteil am Haus unseren drei Kindern (E. 16, F. und G. 13) zu schenken und räumte meiner Ex-Frau ein unveräußerliches Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft ein. Dafür verpflichtete sich meine Ex-Frau alle ausstehenden Kredite in Höhe von rund € 90.000,00 zu übernehmen.*

*Das einzige liquide Ehevermögen bestand in einem Wertpapierkonto bei der H. und befand sich (zwar verpfändet) in meinem Besitz. Der Wert der Wertpapiere betrug rund € 20.500,00 und nicht wie im Vergleich fälschlich angegeben € 7.000,00. Es wurde vereinbart, dass der Erlös aus dem Verkauf der Wertpapiere aus dem Ehevermögen wie folgt aufzuteilen ist: € 7.000,00 kommen auf ein Sparguthaben und werden von meiner Ex-Frau für Ausbildung der Kinder im Ausland verwendet, € 9.000,00 erhalten die Rechtsanwälte meiner Ex-Frau, der Rest von € 4.500,00 verblieb mir.*

*Das eheliche Gebrauchsvermögen wurde so aufgeteilt, dass alle mehr oder weniger mit dem Haus verbundenen Gegenstände (Einbaukästen, passende Vorhänge, Küche, Geräte usw.) meiner Ex-Frau verblieben und ich die wertvolleren, transportablen Gegenstände (Bilder, Silber, Teppich, Klavier usw.) bekam.*

*In der Bewertung der Regelungen aus dem Vergleich kann gesagt werden, dass ich mit dem Vergleich eine für mich deutlich bessere Lösung erreicht habe, als ich im Falle meines Obsiegens oder bei einem Urteil, das beiden Teilen die gleiche Schuld am Scheitern der Ehe zuspricht, hätte erreichen können. Einerseits als mit dem Vergleich ein Verzicht auf Unterhaltsrückstand, für den ein rechtskräftiger Titel aus der 2. Instanz bestanden hatte, verbunden, andererseits konnte ich mit der Lösung, den Kindern meinen Anteil zu übertragen, sicherstellen, dass die Kinder ihre späteren Wohnbedürfnisse aus dem Verkauf des Hauses befriedigen können und ich in der Zukunft hierfür nicht mehr zur Verfügung stehen muss."*

Weiters erwähnte der Bw. zahlreiche VwGH-Erkenntnisse, die die Zwangsläufigkeit der Prozeßkosten bestätigen sollten, er sich vielmehr gegen eine wesentliche, zukünftige Einkommensminderung, gegen Vermögensschaden und gegen Straftatbestände zur Wehr setzen musste. Die Kosten wären als eine direkte oder indirekte Verhaltensfolge zu werten, wenn die gegen ihn erhobenen Klagepunkte sich in einem Urteil oder in einem Vergleich als stichhaltig erwiesen hätten. Gerade aus der Schwere der gegen ihn erhobenen Vorwürfe müsse man aus den Vereinbarungen des Scheidungsvergleiches schließen, dass er kein Verhalten gesetzt habe, das für eine überwiegende Schuld spreche. Er konnte sich aufgrund der Klagen und Strafanzeigen seiner Ex-Frau aus rechtlichen Gründen dieser Belastungen nicht entziehen. Obwohl Kosten im Zusammenhang mit einer einvernehmlichen Scheidung grundsätzlich nicht abzugsfähig seien (VwGH 13.3.1991, 90/13/0034), sei der Sachverhalt im

streitgegenständlichen Fall ein gänzlich anderer, da die Ehe des Beschwerdeführers im vorgenannten Beschwerdefall vor dem VwGH schon in 1. und 2. Instanz aus überwiegenden Verschulden des Beschwerdeführers geschieden worden sei und es erst im Zuge des Verfahrens vor dem OGH zu einem Vergleich und ewigen Ruhen des Verfahrens gekommen sei. Die vorliegenden Belastungen betreffen weder „Abgeltungsbeträge im Zuge einer einvernehmlichen Scheidung“ ...“zu denen sich der Abgabepflichtige freiwillig verpflichtet hat“ noch „Aufwendungen, die sich als Folge einer Ehescheidung im Einvernehmen“ ergeben. Auch ergebe sich aus dem inhaltlichen Ergebnis des Scheidungsvergleiches, dass die Belastungen nicht aufgrund von direkten oder indirekten Verhaltensfolgen resultierten. Die Prozesskosten seien daher als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG abzugsfähig.

In den **Einkommensteuerbescheiden** 2002, 2003 und 2004 vom 30. August 2006 wird ausgeführt, dass Aufwendungen, die sich als Folge einer Ehescheidung im Einvernehmen darstellen, keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 seien, weil sie in jedem Fall auf ein Verhalten zurückgehen, zu dem sich sowohl der eine als auch der andere Ehepartner aus freien Stücken entschlossen haben muss. Die vom Abgabepflichtigen behauptete Vorgeschichte dieses Entschlusses könne an seiner Freiwilligkeit nichts ändern.

In der dagegen eingebrachten **Berufung** vom 28. September 2006 wird in der nachgereichten Berufungsbegründung vom 5. Oktober 2006 u.a. zur in den Einkommensteuerbescheiden 2002 bis 2004 geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen als rechtliche Beurteilung der Zwangsläufigkeit Folgendes ausgeführt: *„Laut RZ 828 LStR erwachsen Belastungen zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Laut RZ 905 LStR liegt eine außergewöhnliche Belastung auch dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen ein Zivilprozess aufgezwungen wird und der Steuerpflichtige in diesem Prozess obsiegt. Wie bereits oben angeführt wurde, brachte die nunmehr bereits geschiedene Frau von Herrn Bw am 7.8.2001 die Scheidungsklage ein und erstattete zahlreiche Strafanzeigen.*

*Das bedeutet, dass Herrn Bw zahlreiche Prozesse aufgezwungen wurden. Unser Klient wollte keine Scheidung. Er war von der Entscheidung seiner Frau völlig überrascht, da er seine Ehe für glücklich hielt. Herr Bw war somit zwangsläufig gezwungen, sich gegen die zahlreichen Strafanzeigen, gegen die Schmerzensgeldklage und gegen rund 20 Exekutionsanträge zur Wehr zu setzen.*

*Die Inhalte dieser Anzeigen waren Körperverletzung, gefährliche Drohungen, Mordabsichten gegenüber den Kindern, Entführungsabsichten, Unterhaltsverletzungen, Treulosigkeit, soziale Isolierung, Verschweigung der Einkommens- und Vermögenslage, Geldentzug, ständige Erniedrigungen, keine Geschenke, keine Gratulation zu Geburtstagen und Hochzeitstagen bis hin zum Vorwurf des andauernden lieblosen Verhaltens. Gerne sind wir bereit entsprechende*

*Unterlagen (Anzeigen, Honorarnoten ...) vorzulegen.*

*Nicht nur die völlig unerwartete Scheidungsklage, sondern vor allem der Inhalt der diversen Anzeigen sowie die örtliche Trennung von seinen drei minderjährigen Kindern stellten für unseren Klienten eine persönliche Tragödie dar.*

*Im Zuge der diversen Verfahren wurden alle Anschuldigungen Schritt für Schritt widerlegt. Alle Strafverfahren wurden entweder eingestellt oder endeten mit einem Freispruch, das bedeutet Herr Bw obsiegte bei den diversen Verfahren. Die angefallenen Prozesskosten waren somit unvermeidlich und stehen unmittelbar mit den Anzeigen im Zusammenhang. Es sind somit die Voraussetzungen für das Kriterium der Zwangsläufigkeit (a. Aufzwingen von Prozessen sowie b. Obsiegen der Prozesse) gegeben.*

*Laut einer Entscheidung der FLD Wien, NÖ, Burgenland (vom xx.xx.xx, Senat 123) sind Prozesskosten dann zwangsläufig im Sinne des § 34 EStG erwachsen, wenn sie sich nicht als direkte oder indirekte Konsequenz eines freiwilligen Verhaltens darstellen. Genau dieses freiwillige Verhalten ist im vorliegenden Fall nicht gegeben. Herr Bw war gezwungen, sich gegen die haltlosen Anzeigen zur Wehr zu setzen, ansonsten hätte er Strafen für ein Verhalten abbüßen müssen, das er nie gesetzt hat.*

*Nachdem die nunmehr geschiedene Frau von Herrn Bw alle Prozesse verloren hatte, stimmte sie auch dem Vergleich zu.*

*Weiters möchten wir darauf hinweisen, dass absolut kein Verschulden unseres Klienten für die Scheidung gegeben war. Alle Anschuldigungen liefen – wie bereits oben angeführt – ins Leere.*

*Zusammenfassend kann gesagt werden, dass auch das Kriterium der Zwangsläufigkeit im vorliegenden Fall gegeben ist."*

Hinsichtlich des Sachbezuges im Jahr 2004 und der in diesem Zusammenhang geltend gemachten Werbungskosten in den Jahren 2003 und 2004 bei den nichtselbständigen Einkünften wird Folgendes vorgebracht: „Im Jahr 1997 wurden Herrn Bw von seinem damaligen Dienstgeber (H. ) Aktienoptionen eingeräumt.

*Die Anzahl der damit beziehbaren H Aktien und die Höhe des Bezugspreises wurde nach Maßgabe des Unternehmenserfolges bestimmt. Der Vorteil aus dem Dienstverhältnis bestand darin, dass der Berechtigte – Herr Bw – die Optionen in Aktien unter dem aktuellen Börsenkurs wandeln konnte. Der Berechtigte verpflichtete sich, zwingend die Aktien nach der Wandlung mindestens 1 Jahr auf dem gesperrten Wertpapierdepot zu halten. Ein Verkauf der gesperrten Aktien vor dem Ende der Sperrfrist führte zu einer 100 %igen Rückzahlung des Vorteiles aus dem Dienstverhältnis.*

*Herr Bw wandelte im Juni 2003 1.500 H. Aktien – Optionen in 1.500 H. -Aktien. Der Ausübungspreis der Aktien betrug je Aktie € 46,06. Das bedeutet, es ergibt sich somit in*

*Summe ein Betrag in Höhe von € 69.090,00. Der Kurswert der Aktien betrug je Aktie € 77,00, somit in Summe € 115.500,00. Der Vorteil aus dem Dienstverhältnis betrug daher € 46.410,00.*

*Im Jahr 2004 wurde von der H: für den Vorteil aus dem Dienstverhältnis eine Lohnsteuer im Ausmaß von € 22.555,78 an die Finanzbehörde abgeführt. Da Herr Bw nicht über die Geldbeträge verfügte, musste unser Klient einen Kredit in Schweizer Franken bei der S. aufnehmen. Nach Ende der Sperrfrist wurde der Kredit aus dem Erlös des Verkaufes der Aktien zurückgeführt. Neben den Kreditzinsen, Kontospesen, Devisenspesen, Devisenkursverluste, Verkaufsspesen an Aktien fielen noch Kursabsicherungskosten an. Die kreditgewährende Bank verlangte zur nachhaltigen Sicherstellung der Forderung eine Kursabsicherung des Aktienpaketes. Die gesamten Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Sachbezug betrugen in Summe € 8.918,15. Davon entfielen auf das Jahr 2003 € 2.534,18, sowie auf das Jahr 2004 € 6.385,97. In der Beilage finden Sie eine Übersicht über die Zusammensetzung der obigen Beträge. Die Werbungskosten stehen in direktem Zusammenhang mit dem versteuerten Sachbezug und dienten dazu die Wandlung in Aktien überhaupt vornehmen zu können."*

Zusammenstellung Werbungskosten zum Sachbezug:

	SUMME	8.920,15
30.06.2003	Bearbeitung	7,27
30.06.2003	Sollzinsen	69,11
30.06.2003	Kontoführung	7,27
01.07.2003	Devisenspesen Verkauf SFR	262,50
14.07.2003	KSV Auskunft	8,00
14.07.2003	Ausfertigungsgebühr	120,00
14.07.2003	Bearbeitungsprovision	172,50
14.07.2003	Rechtsgeschäftsgebühr	552,00
14.07.2003	Depotgebühr	4,76
15.07.2003	Kosten für Option	380,00
13.09.2003	Kostenersatz	200,27
30.09.2003	Sollzinsen	23,91
30.09.2003	Kontoführung	8,92
30.09.2003	Kreditzinsen und Kontoführung	329,76
01.10.2003	Depotgebühr	82,72

31.12.2003	Sollzinsen	1,61
31.12.2003	Kontoführung	9,47
31.12.2003	Kreditzinsen und Kontoführung	294,11
02.01.2004	Depotgebühr	90,85
05.03.2004	Depotgebühr	182,00
31.03.2004	Sollzinsen	2,11
31.03.2004	Kontoführung	8,37
31.03.2004	Kreditzinsen und Kontoführung	293,16
01.04.2004	Depotgebühr	110,11
11.05.2004	Kurssicherungsgebühr	2.250,00
30.06.2004	Sollzinsen	14,04
30.06.2004	Kontoführung	8,92
30.06.2004	Kreditzinsen und Kontoführung	296,64
01.07.2004	Inl. WP-Spesen	1.270,50
28.06.2004	Übertragungsspesen	32,77
07.07.2004	Kreditzinsen und Kontoführung	38,39
29.06.2004	Devisenkursverlust Kauf SFR	1.379,48
01.07.2004	Depotgebühr	116,65
20.07.2004	Restl. Depotgebühr Schließung	7,40
22.07.2004	Sollzinsen	265,94
22.07.2004	Kontoschließung	11,39
22.07.2004	Kreditzinsen und Kontoführung	0,55
22.07.2004	Kontoschließung	6,70

Bezogen auf diese Berufung erging mit Schreiben vom 11. Dezember 2006 ein Ersuchen um Ergänzung. Es wurde um Stellungnahme zu folgenden Ergänzungspunkten ersucht:

*„Prozesskosten - Sie werden ersucht, einen Nachweis über die Kostenvorschreibung sowie der geleisteten Zahlungen zu erbringen. Gibt es einen Kostenersatz (zB Rechtsschutzversicherung), wenn ja, in welcher Höhe (Nachweis?). Um Vorlage aller bezughabender Unterlagen (Scheidungsklage, Schmerzensgeldklage, Strafanzeige etc., Strafurteil, Einstellung, Scheidungsvergleich) wird gebeten, sowie eine Zuordnung der Prozesskosten zu den Zivilprozessen bzw. Strafprozessen.*

*Sachbezug – Ankauf von Aktien. Obwohl die Anschaffung von Aktien zu einem verbilligten Preis nur aufgrund der Anstellung bei der H möglich war, und ein Sachbezug als Vorteil aus*



*dem Dienstverhältnis der Besteuerung unterworfen wurde, gehört das Vermögen im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsart zum Privatvermögen, die Anschaffung ist nur eine Vermögensumschichtung, steuerlich nicht erfassbar. Schuldzinsen für Fremdmittel, die zur Anschaffung von Aktien aufgenommen worden sind, sind daher bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und nicht bei den nichtselbständigen Einkünften zu erfassen. Wann erfolgt der An- und Verkauf?"*

Mit Schreiben vom 13. Februar 2007 wurde eine Aufstellung der außergewöhnlichen Belastungen (siehe oben) persönlich überreicht und folgende ergänzende Angaben gemacht:

*„Ad H Aktien*

*Bei meiner persönlichen Vorsprache am 22.11.2005 habe ich ...eine Sachverhaltsdarstellung Beilage 1) bezüglich der Umstände und Bedingungen des Aktienerwerbes gegeben.*

*Persönlich habe ich damals ausgeführt:*

*In den Optionsbedingungen für den Bezug der H AG Aktien ist eine Sperrfrist von 1 Jahr festgelegt. Die Optionsbedingung der einjährigen Sperrfrist hat für die steuerliche Beurteilung weitreichende Konsequenzen. Die Sperrfrist wurde in den Optionsbedingungen so ausgestaltet, dass, sollte der Aktieninhaber innerhalb der Sperrfrist die Aktien verkaufen, wird der volle Aktienkurs nachverrechnet. Erst nach dem Ende der Sperrfrist kann es zu einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis kommen. Während der Sperrfrist hat der Aktieninhaber das volle Kursrisiko und die vollen Finanzierungskosten des Aktienerwerbes. Damit stellt die Bedingung der Sperrfrist eine riskante, mit Finanzierungskosten verbundene Gegenleistung in Form einer Unternehmensfinanzierung der H AG über den Zeitraum von einem Jahr dar.*

*Zur Beurteilung des Kursrisikos innerhalb der Sperrfrist:*

*Der Aktienkurs der H AG lag in den Jahren 1998 und 2001/02 meist zwischen Euro 25,- und 40,-. Wesentliche Kurssteigerungen kamen erst 2002 bis 2005. Das Kursniveau Mitte 2003 von Euro 77,- hätte innerhalb der Sperrfrist leicht wieder auf unter Euro 46,- (Optionspreis) sinken können. Ein Verkauf der Aktien nach Ende der Sperrfrist hätte daher zu einem Verlust geführt. Tatsächlich lag es Mitte 2004 bei Euro 120,0. Diesem potentiellen Kursgewinn musste ich mich, um die Finanzierung überhaupt aufstellen zu können, durch die Optionsvereinbarung begeben.*

*Der mögliche Kursverlust innerhalb der Sperrfrist war aber durch die Optionsbedingung noch größer. Hätte ich innerhalb der Sperrfrist verkaufen müssen – z.B. weil die Finanzierung aus welchen Gründen auch immer zurück zu zahlen war – so wäre die Differenz zwischen Optionspreis (46,-) und Kurswert zum 26.6.2003 (77,-) nachverrechnet worden, was bedeutet hätte, dass ein Absinken des Kurses unter 77,- zu einem Verlust geführt hätte.*

*Daher steht ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis erst am Ende der Sperrfrist fest.*

*Die Bereitstellung einer Unternehmensfinanzierung in Höhe von rund Euro 70.000,- oder rund ATS 1 Mio! stellte eine wesentliche und in meinem Fall – ich war damals gerade beschäftigungslos geworden- sich schwierig gestaltende, kostenintensive Voraussetzung für den Sachbezug dar. Demgemäß ist die Anschaffung/Ausübung der Aktienoptionen als Voraussetzung für den späteren, nach Ablauf der Sperrfrist zu erzielenden Vorteil aus dem Dienstverhältnis keine dem Privatvermögen zu zurechnende Vermögensumschichtung.*

*Die Kosten, die mit der Gegenleistung (Unternehmensfinanzierung) aus dem Sachbezug verbunden sind, werden nun (teilweise) als Werbungskosten geltend gemacht.*

*1)Da ich nicht in der Lage war die Optionsausübung aus eigenen Mitteln zu finanzieren, musste ich einen Kredit aufnehmen. Dieser Kredit wurde zu 100 % mit den Aktien besichert.*

*2)Da Aktien zur Kreditbesicherung nur einen eingeschränkten Besicherungswert darstellen (manche Banken gewähren Kredite bis zu 50 % des Kurswertes der Aktien, die meisten Banken lehnen es ab, Kredite mit Aktien zu besichern) musste ich den gesamten Aktienkurs mit Vereinbarungen mit einer anderen Bank (I.) absichern.*

*3)In den Vereinbarungen mit I. habe ich mich verpflichtet die Aktien bis zum 30.6.2004 an diese zum Kurswert vom 26.6.2003 von Euro 77,- zu verkaufen. Im Gegenzug räumt mir I das Recht ein, die Aktien bis zum 30.6.2004 um Euro 77,- an sie zu verkaufen (= Kursabsicherung, die eine Kreditfinanzierung erst ermöglicht hat).*

*4)Aus diesen für mich kostenpflichtigen Vereinbarungen ergibt sich, dass in der Sperrfrist auch die Chancen auf Kursgewinne ausgeschlossen waren. Dafür wurde überhaupt erst die Finanzierung möglich.*

*Dies bedingte weiters, dass ich*

*von meinen von Banken gewährten Kreditrahmen für 1 Jahr den (hohen) Betrag von rund 70.000,- bereitstellen musste (und damit sich damit meine restliche Kreditwürdigkeit reduzierte),*

*die laufenden Zinsen, Bankspesen und Absicherungskosten, die mit der Kreditaufnahme verbunden waren vorfinanzieren musste (immerhin rund Euro 7.500,- die ich vor Lukrierung des Sachbezuges zu leisten waren), und*

*um überhaupt an einen Kredit gegen Aktienbesicherung zu bekommen, musste ich mich an die S in J. wenden, da keine andere Bank bereit war, das Geschäft zu finanzieren, bzw. die H. bezüglich der Depotfunktion für die Kontrolle der Sperrfrist mich an das J Haus*

*verwies.*

*Die mit meiner 2maligen, persönlichen Anwesenheit in J. verbundenen Reisekosten habe ich genauso wenig als Werbungskosten in Ansatz gebracht, wie die Finanzierungskosten für die Vorfinanzierung der Zinsen und sonstigen Spesen (s.o.).*

*Aufgrund der Sperrfristbedingung und der damit notwendigen, mit den Aktien besicherten Finanzierung stellten die Aktien zwischen 26.6.2003 und 26.6.2004 keine vermögenswerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis (wie schon die Optionen vom 1.10.1997 bis 25.6.2003) dar. Dies deshalb, weil die Aktien gesperrt und verpfändet und daher nicht handelbar waren, weil zur Besicherung der Finanzierung (wie o.a.) Vereinbarungen getroffen werden mussten, die Kurszuwächse (und Kursverluste) ausschlossen.*

*Alle angeführten, als Werbungskosten geltend gemachten Kosten von Euro 8.920,15 sind eindeutig kausal und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Sachbezug im Zeitpunkt des Endes der Sperrfrist zuzuordnen.*

*Gemäß der Aufstellung über die Werbungskosten (vom 22.11.1005) sind Euro 2.534,18 im Jahre 2003 ausgabenwirksam, der Rest in Höhe von Euro 6.385,97 im Jahre 2004 geworden.*

*Ich stelle daher den Antrag, von den Werbungskosten in Gesamthöhe von Euro 8.920,15 Euro 2.534,18 dem Jahre 2003 in Ansatz zu bringen und den Rest in Höhe Euro 6.385,97 im Jahre 2004 anzurechnen.*

*Ad außergewöhnliche Belastungen:*

*Ich verfüge und verfügte über keine Rechtsschutzversicherung. Alle angegebenen Kosten sind von mir getragen worden ohne von dritter Seite refundiert zu werden.*

*Das (eigentliche) Scheidungsverfahren 2C161... begann mit der Protokollarklage (meiner Ex-Frau vom 7.8.2001) und endete mit dem Scheidungsvergleich vom 8.7.2005.*

*Alle Verfahren waren durch dieses „Grundverfahren“ bedingt. Ständig wurde auf Aussagen und Beweisführung in anderen Verfahren verwiesen. Es galten Äußerungen in anderen Verfahren in diesem Verfahren als vorgebracht oder verlesen, damit verlagerte sich die Beweisführung (und Kosten) in diese Verfahren. Auch bestand in den Verfahren Personenidentität. Die Richter in im Scheidungsverfahren war auch im Schmerzensgeldverfahren und im Obsorgeverfahren zuständig.*

*Z.B. wurde von meiner Ex-Frau im Obsorgeverfahren behauptet, dass ich im Sommer 2003 die Absicht hatte, die Kinder zu entführen. Diese Aussage wurde von mir im Scheidungsverfahren zitiert um die Glaubwürdigkeit meiner Ex-Frau in Frage zu stellen.*

*Z.B. wurden im Obsorgeverfahren ein Gutachten eingeholt, dass wesentliche objektivierten Aussagen zu meiner im Scheidungsverfahren beklagten Rolle als angeblich nicht-existenter Vater betraf. D.h. die Kinder wurden in dieser Form in das Scheidungsverfahren eingebunden*

und befragt (durch eine Psychologin).

*Z.B. wurde im Kinder-Unterhaltsverfahren behauptet, dass ich schon vor der Trennung wesentliche Unterhaltsverletzungen begangen hätte. Die Beweisführung für diese Klagepunkte wurden im Unterhaltsverfahren eingebracht und im Scheidungsverfahren übernommen. Die Kosten der Exekutionen ergeben sich daraus, dass meine Ex-Frau um Verfahrenshilfe angesucht hatte, womit diese Verfahrenskosten automatisch zu meinen Lasten gingen. Dies auch dann, wenn die Exekutionsverfahren – wie im Scheidungsvergleich vereinbart – eingestellt wurden. In keinem der Exekutionsverfahren wurden behauptete Forderungen eingetrieben.*

*Das langjährige Scheidungsverfahren, Wegweisung, Strafanzeige, Strafverfahren usw. bedingte auch, dass in der Hauptversammlung (vom 2.6.2003) meines Arbeitgebers V. mir das Vertrauen entzogen wurde. Gegen die Entlassung und Suspendierung habe ich eine Klage eingebracht. Die Entlassung ist beim OGH (in Form einer ordentlichen Revision) anhängig."*

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

Strittig ist die Anerkennung von Prozesskosten anlässlich der Scheidung als außergewöhnliche Belastung und von Kursabsicherungskosten, Zinsen, Spesen und Kreditgebühren im Zusammenhang mit der Ausübung einer Aktienoption als Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften.

### **Prozesskosten**

Fest steht, dass der Bw. am 8. Juli 2005 einen Vergleich nach § 55a EheG (Akt S 80 ff/2002) geschlossen hat und damit das von der Ehegattin im Jahre 2001 eingeleitete Scheidungsverfahren durch beiderseitiges Zutun der Ehegatten beendet wurde. Es wurde auch das Verfahren wegen Ehegattenunterhalt und wegen Schmerzensgeld beendet, indem ewiges Ruhen vereinbart wurde. Weiters erfolgte eine Regelung der Obsorge der Kinder, der Unterhaltsleistungen des Bw. für die Kinder, die schenkungsweise Übertragung des Hälfteanteils des Einfamilienhauses an die Kinder unter Berücksichtigung eines lebenslangen Fruchtgenussrechtes für die Ehegattin, eine Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens, ein pauschaler Kostenersatz des Bw. an die Ehegattin für die rechtsfreundliche Vertretung und eine Rückzahlungsverpflichtung der Ehegattin für Kredite iHv € 91.394,42, wobei der Bw. als Ausfallsbürge haftet.

Die geltend gemachten Prozesskosten betreffend Scheidung, Unterhalt, Obsorge, Besuchsrecht, Schmerzensgeld, Strafverfahren und Kündigungsentschädigung setzen sich hauptsächlich aus Gerichtsgebühren, Anwaltshonoraren und Sachverständigengebühren zusammen.

Die rechtlichen Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung dieser Ausgaben als außergewöhnliche Belastung sind in § 34 EStG 1988 geregelt.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn sie außergewöhnlich (Abs.2) und zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) sind und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Aufwendungen sind nach Abs. 2 nur insoweit außergewöhnlich, als sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen.

Nach Abs. 3 erwächst eine Belastung zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Eine Belastung erwächst nicht zwangsläufig, wenn sie sonst unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (VwGH 18.2.1999, 98/15/0036 betr. Aufwendungen im Rahmen einer einvernehmlichen Scheidung; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 34 Tz. 26).

Nach Abs. 4 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als 36.400 € 12 %.

Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes ist das Einkommen nach § 2 Abs. 2 zuzüglich allfälliger sonstiger Bezüge iSd § 67 Abs. 1 und 2 vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung selbst. Bei außergewöhnlichen Belastungen, die sich über mehrere Veranlagungszeiträume erstrecken, erfolgt in jedem Jahr eine Kürzung um den Selbstbehalt; das ergibt sich aus dem Prinzip der Periodenbesteuerung sowie dem Abflussprinzip

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon enthoben, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht.

Die Berechnung des Selbstbehaltes für die Jahre 2002 bis 2004 ergibt folgende Beträge (in Euro) (siehe Berechnungsblätter):

2002	23.204,80
2003	15.472,68

2004	5.237,55
------	----------

Die für das Jahr 2002 geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen iHv 9.678,55 € finden jedenfalls im Selbstbehalt für dieses Jahr Deckung. Es war daher auf die dem Bw. als einem letztlich freigesprochenen Angeklagten in einem Strafprozess erwachsenen Aufwendungen im Jahr 2002 nicht mehr einzugehen (wie Honorarnote vom 8.7.2002 betreffend Strafverfahren).

In weiterer Folge ist auf die Frage der Zwangsläufigkeit der geltend gemachten Aufwendungen der Jahre 2003 und 2004 einzugehen. Die Zwangsläufigkeit eines Aufwandes – insbesondere die Feststellung von tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen – ist stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen. Schon aus der Wortfolge „wenn er (der Steuerpflichtige) sich ihr ... nicht entziehen kann“ ergibt sich mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden, oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (Hofstätter-Reichel, EStG, Rz. 1 zu § 34 Abs. 3 EStG 1988; VwGH vom 18.2.1999, 98/15/0036).

Auch wenn der Bw. nicht das Scheidungsverfahren eingeleitet hat und sich auf dieses einlassen hat müssen, muss betont werden, dass das Verfahren durch den Vergleich vom 8. Juli 2005 beendet wurde, wonach freiwillig sämtliche aus dem ehelichen Verhältnis entsprungenen Ansprüche zwischen den Parteien bereinigt und verglichen wurden.

Nach der vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 1991, Zl. 89/14/0088, mit weiteren Nachweisen) vertretenen Auffassung können Aufwendungen, die sich als Folge einer Ehescheidung im Einvernehmen nach § 55a Ehegesetz darstellen, keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG sein, weil sie in jedem Fall auf ein Verhalten zurückgehen, zu dem sich sowohl der eine als auch der andere Ehepartner aus freien Stücken entschlossen haben muss. Es ist zwar zutreffend, dass das Scheidungsverfahren durch Initiative der Ehegattin eingeleitet wurde, der Entschluss zu einem Vergleich und damit zu einer Ehescheidung im Einvernehmen erfolgte im beiderseitigen Einvernehmen, somit auch durch das eigene Prozessverhalten des Bw. verursacht. Der Vergleichsabschluss spiegelt das Interesse des Bw. an einer dauerhaften Streitbeilegung samt Lösung der Aufteilungsfrage wieder. Auch wenn der Bw. meint, letztlich vermögensrechtlich durch den Vergleich besser „ausgestiegen“ zu sein, dokumentiert ein Vergleich ein beiderseitiges Aufgeben von Interessen der Ehegatten. Auch wenn im Verfahren auf Ehegattenunterhalt ewiges Ruhen vereinbart wurde, sämtliche Exekutionsverfahren eingestellt wurden und das Eigentum an Gegenständen des ehelichen Gebrauchsvermögens

wie Teppiche oder Bilder dem Bw. übertragen wurden, so verpflichtet sich der Bw. doch zur Übernahme der Kosten des Vergleiches, leistet einen pauschalen Kostenersatz an die Ehegattin für die rechtsfreundliche Vertretung und ist Ausfallsbürge der von der Ehegattin übernommenen Kredite.

Durch den Abschluss eines Vergleiches werden freiwillig sämtliche aus dem ehelichen Verhältnis entsprungenen Ansprüche zwischen den Ehegatten bereinigt und verglichen.

Eine Belastung erwächst nach der bereits zitierten höchstgerichtlichen Judikatur nicht zwangsläufig, wenn sie unmittelbar Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat. Die damit im Zusammenhang angefallenen Kosten der Prozessführung können daher nicht als zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 angesehen werden.

### **Kursabsicherungskosten, Zinsen, Spesen und Kreditgebühren iZm dem Aktienerwerb und der Ausübung einer Aktienoption**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ergibt sich einerseits aus dem ursächlichen Zusammenhang mit der Berufsausübung – der sog. beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufs, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gemacht werden (Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 16 allgemein, Tz 5 und die dort zit. Judikatur). Werbungskosten sind Wertabgaben, die durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind (kausaler Werbungskostenbegriff) (Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 16 allgemein Tz. 2).

Schuldzinsen sind nach § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 abzugsfähig, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Für die Abzugsfähigkeit von Zinsen als Werbungskosten ist daher die Verwendung der Geldmittel maßgeblich, die durch die Schuldaufnahme verfügbar gemacht werden (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 22.2.2000, 94/14/0129).

Der Bw. begehrt den Abzug von Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Option von 1500 Stück H -Aktien anfielen, die er als Führungskraft bei der H erworben hat (Beilage 1 „Optionsaktion für Führungskräfte“ – Akt S 39ff/2002).

Denn um einerseits den durch einen Sachbezug von € 46.560,00 abzuführenden Lohnsteuerbetrag von € 22.555,78 und andererseits den Ausübungspreis der Aktien von € 69.090,00 bezahlen zu können, wurde vom Bw. ein Kredit in Schweizer Franken bei der S. aufgenommen. Der Kredit wurde am Ende der Sperrfrist (Ende Juni 2004) aus dem Erlös des Verkaufes der Aktien zurückgeführt.

Streitgegenständlich sind daher u.a. Zinsen, Kreditgebühren und Spesen, die mit der Aufnahme von Fremdmitteln für die Optionsausübung angefallen sind iHv 2.534,18 € im Jahr 2003 und 6.385,97 € im Jahr 2004.

Im Rahmen der Optionsvereinbarung wurden am 26. Juni 2003 1500 H -Optionen in 1.500 H -Aktien gewandelt.

Diese Optionen berechtigten den Bw. zum Bezug von Aktien der H zu einem wesentlich unter dem aktuellen Börsenkurs gelegenen Kaufpreis, wobei die durch die Ausübung der Optionen erworbenen Aktien ab dem Zeitpunkt des Erwerbes einer einjährigen Behaltefrist unterlagen (Beilage 2 Optionserklärung vom 17.10.97 – Akt S 42).

Um einen allfälligen, aus sinkendem Aktienkurs während der Behaltefrist resultierenden Verlust zu reduzieren, erwarb der Bw. außerdem sog. Put-Optionsscheine, welche ihm zum Verkauf am 30.6.2004 zum Kurs von € 77,00 berechtigten.

Beim Entgelt für den Erwerb von Verkaufsoptionsscheinen handelt es sich um Aufwendungen zur Absicherung eines möglichen Kursrisikos. Kurssicherungsaufwendungen sind Gegenleistung für die Kapitalnutzung und fallen daher unter den wirtschaftlichen Begriff der Schuldzinsen (Hermann/Heuer/Raupach, Kommentar zum Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Anm. 385 zu § 9).

Wenngleich die Anschaffung der Aktien zu einem verbilligten Preis und damit ein Vermögensvorteil nur aufgrund der Anstellung des Bw. bei der H möglich war, und ein entsprechender Sachbezug als Vorteil aus dem Dienstverhältnis der Besteuerung unterworfen wurde, gehört das Vermögen im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten zum Privatvermögen. Es wurde somit ein Wirtschaftsgut angeschafft, welches grundsätzlich als private Kapitalanlage in Betracht kommt (VwGH vom 27.3.2002, 96/13/0069).

Ein objektiver Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist jedenfalls nicht gegeben.

Zwischen den für den Erwerb der Aktien geleisteten Ausgaben und der beruflichen Tätigkeit des Bw. besteht kein wirtschaftlicher Zusammenhang. Diese Ausgaben waren nicht durch die nichtselbständige Tätigkeit des Bw. veranlasst, sie dienten nicht der Förderung seines Berufes, insbesondere erhielt der Bw. die Bezüge aus dem Dienstverhältnis unabhängig davon, ob er



Aktien erwarb oder nicht, weshalb es auch nicht möglich ist, diese Ausgaben bei den vom Bw. erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter (ag. Belastung)

Wien, am 10. September 2008