



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., P, vertreten durch Stb., vom 1. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 1. September 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2002 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2002 wurden die Besteuerungsgrundlagen vom Finanzamt gem. § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt.

Gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2002 sowie gegen den Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für 2004 wurde fristgerecht berufen und vorgebracht, dass es dem Bw. aus gesundheitlichen Gründen nicht möglich gewesen sei, eine Fristverlängerung zur Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2002 zu beantragen.

Gleichzeitig mit der Berufung wurden die Abgabenerklärungen für 2002 mit dem Ersuchen um erklärungsgemäße Veranlagung vorgelegt.

In der der Berufung angeschlossenen Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 wird u.a. die Berücksichtigung einer für den Sohn des Bw. wegen drohender Insolvenzgefahr übernommenen Bürgschaftszahlung iHv € 55.273,80 als außergewöhnliche Belastung begehrt.

Ergänzend dazu wurde vom Bw. ausgeführt, dass er vor Jahren Zahlungsversprechen (Bürgschaften) für den Betrieb seines Sohnes abgeben habe müssen. Dies sei notwendig gewesen, weil ansonsten ein Insolvenzverfahren, das die Existenz seines Sohnes vernichtet hätte, eingeleitet worden wäre. Sein Sohn habe damals keine anderen Geldmittel auftreiben können, da Banken und Gläubiger keine Kredite mehr gegeben hätten. Seine Zahlungsversprechen hätten dazu geführt, dass der Betrieb seines Sohnes weitergeführt werden konnte.

Infolge von stark rückläufigen Geschäften und Umsatzeinbrüchen habe der Sohn im Jahr 2002 ein Ausgleichsverfahren beantragen müssen. Im Rahmen dieses Verfahrens sei er (Bw.) vom Masseverwalter aufgefordert worden, seine Zahlungsversprechen zu erfüllen. Er sei daher gezwungen gewesen, in Erfüllung seiner damaligen Zahlungsversprechen einen Betrag von insgesamt € 55.273,80 an den Masseverwalter zu bezahlen.

Mit Ergänzungsauftrag des Finanzamtes vom 5. Oktober 2004 wurde der Bw. hinsichtlich der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung um Vorlage eines Zahlungsnachweises und der entsprechenden Bürgschaftsunterlagen ersucht. Weiters wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass Zahlungen aus Anlass eingegangener Bürgschaften als außergewöhnliche Belastung nur dann berücksichtigt werden können, wenn schon das Eingehen der Bürgschaftsverpflichtung zwangsläufig erfolgte.

Die besicherten Kredite dürften nicht dazu dienen, den Betrieb des Schuldners zu erweitern oder ihm sonst bessere Ertragschancen zu vermitteln.

In diesem Sinne wurde der Bw. eingeladen, die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Bürgschaftszahlung nachzuweisen und insbesondere die Gewinnermittlungen/Bilanzen (samt Anlageverzeichnissen und Kapitalkonto) für den Betrieb des Sohnes für das Jahr des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtung sowie für jeweils 2 Jahre davor und danach vorzulegen.

Mit Schreiben vom 29.10.2004 teilte der Bw. mit, dass der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Betrag in zwei Teilbeträgen zu € 27.301,77 und € 32.000,00 entrichtet worden sei, wobei ein Betrag iHv € 4.027,97 im Jahr 2004 refundiert worden sei.

Als Zahlungsnachweise wurden ein Einzahlungsbeleg der RAIKA Krems vom 31.10.2002 , lautend auf Frau FR als Einzahlerin über den Betrag von € 27.301,77, und ein Auszug aus dem Erste Bank Sparbuch Nr. 230-764-551/00, lautend auf den Bw., aus welchem eine Auszahlung iHv € 32.000,-- am 30.10.2002 ersichtlich ist, vorgelegt.

Weiters wurden ein an den Bw. gerichtetes Schreiben der Rechtsanwälte Haarmann, Hemmelrath, Hügel vom 17.9.2002 betreffend Bürgschaft, sowie die Bilanzen des Betriebes seines Sohnes für die Jahre 2000 (inkl. Daten für 1999) bis 2002 vorgelegt.

Im Schreiben der Rechtsanwälte wird dargestellt, dass der Sohn des Bw. im Jahr 1998 eine Tätigkeit als Einzelunternehmer aufgenommen und Tischlereileistungen bzw. Leistungen iZm der Sanierung von Wohnraum übernommen habe. Auf Grund von berechtigten Gewährleistungsansprüchen der Kunden sei das Unternehmen in eine finanziell aussichtslose Situation geraten. Um eine Insolvenz des Unternehmens abzuwenden, habe der Bw. seinerzeit Bürgschaftserklärungen bis zu einer Gesamthöhe von ATS 1 Million gegenüber den Gläubigern abgegeben. Damit sei zunächst auch die Stellung eines Konkursantrages durch einen der Gläubiger bzw. sogar dessen Abweisung mangels kostendeckenden Vermögens und der damit gem. § 13 GewO zwangsläufig verbundene Ausschluss von der Gewerbeausübung verhindert worden.

Im übrigen wurde vom Bw. eine berichtigte Einkommensteuererklärung 2002 beigelegt, da ihm bei Erstellung des Jahresabschlusses für 2003 aufgefallen sei, dass in der Buchhaltung 2003 ein Beleg, der richtigerweise das Jahr 2002 betreffe, enthalten sei.

Über weiteres Ersuchen des Finanzamtes wurden in der Folge Kopien eines Kontoauszuges betreffend das Treuhandkonto Nr. 14-12.070.017 der RAIKA Wien, lautend auf Zens & Schopf, Rechtsanwälte OEG, aus welchem die Einzahlung eines Betrages iHv € 27.301,77 zu entnehmen ist, und einer im Auftrag des Bw. abgegebenen Bankgarantie der ERSTE BANK über den Betrag von € 32.000,--, sowie ein Schreiben der Leon, Schopf, Zens Rechtsanwälte OEG, welches die Bezahlung der genannten Beträge als Ausgleichsquoten bestätigt, vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 10.11.2004 wurde der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid Folge gegeben und die Umsatzsteuer erklärungskonform festgesetzt.

In einem weiteren, dem UFS vorgelegten, Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bw. wurde ergänzend ausgeführt, dass es im Betrieb des Sohnes des Bw. wegen permanenter Finanzierungsprobleme immer wieder Zahlungsschwierigkeiten und Exekutionsführungen gegeben habe. In Folge dieser Zahlungsprobleme hätten Lieferanten angekündigt, den Sohn nicht mehr zu beliefern. Ohne Lieferungen durch Lieferanten hätten keine Umsätze mehr

erzielt werden können und hätte dies zu einer unmittelbar folgenden Vernichtung des Betriebes geführt.

Da der Sohn des Bw. die begonnene Tischlerlehre vorzeitig abgebrochen habe, seien sämtliche Anstellungsversuche wegen der nicht abgeschlossenen Berufsausbildung erfolglos geblieben. Deshalb sei die Art des Kleinstbetriebes mit dem Anbieten von einfachen Hilfstätigkeiten, wie z.B. Montieren von Möbeln, die in Bauteilen geliefert werden oder Hilfsarbeiten bei Renovierungsarbeiten, die einzige Möglichkeit, Einkommen zu erwirtschaften.

Der Bw. sei daher gezwungen gewesen, bei diversen Lieferanten (z.B. Fa. B; bei der Fa. C; Fa. H) eine Ausfallbürgschaft einzugehen, andernfalls die wirtschaftliche Existenz des Sohnes verloren zu gehen drohte und dieser seine berufliche Existenz nicht auf eine andere Weise erhalten habe können.

Durch die Übernahme der Bürgschaften habe der Bw. erreicht, dass der Sohn wieder beliefert worden sei und darauf aufbauend Umsätze getätigt habe.

Ca. 3 Jahre später (im Jahr 2002) seien die Bürgschaften zahlungswirksam geworden.

Frau FR sei die Schwester des Bw. und habe für ihn eine Einzahlung getätigt. Sämtliche Zahlungen seien aus dem Vermögen des Bw. erfolgt, es seien keine Verbindlichkeiten eingegangen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Berücksichtigung von Zahlungen iHv insgesamt € 55.273,80 auf Grund einer zu Gunsten des Sohnes eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung als außergewöhnliche Belastung.

Vorweg ist festzuhalten, dass die erste Ausgleichsquote iHv € 27.301,77 laut der vom Bw. im Berufungsverfahren vorgelegten Unterlagen, insbesondere des Einzahlungsbeleges der RAIKA Krems vom 31.10.2002, lautend auf Frau FR als Einzahlerin, nicht vom Bw., sondern von Frau FR (Schwester des Bw.) entrichtet wurde. Im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 29.3.2005 wurde dazu vorgebracht, dass die Schwester des Bw. für ihn (aus seinem Vermögen) die Einzahlung getätigt habe. Einen entsprechenden Nachweis dafür ist der Bw. jedoch schuldig geblieben; dies trotz des Umstandes, dass der Bw. bereits mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 11. November 2004 um Aufklärung hinsichtlich des auf seine Schwester lautenden Zahlungsnachweises ersucht wurde. Hinsichtlich des Teilbetrages iHv € 27.301,77 kommt daher eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung im Einkommensteuerverfahren des Bw. bereits aus diesem Grunde nicht in Betracht.

Gem. § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

Zwangsläufig erwächst dem Steuerpflichtigen die Belastung nach § 34 Abs. 3 leg. cit. dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Dazu ist festzuhalten, dass gemäß Lehre und höchstgerichtlicher Rechtsprechung eine Belastung nicht zwangsläufig erwächst, wenn sie sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen übernommenen Unternehmerwagnisses darstellt (VwGH 17.12.1998, 97/15/0055, VwGH 16.12.1999, 97/15/0126, jeweils betreffend Abwendung einer Insolvenzgefahr durch den Ehepartner; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anmerkung 26). Demzufolge sind Zahlungen auf Grund einer freiwillig oder im Rahmen des Unternehmerwagnisses übernommenen Bürgschaftsverpflichtung nicht zwangsläufig (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, § 34 Anmerkung 29).

Daraus folgt, dass die hier strittige Frage, ob die auf die Übernahme von Bürgschaftsverpflichtungen zurückzuführenden Zahlungen des Bw. als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sind, anhand folgender von Rechtsprechung und Lehre entwickelter Grundsätze, die kumulativ vorliegen müssen, zu beurteilen ist:

1. 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.
2. 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.
3. Die besicherten Kredite dürfen nicht dazu dienen, den Betrieb des Schuldners zu erweitern oder ihm sonst bessere Ertragschancen zu vermitteln.
4. Es besteht keine sittliche Verpflichtung eines Steuerpflichtigen zur Übernahme von Bürgschaften für Schulden, die ein naher Angehöriger ohne besondere Notwendigkeit eingegangen ist.

5. 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.

ad 1. Nach Ansicht des Bw. hat er durch die Abgabe von Bürgschaftserklärungen bis zu einer Gesamthöhe von ATS 1.000.000,-- seinem Sohn das wirtschaftliche Überleben (durch Abwendung der drohenden Insolvenz) ermöglicht. Seinem Vorbringen nach wäre ohne die Bürgschaften ein Konkursverfahren nicht zu verhindern gewesen. Somit war der Bw. überzeugt davon, durch die Übernahme seiner Bürgschaften eine existenzbedrohende Notlage mit Aussicht auf Erfolg von seinem Sohn abwenden zu können.

ad 2. Aus obigen Grundsätzen folgt, dass sich ein Steuerpflichtiger Zahlungen zur Konkursabwendung eines nahen Angehörigen nur dann aus sittlichen Gründen nicht entziehen kann, wenn dem Angehörigen durch den Konkurs der Verlust der gesamten wirtschaftlichen (beruflichen) Existenz droht, also sowohl Vermögensverlust/Überschuldung als auch Unmöglichkeit einer anderen Erwerbstätigkeit.

Das dem Unternehmen des Sohnes drohende Konkursverfahren hätte nach Ansicht des Bw. dessen wirtschaftliche Existenz auf Dauer vernichtet. Wenngleich es zutreffen mag, dass der Bw. durch die Bürgschaftsübernahmen zwar zunächst eine Insolvenz des Unternehmens verhindern und damit auch die Stellung eines Konkursantrages durch einen der Gläubiger bzw. sogar dessen Abweisung mangels kostendeckenden Vermögens und den damit gem. § 13 GewO zwangsläufig verbundenen Ausschluss des Sohnes von der Gewerbeausübung verhindern konnte, so kann nach Ansicht des UFS die drohende Konkurseröffnung über das Vermögen des Sohnes dennoch nicht als existenzbedrohende Notlage iS obiger Ausführungen angesehen werden. Denn eine gegebenenfalls erforderliche Beendigung der betrieblichen Tätigkeit des Sohnes und ein mit dem Konkurs verbundener Vermögensverlust hätten nicht unbedingt die Vernichtung der wirtschaftlichen Existenz des Sohnes bedeutet. Selbst wenn es – vor allem auch im Hinblick darauf, dass der Sohn über keine abgeschlossenen Berufsausbildung verfügt – zweifellos schwer für ihn gewesen wäre, am Arbeitsmarkt eine andere Beschäftigung zu finden, so kann nicht davon ausgegangen werden (und wurde vom Bw. auch nicht dargelegt), dass er nicht in der Lage gewesen wäre, auf andere Weise – als durch die Fortführung des Betriebes - seinen Lebensunterhalt zu verdienen.

ad 3. Nach dem Berufungsvorbringen und den vorgelegten Unterlagen resultieren die vom Bw. geltend gemachten Zahlungen aus Bürgschaften für Kredite, die der Belieferung des Unternehmens und damit der Fortführung des Betriebes dienen.

ad 4. Der Aktenlage ist nicht zu entnehmen, dass der Sohn des Bw. die Betriebsschulden, für die sich der Bw. verbürgte, leichtsinnig eingegangen wäre.

ad 5. Eine sittliche Verpflichtung liegt nur dann vor, wenn die Übernahme der Aufwendungen objektiv durch die Sittenordnung geboten erscheint; es reicht nicht aus, dass sich der Steuerpflichtige zur Tötigung der Aufwendungen sittlich verpflichtet fühlt; ebenso nicht ausreichend ist, dass das Handeln menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheint oder eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 34 Anm 34).

Die Verschuldung aus einer betrieblichen Tätigkeit entsteht im Rahmen des mit dieser verbundenen Wagnisses, das der Unternehmer freiwillig auf sich genommen hat.

Daraus folgt, dass der wirtschaftliche Misserfolg des Sohnes des Bw. (wofür zum einen Gewährleistungsansprüche von Kunden und zum anderen sog. Kampfpreise mit einem sehr geringen Deckungsbeitrag verantwortlich gemacht werden) bzw. der Umstand, dass der Bw. für die Geschäftsschulden seines Sohnes aufkommt, nicht dazu führen kann, in einem solchen Fall die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen (vgl. nochmals das zitierte Erkenntnis VwGH 97/15/0055, mwN, 26.3.2003, 98/13/0072). Der VwGH hat im gegebenen Zusammenhang wiederholt ausgesprochen, dass nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen grundsätzlich niemand verpflichtet und damit aus sittlichen Gründen gezwungen ist, einem Angehörigen das von diesem eingegangene Unternehmerwagnis abzunehmen, zu dem auch die Insolvenzgefahr gehört.

Selbst angesichts der Einkommens- und Vermögenssituation des Bw. (Einkünfte lt. Einkommensteuerbescheiden der Jahre 1998 und 1999 iHv rund ATS 1 Million) bestand keine sittliche Verpflichtung für den Bw., für Betriebsschulden des Sohnes Bürgschaftserklärungen bis zu einer Gesamthöhe von ATS 1 Million abzugeben, auch wenn eine finanzielle Hilfeleistung durchaus geboten gewesen sein mag. Zweifellos ist die Bürgschaftsübernahme nach den herrschenden moralischen Anschauungen eine aner kennenswerte sittliche Handlung, doch können nicht sämtliche finanzielle Aufwendungen zur Hilfeleistung für Mitmenschen durch Steuerermäßigung ausgeglichen werden.

Aus dem Schreiben der Rechtsanwälte Haarmann, Hemmelrath Hugel geht zudem hervor, dass sich das Unternehmen des Sohnes im Zeitpunkt der Abgabe der Bürgschaftserklärungen bereits in einer finanziell ausweglosen Situation befunden hat (letztlich konnte die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zwar hinausgezögert, aber nicht verhindert werden). Auch im

ergänzenden Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 29.3.2005 wird eindrucksvoll die stetige Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens geschildert.

Wenn es also zutrifft, dass sich der Betrieb des Sohnes zur Zeit des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtungen in einer wirtschaftlich aussichtslosen Situation befunden hat, umso weniger hätte nach Auffassung des UFS eine Verweigerung der Hilfeleistung den sittlichen Pflichten des Bw. widersprochen.

Der beantragten außergewöhnlichen Belastung fehlt es somit an der Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen.

Die Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft M, waren entsprechend der Mitteilung des FA 6/7/15 über die gesonderte Feststellung von Einkünften vom 30.3.2004 mit 96.529,00 € anzusetzen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung errechnen sich daher mit 95.192,00 € (96.529,00 € abzüglich 1.337 €).

Im übrigen war dem Berufungsbegehren auf antragsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer 2002 stattzugeben.

Hinsichtlich der Berufung betreffend den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2004 ist festzuhalten, dass gem. § 45 Abs. 1 EStG für die Berechnung der Vorauszahlungen die Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr maßgebend ist, wobei dieser Betrag um 9% (4% für das Folgejahr, 5% für das nächstfolgende Jahr) zu erhöhen ist.

Damit ergibt sich auf Grund der Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2002 durch die gegenständliche Berufungsentscheidung folgende Berechnung:

Einkommensteuerschuld 2002	36.926,40 €
+ 9%	3.323,38 €
Einkommensteuervorauszahlungen 2004	40.249,78 €

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2004 und Folgejahre werden daher festgesetzt mit **40.249,78 €**.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. April 2005