



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Gapp & Geiger OEG, vom 6. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 7. Juni 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige erzielt seit dem 1. April 2001 als Pensionist Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und betreibt daneben als Einzelunternehmer einen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führenden Baumaschinenverleih. In der am 2. April 2003 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2001 machte er unter dem Titel "*Prozesskosten (Rechtsanwalt) aus Haftungsinanspruchnahme*" eine außergewöhnliche Belastung im Ausmaß von 120.000 S geltend. Mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 vom 7. Juni 2004 wurde dieser Betrag vom Finanzamt nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft, die ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft zugunsten der Gesellschaft eingehe, stelle keine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 dar. Auch die mit der Inanspruchnahme als Bürge zusammenhängenden Prozess- und Anwaltskosten stellten keine außergewöhnliche Belastung dar.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 6. Juli 2004 fristgerecht Berufung. Außergewöhnliche Belastungen lägen dann vor, wenn sich der in Anspruch Genommene aus

moralischen und sittlichen Gründen unter einer bestimmten Zwangsläufigkeit nicht der Zahlung entziehen könne. Im Streitfall sei die Firma vor dem schlussendlich eingetretenen Konkurs gestanden. Um dies abzuwenden, habe der Abgabepflichtige die entsprechenden Haftungen übernommen. Sollte die Finanzverwaltung jedoch auf dem Standpunkt stehen, dass eine außergewöhnliche Belastung nicht vorläge, so müsste wohl iSd Lohnsteuerrichtlinien von Werbungskosten ausgegangen werden, weil dadurch dem Abgabepflichtigen die Erhaltung seines Arbeitsplatzes als Geschäftsführer ermöglicht worden sei. Die Berufung wurde vom Finanzamt - ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

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

Mit Gesellschaftsvertrag vom 8. Oktober 1987 wurde die A-GmbH. gegründet, die Eintragung im Handelsregister des Landesgerichtes I erfolgte am 15. Dezember 1987. Sie hatte ihren Sitz in S mit der Geschäftsanschrift S, F-Gasse. Gegenstand des Unternehmens waren ua. der Import und Vertrieb, Kauf und Verkauf von Ausrüstungen, Werkzeugen, Apparaten und Maschinen für die Industrie, insbesondere die Bauindustrie. Das Stammkapital der im Handelsregister unter HRB 123 (sodann: FN xyz) eingetragenen A-GmbH. betrug 500.000 S, Gesellschafter dieses Unternehmens waren die A-S.A.. (Stammeinlage von 450.000 S) und PW (Stammeinlage 50.000 S). PW war als Geschäftsführer allein zeichnungsberechtigt und für die A-GmbH. seit dem 15. Dezember 1987 selbständig vertretungsbefugt. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 19. Dezember 1990 wurde der Firmenwortlaut des Unternehmens auf W-GmbH. geändert. Im Übrigen schied die A-S.A.. aus der Gesellschaft aus, PW, seine Ehegattin EW und seine beiden Kinder SW und MW übernahmen das Stammkapital jeweils zu einem Viertel.

Schon in den Jahren 1988 bis 1990 unterhielt die A-GmbH. bei der Bank-AG (im Folgenden kurz: Bank) Kreditverbindlichkeiten (Zessionskredit von 2.000.000 S) und Kontokorrentkredite in Fremdwährung mit einem Rahmen von 250.000 sfr. Am 11. April 1991 teilte die Bank der W-GmbH. mit, dass dieser auch unter dem geänderten Firmenwortlaut die bislang dem Unternehmen unter der Bezeichnung A-GmbH. eingeräumten Kreditmöglichkeiten unter den bisher bekannten Voraussetzungen, Bedingungen sowie Konditionen zur Verfügung stehen. Am 19. April 1991 unterfertigte die Bank jeweils Bürgschaftsvereinbarungen mit dem Berufungswerber über 2.064.000 S hinsichtlich des der W-GmbH. gewährten Kontokorrentkredites von 250.000 sfr und hinsichtlich des der W-GmbH. gewährten Zessionskredites über 2.000.000 S. Die Bürgschaftsvereinbarungen wurden von PW einerseits namens der W-GmbH. und andererseits im eigenen Namen als Bürge unterfertigt.

Am 3. März 1992 erstellte die Bank ein Schreiben an die W-GmbH., das der Berufungswerber namens dieses Unternehmens am 22. Juni 1992 zum Zeichen seines Einverständnisses für

das Unternehmen unterfertigte. Damit wurde der W-GmbH. ein revolving ausnützbarer Kontokorrentkredit in Fremdwährung im Betrag von 1,250.000 sfr mit einer Laufzeit bis 28. Februar 1993 eingeräumt. Weiters unterfertigte der Berufungswerber im eigenen Namen am 22. Juni 1992 zum Zeichen seines Einverständnisses mit der Bank, die diese Urkunde gleichfalls schon am 3. März 1992 unterfertigt hatte, eine Bürgschaftserklärung. Mit der Einräumung dieses Kontokorrentkredites wurden die vormaligen Kontokorrentkredite in Fremdwährung über insgesamt 250.000 sfr gelöscht. Bei der Unterfertigung dieser Bürgschaftsvereinbarung war dem Berufungswerber klar, dass er sich persönlich bis zu einem Höchstbetrag von 9,725.625 S hinsichtlich des von der W-GmbH. aufgenommenen Kontokorrentkredites verpflichtete.

Am 5. Oktober 1995 richtete die Bank ein Schreiben an die W-GmbH., das der Berufungswerber namens dieses Unternehmens zum Zeichen seines Einverständnisses am 30. Oktober 1995 unterfertigte und mit dem für betriebliche Zwecke ein nicht revolving ausnützbarer Fremdwährungskredit von 800.000 sfr mit einer achtjährigen Laufzeit eingeräumt wurde. Weiters unterfertigte der Berufungswerber am 30. Oktober 1995 für sich persönlich eine schon mit 21. Juli 1995 von der Bank unterfertigte Bürgschaftsvereinbarung zum Zeichen seines Einverständnisses. Beiden Kreditauf- und Bürgschaftsübernahmen lagen allgemeine Geschäftsbedingungen zugrunde. Auch im Zuge der Unterfertigung der Bürgschaftsvereinbarung über 800.000 sfr war dem Berufungswerber klar, dass er damit eine persönliche Haftung bis zu einem Höchstbetrag von 800.000 sfr zusätzlich zur schon bestehenden Haftung in Schilling-Währung übernahm. Die Bank bestand grundsätzlich auf Haftungsübernahmen des Geschäftsführers der W-GmbH., damit dieser hinreichend um die Rückführung der gewährten Schulden besorgt war.

Ende des Jahres 1999 gestaltete sich die finanzielle Situation der W-GmbH. als nicht optimal, weshalb mit Jänner 2000 ein Unternehmensberater beigezogen wurde. Am 28. Juni 2000 fand eine Besprechung zwischen Mitarbeitern der Bank und dem Berufungswerber statt. Ausfluss dieser Besprechung war ein von der Bank am 2. August 2000 erstelltes und als "*Schuldanerkenntnis- und Stillhaltevereinbarung*" bezeichnetes Schreiben. Der Inhalt dieses Schreibens fand (mit einer Ausnahme) auch die Zustimmung des Berufungswerbers. In diesem Sinn unterfertigte PW als Geschäftsführer der W-GmbH. und persönlich als Liegenschaftseigentümer, Sicherheitengeber sowie Bürge und Zahler am 11. September 2000 dieses Schreiben, fügte bei der angeführten Globalzession die Worte "*Leasinggeräte ausgenommen*" bei und retournierte das so von ihm korrigierte Schreiben an die Bank, die wiederum mit der vom Berufungswerber gewünschten Ausnahmeregelung nicht einverstanden war.

Mit 1. Februar 2001 stellte die Bank das gesamte Obligo wegen Zahlungsrückständen gegenüber der W-GmbH. fällig und forderte diese wie auch den Berufungswerber als

Sachhaftenden sowie Bürgen und Zahler auf, die aushaftenden Beträge bis längstens 16. Februar 2001 rückzuführen. Zum 9. April 2001 haftete der im Jahr 1992 mit 1,250.000 sfr ausgenützte Kontokorrentkredit mit 699.060 sfr aus und wurde dieser Betrag mit Wertstellung 9. April 2001 mit 6,320.154,61 in Schilling konvertiert. Gleichfalls zum 9. April 2001 haftete der vormals in Höhe von 800.000 sfr zugezählte Abstattungskredit aus dem Jahr 1995 mit 325.000 sfr aus und wurde mit Wertstellung 9. April 2001 mit 2,938.303,22 in Schilling konvertiert.

Am 30. April 2001 reichte die Bank beim Landesgericht I zu Zahl X Klage gegen die W-GmbH. und den Berufungswerber ein, mit der der Zuspruch von 9,258.457,83 S samt Anhang von beiden Beklagten zur ungeteilten Hand sowie die Zahlung weiterer 80.577,37 S samt Anhang von der W-GmbH. (betrifft die Überziehung eines Girokontos) begehrt wurde. Da die W-GmbH. ihren Verpflichtungen aus den mit der Bank getroffenen Vereinbarungen nicht nachgekommen sei, sei die Bank gezwungen gewesen, entsprechend den abgeschlossenen Verträgen die Kredite aufzukündigen, jedes Obligo in einen Schilling-Betrag zu konvertieren und fällig zu stellen. Die Konten würden mit den eingeklagten Beträgen unberichtigt aushaften. Der Geschäftsführer PW sei von der klagenden Partei über die Zahlungsrückstände informiert und seinerseits zur Zahlung aufgefordert worden. Auch von ihm sei keine Zahlung zu erlangen gewesen.

Im Lauf des Gerichtsverfahrens schränkte die Bank das Klagebegehren infolge eingegangener Zahlungen von Drittschuldnern wiederholt auf den Betrag von letztlich 638.227,55 € samt Anhang ein. Sie brachte weiter vor, dass es zwischen den Streitparteien weder zu einer Stundungsvereinbarung noch zu einer gültigen Stillhaltevereinbarung gekommen sei. Weder der Berufungswerber noch einer der weiteren Gesellschafter der W-GmbH. hätten zu irgendeinem Zeitpunkt die bekannt gegebenen Kontokorrentkreditsalden reklamiert oder gegen die Kontoauszüge Widerspruch erhoben. Die Bürgschaftsvereinbarungen seien auch nicht sittenwidrig. Die Bürgschaftsabschlüsse seien zwischen den Streitparteien ausführlich besprochen und ausverhandelt worden. Soweit bezüglich der verfahrensgegenständlichen Bürgschaftserklärungen aus den Jahren 1992 und 1995 Irrtum eingewendet werde, sei dieser Einwand verjährt und es sei der Berufungswerber darüber hinaus auch gar nie in Irrtum geführt worden. Der Berufungswerber habe genau gewusst, dass seine Bürgenhaftung nicht (mit 1,5 Mio. Schilling) beschränkt gewesen sei. Er sei auch über die Bedingungen der Bürgschaftsvereinbarungen aufgeklärt worden.

Der Berufungswerber wendete im Wesentlichen ein, der geltend gemachte Klagsanspruch sei nicht fällig, weil hinsichtlich der offenen Kreditsalden eine Stundung vereinbart worden sei. Die von ihm übernommenen Haftungen als Bürge und Zahler seien sittenwidrig. Der Bank sei immer schon die Vermögenslage des Berufungswerbers zufolge der laufenden Sanierungsgespräche bekannt gewesen. Die Bank habe trotz Wissens und Kenntnis dieser

Vermögensverhältnisse darauf bestanden, dass der Berufungswerber die Haftungserklärungen abgebe, widrigenfalls eine jederzeitige sofortige Fälligkeit sämtlicher Kredite erfolgen würde. Der Berufungswerber habe im Zuge der laufenden Besprechungen mit der Bank das wahre Haftungsrisiko nicht erkennen können. Er sei auch weder über die inhaltlichen Voraussetzungen noch über die Bedingungen der Bürgschaftsvereinbarungen aufgeklärt worden. Zudem sei er auch über die Höhe seiner Haftung in Irrtum geführt worden. Das Klagebegehren wurde auch der Höhe nach bestritten. Kreditbereitstellungsgebühren, Manipulationsgebühren, Überziehungsprovisionen, Spesen und Gebührenprovisionen seien zwischen den Streitparteien nie vereinbart und daher unzulässig verrechnet worden. Trotz günstiger Änderung der Geld- und Kapitalmarktverhältnisse habe die Bank die ursprünglich vereinbarten Zinssätze nicht bzw. nicht in ausreichendem Maße herabgesetzt und angepasst. Im Zuge der Umrechnungen von Schweizer Franken auf Österreichische Schillinge seien falsche Tageskurse zur Anwendung gelangt. Die von der Bank bekannt gegebenen Salden seien nie anerkannt worden. Letztlich wurde vom Berufungswerber ein Betrag von 3.000.000 S kompensando eingewendet, weil die Bank trotz vehementen Widerspruchs durch den Berufungswerber und die W-GmbH. eine zu ihren Lasten vorgenommene Zahlung in dieser Höhe aufgrund einer ausgestellten Bankgarantie geleistet habe.

Mit Beschluss des Landesgerichtes I vom 4. Dezember 2001, Zahl Y, wurde über das Vermögen der W-GmbH. der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft infolgedessen aufgelöst. Mit Beschluss des Landesgerichtes I vom 7. Dezember 2001 wurde das Verfahren zu Zahl X gegen die W-GmbH. wegen der diesbezüglichen Konkurseröffnung für unterbrochen erklärt. Am 30. Juni 2002 erließ das Landesgericht I zu Zahl X ein Urteil, mit dem die Klagsforderung der Bank mit 638.146,25 € als zu Recht, die eingewendete Gegenforderung des Berufungswerbers aber als nicht zu Recht bestehend festgestellt wurde. (Das Mehrbegehren der Bank auf Bezahlung eines weiteren Betrages von 81,30 € wurde aufgrund eines Rechenfehlers der klagenden Partei im Zuge der Einschränkung des Klagebegehrens abgewiesen.) Der Berufungswerber war demnach schuldig, der Bank den Betrag von 638.146,25 € samt 4 % gestaffelter Zinsen zu bezahlen.

Gegen das Urteil des Landesgerichtes I vom 30. Juni 2002, Zahl X, erhob PW am 20. September 2002 Berufung. Mit Teil- und Zwischenurteil vom 14. Jänner 2003, Zahl Z, hat das Oberlandesgericht I als Berufungs- und Rekursgericht das angefochtene Urteil insoweit bestätigt, als die Klagsforderung der Bank dem Grunde nach zu Recht, die eingewendete Gegenforderung des Berufungswerbers aber nicht zu Recht bestand. Da die Rechtssache der Höhe nach noch nicht spruchreif war, die Klagsforderung dem Grunde nach aber zu Recht bestand, wurde seitens des Berufungsgerichtes mit einem Zwischenurteil vorgegangen. Gegen das Teil- und Zwischenurteil vom 14. Jänner 2003, Zahl Z, erhob der Berufungswerber außerordentliche Revision, die der Oberste Gerichtshof gemäß § 508a Abs. 2 ZPO mangels der Voraussetzungen des § 502 Abs. 1 ZPO zurückgewiesen hatte (vgl. den Beschluss des

OGH vom 10. September 2003, Zahl W). Am 24. November 2003 wurde sodann zwischen der Bank und PW ein die Höhe der Rechtssache betreffender Vergleich geschlossen (vgl. die Vergleichsausfertigung des Landesgerichtes I vom 24. November 2003, Zahl X), wonach sich der Berufungswerber verpflichtete, der Bank den Betrag von 450.000 € samt 4 % Zinsen p.a. seit dem 1. April 2001 bei vierteljährlicher Kapitalisierung sowie die mit 39.000 € verglichenen Prozesskosten zu ersetzen.

Im Zuge des Verfahrens vor dem Landesgericht I zu Zahl X sind dem Berufungswerber Rechtsanwaltskosten erwachsen. Auf das Schreiben des Rechtsanwaltes AS vom 8. September 2001 wird diesbezüglich verwiesen, worin dem Berufungswerber ua. Folgendes mitgeteilt wurde:

*"Das Verfahren gegen Sie selbst in Ihrer Funktion als Bürge bleibt jedoch (Anm.: vor dem Hintergrund der Unterbrechung des Verfahrens gegen die W-GmbH. infolge Konkureröffnung) weiter bestehen, wobei dieses eingeschränkte Verfahren dann im Lichte der bislang ergangenen Judikatur zur Sittenwidrigkeit von übernommenen Bürgschaftsverpflichtungen zu prüfen ist. Angesichts des Streitwertes in Höhe von 9,340.000 S (Anm.: die Einschränkung des Klagebegehrens durch die Bank auf den Betrag von letztlich 638.227,55 € erfolgte erst zu einem späteren Zeitpunkt) erlaube ich mir für mein Einschreiten einen Kostenvorschuss in Höhe von 100.000 S zuzüglich 20 % USt, gesamt sohin 120.000 S anzusprechen".*

Der Kostenvorschuss von 120.000 S wurde vom Berufungswerber am 25. September 2001 bezahlt und in dieser Höhe im Jahr 2001 als außergewöhnliche Belastung ("Prozesskosten") geltend gemacht.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 leg.cit.) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 leg.cit.) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Bürgschaftszahlungen sind als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen (VwGH 21.9.1993, 93/14/0105; VwGH 28.2.1995, 95/14/0016):

- 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.

Für den Unabhängigen Finanzsenat ist entscheidend, dass es sich bei dem im Jahr 2001 als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Betrag **nicht** um Bürgschaftszahlungen des Berufungswerbers handelt. Die Bank stellte zwar mit 1. Februar 2001 das gesamte Obligo wegen Zahlungsrückständen fällig und forderte die W-GmbH. wie auch den Berufungswerber als Sachhaftenden sowie Bürgen und Zahler auf, die aushaftenden Beträge bis längstens 16. Februar 2001 rückzuführen. Die aushaftenden Beträge wurden in der Folge jedoch nicht beglichen, vom Berufungswerber wurden insbesondere keine Bürgschaftszahlungen geleistet, weil er die Ansprüche der Bank sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bestritt. Die mit insgesamt 9,258.457,83 S aushaftenden Beträge (betrifft den im Jahr 1992 mit 1,250.000 sfr ausgenützten und mit 6,320.154,61 S umgerechneten Kontokorrentkredit und den im Jahr 1995 mit 800.000 sfr zugezählten und mit 2,938.303,22 S umgerechneten Abstattungskredit) wurden von der Bank sodann am 30. April 2001 beim Landesgericht I eingeklagt.

Bürgschaftszahlungen wurden vom Berufungswerber - nach einem Rechtsstreit durch mehrere Instanzen - erst Ende 2003 geleistet, nachdem er sich mit der Bank auf einen zu zahlenden Betrag von 450.000 € verglichen hatte (vgl. die Vergleichsausfertigung des Landesgerichtes I vom 24. November 2003, Zahl X).

Im Übrigen wird ergänzend festgehalten, dass die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft, die der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH zugunsten der GmbH eingeht, um deren wirtschaftlichen Untergang abzuwenden, keine außergewöhnliche Belastung darstellt (VwGH 12.6.1985, 84/13/0100; VwGH 26.9.1985, 85/14/0116; VwGH 13.10.1987, 86/14/0007; VwGH 2.3.1993, 93/14/0018). Die Übernahme einer Bürgschaft für Schulden einer GmbH durch

ihren Gesellschafter-Geschäftsführer kann bei dessen Inanspruchnahme als Bürge zu keiner außergewöhnlichen Belastung führen, weil bereits der Bürgschaftsübernahme als unternehmergleiches Wagnis keine Zwangsläufigkeit iSd Bestimmungen des § 34 Abs. 3 EStG zukommt, was letztlich auch Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen ausschließt. Es ist nicht Sinn und Zweck der Bestimmungen des § 34 EStG, wirtschaftliche Misserfolge, die die verschiedensten Ursachen haben können, mit einer Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und in einem solchen Fall die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Die Verschuldung in Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit entsteht im Rahmen des mit dieser verbundenen Wagnisses, das der Steuerpflichtige freiwillig auf sich genommen hat. Zudem ist die grundsätzliche Haftungsfreiheit in Bezug auf Schulden der GmbH für diese Gesellschaftsform derart charakteristisch, dass nach den sittlichen Wertvorstellungen rechtlich denkender Menschen neben den gesetzlichen Ausnahmen auch in Notfällen weder den Gesellschafter noch den Geschäftsführer eine moralische Verpflichtung treffen wird, für Gesellschaftsschulden einzustehen.

Bei dem als außergewöhnliche Belastung im Jahr 2001 geltend gemachten Betrag (120.000 S) handelt es sich um Rechtsanwaltskosten des Berufungswerbers, die im Zuge des Rechtsstreites mit der Bank aufgelaufen sind. Nach übereinstimmender Ansicht der Lehre und Rechtsprechung (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 34 Abs. 3 EStG 1988 Tz 1; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 34 Tz 14; Doralt, EStG, 4. Auflage, § 34 Tz 37; jeweils mit Hinweisen auf die Judikatur) ergibt sich aus der Bestimmung des § 34 Abs. 3 EStG 1988 mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung 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.

Der Begriff der Verfahrenskosten umfasst alle einem Steuerpflichtigen durch eine Prozessführung, ein Straf- oder Verwaltungsverfahren entstandenen Kosten, gleichgültig, ob es sich um Gerichtsgebühren, Pauschalkostenbeiträge, anwaltliche Vertretungs- und Beratungskosten oder Sachverständigen- bzw. Zeugengebühren handelt (vgl. Thiele, *"Ertragsteuerliche Behandlung von Verfahrenskosten"*, RdW 2000/412). Was nun die Frage der Berücksichtigung von Kosten eines Zivilprozesses als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 anbelangt, so vertritt die herrschende Meinung die Auffassung, dass im Allgemeinen davon auszugehen ist, dass Prozesskosten deshalb nicht zwangsläufig erwachsen, weil jede Prozessführung mit dem Risiko verbunden ist, die Kosten ganz oder teilweise selbst tragen zu müssen. Wenn sich in diesem Zusammenhang auch eine stets gültige Regel nicht aufstellen lässt, so ist die Zwangsläufigkeit jedenfalls dann immer zu verneinen, wenn ein Prozess letztlich nur die direkte oder indirekte Folge eines Verhaltens ist, das der Steuerpflichtige aus freien Stücken gesetzt hat (vgl. Hofstätter/Reichel, aaO, § 34



EStG 1988 Einzelfälle Tz 1, Stichwort "*Prozesskosten*"; Quantschnigg/Schuch, aaO, § 34 Tz 38, Stichwort "*Prozesskosten*"; Doralt, aaO, § 34 Tz 78, Stichwort "*Prozesskosten*"; VwGH 4.4.1990, 89/13/0100, mit weiteren Nachweisen; VwGH 16.1.1991, 89/13/0037; VwGH 3.3.1992, 88/14/0011; VwGH 19.3.1998, 95/15/0024). Prozesskosten in einem Zivilrechtsstreit sind daher nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn sie lediglich Folge der Klagsführung durch den Steuerpflichtigen (VwGH 19.12.2000, 99/14/0294) oder sonst direkte oder indirekte Folge eines vom Steuerpflichtigen gesetzten Verhaltens sind; davon ist unter anderem dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige geklagt wird und im Prozess unterliegt (VwGH 19.3.1998, 95/15/0024; VwGH 26.9.2000, 99/13/0158).

Vom Berufungswerber wurden Rechtsanwaltskosten geltend gemacht, die im Zuge des Rechtsstreites mit der Bank angefallen sind. In diesem Rechtsstreit ist die Bank als klagende Partei aufgetreten, weil vom Berufungswerber keine Bürgschaftszahlungen geleistet und die Ansprüche der Bank sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bestritten wurden. Der Zivilprozess zu Zahl X war somit die direkte Folge eines dem Berufungswerber zuzurechnenden Verhaltens (Nichtanerkennung der Ansprüche der Bank), das er aus freien Stücken gesetzt hat. Wäre er seinen Verpflichtungen aus den mit der Bank getroffenen Bürgschaftsvereinbarungen nachgekommen, wäre die Bank nicht gezwungen gewesen, beim Landesgericht I Klage zu erheben. Damit hätten auch die geltend gemachten Rechtsanwaltskosten vermieden werden können.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass das Oberlandesgericht I mit Teil- und Zwischenurteil vom 14. Jänner 2003, Zahl Z, das angefochtene Urteil des Erstgerichtes insoweit bestätigte, als die Klagsforderung der Bank dem Grunde nach zu Recht, die eingewendete Gegenforderung des Berufungswerbers aber nicht zu Recht bestand. Insoweit ist der Berufungswerber in dem von der Bank angestregten Zivilprozess unterlegen. Er war somit schuldig, Zahlungen im Hinblick auf die mit der Bank getroffenen Bürgschaftsvereinbarungen zu leisten, wobei sich die Streitparteien letztlich auf einen zu zahlenden Betrag von 450.000 € verglichen hatten.

Da der Berufungswerber im Zuge eines Zivilprozesses angefallene Rechtsanwaltskosten und nicht aus Bürgschaftsverpflichtungen resultierende Zahlungen als außergewöhnliche Belastung geltend machte, erübrigt sich auch eine Auseinandersetzung mit dem Berufungseinwand, es müsste in eventu von Werbungskosten ausgegangen werden, weil dem Abgabepflichtigen durch die Bürgschaftsübernahmen in den Jahren 1992 und 1995 die Erhaltung seines Arbeitsplatzes als Geschäftsführer ermöglicht worden sei. Der von der Bank am 30. April 2001 angestregte Zivilprozess hängt in keiner Weise mit der Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen des Berufungswerbers als Gesellschafter-Geschäftsführer der W-GmbH. zusammen, zumal die eingeklagten Bürgschaftsverpflichtungen ihn persönlich betrafen. Es hat auch der Berufungswerber nicht behauptet, dass er sich deswegen auf den

Zivilprozess eingelassen habe, um den drohenden Konkurs von der W-GmbH. noch abwenden zu können. Zum Zeitpunkt der Klagseinbringung beim Landesgericht I am 30. April 2001 war die W-GmbH. offenbar bereits zahlungsunfähig bzw. stand die Zahlungsunfähigkeit unmittelbar bevor. So konnte sie die gegenüber der Bank aushaftenden Kredite nicht mehr bedienen, weshalb die Bank gezwungen war, die Kredite aufzukündigen und fällig zu stellen. Kurze Zeit später, am 4. Dezember 2001, wurde sodann mit Beschluss des Landesgerichtes I, Zahl Y, der Konkurs über das Vermögen der W-GmbH. eröffnet und die Gesellschaft infolgedessen aufgelöst.

Im Übrigen wird der Vollständigkeit halber festgehalten, dass die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich nicht zu Werbungskosten führt, sondern zu Gesellschaftereinlagen, weil sie in der Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Sicherung der Geschäftsführerbezüge ist nur eine weitere Folge des primären Zwecks der Einlage, nämlich der Sicherung des Fortbestandes der Gesellschaft (VwGH 24.1.1990, 86/13/0162).

Der im Jahr 2001 geltend gemachte Betrag (120.000 S) ist somit nicht abzugsfähig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Originalunterlagen (Rechnungen und Zahlungsbelege)

Innsbruck, am 10. August 2005