



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0405-F/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Seeberger Steuerberatungs-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog im Berufungsjahr als Zivilingenieur Einkünfte aus selbständiger Arbeit; außerdem erzielte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In seiner

Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 samt Beilagen (zB Bestätigungen der H-Bank bzw. der BH B) machte er ua. neben Krankheitskosten im Betrage von 41.985,00 S Aufwendungen in Zusammenhang mit der Tilgung von Verbindlichkeiten seines Sohnes C im Betrage von 265.100,00 S (Unterhaltsrückstände in Höhe von 85.100,00 S sowie Kreditschulden gegenüber der H-Bank im Betrage von 180.000,00 S) als außergewöhnliche Belastung geltend.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2000 vom 20. Oktober 2001 wird diesbezüglich von der steuerlichen Vertretung ausgeführt, dass sich der obgenannte Sohn des Bw. mehrere Jahre in Südamerika aufgehalten habe, um sich dort eine Existenz aufzubauen. Bei einem vom Sohn des Bw. nicht verschuldeten Unfall sei dessen Nutzfahrzeug total beschädigt und dieser schwer verletzt worden. Es sei ihm (dem Sohn) nicht möglich gewesen, in Südamerika Ersatz für seinen materiellen und körperlichen Schaden (bzw. für den künftigen Verdienstentgang) zu erhalten. Nach längerer Behandlung in der Klinik habe der Sohn seine Arbeit als Installateur wieder aufnehmen können. Er könne aber sein Knie nicht mehr vollständig strecken, was seine Tätigkeit als Installateur erheblich einschränke. Sofort nach Aufnahme seiner Tätigkeit sei der Sohn des Bw. von der H-Bank aufgefordert worden, seine bestehenden Verpflichtungen abzudecken. Ebenfalls sei gegen den Sohn von Seiten der BH B wegen bisher nicht bezahlter Unterhaltskosten für dessen außereheliches Kind exekutiert worden. Da der Sohn des Bw. wegen dessen geringen Einkommens nicht in der Lage gewesen sei, in einem vernünftigen Zeitraum die ausstehenden Schulden zu begleichen, und die Gefahr bestanden hätte, dass dieser bei der langen Exekutionsdauer und der finanziellen trostlosen Lage den Wiedereinstieg in das Arbeitsleben seelisch nicht verkraftet hätte, habe sich der Bw. rechtlich und sittlich verpflichtet gefühlt, die Altlasten des Sohnes zu tilgen bzw. diesen beim Aufbau einer neuen Existenz zu unterstützen.

Das Finanzamt berücksichtigte im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2000 vom 22. November 2001 die obgenannten Krankheitskosten nicht, zumal sie den Selbstbehalt von 69.320,00 S nicht überstiegen. Die oben erwähnten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tilgung von Verbindlichkeiten des Sohnes berücksichtigte es deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung, weil diese nicht zwangsläufig erwachsen seien; es reiche nicht aus, dass sich der Steuerpflichtige zur Tötigung der Aufwendungen sittlich verpflichtet fühle; ebenso sei nicht ausreichend, dass das Handeln menschlich verständlich sei, wünschens- oder lobenswert erscheinen möge. Weiters seien nur jene Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, die zur Deckung von Aufwendungen gewährt

würden, die beim Steuerpflichtigen selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (Krankheitskosten, Katastrophenschäden).

Mit Schreiben vom 15. Jänner 2002 berief der Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2000 und wandte sich gegen die Nichtberücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen, die durch die Tilgung von Verbindlichkeiten seines Sohnes entstanden seien. Die steuerliche Vertretung des Bw. brachte weiters vor, dass durch den Unfall im Jänner 1999 die gesamten Ersparnisse des Sohnes des Bw. in Form dessen Nutzfahrzeuges vernichtet worden seien. Damit sei dem Sohn auch die Möglichkeit genommen worden, Einnahmen zu erzielen. Am Unfall selbst treffe den Sohn keine Schuld; dennoch sei es ihm nicht möglich gewesen, entsprechende Ersätze zu erhalten. Erst im März 2000 habe dieser eine Tätigkeit als Installateur aufnehmen können. Dessen Arbeits- und Wohnstätte sei im Übrigen in Wien. Die Eltern schätzten es sehr, dass ihr Sohn nach langer Genesung wieder arbeitsfähig sei und auch den seelischen Schock auf Grund der Ereignisse des Jahres 1999 überwunden habe und einer regelmäßigen Arbeit nachgehe.

Die steuerliche Vertretung des Bw. verweist schließlich auf Doralt⁴, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Tz 40 zu § 34 EStG 1988, sowie auf die dort angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes und führte dazu aus, dass im Berufungsfall nicht nur die sittliche Verpflichtung bestehe, dem Sohn in dieser Situation zu helfen und mindestens den entstandenen Schaden und den Verdienstentgang zu ersetzen, sondern nach dem ABGB auch eine rechtliche Verpflichtung. Hinsichtlich der sittlichen Gründe spreche der Verwaltungsgerichtshof dann von einer Zwangsläufigkeit, wenn der Steuerpflichtige sich nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen der Verpflichtung nicht entziehen könne. Dabei sei nicht das persönliche Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen maßgebend, sondern der objektive Begriff nach den herrschenden moralischen Anschauungen. Die herrschende moralische Anschauung sei sicherlich die, dass ein freiberuflich tätiger Familienvater Verpflichtungen, die dem Sohn durch einen unverschuldeten Vermögensverlust und längeren Verdienstentgang entstanden seien, zu übernehmen habe.

Mit Schreiben vom 17. Jänner 2002 führte die steuerliche Vertretung des Bw. korrigierend zum obigen Berufungsvorbringen aus, dass der Sohn des Bw. seine Tätigkeit als Installateur erst im März 2001 (statt März 2000) aufgenommen habe. Im Jahr 2000 und in den ersten beiden Monaten des Jahres 2001 habe der Bw. seinen Sohn in seiner Kanzlei für diverse Arbeiten eingesetzt. Dieser habe dabei nie über die Geringfügigkeitsgrenze hinaus verdient. Diesen Verdienst habe der Sohn als dessen persönliches Taschengeld verwendet. Damit sei

der Bw. praktisch für den Vermögensschaden durch den Unfall und den Verdienstentgang für über zwei Jahre aufgekommen.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 3. Oktober 2002, auf deren zusätzliche Bescheidebegründung vom 7. Oktober 2002 verwiesen wird, stellte der Bw: einen nicht näher begründeten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag vom 8. November 2002 kündigte die steuerliche Vertretung des Bw. die Vorlage eines entsprechenden Nachtrages zum Rechtsmittel, der sich mit den Argumenten der Berufungsvorentscheidung befasste, für die nächsten Tage an.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. das Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 23. April 2003) wurde der Bw. eingeladen, den im Vorlageantrag angekündigten Nachtrag bzw. die angekündigte Stellungnahme zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung nachzureichen sowie eine entsprechende Stellungnahme zu den Überlegungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz im obgenannten Ergänzungsersuchen abzugeben; der Bw. ließ dieses Ersuchen jedoch trotz entsprechendem Erinnerungsschreiben vom 20. Oktober 2003 unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall ist strittig, ob der Bw. aus rechtlichen bzw. sittlichen Gründen zur Übernahme der obgenannten Verbindlichkeiten seines Sohnes verpflichtet war und die daraus resultierenden Zahlungen (265.100,00 S bzw. 19.265,57 €) als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind.

Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 setzt grundsätzlich voraus:

- Unbeschränkte Steuerpflicht sowie
- eine Belastung des Einkommens.

Die Belastung

- darf nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen,
- muss außergewöhnlich sein,

- muss zwangsläufig erwachsen,
- muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und
- darf nicht unter ein Abzugsverbot fallen.

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt daher beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit.

Eine Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach übereinstimmender Ansicht von herrschender Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich aus dieser Bestimmung eindeutig, 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 unmittelbare Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (vgl. beispielsweise VwGH 26.9.2000, 99/13/0158; VwGH 19.12.2000, 99/14/0294).

Tatsächliche Gründe im obigen Sinne sind solche, die den Steuerpflichtigen unmittelbar selbst treffen (zB eigene Krankheitskosten, Aufwendungen infolge Körperbehinderung). Derartige Gründe kommen im Berufungsfall nicht in Betracht bzw. das Vorliegen solcher wurde von Seiten des Bw. auch nicht behauptet.

Rechtliche Gründe sind solche, die dem Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung auferlegen (zB Krankheitskosten unterhaltsberechtigter Personen). Erwächst die Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, so muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der (rechtlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit aufweisen. Als rechtlichen Grund kommt gegenständlich nur die gesetzliche Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber ihren Kindern im Sinne des § 140 Abs. 1 ABGB in Frage. Aus ihr erfließt allerdings keine Verbindlichkeit der Eltern, für die von den Kindern eingegangenen Schulden aufzukommen. Sie müssen den Kindern lediglich den anständigen Unterhalt gewähren, wenn diese nicht oder nicht mehr in der Lage sind, ihn sich zu verschaffen.

Leistungen für den laufenden Unterhalt an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind im Übrigen - außer in den Fällen und im Ausmaß des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 - gemäß § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 idF des StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201/1996, ausdrücklich vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen; dies selbst dann, wenn eine rechtliche Verpflichtung zur Leistung bestünde.

Ausnahmsweise könnten gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 Unterhaltsleistungen abgesetzt werden, sofern sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Empfänger bzw. Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (zB Krankheitskosten). Eine Verwendung der geleisteten Zahlungen für Kosten, die beim Unterhaltsberechtigten nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen wären, hat das gegenständlichen Verfahren im Übrigen auch nicht hervorgebracht.

Unterhaltsleistungen für Kinder werden gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 und 2 EStG 1988 grundsätzlich durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag sowie für nicht haushaltszugehörige Kinder durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 abgegolten. Großeltern steht der Unterhaltsabsetzbetrag nur dann zu, wenn sie zur Unterhaltsleistung gesetzlich verpflichtet sind (insbesondere nach § 141 iVm § 166 ABGB, wenn die Eltern zur Unterhaltsleistung nicht im Stande sind); leisten die Großeltern freiwillig Unterhaltszahlungen, wovon im gegenständlichen Fall auszugehen ist (Exekution wurde lt. vorgelegter Bestätigung der BH B gegen den Sohn des Bw. geführt), steht ihnen kein Unterhaltsabsetzbetrag zu.

Bei der streitgegenständlichen Zahlung aus einer Bürgschaft für die Kreditschulden des Sohnes gegenüber der H-Bank handelt es sich - wie bereits dargelegt - nicht um eine Unterhaltsleistung im Sinne des § 140 Abs. 1 ABGB und damit auch nicht um eine solche im Sinne des § 34 Abs. 7 EStG 1988. Der Unterhalt umfasst etwa Aufwendungen für Nahrung, Kleidung, Wohnung, Erholung, Freizeitgestaltung und medizinische Versorgung. Damit ist die in Rede stehende Leistung des Bw. nicht gleichzusetzen. Für die Aufwendungen des Bw. zur Entschuldung seines Sohnes muss daher eine Zwangsläufigkeit aus rechtlicher Pflicht verneint werden.

Zu prüfen ist daher noch, ob den Bw. im Berufungsjahr eine sittliche Pflicht zu den strittigen Aufwendungen traf. Zur Lösung der Frage, ob Zahlungen, die auf die Übernahme von Bürgschaftsverpflichtungen zurückzuführen sind, als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sind, hat der Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 21.9.1993, 93/14/0105; VwGH 28.2.1995, 95/14/0016; VwGH 24.11.1999, 94/13/0255) nachstehende Grundsätze

entwickelt:

1. Es ist erforderlich, dass der Steuerpflichtige glaubt, durch die Übernahme von Bürgschaften eine existenzbedrohende Notlage 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 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 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.

Die Tilgung von Schulden, die Übernahme einer Bürgschaft bzw. die Abwehr eines Konkurses für nahe Angehörige kann zwar bei Vorliegen einer existenzbedrohenden Notlage eine außergewöhnliche Belastung begründen, doch liegt in der Regel Zwangsläufigkeit nicht vor; es entspricht nicht dem Gesetzeszweck, die Übernahme von Schulden für nahe Angehörige auf die Allgemeinheit abzuwälzen (vgl. dazu Doralt⁴, a.a.O., Tz 41 und 42 zu § 34 EStG 1988).

Der Bw. hat wiederholt und durchaus glaubwürdig dargelegt, aus welchen Gründen er sich genötigt gesehen habe, seinem Sohn C im Jahr 2000 finanzielle Hilfe zukommen zu lassen. Von einer existenzbedrohenden Notlage im obigen Sinne kann nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz gegenständlich nicht gesprochen werden, zumal der erst 30-jährige Sohn des Bw. im Berufungsjahr im Unternehmen des Bw. geringfügig beschäftigt war und ab März 2001 wieder in seinem erlernten Beruf arbeiten konnte. Angesichts dieses Sachverhaltes war im konkreten Fall davon auszugehen, dass die finanziellen Schwierigkeiten, in die der Sohn des Bw. geraten ist, nur vorübergehender Natur waren. Von einem

Verlorengehen der wirtschaftlichen Existenz bzw. von einem vollkommenen Vermögensverlust des Sohnes kann gegenständlich keine Rede sein.

In verhältnismäßig häufig vorkommenden Situationen, in denen etwa durch vorübergehende Arbeitslosigkeit oder durch Krankheit und sonstige Unglücksfälle finanzielle Engpässe auftreten, ist es durchaus üblich, dass von den nächsten Angehörigen zur Überbrückung der wirtschaftlichen Schwierigkeiten Darlehen (eventuell auch unverzinslich) gewährt werden. Die Hingabe solcher Darlehen stellt aber schon deswegen keine außergewöhnliche Belastung dar, weil sie bloß zu einer Vermögensumschichtung führt. Werden aber statt eines derartigen Darlehens nicht rückzahlbare Geldbeträge zugewendet bzw. Schulden ohne jegliche Sicherheiten übernommen, so weist diese Vorgangsweise nicht das Merkmal der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 auf, sodass keine außergewöhnliche Belastung vorliegt (vgl. VwGH 1.3.1989, 85/13/0091; VwGH 11.6.1991, 91/14/0052).

Abschließend sei noch erwähnt, dass es am Bw. als Begünstigungswerber gelegen wäre, selbst und aus eigenem Antrieb die Voraussetzungen der angestrebten Begünstigung darzulegen und glaubhaft zu machen; bei Begünstigungstatbeständen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Es liegt somit an der Partei, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen. Gegenständlich hat es der Bw. trotz entsprechender Aufforderung (vgl. das Ergänzungs- sowie das Erinnerungsschreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 23. April 2003 bzw. vom 20. Oktober 2003) unterlassen, zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung sowie zu den Überlegungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz im genannten Ergänzungsersuchen Stellung zu nehmen. Aus dem Vorbringen des Bw. konnte die Gefahr einer existenzbedrohenden Notlage seines Sohnes nicht zuverlässig abgeleitet werden.

Auch wenn verständliche Gründe den Bw. dazu veranlasst haben, die Verbindlichkeiten seines Sohnes C zu tilgen, fehlt diesen Zahlungen - wie oben dargelegt - das Merkmal der Zwangsläufigkeit. Sie waren eine Folge von freiwilligen Handlungen des Bw. selbst; dass sich der Bw. subjektiv verpflichtet gefühlt hat, seinem Sohn aus dessen finanziellen Schwierigkeiten zu helfen, ist unerheblich. Im Ergebnis kann daher dem Finanzamt nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es die strittigen Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung behandelt hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, 8. Jänner 2004