

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

19.02.1992

**Geschäftszahl**

88/14/0170

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Baumann, Mag. Heinzl und Dr. Höfinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kirchmayr, über die Beschwerde des MH in K, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in K, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 5. Juli 1988, GZ. 245/3-3/86, betreffend Eintragung eines Freibetrages auf der Lohnsteuerkarte für das Jahr 1985, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer, beschäftigt bei den Stadtwerken Z, beantragte für das Kalenderjahr 1985 die Berücksichtigung der Übernahme einer Bürgschaftsverpflichtung seiner in Wien wohnhaften Tochter X (geboren 1959) in der Höhe von S 93.635,83 als außergewöhnliche Belastung. Er begründete die Bürgschaftsübernahme im wesentlichen damit, daß seine Tochter Y (geboren 1958) einen Mietvertrag für eine Wohnung in Wien abgeschlossen und seine Tochter X die Bürgschaft für die daraus entstehenden Zahlungsverpflichtungen übernommen habe.

Seine Tochter X verfüge über Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Ihre Mutter und ihre Schwester Y hätten sie dazu bewegen können, mit ihrem Einkommen bei Abschluß eines Mietvertrages eine Bürgschaft für ihre Schwester zu übernehmen. Die Tochter X habe selbst eine Wohnung mit erheblichem Aufwand eingerichtet, ihre finanziellen Verpflichtungen aber wohl überlegt und bis zum heutigen Tag pünktlich erfüllt. Aufgrund der plötzlich eingetretenen Zahlungsverpflichtung in der Höhe von S 93.635,83 sei sie vor der Frage gestanden, die Verpflichtung aus der Bürgschaft abzudecken und ihren Verpflichtungen aus der eigenen Wohnraumbeschaffung nicht mehr nachzukommen oder diese Verpflichtungen zu erfüllen und jene aus der Bürgschaft nicht abzudecken, was zwangsläufig zur Exekution und damit zur Zahlungsunfähigkeit geführt hätte. In dieser ausweglosen Situation habe sie sich mit der Bitte an ihn gewandt, ihr zu helfen. Um zu verhindern, daß die mühsam aufgebaute Existenz mit einem Schlage vernichtet werde, habe er begonnen, die Beschaffung des erforderlichen Betrages zu versuchen. Da er selbst über keine Ersparnisse verfüge, habe er bei Bekannten und Verwandten und durch Überziehung seines Gehaltskontos Geld aufgetrieben und an X überwiesen. Er habe diese Leistung erbracht, obwohl keine zwingende Regelung dafür vorliege und damit eine sittliche Pflicht auf sich genommen, um die ansonsten nicht mehr zu verhindernde Vernichtung der von seiner Tochter X so mühsam aufgebauten Existenz zu vermeiden.

Das Finanzamt wies den Antrag mit der Begründung ab, es mangle am Vorliegen der Zwangsläufigkeit. In der dagegen erhobenen Berufung verwies der Beschwerdeführer auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Mai 1985, 84/14/0200, in der sittliche Gründe zur Übernahme einer Bürgschaft als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wurden.

In Vorhaltebeantwortungen legte der Beschwerdeführer die Einkommensverhältnisse sowie die finanziellen Belastungen seiner Tochter X dar. Zur Ermöglichung der Zahlung habe er selbst bei verschiedenen Personen Darlehen aufnehmen müssen, wobei die Rückzahlung nach seinen Angaben im Jahre 1985 insgesamt S 28.000,-- betragen habe. Weiters machte er geltend, daß nicht die Einkommensverhältnisse seiner Tochter X aus dem Jahre 1985, sondern die aus dem Jahre 1984 zu berücksichtigen seien. Bis Ende September 1984 habe sie keine

Kenntnis von ihrer Zahlungsverpflichtung gehabt. Ihr Einkommen sei im Jahre 1984 geringer gewesen als im Jahre 1985 und durch ihre verschiedenen Anschaffungen sei sie nicht in der Lage gewesen, Rücklagen zu bilden.

In einem noch vor Erlassung des angefochtenen Bescheides durchgeführten Ermittlungsverfahren hat die belangte Behörde festgestellt, daß auch X, die Tochter des Beschwerdeführers, bei ihrem zuständigen Finanzamt in Wien einen Lohnsteuerfreibetragsantrag für das Kalenderjahr 1985 eingebracht habe. In diesem Antrag machte sie unter anderem Zahlungen aus dem von ihrer Schwester Y abgeschlossenen Mietvertrag als außergewöhnliche Belastung mit dem Hinweis geltend, daß sie einen Betrag von S 93.635,-- als Darlehen von ihrem Vater erhalten und bisher noch keine Darlehensrückzahlung geleistet habe. In einer Niederschrift gab sie an, daß ihre Schwester Y kurzfristig eine neue Wohnung benötigt habe. Der Abschluß des Mietvertrages wäre nur unter Beistellung eines Bürgen möglich gewesen. Da sie befürchtet habe, daß ihre Schwester, welche mittlerweile bei ihr wohnte, aus ihrer Wohnung nicht ausziehen würde, sei sie die Bürgschaft eingegangen. Von ihrer Schwester werde sie kaum Geld zurückerhalten, da diese zwei Kinder habe und vom Karenzgeld lebe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Die seit September 1976 in Wien studierende Tochter Y, für die der Beschwerdeführer bis 31. Mai 1985 monatliche Unterhaltszahlungen in Höhe von S 3.100,-- geleistet und die nach ihrer Delogierung einige Zeit bei ihrer Schwester gewohnt habe, habe mit Vertrag vom 28. April 1983 eine Wohnung, bestehend aus zwei Zimmern, Küche, Bad, WC und Loggia um einen monatlichen Mietzins von S 4.600,-- angemietet. Anlässlich des Abschlusses dieses Mietvertrages sei die Tochter X, die seit August 1978 beschäftigt ist, als Bürge und Zahler dieser Vereinbarung beigetreten. Abgesehen davon, daß im Verfahren keine zwingenden Gründe dafür vorgebracht worden seien, daß die Tochter Y eine Wohnung in zentraler Lage anmieten mußte, wäre für die Schwester X bereits zum Zeitpunkt der Übernahme der Bürgschaft klar erkennbar gewesen, daß ihre Schwester in Ermangelung entsprechender finanzieller Mittel ihren Zahlungsverpflichtungen aus dem Mietvertrag im Hinblick auf die Höhe der vereinbarten Miete nicht werde nachkommen können und daß sie daher für die Abdeckung allfälliger Mietzahlungen in Anspruch genommen werde könne. Wenn der Beschwerdeführer ausgeführt habe, daß für seine Tochter X durchaus die Möglichkeit bestanden habe, zur Schuldenabdeckung einen entsprechenden Kredit aufzunehmen, dies aber für sie den Nachteil einer höheren monatlichen Rückzahlung bedeutet hätte, weil ihr zur Besicherung dieses Kredites unbewegliches Vermögen gefehlt habe und sie daher über fünf Jahre hindurch monatliche Rückzahlungen in Höhe von S 1.989,48 leisten hätte müssen, was für sie eine Existenzbedrohung bedeutet hätte, so seien diesen Ausführungen die tatsächlichen finanziellen Verhältnisse der Tochter X, wie sie im Jahre 1985 bestanden haben, entgegenzuhalten. Das durchschnittliche Nettoeinkommen der Tochter X, die keine weiteren Unterhaltsverpflichtungen gehabt habe, habe monatlich S 14.540,28 betragen. Nach Abzug der fixen monatlichen Aufwendungen von S 6.347,-- sei ihr monatlich ein Betrag von S 8.200,-- zur Befriedigung der übrigen Bedürfnisse (Nahrung, Kleidung, Freizeit) verblieben. Unter Berücksichtigung dieser verfügbaren Mittel könne aber die Bezahlung von monatlichen Darlehensraten in der Höhe von S 1.990,-- nicht als eine Vernichtung der Existenz der Tochter X angesehen werden. Daraus ergebe sich aber, daß für die Übernahme der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Zahlung keine sittliche Verpflichtung gegeben gewesen wäre. Sittliche Gründe ließen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1972 die Übernahme einer Schuld bei einem nahen Angehörigen unter anderem nur dann als geboten erscheinen, wenn der Steuerpflichtige mit der Übernahme der Zahlung eine existenzbedrohende Notlage dieses Angehörigen mit Aussicht auf Erfolg glaubhaft abwenden könne. Von einer solchen Gefährdung könne aber im vorliegenden Streitfall nicht die Rede sein.

An dieser Beurteilung vermöge auch der Einwand des Beschwerdeführers, wegen des Fälligkeitstermines der Zahlungsverpflichtung dürfe nur das von der Tochter X im Jahre 1984 erzielte Einkommen herangezogen werden, nichts zu ändern. Abgesehen davon, daß die Tochter X im Jahre 1984 über einen durchschnittlichen Betrag von monatlich S 6.537,-- zur Deckung der übrigen Bedürfnisse zur Verfügung gehabt habe und daraus eine Darlehensrückzahlung von monatlich S 1.990,-- zumutbar gewesen wäre, übersehe der Beschwerdeführer, daß der Fälligkeitstermin der im Vergleichswege ausgehandelten Zahlung in Höhe von S 93.635,83 der Tochter X erst mit Schreiben vom 22. April 1985 bekannt geworden sei. Dies rechtfertige sehr wohl die Heranziehung des von der Tochter X erzielten Einkommens aus dem Jahre 1985. Letztendlich sei noch darauf hinzuweisen, daß die Tochter X in ihrem Freibetragsantrag für das Kalenderjahr 1985 dem zuständigen Finanzamt gegenüber ausgeführt habe, daß die von ihrem Vater erhaltene Zahlung als Darlehen anzusehen sei und sie diesen Betrag noch nicht zurückgezahlt habe.

Durch diesen Bescheid erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem Recht auf Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung durch die Übernahme der Bürgschaft verletzt. Er beantragt wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1972 werden auf Antrag außergewöhnliche Belastungen, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, insoweit vor Berechnung der Steuer vom Einkommen abgezogen, als sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben,

Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, bleiben außer Betracht. Eine außergewöhnliche Belastung, die zu einer Ermäßigung der Einkommensteuer führt, liegt gemäß § 34 Abs. 2 EStG vor, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen. Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 leg. cit. zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Der Beschwerdeführer macht in der Beschwerde erstmals neben sittlichen Gründen auch tatsächliche und rechtliche Gründe für die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen geltend, ohne dies jedoch in der Folge näher auszuführen und zu begründen. Unter tatsächlichen Gründen sind nur solche, in der Person des Steuerpflichtigen gelegene Gründe zu verstehen, die ihn unmittelbar selbst treffen. Die Übernahme einer Bürgschaftsverpflichtung fällt jedoch jedenfalls nicht unter solche tatsächlichen Gründe. Eine rechtliche Verpflichtung für die Übernahme der Bürgschaft besteht im Hinblick auf die Selbsterhaltungsfähigkeit der Tochter X nicht.

Zum Vorliegen sittlicher Gründe für die Übernahme der Bürgschaft zugunsten seiner Tochter X ist der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 34 EStG 1972 zu entnehmen, es sei erforderlich, daß der Steuerpflichtige glaube, durch die Übernahme von Bürgschaften eine existenzbedrohende Notlage eines nahen Angehörigen mit Aussicht auf Erfolg abwenden zu können. Eine existenzbedrohende Notlage liege erst vor, wenn die wirtschaftliche Existenz des nahen Angehörigen überhaupt verloren zu gehen droht, dieser also seine berufliche Existenz nicht auch auf eine andere ihm zumutbare Weise hätte erhalten können. Es bestehe weiters keine sittliche Verpflichtung eines Steuerpflichtigen zur Übernahme von Bürgschaften für Schulden, die ein naher Angehöriger ohne besondere Notwendigkeit eingegangen sei. Eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen setze voraus, daß sich der Steuerpflichtige nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen der Übernahme von Bürgschaften nicht entziehen könne. Nicht das persönliche Pflichtgefühl der Steuerpflichtigen, sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen Anschauungen sei entscheidend. Es reiche daher nicht aus, daß das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich sei, es müsse vielmehr die Sittenordnung dieses Handeln gebieten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. April 1989, 86/14/0085, und die darin zitierte Vorjudikatur).

Im vorliegenden Beschwerdefall ergibt sich aus den Verwaltungsakten, daß die Tochter X im Jahre 1985 über einen monatlichen Nettobetrag von ca. S 8.200,-- verfügte und ihr daher die Leistung von zusätzlichen Zahlungen von monatlich ca. S 2.000,-- zur Tilgung aufzunehmender Fremdmittel zumutbar gewesen wäre. Selbst wenn die Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Einbringung der Mietzinsklage und der ersten Tagsatzung zur mündlichen Verhandlung über die Klage im September/Oktober 1984 zugrunde gelegt werden, ist unbestritten von einem verfügbaren Nettoeinkommen von ca. S 6.500,-- auszugehen. Die Rückzahlung eines aufgenommenen Darlehens in der Höhe von monatlich ca. S 2.000,-- hätte zwar in den restlichen Monaten des Jahres 1984 im Hinblick auf die zusätzliche Belastung eine größere Einschränkung der Lebenshaltung bedeutet, keineswegs aber eine existenzbedrohende Notlage. Daß der Beschwerdeführer seine Tochter X, die sich ohne zwingende Notwendigkeit zur Abgabe der Bürgschaftserklärung für ihre Schwester bewegen hat lassen, beim weiteren Fortkommen finanziell unterstützt, damit die volle Härte der Bürgschaftsverpflichtung sie nicht treffe, erscheint menschlich verständlich, wird aber von der Sittenordnung letztlich nicht verlangt und geht über die zwischen Eltern und Kindern bestehenden Pflichten hinaus. Der Beschwerde kommt somit schon aus diesen Gründen keine Berechtigung zu.

Im übrigen ist zu erwähnen, daß der Beschwerdeführer zur Erfüllung der übernommenen Bürgschaftsverpflichtung selbst Darlehen aufgenommen hat. Die Aufnahme eines Darlehens stellt grundsätzlich noch keine außergewöhnliche Belastung dar. Erst die Abstattung desselben kann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn die aus den Darlehensmitteln geleisteten Ausgaben eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Nach den eigenen Angaben des Beschwerdeführers hat er von den aufgenommenen Darlehen im Jahre 1985 nur insgesamt S 28.000,-- zurückerstattet, sodaß auch im Fall der Zuerkennung der außergewöhnlichen Belastung nur dieser Betrag hätte berücksichtigt werden können.

In der Beschwerde macht der Beschwerdeführer auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend, ohne dies näher zu begründen.

Die belangte Behörde hat schließlich vor Erlassung des in Beschwerde gezogenen Bescheides Ermittlungen geführt und festgestellt, daß die Tochter X bei dem für sie zuständigen Finanzamt ebenfalls die Zuerkennung der außergewöhnlichen Belastung beantragt habe und die "Übernahme der Bürgschaftsverpflichtungen" durch den Vater bloß zu einer Darlehensgewährung geführt habe. Für diese Darstellung spricht auch die Feststellung in der Beschwerdeschrift:

"Eine Rückzahlung an mich ist bis heute nicht erfolgt und daher auch nicht abzusehen."

Die belangte Behörde hat in der Berufungsentscheidung zu diesem Thema angeführt:

"Letztendlich ist noch darauf hinzuweisen, daß die Tochter X in ihrem Freibetragsantrag für das Kalenderjahr 1985 dem zuständigen Finanzamt ausgeführt hat, daß die von ihrem Vater (Bw.) erhaltene Zahlung als Darlehen anzusehen ist und diesen Betrag bislang noch nicht zurückgezahlt hat."

Handelte es sich bei der Überweisung des in Rede stehenden Betrages des Vaters an die Tochter X tatsächlich nur um ein Darlehen (was die belangte Behörde allerdings unterlassen hat, durch Ermittlungen abzuklären), wäre die Zuerkennung der außergewöhnlichen Belastung schon mangels eines dem Beschwerdeführer erwachsenen Aufwandes zu verweigern gewesen. Beträge, die der Steuerpflichtige nur vorschußweise leistet, die ihm aber später ersetzt werden, sind nicht als Aufwendungen im Sinn des § 34 EStG 1972 anzusehen (hg. Erkenntnis vom 24. April 1970, 1734/68, Slg 4076/F).

Da der Beschwerdeführer somit durch den angefochtenen Bescheid in seinen Rechten nicht verletzt wurde, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991, insbesondere deren Art. III Abs. 2.