

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

06.11.1990

Geschäftszahl

90/14/0134

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

90/14/0135

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Lebloch, über die Beschwerden

1.) des GN, 2.) der JN gegen die Bescheide (Berufungsentscheidungen) der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 28. März 1990, 1.) Zl. 30.125-3/90, 2.) Zl. 30.850-3/89, jeweils betreffend Einkommensteuer 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund jeweils Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,--, zusammen daher von S 5.520,--, binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführer haben im Dezember des Streitjahres ihren Kindern jeweils ein Heiratsgut zu Lasten eines Kreditkontos der Beschwerdeführer bei einer Bank bezahlt, wodurch sich der negative Kontostand entsprechend erhöhte. Sie machten das Heiratsgut im Streitjahr als außergewöhnliche Belastung geltend. Ausgehend von dem zu fremdfinanzierter außergewöhnlicher Belastung durch den Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretenen Belastungsprinzip (vgl. etwa VwSlg. 2534 F/1961, Erkenntnis vom 6. Februar 1973, 1444/72, ÖStZB 1974, 152, vom 19. Februar 1986, 84/13/0011, ÖStZB 1986, 409) und unter Ablehnung des von den Beschwerdeführern vertretenen Abflußprinzips anerkannten die Abgabenbehörden im Instanzenzug die begehrte Begünstigung nicht, weil bis zum Ende des Streitjahres auf dem Kreditkonto nur noch eine Gutschrift erfolgte, bei deren verhältnismäßiger Gesamtaufrechnung die auf die Heiratsgutzahlung entfallende Schuldtilgung die zumutbare Mehrbelastung nicht überstieg.

Die Beschwerdeführer erachten sich durch diese Bescheide in ihrem Recht auf steuermindernde Berücksichtigung der Heiratsgutzahlung als außergewöhnliche Belastung im Streitjahr verletzt; sie behaupten inhaltliche Rechtswidrigkeit und beantragen deshalb die Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

Der Gerichtshof sieht sich durch die Beschwerdeausführungen zu einem Abgehen von dem von ihm im gegebenen Zusammenhang stets vertretenen Belastungsprinzip nicht veranlaßt. § 34 EStG 1972 ist anders als § 33 dEStG eine Tarifbestimmung (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch,

2. Aufl., Tz 10 zu § 34, Schmidt, Einkommensteuergesetz,

5. Aufl., Seite 1530, Anm. 1 zu § 33 dEStG; Taucher, Fremdfinanzierte bzw. aus Vermögen aufgebrachte außergewöhnliche Belastungen im EStG 1988, RdW 1989, 173, Anm. 5). Wegen der anderen

Rechtslage ist eine Auseinandersetzung mit dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 10. Juni 1988, BStBl. II 814, auf das sich die Beschwerdeführer berufen, nicht erforderlich.

Der Abfluß im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG 1972 ist daher für die Frage, wann das Einkommen im Sinne des § 34 EStG 1972 belastet wurde, nicht entscheidend.

Ob die Fremdfinanzierung durch Darlehen oder durch Verschuldung auf Grund eines Kredites erfolgte, macht keinen im gegebenen Zusammenhang wesentlichen Unterschied (vgl. das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 19. Februar 1986, das Kreditrückzahlungen zum Gegenstand hatte).

Mit ihren Überlegungen zur Frage, in welchem Zeitpunkt eine Belastung ihres Betriebsvermögens eintritt, übersehen die Beschwerdeführer, daß außergewöhnliche Belastungen nur die Privatsphäre treffen. Es kommt daher auf den Zeitpunkt der Belastung des Betriebsvermögens nicht an, sondern darauf, wann ihr Einkommen belastet wird. Die Belastung des Einkommens erfolgt aber nicht schon durch Erhöhung des Schuldenstandes.

Die Beschwerdeführer meinen, die Rechtsansicht der belangten Behörde überlasse die steuerlichen Folgen weitgehend dem Zufall. Hätten die Beschwerdeführer das Heiratsgut im Frühjahr 1989 bezahlt, als das Kreditkonto saisongemäß ein Guthaben von etwas mehr als S 200.000,- aufgewiesen habe, sähe die Abgabenbehörde keinen Grund, die Abzugsfähigkeit zu versagen. Dieselben willkürlichen Folgen könnten eintreten, wenn bei Vorliegen von zwei betrieblichen Bankkonten, wovon eines ein Guthaben, das andere einen Schuldsaldo aufweise, zufällig jenes Bankkonto zur Bezahlung des Heiratsgutes verwendet würde, auf dem sich der Schuldsaldo befinde.

Die Beschwerdeführer unterstellen allerdings zu Unrecht, daß die angeführten Fallgestaltungen jedenfalls zu einem für sie günstigeren Ergebnis geführt hätten. Nach dem oben genannten Prinzip kommt es nämlich auf die tatsächliche (zwangsläufige) Belastung des Jahreseinkommens an. Dafür macht es keinen Unterschied, ob - entsprechenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem außergewöhnlichen, zwangsläufigen Ereignis vorausgesetzt - im selben Kalenderjahr der Schuldenstand vor oder nach dem zwangsläufigen Ablauf erhöht wird, oder ob die Gesamtschuld im erwähnten wirtschaftlichen Zusammenhang durch Zahlung zu Lasten eines Kontos mit positivem und einem solchen mit negativem Stand erhöht wird. Die vom Bundesfinanzhof im zitierten Urteil angeführten Gründe der Praktikabilität (schwieriger Nachweis des Zusammenhanges) hält der Verwaltungsgerichtshof für keinen tragfähigen Auslegungsgesichtspunkt zur Ermittlung des kundgemachten Willens des Gesetzgebers.

Das hg. Erkenntnis vom 12. September 1989, 88/14/0163, ÖStZB 1990, 89, stützt die Meinung der Beschwerdeführer nicht. Darin wurde der Verlust einer Darlehensforderung als Einkommensminderung des Ausfalljahres angesehen. Der Verlust einer Forderung ist ebenso wie die Vernichtung eines anderen Aktivums aber nicht einer Vermehrung des Schuldenstandes gleichzusetzen.

Das vom Verwaltungsgerichtshof vertretene Belastungsprinzip läuft nicht auf die Einräumung eines Wahlrechtes hinaus. Das Merkmal der Zwangsläufigkeit muß nämlich auch in zeitlicher Hinsicht gegeben sei, was eine willkürliche Verschiebung durch Darlehensaufnahme und Darlehensrückzahlung in spätere Abgabengjahre ausschließt (vgl. Taucher a.a.O., Seite 175, Anm. 20).

Die von den Beschwerdeführern zum Nachweis sachlich bedenklicher Ergebnisse des Belastungsprinzips im Hinblick auf die Abschnittsbesteuerung angeführten Beispiele überzeugen nicht. Ähnliche Beispiele ließen sich vice versa für das von den Beschwerdeführern vertretene Abflußprinzip konstruieren, wie schon die Begründung in VwSlg. 2534 F/1961 zeigt. Danach wirke sich das Belastungsprinzip in der Regel zum Vorteil des Steuerpflichtigen aus, weil die außergewöhnliche Belastung in dem Jahr, in dem der Steuerpflichtige meist wegen zu geringen Einkommens zur Darlehensaufnahme gezwungen sei, nicht, oder nicht voll berücksichtigt werden könne. Für die Auslegung des Gesetzes ist es aber nicht ausschlaggebend, ob das Ergebnis häufiger zum Vorteil oder zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausschlägt.

Es braucht hier auch nicht entschieden zu werden, ob die Meinung Schuhmachers über die Anwendbarkeit der Verrechnungsregeln der §§ 1415, 1416 ABGB im Kontokorrent (vgl. Schuhmacher in Straube, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Rz. 24 zu § 355) den Vorzug gegenüber der herrschenden Lehre von der verhältnismäßigen Gesamtaufrechnung verdient. Es liegen nämlich selbst nach dem Vorbringen der Beschwerdeführer keine konkreten Anhaltspunkte dafür vor, daß es sich bei der Belastung des Kontokorrentkontos zur Bezahlung des Heiratsgutes mit S 200.000,- am 23. Dezember 1987, wodurch sich der Sollstand des Kontos von S 232.978,- entsprechend erhöhte, um die älteste Schuld oder um eine Schuld gehandelt haben könnte, der aus anderen Gründen im Sinne der §§ 1415, 1416 ABGB bei Verrechnung mit der nachfolgenden Gutschrift von S 50.000,- der Vorzug gegenüber der Verrechnung mit dem Ausgangssollstand von S 232.976,- zu geben gewesen wäre. Eine Verletzung von Rechten der Beschwerdeführer im Rahmen des Beschwerdepunktes durch unrichtige Verrechnung der erwähnten Gutschrift scheidet schon deshalb aus.

Damit erübrigt sich auch eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob bei Verrechnung der gesamten Gutschrift von S 50.000,- auf die Kontobelastung durch die Überweisung des Heiratsgutes die zumutbare Mehrbelastung bereits überschritten gewesen wäre und in welchem Ausmaß.

Somit haftet dem angefochtenen Bescheid keine Rechtswidrigkeit an, die die Beschwerdeführer im Rahmen des Beschwerdepunktes in ihren Rechten verletzt, weshalb die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Die Entscheidung über Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.