

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

16.12.1999

**Geschäftszahl**

97/15/0126

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Wetzel und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde der RS in K, vertreten durch Dr. Ferdinand Weber und Dr. Hannes Hirtzberger, Rechtsanwalt-Kommandit-Partnerschaft in Krems, Ringstraße 50, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VII) vom 23. Mai 1997, Zl. 17-96/4570/07, betreffend Einkommensteuer 1994, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführerin reichte am 6. Oktober 1995 beim Finanzamt eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1994 ein. Darin hatte sie u.a. "Zahlungen an die Volksbank K für meinen mittellosen Ehemann zur Abwendung eines Konkurses" in Höhe von S 223.909,-- als außergewöhnliche Belastung beantragt. Einem Schreiben der Volksbank K vom 16. Februar 1994 an den Ehemann der Beschwerdeführerin (einem ehemaligen Rechtsanwalt) ist zu entnehmen, dass "ihr vertraglicher Kontokorrentkreditrahmen in der Höhe von S 180.000,-- mit 28. Februar 1994 ausläuft" (es werde ersucht, diesbezüglich eine neue Vereinbarung zu treffen). In einem weiteren Schriftsatz der Bank vom 22. Februar 1994 wird zum "Abdeckungserfordernis per 25.02.1994" wunschgemäß mitgeteilt, dass das Konto zu diesem Stichtag mit S 223.909,-- aushafte. Nach einem im Original im Verwaltungsakt befindlichen Überweisungsbeleg hat die Beschwerdeführerin zwecks "Kontoausgleich u. Schließung z. 25.2.1994" am 24. Februar 1994 einen Betrag von S 223.909,-- an die Volksbank K überwiesen.

In einem Ergänzungsschreiben der Beschwerdeführerin an das Finanzamt "zur Klärung der offenen Frage" vom 13. Dezember 1995 ist davon die Rede, hätte die Beschwerdeführerin die Forderung der Volksbank in Höhe von S 223.000,-- an ihren Ehemann nicht beglichen, wäre es zum Konkurs gekommen und seine Pension bis auf das Existenzminimum gepfändet worden. Sie hätte aus sittlichen Gründen für den Unterhalt ihres Mannes zu sorgen gehabt; aus diesem Grund habe sie sich entschlossen, die Schulden zu begleichen. Gleichzeitig lege die Beschwerdeführerin einen Anwaltsbrief vor, aus dem hervorgehe, dass ihr Ehemann einen von ihm geführten Prozess in allen Instanz verloren habe und "daher meine seinerzeit schon wegen eines Konkursantrags eingegangene Verpflichtung nunmehr fällig wird".

Der im Ergänzungsschreiben erwähnte Anwaltsbrief datiert vom 13. November 1995 und handelt davon, dass wegen eines nunmehr vorliegenden Urteils des Obersten Gerichtshofes der Ehemann der Beschwerdeführerin an seine ehemalige Angestellte S Abfertigungsbeträge von insgesamt (inklusive Zinsen) S 260.972,-- bezahlen müsse (die Forderung seiner Mandantschaft belaufe sich zuzüglich Kosten und Zinsen bereits auf über S 700.000,--). Da der Ehemann die zugesprochenen Beträge nicht fristgerecht beglichen habe, werde die Beschwerdeführerin aufgefordert, im Hinblick auf eine zwischen ihr und ihrem Sohn einerseits und S andererseits am 9. März 1992 getroffenen Vereinbarung die zugesprochenen Abfertigungsbeträge binnen acht Tagen auf das Kanzleikonto des Anwaltes zur Anweisung zu bringen. Bei Nichteinbringung der Forderungen sehe sich der Anwalt auf Grund der offensichtlichen Zahlungsunfähigkeit des Ehemannes der Beschwerdeführerin genötigt, erneut gegen den Ehemann ein Konkursverfahren einzuleiten.

Mit Schriftsatz vom 18. Mai 1996 legte die Beschwerdeführerin die mit S im Jahr 1992 abgeschlossene Vereinbarung vor. In dieser von der Beschwerdeführerin am 9. März 1992 unterfertigten Vereinbarung wird festgehalten, dass S in der Kanzlei des Ehemannes der Beschwerdeführerin als Kanzleileiterin beschäftigt gewesen sei. Am 26. Februar 1992 sei sie fristlos entlassen worden, wobei jedoch nach der Ansicht von S keine Entlassungsgründe vorgelegen seien (sie werde diese Entlassung auch anfechten). Nach Punkt II der Vereinbarung verpflichteten sich die Beschwerdeführerin und ihr Sohn für den Fall, dass etwa durch ein Gerichtsurteil festgestellt sollte, dass S aus der Beendigung des Dienstverhältnisses Abfertigungsansprüche zustünden, den aus dem Titel der Abfertigung zustehenden Betrag (bei Nichtbezahlung durch den Ehemann der Beschwerdeführerin) an S binnen acht Tagen zu begleichen. Im Punkt III der Vereinbarung ist festgehalten, dass S den rückständigen Lohn bis einschließlich Februar 1992 in Höhe von S 66.505,49 erhalte und sich verpflichte, Zug um Zug gegen Bezahlung dieses Betrages und Unterfertigung dieser Vereinbarung den beim Kreisgericht K gestellten Konkursantrag zurückzuziehen.

In den Verwaltungsakten findet sich weiters ein von der Beschwerdeführerin am 22. Mai 1996 beim Finanzamt eingereicherter "Aktenvermerk" des nunmehr einschreitenden steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin betreffend "Rechtliche Erwägungen zu § 34 EStG". Darin wird ausgeführt, dass es nicht der Abgabe einer Bürgschaftserklärung bedürfe, um Zahlungen, die unmittelbar dazu dienten, eine sonst eintretende Notlage eines nahen Angehörigen zu vermeiden, als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. In diesem Sinne stellten die von der Beschwerdeführerin im Jahr 1994 an die Volksbank K geleisteten Zahlungen zur Tilgung des Rückstandssaldes ihres Ehemannes aus dem fälliggestellten Kredit eine außergewöhnliche Belastung dar, zu deren Tragung sich die Beschwerdeführerin aus sittlichen Gründen gezwungen gesehen habe. Zwar sei das Begehren der Volksbank zunächst darauf gerichtet gewesen, die Übernahme einer Bürgschaftserklärung von der Beschwerdeführerin zugunsten ihres Ehemannes "als Voraussetzung dafür zu erwirken, den Kredit nicht fälligstellen zu müssen", doch habe sich die Beschwerdeführerin in der Folge angesichts der Höhe der verrechneten Zinsen dazu entschlossen, anstelle der Übernahme der Bürgschaft "lieber gleich eine entsprechende Zahlung zur völligen Tilgung der bestehenden Schuld zu leisten und dadurch die sie unvermeidlicherweise treffende Gesamtbelastung zu verringern". Dass die Tilgung der Schuld (einschließlich der auflaufenden Zinsen) unter allen Umständen der Beschwerdeführerin selbst obliegen würde, sei ihr im Hinblick auf die "gänzliche Vermögenslosigkeit ihres Gatten und das Fehlen jedweder Möglichkeit wieder zu ausreichend hohen eigenen Mitteln, die für eine Schuldentilgung ausreichen könnten, zu kommen, von vornherein klar" gewesen. Um die sonst drohende Insolvenz des Ehemannes zu vermeiden, sei der Beschwerdeführerin keine andere Wahl geblieben, als "die in Rede stehende außergewöhnliche Belastung der sofortigen Abstattung der Bankschuld auf sich zu nehmen".

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994 erkannte das Finanzamt die Zahlung der Beschwerdeführerin zur Abdeckung des Kontokorrentkontos nicht als außergewöhnliche Belastung an. Unter Bezugnahme u.a. auf das Vorbringen im Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters führte das Finanzamt in der Begründung vom 2. Oktober 1994 aus, warum die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nicht gegeben sei. Eine rechtliche Verpflichtung sei nicht vorgelegen, weil es sich bei der Abstattung um keine Unterhaltszahlung gehandelt habe, sondern es seien nur "Verbindlichkeiten, die aus der ehemaligen selbständigen Tätigkeit des Gatten resultierten," abgedeckt worden. Auch eine sittliche Verpflichtung sei zu verneinen, weil einerseits der Kredit durch den Ehemann selbst aus seinen Pensionseinkünften im Jahr 1994 von brutto S 270.900,-- hätte zurückgezahlt werden können und andererseits die Beschwerdeführerin durch die Gewährung eines Zwischendarlehens an den Ehemann die Abdeckung des Kredites hätte ermöglichen können. Im Übrigen zeigten auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach die gänzliche Kreditrückzahlung deswegen erfolgt sei, um eine Zinsenbelastung zu vermeiden, dass die Abstattung des Kredites überwiegend aus wirtschaftlichen Überlegungen erfolgt sei, und nicht im Glauben, eine existenzbedrohende Notlage des Gatten abzuwenden. Eine derartige Notlage im Zeitpunkt der Kreditrückzahlung sei außerdem von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen worden. Ergänzend werde bemerkt, dass die Vereinbarung mit S vom 9. März 1992 "mit der Rückzahlung des Kredites in keinem Zusammenhang steht und daher diesbezüglich von keiner Relevanz ist".

In der Berufungsschrift vom 31. Oktober 1996 hielt die Beschwerdeführerin der Begründung des Finanzamtes entgegen, dass das Einkommen des Ehemannes keineswegs ausgereicht hätte, den Kredit zurückzahlen. Das verfügbare Nettoeinkommen laut Einkommensteuerbescheid des Ehemannes für das Jahr 1994 habe S 152.841,-- betragen, davon seien noch unvermeidliche Ausgaben für die Lebensführung von S 149.246,44 (im Einzelnen werden dazu Beträge u.a. für Miete, Arzthilfe oder Verpflegung aufgelistet) abzuziehen, sodass dem Ehemann kein Differenzbetrag für "sonstige Zwecke" verblieben sei. An diesen Verhältnissen werde sich auch in Zukunft nichts ändern. Der Ehemann sei daher nicht in der Lage gewesen, aus seinem eigenem Einkommen Rückzahlungen oder Zinsen zu finanzieren. Auch ein "Zwischendarlehen" der Beschwerdeführerin hätte er damit nicht zurückzahlen können (auch dieses wäre für die Beschwerdeführerin somit verlorener Aufwand gewesen). Dass bei der "aus sittlicher und rechtlicher Verpflichtung erfolgten Abwendung eines ihrem Gatten drohenden Insolvenzfalles" auch wirtschaftliche Überlegungen eine Rolle gespielt hätten, könne die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung nicht hindern. Angesichts der in Rechnung gestellten Zinsen von 16 v.H. erscheine es "durchaus vernünftig und sachgerecht, die Kreditschuld zwecks Vermeidung des Entstehens noch höherer Aufwendungen sofort zur Gänze abzudecken". Die Qualifikation, aus sittlicher bzw. rechtlicher Verpflichtung einen nahen Angehörigen aus einer

existenzbedrohenden Notlage befreit zu haben, werde dadurch nicht beeinträchtigt. Eine derartige Notlage sei angesichts der dargestellten Einkommenslage und der Vermögenslosigkeit des Ehemannes evident. In diesem Zusammenhang erhalte auch die Vereinbarung vom 9. März 1992 "sehr wohl besondere Bedeutung". Aus ihr gehe nämlich hervor, dass sich die Beschwerdeführerin bereits damals aus rechtlichen bzw. sittlichen Gründen verpflichtet gesehen habe, ihrem Ehemann aus einer von ihm nicht mehr zu bewältigenden Insolvenzsituation durch Übernahme einer Ausfallhaftung herauszuhelfen. Damit werde ihre subjektive Einstellung, sich diesbezüglichen Verpflichtungen zur Hilfestellung nicht entziehen zu wollen, dokumentiert. Es mache auch keinen Unterschied, ob Zahlungen aus "rechtlicher und/oder sittlicher Verpflichtung in Erfüllung einer zunächst abgegebenen Bürgschaftserklärung oder gleich unmittelbar zur Abwendung der existentiellen Notsituation geleistet werden".

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Im Sachverhaltsteil der Begründung wird ausgeführt, der Ehemann der Beschwerdeführerin sei pensionierter Rechtsanwalt und habe seiner ehemaligen Kanzleileiterin S nach einem Prozess Abfertigungszahlungen geschuldet. Die Beschwerdeführerin habe für das Jahr 1994 beantragt, Kontokorrentzahlungen aus obigem Titel auf Grund eines Schuldbeitritts in Höhe von S 223.909,-- an die Volksbank K für ihren mittellosen Gatten zur Abwendung eines Konkurses als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Weiters wird im angefochtenen Bescheid das Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 13. September 1995, 9 ObA 151/95, auszugsweise wiedergegeben. Demnach habe sich die Rechtsanwaltskanzlei des Beklagten (des Ehemannes der Beschwerdeführerin) in den letzten zehn Jahren in einem ständigen Niedergang befunden, der sich nicht nur in einem desolaten Zustand der Kanzleiräume, sondern auch darin geäußert habe, dass seit dem Jahre 1986 nicht mehr genug Geld vorhanden gewesen sei, um das Gehalt der Klägerin S bezahlen zu können. Obwohl die Klägerin im Juli 1991 ihr rückständiges Gehalt eingemahnt habe, habe der Rückstand im November 1991 bereits mehr als S 100.000,-- betragen. Der Beklagte habe Abonnements von Fachzeitschriften gekündigt, seine Bibliothek zum Verkauf angeboten und die Absicht geäußert, die in der Kanzlei vorhandenen Teppiche zu verkaufen. Im Dezember 1991 habe die Klägerin mit ihrem vorzeitigen Austritt gedroht, falls der Beklagte den Gehaltsrückstand nicht abdecke. Eine Verschärfung der Situation der Klägerin sei dadurch eingetreten, dass der Beklagte ihr am 27. Dezember 1991 mitgeteilt habe, dass er seine Kanzlei am 28. Februar 1992 schließen werde. Die Klägerin habe ihn darauf hingewiesen, dass sie vier Monate Kündigungsfrist habe, worüber der Beklagte "sehr erstaunt" gewesen sei. Der Beklagte habe S zwischen Anfang Jänner und Anfang Februar 1992 mehrmals nahe gelegt, das Dienstverhältnis selbst zu kündigen. Damit habe sich die Klägerin aber insbesondere im Hinblick auf ihre Abfertigungsansprüche nicht einverstanden erklärt. Der Beklagte sei einem vernünftigen Gespräch über die Abfertigung nicht zugänglich gewesen. Die Gebietskrankenkasse habe wiederholt Fahnisexekution wegen rückständiger Sozialversicherungsbeträge beantragt und die Rechtsanwaltskammer habe einen Rückstandsausweis über S 31.014,-- wegen ausständiger Beiträge erlassen. Bei dieser Sachlage sei es der Klägerin nicht als Verletzung ihrer Treupflicht und als Entlassungsgrund anzulasten, dass sie am 15. Februar 1992 einen Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Beklagten gestellt habe. Ihre Vorgangsweise sei vielmehr als legitime "ultima ratio" gegen die beharrliche Verweigerung berechtigter Ansprüche durch den Beklagten zu werten.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides stellte die belangte Behörde eingangs fest, "strittig ist die Qualifikation von Kontokorrentzahlungen auf Grund eines Schuldbeitritts als außergewöhnliche Belastung". Tatsächliche Gründe kämen ebenso wenig in Betracht wie rechtliche Gründe, zumal die Unterhaltspflicht nicht die Haftung für Betriebsschulden des Ehegatten umfasse. Es bestehe nach Lehre und Rechtsprechung auch keine sittliche Verpflichtung eines Steuerpflichtigen zu einem Schuldbeitritt für Schulden, die ein Ehegatte bei Betrieb eines Unternehmens eingegangen sei. Es sei nicht ausreichend, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich sei, es müsse vielmehr die Sittenordnung dieses Handeln gebieten. Auch im Beschwerdefall sei davon auszugehen, dass von einem Ehepartner nicht verlangt werden könne, dass er die Betriebsschulden seines Gatten begleihe. Hinzu komme, dass die im zitierten Urteil des Obersten Gerichtshofes festgestellte Wirtschaftsführung des Ehemannes der Beschwerdeführerin keineswegs dazu angetan gewesen sei, die Beschwerdeführerin sittlich zu einem Einstehen für seine Schulden zu verpflichten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zum im Beschwerdefall zu beurteilenden Sachverhalt ist festzuhalten, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid insofern irreführend und auch aktenwidrig davon ausgeht, es seien Zahlungen "auf Grund eines Schuldbeitritts", gemeint offenbar infolge der Vereinbarung aus dem Jahr 1992 über die Abfertigungszahlungen an S, strittig. Nach dem oben referierten aktenkundigen Sachverhalt steht aber eindeutig fest, dass diese Vereinbarung, hinsichtlich der erst mit dem Anwaltsbrief vom 13. November 1995 eine Zahlungsaufforderung erging, nicht der im Jahr 1994 ausdrücklich unter dem Titel der Kontoabdeckung bei der Volksbank K beantragten außergewöhnlichen Belastung zu Grunde lag. In der Berufung wird zur Bescheidbegründung des Finanzamtes, die zu Recht auf diesen fehlenden Zusammenhang hinweist, auch nur vorgebracht, der Vereinbarung komme deshalb "sehr wohl besondere Bedeutung" zu, weil damit die subjektive Einstellung der Beschwerdeführerin zur Hilfeleistung an ihren Ehemann dokumentiert werde. Die der belangten Behörde unterlaufene Aktenwidrigkeit ist indes nicht wesentlich (dahingestellt bleiben können freilich die auf dieser irrtümlich eröffneten Argumentationslinie beruhenden Ausführungen in der Beschwerde, der Gegenschrift und der Replik zur Gegenschrift):

Nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst dem Steuerpflichtigen eine Belastung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Ein Steuerpflichtiger, der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, hat selbst das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 1996, 96/15/0004).

Nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen ist grundsätzlich niemand verpflichtet, einem Angehörigen das von diesem eingegangene Unternehmerrisiko, zu dem auch die Insolvenzgefahr gehört, abzunehmen. In gleicher Weise besteht keine sittliche Verpflichtung zur unmittelbaren Hingabe von Geldmitteln zur Abwendung einer solchen Konkursgefahr. Eine diesbezüglich bestehende rechtliche Verpflichtung kann auch aus der in der Beschwerde angesprochenen ehelichen Beistandspflicht nach § 90 ABGB nicht abgeleitet werden; tatsächliche Gründe kommen schon begrifflich nicht in Betracht, weil darunter nur Gründe zu verstehen sind, die den Steuerpflichtigen unmittelbar selbst betreffen (vgl. dazu etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Februar 1992, 88/14/0170, und vom 17. Dezember 1998, 97/15/0055, sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 34 EStG Einzelfälle Stichwort "Bürgschaft").

An dieser Zuordnung zum nach § 34 EStG 1988 unbeachtlichen Bereich der Abnahme des Unternehmerrisikos naher Angehöriger ändert sich auch nichts dadurch, dass nach den Ausführungen in der Replik zur Gegenschrift zum Zeitpunkt der Abdeckung des unbestritten aus dem betrieblichen Bereich des Ehemannes stammenden Kontokorrentkontos "der Kanzleibetrieb so gut wie eingestellt war". Abgesehen davon, dass seitens der Beschwerdeführerin keineswegs dargetan wurde, dass die von ihr vorgenommene vollständige Begleichung des offenen Saldos am Kontokorrentkonto bestimmt (als einzige Möglichkeit etwa zur Vermeidung eines Konkursantrages) von der Bank gefordert worden wäre, kann in der Übernahme dieser Zahlung keine außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG 1988 erblickt werden. § 34 leg.cit. wurde nicht zu dem Zweck geschaffen, wirtschaftliche Misserfolge des Unternehmers, die verschiedenste Ursachen haben können (die Beschwerde spricht beispielsweise vom schlechten Geschäftsgang der Rechtsanwaltskanzlei des im 80igsten Lebensjahr stehenden Ehemannes der Beschwerdeführerin), durch die Ermäßigung der Einkommensteuer anderer Steuersubjekte zu berücksichtigen und in einem solchen Fall die Steuerlast auf die Allgemeinheit abzuwälzen (vgl. nochmals das zitierte Erkenntnis 97/15/0055, mwN).

Aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren (und in der Beschwerde) ergibt sich insgesamt kein Anhaltspunkt dafür, dass die Abdeckung der Kontokorrentverbindlichkeit als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG 1988 gewertet werden könnte. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Von der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr. 416/1994.

Wien, am 16. Dezember 1999

### European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:1999:1997150126.X00