

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/1/28 2001/15/0173

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.01.2005

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §34;

EStG 1988;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz LL.M., über die Beschwerde des W in S, vertreten durch Dr. Gerhard Schöppl, Rechtsanwalt in 5071 Wals, Walserfeldstraße 375, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg, Berufungssenat II, vom 5. Juli 2001, GZ. RV 290/1 - 8/00, betreffend Einkommensteuer 1997 und 1998,

## Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird, soweit sie die Einkommensteuer 1998 betrifft, zurückgewiesen;

2. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird, soweit sie die Einkommensteuer 1997 betrifft, als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 1997 machte der Beschwerdeführer Aufwendungen aus einer "Bürgschaftsverpflichtung für Bruder MMag. Peter K." in Höhe von 560.000 S als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 geltend.

Das Finanzamt forderte den Beschwerdeführer in einem Vorhalt vom 30. März 1999 auf, Angaben zur vermögensmäßigen Situation des Kreditnehmers (MMag. Peter K.) zum Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme und über den Zweck der Kreditaufnahme zu machen sowie darzulegen, welche Umstände die Annahme rechtfertigen würden, dass durch die Bürgschaftsübernahme eine Existenzbedrohung des Schuldners abgewendet hätte werden können.

Der Beschwerdeführer antwortete mit Schriftsatz vom 26. April 1999, er habe mit Bürgschaftsverträgen vom 20. November 1991 und vom 21. Oktober 1993 Bürgschaften in Höhe von 2.000.000 S (1991) und 9.000.000 S (1993)

übernommen. Am 3. März 1997 sei ein neuer Bürgschaftsvertrag über 13,848.847,61 S abgeschlossen worden, "in den" die früheren Bürgschaften "mit übernommen" worden seien. Gespräche mit dem Direktor der kreditgewährenden Bank hätten ergeben, dass er immer dann um Übernahme der Bürgschaften ersucht worden sei, wenn aufgrund der angespannten wirtschaftlichen Situation des MMag. Peter K. mit der Stellung von Konkursanträgen gedroht worden sei. Zur Frage der Notwendigkeit der Kreditaufnahme führte er unter anderem aus, dass MMag. Peter K., ein initiativer und dynamischer Jungunternehmer, mit der Produktion von Beschlägen im Rahmen der P. GmbH begonnen habe und die Kredite "ausschließlich zum Zweck der Finanzierung der Produktionsmaschinen, Werkzeuge sowie von Stanz-, Wiege- und Prägevorrichtungen" für die P. GmbH aufgenommen worden seien. Im Übrigen habe es der Beschwerdeführer als eine sittliche Pflicht angesehen, einem Familienmitglied zu helfen, weil auch der gute Ruf der Familie als alteingesessene Gastwirtefamilie auf dem Spiel gestanden sei. Es habe ein besonderes Interesse daran bestanden, "dass der Name seiner Familie nicht über ein Insolvenzverfahren 'ins Gerede' kommt".

Das Finanzamt ersuchte den Beschwerdeführer neuerlich um Stellungnahme zu folgenden Vorhalten: Die Zwangsläufigkeit einer außergewöhnlichen Belastung müsse schon zum Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtung gegeben sein. Eine existenzbedrohende Notlage liege nicht schon dann vor, wenn die Fortführung eines Betriebes gefährdet, sondern erst dann, wenn die wirtschaftliche Existenz des nahen Angehörigen überhaupt bedroht sei. Die besicherten Kredite dürften nicht dazu dienen, den Betrieb des Schuldners zu erweitern. Es bestehe keine sittliche Verpflichtung eines Steuerpflichtigen zur Übernahme von Bürgschaften für Schulden, die ein naher Angehöriger ohne besondere Notwendigkeit eingegangen sei. Es reiche nicht aus, dass die Übernahme einer Bürgschaftsverpflichtung menschlich verständlich sei, sondern die Sittenordnung müsse das Handeln gebieten, sodass der Steuerpflichtige sich der Übernahme der Bürgschaften objektiv gesehen nicht entziehen könne. Bei Anwendung dieser Grundsätze könne eine Zwangsläufigkeit der Bürgschaftsübernahme durch den Beschwerdeführer nicht erkannt werden, weil sich die Übernahme der Bürgschaften zur Besicherung von Krediten an zwei GmbH als freiwillige Teilnahme am Unternehmerrisiko des Bruders des Beschwerdeführers darstelle. Außerdem forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, die Darstellung der Vermögenssituation des Kreditnehmers nachzuholen.

Dazu nahm der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 28. Oktober 1999 Stellung und erklärte, dass MMag. Peter K. im Jahr 1989 seine unternehmerische Tätigkeit im Rahmen einer GesBR begonnen, sich 1990 von seinem Partner getrennt und nach Gründung der P. GmbH mit der Produktion von Beschlägen begonnen habe. Wegen des minimalen Startkapitals des MMag. Peter K. seien "die Betriebsmittelkredite" fremdfinanziert worden, wobei MMag. Peter K. auf Grund seiner Vermögenslage keine Sicherheiten zu bieten gehabt habe. Eine Teilnahme am unternehmerischen Risiko sei vom Beschwerdeführer nicht beabsichtigt gewesen, zumal für den Erfolgsfall kein Äquivalent vereinbart gewesen sei. Selbstverständlich habe er im Laufe der Jahre begründete Zweifel an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit seines Bruders gehabt. Er habe aber darauf vertraut, dass es seinem Bruder gelingen werde, die Weichen für eine tragfähige Existenz zu stellen, und er habe versucht, mit Übernahme der Bürgschaftsverpflichtungen die existenzbedrohenden Notlagen des Bruders abzuwenden.

In der Einkommensteuererklärung für 1998 machte der Beschwerdeführer Zahlungen aus einer "Bürgschaftsverpflichtung für Bruder Mag. Peter K." in Höhe von 280.000 S als außergewöhnliche Belastung geltend.

Das Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 21. August 2000 die Einkommensteuer für 1997 und 1998 fest. Es berücksichtigte bei der Einkommensteuer für 1997 die beantragten Aufwendungen in Höhe von 560.000 S mit der Begründung nicht als außergewöhnliche Belastungen, dass die im Vorhalt vom 17. September 1999 geäußerten Bedenken gegen die Zwangsläufigkeit durch das Schreiben vom 28. Oktober 1999 nicht hätten entkräftet werden können. Das Einkommen für 1998 ermittelte das Finanzamt aus Einkünften in Höhe von 2,012.116 S und Sonderausgaben (einschließlich Verlustabzug) von 2,404.441 S mit 0; es setzte die Einkommensteuer für 1998 mit minus 1.605 S fest (entrichtete Kapitalertragsteuer).

Gegen die Einkommensteuerbescheide für 1997 und 1998 erhob der Beschwerdeführer Berufung. Er beantragte die in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen und verwies zur Begründung auf die Stellungnahmen vom 26. April 1999 und vom 28. Oktober 1999.

Die belangte Behörde wies die Berufung mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet ab. Mit Vertrag vom 20. November 1991 habe der Beschwerdeführer eine Bürgschaftsverpflichtung bis zu einem Betrag von 2,000.000 S für näher bezeichnete Kredite übernommen, die den beiden Kreditnehmern, P. GmbH und MMag. Peter K., eingeräumt

worden seien. MMag. Peter K. sei Alleingesellschafter und Geschäftsführer der P. GmbH gewesen (Anm.: Alleingesellschafter laut Firmenbuchauszug erst ab Jänner 1994). Mit Vertrag vom 21. Oktober 1993 habe der Beschwerdeführer zur Sicherstellung eines am selben Tag den beiden Kreditnehmern S. GmbH und MMag. Peter K. eingeräumten Abstattungskredites in Höhe von 9.000.000 S die Haftung als Bürge und Zahler übernommen. MMag. Peter K. sei am Stammkapital der S. GmbH beteiligt und ihr Geschäftsführer gewesen. Die belangte Behörde stellte außerdem klar, dass mit dem Bürgschaftsvertrag vom 3. März 1997 keine Erweiterung des Umfangs der Bürgschaften erfolgt, sondern lediglich die bereits mit den Verträgen vom 20. November 1991 und vom 21. Oktober 1993 eingegangenen Verpflichtungen übernommen worden seien, soweit sie noch Bestand gehabt hätten. Da es für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit auf den Zeitpunkt der Übernahme der Bürgschaft ankomme, habe die am 3. März 1997 übernommene Bürgschaft, mit der keine Erweiterung der bestehenden Verpflichtungen eingetreten sei, keine Bedeutung für die steuerliche Beurteilung. Die belangte Behörde befasste sich in weiterer Folge mit den Bürgschaften vom 20. November 1991 und vom 21. Oktober 1993 und den daraus resultierenden Zahlungen aus der Inanspruchnahme des Beschwerdeführers als Bürge und Zahler in den Jahren 1997 (560.000 S) und 1998 (280.000 S).

Die mit der Bürgschaftsverpflichtung vom 20. November 1991 besicherten Kredite hätten den Zweck gehabt, in der P. GmbH die weitere Anschaffung von Anlagevermögen zu finanzieren, um so eine Erweiterung des Betriebes zu ermöglichen. Weiters sei eine Umschuldung bestehender Bankdarlehen und eine Finanzierung der laufenden Geschäftstätigkeit erfolgt. In der P. GmbH sei laut den Bilanzkennzahlen zum 31. Dezember 1991 eine Überschuldung nicht gegeben gewesen. Eine existenzbedrohende Notlage des MMag. Peter K. habe im Zeitpunkt dieser Bürgschaftsübernahme nicht bestanden.

Die Bürgschaftsübernahme vom 21. Oktober 1993 sei zur Besicherung eines am selben Tag von der S. GmbH und MMag. Peter K. aufgenommenen Kredites in Höhe von 9.000.000 S erfolgt. Die Kreditmittel hätten in der S. GmbH Verwendung gefunden, die Bilanz der S. GmbH zum 31. Dezember 1993 habe einen Verlust von 6.000.000 S aufgewiesen. Ohne die Kreditaufnahme hätte die Eröffnung eines Konkursverfahrens bei der S. GmbH und bei MMag. Peter K. gedroht. Die zum Zeitpunkt der Kreditaufnahme drohenden Konkursverfahren und die damit zusammenhängende Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz des MMag. Peter K. seien nur eine Folge aus der Haftungsübernahme des MMag. Peter K. für die Schulden der S. GmbH gewesen. MMag. Peter K. sei als Geschäftsführer und Gesellschafter der S. GmbH nicht verpflichtet gewesen, die persönliche Haftung für die Schulden der Gesellschaft zu übernehmen. Eine Haftungsübernahme des Gesellschafters der GmbH für die Kredite seiner Gesellschaft sei nicht notwendig gewesen, weil "die grundsätzliche Haftungsfreiheit in Bezug auf Schulden

der GmbH ... für diese Gesellschaftsform derart charakteristisch"

sei, "dass neben den gesetzlichen Ausnahmen auch in Notfällen weder den Gesellschafter noch den Geschäftsführer eine Verpflichtung trifft, für Gesellschaftsschulden einzustehen". Da das Eingehen dieser Haftungsverpflichtung durch den Bruder des Beschwerdeführers nicht notwendig gewesen sei, könnten auch die Übernahme der Bürgschaftsverpflichtung durch den Beschwerdeführer für seinen Bruder nicht notwendig und die Aufwendungen aus der Inanspruchnahme daher nicht zwangsläufig erwachsen sein. Nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen sei niemand verpflichtet, einem Angehörigen das von ihm eingegangene Unternehmerrisiko abzunehmen. Daher könnten die in den Jahren 1997 und 1998 geleisteten Zahlungen auf Grund der Inanspruchnahme auch aus dieser Bürgschaft nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn die Belastung außergewöhnlich ist, dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt.

Da bei der Festsetzung der Einkommensteuer 1998 das Einkommen von der Behörde auch ohne Berücksichtigung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung mit 0 S ermittelt wurde, konnte der Beschwerdeführer in seinem Recht auf Abzug außergewöhnlicher Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens nicht verletzt sein. Die Beschwerde war daher, soweit sie die Einkommensteuer 1998 betrifft, mangels Berechtigung zu ihrer Erhebung - durch einen gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat - gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen.

Der Abzug der Bürgschaftszahlungen als außergewöhnliche Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens des Jahres 1997 setzt u.a. voraus, dass die Belastung zwangsläufig erwachsen ist. Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der

Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Handelt es sich, wie im vorliegenden Fall, um Zahlungen aus Anlass eingegangener Bürgschaften, so muss nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Zwangsläufigkeit schon für den Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaftsverpflichtungen gegeben gewesen sein (vgl. die Erkenntnisse vom 26. März 2003, 98/13/0072, vom 31. März 2004, 2003/13/0158, und vom 20. Oktober 2004, 2000/14/0163).

Strittig ist im Beschwerdefall, ob der Beschwerdeführer aus sittlichen Gründen zur Übernahme der Bürgschaften für seinen Bruder MMag. Peter K. zu diesen Zeitpunkten verpflichtet war, und die daraus resultierenden Zahlungen daher als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 zu berücksichtigen sind. Der Verwaltungsgerichtshof hat hinsichtlich der strittigen Frage in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 7. September 1993, 90/14/0063, vom 21. September 1993, 92/13/0145, vom 24. November 1999, 94/13/0255, und das erwähnte Erkenntnis vom 26. März 2003) Folgendes ausgeführt:

- 1.) 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.
- 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 auch 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 eines Steuerpflichtigen 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.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung ergibt sich unter Berücksichtigung der Vorbringen im Verwaltungsverfahren und in der Beschwerde Folgendes:

Hinsichtlich der u.a. im Jahr 1997 erfolgten Zahlungen aufgrund der Bürgschaftsverpflichtung vom 20. November 1991 stellte die belangte Behörde dem Vorbringen im Verwaltungsverfahren (Vorhaltsbeantwortung vom 26. April 1999) entsprechend fest, dass der Kredit zur Finanzierung von "Produktionsmaschinen, Werkzeugen sowie Stanz-, Wiege- und Prägevorrichtungen", somit auch zur Erweiterung eines Betriebes und zur Verbesserung von Ertragschancen benötigt worden sei. Schon deshalb bestand nach der zitierten Rechtsprechung keine sittliche Verpflichtung zur Übernahme der Bürgschaft als Besicherung dieser Kredite.

Daran kann auch das Beschwerdevorbringen nichts ändern, dass die Produktionsmaschinen nicht der Erweiterung des Betriebes sondern der Fortführung gedient hätten, ohne die der P. GmbH in kurzer Zeit die Konkurseröffnung gedroht hätte.

Hinsichtlich der zweiten Bürgschaftsverpflichtung vom 21. Oktober 1993 hat die belangte Behörde eingeräumt, dass die Aufnahme des Kredites zur Sicherung der wirtschaftlichen Existenz des Bruders des Beschwerdeführers unmittelbar notwendig gewesen sei, weil andernfalls der Konkurs über die Gesellschaft (S. GmbH) und auch über den Gesellschafter (Bruder des Beschwerdeführers) eröffnet worden wäre, was die Vernichtung der wirtschaftlichen Existenz des Bruders des Beschwerdeführers nach sich gezogen hätte.

Die steuerliche Absetzbarkeit von Bürgschaftszahlungen als außergewöhnliche Belastungen ist durch das Gesetz auf seltene Fälle beschränkt, weil § 34 EStG 1988 nicht zu dem Zweck geschaffen wurde, wirtschaftliche Misserfolge, die die verschiedensten Ursachen haben können, mit der Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und auf

diese Weise auf die Allgemeinheit abzuwälzen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 3. Juli 1962, 799/60, vom 26. September 1985, 85/14/0116, vom 13. Oktober 1987, 86/14/0007, vom 6. November 1991, 89/13/0093 und vom 2. März 1993, 93/14/0018).

Nach der unbestrittenen Feststellung der belangten Behörde war MMag. Peter K. als Mitkreditnehmer für die S. GmbH, deren Geschäftsführer und Gesellschafter er war, aufgetreten, ohne dazu gesetzlich verpflichtet gewesen zu sein. Die allenfalls zur Konkurseröffnung über sein Vermögen führende Fälligkeit dieses Kredites stellt ein typisches Unternehmerwagnis des Bruders des Beschwerdeführers dar, dem mit der Übernahme der Bürgschaft durch den Beschwerdeführer begegnet wurde. Eine sittliche Verpflichtung zu einer solchen Bürgschaftsübernahme bestand nach der zitierten Rechtsprechung nicht.

Soweit der Beschwerdeführer vorträgt, es habe ein hoher moralischer Druck bestanden, den Familiennamen zu schützen und er habe als Übernehmer des elterlichen Betriebes eine sittliche Verpflichtung darin gesehen, seinen Bruder nicht untergehen zu lassen, ist ihm entgegenzuhalten, dass das persönliche Pflichtgefühl die Zwangsläufigkeit von Bürgschaftszahlungen im Sinne des § 34 EStG 1988 noch nicht begründen kann und es auch nicht ausreicht, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist.

Da sich die Beschwerde somit, soweit sie die Einkommensteuer 1997 betrifft, als unbegründet erweist, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 28. Jänner 2005

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2005:2001150173.X00

**Im RIS seit**

10.03.2005

**Zuletzt aktualisiert am**

25.01.2012

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)