

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

02.06.1976

Geschäftszahl

1667/75

Spruch

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter Dr. Simon, Dr. Karlik und Dr. Kirschner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Ministerialsekretär Papp, über die Beschwerde des K in H, vertreten durch Dr. W, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat II, vom 30. Juli 1975, Zl. 8/2/7-BK/P1-1975, betreffend Einkommensteuer 1970 zu Recht. erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 720,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Inhaber einer Baumschule und ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1967. Bei einer auch das Streitjahr umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass ein als Aufwand 1970 verrechneter Betrag von rund S 149.000,-- steuerlich nicht absetzbar sei. Es handelt sich dabei um die Inanspruchnahme des Beschwerdeführers aus einer Bürgschaft. Am 8. Juni 1962 hatte der Beschwerdeführer gegenüber der Raiffeisenkasse S eine Bürgschaft für einen einem anderen Baumschulbesitzer eingeräumten Kredit in Höhe von S 80.000,-- geleistet. Gleichzeitig hatte er einen unausgefüllten Wechsel unterschrieben. Am 23. September 1965 hatte er eine weitere Wechselverpflichtung hinsichtlich eines Betrages von S 35.000,--, welcher dem anderen Baumschulbesitzer damals als Kredit gewährt worden ist, unterschrieben. Der Prüfer anerkannte die Abzugsfähigkeit des für 1970 in diesem Zusammenhang geltend gemachten Aufwandes nicht, weil nach seiner Meinung für die Übernahme der Bürgschaft nicht betriebliche, sondern private Gründe bestimmend gewesen seien.

Das Finanzamt folgte der Prüfungsfeststellung und erließ im wieder aufgenommenen Verfahren einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid 1970.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer Berufung, in der im wesentlichen dargetan wurde, warum die Übernahme der Bürgschaft seinerzeit betrieblich veranlasst gewesen sei.

Die belangte Behörde hat der Berufung dadurch teilweise Folge gegeben, dass sie die betriebliche Veranlassung der Bürgschaftsübernahme nicht in Abrede stellte. Dementsprechend behandelte sie die aus der Bürgschaftsübernahme resultierenden Zahlungen des Beschwerdeführers an Zinsen und sonstigen Kosten als Betriebsausgaben. Die Kapitalstilgung, die auf den Beschwerdeführer als Bürge fiel, wurde jedoch mit der Begründung nicht als Gewinnminderung 1970 zugelassen, dass der Beschwerdeführer bereits im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung für 1969 am 29. Jänner 1971 davon Kenntnis gehabt habe, dass mit seiner Inanspruchnahme zu rechnen sei. Er hätte daher bereits in seiner Schlussbilanz für 1969 eine entsprechende Passivpost bilden müssen.

Bei ihrer Entscheidung ist die belangte Behörde von folgenden Feststellungen ausgegangen.

1. In einer Anzeige des Beschwerdeführers an die Staatsanwaltschaft vom 22. Oktober 1970 gegen die Raiffeisenkasse

S als Gläubigerin wird zunächst geschildert, wie die Übernahme der Bürgschaft für Werner M. zu Stande gekommen ist. Sodann heißt es in diesem Schriftstück auszugsweise wörtlich:

"Ich konnte der Meinung sein, dass die geleistete Bürgschaft längst erloschen sei. Die Vermögenslage des Werner M. verschlechterte sich in späteren Jahren zunehmend. Seit 1966 wurde er mit Klagen und Exekutionen jeder Art überhäuft. Zahlreiche Pfändungen und Versteigerungen, welche an der

Amtstafel des Gemeindeamtes S angeschlagen waren, wurden durchgeführt. Schließlich wurde über das Vermögen Werner M. der Konkurs. eröffnet"

2. In dem an den Beschwerdeführer gerichteten Schreiben der Raiffeisenkasse S vom 20. Februar 1971 wird auf den zwischen dem Beschwerdeführer und der oberösterreichischen Raiffeisen-Zentral-Kasse am 28. Jänner 1971 geschlossenen Vergleich, in dem sich der Beschwerdeführer verpflichtete, den Betrag von rund S 149.000,- zu entrichten, Bezug genommen und dem Beschwerdeführer ein Darlehen zur Abstattung dieser Schuldkheiten offeriert.

3. Über das Vermögen des Werner M. wurde am 27. Mai 1970 der Konkurs eröffnet und dieser im Folgejahr durch einen Zwangsausgleich beendet. Am 30. Juni 1970 meldete der Beschwerdeführer Forderungen im Gesamtbetrage von S 195.043,40 an. Unter diesen Forderungen befindet sich ein Betrag von S 118.936,90 "für den Gemeinschuldner und dessen Gattin Marianne M. bei der Raiffeisenkasse S übernommene Schulden". Diese Forderungen wurden durch einen schriftlichen Vermerk vom 17. Juli 1970 zurückgezogen, sodass nur mehr eine Forderung im Betrage von S 76.106,50 aufrechterhalten blieb.

5. In seinen, am 30. September 1970 eingebrachten Einwendungen gegen den gerichtlichen Wechselzahlungsauftrag brachte der Beschwerdeführer unter anderem vor: "Die jahrelange Untätigkeit der Raiffeisenkasse S in dieser Darlehenssache ist aber umso unverständlicher und dafür aber umso fahrlässiger, als sie über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Werner M. sicherlich orientiert war. Dies geht daraus hervor, dass M. bis in die jüngste Zeit auch Mitglied des Aufsichtsrates der Raiffeisenkasse S war. Es ist absolut ungläubwürdig, dass eine Genossenschaft nicht einmal über die Bonität seiner Aufsichtsratsmitglieder Bescheid weiß. Darüber hinaus ist auch nicht anzunehmen, dass eine Raiffeisenkasse davon nicht Kenntnis erhält, dass seit dem Jahre 1965 in ununterbrochener Folge Exekutionen gegen den Darlehensnehmer geführt wurden, die nur teilweise von Erfolg begleitet waren. Seit 1965 waren es insgesamt 61 Exekutionen, die beim Bezirksgericht Obernberg gegen Werner M. anhängig waren. Davon entfallen eine Exekution auf 1965, drei Exekutionen auf das Jahr 1967, neun Exekutionen auf das Jahr 1968 und zweiundfünfzig auf das Jahr 1969. Beim Bezirksgericht Obernberg waren im Jahre 1965 drei, im Jahre 1966 drei, im Jahre 1967 drei, im Jahre 1968 sechs, im Jahre 1969 vier, im Jahre 1970 vier Mahnklagen anhängig. Die Raiffeisenkasse S übt ihre Tätigkeit im wesentlichen im Gerichtssprengel Obernberg aus. Es ist völlig, ausgeschlossen, dass sie von der Exekutionsflut, die gegen M. anbrannte, nichts wusste und nichts hörte. Trotzdem hat sie nichts unternommen, um das längst fällige Darlehen bzw. die jährlichen Darlehensrückzahlungen einbringlich zu machen "

Aus diesem Sachverhalt hat die belangte Behörde in rechtlicher Sicht folgende Schlussfolgerungen gezogen:

Aus § 4 Abs. 1 EStG 1967 ergebe sich, dass der Schluss des Wirtschaftsjahres der Bilanzstichtag sei, d.h. jener Tag, auf den die Bilanz abzustellen sei. Daraus ergebe sich aber der Grundsatz, dass für die Bilanzansätze die Verhältnisse so zu berücksichtigen seien, wie sie am Bilanzstichtag bestanden hätten. Es sei steuerlich unzulässig, Ereignisse, die erst nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Bilanzerstellung eingetreten seien und am Stichtag noch nicht vorauszusehen gewesen seien, schon bilanzmäßig zu berücksichtigen. Dagegen seien Tatsachen, die objektiv bereits am Stichtag beständen, für diesen Zeitpunkt zu berücksichtigen, auch wenn sie dem Steuerpflichtigen erst zwischen dem Stichtag und der Bilanzerstellung bekannt würden, wie z. B. bei Außenständen das Bekanntwerden der am Stichtag bereits bestehenden Zahlungsunfähigkeit des Schuldners. Der Kaufmann könne und müsse somit die bis zur Bilanzerstellung erworbene bessere Kenntnis über die am Bilanzstichtag schon bestehenden Verhältnisse berücksichtigen. Ähnliches gelte auch für die Bildung von Rückstellungen, das seien Passivposten, die der Erfassung von Aufwendungen dienen, die am Bilanzstichtag dem Grunde, nicht aber der Höhe nach bekannt seien, oder von Verbindlichkeiten und Lasten, die am Bilanzstichtag bereits beständen, sich nach Betrag und Fälligkeit aber nicht genau bestimmen ließen, also von so genannten ungewissen Schulden. Dabei setze die Bildung einer Rückstellung nicht stets das Bestehen einer rechtsverbindlichen Verpflichtung am Bilanzstichtag voraus. Es genüge vielmehr die Gewissheit, dass eine wirtschaftlich das abgelaufene Jahr treffende Schuld entstehen werde, nicht dagegen schon die entfernte Möglichkeit einer Inanspruchnahme oder eines Verlustes. Es müsse eine gewisse Wahrscheinlichkeit für das Eintreten dieser Verbindlichkeit auf Grund der bisherigen Erfahrungen bestehen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Dezember 1961, Zl. 2321/60). Auf den vorliegenden Fall angewendet bedeute dies, dass der Beschwerdeführer wegen seiner Kenntnis der seit dem Jahre 1965 durchgeführten Exekutionen, die kaum vom Erfolg begleitet gewesen seien, am 31. Dezember 1969 bereits ernstlich mit einer Inanspruchnahme aus der Bürgschaft habe rechnen müssen. Hiezu komme die kurz nach diesem Stichtag erfolgte Eröffnung des Konkursverfahrens. Er wäre daher nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verpflichtet gewesen, bereits in der Schlussbilanz des Jahres 1969 eine Passivpost einzusetzen, da auf Grund der erkannten Zahlungsunfähigkeit des Werner M. bereits zu diesem Zeitpunkt festgestanden sei, dass sich aus der abgegebenen Bürgschafts- und Wechselverpflichtungserklärung ein Aufwand ergeben würde. Der Beschwerdeführer als Kaufmann habe somit alljährlich zu prüfen gehabt, ob seine Heranziehung aus der Bürgschaft wegen Zahlungsunfähigkeit des Schuldners zu erwarten sei. Zur Bildung einer Passivpost habe jedoch in den ersten Jahren nach der Bürgschaftsübernahme kein Anlass bestanden, obwohl sich der Gläubiger an den Beschwerdeführer, der als Bürge und Zahler gehaftet habe, auch schon früher hätte wenden können. Nach den bis zur Bilanzerstellung gemachten Erfahrungen (Exekutionen, Konkurs) sei der Beschwerdeführer aber gezwungen gewesen, wegen der schon am Bilanzstichtag 31. Dezember 1969 bestehenden Zahlungsunfähigkeit des Schuldners seine Bürgschaftsverpflichtungen zu bilanzieren und eine Passivpost in Höhe der unberichtigten

Schulden zu bilden. Somit habe dieser Betrag nicht als Betriebsausgabe des Jahres 1970 anerkannt werden können.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Der Beschwerdeführer sieht eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides darin, dass von ihm die Bildung einer Rückstellung schon in der Bilanz für 1969 verlangt worden sei. Da er den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1967 ermittle, sei er zwar zur Rückstellungsbildung berechtigt, nicht jedoch verpflichtet. Diese Rechtsansicht ist an sich zutreffend. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis vom 8. April 1960, Zl. 1221/59, Slg. Nr. 2206/F, festgestellt, dass nichtprotokollierte Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, nicht verpflichtet sind, Rückstellungen zu bilden. Dessen ungeachtet erweist sich die Rechtsrüge als nicht begründet. Der Beschwerdeführer hat zur Sicherung seiner aus der Bürgschaft allenfalls entstehenden Verbindlichkeiten auch Wechsel unterfertigt. Da - wie weiter unten noch ausgeführt wird - die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen ist, dass der Beschwerdeführer schon bei der Bilanzstellung für 1969 mit seiner Inanspruchnahme rechnen konnte und musste, kommt diesem Umstand entscheidende Bedeutung zu. Die Grundsätze der Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit sind nämlich nicht nur für den protokollierten Kaufmann, sondern für jeden Steuerpflichtigen verbindlich, der seinen Gewinn durch Bilanzierung ermittelt, weil diese Grundsätze mit dem Begriff jeder steuerlich zu berücksichtigenden Bilanz unlöslich verbunden sind (siehe das hg. Erkenntnis vom 12. Jänner 1972, Zl. 1828/71, Slg. Nr. 4327/F). Wendet man diese Grundsätze auf den Beschwerdefall an, so erscheint es nicht vertretbar, dass in einer Bilanz der am Bilanzstichtag bereits gegebene und bei der Bilanzerstellung bereits bekannte Umstand der Insolvenz des Schuldners, für dessen Schuld man sich verbürgt hat, unberücksichtigt bleibt, wenn zur Bedeckung der Verbindlichkeiten aus der übernommenen Bürgschaft überdies eine Wechselverpflichtung eingegangen worden ist, gegen die ihrer rechtlichen Natur nach mit Aussicht auf Erfolg nur beschränkt Einwendungen erhoben werden können. Der Ausweis einer solchermaßen in das Stadium der Aktualität getretenen Verbindlichkeit des Bürgen als Passivpost ist kein Problem der bloßen Rechnungsabgrenzung, bei der der nichtprotokollierte Steuerpflichtige, weil für ihn die Grundsätze der handelsrechtlichen Bewertung nicht im selben Maße gelten wie für den protokollierten Kaufmann, einen gewissen Spielraum haben mag. Die Einsetzung einer Passivpost ist vielmehr deswegen geboten, weil die Außerachtlassung einer solchen drohenden Inanspruchnahme gegen den fundamentalen Grundsatz der Bilanzwahrheit verstoßen würde. Dass die aus der eingegangenen Bürgschaft resultierende Schuld am Bilanzstichtag vom Gläubiger beim Bürgen noch nicht geltend gemacht und noch nicht fällig geworden ist, ist unerheblich, weil hier in wirtschaftlicher Sicht dem Grundsatz der Bilanzwahrheit der Vorrang gegenüber dem zivilrechtlichen Entstehen der Zahlungspflicht der Vorrang zukommt. Aus Vorstehendem folgt, dass für die im Beschwerdefall zu entscheidende Frage der vom Beschwerdeführer vermeinte Unterschied zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG 1967 nicht besteht. Es kommt daher die vom Verwaltungsgerichtshof wiederholt zur Gewinnermittlung nach § 5 ausgesprochene Regel zur Anwendung, dass die Passivierung einer Verbindlichkeit oder die Abschreibung einer Forderung mit gewinnmindernder Wirkung nur zu Lasten des Jahres erfolgen kann, zu dessen Schluss der entsprechende bilanzmäßige Ausweis geboten ist (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 28. September 1971, Zl. 1038/69, Slg. Nr. 4278/F, und vom 21. Dezember 1971, Zl. 285/69).

Breiten Raum nehmen die Beschwerdeausführungen ein, die eine Verletzung von Verfahrensvorschriften darin erblicken, dass dem Beschwerdeführer die von der belangten Behörde angenommene Zahlungsunfähigkeit des Werner M. zum 31. Dezember 1969 im Verfahren nicht vorgehalten wurde. Ein Verfahrensmangel, bei dessen Vermeidung die belangte Behörde zu einem im Spruch ihres Bescheides anderen Ergebnis hätte gelangen können, liegt nicht vor. Maßgebend für die Richtigkeit des angefochtenen Bescheides ist weniger, ob Werner M. am 31. Dezember 1969 tatsächlich restlos zahlungsunfähig war, als vielmehr die Wahrscheinlichkeit, ob der Beschwerdeführer an diesem Stichtag nach den gegebenen Verhältnissen mit seiner Inanspruchnahme rechnen musste, ohne zu diesem Stichtag die reelle Möglichkeit künftiger Schadloshaltung gegenüber dem Hauptschuldner zu haben. Dass sich der Gläubiger des Werner M. bzw. der Indossatar der Wechselforderung gegen den Beschwerdeführer an diesen in vollem Umfang halten werde, musste dem Beschwerdeführer aber jedenfalls bei der Erstellung der Bilanz für 1969, die am 29. Jänner 1971 beim Finanzamt eingereicht worden ist, bekannt sein. Das deswegen, weil der Beschwerdeführer nach dem Inhalt der vorliegenden Akten bereits am 30. September 1970 Einwendungen gegen den an ihn gerichteten Wechselzahlungsauftrag erhob, am selben Tag seine Forderungen im Konkurs gegen Werner M. anmeldete und am 22. Oktober 1970 die erwähnte Anzeige bei der Staatsanwaltschaft erstattete. In den Einwendungen gegen den Wechselzahlungsauftrag und in der Anzeige erblickte der Beschwerdeführer ein Verschulden der Gläubigerin darin, dass sie trotz der zahlreichen fruchtlosen Exekutionen gegen Werner M. nicht schon in den vergangenen Jahren Entsprechendes zur Einbringung ihrer Forderung bei Werner M. veranlasst hat. Allein daraus konnte die belangte Behörde ableiten, dass der Beschwerdeführer mit seiner Inanspruchnahme aus der Bürgschaft ernstlich schon vor seiner Inanspruchnahme im Klageweg hat rechnen müssen. Da dem Beschwerdeführer die durch lange Zeit andauernde Verhaltensweise des Hauptschuldners bei der Erfüllung seiner Verpflichtungen somit bekannt war, kann er auch nicht erfolgreich darauf verweisen, dass Werner M. angeblich erst im Frühjahr 1970 durch Nichtzustandekommen eines Geschäftes über S 200.000,- illiquid geworden ist. Abgesehen davon, dass es sich bei diesem Beschwerdevorbringen um

eine unbeachtliche Neuerung handelt, die der Beschwerdeführer vor der belangten Behörde hätte vorbringen können, wäre er zu der von dieser angesetzten mündlichen Verhandlung erschienen, spricht die durch Jahre erfolgte Nichteinhaltung der finanziellen Verpflichtungen seitens des Werner M. dafür, das sich der Beschwerdeführer darüber im klaren sein konnte, aus der eingegangenen Bürgschaft die Konsequenzen ziehen zu müssen. Es kann dabei dahingestellt bleiben, ob diese Umstände erst bei der Bilanzierung für 1969 oder nicht schon für ein früheres Jahr zu berücksichtigen gewesen wären; entscheidend ist nur, dass dies nicht erst im Streitjahr 1970 erfolgen hätte dürfen. Schließlich ist auch der Beschwerdeeinwand unbegründet, der belangten Behörde hätte es auffallen müssen, dass der Beschwerdeführer mit seinen Einwendungen gegen den Wechselzahlungsauftrag nicht durchgedrungen ist. Dies deswegen, weil das Prozessthema in einem Zivilprozess über Einwendungen gegen einen Wechselzahlungsauftrag mit der für den Beschwerdefall allein maßgebenden Frage, ob ein Bürge damit rechnen muss, in dieser Eigenschaft von Gläubiger belangt zu werden, nichts zu tun hat.

Da sich die Beschwerde somit als unbegründet erweist, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung, mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 19. Dezember 1974, BGBl. Nr. 4/1975.

Wien, am 2. Juni 1976