

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

23.10.1990

**Geschäftszahl**

90/14/0080

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Lebloch, über die Beschwerde der N OHG, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 14. Februar 1990, Zl. B 177-3/89, betreffend Gewerbesteuer sowie Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils für 1981 bis 1985, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen im Betrag von S 2.760,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Strittig ist, ob Belastungen der Gesellschafter der beschwerdeführenden OHG (in der Folge auch: OHG) aus Bürgschaften, für die seit 1981 Rückstellungen in Millionenhöhe gebildet wurden, im Streitzeitraum betriebliche Aufwendungen darstellten. Gegenstand des Unternehmens der OHG ist der Betrieb einer Fleischhauerei, einer Imbißstube und die Durchführung von Vermietungen. Ihre Gesellschafter sind ein Ehepaar. Zum Betriebsvermögen der OHG gehört ein Gebäude. Ein Geschäftslokal in diesem Gebäude vermietete das Gesellschafterehepaar im Jänner 1976, noch vor Errichtung des Gesellschaftsvertrages durch Notariatsakt (24. März 1976) an eine KG um monatlich S 15.000,-. Gesellschafter der KG sind ebenfalls Eheleute, die mit dem Gesellschafterehepaar der OHG verwandt sind (die beiden Ehemänner sind Brüder). Die erwähnten Gesellschafter der KG waren auch Alleingesellschafter einer GmbH. Noch im Jahr 1976, kurz nach Abschluß des Mietvertrages, erhielt die KG einen Bankkredit von S 450.000,- für Geschäftseinrichtung. Die Bürgschaft für den Kredit übernahm neben den beiden Gesellschaftern der KG auch der Mann des Vermiiterehepaares, also einer der Gesellschafter der OHG. In der Folge übernahm dieser noch weitere Bürgschaften für Bankkredite teils der KG, teils der erwähnten GmbH, neben deren Gesellschaftern; für zwei solche Kredite bürgte auch die Gesellschafterin der OHG. Die Kredite beliefen sich schließlich auf mehrere Millionen Schilling. Schriftlich kam ein Zusammenhang der Bürgschaften mit der OHG erst seit der Bildung von Rückstellungen durch diese ab 1981 zum Ausdruck. KG und GmbH wurden in den Jahren 1982/1983 insolvent, die Gesellschafter der OHG wurden aus ihren Bürgschaften in Millionenhöhe in Anspruch genommen.

Im Abgabeverfahren begründete die OHG die Zugehörigkeit der Bürgschaften zu ihrem Betriebsvermögen damit, die KG sei jener Mietinteressent hinsichtlich des Geschäftslokales gewesen, der 1976 den höchsten Mietzins geboten habe. Andere Interessenten hätten nur einen monatlichen Mietzins zwischen S 8.000,- und S 12.000,- bezahlen und ein volladaptiertes Geschäft erhalten wollen (vgl. Seite 3 des Berufungsvorlageantrages vom 8. Mai 1989), während die KG, die einen Teppichhandel betreibt, selbst Investitionen vorgenommen habe (Teppichböden, Installationen, vgl. Seite 3 der Niederschrift über die Berufungsverhandlung). Die Bürgschaften seien gewährt worden, um dieses beste Mietangebot zu gewinnen und zu erhalten. Das Verwandtschaftsverhältnis sei von untergeordneter Bedeutung gewesen. Bei Abgabe der Bürgschaften seien diese von der Bank als Formsache bezeichnet worden.

Die belangte Behörde verneinte die Zugehörigkeit der Bürgschaften zum Betriebsvermögen der OHG. Sie gelangte zur Überzeugung, daß für die Bürgschaftsübernahmen private Motive ausschlaggebend gewesen seien; ohne das Verwandtschaftsverhältnis wären die Bürgschaften nicht erklärlich. Der Mietzins sei nicht außergewöhnlich hoch gewesen. Eine Verpflichtung der KG zum Endausbau des Geschäftslokales sei durch keine Unterlagen belegt. Dieser Endausbau sei im Verwaltungsverfahren weder der Art noch dem Umfang nach

präzisiert worden. Der Behauptung mündlicher Abreden zwischen den nahen Angehörigen könne nicht geglaubt werden. Auch in den Bilanzen der KG schienen Investitionen in das Geschäftslokal nicht auf. Die Bürgschaften in Millionenhöhe stünden in keinem wirtschaftlich zu rechtfertigenden Verhältnis zum Umfang der Geschäftsbeziehungen zu den Bestandnehmern. Es seien auch keine Informationen über die wirtschaftliche Lage und die Entwicklung der KG eingeholt worden; seitens der OHG seien auch nie Ersatzansprüche aus der Inanspruchnahme geltend gemacht und aktiviert worden. Es sei nicht einmal formell ein Bezug der Bürgschaft zur OHG zeitnah hergestellt worden. Die Bürgschaftsurkunden seien nicht namens der OHG gefertigt worden und zwar auch nicht, als die OHG bereits durch Notariatsakt errichtet gewesen sei. Eine Bürgschaftserklärung beider Ehegatten gemeinsam sei überhaupt nur in zwei Fällen (11. August 1977 und 4. Dezember 1978) erfolgt; von den anderen Bürgschaften habe die Gesellschafterin der OHG keine Kenntnis gehabt, obwohl Geschäftsführung und Vertretung bei beiden Gesellschaftern gelegen sei. Die spätere Einordnung der Bürgschaften in die betriebliche Sphäre, zu einem Zeitpunkt, als sich die Verluste bereits abzeichneten, sei steuerlich nicht anzuerkennen. Im Streitzeitraum sei im Privatbereich Vermögen vom Gesellschafter der KG an dessen Bruder, den Gesellschafter der OHG, geflossen (Schenkung einer lastenfren Liegenschaft).

Die beschwerdeführende OHG erachtet sich durch diesen Bescheid in ihrem Recht auf gewinnmindernde Berücksichtigung von in ursächlichem Zusammenhang mit dem Betriebsgeschehen stehenden Bürgschaftsverpflichtungen verletzt. Sie behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Das notwendige Betriebsvermögen umfaßt alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen. Dafür, ob dies der Fall ist, ist im Zweifel die Verkehrsauffassung entscheidend (Schubert - Pokorny - Schuch - Quantschnigg, Einkommensteuer - Handbuch, zweite Auflage, Tz 30 und 37 zu § 4). Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommt nicht in Betracht, was zum notwendigen Privatvermögen gehört. Eine Darlehensforderung ist dann als notwendiges Privatvermögen anzusehen, wenn das Darlehen vom Unternehmer Verwandten überwiegend aus persönlichen (privaten) Gründen gewährt wird (vgl. Erkenntnis vom 20. September 1988, 87/14/0168, ÖStZB 1989,34, und die darin zitierte Vorjudikatur). Gleiche Überlegungen haben für eine Bürgschaftsverpflichtung zu gelten. Darauf, ob das Verhalten einem Fremdvergleich standhält, kommt es nicht an (vgl. das eben zitierte Erkenntnis vom 20. September 1988).

Aufgrund des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes ist von ihr zutreffend unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung der für das notwendige Betriebsvermögen erforderliche Zusammenhang mit dem Betrieb verneint worden. Ein solcher Zusammenhang mit dem Betrieb der OHG wurde bei Abgabe der Bürgschaftserklärungen nicht manifest. Die Betriebsdienlichkeit durfte die belangte Behörde mit Rücksicht auf die Verkehrsauffassung verneinen, weil der Vorteil aus einem monatlich um S 3.000,- höheren Mietzins und aus der Möglichkeit unbestimmter Investitionen in das Geschäftslokal in einem krassen Mißverhältnis zu den mit den Bürgschaften übernommenen Risiken in Millionenhöhe steht, die die Bürgen nach ihrer eigenen Darstellung aufgrund ihrer Uninformiertheit - sie hatten nicht einmal Einsicht in die Bilanzen der Schuldnergesellschaften verlangt - gar nicht abschätzen konnten. Zu Recht hat die belangte Behörde dieses kraß unkaufmännische Verhalten als weiteres Indiz gegen einen Zusammenhang der Bürgschaften mit dem Betrieb der OHG und für ihre Zugehörigkeit zum Privatbereich angesehen.

Die Frage, ob die Bürgschaften überwiegend aus persönlichen (privaten) Gründen abgegeben wurden, ist vorrangig eine solche nach dem Motiv. Ihre Antwort liegt daher auf dem Gebiet der Beweiswürdigung. Der Verwaltungsgerichtshof kann nicht finden, daß die von der belangten Behörde gegebene Antwort auf die Frage den Denkgesetzen oder menschlichem Erfahrungsgut widerspräche. Eine weitergehende Prüfungsbefugnis steht dem Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Beweiswürdigung nicht zu.

Es ist daher nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde die Zugehörigkeit der Bürgschaftsverpflichtungen zum gewillkürten Betriebsvermögen der OHG verneinte.

Zu Unrecht beruft sich die beschwerdeführende OHG auf das hg. Erkenntnis vom 21. Februar 1973, 148/72, VwSlg. 4504 F/1973 = ÖStZB 1973, 204. Der dieser Entscheidung zugrundeliegende Sachverhalt unterscheidet sich nämlich wesentlich von dem des vorliegenden Beschwerdefalles. Damals wurde von einem Architekten und Grundstückshändler Sicherheit im Ausmaß von S 900.000,- für Schulden einer GmbH geleistet, an der er selbst zu 49 % beteiligt war, die von ihm Grundstücke zur Errichtung von Eigentumswohnungen um S 4.713.000,- erworben und ihm Architektenhonorare von S 3.685.471,- bezahlt hatte. Damit lag das betriebliche Interesse an dieser Geschäftsbeziehung klar zutage, wovon im Beschwerdefall keine Rede sein kann.

Die Bilanzen der OHG weisen im Streitzeitraum Rückstellungen für Bürgschaftsverpflichtungen bis zu S 5,8 Mio auf. Wenn in der Beschwerde behauptet wird, die Bürgschaften für die KG hätten hievon nur S 1,75 Mio betragen und nicht S 2,3 Mio, wie von der belangten Behörde angenommen worden sei, so vermöchte dieser Unterschied nichts an dem groben Mißverhältnis zwischen dem durch die Vermietung erwartenden Vorteil (ein monatlich um S 3.000,- höherer Mietzins und unbestimmte Investitionen in das Geschäft, zu deren Leistung

keine rechtliche Verpflichtung bestand) und den durch die Bürgschaften eingegangenen unverhältnismäßigen Risiken zu ändern. Die angebliche Aktenwidrigkeit wäre daher, läge sie vor, unwesentlich.

Der Beschwerdebehauptung, die KG habe bis 20. Mai 1976 einen nicht zur Familie gehörigen Kommanditisten gehabt, ist entgegenzuhalten, daß sich aus der in den Verwaltungsakten liegenden Ablichtung der Kaufvertragsurkunde hinsichtlich der Kommanditanteile (vgl. Punkt IV des Vertrages, OZ 38/1 der Verwaltungsakten) als Zeitpunkt der Übergabe bzw. Übernahme an bzw. durch das oben genannte Gesellschafterehepaar der KG der 30. April 1975 entnehmen läßt. Von der Begünstigung (auch) eines Außenstehenden durch die Bürgschaftsübernahmen ab Jänner 1976 kann daher nicht gesprochen werden.

Die belangte Behörde hat die Kreditaufnahme von S 450.000,- im Jänner 1976 im angefochtenen Bescheid nicht in Zweifel gezogen. Die betreffenden Beschwerdeausführungen gehen daher ins Leere.

Daß die Gesellschafter der OHG auf eine korrekte Beratung durch die Hausbank vertrauen durften, ist eine gemäß § 41 VwGG unzulässige und daher unbeachtliche Neuerung. Im Verwaltungsverfahren wurde lediglich behauptet, die Unterschrift sei von der Hausbank als reine "Formsache" bezeichnet worden (vgl. Seite 3 des Berufungsvorlageantrages). Eine nachprüfbare Behauptung, die Bürgen seien vor ihrer Bürgschaftsleistung an die Hausbank um eine Bonitätsauskunft bezüglich der Kreditnehmer herangetreten und über die Bonität mit einem bestimmten Inhalt aufgeklärt worden, sodaß überhaupt eine entsprechende Information durch diese Bank vorhanden gewesen wäre, auf deren Korrektheit hätte vertraut werden können, wurde im Verwaltungsverfahren von der beschwerdeführenden OHG nie aufgestellt. Der Vorwurf der Verletzung von Verfahrensvorschriften ist daher unberechtigt.

Nicht die belangte Behörde übersieht im Hinblick auf den Zwangsausgleich § 156 KO, sondern die beschwerdeführende OHG übersieht die §§ 1359, 896 ABGB, aufgrund der die in Anspruch genommenen Bürgen (Gesellschafter der OHG) von den Mitbürgen (Gesellschafter der KG) entsprechende Beteiligung an der Belastung verlangen können. Daß eine solche erfolgt sei, wurde nie behauptet. Im übrigen räumt die Beschwerde selbst ein, daß ein Regreß im Ausmaß der Zwangsausgleichsquote zulässig gewesen wäre, ohne jedoch zu behaupten, daß von dieser Forderung Gebrauch gemacht, und daß sie aktiviert worden wäre ("die OHG hatte daher rechtlich gesehen gar keine Möglichkeit solche von der Berufungsbehörde angesprochene Regreßforderungen darüberhinaus" - nämlich über die 20 % Mindestquote hinaus - "zu stellen"). Für die von der belangten Behörde gezogenen Schlußfolgerungen ist es aber belanglos, in welchem Ausmaß Regreß zulässig gewesen wäre. Die Berücksichtigung des Umstandes unterbliebener Wahrnehmung von Ersatzansprüchen erfolgt durch die belangte Behörde daher zu Recht.

Was die im angefochtenen Bescheid erwähnte Liegenschaftsschenkung anlangt, so sucht die Beschwerde die Vermögensverschiebung durch neues Vorbringen in Abrede zu stellen, das jedoch ebenfalls gemäß § 41 VwGG unbeachtlich ist. Abgesehen davon stellt die Feststellung über die Schenkung keinen tragenden Begründungsteil des angefochtenen Bescheides dar (arg.: "Im übrigen ... - was das Bild ... abrundet"), weil bereits die übrigen Argumente der belangten Behörde zur Verneinung der Zugehörigkeit der Bürgschaftsverpflichtungen zum Betriebsvermögen der OHG ausreichen.

Die Ansicht der beschwerdeführenden OHG, es könne rückblickend betrachtet keine sinnvolle Wertrelation zwischen dem Umfang der übernommenen Bürgschaftsverpflichtungen und dem allenfalls erzielbaren Vorteil über den Bestandzins hergestellt werden, weil es für eine Bürgschaftsübernahme typisch sei, daß das Risiko nicht abgeschätzt werden könne, ist unrichtig. Mit der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft muß der Bürge grundsätzlich immer rechnen. Zur Abschätzung der Höhe des Risikos wird sich aber jedenfalls derjenige, der sich aus betrieblichen Gründen verbürgt, schon aus Rentabilitätsüberlegungen bemühen, durch Ausschöpfung aller Möglichkeiten gezielter Information Klarheit über die Höhe der Risiken und damit die Wahrscheinlichkeit seinerzeitiger Inanspruchnahme zu gewinnen. Gerade dies ist hier aber nicht geschehen, weshalb die belangte Behörde die Unverhältnismäßigkeit der durch die Bürgschaften übernommenen Risiken zu dem Vorteil höheren Bestandzinses zu Recht als Argument gegen den Zusammenhang der Bürgschaftsverpflichtungen mit dem Betrieb der OHG ins Treffen geführt hat. Diese Unverhältnismäßigkeit schloß nämlich Zweckdienlichkeit für den Betrieb der OHG aus; das Verhalten der Gesellschafter der OHG bei Übernahme der Bürgschaft entsprach nicht dem von Unternehmern, die ihre Tätigkeit im betrieblichen Zusammenhang entfalten.

Dem angefochtenen Bescheid haftet daher im Rahmen des Beschwerdepunktes Rechtswidrigkeit nicht an. Die Beschwerde mußte deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abgewiesen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz 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.