

# TE Vwgh Erkenntnis 1999/9/30 97/15/0101

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 30.09.1999

## Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

ABGB §1346;

BAO §21 Abs1;

BAO §22;

BAO §23;

EStG 1972 §4 Abs4 impl;

EStG 1988 §4 Abs4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Valenta, über die Beschwerde des M D, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 8. April 1997, Zl. 2989-6/96, betreffend Einkommensteuer 1991, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der angefochtene Bescheid ist im fortgesetzten Verfahren nach dem aufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. März 1996, 95/15/0092, auf welches zur weiteren Sachverhaltsdarstellung verwiesen ist, ergangen.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird im Wesentlichen ausgeführt:

Der Beschwerdeführer sei Rechtsanwalt. Die (im Möbelhandel tätige) K-GmbH habe ihn mit Vereinbarung vom 8. November 1990 als Syndikus beauftragt. Im Gegenzug habe sich der Beschwerdeführer zur Übernahme einer Bürgschaft in Höhe von 3 Mio. S für Verbindlichkeiten der GmbH verpflichtet. Unter einem habe er 20 % der

Stammanteile an der GmbH übernommen. Im Juli 1991 sei über das Vermögen der GmbH der Konkurs eröffnet worden.

Der Bescheid, mit welchem die belangte Behörde im Instanzenzug die "Betriebsausgabeneigenschaft der Rückstellung" für die Bürgschaft nicht anerkannt hatte, sei mit dem hg. Erkenntnis 95/15/0092 aufgehoben worden. Der Verwaltungsgerichtshof habe ausgesprochen, mit Rücksicht auf die besondere Vertragsgestaltung stehe die enge Verknüpfung der Erlangung eines Mandates als Syndikus gegenüber der Übernahme eines Geschäftsanteiles im Vordergrund. Der Beschwerdeführer habe die Position als Syndikus nur auf Grund der Übernahme der Bürgschaftsverpflichtung gewinnen können. Es dürfe aber - so der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis weiter - nicht außer Acht gelassen werden, dass die getroffene Vereinbarung auch eine Beteiligung des Beschwerdeführers an der GmbH vorgesehen habe, deren Syndikus er werden sollte. Die Vereinbarung müsse daher insbesondere einem Fremdvergleich unterzogen werden. Es wäre daher Aufgabe der belangten Behörde gewesen zu prüfen, ob die Verknüpfung von Bürgschaftsübernahmen durch Rechtsanwälte mit der Erlangung der Syndikusposition auch dann der allgemein geübten Praxis entspreche, wenn man von einer gesellschaftlichen Verflechtung des Rechtsanwaltes absehe.

Die belangte Behörde habe im fortgesetzten Verfahren Erhebungen bei den in den Bundesländern eingerichteten Rechtsanwaltskammern gepflogen und sich bei den anderen Finanzlandesdirektionen über deren Erfahrungswerte erkundigt. Den anderen Finanzlandesdirektionen seien gleich gelagerte Fallkonstellationen nicht bekannt gewesen. Im Bereich der Finanzlandesdirektion für Salzburg sei allerdings ein Fall bekannt gewesen, in welchem ein Rechtsanwalt die Bürgschaft für eine GmbH übernommen habe. Die Vorarlberger Rechtsanwaltskammer habe mitgeteilt, die in Rede stehende Vereinbarung sei nicht als unüblich anzusehen, aus Gründen des Datenschutzes dürfe sie jedoch Kammermitglieder, die Syndikuspositionen in Verbindung mit Bürgschaftserklärungen erlangt hätten, nicht bekannt geben. Nach den Mitteilungen der Rechtsanwaltskammern für Wien, Niederösterreich, Oberösterreich, Salzburg, Kärnten und Tirol seien keine Fälle bekannt, in welchen vergleichbare Vereinbarungen getroffen worden wären. Den Kammermitgliedern seien jedoch diesbezüglich keine Meldepflichten auferlegt. Die Rechtsanwaltskammern für Wien und für Salzburg hätten mitgeteilt, dass für ihren Bereich die Üblichkeit der Verknüpfung von Syndikustätigkeit und Bürgschaftsübernahme zu verneinen sei. Alle Ermittlungsergebnisse seien dem Beschwerdeführer vorgehalten worden. Er habe mitgeteilt, dass die Verknüpfung von Bürgschaftsübernahmen von Rechtsanwälten mit der Erlangung von Syndikuspositionen auch dann der herrschenden Praxis entspreche, wenn der Anwalt nicht an der Kapitalgesellschaft beteiligt sei.

Der Fremdvergleich sei ein Gradmesser dafür, ob bei einer bestimmten Leistungsbeziehung die Marktkräfte oder andere (private) Umstände eine Rolle gespielt hätten. Nach Auskunft des Innungsmeisters (Gremialvorstehers) für den Bereich der Möbelhandelsbranche, deren Struktur zu einem erheblichen Teil aus Kapitalgesellschaften bestehe, sei die Beauftragung eines Rechtsanwaltes mit anwaltlichen Aufgaben über einen Syndikusvertrag nicht üblich. Diese Aussage verdeutliche nach Ansicht der belangten Behörde, dass Rechtsanwälte üblicherweise nicht über Syndikusverträge, sondern einzelvertraglich beauftragt würden.

Die österreichweit über die Finanzlandesdirektionen und die Rechtsanwaltskammern erhobenen Informationen über die Üblichkeit des Abschlusses von Syndikusverträgen in Verbindung mit der Übernahme von Bürgschaften habe ergeben, dass kein Fall in der hier relevanten Konstellation bekannt sei. Das Schreiben der Vorarlberger Rechtsanwaltskammer führe aus, dass die geschlossene Vereinbarung keineswegs als unüblich anzusehen sei; da aber Exklusivvereinbarungen (wie im gegenständlichen Fall) zwischen Klient und Rechtsanwalt nicht an der Tagesordnung seien, zumal sich Klienten in der Regel nicht exklusiv an einen Anwalt binden wollten, sei die Frage nach der allgemein zwischen Klienten und Anwälten geübten Praxis nicht richtig gestellt. Die belangte Behörde übersehe nicht, dass den Rechtsanwälten keine Mitteilungspflicht gegenüber ihren Interessenvertretungen hinsichtlich der in Rede stehenden Vereinbarungen auferlegt sei. Es sei aber festzuhalten, dass den übrigen befragten Rechtsanwaltskammern - es könne angenommen werden, dass die Vertretung der Mitglieder repräsentativ erfolge - keine vergleichbaren Fallkonstellationen zur Kenntnis gelangt seien. Zwei Kammervvertretungen hätten überdies die Üblichkeit einer solchen Vereinbarung in Frage gestellt. Auch von der Vorarlberger Rechtsanwaltskammer werde nicht behauptet, dass die Verknüpfung der Bürgschaftsübernahme mit der Erlangung der Syndikusposition der allgemein zwischen Klienten und Anwälten geübten Praxis entspreche. Diese Kammer bringe vielmehr vor, dass derartige Abmachungen nicht an der Tagesordnung seien. Fälle einer Verbindung von einem Syndikusvertrag mit einer Bürgschaft hätten auch in anderen

Finanzlandesdirektionen nicht festgestellt werden können. Die belangte Behörde gelangte zu der Ansicht, dass die Übernahme einer Bürgschaft in Verbindung mit der Erlangung der Syndikusposition nicht der allgemein geübten Praxis entspreche, und zwar auch nicht unter den im gegenständlichen Fall gegebenen Konstellationen. Wäre der Beschwerdeführer nicht Gesellschafter der K-GmbH gewesen, hätte er sich, insbesondere im Hinblick auf die zu erwartenden Vorteile (Honorare von mindestens 360.000 S jährlich) und die Nachteile (Bürgschaftsverpflichtung von 3 Mio. S), nicht auf dieses riskante Vertragsverhältnis eingelassen. Der Einwand des Beschwerdeführers, die Finanzverwaltung erlange erst dann von einer Bürgschaft Kenntnis, wenn sie schlagend geworden sei, sei in der Regel zutreffend. Es sei aber zu bedenken, dass Bürgschaften in erster Linie gegenüber kapitalschwachen Gesellschaften eingegangen würden; spätestens mit der Eröffnung des Konkurs- oder Ausgleichsverfahrens werde die Bürgschaftsverpflichtung schlagend. Dann erlange die Finanzverwaltung Kenntnis über die Bürgschaft. Wenn einige Rechtsanwaltskammern in ihren Stellungnahmen darauf hingewiesen hätten, dass die in Rede stehende Syndikusvereinbarung mit Bürgschaftsübernahme nicht gegen Standesrichtlinien verstoße, und wenn die Rechtsanwaltskammer für Oberösterreich den Abschluss von Syndikusverträgen mit wechselseitigen Rechten und Pflichten als üblich bezeichnet habe, dann ergebe sich daraus nicht, dass Bürgschaftsübernahmen durch Rechtsanwälte allgemein mit der Erlangung von Syndikuspositionen verknüpft würden. Nach Ansicht der belangten Behörde entspreche der vom Beschwerdeführer geschlossene Vertrag sohin Fremdvergleichsgrundsätzen nicht. Es entspreche - sehe man von einer Beteiligung des Rechtsanwaltes als Gesellschafter ab - zweifellos nicht der zwischen Klienten und Rechtsanwälten geübten Praxis, dass Bürgschaftsübernahmen durch Rechtsanwälte mit der Erlangung von Syndikuspositionen verknüpft werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Im Erkenntnis 95/15/0092 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, der Inhalt der Vereinbarung vom 8. November 1990 spreche für den primären Konnex der Bürgschaftsübernahme mit der Beauftragung des Beschwerdeführers als Syndikus der K-GmbH. Aus dieser besonderen Vertragsgestaltung ergebe sich, dass die Verknüpfung der Erlangung des Mandates als Syndikus gegenüber der Übernahme eines Geschäftsanteiles im Vordergrund stehe. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer eine Beteiligung an der K-GmbH übernommen habe, dürfe aber nicht außer Acht gelassen werden. Die belangte Behörde hätte daher einen Fremdvergleich anstellen müssen. Es wäre ihre Aufgabe gewesen, die Frage in ihre Ermittlungen und Beurteilung einzubeziehen, ob die Verknüpfung von Bürgschaftsübernahmen durch Rechtsanwälte mit der Erlangung von Syndikuspositionen auch dann der allgemein zwischen Klienten und Anwälten geübten Praxis entspreche, wenn eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung des Rechtsanwaltes an der Kapitalgesellschaft, für welche die Bürgschaft übernommen werde, nicht gegeben sei.

Die belangte Behörde hat im fortgesetzten Verfahren Ermittlungen über die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis angestellt und ist zu dem Ergebnis gelangt, eine derartige Bürgschaftsübernahme entspreche nicht der Praxis, die unter zueinander fremden Personen gepflogen werde, die Bürgschaftsübernahme sei auf die Gesellschafterstellung des Beschwerdeführers bei der K-GmbH zurückzuführen.

In der Beschwerde wird zunächst vorgebracht, der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis 95/ 15/0092 bereits entschieden, dass aufgrund der detaillierten Vereinbarung vom 8. November 1990 die Problematik des gegenständlichen Rechtsstreites als geklärt anzusehen sei und in Anbetracht des im Vordergrund stehenden Zusammenhanges zwischen der Bürgschaftsübernahme und der Erlangung des Mandates als Syndikus die Bürgschaftsaufwendungen als Betriebsausgaben anerkannt werden müssten. "Sohin ist die Prüfung der Frage, ob der Beschwerdeführer die Bürgschaftsverpflichtung auch übernommen hätte, wenn er nicht gleichzeitig Inhaber von Geschäftsanteilen der (K-GmbH) gewesen wäre, durch das vorzitierte Erkenntnis des VwGH hinfällig."

Mit diesem Vorbringen verkennt der Beschwerdeführer, dass der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis (zusätzliche) Ermittlungen betreffend der Fremdüblichkeit der Vereinbarung für erforderlich gehalten hat. Im Erkenntnis ist zwar zum Ausdruck gebracht, dass der Inhalt der Vereinbarung für den primären Konnex zwischen Bürgschaftsübernahme und Übernahme des Mandates als Syndikus spricht. Letztlich kann aber bei der gegebenen Konstellation nur der Fremdvergleich aufzeigen, ob die Bürgschaft in Ausübung des Berufes als Rechtsanwalt oder in der Stellung als Gesellschafter der K-GmbH übernommen worden ist.

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, Fremdvergleiche könnten im Hinblick auf historische Sachverhalte uU gar

nicht angestellt werden, weil das Verhalten eines Steuerpflichtigen zum ersten Mal gesetzt worden sein könne, ist entgegenzuhalten, dass es der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis 95/15/0092 für entscheidungserheblich angesehen hat, ob die Verknüpfung von Bürgschaftsübernahmen durch Rechtsanwälte mit der Erlangung von Syndikuspositionen der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis entspreche. Von dieser Rechtsansicht vermag der Verwaltungsgerichtshof schon im Hinblick auf die Vorschrift des § 63 Abs. 1 VwGG nicht abzugehen.

Gegen den von der belangten Behörde tatsächlich angestellten Fremdvergleich bringt der Beschwerdeführer vor, maßgeblich für die Beurteilung fremdüblichen Verhaltens könne nur die Stellungnahme der für ihn zuständigen Vorarlberger Rechtsanwaltskammer sein, welche die Vereinbarung vom 8. November 1990 nicht als unüblich angesehen habe. Die Einschaltung sämtlicher Rechtsanwaltskammern der Bundesländer gehe weit über die Ermittlungspflicht der belangten Behörde hinaus. Zudem habe die belangte Behörde die Stellungnahmen der anderen Rechtsanwaltskammern einseitig dargestellt. Die Oberösterreichische Kammer habe den Abschluss von Syndikusverträgen mit wechselseitigen Rechten und Pflichten als üblich erachtet. Die weiteren Rechtsanwaltskammern hätten im Wesentlichen darauf verwiesen, dass ihnen aufgrund mangelnder Meldepflicht diesbezüglicher Verträge keine Syndikusvereinbarungen bekannt seien. Ganz allgemein hätten die Kammern vorgebracht, solche Vereinbarungen wären nicht standeswidrig. Den Finanzämtern würden Bürgschaften nur bekannt, wenn sie nach dem Schlagendwerden steuerlich geltend gemacht würden. Aus den einer Reihe von Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes zugrundeliegenden Sachverhalten ergebe sich aber, dass Freiberufler Bürgschaften für Klienten übernommen hätten. Im Rahmen der Erhebungen der belangten Behörde habe auch das Finanzamt Salzburg-Stadt auf einen solchen Fall hingewiesen.

Die Beweiswürdigung unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle insoweit, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. März 1998, 96/15/0005). Das Beschwerdevorbringen zeigt nicht auf, dass die Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde zur Frage der Fremdüblichkeit diesen Anforderungen an die Beweiswürdigung nicht entsprechen würden. Auch aus der Stellungnahme der Vorarlberger Rechtsanwaltskammer ergibt sich zumindest, dass Vereinbarungen wie jene vom 8. November 1990 "nicht an der Tagesordnung" seien. Die belangte Behörde hat aber ihre Beweiswürdigung nicht nur auf das Antwortschreiben einer einzigen Rechtsanwaltskammer, sondern auf alle ihr vorliegenden Antwortschreiben gestützt. Diese Vorgangsweise ist zutreffend, zumal kein Hinweis darauf vorliegt, dass sich zur Frage der Übernahme von Bürgschaften eine länderweise unterschiedliche Praxis entwickelt hat. Die belangte Behörde konnte weiters davon ausgehen, dass in den maßgeblichen Gremien der Rechtsanwaltskammern insoweit in "repräsentativer" Weise Rechtsanwälte vertreten sind, dass diesen aufgrund ihrer Berufserfahrung die bei Rechtsanwälten üblichen Gepflogenheiten bekannt sind, und zwar auch dann, wenn über solche Gepflogenheiten keine Meldepflicht an die Kammer besteht. Bei einer Gesamtbetrachtung der eingegangenen Stellungnahmen kann der Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie die Fremdüblichkeit der Verknüpfung von Bürgschaftsübernahmen mit der Erlangung von Mandaten als Syndikus verneint hat. Dem steht nicht entgegen, wenn die Oberösterreichische Rechtsanwaltskammer darauf verwiesen hat, dass Syndikusverträge ganz allgemein mit wechselseitigen Rechten und Pflichten verbunden seien, oder wenn die in Rede stehende Vereinbarung als nicht standeswidrig eingestuft worden ist. Mit dem Vorbringen, den Finanzämtern würden Bürgschaften erst mit dem Schlagendwerden bekannt, wird die Fremdüblichkeit der Verbindung von Bürgschaften mit Syndikusverträgen nicht dargetan. Soweit der Beschwerdeführer darauf verweist, aus den mehreren Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes zugrundeliegenden Sachverhalten und einem Fall beim Finanzamt Salzburg-Stadt ergebe sich, dass Rechtsanwälte für ihre Klienten Bürgschaften übernommen hätten, ist dem entgegenzuhalten, dass solche Bürgschaftsübernahmen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht in Ausübung des Berufes erfolgten (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Jänner 1998, 95/13/0260). Die Besonderheit des gegenständlichen Falles liegt aber darin, dass die Übernahme einer Bürgschaft möglicherweise geeignet war, einen Klienten zu gewinnen und dauerhaft zu halten.

Die belangte Behörde stellt im angefochtenen Bescheid auch eine zweite Art von Fremdvergleich an. Sie hat durch Anfragen beim "Innungsmeister für den Bereich des Möbelhandwerks" und bei der "Gremialvorsteherin der Möbelhandelsbranche" die Auskunft erhalten, in ihrem Erfahrungsbereich sei der Abschluss von Syndikusverträgen

nicht üblich. Sie hat daraus geschlossen, Rechtsanwälte würden üblicherweise nicht mit Syndikusverträgen, sondern mit Einzelverträgen beigezogen, die K-GmbH habe mit der Honorarverpflichtung aus dem Syndikusvertrag einen kostenintensiven Nachteil gegenüber der Konkurrenz.

In der Beschwerde wird vorgebracht, die Aussagen der Wirtschaftskammerfunktionäre seien dem Beschwerdeführer nicht vorgehalten worden. Sie seien aufgrund ihrer eingeschränkten Erfahrungswerte nicht zu einer objektiven Beurteilung befähigt. Der Beschwerdeführer hätte als Syndikus jederzeit für die K-GmbH zur Verfügung zu stehen, sodass für den "kostenintensiven Nachteil ... jedwede Beweisergebnisse" fehlten. Der Verwaltungsgerichtshof braucht auf dieses Vorbringen nicht einzugehen, weil es im gegenständlichen Fall nicht entscheidend auf die Fremdüblichkeit von Syndikusverträgen (in bestimmten Branchen und Bereichen) als solche ankommt. Aus dem Fehlen der Fremdüblichkeit der Verknüpfung von Bürgschaften mit Syndikusverträgen ergibt sich für den Beschwerdefall bereits, dass der Beschwerdeführer durch die Nichtanerkennung der Rückstellung mit dem angefochtenen Bescheid nicht in seinen Rechten verletzt ist.

Der Beschwerdeführer bringt auch vor, er habe einen großen Teil seines Umsatzes als Rechtsanwalt mit der K-GmbH erzielt - nach der Aktenlage, I-39 ff, ist allerdings das Honorar als Syndikus niemals bezahlt und zusammen mit offenen, nach dem RATG abgerechneten Honoraren im Konkurs der K-GmbH als Konkursforderung geltend gemacht worden -, bei Eingehen der Bürgschaft damit rechnen können, dass diese nicht schlagend werde und überdies quotenmäßig mehr an Bürgschaftsverpflichtung übernommen, als dies seiner bloß 20%igen Beteiligung an der K-GmbH entsprochen hätte. Auch bei Berücksichtigung dieser Umstände ist es im Hinblick auf die oben stehenden Ausführungen zum Fremdvergleich nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde das Eingehen der Bürgschaft als durch die Gesellschafterstellung veranlasst angesehen hat.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 30. September 1999

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1999:1997150101.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

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

© 2024 JUSLINE

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

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