jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2005/7/26 2002/14/0039

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.07.2005

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
21/01 Handelsrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
37/01 Geldrecht Währungsrecht;
37/02 Kreditwesen;

Norm

BWG 1993 §56 ;
EStG 1988 §6 Z1;
EStG 1988 §6 Z2 lita;
EStG 1988 §6 Z2;
EStG 1988 §6;
HGB §203 Abs2;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Siegl, über die Beschwerde der Sparkasse K in K, vertreten durch die Exinger GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1010 Wien, Friedrichstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 4. Dezember 2001, GZ. RV 687/1-T7/01, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die beschwerdeführende Sparkasse hat in den Jahren 1994 bis 1997 festverzinsliche Wertpapiere "überpari" am Sekundärmarkt angeschafft und den Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Nennwert gemäß § 56 Abs. 2 BWG 1993 iVm § 5 EStG 1988 handels- und steuerrechtlich (im Jahr der Anschaffung) als Aufwand geltend gemacht.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung vertraten die Prüfer demgegenüber die Ansicht, dass bei der

Bewertung von Forderungen steuerrechtliche Bestimmungen dem handelsrechtlichen Abschreibungswahlrecht entgegenstünden. Gemäß § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 sei nicht abnutzbares Anlagevermögen zwingend mit den Anschaffungskosten, gegebenenfalls mit dem niedrigeren Teilwert, anzusetzen.

Bedingt durch die unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe ergäben sich Gewinnerhöhungen von rund 2 Mio. S (1994), rund 6,1 Mio. S (1995), rund 5,3 Mio. S (1996) und rund 8,3 Mio. S (1997).

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht der Prüfer an und erließ entsprechend geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1997.

Ihre dagegen erhobene Berufung begründete die Beschwerdeführerin im Wesentlichen mit dem Vorbringen, dass die in § 56 Abs. 2 und 3 BWG 1993 normierten Bewertungswahlrechte für Schuldverschreibungen und festverzinsliche Wertpapiere aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz auch steuerlich anzuerkennen seien, weil diesen handelsrechtlichen Wahlrechten keine zwingende steuerliche Norm entgegenstehe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach teilweiser Wiedergabe der Bestimmungen der §§ 5 Abs. 1 und 6 EStG 1988 sowie des § 56 Abs. 1 bis 3 BWG 1993 und des § 203 Abs. 2 HGB wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass aus der angeführten handelsrechtlichen Definition der "Anschaffungskosten" nicht abgeleitet werden könne, dass die Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes "Forderungspapier" in Anschaffungskosten der Anleihe (Nennwert) und Anschaffungskosten des Abgrenzungspostens (Unterschiedsbetrag zwischen Anschaffungswert und Nennwert) aufzuteilen seien. Auch die Bestimmung des § 56 Abs. 2 BWG könne nicht als Modifikation des Begriffes der Anschaffungskosten interpretiert werden. Steuerlich sei zudem zu beachten, dass der Zweck des Anschaffungskostenprinzips darin bestehe, die Erfolgsneutralität des Beschaffungsvorganges zu gewährleisten. Forderungen seien mit den Anschaffungskosten anzusetzen, was nur in der Regel - und nicht wie von der Beschwerdeführerin vertreten stets - der Nennbetrag der Forderung sei. Entscheidend sei, welche Funktion Zu- und Abschlägen auf den Nennwert im konkreten Fall zukomme. Würden Zu- und Abschläge bereits bei der Begründung von Forderungen oder Verbindlichkeiten vereinbart, so werde dies eine regulierende Wirkung auf den Zinsertrag haben. Im Sinne einer periodengerechten Gewinnermittlung seien in einem solchen Fall die vereinbarten Zu- und Abschläge in der Regel abzugrenzen und auf die Laufzeit zu verteilen.

Werde hingegen ein "pari" begebenes Wertpapier zu einem "Überparipreis" erworben, handle es sich beim "Überparibetrag" um einen "echten Bestandteil des Kaufpreises" des Papiers. Die Bewertung habe in einem solchen Fall zwingend nach § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 mit den Anschaffungskosten zu erfolgen. Im Falle eines niedrigeren Teilwertes sei bei einer Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 ebenso zwingend der niedrigere Teilwert anzusetzen.

Anders als die Beschwerdeführerin meine, sei der gegenständliche Sachverhalt nicht vergleichbar jenem, der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Dezember 1985, 85/14/0078, zu Grunde gelegen sei. Im damaligen Beschwerdefall hätte eine Hypothekenbank einigen Abnehmern bei der Ausgabe von Pfandbriefen und Kommunalschuldverschreibungen günstigere Konditionen als sonst üblich eingeräumt. Die Abnehmer hätten der Bank einen geringeren als den ihnen geschuldeten Betrag zur Verfügung gestellt. In diesem Fall habe der Verwaltungsgerichtshof das Beschwerdevorbringen geteilt, wonach der Unterschiedsbetrag seinem Wesen nach ein Abgeld (Disagio) sei. Den Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens hielt der Verwaltungsgerichtshof deshalb nicht für zwingend geboten, weil das Hypothekenbankengesetz nur ein Aktivierungswahlrecht für vier Fünftel des Unterschiedsbetrages vorsah und auch die sofortige volle Geltendmachung des Abgeldes als Aufwand den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprach. Mit diesem Erkenntnis habe der Gerichtshof nach Ansicht der belangten Behörde aber keineswegs zum Ausdruck gebracht, dass die Bilanzierung von Auf- und Abschlägen beim Erwerb von Forderungen und Verbindlichkeiten steuerlich generell nicht geregelt sei und deshalb diesbezügliche handelsrechtliche Wahlrechte steuerlich stets beachtlich wären.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Die Beschwerdeführerin ermittelt den Gewinn nach§ 5 Abs. 1 EStG 1988. Dabei sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, soweit nicht zwingende Vorschriften des Einkommensteuergesetzes abweichende Regelungen treffen.

Gemäß § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 sind die nicht der Abnutzung unterliegenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens stimmen darin überein, dass für die Bewertung der gegenständlichen Wertpapiere die Bestimmung des § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 heranzuziehen ist. Streitgegenständlich ist lediglich die Auslegung des Begriffes der "Anschaffungskosten".

Während die belangte Behörde den Begriff der Anschaffungskosten mit dem Anschaffungspreis der Wertpapiere gleichsetzt, vertritt die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung beim Erwerb von Anleihen "überpari" sowohl im Zuge der Emission als auch bei Sekundärmarkterwerb der Anschaffungspreis in die "Anschaffungskosten der Anleihe" (Nennwert) sowie in die "Anschaffungskosten des Abgrenzungspostens" (Unterschiedsbetrag zwischen Anschaffungspreis und Nennwert) aufzuteilen sei. Für den Nennwert gebe es keinen Grund zur Teilwertabschreibung, sodass dieser steuerrechtlich beizubehalten sei. Der Unterschiedsbetrag könne nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, wie sie in § 56 Abs. 2 Bankwesengesetz kodifiziert worden seien, sofort abgeschrieben werden. Hinsichtlich des Unterschiedsbetrages liege kein Wirtschaftsgut vor. Steuerrechtlich gebe es für die Behandlung des Unterschiedsbetrages keine Sonderbestimmungen, sodass die handelsrechtliche Behandlung auch steuerlich maßgeblich sei.

Der Ansatz von Anschaffungskosten nach § 6 Z. 1 und Z. 2 EStG 1988 hält den Anschaffungsvorgang erfolgsneutral. Zu den Anschaffungskosten gehören daher Kosten, die dem Anschaffungsvorgang dienen (vgl. Mayr, Gewinnrealisierung, 142; Zorn, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, RdW 2001, 580). Als Anschaffungskosten gelten somit die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. November 1994, 91/13/0111).

Es besteht kein Zweifel, dass beim Erwerb von Forderungswertpapieren zu leistende Aufschläge auf den Tilgungsbetrag (Nennwert) Teil der Anschaffungskosten des Wertpapiers sind. Die Beschwerdeführerin stützt ihre gegenteilige Ansicht demgegenüber auf die speziell für Sparkassen (und andere Kreditinstitute) geltende Bestimmung des § 56 Bankwesengesetz.

Diese lautet auszugsweise:

"(1) Schuldverschreibungen und andere festverzinsliche Wertpapiere, die die Eigenschaft von Finanzanlagen haben, sind wie Anlagevermögen zu bilanzieren.

(2) Sind die Anschaffungskosten dieser Wertpapiere höher als der Rückzahlungsbetrag, so ist der Unterschiedsbetrag als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu verbuchen. Der Unterschiedsbetrag kann auch zeitanteilig abgeschrieben werden. Dieser ist jedoch gesondert in der Bilanz oder im Anhang auszuweisen.

(3) Sind die Anschaffungskosten dieser Wertpapiere niedriger als der Rückzahlungsbetrag, so darf der Unterschiedsbetrag zeitanteilig über die gesamte Restlaufzeit bis zur Rückzahlung als Ertrag verbucht werden. Dieser ist jedoch gesondert in der Bilanz oder im Anhang auszuweisen."

Die Bestimmung des § 56 Bankwesengesetz ordnet für den Fall, dass die Anschaffungskosten vom Rückzahlungsbetrag abweichen, einen getrennten Ausweis des Rückzahlungsbetrages einerseits und des Unterschiedsbetrages andererseits an. Die Bestimmung stellt sich damit - wie auch aus der Bezeichnung des entsprechenden Gesetzesabschnittes hervorgeht - als "Bewertungsregel" dar. Der Maßgeblichkeit dieser speziellen Bewertungsregel des Handelsrechts für das Steuerrecht steht allerdings die zwingende Bewertungsregel des schon angeführten § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 entgegen.

Dem Umstand, dass sich der Kurswert festverzinslicher Wertpapiere in Abhängigkeit sowohl vom aktuellen Zinsniveau wie auch von der Restlaufzeit entwickelt und sich gegen Ende der Laufzeit dem Rückzahlungsbetrag (Nennwert) des Wertpapiers annähern wird, ist nach § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 durch entsprechende Bewertung zum (niedrigeren) Teilwert Rechnung zu tragen. Durch diese Bewertung ergibt sich eine Gewinnminderung für jenes Wirtschaftsjahr, in dem die Wertminderung tatsächlich eingetreten ist und damit eine der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gerecht werdende Besteuerung.

Dass die Beschwerdeführerin einen niedrigeren Teilwert der gegenständlichen Wertpapiere zu einem der

streitgegenständlichen Bilanzstichtage nachgewiesen hätte und der angefochtene Bescheid daher aus diesem Grund rechtswidrig wäre, behauptet die Beschwerde nicht. Die sich ausschließlich mit handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätzen von Forderungen und Verbindlichkeiten auseinandersetzenden Beschwerdeausführungen vermögen der Beschwerde aber wie ausgeführt nicht zum Erfolg zu verhelfen.

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

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 26. Juli 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2002140039.X00

Im RIS seit

01.09.2005

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at