

TE Vwgh Erkenntnis 2001/1/31 97/13/0214

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.01.2001

Index

21/01 Handelsrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

33 Bewertungsrecht;

Norm

BewG 1955 §12;

EStG 1972 §6 Z1;

GewStG §7 Z1;

GewStG §7 Z8;

HGB §203 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der Ö AG in W, vertreten durch Dr. Paul Doralt, Dr. Wilfried Seist und Dr. Peter Csoklich, Rechtsanwälte in Wien IX, Währinger Straße 2-4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IIIA) vom 11. August 1997, Zlen. 11-89/2123/03, 11-89/2123/1/03, 11- 89/2123/2/03 und 11-89/2123/3/03, betreffend Gewerbesteuer 1984 bis 1988, Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1985, 1. Jänner 1988 und 1. Jänner 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1985, zum 1. Jänner 1988 und zum 1. Jänner 1989 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im Übrigen, betreffend Gewerbesteuer 1984 bis 1988, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 15.000 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um ein in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft betriebenes Elektrizitätsversorgungsunternehmen. In einer "berichtigten" Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1985 vom 27. Mai 1986 beantragte die Beschwerdeführerin, von den in der Bilanz

zum 31. Dezember 1984 angesetzten Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe von rund 231 Mio. S Beträge für Disagio in Höhe von 30,321.038 S und für "Kursdifferenzen und sonstige Begebungskosten" in Höhe von 188,108.572 S bei der Ermittlung des Einheitswertes zum 1. Jänner 1985 außer Ansatz zu lassen.

Eine gegen den Bescheid über den Einheitswert des Betriebsvermögens ab dem 1. Jänner 1985 vom 12. April 1989 eingebrachte Berufung vom 26. April 1989 richtete sich gegen die Berücksichtigung der Beträge für Disagio und Agio als Besitzposten. Es wurde beantragt, den Einheitswert zum 1. Jänner 1985 aus diesem Grund um insgesamt 31,122.092 S vermindert festzusetzen. Zur Begründung machte die Berufung geltend, bei der Aufnahme einer Anleihe oder eines Darlehens werde häufig ein Abgeld (Disagio) vereinbart, sodass dem Schuldner nur der um das Abgeld verminderte Betrag ausgezahlt werde. Der Schuldner (Emittent) sei jedoch verpflichtet, die Anleihe bzw. das Darlehen in voller Höhe zurückzuzahlen. Wirtschaftlich gesehen liege eine zusätzliche Vergütung für die Kreditgewährung vor. Beim Disagio, für das ertragsteuerrechtlich ein Aktivierungswahlrecht bestehe, handle es sich um kein Wirtschaftsgut, sodass ein Ansatz in der nach den Grundsätzen des Bewertungsgesetzes erstellten Vermögensaufstellung von vornherein ausscheide. Die Einbehaltung eines Darlehensabgeldes sei auch kein besonderer Umstand iSd § 14 BewG, der für sich allein eine Bewertung einer Schuld unter dem Nennwert rechtfertige.

Mit derselben Begründung wie in der Berufung gegen den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1985 begehrte die Beschwerdeführerin in den Berufungen vom 30. März 1989 gegen den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1988 und vom 1. September 1989 gegen den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1989 die Kürzung der Besitzposten um die Beträge für "Disagio bzw. Agio" in Höhe von insgesamt 10,826.961 (zum 1. Jänner 1988) und von 7,062.306 S (zum 1. Jänner 1989). Die genannten Beträge für Disagio bzw. Agio waren Teilbeträge der zu den Einheitswerterklärungen zum 1. Jänner 1988 und 1. Jänner 1989 in den Beilagen jeweils ausgewiesenen Gesamtpositionen "Disagio, Begebungskosten und Kursdifferenzen bei Anleihen und sonstigen langfristigen Krediten" in Höhe von 102,989.398 S (zum 1. Jänner 1988) und 61,821.092 S (zum 1. Jänner 1989). Abgesehen vom Ansatz des Disagio bzw. Agio war das Finanzamt jeweils den Anträgen der Beschwerdeführerin gefolgt, diese unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesenen Beträge bei der Einheitswertermittlung nicht als Besitzposten anzusetzen.

Einen weiteren Streitpunkt bei der Ermittlung der Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1988 und zum 1. Jänner 1989 bildete im Verwaltungsverfahren die Berücksichtigung so genannter "Bauzinsen" bei der Ermittlung der Teilwerte für die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Nach den jeweiligen Berufungsschriften vom 30. März 1989 und 1. September 1989 sollten aus diesem Titel bei den hergestellten Wirtschaftsgütern Beträge von 968,417.737 S (zum 1. Jänner 1988) bzw. 961,429.437 S (zum 1. Jänner 1989) außer Ansatz gelassen werden. Zur Begründung wurde in der Berufungsschrift vom 30. März 1989 im Wesentlichen ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe im Zusammenhang mit der Errichtung von Großkraftwerken während des Errichtungszeitraumes Fremdkapitalzinsen in der Handels- und Steuerbilanz aktiviert. Diese Aktivierung sei wegen des im Handelsrecht überwiegend anerkannten Aktivierungswahlrechtes vorgenommen worden. Im Hinblick darauf, dass der Teilwert eines Wirtschaftsgutes einen objektiven Wert darstelle und daher der Umstand, ob eine Aktivierung von Fremdkapitalzinsen vorgenommen werde oder nicht, den Teilwert eines Wirtschaftsgutes nicht beeinflussen könne, sei die Beschwerdeführerin der Ansicht, dass die aktivierten Zinsen bei der Wertermittlung der Besitzposten in der Vermögensaufstellung nicht zu berücksichtigen seien. Als bloße Verlustvermeidungs- und Periodengewinnermittlungsmaßnahme sei die Zinsenaktivierung kein werterhöhender Umstand, auch wenn der aktivierte Betrag im Rahmen eines Wirtschaftsgutes in der Ertragssteuerbilanz erfasst werde. Die Inanspruchnahme dieses Wahlrechtes könne den im Einheitswert allein nach statischen Gesichtspunkten anzusetzenden Wert der Wirtschaftsgüter nicht beeinflussen. Bei der Aktivierung der Fremdkapitalzinsen handle es sich letztlich um eine Bewertungshilfe, bei der im Rahmen der Ermittlung der Herstellungskosten Aufwendungen erfasst würden, denen am Bilanzstichtag noch keine konkretisierbare Werterhöhung des Wirtschaftsgutes gegenüberstehe. Da für die Wertermittlung nach dem Bewertungsgesetz reine Sachwertüberlegungen bezogen auf einen bestimmten Stichtag maßgebend seien, sei nicht einzusehen, auf Grund welcher Umstände ein mit Fremdkapital finanziertes Wirtschaftsgut, auf welches Fremdkapitalzinsen aktiviert würden, einen höheren Sachwert haben solle, als ein ebenfalls mit Fremdkapital finanziertes Wirtschaftsgut, bei dem von der Aktivierungsmöglichkeit nicht Gebrauch gemacht werde. Die

gegen eine Aktivierung von Fremdkapitalzinsen bei Anschaffungsvorgängen vorgebrachten Bedenken, dass der Wert des angeschafften Gegenstandes dadurch, dass das Unternehmen den Kaufpreis nicht selbst aufbringe, sondern Fremdmittel in Anspruch nehme, keine Erhöhung erfahre, gälten grundsätzlich auch für die Herstellungsvorgänge.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde den erwähnten Berufungen keine Folge. Zusätzlich sprach die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid über eine Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Gewerbesteuer 1984 bis 1988 ab. Die dabei zum Nachteil der Beschwerdeführerin vorgenommene Abänderung der erstinstanzlichen Gewerbesteuerbescheide 1984 bis 1988 bei der Hinzurechnung nach § 7 Z. 1 GewStG bildet ebenfalls einen Streitpunkt im verwaltungsgerichtlichen Verfahren. Unter dem Titel "Abschreibung von aktivierten Zinsen" wird dazu in der Begründung des angefochtenen Bescheides ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe Zinsen während der Herstellungsphase eines Kraftwerkes auf dieses aktiviert. In dem Jahr, in dem die Zinsen der Beschwerdeführerin angelastet worden seien, seien diese infolge der Aktivierung nicht aufwandwirksam geworden. Sie hätten daher wegen fehlender Gewinnminderung nicht gemäß § 7 Z. 1 GewStG hinzugerechnet werden können. Ab Inbetriebnahme der Kraftwerke minderten diese aktivierten Zinsen dann über die Abschreibung den Gewinn, sodass in diesen Jahren eine Hinzurechnung vorzunehmen sei. Würde man diese Hinzurechnung nicht vornehmen, käme es zu einer Ungleichbehandlung, je nachdem ob ein Unternehmen Zinsen aktiviere oder nicht. Unterbliebe bei einer Aktivierung in den späteren Jahren der Abschreibung eine Hinzurechnung nach § 7 Z. 1 GewStG, dann könnten Steuerpflichtige, die eine solche Vorgangsweise wählten, die Gewerbesteuer von diesen Dauerschuldzinsen vermeiden. Die in der "Abschreibung von Kraftwerken" enthaltenen Dauerschuldzinsen seien daher nach Ansicht der belangten Behörde gemäß § 7 Z. 1 GewStG hinzuzurechnen.

Zum Einheitswert des Betriebsvermögens wird betreffend "Agio und Disagio als bewertungsfähige Wirtschaftsgüter" im angefochtenen Bescheid festgehalten, die Beschwerdeführerin begründe die Verminderung der Einheitswerte des Betriebsvermögens um rund 31 Mio. S, 10,8 Mio. S und 7 Mio. S damit, dass dem (Dis-)Agio die Wirtschaftsguteigenschaft fehle. Dieser Ansicht werde entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnisse vom 10. Dezember 1985, 85/14/0078, und vom 13. Dezember 1995, 92/13/0088) nicht widersprochen. Der Beschwerdeführer bringe aber auch vor, dass die Einbehaltung eines Disagios kein besonderer Umstand iSd § 14 BewG sei, der für sich allein eine Bewertung einer Schuld unter dem Nennwert rechtfertige. Im Sinn des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Dezember 1995, 92/13/0088, sei diesbezüglich der Beschwerdeführerin aber entgegenzuhalten, dass der Betrag des aktivierten Abgeldes für Zinsen und Kreditkosten einen (pauschalen) Korrekturposten zur passivierten Verbindlichkeit bilde. Es entspreche dem Regelungsinhalt des § 14 Abs. 1 BewG, dass die Bewertung in einer (im Verhältnis zu jener nach § 64 Abs. 1 und § 12 BewG) vereinfachten und damit pauschalen Form erfolge und das Ergebnis somit nicht in jedem Fall exakt dem Teilwert entsprechen müsse. Sei ein Abgeld vereinbart worden, lägen besondere Umstände iSd § 14 Abs. 1 BewG vor, die ein Abgehen von der Bewertung mit dem Nennwert der Verbindlichkeit in der Form bewirkten, dass der Nennwert abzüglich des aktivierten Disagios den maßgeblichen Wert darstelle. Das Begehren der Beschwerdeführerin, den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1985, zum 1. Jänner 1988 und zum 1. Jänner 1989 vermindert um die genannten Beträge anzusetzen, sei daher abzuweisen gewesen. Weiters verminderten sich die Schulden um das "Disagio für Begebungskosten".

Der in der Anlage zum angefochtenen Bescheid dargestellten Berechnung der Einheitswerte des Betriebsvermögens zu den genannten Stichtagen ist zu entnehmen, dass die belangte Behörde jeweils die lt. Berufungsschrift beantragten Posten für (Dis-)Agio bei den Besitzposten zur Ermittlung des Rohvermögens ausschied, die Schuldposten aber unter dem Titel "(Dis-)Agio inkl. Begeb. Kosten" um Beträge von 219,230.664 S (1.1.1985), 102,989.398 S (1.1.1988) und 61,821.092 S (1.1.1989) verminderte.

Zu den "aktivierten Fremdkapitalzinsen als Besitzposten" vertritt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Ansicht, dass aktivierungsfähige Zinsen zumindest einen den Herstellungskosten ähnlichen Charakter hätten. Es könne aber dahingestellt bleiben, ob aktivierte Zinsen der Herstellungsphase zu den Herstellungskosten gehörten. Gemäß § 68 Abs. 1 BewG seien nämlich im Rahmen des Betriebsvermögens die zu einem gewerblichen Betrieb gehörenden Wirtschaftsgüter in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Die Beschwerdeführerin habe in ihren Bilanzen die von ihr hergestellten Kraftwerke immer inklusive Fremdkapitalzinsen der Herstellungsphase bewertet und bilanziert. Auch in den Einheitswerten bis einschließlich 1. Jänner 1987 habe die Beschwerdeführerin die Kraftwerke inklusive Aktivierungswert der Zinsen bewertet. Beginnend mit 1. Jänner 1988, als die Beschwerdeführerin infolge des dritten

Abgabenänderungsgesetzes 1987, BGBl. Nr. 606/1987, voll vermögensteuerpflichtig geworden sei, "will sie die nun strittigen Anlagen anders als in ihrer Bilanz um die in den Bilanzwerten enthaltenen Zinsen niedriger ansetzen". In der Berufung weise die Beschwerdeführerin allerdings nur darauf hin, dass die strittigen Zinsen nur als Bilanzierungshilfe dienten und nicht zu den Herstellungskosten gehörten. Sie bringe jedoch selbst nicht vor, dass der Teilwert um die Zinsen niedriger sei. Auch für die belangte Behörde bestünden keine Anhaltspunkte dafür, dass die jahrzehntelange Bilanzierungspraxis der Beschwerdeführerin falsch gewesen sein könnte. Aus den Bilanzen des Berufszeitraumes ergebe sich, dass die Beschwerdeführerin viel Fremdkapital aufgenommen habe, dass sie aber über genügend Eigenkapital verfüge, sodass sie im Jahr 1988 eine Kapitalherabsetzung in Höhe von 2,5 Mrd. S habe vornehmen können. Von einer überhöhten Bewertung der Kraftwerksanlagen könne somit nicht gesprochen werden. Auch die Ertragslage gebe zu keinen Bedenken Anlass, obwohl die Abschreibung der letzten Jahre auch die seinerzeit aktivierten Zinsen enthalte. Die Errichtungskosten hätten sich seit den 50er Jahren vervielfacht. Die seinerzeit niedrigen Herstellungskosten lägen auf keinem Fall über dem Teilwert. Daher "werden die Anlagen einschließlich der Zinsen angesetzt".

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gewerbsteuer 1984 bis 1988

Hinsichtlich Gewerbsteuer sieht die Beschwerde die Rechtsverletzung bei der Ermittlung des Gewerbeertrages gemäß § 6 iVm § 7 Z. 1 GewStG in der "Hinzurechnung von Anlagenabschreibungen als Dauerschuldzinsen bei der Ermittlung der Gewerbsteuer für die Jahre 1984 bis 1988".

Nach § 6 Abs. 1 GewStG (in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung vor der Novelle durch das BGBl Nr. 403/1988) ist der Gewerbeertrag der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln ist, vermehrt oder vermindert um die in den §§ 7 bis 9 bezeichneten Beträge.

Gemäß § 7 Z. 1 GewStG werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 6) Zinsen sowie nominelle Mehrbeträge auf Grund einer Wertsicherung für Gründungsschulden sowie für Dauerschulden wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinnes abgesetzt sind. Zum Ertrag sind jene Zinsen hinzuzurechnen, die für diese Dauerschuld gewinnmindernd verbucht wurden (vgl. Philipp, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Tz 7 - 87).

Bei der Gewinnermittlung der Beschwerdeführerin (bei der nach § 5 EStG 1972 auch die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten waren), wirkten sich die im Rahmen der Herstellungskosten aktivierten Fremdkapitalzinsen erst in jenen Perioden gewinnmindernd aus, in denen diese über die Abschreibung der Wirtschaftsgüter verbucht wurden. Es entsprach damit der oben zitierten Hinzurechnungsvorschrift des § 7 Z 1 GewStG, wenn die belangte Behörde die Beträge der in den einzelnen Perioden auf diese Weise "abgeschriebenen" Fremdkapitalzinsen dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzugerechnet (in diesem Sinn auch Lenski/Steinberg, Kommentar zum dt. Gewerbesteuergesetz, Anm. 4 zu § 8 Nr. 1 GewStG, mit Hinweis auf das Urteil des BFH vom 10. März 1993, I R 59/92). Inwiefern diese Ansicht insoweit in Zweifel zu ziehen sei, als auch bei einer Aktivierung von Zinsaufwendungen die Ansicht vertretbar sei, dass diese Aufwendungen den steuerlichen Gewinn minderten, aber durch entsprechend korrespondierende Erträge aus aktivierten Eigenleistungen abgedeckt würden, macht die Beschwerde nicht deutlich (die Höhe der tatsächlich gewinnmindernd verbuchten - und von der belangten Behörde hinzugerechneten - Beträge wird im Übrigen auch in der Beschwerde nicht bestritten).

Auch wenn die strittigen Fremdkapitalzinsen erst "als Abschreibung" der finanzierten Wirtschaftsgüter aufwandswirksam werden, ändert dies im gegebenen Zusammenhang nichts an ihrer Qualität als nach § 7 Z 1 GewStG hinzurechnungspflichtige Dauerschuldzinsen. Warum wegen der Hinweise in der Beschwerde auf die - auch anders gelagerten - Hinzurechnungsbestimmungen des § 7 Z 2 GewStG (Renten und dauernde Lasten) und des § 7 Z 8 GewStG (Miet- und Pachtzinse) diese Beurteilung nicht zulässig sein sollte, vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu erkennen. Zur von der Beschwerdeführerin angesprochenen Bestimmung des § 7 Z 8 GewStG sei nur angemerkt, dass im Rahmen dieser Norm die "AfA-Tangente" deshalb nicht hinzurechnungspflichtig ist, weil insoweit (entsprechend dem Objektsteuercharakter der Gewerbsteuer) keine Korrektur wegen Inanspruchnahme von Fremdkapital bzw. gemieteten Wirtschaftsgütern erforderlich ist (vgl. dazu etwa Philipp, a. a.O., Tz 7 - 151).

Der angefochtene Bescheid ist somit betreffend Gewerbsteuer 1984 bis 1988 mit keiner Rechtswidrigkeit belastet.

Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1985, 1. Jänner 1988 und 1. Jänner 1989

Die Beschwerdeführerin sieht sich "infolge Verringerung der Schuldposten im Einheitswert bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1.1.1985, 1.1.1988 und 1.1.1989 um das Disagio für Begebungskosten" in ihren Rechten verletzt.

Zu diesem Beschwerdepunkt ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin nicht mehr - wie etwa noch in den Berufungsschriften vom 26. April 1989 und 30. März 1989 - die steuerliche Behandlung des Disagios und Agios durch die belangte Behörde (Verminderung der Schuldposten) im Einheitswert des Betriebsvermögens bekämpft. Mit dem "Disagio für Begebungskosten" werden nur die erstmals im angefochtenen Bescheid ebenfalls zur Verminderung der Schuldposten herangezogenen Differenzbeträge zwischen den unter den aktiven Rechnungsabgrenzungen ausgewiesenen Werten für Disagio bzw. Agio von 31,122.092 S (1.1.1985), 10,826.961 S (1.1.1988) und 7,062.306 (1.1.1989) und den Gesamtbeträgen (laut angefochtenem Bescheid "(Dis-)Agio inkl. Begeb. Kosten") von 219,230.664 S (1.1.1985), 102,989.398 S (1.1.1988) und 61,821.092 (1.1.1989) angesprochen.

Zu Recht weist die belangte Behörde darauf hin, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 13. Dezember 1995, 92/13/0088, die Ansicht vertreten hat, dass u.a. auch der Betrag des aktivierten Abgeldes für Zinsen und Kreditkosten einen (pauschalen) Korrekturposten zur passivierten Verbindlichkeit darstellt. Unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Oktober 1973, 1913/72, deren Ausführungen zum Teilwert einer Schuld im Regelungsbereich des § 14 BewG sinngemäß anzuwenden seien, wurde im Vorerkenntnis festgestellt, dass der Nennwert abzüglich der (als Rechnungsabgrenzungsposten) aktivierten Abgelder den maßgeblichen Wert der Verbindlichkeiten darstelle. Es sei nämlich im Sinne des zitierten Erkenntnisses 1913/72 davon auszugehen, dass ein fiktiver Erwerber des Betriebes die vom Steuerpflichtigen gezahlten Kosten für die aliquot offene Restlaufzeit der Schuld abgelten würde. Gleiches gelte für zusätzlich angefallene Provisionen und Spesen aus der Begebung eigener Anleihen, weil sie ebenfalls den Wert der Verbindlichkeit beeinflussten, zumal auch - vgl. wiederum das Erkenntnis 1913/72 - einem Dritten bei der Begebung von Anleihen Aufwendungen erwüchsen. Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich durch die nunmehrigen Beschwerdeausführungen nicht veranlasst, von dieser Beurteilung abzugehen. Dass laut dem Beschwerdevorbringen jeder Anleiheemittent im Zusammenhang mit der Herstellung der Kapitalmarktfähigkeit seiner Anleihen derartige Begebungskosten zu tragen habe, ändert an dem erwähnten Bestehen der besonderen Umstände für die Bewertung iSd § 14 Abs. 1 BewG nichts. Im Übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis auch darauf hingewiesen, dass unter den von § 14 BewG erfassten Kapitalforderungen jene, bei deren Entstehung ein Abgeld einbehalten worden ist, unzweifelhaft eine Ausnahme bilden.

Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides in diesem Beschwerdepunkt zeigt die Beschwerde allerdings mit ihrem Vorbringen auf, die belangte Behörde habe im angefochtenen Bescheid neben den tatsächlichen Begebungskosten auch als Disagio aktivierte Kursverluste bei der Ermittlung der Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1.1.1985, 1.1.1988 und 1.1.1989 von den Schuldposten abgesetzt. Für eine derartige Kürzung bestehe auch nach der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine Grundlage. Sei der Nennwert einer Verbindlichkeit in fremder Währung angegeben, habe eine Umrechnung zum Kurs des Bewertungsstichtages zu erfolgen.

Die belangte Behörde tritt diesen Ausführungen zur Bewertung der Fremdwährungsverbindlichkeiten in ihrer Gegenschrift nicht weiter entgegen. Sie weist nur darauf hin, dass das Beschwerdevorbringen betreffend "aktivierte Kursverluste" gegenüber dem Berufungsvorbringen neu sei. Dabei übersieht die belangte Behörde, dass in den erstinstanzlichen Bescheiden - wie oben ausgeführt - nur die Beträge für Disagio und Agio als Besitzposten berücksichtigt worden waren, sodass für die Beschwerdeführerin keine Veranlassung bestand, zu den ebenfalls unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesenen, vom Finanzamt antragsgemäß nicht als Besitzposten berücksichtigten, "Kursdifferenzen" ein Berufungsvorbringen zu erstatten. Der Beschwerde kann somit entgegen der offenbar in der Gegenschrift vertretenen Meinung das Neuerungsverbot nicht entgegengehalten werden. Mit der unter dem Titel "(Dis-)Agio inkl. Begeb.Kosten" zur Gänze (somit auch um den darin enthaltenen Betrag für "Kursdifferenzen") erfolgten Minderung der Schuldposten um 219,230.664 S, 102,989.398 S und 61,821.092 S bei der Ermittlung der Einheitswerte des Betriebsvermögens im angefochtenen Bescheid ist der belangten Behörde somit eine Rechtswidrigkeit unterlaufen.

Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1988 und zum 1. Jänner 1989

Eine weitere Rechtsverletzung zu diesen Einheitswertstichtagen sieht die Beschwerde in der "Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens infolge Ansatz von aktivierten Fremdkapitalzinsen als Besitzposten im Einheitswert".

Nach § 12 BewG sind Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Dieser Teilwertdefinition im § 12 BewG entspricht die Definition des Teilwertes im § 6 Z. 1 (des im Beschwerdefall noch anwendbaren) EStG 1972. Den Beschwerdeausführungen ist zwar darin zuzustimmen, dass grundsätzlich die Teilwerte bei der Einheitswertermittlung des Betriebsvermögens unabhängig von der Steuerbilanz zu ermitteln sind. Wegen der gleich lautenden Definition kann aber der Teilwert eines bestimmten Wirtschaftsgutes in einem bestimmten Zeitpunkt nach dem BewG kein anderer sein als nach dem EStG; von demselben Unternehmer darf daher für dasselbe Wirtschaftsgut und für den gleichen Stichtag nicht ein anderer Teilwert für die einkommensteuerliche Gewinnermittlung und ein anderer für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens angenommen werden (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Jänner 1950, 897/48, SlgNr. 176/F, sowie Doralt/Ruppe, Steuerrecht II3, 9 f).

Vorauszuschicken ist, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Handelsbilanz von dem ihr nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zustehenden Wahlrecht (vgl. beispielsweise Schiemer, AktG2, 574, oder Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, 341 f) Gebrauch gemacht hat, die in Rede stehenden Bauzeitinsen den Herstellungskosten der Anlagegüter zuzuaktivieren (diese Aktivierung schlug wegen des im § 5 EStG 1972 verankerten Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch auf die Steuerbilanz durch). Eine Bilanzierung der Herstellungskosten (inklusive Fremdkapitalzinsen) wäre aber nicht in Betracht gekommen, wenn davon hätte ausgegangen werden müssen, dass der Tageswert (Teilwert) unter den Herstellungskosten der fraglichen Wirtschaftsgüter gelegen wäre (vgl. Ruppe, in: Patera, Perspektiven der Genossenschaftsrevision, 52, sowie zu entsprechenden Abwertungspflichten unter Beachtung des Niederstwertprinzips etwa

Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka, Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, Tz 44 zu § 203 Abs. 4 HGB).

Vor diesem Hintergrund kommt der Begründung im angefochtenen Bescheid, die ausdrücklich den nunmehr insbesondere in der Beschwerde und der Gegenschrift ausgetragenen Streit, ob "aktivierte Zinsen der Herstellungsphase zu den Herstellungskosten gehören", dahingestellt bleiben lässt, tragende Bedeutung zu. Es trifft zwar zu, dass über die Teilwertvermutungen, wonach beispielsweise die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vermindert um die auf sie entfallenden Absetzungen für Abnutzung grundsätzlich (vereinfacht) als Teilwert angesetzt werden können, der (im BewG nicht erwähnte) Herstellungskostenbegriff auch für Zwecke der bewertungsrechtlichen Teilwertermittlung Bedeutung gewinnen kann (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 1981, 17/2231/79, und vom 24. Februar 1992, 90/15/0095). Eine Begrenzung des Teilwertes der Höhe nach mit etwa nach - wie dies offenbar der Beschwerde vorschwebt - bewertungsrechtlichen Grundsätzen zu ermittelnden Herstellungskosten besteht aber nicht. Konnte damit die belangte Behörde mangels gegenteiligen Vorbringens im Verwaltungsverfahren (auch in der Beschwerde wird ein solches nicht erstattet) davon ausgehen, dass die Bilanzansätze den Teilwert im Sinn des § 6 Z 1 EStG 1972 widerspiegeln, kann ihr wegen der oben erwähnten gleichen Begriffsbestimmung im § 12 BewG kein Vorwurf gemacht werden, wenn sie diese Werte auch der Einheitswertermittlung zu Grunde legte. Die darüber hinaus von der belangten Behörde zur Stützung ihrer Beurteilung angestellten Überlegungen zur wirtschaftlichen Situation der Beschwerdeführerin bleiben außerdem auch in der Beschwerde unwidersprochen und die Annahmen über die seit den tatsächlichen Errichtungszeiten der Kraftwerksanlagen gestiegene Tendenz der Herstellungskosten entsprechen durchaus der Lebenserfahrung (vgl. dazu auch nochmals das oben zitierte Erkenntnis vom 23. Februar 1981, 17/2231/79).

Der angefochtene Bescheid ist damit im Bereich des Ansatzes der so genannten Bauzinsen bei der Einheitswertermittlung nicht rechtswidrig.

Insgesamt war der angefochtene Bescheid somit (wegen der beim Ansatz für das "Disagio für Begebungskosten" unterlaufenen Rechtswidrigkeit) betreffend die Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1985, 1. Jänner 1988 und 1. Jänner 1989 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Ansonsten, betreffend Gewerbesteuer 1984 bis 1988, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr. 416/1994.

Wien, am 31. Jänner 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1997130214.X00

Im RIS seit

14.01.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at