TE Vwgh Erkenntnis 2014/9/24 2010/13/0062

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.09.2014

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §295a;

EStG 1988 §4 Abs2;

EStG 1988 §5 Abs1;

EStG 1988 §9;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde der I GmbH & Co OG (als Rechtsnachfolgerin der I GmbH) in W, vertreten durch Dr. Wilhelm Schlein, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Kohlmarkt 5/3, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 17. Juli 2009, Zl. RV/1714- W/08, betreffend Abweisung eines Antrags auf Bescheidänderung gemäß § 295a BAO betreffend Körperschaftsteuer 2004 und 2005, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende OG ist die Rechtsnachfolgerin der A Büro Vermietungs GmbH. Letztere schloss als Leasingnehmerin mit der A Büro Errichtungs- und Verwaltungs AG am 31. Oktober 2000 einen Leasingvertrag über das streitgegenständliche Bürogebäude, welches 20 Geschoße mit einer Büronutzfläche von 17.500 m², eine Lagerfläche im 1. Untergeschoß von 650 m² und 148 Pkw-Stellplätze auf vier Untergeschoßen umfasste. Die A Büro Vermietungs GmbH (in der Folge: Vermieterin) vermietete das von ihr geleaste Bürogebäude an die B Versicherungs AG (in der Folge: Mieterin) weiter.

Mit einem in den Verwaltungsakten einliegenden Schreiben vom 15. Dezember 2006 erklärte die Mieterin gegenüber der Vermieterin ihre Bereitschaft, das befristete Mietverhältnis - unter bestimmten Bedingungen - bis Ende Februar 2017 zu verlängern. Zu diesen Bedingungen zählten neben der grundsätzlichen Umsatzsteuerfreiheit des

zukünftigen Mietzinses der Verzicht auf die Kündigung des bestehenden Verwaltungsvertrags sowie das Recht zur Verlängerung des Mietvertrags durch den Mieter. Als weitere Bedingung wurde die Bezahlung eines Pauschalbetrags in Höhe von EUR 2,3 Mio. zzgl. etwaiger USt als "Mietreduktion für die Jahre 2004 bis 2006" genannt.

Unter Bezugnahme hierauf stellte die Mieterin der Vermieterin am 22. Dezember 2006 einen Betrag in Höhe von EUR 2,3 Mio. zzgl. 20% USt in Rechnung. Mit Schreiben vom selben Tag erklärte die mit der Verwaltung des Bürogebäudes beauftragte GmbH gegenüber der Vermieterin, dass mit der Bezahlung dieses Betrags die Verminderung der Nutzbarkeit des Objekts für die Jahre 2004 bis 2006 als abgegolten angesehen und keine weitere Mietreduktion für den Zeitraum bis zum 31. Dezember 2006 beansprucht werde.

Am 19. März 2007 stellte die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin u.a. einen Antrag gemäß § 295a BAO und begehrte die Abänderung ihrer Körperschaftsteuerbescheide für 2004 und 2005. Die gewährte Mietrückvergütung in Höhe von EUR 2,3 Mio. sei auf die Jahre 2004 bis 2006 linear zu verteilen, sodass sich für die Jahre 2004 und 2005 eine Minderung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage um jeweils EUR 766.666,66 ergebe. In der Begründung des Antrags nach § 295a BAO führte die Vermieterin im Wesentlichen aus, mit der Vereinbarung vom 15. Dezember 2006 sei ein mehrjähriger Streit mit der Mieterin des Bürogebäudes über behauptete Beeinträchtigungen der Nutzbarkeit des Mietgegenstandes in den Jahren 2004 bis 2006 beigelegt worden. Unbestrittenermaßen habe es diverse, zum Teil aus Baumängeln resultierende Schäden gegeben. Es sei aber sehr wohl bestritten worden, ob und in welchem Ausmaß daraus überhaupt eine Beeinträchtigung der Nutzbarkeit des Mietobjekts habe abgeleitet werden können. Dieser Streit sei bis zum Jahr 2006 von der Mieterin nur mit geringem Aufwand betrieben worden, sodass kein Anhaltspunkt dafür vorgelegen sei, dass tatsächlich mit einer Mieteinbuße zu rechnen sei. Zwar habe die Mieterin die Mängel gerügt und dokumentiert, aber keine weiteren Schritte gesetzt. Auch sei die Miete regelmäßig entrichtet worden und habe die Mieterin von der Möglichkeit, diese teilweise einzubehalten oder bei einem Dritten zu hinterlegen, keinen Gebrauch gemacht. Das Verhalten der Mieterin habe sich allerdings mit der Aufnahme der Verhandlungen über die Verlängerung des Mietvertrags im Jahr 2006 grundsätzlich geändert und habe die Mieterin die taktische Verbesserung ihrer Verhandlungsposition voll ausgenutzt. Letztlich habe man sich auf eine rückwirkende Mietreduktion für die Jahre 2004 bis 2006 in Höhe von EUR 2,3 Mio. geeinigt. Ansonsten hätte die Gefahr bestanden, dass das gesamte Gebäude relativ kurzfristig leer gestanden wäre, was zu einer Existenzbedrohung für die Vermieterin geführt hätte. Nach rechtlichen Ausführungen zu § 295a BAO folgte die Vermieterin, dass die rückwirkende Vereinbarung einer Mietzinsminderung für die Jahre 2004 bis 2006 zweifellos ein abgabenrelevantes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstelle.

Mit Bescheid vom 14. April 2008 wies das Finanzamt den Antrag auf Bescheidänderung gemäß § 295a BAO ab. Gestützt auf die Beantwortung eines Vorhalts durch die Mieterin am 26. Februar 2008 vertrat das Finanzamt die Auffassung, die pauschale Zahlung in Höhe von EUR 2,3 Mio. sei in erster Linie durch die Verlängerung des Mietvertrags bedingt gewesen und habe primär der Einnahmensicherung für die nächsten zehn bis 20 Jahre gedient. Sollte auch eine Mitabgeltung der Unannehmlichkeiten der Jahre 2004 bis 2005 erfolgt sein, könnte es sich dabei nur um verhältnismäßig geringe Beträge handeln. Da es lediglich zu einer Periodenverschiebung komme, werde der Antrag aus verwaltungsökonomischen Gründen abgewiesen.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 20. Mai 2008 brachte die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin insbesondere vor, die von der Mieterin in ihrem Schreiben vom 15. Dezember 2006 gewählte Formulierung der "Mietreduktion für die Jahre 2004 bis 2006" sei eindeutig und grammatikalisch nicht anders interpretierbar. Aus einer Forderung nach einer Mietzinsrückvergütung werde kein zukünftiger Rabatt für eine Vertragsverlängerung, nur weil diese anlässlich der Vertragsverlängerung ausgehandelt werde. Eine lineare Verteilung des Betrags in Höhe von EUR 2,3 Mio. auf die Jahre 2004 bis 2006 bewirke eine Minderung des Mietentgelts um 20,2% (2004), 19,7% (2005) bzw. 19,3% (2006). Die Höhe dieser Mietzinsreduktion sei fremdüblich und entspreche der mietenrechtlichen Judikatur. Im konkreten Fall würden zweifellos Mängel vorliegen, die die Benutzbarkeit des Mietobjekts wesentlich beeinträchtigen könnten und würde jeder dieser Mängel für sich schon eine Mietzinsreduktion begründen. Gemeinsam mit der Berufung legte die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin auch einen umfangreichen Schriftverkehr zu den Mängeln des Mietobjekts sowie diverse Mängellisten vor.

Ergänzend wurde ein Schreiben einer B Holding AG vom 10. September 2008 vorgelegt, in dem diese nun bestätigte, dass die Zahlung von EUR 2,3 Mio. lediglich die finale Bereinigung der Ansprüche aus der Beeinträchtigung der Nutzbarkeit des Mietobjekts in den Jahren 2004 bis 2006 darstelle und die für die Folgeperiode (2007 bis 2017)

vereinbarte Miete auf die Mietzinsreduktion keinen Einfluss gehabt habe.

Über Vorhalt der belangten Behörde führte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 1. April 2009 weiters aus, bei der von ihrer Rechtsvorgängerin geleisteten Zahlung habe es sich um eine Art Schadenersatz gehandelt, dessen Auslöser in der Vergangenheit gelegen sei. Die Mieterin habe bereits in der Vergangenheit objektiv den Anspruch erworben und sich danach mit der Vermieterin auf die Höhe der daraus resultierenden Mietzinsminderung geeinigt. Für drohende Ertragsminderungen oder Ansprüche Dritter aus dem Titel des Schadenersatzes seien nach § 198 Abs. 8 Z 1 UGB ausreichende Rückstellungen zu bilden, wenn diese Ansprüche am Abschlusstag wahrscheinlich oder sicher seien. Wären dem die Bilanz erstellenden Steuerberater die damals bereits vorliegenden Mängel sowie der dazu ergangene Schriftverkehr bekannt gegeben worden, hätte er entsprechende Rückstellungen bilden müssen. Es habe daher eine Bilanzberichtigung zu erfolgen. Nach detaillierter Auflistung der einzelnen Mängel wies die Beschwerdeführerin darauf hin, dass viele Schäden mehrmals oder in allen Jahren durchgehend aufgetreten seien. Auch könnten diese Beeinträchtigungen nicht unbedeutend sein, hätte die das Bürogebäude verwaltende GmbH doch sonst nicht selbst zwei Gutachten dazu in Auftrag gegeben. Dem vorgelegten Schriftverkehr sei zu entnehmen, dass mehrfach die Ersatzvornahme bzw. die Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen angedroht worden sei und habe das Verfahren mehrmals "an der Kippe" zum gerichtlichen Verfahren gestanden. Eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung habe somit in allen drei Jahren bestanden. Dabei habe sich die Höhe an der mietrechtlichen Judikatur zu orientieren. Hätte man sich nicht gütlich geeinigt, hätten zusätzlich Prozess- und Rechtsanwaltskosten einkalkuliert werden müssen. Eine Rückstellungsbildung hätte daher im Jahr 2004 jedenfalls mit mindestens 15% bis 20% und 2005 mit mindestens 20% bis 25% der jeweiligen Jahresmiete erfolgen müssen. Für 2006 würde sich die Rückstellungsbildung erübrigen, weil die Vereinbarung bereits vorgelegen sei.

Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab. Zwar seien in den Jahre 2004 bis 2006 verschiedene Mängel des Mietobjekts gerügt worden, jedoch hätten diese nicht das ganze Gebäude in einem derart gravierenden Ausmaß betroffen, dass eine Reduktion der jeweiligen Mieterlöse in den Zeitpunkten der Bilanzerstellung für die Jahre 2004 und 2005 erkennbar gewesen sei. Die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin habe keine Rückstellung gebildet, weil für sie aus dem Verhalten der Mieterin nicht erkennbar gewesen sei, dass diese in Zukunft bestimmte Ansprüche stellen würde. So habe die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin in ihrem Antrag auf Bescheidänderung gemäß § 295a BAO u.a. selbst ausgeführt, dass die Mieterin den Streit bis 2006 nur mit geringem Aufwand betrieben habe, sodass kein Anhaltspunkt dafür vorgelegen sei, dass tatsächlich mit einer Mieteinbuße zu rechnen gewesen sei. Auch sei die Miete regelmäßig entrichtet worden und habe die Mieterin nicht von der Möglichkeit, diese teilweise einzubehalten oder bei einem Dritten zu hinterlegen, Gebrauch gemacht. Im Übrigen seien auch den vorgelegten Schriftsätzen keine konkreten Angaben zur Höhe allfälliger Schadenersatzansprüche der Mieterin oder zur Höhe der angedrohten Mietzinsminderungen zu entnehmen. Da die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin in den Zeitpunkten der Bilanzerstellung für die Jahre 2004 und 2005 nicht vom Vorliegen einer Verpflichtung zur Rückstellungsbildung ausgegangen sei, liege kein Grund vor, der eine Bilanzberichtigung erforderlich machen würde. Die nachträgliche Vereinbarung einer "Mietreduktion für die Jahre 2004 bis 2006" in Höhe von EUR 2,3 Mio. stelle kein Ereignis dar, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenspruchs habe, weil keine materiellrechtliche Bestimmung des Abgabenrechts eine derartige Rückwirkung vorsehe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, vom Verfassungsgerichtshof nach vorheriger Ablehnung ihrer Behandlung mit Beschluss vom 23. Februar 2010, B 1079/09, dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetretene und für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ergänzte Beschwerde. Über diese hat der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer mit einer Replik beantworteten Gegenschrift erwogen:

Nach § 295a BAO in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung des AbgÄG 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenspruchs hat.

§ 295a BAO ist eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung. Sie nimmt keinen Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze. Vielmehr ist den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt. Es ist daher an Hand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen kann (vgl die hg Erkenntnisse vom

20. Februar 2008, 2007/15/0259, vom 4. Februar 2009, 2006/15/0151, VwSlg. 8405/F, und vom 26. Jänner 2011, 2007/13/0084).

Die Änderung nach § 295a BAO hat zur Voraussetzung, dass ein Ereignis eintritt, welches abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenspruchs hat. Ein derartiges Ereignis muss - damit ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen kann - nach Erlassung des Abgabenbescheids eintreten. Tritt ein solches Ereignis hingegen vor Bescheiderlassung ein, muss es bereits im Abgabenbescheid Berücksichtigung finden (vgl. Ritz, BAO5, § 295a Tz 5).

Bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 - die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin ermittelte ihren Gewinn nach dieser Bestimmung - bewirkt die bei dieser Gewinnermittlungsart zu beachtende Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, dass innerhalb des von den steuerlichen Vorschriften vorgegebenen Rahmens eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung für die steuerliche Gewinnermittlung besteht, wenn eine solche Verpflichtung für die Unternehmensbilanz gegeben ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. April 2013, 2010/15/0157).

Aufgrund der Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung besteht bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 daher die Verpflichtung, bei der Erstellung des Jahresabschlusses alle erkennbaren Risiken und drohenden Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen. Dabei gilt der Grundsatz der subjektiven Richtigkeit der Bilanz. Richtig ist die Bilanz dann, wenn die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse nach der bei Bilanzerstellung bestehenden Kenntnis des Steuerpflichtigen (bzw. nach der Kenntnis, die der Steuerpflichtige unter Anwendung pflichtgemäßer Sorgfalt bei Bilanzerstellung hätte haben können) in der Bilanz ihren Niederschlag gefunden haben. Ob eine Rückstellung zu bilden ist, ist demnach nach dem Erkenntnisstand im Zeitpunkt der Aufstellung des jeweiligen Jahresabschlusses zu beantworten (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Band III, Tz 67 ff zu § 4 Abs. 2 EStG 1988 sowie Tz 70 f zu § 9 EStG 1988, jeweils mit weiteren Nachweisen; sowie nochmals das hg. Erkenntnis vom 25. April 2013, 2010/15/0157).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die Auffassung vertreten, die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung in den Bilanzen für 2004 und 2005 für eine aus der Mietzinsreduktion resultierende Ertragsminderung seien nicht vorgelegen, weil im jeweiligen Zeitpunkt der Bilanzerstellung noch nicht ernsthaft mit dem Eintritt der in Rede stehenden Verbindlichkeit zu rechnen gewesen sei.

Dagegen wird in der Beschwerde vorgebracht, in den Bilanzen der Jahre 2004 und 2005 wäre zwingend eine Rückstellung für den Anspruch der Mieterin auf Mietzinsreduktion zu bilden gewesen. Im Zeitpunkt der Erstellung der Bilanzen der Jahre 2004 (21. Oktober 2005) und 2005 (13. Juni 2006) hätten die Umstände, welche durch die Bildung einer Rückstellung zu berücksichtigen seien, bereits konkret bestanden und seien diese der Unternehmerin (Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin) auch bekannt gewesen. Die gebotene Rückstellungsbildung sei jedoch unterblieben, weil die Unternehmerin die diesbezüglichen Informationen nicht an den die Bilanz erstellenden Steuerberater weitergeleitet habe. Diese die Rückstellungsbildung bedingenden Umstände seien sodann in der Vereinbarung mit der Mieterin vom 15. Dezember 2006 abschließend geregelt worden. Die zu Unrecht unterlassene Rückstellungsbildung müsse durch eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 für die Bilanzen 2004 und 2005 nachgeholt werden. Verfahrensrechtlich habe dies im Wege einer Bescheidänderung nach § 295a BAO zu erfolgen, was die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid verkannt habe.

Mit diesem Vorbringen wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheids nicht aufgezeigt. Sollten - wie in der Beschwerde behauptet - die für eine Rückstellungsbildung vorausgesetzten tatsächlichen Verhältnisse bereits an den jeweiligen Bilanzstichtagen vorhanden gewesen und der Unternehmerin bis zur jeweiligen Bilanzerstellung bekannt geworden sein, hätte im Hinblick auf die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 die Verpflichtung zur Rückstellungsbildung bei Erlassung der Körperschaftsteuerbescheide für 2004 und 2005 bereits bestanden. Der Vereinbarung mit der Mieterin vom 15. Dezember 2006 kommt in diesem Fall für die Rückstellungsbildung in den Bilanzen der Jahre 2004 und 2005 keine weitere Bedeutung zu.

Sind aber, wie behauptet, die für die Rückstellungsbildung maßgeblichen Umstände im gegenständlichen Fall bereits vor Erlassung der Körperschaftsteuerbescheide für 2004 und 2005 vorgelegen, können die Voraussetzungen des § 295a BAO nicht erfüllt sein. Wie oben bereits näher dargelegt, hat die Änderung nach § 295a BAO nämlich zur

Voraussetzung, dass nach Bescheiderlassung ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit entfaltet und sich auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruchs auswirkt. Auf der Grundlage des in der Beschwerde vorgetragenen Ablaufs des Geschehens hätte bereits vor Bescheiderlassung die Verpflichtung zur Rückstellungsbildung bestanden. Damit liegt aber kein nachträgliches, den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt betreffendes Ereignis vor, sondern nur eine Berichtigung seiner Dokumentation in der Bilanz (vgl. Jakom/Marschner, EStG 2014, § 4 Rz 214, sowie Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG17, § 4 Tz 133).

Soweit die Beschwerdeführerin unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften eine Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht sowie eine mangelhafte Beweiswürdigung der belangten Behörde rügt, vermag dies der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen, führt doch - wie dargestellt - auch die Zugrundelegung des Sachverhaltsvorbringens der Beschwerdeführerin zu keinem anderen Verfahrensergebnis.

Die Beschwerde erweist sich somit im Ergebnis als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Von der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 24. September 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2010130062.X00

Im RIS seit

28.06.2018

Zuletzt aktualisiert am

28.06.2018

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at