jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1999/7/20 93/13/0178

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.07.1999

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §983;
EStG 1988 §10;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs3;
EStG 1988 §6 Z10;
EStG 1988 §9 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Repa, über die Beschwerde des W in W, vertreten durch Dr. Rudolf Bazil, Rechtsanwalt in Wien I, Schellinggasse 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 24. Juni 1993, Zl. 6/3-3094/93-05, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1988 und 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt als Einzelunternehmer ein Kaffeehaus; seinen Gewinn ermittelt er gemäß§ 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Ausgabenrechnung. Für die Jahre 1988 bis 1991 fand bei ihm eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Dabei traf der Prüfer unter anderem die Feststellung, dass der Beschwerdeführer von der St-GmbH im Zusammenhang mit einem Automatenaufstellungsvertrag S 100.000,-- (1988) und S 540.000,-- (1990: S 300.000,-- plus S 150.000,-- plus 20 % Umsatzsteuer) erhalten hatte. Der Prüfer rechnete die genannten Beträge dem Gewinn des jeweiligen Jahres hinzu und erhöhte die betreffenden Umsätze um entsprechende Nettobeträge.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Sachbescheide.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung. Der Betrag von S 100.000,-- sei von der St-GmbH "ohne irgendeiner eingeräumten Gegenleistung" bezahlt worden und überdies nicht dem Beschwerdeführer allein, sondern ihm und seiner Ehegattin zu gleichen Teilen zugeflossen. Mangels einer Gegenleistung liege kein Leistungsaustausch vor, sodass kein umsatzsteuerbarer Vorgang verwirklicht worden sei. Eine Anfrage bei der St-GmbH habe ergeben, dass diese auch keinen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen und den "Zuschuss" unter Zugrundelegung einer zehnjährigen Nutzungsdauer aktiviert habe. Der im Jahr 1990 von der St-GmbH bezahlte Betrag von S 300.000,-- stelle eine "Kostenbeteiligung an den Umbaukosten" dar; er kürze daher die Investitionskosten und damit die künftige Absetzung für Abnutzung. Eine Erfassung als Betriebseinnahme habe hingegen nicht zu erfolgen. Der im selben Jahr bezahlte Betrag von S 150.000,-- sei für die Vertragsverlängerung (Einräumung der Rechte zur Aufstellung der Automaten, Anbringung von Werbetafeln, Pflege der Geräte) bezahlt worden und betreffe die gesamte Laufzeit des Vertrages. Beim letztgenannten Betrag handle es sich um einen darlehensartigen Vorschuss, der erst nach Maßgabe des Ablaufes der Vertragsdauer aliquot zufließe. Der Vertrag sei vergleichbar einem Getränkelieferungsvertrag, der ebenfalls den Charakter eines Darlehens habe, welches durch Gegenverrechnung mit den jährlichen Abnahmeboni getilgt werde. Eine steuerliche Erfassung "komplett" im Jahr der Bezahlung, sei daher unzulässig. Weiters brachte der Beschwerdeführer vor, er habe im Zuge der Betriebsprüfung für die von ihm im Jahre 1990 getätigten Investitionen einen Investitionsfreibetrag geltend gemacht. Dieser Antrag sei deswegen nicht bereits in der Steuererklärung gestellt worden, weil er zu einem sogenannten "Wartetastenverlust" geführt hätte, dessen Verrechnungsmöglichkeit mit künftigen Gewinnen ungewiss gewesen sei. Die Änderung der Steuerbemessungsgrundlagen im Rahmen der Betriebsprüfung machten jedoch nun die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages sinnvoll. Auch sei zu beachten, dass im Jahr 1988 eine Investitionsrücklage gebildet worden sei, deren Auflösung mit jenem Betrag gesetzlich normiert sei, der als Investitionsfreibetrag (in den folgenden Jahren) geltend gemacht werden könnte. Es werde daher eine entsprechende Rücklagenauflösung im Jahr 1990 beantragt.

In seiner Stellungnahme zur Berufung wies der Betriebsprüfer darauf hin, dass der im Jahr 1988 von der St-GmbH an den Beschwerdeführer bezahlte Betrag von S 100.000,-- im Zusammenhang mit dem Automatenaufstellungsvertrag stehe und ein zusätzliches Entgelt der St-GmbH für die Erlangung des Rechtes, die Automaten aufstellen zu dürfen, darstelle. Dass auf dem Vertrag auch die Ehegattin des Beschwerdeführers aufscheine, habe ausschließlich Haftungsgründe und sei für die steuerliche Zurechnung ohne Bedeutung. Einer Verteilung des Betrages auf zehn Jahre, wie sie vom Beschwerdeführer begehrt werde, stehe das bei einer Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG zu beachtende Zuflusssystem entgegen. Eine Beurteilung des Betrages von S 150.000,-- als darlehensartige Bevorschussung komme ebenfalls nicht in Betracht. Abgesehen davon, dass dieser Betrag als Entgelt für die Erlaubnis zur Anbringung von Werbetafeln etc. bezahlt worden sei, fehle es auch an einer für die Anerkennung als Darlehen erforderlichen Rückzahlungsverpflichtung. In der Frage des Investitionsfreibetrages sei dem Berufungsvorbringen insoweit zu folgen, als die im Jahr 1988 gebildete Investitionsrücklage gegen den im Jahr 1990 als Investitionsfreibetrag zulässigen Betrag bestimmungsgemäß zu verwenden wäre.

Die belangte Behörde wies die Berufung ab und bezog sich dabei im Wesentlichen auf die Feststellungen des Betriebsprüfers. Die Frage einer bestimmungsgemäßen Verwendung der Investitionsrücklage in Höhe eines zulässigen Investitionsfreibetrages wurde nicht behandelt. Lediglich zu dem Berufungsbegehren der gewinnmindernden Berücksichtigung eines Investitionsfreibetages wurde Stellung genommen und dieses Begehren mit der Begründung abgewiesen, der Beschwerdeführer habe sich bei Abgabe seiner Einkommensteuererklärung durch bewussten Verzicht auf den Investitionsfreibetrag dieses Rechtes begeben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Zurechnung des Betrages von S 100.000,-- im Jahr 1988:

Der Beschwerdeführer vertritt nach wie vor die Auffassung, dem von der St-GmbH im Jahr 1988 bezahlten Betrag von S 100.000,-- stehe keine Gegenleistung seinerseits gegenüber; er sei "analog einem Werbegeschenk" anzusehen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass sich die Verpflichtung der St-GmbH zur Bezahlung des strittigen Betrages eindeutig aus dem Automatenaufstellungsvertrag vom 26. August 1988 ergibt. Dort wird in 15 Punkten geregelt, dass der Automatenaufsteller (= St-GmbH) berechtigt wird, im Lokal des Beschwerdeführers Automaten auf eigene Kosten aufzustellen. Der Beschwerdeführer verpflichtet sich demgegenüber, den Betriebsstrom zur Verfügung zu stellen sowie die Geräte sauber und während der Geschäftszeit spielbereit zu halten. Soweit es sich bei den Automaten um

Musikautomaten handeln sollte, verzichtet der Beschwerdeführer darauf, in seinen Betriebsräumlichkeiten anderweitig Musik zu bieten; ebenso verzichtet er darauf, einen Fernsehapparat aufzustellen. Die Automaten bleiben Eigentum des Aufstellers. Neben weiteren Detailregelungen ist im Vertrag unter Punkt 1 als Entgelt 50 % des Brutto-Einspielergebnisses nach Abzug verschiedener Kosten vorgesehen. Punkt 16 des Vertrages lautet: "Das Ehepaar B. (d.i. der Beschwerdeführer und seine Ehegattin) erhält öS 100.000,--". Weiters wird in diesem Punkt noch die Hingabe eines Darlehens von der St-GmbH an das Ehepaar B. vereinbart, welches nicht Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist.

Bei dieser Sachlage kann der belangten Behörde nicht der Vorwurf einer unschlüssigen Beweiswürdigung gemacht werden, wenn sie den Betrag von S 100.000,-- als zusätzliches Entgelt für die in den 15 unmittelbar vorhergehenden Punkten des Automatenaufstellungsvertrages eingeräumten Rechte gewertet hat. Da Vertragspartner unbestritten nur der Beschwerdeführer als Betriebsinhaber war, bestehen seitens des Gerichtshofes auch keine Bedenken gegen die Zurechnung dieses Betrages in voller Höhe an den Beschwerdeführer. Eine solche Zurechnung wäre selbst dann unbedenklich, wenn der gesamte Betrag vereinbarungsgemäß an die Ehegattin des Beschwerdeführers zu zahlen gewesen wäre, weil das Entgelt für eine bestimmte Leistung steuerlich auch dann dem Leistungserbringer zuzurechnen ist, wenn es mit seiner Zustimmung oder auf seinen Wunsch einer dritten Person ausbezahlt wird. Dies gilt insbesondere auch bei nahen Angehörigen.

Ob die St-GmbH von diesem Entgelt einen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat oder nicht, ist entgegen der Rechtsansicht des Beschwerdeführers nicht entscheidend, denn die steuerliche Erfassung eines Entgeltes beim Leistungserbringer hängt grundsätzlich nicht davon ab, ob und in welcher Form der Leistungsempfänger das Entgelt bei Ermittlung seiner Steuerbemessungsgrundlagen berücksichtigt.

Gegen das vom Beschwerdeführer mit der zehnjährigen Vertragsdauer und einem allfälligen Rückforderungsanspruch begründete Erfordernis einer gleichmäßigen Verteilung des Entgeltes auf zehn Jahre anstelle einer vollen Erfassung im Jahr des Zuflusses, spricht der Umstand, dass der Beschwerdeführer seinen Gewinn durch Einnahmen-Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Bei dieser vereinfachten Gewinnermittlungsart erfolgt keine periodengerechte Erfassung der einzelnen Betriebsvorfälle, sondern eine solche, bei der grundsätzlich der Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses der Betriebseinnahmen und der tatsächlichen Leistung der Betriebsausgaben (darunter fällt auch eine allfällige Rückzahlung von Einnahmen) für die Ermittlung des Gewinnes maßgebend ist. Darin liegt schon deswegen keine "Unbilligkeit", weil es dem Steuerpflichtigen freisteht, anstelle der vereinfachten Gewinnermittlungsart die im Einkommensteuergesetz grundsätzlich vorgesehene Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG zu wählen.

Schließlich rügt der Beschwerdeführer auch zu Unrecht Verfahrensmängel, die er darin erblickt, dass sich die belangte Behörde weder mit dem Vertragsinhalt auseinandergesetzt noch den Geschäftsführer der St-GmbH über den Rechtsgrund der Zahlung befragt habe. Wie sich aus den Verwaltungsakten ergibt, verfügte die belangte Behörde über Ablichtungen des Vertragswerkes samt der späteren Zusatzvereinbarung und dem Schriftverkehr zwischen dem Beschwerdeführer und der St-GmbH. Aus dem angefochtenen Bescheid ergibt sich ferner, dass sich die belangte Behörde mit diesem Beweismaterial ausreichend auseinandergesetzt hat. Die vermisste Einvernahme des Geschäftsführers der St-GmbH war entbehrlich: Zum ersten wurde die Einvernahme dieser Person als Zeuge im Verwaltungsverfahren vom Beschwerdeführer nicht beantragt und zum zweiten war eine solche Einvernahme auch deswegen nicht geboten, weil der rechtlich relevante Sachverhalt bereits geklärt war.

2. Zurechnung des Betrages von S 150.000,-- im Jahr 1990:

Mit Zusatzvereinbarung vom 2. April 1990 verpflichtet sich die St-GmbH, dem Beschwerdeführer "einen einmaligen Pauschalbetrag von S 150.000,--", zuzüglich 20 % Umsatzsteuer für die Berechtigung zu bezahlen, im Lokal des Beschwerdeführers "Werbetafeln und ähnliche werbewirksame Gegenstände anbringen zu lassen". Der Beschwerdeführer bestreitet nicht den tatsächlichen Zufluss dieses genannten Betrages im Jahr 1990; er vertritt jedoch analog zu Punkt 1 die Ansicht, dass ungeachtet seiner Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG der Betrag gleichmäßig auf die Vertragsdauer von zehn Jahren verteilt und nicht zur Gänze im Jahr 1990 als Betriebseinnahme zu erfassen sei. Diesem Vorbringen sind die Ausführungen unter Punkt 1 entgegenzuhalten. Wenn der Beschwerdeführer zusätzlich vorbringt, die vertragliche Regelung habe darlehensartigen Charakter und sei vergleichbar mit einer Getränkeabnahmevereinbarung, so ist ihm Folgendes zu erwidern:

Es trifft zu, dass der Gerichtshof in Getränkeabnahmeverpflichtungen darlehensartige Komponenten erblickt hat (Erkenntnis vom 29. September 1987, Zl. 87/14/0086). Derartige Komponenten sind jedoch im streitgegenständlichen Vertrag nicht zu erblicken. Der Umstand allein, dass ein Entgelt für eine mehrjährige Leistung bezahlt wird, macht dieses Entgelt nicht zum Darlehen. Dies auch dann nicht, wenn für den Fall, dass die mehrjährige Leistung nicht erbracht wird, eine Verpflichtung zur (teilweisen) Rückzahlung besteht. Ein Darlehen ist nämlich grundsätzlich stets zurückzuzahlen. Die Rückzahlungsverpflichtung steht von vornherein fest. Der Darlehensnehmer schuldet dem Darlehensgeber die Rückzahlung und allfällige Zinsen; in der Regel jedoch keine darüber hinausgehenden Leistungen, die auch in einem Dulden oder Unterlassen bestehen können. Bei den vom Beschwerdeführer angesprochenen Getränkeabnahmeverpflichtung schuldete der Geldempfänger dem Geldgeber die Rückzahlung des empfangenen Geldes in der Weise, dass er auf geldwerte Vorteile (übliche Warenbezugskonditionen) zugunsten des Geldgebers verzichtete, und diesem damit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das empfangene Geld wiederum rückerstattete. Eine solche Konstellation liegt im Beschwerdefall nicht vor. Vielmehr erklärte sich der Beschwerdeführer bereit, für ein einmaliges Entgelt das Aufstellen von Werbetafeln etc. für einen bestimmten Zeitraum zu gestatten. Die gerügte Rechtswidrigkeit liegt demnach nicht vor. Gleiches gilt für die in diesem Zusammenhang vorgebrachten Verfahrensrügen, zu denen im Wesentlichen dasselbe zu sagen ist wie unter Punkt 1.

3. Investitionskostenzuschuss von S 300.000,--:

Die St-GmbH hat dem Beschwerdeführer im Jahr 1990 einen weiteren Betrag von S 300.000,-- als "Baukostenzuschuss" für jene Investitionen bezahlt, die der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Automaten-Aufstellung getätigt hatte. Unbestritten ist, dass diese Investitionen im Eigentum des Beschwerdeführers stehen. Beschwert erklärt sich der Beschwerdeführer dadurch, dass der Baukostenzuschuss als Betriebseinnahme erfasst wurde, statt eine Minderung der Herstellungskosten und in der Folge eine Minderung der Absetzung für Abnutzung herbeizuführen. Der Beschwerdeführer verweist auf die steuerliche Behandlung von Subventionen aus öffentlichen Mitteln, die ebenfalls steuerfrei seien und lediglich zu einer entsprechenden Minderung der Herstellungskosten der subventionierten Investitionen führten. Er bezieht sich dabei offensichtlich auf die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 6 EStG, wonach Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens steuerfrei sind, wenn sie auf Grund gesetzlicher Ermächtigung oder eines Beschlusses eines Organes einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gewährt werden. Mit dieser Bestimmung korreliert jene des § 6 Z. 10 EStG, wonach die steuerfreien Zuwendungen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der damit finanzierten Investitionen mindern. Gerade diese gesetzliche Regelung macht deutlich, dass die Steuerfreiheit der Zuwendungen und die entsprechende Kürzung von Investitionskosten nur bei bestimmten Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, nicht jedoch generell vorgesehen ist. Baukostenzuschüsse, die die genannten Voraussetzungen nicht erfüllen, stellen daher Betriebseinnahmen dar, die zur Gänze der Einkommensbesteuerung unterliegen.

4. Gewinnmindernde Berücksichtigung des Investitionsfreibetrages:

In der Beschwerde wird (nur mehr) die gewinnmindernde Berücksichtigung eines Investitionsfreibetrages für diverse Investitionen im Jahre 1990 geltend gemacht, nicht jedoch auch - wie im Verwaltungsverfahren - die bestimmungsgemäße Verwendung einer im Jahr 1988 gebildeten Investitionsrücklage, hinsichtlich derer der Betriebsprüfer die Berechtigung des Berufungsvorbringens in seiner hiezu abgegebenen Stellungnahme bejaht hat.

Es ist daher lediglich zu prüfen, ob die belangte Behörde eine über die bestimmungsgemäße Verwendung der Investitionsrücklage hinausgehende, gewinnmindernde Berücksichtigung eines Investitionsfreibetrages zu Recht als unzulässig erklärt hat. Auch in diesem Punkt ist die Beschwerde unbegründet:

Die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages (§ 10 EStG 1988) setzt bei einer Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 voraus, dass die Wirtschaftsgüter, für die er in Anspruch genommen wird, in einem besonderen Verzeichnis ausgewiesen werden. Dieses Verzeichnis ist mit der Steuererklärung vorzulegen. Geht aus der Steuererklärung hervor, dass der Steuerpflichtige einen Investitionsfreibetrag geltend macht, ohne ein solches Verzeichnis vorzulegen, so ist ihm hiefür eine Nachfrist von zwei Wochen zu setzen (§ 10 Abs. 10 iVm § 9Abs. 3 letzter Satz EStG 1988).

Im Beschwerdefall ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1990 ganz bewusst auf die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages verzichtet hat, weil er einen sogenannten "Wartetastenverlust" (= ein auf die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages zurückzuführender

Verlust, der gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 und Abs. 7 vortragsfähig, sondern erst mit späteren Gewinnen aus dem betreffenden Betrieb zu verrechnen ist) vermeiden wollte.

Wenn der Beschwerdeführer meint, ein im wiederaufgenommenen Verfahren geltend gemachter Investitionsfreibetrag sei einer Geltendmachung "im Zuge der Steuererklärung gleichzusetzen", so ist ihm der eindeutige Wortlaut der zitierten Bestimmung entgegenzuhalten, wonach diesbezüglich ausdrücklich auf die Steuererklärung und nicht etwa auf das Veranlagungsverfahren in seiner gesamten Dauer abgestellt wird.

Zu der mehrfachen Bezugnahme des Beschwerdeführers auf § 236 BAO genügt der Hinweis, dass die zitierte Bestimmung die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten regelt und der angefochtene Bescheid über keinen derartigen Antrag des Beschwerdeführers abgesprochen hat.

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

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

Wien, am 20. Juli 1999

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1993130178.X00

Im RIS seit

21.02.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at