

# TE Vwgh Erkenntnis 1987/9/29 87/14/0086

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.09.1987

## Index

EStG

## Norm

BAO §184 Abs1

BAO §21 Abs1

EStG 1972 §15

EStG 1972 §19

EStG 1972 §19 Abs1

EStG 1972 §4 Abs1

EStG 1972 §4 Abs3

EStG 1972 §6 Z3

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Mag. Piffli, über die Beschwerde der AR in G, vertreten durch Dr. Robert Mayrhofer, Rechtsanwalt in Ried im Innkreis, Hauptplatz 38, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 27. März 1987, Zl. 8/14/1- BK/Ko-1987, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für 1984, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 9.900,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin ist Gastwirtin, sie ermittelte für das Streitjahr ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Aus einem "Lieferungs- und Leistungsübereinkommen" mit einer Brauerei, das auch auf die "Rechts- und Geschäftsnachfolger" der Vertragschließenden übergehen soll, erhielt die Beschwerdeführerin von dieser Brauerei (aus Anlaß der Errichtung eines neuen Saales mit ca. 500 Sitzplätzen) noch im Jahre des Vertragsabschlusses (1984) einen "baren, einmaligen und nicht rückzahlbaren Zuwendungsbetrag in der Höhe von S 250.000,-- zuzüglich der darauf entfallenden Mehrwertsteuer in Höhe von

S 50.000,--". Als Gegenleistung hiefür übernahm die Beschwerdeführerin im Übereinkommen folgende Verpflichtungen:

- 1) Ausschließlicher Bezug von Bier und näher bezeichneten nichtalkoholischen Getränken ab 1. Jänner 1985 bis zu einer Gesamtabnahmemenge von 2500 hl von der genannten Brauerei;
- 2) keinerlei Ansprüche auf Rabatte, sonstige Vergütungen oder Zuwendungen gegen die Brauerei zu stellen; 3) die Brauereirechnungen bei Erhalt ohne Abzug zu begleichen;
- 4) sämtliche Verpflichtungen aus dem Übereinkommen auf ihre "Rechtsnehmer, Rechts- und Geschäftsnachfolger" zu überbinden. Im Übereinkommen ist für den Fall der Nichteröffnung des neuen Saales in der Gastwirtschaft der Beschwerdeführerin, für den Fall einer Geschäftssperre oder für den Fall der Unterbrechung des Verkaufs von Bier und alkoholfreien Getränken durch mehr als sechs aufeinanderfolgende Monate, für den Fall der Einleitung eines Exekutions-, Ausgleichs- oder Konkursverfahrens das Recht der Brauerei vorgesehen, das Übereinkommen mit sofortiger Wirkung als beendet zu erklären und "den nicht amortisierten Zuwendungsbetrag zur sofortigen Rückzahlung zu stellen".

Die Beschwerdeführerin stellte sich im Verfahren betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für 1984 gegenüber den Abgabenbehörden auf den Standpunkt, daß der ihr 1984 zugeflossene Zuwendungsbetrag nicht zur Gänze bereits in diesem Jahr, sondern nur auf 10 Jahre (den voraussichtlichen Lieferzeitraum aus dem Übereinkommen) aufgeteilt der Ertragsbesteuerung zu unterziehen sei. Die Brauerei gewähre nämlich üblicherweise Preisnachlässe bei Lieferung oder einen einmaligen Zuschuß. Die Summe der ersparten Wareneinkaufskosten sei nach beiden Varianten für einen Zeitraum von 10 Jahren mindestens gleich, bei laufendem Nachlaß dürften die Ersparnisse in der Regel größer sein, weil die Brauerei den Zinsentgang berücksichtige. Der laufende Preisnachlaß verpflichte nicht zu einer Getränkeabnahme. Der Gastwirt, der den einmaligen Zuschuß wähle, sei zur Bierabnahme verpflichtet und erhalte keinen laufenden Preisnachlaß. Der Zuwendungsbetrag sei daher in Wahrheit Darlehen, welches der Brauerei durch die nicht ermäßigten Getränkepreise erstattet werde. Für den Darlehenscharakter spreche auch die Vereinbarung der Rückzahlung des nicht amortisierten Betrages im Falle vorzeitiger Auflösung des Übereinkommens durch die Brauerei.

In dem im Instanzenzug ergangenen, nun vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid vertrat die belangte Behörde die Ansicht, es liege kein Darlehen vor, weil der Zuschuß nicht rückzahlbar sei. Die Vereinbarung eines Rücktritts- und Rückforderungsrechts der Brauerei für den Fall der Verletzung der Bierbezugspflicht durch die Beschwerdeführerin mache den Zuwendungsbetrag nicht zum Darlehen. Der Betrag sei der Beschwerdeführerin daher gemäß § 19 Abs. 1 EStG zur Gänze im Jahre 1984 zugeflossen und deshalb bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG in diesem Jahr vollständig zu berücksichtigen. Demgemäß unterzog die belangte Behörde den Nettobetrag von S 250.000,-- der Einkommen- und Gewerbeertragsbesteuerung für das Jahr 1984.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch diesen Bescheid in ihrem Recht darauf verletzt, daß nur ein Zehntel des genannten Betrages im Jahre 1984 als Betriebseinnahme der Festsetzung der erwähnten Ertragsteuer zugrunde gelegt werde. Sie behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt, den angefochtenen Bescheid deshalb aufzuheben.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die "Überschußrechnung" im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG unterscheidet sich von der grundsätzlich im Einkommensteuerrecht vorgesehenen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 und § 5 EStG) wesentlich. Während nämlich beim Betriebsvermögensvergleich die Änderung im Bestand des Betriebsvermögens über die Höhe des Erfolges entscheidet, ist bei der "Überschußrechnung" - von hier unbeachtlichen Ausnahmen (z.B. Absetzung für Abnutzung, "Rücklagenbetrag" gemäß § 9 Abs. 3 EStG) abgesehen - nur die reine "Geldbewegung" (das Zufließen und Verausgaben von Geld oder geldwerten Vorteilen) erfolgswirksam. Ein Geldeingang erhöht demnach mit seinem Zufließen den Betriebserfolg, sofern er eine Betriebseinnahme darstellt. Betriebseinnahme aber ist ein solcher Geldeingang, der dem Steuerpflichtigen im Rahmen seines Betriebes zufließt und durch den Betrieb (eine betriebliche Leistung) veranlaßt ist (vgl. VwSlg. 5743 F/1983). Schulden sind bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG grundsätzlich nicht erfolgswirksam. Im Hinblick auf die "Geldflußrechnung" des § 4 Abs. 3 EStG kommen bei einer Einnahmen-Ausgabenrechnung auch Rückstellungen nicht in Betracht (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, 2. Auflage, Tz. 67 zu § 4).

Unbestritten ist, daß die Beschwerdeführerin ihren Gewinn für das Streitjahr gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hat. Daß hierfür die gesetzlichen Voraussetzungen gefehlt hätten, wird auch von der Beschwerdeführerin nicht behauptet.

Handelte es sich bei dem Zuwendungsbetrag um eine Betriebseinnahme, die der Beschwerdeführerin im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG im Jahre 1984 zugeflossen ist, so war diese der Ertragsbesteuerung bereits im betreffenden Jahr zu unterziehen. Im Hinblick auf die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG kam der Ansatz von Schulden gegenüber der Brauerei aus einer Getränkeabnahmeverpflichtung, sollte diese als (negatives) Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin entstanden sein, ebensowenig in Betracht, wie die Bildung einer Rückstellung für die im Vertrag vorgesehenen Fälle einer Vertragsauflösung und Rückforderung durch die Brauerei hinsichtlich der noch nicht amortisierten Zuwendung. Erst die Rückzahlung selbst, allenfalls (geldwerte) Aufwendungen der Beschwerdeführerin, die ihr jährlich durch die Bierabnahmeverpflichtung entstehen, kämen in den betreffenden Abgabensjahren als Betriebsausgaben in Betracht. Solche sind im Jahre 1984 jedoch nicht aufgelaufen und konnten offenbar auch nicht auflaufen, weil die Abnahmeverpflichtung erst mit 1. Jänner 1985 begann.

Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist jedoch strittig, ob es sich bei dem Zuwendungsbetrag (zur Gänze) um eine Betriebseinnahme handelte. Die Beschwerdeführerin vertritt den Standpunkt, daß der Zuwendungsbetrag als Darlehen anzusehen ist, die belangte Behörde bestreitet dies.

Der Beschwerde kommt insofern teilweise Berechtigung zu, als sie den Vorwurf erhebt, die belangte Behörde habe ausgehend von einer unrichtigen Rechtsansicht bezüglich des Darlehenscharakters des Zuwendungsbetrages den entscheidungswesentlichen Sachverhalt unaufgeklärt gelassen.

Bei betrieblichen Darlehen führt die Hingabe und der Empfang sowie die Rückzahlung - von einer Wertsicherung abgesehen - bei Gläubiger wie Schuldner weder zu Betriebseinnahmen noch zu Betriebsausgaben (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, 2. Auflage, Tz. 67 zu § 4). Obwohl der Einnahmenbegriff des § 15 EStG für die letzten vier Einkunftsarten vorgesehen ist, erscheint es gerechtfertigt, ihn auch für die Auslegung des Betriebseinnahmenbegriffes des § 4 Abs. 3 EStG heranzuziehen, da bei dieser Gewinnermittlungsart die Erfassung erfolgswirksamer Geldbewegungen im Vordergrund steht und der Einnahmenbegriff des § 15 EStG auf den Zufluß von Geld oder geldwerten Vorteilen abstellt (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, 2. Auflage, Tz. 68 zu § 4; Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 2 zu § 15 EStG 1972 und Tz. 4 zu § 4 Abs. 3 EStG 1972). Eine Darlehensaufnahme kann mangels Vermögensvermehrung nicht als Einnahme beim Empfänger gewertet werden (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, 2. Auflage, Tz. 7 zu § 15).

Handelte es sich bei dem Zuwendungsbetrag der Brauerei an die Beschwerdeführerin daher tatsächlich (zur Gänze oder teilweise) um ein Darlehen, so lag insoweit eine Betriebseinnahme nicht vor.

Da die vorstehenden Erwägungen nicht an den Darlehensbegriff des bürgerlichen Rechtes anknüpfen, sondern von dem wirtschaftlichen Gesichtspunkt der Vermögensvermehrung getragen sind, ist es gemäß § 21 Abs. 1 BAO nicht entscheidend, ob der Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der Brauerei Darlehen im Sinne des bürgerlichen Rechtes (§ 983 ABGB) ist, sondern ob sein wahrer wirtschaftlicher Gehalt dem eines Darlehens gleichkommt. Hiefür ist nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend und es kommt folglich nicht darauf an, ob im Text der Vertragsurkunde der Zuwendungsbetrag als "nicht rückzahlbar" bezeichnet ist, sondern darauf, ob nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung eine Rückzahlung durch die Beschwerdeführerin (allenfalls in welchem Ausmaß) vorgesehen ist. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes wurde der (zumindestens teilweise) Darlehenscharakter des Übereinkommens von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren schlüssig behauptet und diese Behauptung von der belangten Behörde bisher zu Unrecht nicht überprüft.

Die wesentlichen vereinbarten "Gegenleistungen" der Beschwerdeführerin für den "Zuwendungsbetrag" bestehen 1) in der Übernahme der Verpflichtung zum ausschließlichen Getränkebezug bis zur vorgesehenen Gesamtabnahmemenge, 2) im Verzicht auf Rabatte, sonstige Vergütungen oder Zuwendungen. Außerdem ist die Beschwerdeführerin zur Rückzahlung des noch nicht amortisierten Teiles des Zuwendungsbetrages bei Eintritt einer der im Übereinkommen vorgesehenen Fälle der Vertragsauflösung durch die Brauerei verpflichtet. Es handelt sich dabei durchwegs um der Sphäre der Beschwerdeführerin zuzurechnende Sachverhalte, welche die ins Auge gefaßte Getränkeabnahme unmöglich machen oder gefährden.

Die Beschwerdeführerin hat nun bisher unwiderlegt behauptet, daß die Brauerei auf Grund bestehender Übung

Rabatte an jeden Gastwirt unabhängig von einer ausschließlichen Getränkeabnahmepflicht gewährt. Diese Rabatte gingen der Beschwerdeführerin durch die Übernahme der zweiten oben erwähnten Verpflichtung laut dem Übereinkommen verloren. In Wahrheit stelle sich der Zuwendungsbetrag daher als Bevorschussung dieser Rabatte, also eine Kreditgewährung dar. Dieser Kredit werde daher im Laufe der Erfüllung der Bierabnahmeverpflichtung durch die Zahlung der vollen (nicht durch übliche Rabatte) ermäßigten Preise rückerstattet.

Der Beschwerdeführerin kann nicht entgegengetreten werden, daß für den Fall der Richtigkeit dieser ihrer Behauptung, dem Übereinkommen wirtschaftlich betrachtet (zumindest teilweise) der Gehalt eines Darlehens zukäme. Zur Getränkeabnahme ist die Beschwerdeführerin nämlich bis zur vorgesehenen Gesamtabnahmemenge verpflichtet. Verletzt sie diese Pflicht, ist die Brauerei zur aliquoten Rückforderung berechtigt. Erfüllt die Beschwerdeführerin ihre Abnahmepflicht, so zahlt sie durch die Differenz zwischen dem vollen Preis und dem durch die üblichen Rabatte, welche auch ohne Getränkeabnahmeverpflichtung gewährt werden, ermäßigten Preis den Zuwendungsbetrag (zumindest teilweise) zurück. Die Vertragsgestaltung ist daher ihrem wesentlichen wirtschaftlichen Gehalt nach so, daß sich die Beschwerdeführerin einer (zumindest teilweisen) Rückerstattung des Zuwendungsbetrages, ungeachtet seiner Bezeichnung als "nicht rückzahlbar" in der Vertragsurkunde, nicht entziehen kann.

Der Zuwendungsbetrag wäre daher nur insoweit Geldeingang, und damit Betriebseinnahme, als er sich als Gegenleistung für die Übernahme der ausschließlichen Getränkeabnahmepflicht durch die Beschwerdeführerin darstellt. Diese Betriebseinnahme war - wie bereits oben erwähnt - bereits im Jahre des Zufließens (1984) der Besteuerung zu unterziehen, ohne daß die Beschwerdeführerin sich auf die Möglichkeit der Bildung einer Rückstellung für den Fall der Vertragsauflösung durch die Brauerei hätte berufen können.

Die belangte Behörde hätte daher zu klären gehabt, auf welche üblichen Rabatte die Beschwerdeführerin verzichtete. Im Ausmaß der Summe dieser Rabatte wäre von der belangten Behörde der Zuwendungsbetrag als Darlehen zu behandeln gewesen. Dementsprechend wären auch die von der Beschwerdeführerin während des Laufes der ausschließlichen Getränkeabnahmepflicht bezahlten (vollen) Preise im Teilbetrag üblicher Rabatte ohne Abnahmepflicht keine Betriebsausgaben der Beschwerdeführerin, sondern

Darlehensrückzahlung. Erforderlichenfalls hätte dabei die Darlehensrückzahlung. Erforderlichenfalls hätte dabei die belangte Behörde § 184 Abs. 1 BAO anzuwenden gehabt. Nur der nicht als Darlehen im wirtschaftlichen Sinn allenfalls verbleibende Anteil des Zuwendungsbetrages wäre als Gegenleistung für die von der Beschwerdeführerin übernommene ausschließliche Getränkeabnahmepflicht der Ertragsbesteuerung im Streitjahr zu unterziehen gewesen.

Eine Aufteilung des Zuwendungsbetrages (zwischen Darlehen und Betriebseinnahme) im Verhältnis zwischen Summe der der Beschwerdeführerin entgehenden üblichen Rabatte und Verkehrswert der ausschließlichen Bierübernahmepflicht käme nicht in Betracht, weil sie der Tatsache nicht gerecht würde, daß die Brauerei bei der ihr zu unterstellenden wirtschaftlich vernünftigen Motivation auch durch den Erwerb der ausschließlichen Getränkeabnahmepflicht der Beschwerdeführerin in erster Linie den dieser gewährten Zuwendungsbetrag hereinbringen will.

Da die belangte Behörde die Rechtslage verkannte und deshalb die Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes unterließ, mußte der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufgehoben werden.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243.

Wien, am 29. September 1987

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1987:1987140086.X00

**Im RIS seit**

11.09.2019

**Zuletzt aktualisiert am**

11.09.2019

**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)