jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1998/9/30 97/13/0045

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 30.09.1998

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
33 Bewertungsrecht;

Norm

BAO §13;
BAO §4 Abs2 lita Z2;
BAO §4 Abs2 litc;
BewG 1955 §64 Abs1;
BewG 1955 §64 Abs2;
BewG 1955 §65 Abs3;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs4;
EStG 1972 §9;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §9;
GewStG §1 Abs2 Z2;
KStG 1966 §7;
KStG 1966 §8;
KStG 1988 §7;
KStG 1988 §8;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 97/13/0046 E 30. September 1998

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Repa, über die Beschwerde der D GesmbH in W, vertreten durch Dr. Arnold, Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in Wien I, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat III) vom

28. April 1995, Zl 11-94/2153/10, betreffend Körperschaftsteuer 1988 und 1989 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1988, 1. Jänner 1989 und 1. Jänner 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich Körperschaftsteuer 1988 und 1989 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 13.010,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Am Stammkapital der Beschwerdeführerin ist die E zu 100 % beteiligt. Zwischen der Beschwerdeführerin und der E besteht für den Bereich der Umsatzsteuer und Gewerbesteuer ein Organschaftsverhältnis dergestalt, daß die Beschwerdeführerin Organgesellschaft der E und diese Organträgerin (ua) der Beschwerdeführerin ist. Die Beschwerdeführerin ermittelt ihren Gewinn jeweils zum 31. Oktober eines Jahres, die E jeweils zum 31. Dezember eines Jahres.

Für die Jahre 1988 und 1989 bildete die Beschwerdeführerin (wie in den Vorjahren) - ungeachtet des Umstandes, daß bei einer entsprechenden Organschaft Steuerschuldner der Gewerbesteuer der Organträger ist - jeweils Gewerbesteuerrückstellungen.

Anläßlich einer abgabenbehördlichen Prüfung gelangten die Prüfer zur Auffassung, daß die aufwandswirksame Bildung dieser Gewerbesteuerrückstellungen nicht anzuerkennen sei, weil im Organkreis ein Gewerbeverlust erzielt worden sei. Weiters wurde festgestellt, daß die Rückstellungsbeträge in Folgejahren durch Umbuchung auf das Gesellschafterverrechnungskonto an die Organmutter abgeführt worden seien. Auch bei der Ermittlung der Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1989 und 1. Jänner 1990 seien die Rückstellungen nicht als Schuldposten anzuerkennen.

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüfer und erließ (für 1988 und 1989) entsprechende Körperschaftsteuerbescheide sowie entsprechende Bescheide über den Einheitswert des Betriebsvermögens, die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent zum 1. Jänner 1989 und 1. Jänner 1990.

In einer dagegen erhobenen Berufung vertrat die Beschwerdeführerin gestützt auf Literatur im wesentlichen die Ansicht, daß die Organtochter zwar nicht Schuldner der Gewerbesteuer sei, jedoch kraft ihrer Haftung diese Verpflichtung zu passivieren habe. Nur dadurch könne erreicht werden, daß jeder der beiden Organteile den steuerlich richtigen Gewinn ausweise und daher im steuerlich richtigen Ausmaß an jenen Begünstigungsvorschriften des Steuerrechts teilnehme, die von der Höhe seines Gewinnes abhänge. Maßgeblich für die Gewerbesteuerbelastung der Organgesellschaft sei jener Teilbetrag der Gesamtgewerbesteuer, für den die Organgesellschaft hafte. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 8. September 1992, 89/14/0021) seien Organgesellschaft und Organträger zivilrechtlich und wirtschaftlich selbständige Gesellschaften, deren Betriebsergebnisse zusammengerechnet werden. Es werde zwar nur beim Organträger ein Gewerbesteuermeßbetrag festgestellt; entscheidend sei jedoch, daß die durch die Organschaft verbundenen Unternehmen getrennt Bilanzen erstellen, welche für die Körperschaftsteuer und damit für die Gewerbesteuer maßgebend seien. Dementsprechend habe die Organgesellschaft nicht nur ihr Jahresergebnis zu ermitteln, die daraus resultierende Gewerbesteuer zu berechnen und gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung diese im Jahresabschluß auszuweisen, sondern darüber hinaus auch gemäß § 16 Z 2 GewStG 1953 eine Erklärung beim Finanzamt abzugeben. Wie bereits im Rahmen der Betriebsprüfung ausgeführt worden sei, hätten für alle Jahre der Organschaft "bindende handelsrechtliche Vereinbarungen betreffend Gewerbesteuerüberrechnung" bestanden. Dadurch habe die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin die gesamte steuerliche Gestion - gegen Entgelt in Höhe der ohne Organschaft selbst zu tragenden Gewerbesteuer - an die E übertragen und sei dafür von dieser aus allen Verpflichtungen freigestellt worden. Diese Vereinbarungen konkretisierten auch im Verhältnis zur Beschwerdeführerin nur den ohnedies bestehenden handelsrechtlichen Tatbestand. Die Beschwerdeführerin schulde der E die von letzterer wirtschaftlich (sofort oder durch Entfall von Verlustvorträgen) zu tragende Gewerbesteuer für Erträge der Beschwerdeführerin. Die daraus resultierende Verbindlichkeit der Beschwerdeführerin sei handelsrechtlich richtig in

den Büchern festgehalten worden. Die entsprechenden Verbindlichkeiten seien auch bei der Ermittlung der Einheitswerte des Betriebsvermögens und in der Folge bei der Vermögensteuer und dem Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1989 und 1. Jänner 1990 zu berücksichtigen.

Nach weiteren Ermittlungen zum Inhalt der in der Berufung angeführten "bindenden handelsrechtlichen Vereinbarungen betreffend Gewerbesteuerüberrechnung" und zur Frage, ob bei der E entsprechend den bei der Beschwerdeführerin gebildeten Gewerbesteuerrückstellungen entsprechende Aktivposten eingestellt worden seien, wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Dies im wesentlichen mit der Begründung, daß Rückstellungen Passivposten für noch ungewisse, aber wahrscheinliche Aufwendungen (Belastungen) der Zukunft seien, welche ihre wirtschaftliche Begründung in der Periode der Rückstellungsbildung hätten. Auf Grund des bestehenden gewerbesteuerlichen Organschaftsverhältnisses der Beschwerdeführerin zur E drohe jedoch kein Gewerbesteueraufwand, weil die Beschwerdeführerin selbst nicht gewerbesteuerpflichtig sei, sondern nur eine evidenzmäßige Gewerbesteuererklärung abzugeben habe. Eine eventuell nach Handelsrecht gegebene Haftung als Organ für die Gewerbesteuerverbindlichkeit des Organträgers sei ebenfalls nur dann denkbar, wenn im Organkreis tatsächlich ein Gewerbesteueraufwand, welcher auf das Organ umgelegt werden könne, anfalle, was jedoch im vorliegenden Fall wegen eines Gewerbeverlustes im Organkreis nicht zutreffe. Das von der Beschwerdeführerin angewandte sogenannte Umlageverfahren (hier: nach der Belastungsmethode) - dh eine Einstellung einer Verbindlichkeit der Beschwerdeführerin an den Organträger aus dem Titel einer bei der Beschwerdeführerin ersparten Gewerbesteuer - entbehre einer klaren gesetzlichen Grundlage. Die von der Beschwerdeführerin vorgelegte "Vereinbarung" stelle lediglich einen internen Aktenvermerk der Buchhaltungsabteilung, unterfertigt von einem Abteilungsleiter, dar. Zur Qualifizierung als vertraglicher Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der Muttergesellschaft fehle somit schon die Unterzeichnung durch zwei zeichnungsbefugte Personen. Überdies sei, wie es einem Umlageverfahren entsprechen würde, eine entsprechende Forderungsaktivierung bei der E unterblieben. Hinsichtlich der Einheitswerte des Betriebsvermögens wurde darauf hingewiesen, daß die Gewerbesteuerrückstellungen bereits mangels ertragsteuerlicher Zulässigkeit nicht als Schuldpost abzugsfähig seien.

Gegen diese Entscheidung erhob die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welcher deren Behandlung jedoch mit Beschluß vom 24. September 1996, B 1905/95-8, ablehnte und die Beschwerde über Antrag dem Verwaltungsgerichtshof abtrat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof erachtet sich die Beschwerdeführerin nach dem in der ergänzten Beschwerde umschriebenen Beschwerdepunkt in ihrem Recht auf richtige Berechnung der Körperschaftsteuer, der Einheitswerte des Betriebsvermögens, der Vermögensteuer und des Erbschaftschaftssteueräquivalentes, insbesondere im Recht auf Anerkennung von Gewerbesteuerrückstellungen im Hinblick auf das Organverhältnis verletzt.

Gemäß § 1 Abs 2 Z. 2 GewStG gilt als Gewerbebetrieb stets und in vollem Umfang u.a. die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung). Ist ein solches Unternehmen dem Willen eines anderen inländischen Unternehmens derart untergeordnet, daß es keinen eigenen Willen hat, so gilt es als Betriebsstätte dieses Unternehmens. Eine Kapitalgesellschaft ist dem Willen eines gewerblichen Unternehmens derart untergeordnet, daß sie keinen eigenen Willen hat (Organgesellschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in dieses Unternehmen eingegliedert ist.

Daraus ergibt sich, daß eine Organgesellschaft keine Gewerbesteuer schuldet. Diese wird vielmehr insofern vom Organträger geschuldet, als der gesondert zu ermittelnde Ertrag der (allenfalls die Erträge mehrerer) Organgesellschaft(en) nach Zusammenrechnung mit dem Ertrag des Organträgers einen Teil der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage des Organträgers bildet. Durch die Zusammenrechnung wird ein Ausgleich von Verlusten und Gewinnen innerhalb der Organschaft ermöglicht.

Gemäß § 13 BAO haftet allerdings die Organgesellschaft für Abgaben (u.a. Gewerbesteuer), welche sie ohne Vorliegen der Organschaft selbst schulden würde. Auf dieser Haftung beruht das von der Verwaltungspraxis (vgl auch Philipp, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Tz 6 - 61 ff) anerkannte Recht der Organgesellschaft, diese

Haftungsverpflichtung zu passivieren (bzw die Verpflichtung des Organträgers, den gegenüberstehenden Anspruch zu aktivieren), wodurch erreicht wird, daß jeder der beiden Organteile den - auch für die Bemessung der Körperschaftsteuer - steuerlich richtigen Gewinn ausweist.

Im Beschwerdefall wurde der Beschwerdeführerin in den Streitjahren jeweils das Recht, eine als Gewerbesteuerrückstellung bezeichnete Rückstellung erfolgsmindernd zu bilden, mit der Begründung abgesprochen, daß auf Grund des bestehenden Organschaftsverhältnisses die Beschwerdeführerin selbst nicht gewerbesteuerpflichtig sei und auch eine Haftung als Organ für die Gewerbesteuerverbindlichkeit des Organträgers nur dann denkbar sei, wenn im Organkreis tatsächlich ein Gewerbesteueraufwand, welcher auf das Organ umgelegt werden könne, anfalle, was im vorliegenden Fall aber wegen eines Gewerbeverlustes nicht zutreffe.

Hiezu ist zunächst klarzustellen, daß die von beiden Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens etwas ungenau als "Gewerbesteuerrückstellung" bezeichneten Rückstellungen zweifellos nicht für von der Beschwerdeführerin an das Finanzamt abzuführende Gewerbesteuer - solche Rückstellungen wären im Beschwerdefall tatsächlich verfehlt, weil die Beschwerdeführerin im Hinblick auf das Organschaftsverhältnis keine Gewerbesteuer schuldet -, sondern für die Haftungsverpflichtungen auch gegenüber dem Organträger bezüglich Gewerbesteuer gebildet wurden. Hinsichtlich dieser Rückstellungen vertrat die belangte Behörde die Ansicht, daß sie nicht anzuerkennen seien, weil für die Streitjahre im Organkreis kein Gewerbesteueraufwand angefallen sei.

Nun können jedoch Tatsachen, die erst nach dem Bilanzstichtag bekannt geworden sind, nur dann berücksichtigt werden, wenn sie am Bilanzstichtag schon bestanden haben. Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden waren, bleibt bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz. Somit sind Ereignisse, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind und am Bilanzstichtag nicht vorhersehbar waren, nicht zu berücksichtigen (vgl das hg Erkenntnis vom 16. Dezember 1997, 93/14/0177, mwN).

Der Umstand, daß im Organkreis keine Gewerbesteuer anfallen wird, konnte jedoch frühestens in dem Zeitpunkt feststehen, in welchem die Bilanzen aller zur Organschaft gehörender Gesellschaften (einschließlich des zum Ende des Kalenderjahres - somit jeweils zwei Monate nach dem Bilanzstichtag der Beschwerdeführerin - bilanzierenden Organträgers) aufgestellt waren, und war daher zum Bilanzstichtag der Beschwerdeführerin nicht zu berücksichtigen. Da die belangte Behörde die "Gewerbesteuerrückstellungen", präziser die Rückstellungen für Haftungsverpflichtungen an Gewerbesteuer u. a. gegenüber dem Organträger, in Verkennung der Rechtslage nicht anerkannt hat, erweist sich der angefochtene Bescheid hinsichtlich Körperschaftsteuer 1988 und 1989 als inhaltlich rechtswidrig.

Aus verfahrensökonomischen Gründen wird jedoch darauf hingewiesen, daß der außerhalb des Beschwerdepunktes vertretenen Rechtsansicht der Beschwerdeführerin, die Höhe der Gewerbesteuer sei davon unabhängig, ob eine Gesellschaft Teil einer Organschaft sei oder nicht, und es sei nicht gerechtfertigt, die "Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer" deshalb zu verneinen, weil die Zahlung nicht an den Fiskus, sondern (im Wege der Steuerumlage) an den Organträger erfolgt sei, nicht gefolgt werden kann. Die Beschwerdeführerin betont in anderem Zusammenhang, daß eine Organgesellschaft niemals Gewerbesteuer, sondern nur "Ersatzzahlungen für den Gewerbesteueraufwand dem Organträger" zu leisten habe. Hat der Organträger aber letztlich keine Gewerbesteuer zu leisten, so bleibt für eine diesbezügliche "Ersatzzahlung" oder auch eine "Steuerumlage" kein Raum. Eine entsprechend gebildete Rückstellung wäre - sobald dieser Umstand feststeht - aufzulösen.

Hinsichtlich der Berechnung der Einheitswerte des Betriebsvermögens, der Vermögensteuer und des Erbschaftssteueräquivalentes rügt die Beschwerdeführerin eine Rechtswidrigkeit zu Unrecht.

Gemäß § 64 Abs 1 BewG sind zur Ermittlung des Einheitswertes des gewerblichen Betriebes vom Rohvermögen diejenigen Schulden abzuziehen, die mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebes im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Der Abzug von Schulden aus laufend veranlagten Steuern hängt gemäß § 64 Abs 2 BewG davon ab, daß die Steuern entweder

1.

spätestens im Feststellungszeitpunkt fällig geworden sind, oder

2.

- bei späterer Fälligkeit - für einen Zeitraum erhoben werden, der spätestens im Feststellungszeitpunkt geendet hat.

Für Betriebe, deren Einheitswert nach § 65 Abs 3 BewG auf den Abschlußzeitpunkt ermittelt wird, ist gemäß§ 64 Abs 3 BewG statt des Feststellungszeitpunktes der Abschlußzeitpunkt maßgebend.

Gemäß § 65 Abs 1 BewG sind für den Bestand und die Bewertung die Verhältnisse im Feststellungszeitpunkt maßgebend. Gemäß § 65 Abs 3 BewG kann für Betriebe, die regelmäßig jährliche Abschlüsse auf einen anderen Tag als den Schluß des Kalenderjahres machen, auf Antrag zugelassen werden, daß der Schluß des Wirtschaftsjahres zugrunde gelegt wird, das dem Feststellungszeitpunkt vorangeht.

Danach sind aber bei der Ermittlung des jeweiligen Einheitswertes, welcher die Grundlage für die entsprechende Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent darstellt, aus folgenden Gründen weder die Haftungsverpflichtung hinsichtlich Gewerbesteuer noch die zum jeweiligen Feststellungszeitpunkt noch nicht fälligen Beträge an Sonderabgabe von Banken, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent abzugsfähig:

Bezüglich der Haftungsverpflichtung hinsichtlich Gewerbesteuer (im Umfang der "Gewerbesteuerrückstellung") ist darauf hinzuweisen, daß diese nicht vor dem Ablauf des Kalenderjahres entstehen kann, weil auch die Gewerbesteuerschuld (des Organträgers - abgesehen von dessen Gewerbesteuervorauszahlungen -) gemäß § 4 Abs 2 lit. a Z 2 BAO

erst

mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht. Da im Beschwerdefall infolge eines entsprechenden Antrages§ 65 Abs 3 BewG anzuwenden ist, zum 31. Oktober der entsprechenden Kalenderjahre die Haftungsverpflichtung aus den angeführten Gründen aber noch nicht entstanden sein konnte, ist es im Ergebnis nicht als rechtswidrig zu erkennen, daß die belangte Behörde den Abzug einer "Gewerbesteuerrückstellung" verweigert hat, auch wenn im Beschwerdefall § 64 Abs 2 BewG nicht anwendbar ist, weil es sich gegenständlich nicht um Schulden aus laufend veranlagten Steuern, sondern - wie oben ausgeführt - nur um eine Haftungsverpflichtung für solche Steuern handelt.

Bezüglich der Sonderabgabe von Banken enthält die Beschwerde kein Vorbringen, wonach dem angefochtenen Bescheid diesbezüglich eine Rechtswidrigkeit anhaftete.

Aber auch hinsichtlich Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ist die Anwendung des § 64 Abs 2 BewG nicht als rechtswidrig zu erkennen. Zwar kann den Ausführungen im angefochtenen Bescheid nicht gefolgt werden, daß § 64 Abs 2 BewG hinsichtlich eines bestimmten "Erhebungszeitraumes" nicht anwendbar sei, weil es sich dabei um sogenannte Stichtagssteuern handle; verfehlt ist aber auch die Ansicht der Beschwerdeführerin, daß dem Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches bei diesen Abgaben Bedeutung zukäme. Ungeachtet des Umstandes, daß der Abgabenanspruch bei der Vermögensteuer und (als sonstiger jährlich wiederkehrend zu entrichtenden Abgabe) dem Erbschaftssteueräquivalent gemäß § 4 Abs 2 lit c BAO mit dem Beginn des Kalenderjahres entsteht (sogenannte Stichtagssteuern), normiert die gleiche gesetzliche Bestimmung in völlig klarer Weise, daß diese Abgaben für das Kalenderjahr (zu dessen Beginn der Abgabenanspruch entsteht) erhoben wird. § 64 Abs 2 BewG ist daher bei diesen Abgaben in gleicher Weise wie bei Steuern, die ebenfalls für das Kalenderjahr erhoben werden, bei denen der Abgabenanspruch aber erst mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht, anzuwenden, weil nach § 64 Abs 2 Z 2 BewG nicht der Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, sondern dessen Erhebungszeitraum maßgebend ist.

Der angefochtene Bescheid war daher aus den oben angeführten Gründen hinsichtlich Körperschaftsteuer 1988 und 1989 gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben, im übrigen war die Beschwerde aber gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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

Wien, am 30. September 1998

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1997130045.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