jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1995/12/13 92/13/0088

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 13.12.1995

Index

21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
33 Bewertungsrecht;

Norm

BAO §252 Abs1;
BAO §295 Abs1;
BewG 1955 §12;
BewG 1955 §14 Abs1;
BewG 1955 §6;
BewG 1955 §64 Abs1;
BewG 1955 §68 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs4;
HGB §198 Abs7;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde der Ö AG in W, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat III) vom 24. Jänner 1992, Zl. 6/2 - 2171/89-01, betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent zum 1. Jänner 1982, 1983, 1984 und 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Zum 1. Jänner 1982, 1983, 1984 und 1985 stellte das Finanzamt mit Bescheid den Einheitswert des Betriebsvermögens der Beschwerdeführerin fest, der - bei einem Rohvermögen zwischen ca. 21,9 Milliarden S (zum 1. Jänner 1982) und

33,4 Milliarden S (zum 1. Jänner 1985) - zwischen

ca. 834 Mio. S und 622,6 Mio. S lag. Es brachte dabei folgende im Jahresabschluß zum jeweils vorangegangenen 31. Dezember aktivierte Beträge an Disagio, Agio und "Garantie- und Begebungskosten" als Aktivposten sowie folgende passivierten Beträge an Disagio als Passivposten in Ansatz (Angaben in Mio. S):

	1982	1983	1984	1985
Aktivseite:				
Disagio	55,4	57,6	93,7	77,8
Garantie- und Begebungskosten	110,4	135,2	151,7	131,9
Agio	7,5	6,5	5,2	4,0
Passivseite:				
Disagio	114,7	125,4	111,7	96,6

In der Berufung gegen die Einheitswertbescheide und die davon abgeleiteten Bescheide betreffend Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent brachte die Beschwerdeführerin im wesentlichen vor, die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten (aktivierte (Dis)agiobeträge und Begebungskosten) stellten keine Vermögensposten, die passiven Rechnungsabgrenzungsposten (Disagiobeträge) keine Schuldposten dar. Das Finanzamt habe die Ansicht vertreten, aus der Sicht des Gläubigers führe ein Disagio (wie ein Tilgungs-Agio) zu einer während der Laufzeit der Forderung jährlich aliquot steigenden weiteren Forderung (neben der Forderung aus dem hingegebenen Betrag), die bewertungsrechtlich anzusetzen sei, weil der Gläubiger mehr zurückerhalte, als er dem Schuldner zugezählt habe. Andererseits führe beim Schuldner ein Disagio (wie ein Tilgungs-Agio) zu einer entsprechend jährlich steigenden Verbindlichkeit, weil er mehr zurückzahlen müsse, als er erhalten habe. Garantie- und Begebungskosten, die bei der Emission von Anleihen anfallen, stellten bewertungsrechtlich jährlich aliquot sinkende Besitzposten dar. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin stellten die strittigen Beträge nicht Vermögensgegenstände bzw. Schuldposten dar. Das Disagio sei vielmehr eine zusätzliche Vergütung für die Kreditgewährung. Anleihebegebungskosten seien gleich zu behandeln wie Disagiobeträge. Das Disagio stelle handelsrechtlich bloß eine Bilanzierungshilfe dar, handelsrechtlich und einkommensteuerrechtlich bestehe ein Ansatzwahlrecht. Da Geldforderungen und -verbindlichkeiten bewertungsrechtlich gemäß § 14 BewG grundsätzlich mit dem Nennwert anzusetzen seien, könne die Einbehaltung eines Disagios auch nicht bei der Bewertung der Darlehensforderung bzw. -schuld berücksichtigt werden. Die Forderung bzw Schuld sei im Falle eines Disagios nicht nur mit dem ausgezahlten Verfügungsbetrag, sondern mit dem geschuldeten Nennbetrag anzusetzen. Eine vom Nennbetrag abweichende Bewertung sei gemäß § 14 BewG nur zulässig, wenn sich unter Berücksichtigung des Disagios eine sehr niedrige Verzinsung ergeben würde und das Darlehen auf längere Zeit unkündbar wäre. Die Ansicht des Finanzamtes, ein Disagio würde beim Schuldner zu einer jährlich steigenden Schuld - und beim Gläubiger zu einer korrespondierenden Behandlung - führen, unterstelle eine Abzinsung der Verbindlichkeit bzw. Forderung. Diese Ansicht überzeuge deshalb nicht, weil das Disagio in wirtschaftlicher Betrachtung in der Regel lediglich eine geringfügige Erhöhung des nominellen Zinssatzes bewirke. Die Höhe der Nominalverzinsung habe aber - innerhalb gewisser Grenzen - bei Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens keinen Einfluß auf die Bewertung einer Schuld. Das weitere Berufungsvorbringen betraf insbesondere die einheitswertmindernde Berücksichtigung von Körperschaftsteuerschulden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1982, 1983 und 1985 bezog, als unbegründet abgewiesen, und im übrigen der Berufung teilweise Folge gegeben. Die Stattgabe betraf im wesentlichen die Berücksichtigung der Körperschaftsteuerschulden bei Feststellung der Einheitswerte zum 1. Jänner 1982, 1983, 1984 und 1985 und die Bewertung einer Beteiligung an einem Elektizitätsversorgungsunternehmen im Einheitswert zum 1. Jänner 1984 sowie die Berücksichtigung der daraus folgenden Änderungen des Einheitswertes bei der Festsetzung der Vermögensteuer und des Erbschaftssteueräqivalentes ab dem 1. Jänner 1984. Zur Abweisung der Berufung hinsichtlich der (Dis)agiobeträge und der aktivierten Begebungs- und Garantiekosten wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt: Die Beschwerdeführerin nehme einerseits Anleihen herein und begebe andererseits Anleihen mit einer Laufzeit von zumeist mehr als 10 Jahren. Mit der "diesbezüglichen Geschäftsführung" sei die K-Bank betraut und erhalte eine Begebungsprovision sowie eine Garantieprovision von jeweils 1%. Im Regelfall seien die Laufzeiten für die

hereingenommenen wie für die ausgegebenen Anleihen als lang zu bezeichnen; aus diesem Grund lägen besondere Umstände vor, die bei der Bewertung nach § 14 Abs. 1 BewG ein Abweichen von Nennwert der Forderung bzw Schuld erforderten. Zur Abweichung vom Nennwert führe jeweils der Unterschied zwischen dem Verfügungsbetrag und dem Rückzahlungsbetrag. Zur Abweichung führten weiter die Begebungs- und Garantieprovisionen - das seien im gegenständlichen Fall die bei der Ausgabe von Anleihen einbehaltenen Beträge; diese seien wie ein Darlehensabgeld zu behandeln. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 3. Juli 1969, 252/68, den Ansatz der Schuld mit dem Nennbetrag und des Abgeldes als Besitzposten anerkannt. Da die streitgegenständlichen Agio- und Disagiobeträge sowie die Begebungs- und Garantieprovisionen bewertungsfähige Wirtschaftsgüter darstellten, die im Recht auf langfristige Kapitalnutzung bestünden, erfolge ihre Berücksichtigung im Einheitswert. Die Abweisung der Berufung gegen die Bescheide betreffend Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1982, 1983 und 1985 begründete die belangte Behörde mit dem Hinweis auf § 252 Abs. 1 BAO.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich verletzt im Recht auf richtige Errechnung des Einheitswertes sowie im Recht, daß die Berufungen betreffend Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent - wie dies hinsichtlich des Zeitraumes ab dem 1. Jänner 1984 erfolgt ist - nicht als unbegründet abgewiesen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Einheitswert des Betriebsvermögens:

Wird eine Anleihe unter dem Nennbetrag ausgegeben und ist aus diesem Grund der Rückzahlungsbetrag der Anleihe höher als der Ausgabebetrag, so stellt der Differenzbetrag das Disagio (Abgeld) dar. In der Handelsbilanz passiviert der Schuldner die Verbindlichkeit mit dem Rückzahlungsbetrag, er darf, wie dies die Beschwerdeführerin gemacht hat, das Disagio aktivieren (vgl. § 198 Abs. 7 HGB) und löst es - verteilt auf die Laufzeit - gegen Aufwand auf; der Gläubiger aktiviert den Rückzahlungsbetrag, er darf das Disagio passivieren und löst es - verteilt auf die Laufzeit - gegen Ertrag auf.

Wird eine Anleihe zum Nennbetrag ausgegeben, aber ein höherer Rückzahlungsbetrag vereinbart und liegt aus diesem Grund der Rückzahlungsbetrag über dem Ausgabebetrag, so stellt der Differenzbetrag das Tilgungsagio (Tilgungsaufgeld) dar (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Anm. 1945 zu § 5 EStG). Die Beschwerdeführerin hat bei den mit Tilgungsagio ausgegebenen Anleihen (bzw. Schuldverschreibungen) den Rückzahlungsbetrag (das ist der Nennwert einschließlich Tilgungsaufgeld) passiviert, sie hat das Tilgungsaufgeld aktiviert und löst es über die Laufzeit als Aufwand auf (vgl. zu dieser Darstellung in der Bilanz Herrmann/Heuer/Raupach, Anm. 1962 zu § 5 EStG).

§ 64 Abs. 1 BewG bestimmt, daß zur Ermittlung des Einheitswertes eines gewerblichen Betriebes vom Rohvermögen diejenigen Schulden abzuziehen sind, die mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebes im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. § 68 Abs. 1 BewG ordnet an, daß die zu einem gewerblichen Betrieb gehörigen Wirtschaftsgüter in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen sind. In der Regel deshalb, weil das BewG für verschiedene Wirtschaftgüter, selbst wenn sie dem Betrieb eines Gewerbes dienen, einen anderen Bewertungsmaßstab als den des Teilwertes vorsieht. Zu solchen Wirtschaftsgütern gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Kapitalforderungen und Schulden; diese Wirtschaftsgüter sind auch bei der Einheitsbewertung nach den Regeln des § 14 BewG zu bewerten (vgl. hg. Erkenntnis vom 3. Mai 1977, 889/75).

Gemäß § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen und Schulden, die nicht im § 13 leg. cit. genannt sind, mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Unbestritten ist, daß im gegenständlichen Fall die Forderungen nicht unter § 13 BewG fallen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 3. Juli 1969, 252/68, zu § 14 und § 64 Abs. 1 BewG ausgesprochen, ein ABGELD FÜR ZINSEN UND KREDITKOSTEN werde im Einheitswert des Betriebsvermögens des Schuldners in der Form berücksichtigt, daß die Schuld mit dem Nennbetrag (somit einschließlich des Betrages des Abgeldes) angesetzt, der Betrag des Abgeldes aber als Aktivpost berücksichtigt werde. Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich aus folgenden Überlegungen nicht veranlaßt, von dieser Rechtsprechung abzugehen:

Zum EStG 1967 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. Jänner 1975, 45/75, hinsichtlich des Damnums (Abgeld) und im Erkenntnis vom 24. Oktober 1973, 1913/72, hinsichtlich der Begebungskosten (Begebungsdisagio) die Frage offen gelassen, ob ein eigenes Wirtschaftsgut vorliege. Im Erkenntnis vom 10. Dezember 1985, 85/14/0078,

wurde (zum EStG 1972), das Abgeld nicht als bewertungsfähiges Wirtschaftsgut angesehen; der Verwaltungsgerichtshof hält an dieser, im letztgenannten Erkenntnis zum Ausdruck gebrachten Auffassung fest. Auf die weitwendigen Ausführungen in der Beschwerde, die sich gegen die Wirtschaftsgutseigenschaft des Disagios wenden, braucht daher nicht eingegangen zu werden.

Im oben zitierten Erkenntnis 1913/72 hat der Verwaltungsgerichtshof zur Einkommensteuer ausgesprochen, das auf der Aktivseite ausgewiesene Damnum sei dem auf der Passivseite aufscheinenden Rückzahlungsbetrag gegenüberzustellen. Ein höherer Teilwert der Schuld könnte nur dann anerkannt werden, wenn feststünde, daß ein fiktiver Erwerber des Betriebes die vom Steuerpflichtigen gezahlten Kosten auch nicht für die aliquot offene Restlaufzeit der Schuld abgelten würde. Im Sinne dieser Ausführungen vertritt der Verwaltungsgerichtshof auch für den Regelungsbereich des § 14 BewG die Ansicht, daß der Betrag des aktivierten Abgeldes für Zinsen und Kreditkosten einen (pauschalen) Korrekturposten zur passivierten Verbindlichkeit darstellt. Es entspricht 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 erfolgt und das Ergebnis somit nicht in jedem Fall exakt dem Teilwert entsprechen muß. Wurde ein Abgeld vereinbart, so liegen somit besondere Umstände iSd § 14 Abs. 1 BewG vor, die ein Abgehen von der Bewertung mit dem Nennwert der Verbindlichkeit in der Form bewirken, daß der Nennwert abzüglich des aktivierten Disagios den maßgeblichen Wert darstellt. Gleiches gilt für zusätzlich angefallene Provisionen und Spesen aus der Begebung eigener Anleihen - die Beschwerdeführerin hat auch diese aktiviert und über die Laufzeit abgeschrieben -, weil sie ebenfalls den Wert der Verbindlichkeit beeinflussen, zumal auch - vgl. das in Rede stehende Erkenntnis 1913/72 - einem Dritten bei der Begebung von Anleihen Aufwendungen erwüchsen.

In der Beschwerde wird vorgebracht, die Bewertung von Schulden - aus der Emission von Anleihen und Schuldverschreibungen durch die Beschwerdeführerin - zum Nennwert stelle den Regelfall dar; die Einbehaltung eines Disagios gehöre nicht zu den besonderen Umständen iSd § 14 Abs. 1 BewG, zumal diese Bestimmung auf Einzelfälle abstelle. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, daß unter den von § 14 BewG erfaßten Kapitalforderungen jene, bei deren Entstehung ein Abgeld einbehalten worden ist, unzweifelhaft eine Ausnahme darstellen. Die Vereinbarung eines Disagios ist daher nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes - entgegen der Ansicht des BFH in dem in der Beschwerde zitierten Erkenntnis Urteil vom 14. Februar 1964, BStBl. III 264 - als besonderer Umstand iSd § 14 Abs. 1 BewG anzusehen.

Wenn in der Beschwerde weiters in Zusammenhang mit aktivierten Disagiobeträgen vorgebracht wird, im Bewertungsrecht gehe es nicht um die Antizipation drohender Verluste, das Bewertungsrecht lasse eine Vorwegnahme von Vermögensminderungen nicht zu, so erscheint dieses Vorbringen unverständlich, steht doch gerade die Berücksichtigung des aktivierten Disagios der Vorwegnahme einer Vermögensminderung entgegen.

Es trifft zu, daß die Rückzahlungsverpflichtung keine aufschiebend bedingte Last iSd § 6 BewG ist. Das ändert aber nichts daran, daß sie nach Maßgabe des § 14 BewG zu bewerten ist.

Die vorstehenden Ausführungen zur Beurteilung des Disagios beim Schuldner gelten entsprechend für den Gläubiger, also für die aktivierten Forderungen - aus den von der Beschwerdeführerin vergebenen Krediten - und das passivierte Abgeld.

Hinsichtlich des Tilgungsaufgeldes - aus den von der Beschwerdeführerin unter Vereinbarung eines solchen Aufgeldes ausgegebenen Anleihen und Schuldverschreibungen - genügt es darauf hinzuweisen, daß die Beschwerdeführerin die Verbindlichkeit nicht mit dem Nominale, sondern mit dem Nominale zusätzlich Agiobetrag in der Handelsbilanz passiviert und mit diesem Betrag beim Einheitswert in Abzug gebracht hat. Der Ansatz der aktivierten Agiobeträge durch die belangte Behörde hat somit im Ergebnis ohnedies nicht dazu geführt, daß sich die Verbindlichkeiten mit niedrigeren Beträgen als ihrem Nennwert im Einheitswert auswirken.

In der Beschwerde wird "aus advokatorischer Vorsicht hilfsweise" die Verletzung der Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung gerügt. Welche Ermittlungen anzustellen die belangte Behörde unterlassen habe, zeigt die Beschwerde aber nicht auf und ist dem Verwaltungsgerichtshof auch nicht erkennbar.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, daß die Beschwerdeführerin durch die Bescheide betreffend Einheitswertfeststellung nicht in den als Beschwerdepunkt geltend gemachten Rechten verletzt worden ist. Zwar hat die belangte Behörde in ihrer alternativen Begründung zu Unrecht die Beträge an Agio, Disagio und Garantie- und Begebungskosten als bewertungsfähige Wirtschaftsgüter angesehen, im Grunde des § 14 Abs. 1 BewG entspricht ihre

Berücksichtigung aber dem Gesetz.

2. Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1982, 1983 und 1985:

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Der Beschwerdeführer rügt, daß die belangte Behörde die Berufung betreffend Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1982, 1983 und 1985 als unbegründet abgewiesen und damit nicht den Einwendungen, die gegen die Einheitswertfeststellung erhoben worden sind, Rechnung getragen habe. Die Beschwerdeführerin ist aber durch diese Abweisung der Berufung nicht in subjektiven Rechten verletzt worden, weil sich diese Rechtsfolge aus § 252 Abs. 1 BAO ergibt (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2588). Daran ändert nichts, daß nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof die belangte Behörde auch berechtigt gewesen wäre, die Folgeänderung nach § 295 Abs. 1 BAO im Wege einer Berufungsentscheidung vorzunehmen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2860).

Die Beschwerde war sohin gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Von der Durchführung einer Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

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

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1995:1992130088.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