jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1994/11/29 89/14/0230

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.11.1994

Index

21/01 Handelsrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
39/03 Doppelbesteuerung;

Norm

DBAbk BRD 1955;
EStG 1972 §123;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs4;
EStG 1972 §5;
EStG 1972 §6 Z2;
HGB §161;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fichtner, über die Beschwerde der W G.m.b.H. & Co. in R, vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 30. September 1988, Zl. 8/3/2-Bk/Ko-1987, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1983 sowie Gewerbesteuer 1983, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die beschwerdeführende KG verfügt in der Bundesrepublik Deutschland über eine Zweigniederlassung, die ebenfalls in der Rechtsform einer KG (mit gleichen Beteiligungsverhältnissen) geführt wird. Diese Zweigniederlassung dient dazu, Erzeugnisse der Beschwerdeführerin in der Bundesrepublik Deutschland zu vertreiben.

Streit besteht im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ausschließlich darüber, ob in der Bilanz der Beschwerdeführerin zum 31. Dezember 1983 ausgewiesene Forderungen an ihre Zweigniederlassung, denen entsprechende Warenlieferungen zugrundeliegen, als Exportforderungen im Sinne des § 123 EStG 1972 anzusehen sind, für die eine

begünstigte Teilwertabschreibung zusteht (Auffassung der Beschwerdeführerin) oder ob die Voraussetzungen für die Teilwertabschreibung nicht vorliegen (Auffassung der belangten Behörde). In der zunächst an den Verfassungsgerichtshof gerichteten und von diesem nach Ablehnung an den Verwaltungsgerichtshof abgetretenen Beschwerde werden Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge

Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht:

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 123 Abs. 1 EStG 1972, in der für das Streitjahr geltenden Fassung, kann von Forderungen aus Ausfuhrumsätzen in den Vermögensübersichten (Bilanzen), in denen sie erstmals auszuweisen sind, eine pauschale Teilwertabschreibung vorgenommen werden. Dabei gelten als Ausfuhrumsätze Umsätze gemäß § 6 Z. 1 bis 3 Umsatzsteuergesetz 1972 sowie Leistungen, die im Ausland an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972) erbracht werden.

Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung gemäß § 123 EStG 1972 ist zunächst, daß wertberichtigungsfähige Forderungen im Sinne des Bilanzsteuerrechtes vorhanden sind und als solche in der Vermögensübersicht (Bilanz) aufscheinen. Es muß sich um Vermögenswerte handeln, die gemäß § 6 Z. 2 EStG 1972 bewertbar sind. Forderungen aus Warenlieferungen können nur als Folge tatsächlicher Lieferungen von Waren entstehen. Erst wenn Waren aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und in das Eigentum eines anderen übergegangen sind, kann an die Stelle des bisherigen Vermögenswertes der Waren jener der Forderung treten. Mit anderen Worten, solange Waren zum Betriebsvermögen eines Abgabepflichtigen gehören, können nicht gleichzeitig (und zusätzlich) Forderungen aus der Lieferung dieser Waren zum Betriebsvermögen gehören. Fiktive Forderungen aus Lieferungen an Zweigniederlassungen können daher ungeachtet der Verweisung auf das Umsatzsteuerrecht unter dem Begriff der Forderungen aus Ausfuhrumsätzen i.S. des § 123 EStG 1972 nicht gemeint sein.

Nun kann zwar ein Betrieb aus mehreren Betriebsstätten bestehen; für die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen ist es aber unerheblich, welcher Betriebsstätte sie zuzurechnen sind. Dies gilt auch für im Ausland gelegene Betriebsstätten. Gehört ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte, dann gehört es damit zwingend zum Betriebsvermögen des Betriebes selbst. Eine Aufspaltung des Betriebsvermögens in rechtlich selbständige Vermögensbereiche der einzelnen Betriebsstätten kommt nicht in Betracht. Vielmehr ist gemäß § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG 1972 Gegenstand der für die Gewinnermittlung (= Vermögensvergleich) maßgeblichen Vermögensermittlung stets der gesamte Betrieb. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, daß in Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig eine Aufspaltung und Zuordnung des Gewinnes dergestalt vorgesehen ist, daß der Staat, in dem sich eine Betriebsstätte befindet, das Besteuerungsrecht hinsichtlich der auf diese Betriebsstätte entfallenden Einkünfte hat. Daß bei dieser Aufspaltung und Zuweisung so vorzugehen ist, als ob die im Ausland gelegene Betriebsstätte als selbständiges Unternehmen und ohne jede Abhängigkeit von dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, tätig geworden wäre, hat nicht zur Folge, daß tatsächlich zwei selbständige Betriebe entstehen. Die Aufspaltungs- und Zuweisungsregel bedient sich vielmehr einer bloßen Fiktion, um eine möglichst wirklichkeitsnahe und den wirtschaftlichen Verhältnissen gerechtwerdende Gewinnaufteilung zu erreichen. Sie ändert aber nichts am Begriff "Gewinn" und damit auch nichts am Begriff "Betriebsvermögen". Durch die Aufspaltung und Zuweisung entstehen daher nicht zwei oder mehrere verschiedene Betriebe, zwischen denen vermögensrechtlich relevante Forderungen und Verbindlichkeiten bestehen könnten. Bei den Aufzeichnungen, die der Aufspaltung und Zuweisung des Gewinnes an die einzelnen Betriebsstätten dienen, handelt es sich lediglich um Verrechnungskonten, die weder Forderungen noch Verbindlichkeiten im Sinne des für die Gewinnermittlung maßgebenden Betriebsvermögens darstellen.

Die Beschwerdeführerin hat wiederholt, insbesondere in der mündlichen Berufungsverhandlung, den Betriebsstättencharakter der deutschen Zweigniederlassung betont. Auch in der Beschwerdeergänzung wird festgehalten, daß die Zweigniederlassung handelsrechtlich "niemals ein selbständiges Rechtssubjekt" sei. Daß der Hauptbetrieb der Beschwerdeführerin in Österreich und ihre Zweigniederlassung in Deutschland einen einheitlichen Betrieb darstellen, ergibt sich auch daraus, daß Kommanditgesellschaften, ebenso wie andere Personengesellschaften, nicht als solche der Einkommensbesteuerung unterliegen, sondern nur deren Gesellschafter. Der Betrieb einer Kommanditgesellschaft ist daher einkommensteuerlich den einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen (sogenannte Bilanzbündeltheorie). Daraus folgt, daß von zwei oder mehreren Kommanditgesellschaften mit denselben

Beteiligungsverhältnissen und demselben Betriebsgegenstand aus der Sicht der Gesellschafter nur EINE betriebliche Tätigkeit, wenn auch im Rahmen zweier oder mehrerer Betriebsstätten, entfaltet wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Februar 1980, Zlen. 3039, 3040/78, sowie Doralt, Einkommensteuergesetz Tz 32 zu § 4).

Da aber, für die Gewinnermittlung innerhalb eines Zurechnungssubjektes keine wechselseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten bestehen können, waren die von der Beschwerdeführerin ihrer Zweigniederlassung gegenüber ausgewiesenen Forderungen in Wahrheit bloße Verrechnungsposten, aber keine Forderungen im Sinne des § 123 EStG, von denen - bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen - eine begünstigte Teilwertabschreibung vorgenommen hätte werden können.

Daß die Zweigniederlassung ihrerseits Lieferungen an ausländische Abnehmer durchgeführt hat und aus solchen Rechtsgeschäften Forderungen resultierten, die am Bilanzstichtag noch aushafteten, mag zutreffen; derartige Forderungen waren aber nicht Gegenstand der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Teilwertabschreibung. Sie können auch nicht als ident mit jenen Forderungen bezeichnet werden, die als Verrechnungsposten in der Bilanz der Beschwerdeführerin aufschienen, weil die Warenlieferungen von der Beschwerdeführerin an ihre Zweigniederlassung weder zeitlich noch mengenmäßig und wertmäßig mit jenen übereinstimmen konnten, die die Zweigniederlassung an Dritte vorgenommen hat. Dies ergibt sich daraus, daß die Vertriebstätigkeit in der Zweigniederlassung zweifellos Zeit beanspruchte, sodaß die am Bilanzstichtag an die Zweigniederlassung gelieferten Waren wohl kaum ident sein konnten mit den von ihr zum selben Stichtag bereits ausgelieferten Waren, und daß jedenfalls eine Differenz zwischen Verrechnungspreis und Verkaufspreis bestanden haben muß.

Bei dieser Sach- und Rechtslage erübrigt es sich, auf die von der Beschwerdeführerin relevierte Frage einzugehen, ob Warenlieferungen von einem Organträger an seine Organgesellschaft - in einem solchen Fall liegen für die Gewinnermittlung zwei verschiedene Zurechnungssubjekte vor - trotz Vorliegens nicht steuerbarer Innenumsätze zu Forderungen im Sinne des § 123 EStG führen können, was Doralt (ÖStZ 1985, 292) und Quantschnigg (ÖStZ 1986, 158) bejahen. Weiters kann dahingestellt bleiben, ob Forderungen an ausländische Abnehmer, denen Warenlieferungen der deutschen Zweigniederlassung an Dritte zugrundelagen, gemäß § 123 EStG 1972 begünstigungsfähig gewesen wären, weil ein solcher Sachverhalt im Beschwerdefall rechtlich nicht zu beurteilen war.

Da sich die Beschwerde somit zur Gänze als unbegründet erweist, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen, wobei von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden konnte, weil die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten ließ.

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

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1989140230.X00

Im RIS seit

13.06.2001

Zuletzt aktualisiert am

22.09.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at