jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1994/9/13 90/14/0172

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 13.09.1994

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §4 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der H in L, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in J, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 13. Juni 1990, GZ. B 158-3/88, betreffend Umsatzsteuer 1983 sowie Einkommen- und Gewerbesteuer 1983 bis 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 10.470,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren (Stempelmarken) wird abgewiesen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist Gastwirtin, wobei sie für die Streitjahre ihren Gewinn gemäß§ 4 Abs. 3 EStG ermittelte. Aus einem am 11. April 1983 abgeschlossenen "Lieferungsübereinkommen" mit einer Brauerei, das auch auf die Rechtsnachfolger der Vertragschließenden übergehen sollte, erhielt die Beschwerdeführerin von dieser Brauerei (zur Ausgestaltung ihres Betriebes) einen "einmaligen, nicht rückzahlbaren Beitrag" in der Höhe von S 65.000,-- zuzüglich 18 % MWSt in Höhe von S 11.700,-- (Gesamtbetrag somit S 76.700,--). Als Gegenleistung verpflichtete sich die Beschwerdeführerin ab dem Tag der Unterfertigung des Lieferungsübereinkommens auf die Dauer von fünf aufeinanderfolgenden Jahren zum ausschließlichen und ununterbrochenen Bezug der Biere der Vertragspartnerin. Der Mindestbezug während der Vertragsdauer wurde mit 700 hl Bier festgelegt (Punkt 3 des Übereinkommens). Bei Nichterreichung dieser Menge sollte sich der Vertrag bis zum Erreichen dieses Mindestbezuges verlängern (eine vorzeitige Vertragsbeendigung bei vorzeitigem Erreichen der Mindestbezugmenge war nicht vorgesehen). Nach Punkt 4. des Übereinkommens erklärte die Beschwerdeführerin, daß die von der Brauerei übernommenen Leistungen eine volle Gegenleistung für die eingegangene Getränkebezugsverpflichtung bildeten. Punkt 5. sah die Bezahlung einer Konventionalstrafe und Schadenersatzansprüche bei Vertragsverletzung durch die Beschwerdeführerin vor (der Schadenersatz wegen Nichterfüllung wurde mit 25 % der auf die Mindestbezugsmenge noch fehlenden Biermenge

pauschaliert). Hinsichtlich "Bezahlung" hielt Punkt 9. fest, daß die Getränkelieferungen bei Erhalt inkl. des vorgeschriebenen Flaschenpfandes zum jeweiligen Listenpreis ohne jeden Abzug zu bezahlen seien. Schließlich enthielt die Vereinbarung noch die Klausel, daß "die Vereinbarung LÜ-Inventar vom 26. 4. 1977 in beiderseitigem Einverständnis zugunsten dieser Vereinbarung aufgelöst wird".

In den Steuererklärungen für die Jahre 1983 bis 1985 berücksichtigte die Beschwerdeführerin den laut Lieferungsübereinkommen erhaltenen Betrag von S 76.700,-- jeweils anteilig mit S 15.340,-- (dies entsprach einem Fünftel des Gesamtbetrages) entgelterhöhend bei der Umsatzsteuer und einnahmenerhöhend bei der Gewinnermittlung. Demgegenüber vertrat im Zuge einer im Jahr 1987 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung der Prüfer die Ansicht, daß der "einmalige, nicht rückzahlbare Beitrag" in Höhe von S 76.700,-- zur Gänze im Jahr 1983 als sonstiger Ertrag bei der Gewinnermittlung und der Umsatzsteuerbemessung zu berücksichtigen sei (laut Tz 15 des Betriebsprüfungsberichtes vom 23. Juni 1987 ergab sich dadurch für 1983 eine Gewinnerhöhung von S 61.360,--, für die Jahre 1984 und 1985 entsprechend eine Gewinnminderung von jeweils S 15.340,--; laut Tz 20 fand der Gesamtbetrag von S 65.000,-- netto im Jahr 1983 zur Gänze bei der Umsatzsteuer Berücksichtigung).

Unter anderem wegen dieser steuerlichen Behandlung des Brauereizuschusses erhob die Beschwerdeführerin gegen die aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung erlassenen Bescheide betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1983 bis 1985 Berufung. Bei dem Zuschuß von S 76.700,-- handle es sich um einen vorausbezahlten Bonus für den Bezug von 700 hl Bier. Dieser Betrag sei in den Folgejahren auf die erfolgte Abnahme jeweils abzurechnen. Aus diesen auch der Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes vorgelegten Abrechnungen der Brauerei hätten sich für 1983 Gutschriften in Höhe von netto S 7.918,77 (brutto S 9.344,15), 1984 netto S 10.961,81 (brutto S 13.154,17) und 1986 (wohl richtig: 1985) netto S 12.793,02 (brutto S 15.351,62) ergeben. Die Bruttobeträge seien 1983 bis 1985 - entgegen der bisherigen fünfjährigen Aufteilung - für die Berechnung der Einkommen- und Gewerbesteuer anzusetzen. Die Umsatzsteuervorschreibung für das Jahr 1983 sei rechtswidrig, weil dem Zuschuß noch keine Gegenleistung gegenübergestanden sei. Die Umsatzsteuer werde nach Abnahme der jeweils abgenommenen Biermengen pro Jahr fällig und sei je nach Menge in den einzelnen Jahren zu berechnen. Daß es sich bei dem Zuschuß eindeutig um ein "Darlehen" gehandelt habe, ergebe sich aus einer der Berufung angeschlossenen Gutschrift der Brauerei vom 13. Juli 1987, aus der hervorgehe, daß der Saldo per 31. Dezember 1986 für die Beschwerdeführerin noch S 23.250,53 (exkl. USt) betragen habe.

Zur Klärung der Frage, ob in der Bezahlung des Zuschusses im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. September 1987, 87/14/0086, in Höhe eines Rabattverzichtes ein Darlehen vorliegen könnte, erging seitens der Abgabenbehörde erster Instanz an die Brauerei ein Vorhalt mit dem Ersuchen um Auskunft, ob diese - bei Nichtgewährung des einmaligen Betrages - einen niedrigeren Bierpreis bzw. Sonderrabatte gewährt hätte.

Die Brauerei nahm dazu mit Schriftsatz vom 26. Februar 1988 dahingehend Stellung, daß "Biere" grundsätzlich zum jeweiligen Listenpreis zum Verkauf angeboten würden. Eine generelle Regelung, wonach bei Nichtgewährung eines einmaligen Beitrages dem Abnehmer ein niedrigerer Bierpreis berechnet werde, bestehe nicht. Im konkreten Fall sei es das Interesse der Beschwerdeführerin gewesen, einen Beitrag zur Ausgestaltung ihres Gastlokales zu erhalten. Die Einräumung des Lieferrechtes sei sicherlich entscheidend für die Beitragsgewährung gewesen. Es könne jedoch nicht ausgeschlossen werden, daß bei einem anderen Verlauf der Gespräche mit der Beschwerdeführerin, anstelle des geleisteten Beitrages eine Bonifikation für die getätigten Bierbezüge vereinbart worden wäre. Dabei wäre eine im nachhinein abzurechnende Vergütung in bar oder ein Naturalrabatt in Frage gekommen. Es sei jedoch nicht möglich, bekannt zu geben, welche Höhe diese Bonifikation im konkreten Fall erreicht hätte, weil es hiefür keine generellen Richtlinien gebe. Die konkrete Ausgestaltung der Vertragsverhältnisse sei von einer Reihe von Faktoren abhängig, zu denen auch der Umfang der vom Abnehmer in Anspruch genommenen Nebenleistungen der Brauerei (z.B. Werbemittel, Gläserbeigabe, Schankservice) zähle.

In den wegen anderer Punkte teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidungen verneinte die Abgabenbehörde erster Instanz das Vorliegen eines "Darlehensanteiles" (vorausbezahlte Rabatte), sondern wertete den Beitrag zur Gänze als Gegenleistung für die Getränkeabnahmeverpflichtung; der Beitrag sei 1983 zur Gänze der Umsatz- und Ertragsbesteuerung zu unterwerfen.

Im Vorlageantrag vom 11. April 1988 machte die Beschwerdeführerin u.a. geltend, daß die zuschußgewährende Brauerei nach ihren Nachforschungen sehr wohl Bonifikationen für den Bezug von Bier in bestimmten Mengen

gewähre. Dies hänge von den jeweiligen Vereinbarungen der Gastwirte mit der Brauerei ab. Es sei durchaus möglich, daß keine generellen Richtlinien für die Vergabe der Bonifikationen bestünden, Tatsache sei jedoch, daß die Brauerei aufgrund von Vereinbarungen Boni gewähre oder aber sogenannte "einmalige" Zuschüsse, die durch die jährlichen Boni amortisiert würden. Die vereinbarten Zuschüsse seien der Höhe nach von der vereinbarten Abnahmemenge und der vereinbarten Vertragsdauer abhängig und entsprächen in allen Punkten wirtschaftlich einer Vorausgewährung von Preisnachlässen. Nach den Erfahrungen der Beschwerdeführerin gewähre die Brauerei pro vereinbartem Hektoliter ca. S 100,-- Zuschuß. Dies entspreche bei einem Literpreis von etwa S 10,-- einem Rabatt von 10 %. Aus dem für das Jahr 1986 von der Brauerei erstellten Beleg sei eindeutig der Konnex zwischen bezogener Menge und Amortisation (Bonifikation) nachzuvollziehen. Die in den Verträgen vereinbarten Hektolitermengen seien abhängig vom Einkauf der vergangenen Jahre bzw. dem zu erwartenden Einkauf. Wenn auch ein Verzicht auf Rabatte und sonstige Vergütungen oder Zuwendungen nicht ausdrücklich im Vertrag angeführt sei, werde dies von der Brauerei aber de facto so gehandhabt. Auch die Umsatzsteuer sei erst nach Maßgabe des Amortisationsbetrages zu entrichten, weil die Gegenleistung erst vorliege, wenn Bier tatsächlich bezogen werde.

Ergänzend zum Vorlageantrag legte die Beschwerdeführerin über ihre steuerliche Vertretung - anonymisierte - Belege der Brauerei für andere Klienten der Steuerberatungskanzlei vor. Aus diesen Belegen sei ersichtlich, daß bei Nichtbestehen eines Lieferübereinkommens Bonifikationen in direktem Bezug mit der bezogenen Menge gewährt würden. Daraus sei zu schließen, daß die Brauerei entweder die jährlichen Bonifikationen gewähre oder aber sogenannte einmalige Zuschüsse, in denen konkludent der Verzicht auf die jährlichen Bonifikationen beinhaltet sei.

Schließlich brachte die belangte Behörde vor Erlassung des angefochtenen Bescheides das von der Abgabenbehörde erster Instanz eingeholte Schreiben der Brauerei vom 26. Februar 1988 der Beschwerdeführerin zur "Wahrung des Parteiengehörs und allfälligen Stellungnahme innerhalb von 3 Wochen nach Erhalt" zur Kenntnis. Die Beschwerdeführerin gab zu diesem ihr am 23. April 1990 zugestellten Schreiben keine Stellungnahme mehr ab.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung lediglich im Umfang der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidungen Folge. In Anlehnung an das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. September 1987, 87/14/0086, sei zu klären gewesen, auf welche Rabatte die Beschwerdeführerin bei Abschluß des Lieferungsübereinkommens verzichtet habe. Dem Schreiben der Brauerei vom 26. Februar 1988 sei eindeutig zu entnehmen, daß diese nicht nur eine generelle Regelung, sondern auch gerade im konkreten Fall der Beschwerdeführerin die Gewährung von Rabatten bzw. den Verzicht auf bisher gewährte Rabatte in Abrede gestellt habe. Dieser Umstand sei auch durch die Aktenlage gedeckt, wonach die Beschwerdeführerin lediglich in den Jahren 1977 und 1982, dem letzten vor dem Streitzeitraum gelegenen Veranlagungsjahr, geringfügige Gutschriften von Brauereien von S 88,60,-- bzw. S 145,20,-- ausgewiesen habe. Dies entspreche bei einem "Wareneinkauf Bier" für 1977 von rund S 104.000,-- bzw. für 1982 von rund S 114.000,-- einer "Preisbonifikation" von durchschnittlich 0,11 %. Lege man dies auf den Wareneinkauf Bier in den Streitjahren von 1983 bis 1985 um, ergebe dies Summen von S 110,--, S 122,-- und S 152,--, auf welche die Beschwerdeführerin "verzichtet" hätte. Abgesehen davon, daß derartige Marginalbeträge einer schätzungsweisen Aufteilung des Zuwendungsbetrages in Betriebseinnahmen- und Darlehenskomponenten nicht zugänglich seien, erscheine es durchaus schlüssig, daß im Falle der Beschwerdeführerin wirtschaftlich betrachtet dem Zuwendungsbetrag keinerlei Kreditgewährung zugrunde gelegen sei, sondern dieser ausschließlich die Gegenleistung für die Übernahme der Verpflichtung zum ausschließlichen Bierbezug bis zur vorgesehenen Gesamtabnahmemenge dargestellt habe. Die von der Brauerei ausgewiesene Amortisation könne nur als Kontrollrechnung hinsichtlich der Liefermenge bezogen auf die Vertragsdauer verstanden werden. In umsatzsteuerlicher Hinsicht bestehe der Leistungsaustausch entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin in der Gewährung des Zuschusses gegen die Bierabnahmeverpflichtung.

In der Beschwerde wird Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht. Durch den angefochtenen Bescheid werde die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Behandlung des Beitrages der Brauerei in ihren Rechten verletzt. Dieser Beitrag sei sowohl "umsatzsteuerlich wie auch ertragssteuerlich nicht als Einnahme des Jahres 1983, sondern nur nach Maßgabe der sogenannten amortisierten Beträge, die inhaltlich den Rabatten entsprechen, zu behandeln".

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in der Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens nehmen bei der Darlegung ihrer Standpunkte Bezug auf das hg. Erkenntnis vom 29. September 1987, 87/14/0086. In diesem Erkenntnis war die ertragsteuerrechtliche Behandlung eines im Rahmen eines Getränkelieferungsübereinkommens erhaltenen Zuwendungsbetrages bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu beurteilen. Nach den Ausführungen in diesem Erkenntnis ist zu prüfen, ob der Zuwendungsbetrag der Brauerei tatsächlich (zur Gänze oder teilweise) nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt ein Darlehen darstellt und insoweit keine Betriebseinnahme bildet. Die Kreditgewährung ist in der Bevorschussung der ansonsten üblichen Rabatte zu sehen und im Ausmaß der Summe dieser Rabatte der Zuwendungsbetrag als Darlehen zu behandeln. Dementsprechend sind die vom Gastwirt während des Laufes der ausschließlichen Getränkeabnahmepflicht bezahlten (vollen) Preise im Teilbetrag üblicher Rabatte keine Betriebsausgaben, sondern Darlehensrückzahlung. Die Höhe der üblichen Rabatte ist erforderlichenfalls im Schätzungswege nach § 184 Abs. 1 BAO zu ermitteln. Nur der nicht als Darlehen im wirtschaftlichen Sinn allenfalls verbleibende Anteil des Zuwendungsbetrages ist als Gegenleistung für die vom Gastwirt übernommene ausschließliche Getränkeabnahmepflicht der Ertragsbesteuerung im Zuwendungsjahr zu unterziehen.

Im Beschwerdefall ist die belangte Behörde davon ausgegangen, daß dem von der Beschwerdeführerin erhaltenen Zuwendungsbetrag keinerlei Kreditgewährung zugrunde gelegen sei, sondern dieser ausschließlich die Gegenleistung für die Übernahme der Verpflichtung zum Bierbezug dargestellt habe. Dieser Sachverhaltsannahme haften allerdings wesentliche Verfahrensmängel an.

Bereits die Feststellung, wonach in dem Schreiben der Brauerei vom 26. Februar 1988 eindeutig eine Rabattgewährung bzw. -verzicht in Abrede gestellt worden sei, ist nicht stichhältig. In diesem Schriftsatz ist zwar davon die Rede, daß es keine generellen Richtlinien betreffend Rabattgewährung (Bonifikationen) gebe, die Möglichkeit der Gewährung von Bonifikationen anstelle des geleisteten Zuwendungsbetrages wurde jedoch - "bei einem anderen Verlauf der Gespräche" - ausdrücklich nicht ausgeschlossen. Die Beurteilung der belangten Behörde kann auch nicht mängelfrei auf die unterbliebene Rabattgewährung in den Vorjahren gestützt werden. Zu diesen zu Unrecht nicht dem Parteiengehör unterzogenen Feststellungen wird in der Beschwerdeschrift auf ein bereits in den früheren Jahren bestehendes - gleichartiges - Lieferungsübereinkommen hingewiesen (siehe hiezu auch die Schlußklausel im gegenständlichen Lieferungsübereinkommen vom 11. April 1983).

Erweist sich damit die Begründung des angefochtenen Bescheides als nicht schlüssig, so läßt sie auch jegliche Auseinandersetzung mit dem - auch mehrmals belegmäßig unterstützten - Vorbringen der Beschwerdeführerin hinsichtlich Rabattgewährung (Bonifikationen) vermissen. Die betragsmäßig ausgewiesene "Amortisation" in der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Brauereiabrechnung vom 13. Juli 1987 für das Jahr 1986 (für die Jahre 1983 bis 1985 wurden nach dem unbestrittenen Berufungsvorbringen gleichartige Abrechnungen der Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes vorgelegt) spricht durchaus auch für die Abrechnung eines ansonsten ohne Lieferungsübereinkommen gewährten Rabattes. Die belangte Behörde relativiert ihre im angefochtenen Bescheid getroffene Annahme einer "Kontrollrechnung hinsichtlich der Liefermenge" ohnedies selbst in Richtung betragsmäßige Abrechnung durch die Ausführungen in der Gegenschrift, wonach die Amortisationsrechnung "einzig und allein der Kontenabstimmung" diene.

Der angefochtene Bescheid war damit wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG, insbesondere § 59 Abs. 1 VwGG. Stempelgebühren waren nur für die Ausfertigungen der Beschwerde, die Vollmacht und die Ausfertigung des angefochtenen Bescheides zuzusprechen. Die Vorlage der weiteren sich auch in den Verwaltungsakten befindlichen Unterlagen (so der Finanzamtsbescheide und des Lieferungsübereinkommens) war nicht erforderlich.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1990140172.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at