jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1994/1/18 90/14/0124

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.01.1994

Index

21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §69 Abs1;
AVG §69 Abs3;
BAO §148 Abs1;
BAO §20;
BAO §303 Abs1;
BAO §303 Abs4;
EStG 1972 §3 Z29;
EStG 1972 §6 Z10;
EStG 1972 §6;
HGB §203;
HGB §255;

Betreff

Der VwG hat über die Beschwerde der R KG in G, vertreten durch Dr. E, RA in L, gegen den Bescheid der FLD für OÖ, vom 4.4.1990, Zl. 3/21/2-BK/Ko-1989, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften und hinsichtlich Feststellung des einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrages für 1982 sowie betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Feststellung des einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrages für die Jahre 1982 bis 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie die Feststellung des Gewerbesteuermeßbetrages für das Jahr 1985 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 11.810,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine Kommanditgesellschaft, erzeugt u. a. alkoholfreie Getränke aus einem von der C. GmbH hergestellten Grundstoff und vertreibt diese Getränke sowie andere alkoholfreie Getränke, welche von der R. GmbH und der A. GmbH hergestellt werden. Die Beschwerdeführerin schloß mit ihren Kunden Getränkelieferungsübereinkommen und leistete aus diesem Titel Zahlungen; sie aktivierte sodann die Belieferungsrechte als immaterielle Wirtschaftsgüter. Für die in den Jahren 1982 bis 1985 abgeschlossenen Getränkelieferungsübereinkommen erhielt die Beschwerdeführerin von der C. GmbH, der R. GmbH sowie der A. GmbH Investitionsbeiträge, welche in der Regel 10 bis 33 Prozent des von der Beschwerdeführerin an den Kunden geleisteten Betrages ausmachten. Für diese Zuschüsse bildete die Beschwerdeführerin passive Rechnungsabgrenzungsposten, die über die Laufzeit des jeweiligen Getränkelieferungsabkommens aufgelöst werden sollten.

Im Rahmen eines von der C. GmbH zur Bewerbung ihres Produktes organisierten, auf eine Laufzeit von 34 Monaten geplanten "Plazierungsprogrammes" hatte die Beschwerdeführerin diverse Geräte anzuschaffen (z. B. "Postmix-Deckelbecher-Kühlautomaten"); die C. GmbH leistete für den Einsatz der Geräte eine Plazierungsprämie von S 6.000,--. Für den Fall der Erfüllung der vorgeschriebenen Anschaffungsquoten sagte die C. GmbH als Leistungsprämie die Übergabe von Glastürkühlschränken und Kistenverkaufsständern oder Würfeltürmen zu. Im Jahr 1985 erhielt die Beschwerdeführerin die Plazierungsprämie von S 6.000,-- und Leistungsprämien im Wert von S 91.676,--. Sie stellte den Gesamtbetrag (S 97.646,--) in eine passive Rechnungsabgrenzung ein, die über die Laufzeit des Plazierungsprogrammes (34 Monate) aufgelöst werden sollte, wobei auf das Jahr 1985 bereits ein sechs Monaten entsprechender Anteil entfiel, sodaß zum Bilanzstichtag S 80.450,-- in der Rechnungsabgrenzungspost ausgewiesen waren.

Strittig ist, ob die Investitionsbeiträge, die Plazierungsprämie und die Leistungsprämien einer passiven Rechnungsabgrenzungspost zuzuführen sind oder, wie dies die belangte Behörde vertritt, in voller Höhe im Jahr der jeweiligen Entstehung der Forderung bzw. des Zuflusses gewinnerhöhend anzusetzen sind.

Strittig ist weiters, ob die belangte Behörde bei Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Feststellung des einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrages für 1982 gemäß § 303 Abs. 4 BAO das ihr eingeräumte Ermessen fehlerhaft übte.

Über die Beschwerde, die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend macht, hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis der Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme des Verfahrens führt stets zur gänzlichen Beseitigung des früheren Bescheides, der das nunmehr wiederaufgenommene Verfahren zum Abschluß brachte. Dies hat zur Folge, daß dann, wenn aufgrund irgendeiner neu hervorgekommenen Tatsache die Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig war, im wiederaufgenommenen Verfahren auch eine Änderung der übrigen Bescheidgrundlagen und Bescheidelemente erfolgen kann, hinsichtlich derer das Vorliegen von neuen Tatsachen und Beweismittel nicht gegeben ist. Bei der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO zu beurteilen ist (vgl. hg. Erkenntnis vom 25. März 1992,90/13/0238).

Dem Beschwerdevorbringen, daß der Prüfungsauftrag der Beschwerdeführerin nicht in schriftlicher Form übergeben worden sei, ist zu entgegnen, daß § 148 Abs. 1 BAO bloß das Vorweisen des Prüfungsauftrages anordnet.

In der Beschwerde wird weiters vorgebracht, im Zuge der Betriebsprüfung seien bloß geringfügige Tatsachen (Erhöhung des Privatanteiles bei PKW und Telefon um ca. S 13.000,--, Nichtanerkennung der Kosten von ca. S 6.500,-- für die Auslandsreise eines Gesellschafters als Betriebsausgaben) neu hervorgekommen, im wiederaufgenommenen Verfahren seien aber die vorher der passiven Rechnungsabgrenzung zugewiesenen Investitionsbeiträge 1982 von S 320.804,-- zur Gänze gewinnerhöhend angesetzt worden. Die belangte Behörde habe daher bei der Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens das ihr eingeräumte Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes ausgeübt.

Der Beschwerdeführerin ist entgegenzuhalten, daß die belangte Behörde die Wiederaufnahme auch darauf stützt, daß

die näheren Umstände, die den Investitionsbeiträgen zugrunde liegen, erst im Zuge der Betriebsprüfung hervorgekommen seien. Die belangte Behörde ist dabei im Recht, wenn sie aufzeigt, daß aus der Bilanz und den Bilanzbeilagen in keiner Weise die Vereinbarungen, die den Investitionsbeiträgen zugrundelagen, ersichtlich waren, insbesondere war nicht erkennbar, ob - und dies wäre für Rechnungsabgrenzungen kennzeichnend - die erzielten Einnahmen mit von der Beschwerdeführerin nach dem Bilanzstichtag zu erbringenden Leistungen zusammenhingen. Die näheren Umstände, die den Investitonsbeiträgen zugrunde lagen, insbesondere das Fehlen einer Gegenleistungsverpflichtung, stellten daher neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar (vgl. hg. Erkenntnis vom 5. April 1989, 88/13/0052).

Wenn die Beschwerdeführerin darauf verweist, die Behörde hätte vor Erlassung der ersten Sachbescheide prüfen können, ob die Rechnungsabgrenzungspost zu Recht gebildet worden sei, ist ihr entgegenzuhalten, daß nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Verschulden der Behörde, die Tatsachen vor Bescheiderlassung nicht ausreichend ermittelt zu haben, für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO nicht hinderlich ist (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, Seite 728).

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin liegen somit nicht nur Wiederaufnahmegründe vor, die im Verhältnis zu den steuerlichen Folgen der Wiederaufnahme des Verfahrens geringfügig waren. Die belangte Behörde konnte bei ihrer Ermessensübung vielmehr davon ausgehen, daß zu allen Punkten, die zu einer Änderung des Sachbescheides führen, Wiederaufnahmegründe vorlägen. Der von der Beschwerdeführerin behauptete Fehler in der Übung des Ermessens ist daher nicht gegeben. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

2. Investitionsbeiträge, Plazierungs- und Leistungsprämie:

Bei Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, ist gemäß § 5 EStG 1972 unter Beachtung der Vorschriften dieses Bundesgesetzes über die Gewinnermittlung für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 1. Satz), das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. § 4 Abs. 1 letzter Satz ist jedoch nicht anzuwenden.

Die belangte Behörde führt im angefochtenen Bescheid an, die Getränkebelieferungsrechte seien Wirtschaftsgüter, die mit den Anschaffungskosten zu aktivieren und auf die Vertragslaufzeit abzuschreiben seien. Für die von der C. GmbH, R. GmbH und A. GmbH geleisteten Zuschüsse zu den für den Erwerb der Belieferungsrechte aufgewendeten Kosten könne eine Rückstellung nicht gebildet werden, weil die Beschwerdeführerin nicht einmal behaupte, daß in den betroffenen Fällen eine Rückzahlungsverpflichtung gedroht habe. Aber auch die Voraussetzungen für eine passive Rechnungsabgrenzungspost seien nicht gegeben: diese Bilanzposition sei für Einnahmen vor dem Bilanzstichtag zu bilden, soweit sie Ertrag einer bestimmten Zeit nach diesem Tag darstellten. Im gegenständlichen Fall habe sich aber der Beschwerdeführer nicht zu einem bestimmten Verhalten (Warenabnahme) gegenüber den die Investitionsbeiträge leistenden Unternehmungen verpflichtet. Beiträge eines Dritten zu Investitionen eines Unternehmers seien bei letzterem Betriebseinnahme im Jahr der Vereinbarung. Dies ergebe sich daraus, daß § 6 Z. 10 EStG 1972 nur bestimmte, im § 3 Z. 29 EStG genannte Zuwendungen eine Ausnahme vorsehe.

Die Beschwerdeführerin habe im Jahre 1985 im Rahmen des Plazierungsprogrammes der C. GmbH als Investitionsprämie Verkaufshilfegeräte im Wert von S 91.676,-- und eine Aufstellungsprämie von S 6.000,-- erhalten. Der Anspruch auf diese Zahlungen sei im Jahre 1985 durch den von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Ankauf bestimmter Investitionsgüter im Rahmen des Platzierungsprogrammes entstanden, sodaß die Gewinnrealisierung in diesem Jahr stattzufinden habe.

Die Beschwerdeführerin rügt zu Unrecht die Rechtsansicht der belangten Behörde betreffend die Behandlung der Investitionszuschüsse:

Nach herrschender Auffassung im Handelsrecht - auch vor Inkrafttreten des Rechnungslegungsgesetzes - werden Zuschüsse zur Anschaffung bzw. Herstellung von Wirtschaftsgütern verteilt über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes, für den sie gewährt werden, erfolgswirksam, wobei ein Wahlrecht besteht, ob der Zuschuß von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgezogen oder als Passivposten der Bilanz ausgewiesen wird (vgl. Egger - Samer, Der Jahresabschluß nach dem Rechnungslegungsgesetz3, Seite 173 unter Hinweis auf die - vor Inkrafttreten des deutschen Bilanzrichtlinien-Gesetzes, dBGBl. 1985 I, 2355, ergangene - Stellungnahme des HFA des IdW, in Die Wirtschaftsprüfung 1984, Seite 612 ff; Knop - Küting, in Küting - Weber, Handbuch der Rechnungslegung3, §

255 Tz. 65; Adler - Düring - Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 4. Aufl., § 153 Tz. 20, und 5. Aufl., § 255, Tz. 72; Pankow - Schmidt-Wendt, in Beck"scher Bilanzkommentar2, § 255 Tz. 118; Gassner - Lahodny-Karner, in Straube, Kommentar zum HGB II, § 203 Tz. 12).

Für den passivischen Ausweis kommt dabei weder eine Rückstellung noch eine Rechnungsabgrenzung (vgl. BFH 14. Juli 1988, BStBl. 1989 II 189) in Betracht, sondern ein Passivposten eigener Art ("Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen"), der aber dem Charakter eines Rechnungsabgrenzungspostens nahekommt (vgl. Egger - Samer, Der Jahresabschluß nach dem Rechnungslegungsgesetz3, Seite 175). Die Auflösung des Sonderpostens stellt eine Korrektur der Abschreibungen des Vermögensgegenstandes dar, der Sonderposten wird auf die Nutzungsdauer des Anlagegegenstandes verteilt (vgl. Knop - Küting, in Küting - Weber, Handbuch der Rechnungslegung3, § 255 Tz. 66; Pankow - Schmidt-Wendt, in Beck"scher Bilanzkommentar3 § 255 Tz. 118).

Für das Steuerrecht ist zu beachten: Nachdem der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 13. Februar 1959, 1796/57, Slg. 1954/F, ausgesprochen hatte, daß (öffentliche) Zuschüsse zu Anschaffungen oder Herstellungen bloß eine Art der Finanzierung darstellen und den Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mindern, wurde mit Einkommensteuernovelle 1964, BGBl. 187/1964, durch Einfügung der Z. 8 in § 6 EStG 1953 angeordnet, daß bestimmte Zuschüsse von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden (vgl. Jiresch - Zapletal, ÖStZ 1964, Seite 197;

Hofstätter - Reichel, Kommentar zum EStG 1972, § 6 Z. 10 Tz. 1). Diese Bestimmung entspricht der Z. 10 des § 6 EStG 1972. Daraus ist aber abzuleiten, daß das EStG 1972 nur für die im § 6 Z. 10 genannten Arten von Subventionen, nicht aber für andere Arten von Zuschüssen die Absetzung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuläßt (vgl. hg. Erkenntnis 9. Juni 1986, 84/14/0128, 0129).

Der Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten einerseits und die Bildung einer Passivpost, die zur Neutralisierung der Abschreibung des Vermögensgegenstandes aufgelöst wird, andererseits, sind unterschiedliche Arten der bilanziellen Darstellung ein und desselben Vorganges. Es mag der einen oder der anderen Art der Darstellung aus Gründen der Bilanzklarheit und -wahrheit der Vorzug gegeben werden (vgl. Egger - Samer, a.a.O., 173), auf die Höhe des durch das Rechnungswesen ermittelten Gewinnes des Unternehmens hat dies keinen Einfluß. Nach der im Steuerrecht zu beachtenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise darf es für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage keinen Unterschied machen, ob der Steuerpflichtige in der Handelsbilanz die eine oder andere Art der Darstellung gewählt hat. Besteht im Hinblick auf die handelsrechtliche Möglichkeit der Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eine zwingende steuerliche Sondervorschrift, so muß diese auch auf die wirtschaftlich gleichartige handelsrechtliche Möglichkeit des Ausweises einer Passivpost Anwendung finden. Zuschüsse, die nach steuerlichen Vorschriften nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern, dürfen daher auch nicht schon zunächst der gewinnwirksamen Erfassung im Wege der Bildung einer Passivpost entzogen werden.

Diese Auslegung entspricht der Absicht des Gesetzgebers:

Durch die beiden zusammengehörigen Bestimmungen des § 3 Z 29 und des § 6 Z 10 EStG soll erreicht werden, daß bestimmte Zuschüsse als "durchlaufende Posten" behandelt werden (vgl. Jiresch - Zapletal, ÖStZ 1964, 196). Dadurch sollen diese bestimmten Subventionen voll zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern verwendet werden können, ohne daß ein Teil davon wegbesteuert wird (vgl. Hofsätter - Reichel, Kommentar zum EStG 1972, § 6 Z 10 Tz 1). Nach der Vorstellung des Gesetzgebers stellen daher nicht steuerbefreite Zuwendungen Dritter für Anlageinvestitionen zwingend (steuerbare und steuerpflichtige) Betriebseinnahmen dar (vgl. hg. Erkenntnis 3 Juni 1986, 86/14/0001; Schubert - Pokorny - Schuch, Einkommensteuerhandbuch2, § 6 Tz 111).

Getränke-Belieferungsrechte sind Wirtschaftsgüter (vgl. hg. Erkenntnis vom 16. März 1989, 88/14/0055;

Quantschnigg - Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz. 11 "Belieferungsrecht").

Im gegenständlichen Fall bildete die Beschwerdeführerin für die Investitionsbeiträge zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Belieferungsrechte passive Rechnungsabgrenzungen. Damit hat sie unzweifelhaft ihr handelsrechtliches Wahlrecht zugunsten der Bildung des - entsprechend der Abschreibung des aktiven Wirtschaftsgutes zu verteilenden - Passivpostens ausgeübt, auch wenn dieser Passivposten nicht eine Rechnungsabgrenzung im engeren Sinn ist. Diesem in der Handelsbilanz zulässigen Ansatz steht eine steuerliche Sondervorschrift entgegen. Die Investitionsbeiträge sind daher steuerpflichtige Betriebseinnahmen.

Sofern die Beschwerdeführerin eine Passivierung (als Verbindlichkeit oder Rückstellung) darauf stützten will, daß die Verpflichtung zur Rückzahlung der erhaltenen Investitionsbeiträge dann entstehen würde, wenn ihre Kunden die Getränkelieferungsübereinkommen nicht einhalten und sie ihrerseits die an ihre Kunden gezahlten Beträge rückfordern könne, ist darauf zu verweisen, daß sie nicht behauptet hat, es würde - in den von der Beschwerde betroffenen Zuschußfällen - eine Rückzahlungsverpflichtung konkret drohen oder gar schon eingetreten sein. Die Beschwerdeführerin mußte keine Rückzahlungen leisten. Die bloße Möglichkeit des Entstehens einer Rückzahlungsverpflichtung rechtfertigt aber nicht die Einstellung einer Verbindlichkeit oder Rückstellung (vgl. Doralt, EStG2, § 6 Tz 295, Quantschnigg - Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 5, Tz 37.1).

Der Rechtsgrund für die erhaltenen Leistungsprämien ergibt sich aus dem von der Beschwerdeführerin der belangten Behörde vorgelegten Schreiben der C. GmbH vom 5. Dezember 1984. Darin ist festgehalten, bei "Erfüllung der Anschaffungsquoten bzw. Ausnutzung der ... Investitionssummen" werde eine Leistungsprämie erbracht. Die Leistungsprämie stellt somit die Gegenleistung für von der Beschwerdeführerin erbrachte Leistungen (Erfüllung von Anschaffungsquoten) dar. Im angefochtenen Bescheid wird festgestellt und in der Beschwerde nicht bekämpft, daß die Beschwerdeführerin diese Leistung im Jahr 1985 erbracht hat. Die Gewinnrealisierung für die Gegenleistung in Form der Leistungsprämie hat daher ebenfalls im Jahr 1985 zu erfolgen (vgl. Doralt, EStG2, § 6 Tz 36, Quantschnigg - Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz 42). Auch hinsichtlich der Behandlung der Leistungsprämie ist der angefochtene Bescheid daher nicht als rechtswidrig zu erkennen.

Was die Aufstellungsprämie betrifft, so leitet die belangte Behörde die gewinnwirksame Erfassung im Jahr 1985 daraus ab, daß in diesem Jahr der (zivilrechtliche) Anspruch auf diese Leistung entstanden sei. Aus dem von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren vorgelegten Schreiben der C. GmbH vom 5. Dezember 1984 geht hervor, daß die Aufstellungsprämie Gegenleistung für eine bestimmte Leistung der Beschwerdeführerin ist. Bei Gegenleistungsbeziehungen in Form von Dauerschuldverhältnissen tritt die Gewinnrealisierung laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung ein (vgl. Doralt, EStG2, § 6 Tz 48), während das zivilrechtliche Entstehen von Forderungen nicht entscheidend ist. Die Plazierungsprämie wurde für die Aufstellung bestimmter Geräte geleistet. Weil die belangte Behörde das Entstehen des (zivilrechtlichten) Anspruches für maßgeblich hielt, unterließ sie zu prüfen, ob nach dem Inhalt der Vereinbarung der Parteien die Beschwerdeführerin eine zeitpunktbezogene oder eine - in der Art eines Dauerschuldverhältnisses - zeitraumbezogene Leistung - letzteres liegt bei einer Prämie für die Aufstellung von Geräten nahe - zu erbringen hatte. Derartige Feststellungen sind aber für die Frage der Gewinnrealisierung der Aufstellungsprämie wesentlich.

Hinsichtlich der Behandlung der Aufstellungsprämie hat die belangte Behörde daher die Rechtslage verkannt. Die angefochtenen Sachbescheide für das Jahr 1985 waren somit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1990140124.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