

TE Vwgh Erkenntnis 1969/2/26 0075/67

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.02.1969

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

KStG 1966 §11;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dkfm. Dr. Porias und die Hofräte Dr. Schimetschk, Dr. Kaupp, Hofstätter und Dr. Reichel als Richter, im Beisein des Schriftführers Ministerialoberkommissär Dr. Blaschek, über die Beschwerde der AB, reg.Gen.m.b.H. in X, vertreten durch Dr. Ekkehard Pachl, Rechtsanwalt in Dornbirn, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, Berufungssenat, vom 7. Dezember 1966, Zl. 204-5/1966, betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für 1964 zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund (Finanzlandesdirektion für Vorarlberg) hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 1.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine Molkereigenossenschaft, wies in ihrer Steuerbilanz für 1964 einen Reingewinn von S 18.849,-- aus. Unter den Betriebsausgaben waren Milchgeldnachzahlungen in Höhe von S 187.347,40 enthalten. Bei einer Bucheinsicht stellte das Finanzamt fest, dass in einer gemeinsamen Sitzung von Vorstand und Aufsichtsrat am 3. Dezember 1964 beschlossen worden war, für die Milchlieferungen in der Zeit von 1. Juli bis 31. Dezember 1964 Nachzahlungen im Ausmaß von 10 Groschen je kg, zu leisten. Dieser Betrag sei jedoch im Wirtschaftsjahr 1964 nur passiviert worden. Die tatsächliche Auszahlung sei erst am 17. und am 21. Dezember 1965 erfolgt, wobei sich noch eine Erhöhung auf S 189.954,30 ergeben habe. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, es hätte eine Beschlussfassung über Milchgeldnachzahlungen dem Grunde und der Höhe nach bereits zu Beginn des Jahres erfolgen müssen. Die Beschwerdeführerin war hingegen der Meinung, dass die Milchgeldnachzahlungen dann als echte Preiskorrekturen anzusehen seien, wenn der Beschluss im Laufe des Wirtschaftsjahres und nicht erst bei Erstellung des Jahresabschlusses gefasst werde. Diese Voraussetzung sei aber durch den Beschluss vom 3. Dezember 1964 erfüllt. Das Finanzamt erließ einen Körperschaftsteuerbescheid für 1964, in dem der erklärte Gewinn bei Berechnung des Einkommens unter anderem um die als nichtabzugsfähige Warenrückvergütungen bezeichneten Milchgeldnachzahlungen von S 187.347,40 zuzüglich der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer von S 40.292,80,

insgesamt also um S 227.640,20 erhöht wurde. Diese Vorgangsweise wurde damit begründet, dass die vom Vorstand und Aufsichtsrat am 3. Dezember 1964 beschlossene Milchgeldnachzahlung für die in der Zeit vom 1. Juli bis 31. Dezember 1964 erfolgten Milchanlieferungen in der Höhe von 10 Groschen je kg kein echter Kaufpreis, sondern eine Warenrückvergütung im Sinne des § 11a Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1934 (KStG) sei. Bei einem echten Kaufpreis müsse der Verkäufer bei der Eigentumsübertragung der Sache die genaue Höhe des Kaufpreises kennen. Der Kaufpreis dürfe weder unbestimmt noch ungesetzlich sein (§ 1054 ABGB). Da die Milchgeldnachzahlung über die bei der Eigentumsübertragung der Milch festgesetzte, bestimmte Höhe des Kaufpreises hinausgehe, könne nicht von einer Nachzahlung gesprochen werden. Es liege keine Preiskorrektur vor. Da die Beschwerdeführerin den Erfordernissen des § 11a Abs. 2 erster Satz KStG, die Warenrückvergütungen in den Steuererklärungen als solche auszuweisen, nicht entsprochen habe, seien die gesamten so genannten Milchgeldnachzahlungen als nicht abzugsfähige Warenrückvergütungen zu behandeln. Das im Körperschaftsteuerbescheid ermittelte Einkommen wurde auch bei der Berechnung des Gewerbesteuermessbetrages nach dem Gewerbeertrag zu Grunde gelegt. In den gegen diese beiden Bescheide erhobenen Berufungen wurde ausgeführt, dass auf Grund langjähriger Handhabung den Milchlieferanten der Genossenschaft, die teils Genossenschaftsmitglieder, teils nicht Genossenschaftsmitglieder seien, nach Maßgabe der Anlieferung vorerst ein festgesetzter Betrag pro Kilogramm ausgezahlt werde. Die Milchlieferanten wüssten jedoch bei der Milchanlieferung, dass sie je nach den Verwertungsmöglichkeiten der Milch und in Einzelfällen auch nach der Liquiditätslage der Genossenschaft jeweils noch vor Schluss einer Abrechnungsperiode mit einer Preiskorrektur in Form einer Milchgeldnachzahlung rechnen dürften. Abrechnungsperiode sei in der Regel das Quartal oder das Halbjahr. Die Milchgeldnachzahlung sei ihrem Wesen nach weder eine Warenrückvergütung noch eine Gewinnausschüttung. Sie hänge nicht vom Gewinn der Genossenschaft, sondern in erster Linie von der Güte der angelieferten Milch und deren Verwertungsmöglichkeit in einem Wirtschaftsabschnitt ab. Der Kaufpreis sei nicht unbestimmt, sondern unter Beachtung von Güte und Marktlage bestimmt und bestimmbar. Eine Genossenschaft sei keine Kapitalgesellschaft, sondern nehme durch ihren Hilfsgesellschaftscharakter eine besondere Stellung ein, die auch in den Steuersätzen und in der steuerlichen Fachliteratur herausgestrichen werde. Von der errechneten Milchgeldnachzahlung seien S 154.944,-- an 389 Mitglieder und S 32.403,-- an 201 Nichtmitglieder gezahlt worden. Jeder Molkereigenossenschaft sei nach den Marktordnungsgesetzen ein bestimmtes Einzugsgebiet zugeteilt, in dem sie die gesamte angelieferte Milch zu übernehmen habe, gleichgültig, ob die Anlieferung durch Mitglieder oder Nichtmitglieder erfolge. Im deutschen Körperschaftsteuerkommentar von Blümich-Klein-Steinbring, 4. Auflage, Seite 1174, werde angeführt: "Milchgeldnachzahlungen, die vor Ablauf des Geschäftsjahres nach einheitlichen Grundsätzen an alle Mitglieder geleistet werden, sind dagegen regelmäßig als abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln, wenn sich die Genossenschaft auf das eigentliche Zweckgeschäft, die Verwertung der von Mitgliedern und Nichtmitgliedern angelieferten Milch beschränkt." Auch im Körperschaftsteuerkommentar von Hermann-Heuer sei zu lesen, dass Milchgeldnachzahlungen, die vor Ablauf des Geschäftsjahres nach einheitlichen Grundsätzen an alle Mitglieder und Nichtmitglieder geleistet würden, regelmäßig als echte Betriebsausgaben zu behandeln seien. Die Milchgeldnachzahlung sei aus dem Milchgeschäft allein erwirtschaftet worden, weil neben dem steuerpflichtigen Reingewinn von S 71.963,-- (nach Hinzurechnung nichtabzugsfähiger Ausgaben) noch vorzeitige Abschreibungen von S 323.062,-- durchgeführt worden seien. Damit habe die Genossenschaft einen Reingewinn von annähernd S 400.000,-- erzielt, der nicht ausgeschüttet worden sei. Dieser Gewinn stamme nur zum Teil aus Nebengeschäften und zum größeren Teil aus dem Milchgeschäft. Die Milchgeldnachzahlung sei an Mitglieder und Nichtmitglieder in gleicher Höhe gewährt worden. Nach einer Rückfrage erließ das Finanzamt Berufungsvorentscheidungen, die aber durch rechtzeitige Anträge der Beschwerdeführerin auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gegenstandslos geworden sind. Mit dem Bescheid der belangten Behörde vom 7. Dezember 1966 wurden die beiden Berufungen als unbegründet abgewiesen. Die Milchgeldnachzahlung richte sich nicht nach der Qualität der Milch. Da die angelieferte Milch nach dem Fettgehalt bezahlt werde sei die Qualität bereits mit dem ursprünglich bezahlten Preis abgegolten. Aus der Verwertungsmöglichkeit der Milch resultiere auch der entsprechende Gewinn. Da die Leistung von Milchgeldnachzahlungen nach der Angabe der Beschwerdeführerin von der Verwertungsmöglichkeit der Milch im Wirtschaftsabschnitt abhängen, sei sie damit auch vom Gewinn abhängig. Die Beschwerdeführerin betreibe nicht nur das reine Zweckgeschäft, sondern auch Einzelhandel und Großhandel mit einschlägigen Waren sowie eine Milchtrinkstube. Sie sei also in der Lage aus nicht unbedeutenden Handelsgeschäften entsprechende Gewinne zu erzielen. Der Gewinn von S 18.849,-- laut Jahresabschluss sei selbst unter Berücksichtigung der vorzeitigen Abschreibung von S 323.062,-- bei einem Umsatz von S 27.000.000,-- als bescheiden anzusehen. Es sei also

beabsichtigt gewesen, den Genossenschaf tern so viel als möglich vom Ertrag zukommen zu lassen. Dagegen sei, dem Genossenschaftsgrundsatz folgend nichts einzuwenden, wenn die gesetzlichen Erfordernisse beachtet würden. Über die gemeinsame Sitzung des Vorstandes- und des Aufsichtsrates der Beschwerdeführerin vom 3. Dezember 1964 sei als Ergebnis festgehalten worden: "Zu Pkt. 3 der Tagesordnung wird im Anschluss an den Situationsbericht für das dritte Vierteljahr 1964 von den anwesenden Herren beschlossen, für das Jahr 1964, und zwar für die Anlieferungsmilch vom 1. Juli 1964 bis 31. Dezember 1964 10 Groschen pro kg als Milchgeldnachzahlung auszuschütten." Hieraus sei offensichtlich, dass auf Grund der Ertragslage des Unternehmens eine teilweise Ausschüttung von Erträgen des laufenden Jahres möglich gewesen sei. Aus dem Beschluss gehe eindeutig hervor, es habe die Geschäftsführung zuerst eine Übersicht über die Ertragslage bekommen wollen, um über eine angemessene Höhe der Nachzahlung zu einem Beschluss zu gelangen. Die ratio legis des § 11 a KStG sei aber nicht, den überwiegenden Teil der Erträgnisse einer Genossenschaft - insbesondere nicht diejenigen aus den Fremdgeschäften - über Warenrückvergütungen an die Genossenschaf ter auszuschütten. Diesbezüglich habe die Körperschaftsteuernovelle 1963 zwingendes Recht gebracht, um die Unklarheiten hinsichtlich der begünstigten Rückvergütungen weitgehend auszuschalten. Da die Formvorschriften der Absätze 2 und 6 dieser Bestimmung nicht erfüllt worden seien, sei der Rechtsanspruch auf die begünstigte Warenrückvergütung verwirkt. Dem Hinweis auf den ABGB-Kommentar von Kapfer, dass beim vorhandenen Kaufwillen beider Parteien auch dann ein Kaufvertrag zu Stande gekommen sei, wenn der Kaufpreis nicht festgesetzt wurde, sei entgegenzuhalten, dass dies nur bei Vermittlungsgeschäften vorkommen könne und dieser schwebende Faktor von vornherein bedungen sein müsse. Hierüber habe aber keine Zusage von Seiten des Käufers (kein Vorhineinbeschluss der Genossenschaft) vorgelegen, weshalb die Milchlieferanten nur den Anspruch auf den gesetzlichen Übernahmepreis, abgestuft nach der Qualität der Milch, in Fettprozenten ausgedrückt, gehabt hätten. Es sei nicht einzusehen, wieso die Milchqualität und die Verwertungsmöglichkeit im ersten und zweiten Halbjahr 1964 so weit hätten differieren können, wie von der Beschwerdeführerin behauptet werde. Die von der Beschwerdeführerin angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes seien durch die genauen Bestimmungen der Körperschaftsteuernovelle 1963 überholt, durch die zum Teil neues, zwingendes Recht geschaffen worden sei. Die Beschwerdeführerin habe auch die im § 11a Abs. 6 KStG zwingend vorgeschriebene Trennung des Mitgliedergeschäftes vom Nichtmitgliedergeschäft völlig unterlassen. Soweit erhöhte Zahlungen an die Nichtmitglieder auf Grund des Beschlusses vom 3. Dezember 1964 geleistet worden seien, seien diese Zahlungen als Warenbezugskosten anzusehen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Warenrückvergütungen sind gemäß § 11a Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1934 in der Fassung der Körperschaftsteuernovelle 1963, BGBl. Nr. 50, Vergütungen, die von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nach Schluss des Geschäftsjahres ihren Mitgliedern auf Waren gewährt werden, die sie im abgelaufenen Wirtschaftsjahr bezogen haben. Nachzahlungen, die bei Lieferungen und Leistungen der Mitglieder an die Genossenschaft an Stelle von Warenrückvergütungen gewährt werden, sind wie Warenrückvergütungen zu behandeln. Im Wortlaut des § 5 der Verordnung über die Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 8. Dezember 1939, DRGBl. I Seite 2391, der bis einschließlich 1963 anzuwenden war, ist nur von Warenrückvergütungen die Rede. Dieser Wortlaut wurde vom Gesetzgeber beim Einbau der Bestimmung in das Körperschaftsteuergesetz (Körperschaftsteuernovelle 1963) durch die Anführung der Nachzahlungen ergänzt. Nach diesem Gesetzeswortlaut sind die Nachzahlungen, die an Stelle der Warenrückvergütungen gewährt werden, wie Warenrückvergütungen zu behandeln, deren Funktion sie haben.

Eine Vergütung (Nachzahlung) ist nach der Definition des § 11a Abs. 1 KStG als Warenrückvergütung anzusehen, wenn sie nach Schluss des Geschäftsjahres für im abgelaufenen Wirtschaftsjahr bezogene Waren gewährt wird. Die Abzugsfähigkeit von Warenrückvergütungen wurde vom Gesetzgeber dahin gehend begrenzt, dass sie nur insoweit eintritt, als die Vergütungen im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet und in den Steuererklärungen als Warenrückvergütungen ausgewiesen worden sind. Der Abzug einer Warenrückvergütung hat außerdem insoweit zu unterbleiben, als der Gesamtbetrag der ausgeschütteten Gewinnanteile hinter dem Betrag einer 5%igen Verzinsung des Eigenkapitals zurückbleibt.

In der Beschwerde wird die Auffassung vertreten, dass die Milchgeldnachzahlungen keine Warenrückvergütungen darstellten, weil sie in gleicher Weise an Mitglieder und Nichtmitglieder gezahlt worden seien. Von den ausgezahlten

Beträgen seien 17,3% an Nichtmitglieder geleistet worden. Die gleiche Behandlung sei nicht erfolgt, um der Genossenschaft einen Steuervorteil zu sichern. Die Beschwerde stellt außer Streit, dass, falls die Milchgeldnachzahlungen als Warenrückvergütungen gemäß § 11a Abs. 1 KStG anzusehen wären, der Abzug als Betriebsausgabe ausgeschlossen wäre, weil die 5%ige Verzinsung des Eigenkapitals durch ausgeschüttete Gewinnanteile nicht erreicht worden sei. Es bleibt also nur zu untersuchen, ob die Milchgeldnachzahlungen einen echten Kaufpreisrest oder eine Warenrückvergütung im Sinne des § 11a Abs. 1 KStG darstellen. Im vorliegenden Fall hatten die Milchanlieferer nach der Aktenlage bis zum Beschluss des Vorstandes und des Aufsichtsrates der Beschwerdeführerin vom 3. Dezember 1964 keinen Anspruch auf einen über den gesetzlichen Übernahmepreis hinausgehenden Kaufpreis. Erst mit diesem Beschluss vom 3. Dezember 1964 wurde den Milchanlieferern (Verkäufern) durch die einseitige Willenserklärung der Beschwerdeführerin ein erhöhter Preis zugestanden. Diese so genannte Milchgeldnachzahlung konnte daher von der Willensübereinstimmung bei der einzelnen Milchanlieferung bis zum 3. Dezember 1964 nicht erfasst sein. Die "Milchgeldnachzahlungen" für die Zeit vom 1. Juli bis 3. Dezember 1964 stellen somit nicht die spätere Zahlung eines Restkaufpreises dar. Im Hinblick auf den Zeitpunkt der Beschlussfassung und die bei der Beschlussfassung erfolgte Bedachtnahme auf die Ertragslage und die Liquidität der Genossenschaft erscheint die von der Behörde vorgenommene Schlussfolgerung, die zur Behandlung als Warenrückvergütung führte, nicht abwegig, zumal die steuerlichen Vorteile, die sich aus dem Abzug als Betriebsausgaben gegenüber einer Belastung durch Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer ergeben würden, wesentlich größer sind als der Nachteil, auch den Nichtmitgliedern die gleichen Beträge wie den Mitgliedern zuzuwenden (vgl. Erkenntnis vom 9. Dezember 1962, Slg. Nr. 2758/F). Wie die belangte Behörde feststellte, sind ein Teil der Nichtmitglieder Mitglieder von mehreren Genossenschaften, die selbst Mitglieder der Beschwerdeführerin sind. Nach Ausscheidung der an diese gewissermaßen als indirekte Mitglieder anzusehenden Personen gezahlten Beträge ergebe sich, dass nur 9 % der ausgeschütteten Beträge an Nichtmitglieder geleistet worden seien. Für die Behandlung der Milchgeldnachzahlungen als Warenrückvergütung im Sinne des § 11a Abs. 1 KStG spricht auch der Umstand, dass die tatsächliche Auszahlung der mit Beschluss vom 3. Dezember 1964 zugestandenen Beträge erst über ein Jahr später, nämlich am 17. und 21. Dezember 1965, erfolgt ist. Die Zahlung eines Restkaufpreises um einen Zeitraum um 1 bis 1 1/2 Jahren nach der Lieferung entspricht aber nicht den kaufmännischen Gepflogenheiten. Hingegen erfolgen Gewinnausschüttungen oder die Zahlung von Warenrückvergütungen in der Regel erst nach Schluss des Geschäftsjahres, wie dies auch in der Definition des § 11a Abs. 1 KStG seinen Niederschlag gefunden hat. Im übrigen wird auch im Beschluss vom 3. Dezember 1964 zum Ausdruck gebracht, dass die "Ausschüttung" als Milchgeldnachzahlung beschlossen worden sei. Da die Voraussetzungen für die Absetzbarkeit von Warenrückvergütungen - wie in der Beschwerde selbst hervorgehoben wurde - nicht erfüllt waren, war die belangte Behörde im Recht, wenn sie den für die Zeit vom 1. Juli 1964 bis 3. Dezember 1964 geleisteten Milchgeldnachzahlungen die Abzugsfähigkeit verweigerte.

Anders liegt der Fall aber bei den in der Zeit nach dem 3. Dezember 1964 bis zum 31. Dezember 1964 durchgeführten Milchanlieferungen. Bei diesen war den Verkäufern der mit Beschluss vom 3. Dezember 1964 zugestandene höhere Kaufpreis bereits bekannt, sodass sich die Willensübereinstimmung auf den erhöhten Kaufpreis und nicht nur auf den gesetzlichen Übernahmepreis erstreckte. Welcher Betrag von den hinzugerechneten "Milchpreisnachzahlungen" auf diesen Zeitraum entfiel, hat die Behörde im Abgabenverfahren jedoch nicht festgestellt, weil sie die irrige Auffassung vertrat, dass auch für diese Zeit Warenrückvergütungen anzunehmen seien. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Soweit die Milchgeldnachzahlungen an Nichtmitglieder gezahlt wurden, hat sie die belangte Behörde ohnedies als Betriebsausgaben anerkannt.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 und 48 Abs. 1 VwGG 1965 und auf Art. I A Z. 1 der Verordnung des Bundeskanzleramtes vom 4. Jänner 1965, BGBl. Nr. 4.

Wien, am 26. Februar 1969

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1969:1967000075.X00

Im RIS seit

04.12.2001

Zuletzt aktualisiert am

07.10.2008

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at