

TE Vwgh Erkenntnis 1960/7/1 0032/57

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 01.07.1960

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ESTG 1953 §4 Abs1;
ESTG 1953 §4 Abs4;
ESTG 1953 §6 Abs1 Z1;
ESTG 1953 §7;
KStG 1966 §8;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsidenten Dr. Wasniczek als Vorsitzenden und die Räte Dr. Schirmer, Dr. Schimetschek, Dr. Eichler und Dr. Kaupp als Richter, im Beisein des Sektionsrates Dr. Klein als Schriftführer, über die Beschwerde der Papierfabrik C-AG in F gegen den Bescheid der Berufungskommission bei der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 27. September 1956, Zl. S 29 - 307 - I-56, betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1952, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Wilhelm Kaan, und des Vertreters der belangten Behörde, Oberfinanzrat Dr. EW, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Aktiengesellschaft, die eine Papierfabrik betreibt. Im Juni 1949 erwarb sie auf Grund zweier Kaufverträge Grundstücke um den Kaufpreis von S 53.240,- bzw. S 33.2880,-, wobei die Zahlung des Kaufschillings in Raten vereinbart wurde. Eine in den Kaufverträgen enthaltene Wertsicherungsklausel, die auf den Weizenpreis abgestellt war, sicherte den Verkäufern das Recht, bei Bezahlung des Kaufpreisrestes eine entsprechende Aufwertung des Kaufpreises zu verlangen, sodass die Beschwerdeführerin im Jahre 1952 genötigt war, Aufzahlungen auf die seinerzeitigen Kaufpreise von insgesamt S 22.640,- vorzunehmen.

Im Rechnungsabschluss für das Jahr 1952 behandelte die Beschwerdeführerin diese Aufzahlungen als Betriebsausgaben, wogegen das Finanzamt bei der Steuerveranlagung 1952 den Standpunkt vertrat, dass es sich hierbei um aktivierungspflichtige nachträgliche Anschaffungskosten für die im Jahre 1949 erworbenen Grundstücke handle.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Die belangte Behörde wies die Berufung mit dem angefochtenen

Bescheid als unbegründet ab, wobei sie unter Verweisung auf das hg. Erkenntnis vom 3. Dezember 1954, Slg.Nr.1063/F, die Ansicht vertrat, dass die auf Grund der Wertsicherungsklausel vorgenommenen Kaufpreisaufzahlungen als nachträgliche Anschaffungskosten aktivierungspflichtig seien.

Über die gegen diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes erhobene Beschwerde hat der Gerichtshof erwogen:

Zufolge § 6 des Körperschaftsteuergesetzes, DRGBl. I S. 1031/1934, ist das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen und zufolge § 7 des Gewerbesteuergesetzes, DRGBl. I S. 979/1936, ist der gewerbesteuerpflichtige Ertrag unter Heranziehung der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über die Gewinnermittlung zu errechnen. Da die Beschwerdeführerin kraft ihrer Eintragung im Handelsregister zur Gruppe der Vollkaufleute gehört, hat sie nach diesen Vorschriften den Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß § 5 EStG nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Beobachtung der einkommensteuerrechtlichen Bewertungsvorschriften auszuweisen und waren die von ihr im Jahre 1949 erworbenen Grundstücke dabei gemäß § 6 Z. 2 EStG nach den Anschaffungskosten - eine Bewertung nach einem niedrigeren Teilwert kam im vorliegenden Falle nicht in Betracht - zu bewerten.

In den gegenständlichen Kaufverträgen hat sich die Beschwerdeführerin nicht nur zur ratenweisen Bezahlung bestimmter Kaufschillingsbeträge, sondern darüber hinaus auch dazu verpflichtet, die vereinbarten Raten im Verhältnis zu einer allfälligen Erhöhung des Weizenpreises aufzuwerten, sodass auch die durch die Aufwertung bedingten Mehrleistungen ein Teil der Anschaffungskosten sind (vgl. hg. Erkenntnis vom 2. Dezember 1955, Slg.Nr. 1320/F).

Die Beschwerdeführerin bekämpft die Ansicht, dass die auf Grund der Wertsicherungsklausel geleisteten Aufzahlungen nachträgliche (aktivierungspflichtige) Anschaffungskosten sind, zunächst einmal mit der Behauptung, dass diese Rechtsauffassung weder mit den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Buchführung noch mit den Erfordernissen des Wertzusammenhanges bzw. den Bestimmungen der §§ 5 und 6 EStG vereinbar sei.

Hier irrt jedoch die Beschwerdeführerin. Gerade einer der wesentlichen Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung besagt, dass das einzelne Wirtschaftsjahr nur mit jenen Betriebseinnahmen und -ausgaben belastet bzw. erkannt werden darf, welche wirtschaftlich mit eben diesem Jahr zusammenhängen bzw. ihre Ursache in der geschäftlichen Gebarung dieses Jahres haben, dass es also maßgeblich auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit des jeweiligen Geschäftsvorfalles ankommt. Dieser Grundsatz hat insbesondere auch im § 7 EStG seine Verankerung gefunden, indem dort ausdrücklich festgelegt wird, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens auf die Gesamtdauer von deren Verwendung aufzuteilen sind, wobei jeweils für ein Jahr nur der entsprechende Teil dieser Kosten abgesetzt werden darf. Schon daraus ergibt sich aber ganz allgemein, dass die Anschaffungskosten von langlebigen Wirtschaftsgütern und somit auch die entsprechenden Ratenzahlungen oder Teile von solchen nicht unbeschränkt dem Betriebserfolg des Jahres ihrer Verausgabung angelastet werden dürfen, sondern aktiviert werden müssen und nur gegebenenfalls im Wege der AfA, verteilt zu Lasten des Betriebserfolges der einzelnen Geschäftsjahre, abgeschrieben werden können. Grund und Boden, um den es sich hier handelt, ist demnach sowohl nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, von denen im vorliegenden Fall insbesondere die Bewertungsvorschrift des § 133 AG in Frage kommt, wie auch gemäß § 6 Z. 2 EStG grundsätzlich mit den Anschaffungskosten in der Bilanz anzusetzen. Dabei sind unter "Anschaffungskosten" nicht nur jene Kosten zu verstehen, die beim Erwerb eines Wirtschaftsgutes unmittelbar anfallen, sondern auch jene, welche nachträglich dafür aufgewendet werden müssen (vgl. Blümich, Einkommensteuergesetz, 5. Auflage, S. 243). Ist doch sowohl im Handelsrecht (Bilanzrecht) wie auch im Einkommensteuerrecht der Begriff der nachträglichen Anschaffungskosten längst anerkannt (vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung der Aktiengesellschaft, 3. Auflage, S. 408; Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz., 8. Auflage, S. 485), sodass sich schon aus diesem Grunde die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass die Annahme nachträglicher (aktivierungspflichtiger) Anschaffungskosten mit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung bzw. den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes unvereinbar sei, als unzutreffend erweist.

Die Beschwerdeführerin hat sich allerdings nicht darauf beschränkt, die von ihr bekämpfte Rechtsansicht bloß ganz allgemein als rechtswidrig zu bezeichnen, sondern hat darüber hinaus auch noch einzelne Gründe für ihren Standpunkt angeführt. Dabei hat sie insbesondere die Auffassung vertreten, dass die bilanzmäßige Erfassung der Wirtschaftsgüter eine Art Momentphotographie darstelle, welche die Verhältnisse eines bestimmten Stichtages

festzuhalten bestimmt sei. Als Stichtag für den in der Bilanz einzusetzenden Anschaffungswert eines Wirtschaftsgutes sei aber der Tag der Anschaffung anzusehen, während nachträglich eintretende Ereignisse, mit denen am Anschaffungstichtag noch in keiner Weise gerechnet werden konnte, den Anschaffungswert (Buchwert) des angeschafften Wirtschaftsgutes nicht mehr berühren könnten.

Diese Ausführungen lassen bereits den grundlegenden Irrtum der Beschwerdeführerin erkennen, der darin besteht, die Anschaffungskosten für eine unwandelbare Größe zu halten, welche durch den am Tage der Anschaffung festgestellten Anschaffungswert ein für allemal fixiert sei. Dies widerspricht jedoch zahlreichen Erfahrungen des Lebens, nach denen der Anschaffungspreis auch nach dem Erwerb des angeschafften Wirtschaftsgutes noch mannigfachen Änderungen unterworfen sein kann. Vor allem können Anschaffungskosten auch nachträglich - d.h. in einem späteren Wirtschaftsjahr als dem Jahre der Anschaffung - noch erwachsen oder sich erhöhen (vgl. Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, 8. Auflage, S. 485; Bühler, Einkommensteuer, S. 113; Kaemmel, Einkommensteuergesetz, 3. Auflage, S. 226 a). So können dem Erwerber eines Betriebsgrundstückes nach dem Erwerb für Abstandszahlungen an die Mieter und Prozesskosten Ausgaben entstehen, die den Anschaffungskosten für das Grundstück zuzurechnen sind (vgl. Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz 8. Auflage, S. 485), oder es kann bei Vorliegen von so genannten *laesio enormis* nach § 934 ABGB durch den Käufer eine Nachzahlung geleistet werden u. dgl. Schließlich sind als nachträgliche Anschaffungskosten unter Umständen auch die Nachzahlungen des Rückstellungspflichtigen an den Rückstellungsberechtigten bei dessen Verzicht auf die Rückstellung des entzogenen Vermögens anzusehen (vgl. hg. Erkenntnis vom 13. April 1951, Slg. Nr. 386/F, und die Urteile des Bundesfinanzhofes vom 15. Februar 1955, Slg. Band 60, S. 289, und vom 10. März 1955, Slg. Band 60, S. 361). Im übrigen ist nicht ganz erklärlich, was die Beschwerdeführerin mit ihrer Behauptung, dass eine nachträgliche Veränderung einer Kaufpreisschuld nur dann zu einer nachträglichen Veränderung des Anschaffungswertes führen könne, wenn sie ihre Ursachen in Ereignissen oder Umständen hat, die am Bewertungsstichtag bereits vorhanden waren, für ihren Fall gewinnen will, denn am Bilanzstichtag im Erwerbungsjahr der Grundstücke war hier die Rechtsgrundlage für eine allfällige spätere Änderung der Anschaffungskosten, nämlich die Wertsicherungsklausel, ohnedies bereits vorhanden. Auch kann von einer "Zurückwirkung auf den Anschaffungstag" schon deswegen nicht gesprochen werden, weil die durch die Geldentwertung bedingten höheren nachträglichen Anschaffungskosten ja erst mit dem Bewertungsstichtag, der ihrem Anfall folgt, zu bilanzieren sind und nicht auf frühere Bewertungsstichtage zurückbezogen werden, wie die Beschwerdeführerin offensichtlich meint. Natürlich kommt eine Aktivierung in solchen Fällen nur insoweit in Betracht, als das Wirtschaftsgut, für das die Nachzahlung geleistet wird, im Betriebsvermögen noch vorhanden ist und - beim Vollkaufmann der Teilwert nicht überschritten wird (vgl. Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, 8. Auflage, S. 486). Es ist nämlich eine Selbstverständlichkeit, dass Anschaffungskosten jeder Art - also auch solche nachträgliche Anschaffungskosten, deren Berechtigung die Beschwerdeführerin selbst anerkennt - nur dann aktiviert werden können, wenn das damit angeschaffte Wirtschaftsgut noch vorhanden ist, andernfalls können sie nur als Betriebsausgaben behandelt werden, die - wirtschaftlich gesehen - den allfälligen Veräußerungsgewinn mindern. Aus der Tatsache, dass eine Aktivierung bei Nichtvorhandensein des betreffenden Wirtschaftsgutes nicht mehr vorgenommen werden kann, darf daher nicht - wie dies die Beschwerdeführerin tut - der falsche Schluss gezogen werden, dass eine Aktivierung für nachträgliche Anschaffungskosten überhaupt unzulässig sei.

Ebenso verfehlt ist der Schluss der Beschwerdeführerin, es müsse aus der Tatsache, dass eine nachträgliche Preisminderung die Anschaffungskosten niemals mindern könne, gefolgert werden, dass auch nachträgliche Preiserhöhungen die Anschaffungskosten nicht erhöhen dürfen. Hier ist nämlich schon der Vordersatz des von der Beschwerdeführerin gezogenen Schlusses unrichtig, weil selbstverständlich auch eine nachträgliche Kaufpreisminderung die Herabsetzung der Anschaffungskosten bewirkt. Dies hat bereits der ehemalige Reichsfinanzhof in seinen Urteilen vom 8. Jänner 1936, RStBl. 1936, S. 416, und vom 18. November 1937, RStBl. 1938, S. 133, ausführlich dargelegt. Ebenso wird in der einschlägigen Steuerliteratur einhellig die Auffassung vertreten, dass in den Fällen, in denen die Anschaffungskosten nach Ablauf des Jahres der Anschaffung herabgesetzt werden, der Bilanzansatz des betreffenden Wirtschaftsgutes gleichfalls entsprechend herabgesetzt werden muss, falls das betreffende Wirtschaftsgut im Betriebe noch vorhanden und mit den ursprünglichen Anschaffungskosten bewertet ist (vgl. Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, 8. Auflage, S. 482/483; Herrmann-Heuer, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 7, Anmerkung 25; Bühler, Einkommensteuer, S. 113). Nach Kaemmel (Einkommensteuergesetz, 3. Auflage, Anmerkung 8 zu § 6) sind auch bei Fremdwährungsgeschäften nachträglich

erhöhte oder ermäßigte Anschaffungskosten möglich, indem sich aus den Kursvergleichen zwischen dem Zeitpunkt des Kaufabschlusses und der Zahlung nachträglich Erhöhungen oder Ermäßigungen ergeben können, die danach nicht als Währungsgewinne oder -verluste, sondern als Bestandteile der Anschaffungskosten zu behandeln sind.

Es kann daher auch in einem Fall, in dem die Anschaffungskosten nachträglich, infolge einer Wertsicherungsklausel höher ausfallen als der Nominalkaufpreis lautete, nicht - wie dies die Beschwerdeführerin tut - davon gesprochen werden, dass der Nennwert der Kaufpreisschuld für die Bildung des Buchwertes (Anschaffungswertes) maßgebend sein und bleiben müsse. Denn es liegt kein vernünftiger Grund vor, hier anders vorzugehen als in allen anderen Fällen, in denen nachträglich eine Kaufpreiserhöhung eintritt, nämlich dass man in jenen Jahren, in denen zusätzliche Anschaffungskosten anfallen, eine entsprechende Erhöhung des Buchwertes des angeschafften Wirtschaftsgutes vornimmt. Dieser Vorgang hat weder mit einem "gleitenden Buchwert" etwas zu tun noch verstößt er gegen den im § 6 EStG normierten "Wertzusammenhang". Denn von einem "gleitenden Buchwert" bzw. einem Verstoß gegen den "Wertzusammenhang" könnte man nur dann sprechen, wenn ein Bilanzwert bloß im Hinblick auf geänderte Geldwert- oder Marktwertverhältnisse geändert würde, ohne dass ein entsprechender aktivierungspflichtiger Aufwand vorläge. Wurden aber - wie im vorliegenden Falle - tatsächlich zusätzliche Anschaffungskosten aufgewendet, so bedeutet deren Aktivierung weder die Schaffung eines "gleitenden Buchwertes" noch einen Verstoß gegen den Bilanzzusammenhang, sondern ergibt sich geradezu zwangsläufig aus der Bestimmung des § 6. Z. 2 erster Satz EStG. Dabei ist es auch - wie stets beim Ansatz von (noch unter dem Teilwert stehenden) Anschaffungskosten - gleichgültig, ob der Wert des Gutes durch die nachträglichen Aufwendungen erhöht wurde, denn hier handelt es sich um den bezahlten Anschaffungspreis (die "Anschaffungskosten") und nicht um den inneren Wert des Anschaffungsgutes (vgl. auch Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz,

8. Auflage, S. 485; Bühler-Scherpf, Bilanz und Steuer, 6. Auflage, S. 233).

Wenn weiters die Beschwerdeführerin aus dem hg. Erkenntnis vom 2. Dezember 1955, Slg. Nr. 1320/F, den allgemeinen Rechtssatz ableiten will, dass die aus einem Ratenkauf entstandene Schuld nicht anders als die Schuld aus der Aufnahme eines Darlehens zur Bezahlung des Kaufpreises behandelt werden darf, und daraus auch für die im Zusammenhange mit diesen beiden Verbindlichkeiten nachträglich auftretenden Wertänderungen im Hinblick auf die gleichartige wirtschaftliche Lage gewisse Folgerungen auch für die buchmäßige bzw. steuerrechtliche Behandlung dieser Fälle ziehen will, so übersieht sie dabei zunächst, dass in dem obzitierten Erkenntnis eine gleichartige Behandlung der aus einem Ratenkauf entstandenen Schuld und einer Darlehensschuld nur insoweit gefordert wurde, als in beiden Fällen durch die Zinsen, die der Schuldner zu entrichten hat, aber auch durch eine allenfalls vereinbarte Aufwertung solcher Zinsen eine Belastung des Gewinnes einzutreten hat. Es geht aber nicht an, daraus eine totale steuerrechtliche Gleichstellung aller mit diesen beiden Schuldverhältnissen im Zusammenhange stehenden Tatbestände ableiten zu wollen. Dies schon deshalb, weil sich in der Regel kaum eindeutig feststellen lässt, welchen betrieblichen Zwecken im einzelnen das aus einem Darlehen erlöste Geld zugeführt worden ist, während andererseits Ratenzahlungen - im Gegensatz zu Kreditrückzahlungen - unbestreitbar Teile des Kauf- (Anschaffungs-)preises bilden.

Die von der Beschwerdeführerin gegen den angefochtenen Bescheid bzw. gegen die im hg. Erkenntnis vom 2. Dezember 1955, Slg. Nr. 1320/F vertretene Rechtsansicht vorgebrachten Argumente sind somit nicht geeignet, die Richtigkeit des an gefochtenen Bescheides zu widerlegen bzw. den Gerichtshof zu einer Abkehr von der in der gegenständlichen Rechtsfrage bisher vertretenen Rechtsanschauung zu veranlassen. Die vorliegende Beschwerde war demnach gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1952 als unbegründet abzuweisen. Wien, am 1. Juli 1960

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1960:1957000032.X00

Im RIS seit

01.07.1960

Zuletzt aktualisiert am

16.11.2016

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at