

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

07.02.1958

Geschäftszahl

0013/57

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Rat Dr. Wasniczek und die Räte Dr. Schirmer, Dr. Dorazil, Dr. Schimetschek und Dr. Eichler als Richter, im Beisein des Sektionsrates Dr. Heinzl als Schriftführer, über die Beschwerde der A-AG in W, gegen den Bescheid der Berufungskommission für Wien bei der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 13. November 1956, Zl. VI-2823-1956, betreffend einheitliche Gewinnfeststellung und Gewerbesteuer für 1954, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Die Aktiengesellschaft für Bauwesen in W hatte sich mit der Firma R in B zu einer Arbeitsgemeinschaft (Arge) zusammengeschlossen, um einen Auftrag der Steiermärkischen Landesregierung zur Durchführung von Straßenbauarbeiten in T. zu erhalten. Die Arbeiten wurden an die Arge vergeben und von dieser am 26. April 1954 begonnen und am 8. August 1954 beendet. Bei Vorlage der Schlussabrechnung, das ist am 28. Dezember 1954, waren die Bauarbeiten bereits auf Grund der vorgelegten Teilrechnungen bezahlt. Die betreffenden Straßenteile wurden noch im August 1954 dem Verkehr übergeben, die Schlusskollaudierung fand aber erst am 8. Juli 1955 statt. Hiebei wurde als Beginn der Gewährleistungsfrist der Tag der Bauvollendung, nämlich der 31. Juli 1954, bestimmt. Auf Grund dieses Sachverhaltes wurde anlässlich einer im Jahre 1956 durchgeführten Betriebsprüfung angenommen, dass die Einnahmen aus dem Straßenbau der Beschwerdeführerin bereits im Jahre 1954 zugeflossen sind und dass der aus dieser Tätigkeit entsprungene Gewinn auch in diesem Jahre verwirklicht worden sei. Das Finanzamt erließ einen entsprechenden Gewinnfeststellungsbescheid und Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1954. Die Beschwerdeführerin berief. Sie vertrat den Standpunkt, dass ihr der Gewinn aus den gegenständlichen Straßenbauarbeiten erst mit der Bauabnahme im Jahre 1955 zugeflossen sei. Wenn in dem Kollaudierungsprotokoll der Tag der Bauvollendung erwähnt werde, so handle es sich bloß um eine technische Feststellung. Auch der Beginn der Gewährleistungsfrist sei nur durch die besondere Vereinbarung der Parteien auf den Tag der Bauvollendung zurückverlegt worden. Vor der Bauabnahme sei aber ein Gewinn noch nicht entstanden, konnte übrigens wegen Bemängelung des Bauwerkes durch den Bauherrn auch nicht annähernd bestimmt werden und habe deshalb nach den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften nicht bilanziert werden dürfen. In diesem Zusammenhang stützte sich die Beschwerdeführerin auf Ausführungen in dem Werk von Dr. Haas "Recht und Rechnungswesen" sowie auf ein Urteil des ehemaligen Reichsfinanzhofes. Bei der mündlichen Berufungsverhandlung machte die Beschwerdeführerin wiederum geltend, dass die Bauarbeiten güte- und mengenmäßig erst am 8. Juli 1955 abgenommen worden seien. Anlässlich dieser Kollaudierung sei ein Abstrich von 4.000 - 5.000 S gemacht worden. Die Berufungskommission wies die Berufung in der vor dem Verwaltungsgerichtshof strittigen Punkt der zeitlichen Zurechnung des Gewinnes ab. Auch sie stützte sich auf Ausführungen in dem vorgenannten Werk und verwies darauf, dass der mit dem 31. Juli 1954 festgesetzte Beginn der Gewährleistungsfrist schon für die Bauabnahme im Jahre 1954 spreche. Hiezu komme, dass die "bearbeitete Sache" im Sinne der Ausführungen in Klagskommentar zum § 1168 ABGB vom Besteller bereits im Jahre 1954 in Gebrauch genommen worden sei.

Die gegen diesen Bescheid beim Verwaltungsgerichtshof erhobene Beschwerde beruft sich darauf, dass erst mit der Kollaudierung eine Endabrechnung stattgefunden habe, derzufolge die Beschwerdeführerin einen Betrag von 2.330 S zurückzahlen verpflichtet sei. Die gegenteilige Feststellung des angefochtenen Bescheides sei aktenwidrig. Vorher sei nur eine "tatsächliche" (vorläufige) Bauabnahme durchgeführt worden. Im übrigen wiederholt die Beschwerde unter Hinweis auf die bereits genannten Ausführungen rechtlicher Art und unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Jänner 1952, Slg. Nr. 533/F, dass im

vorliegenden Fall erst die Bauabnahme im Jahre 1955 für die Gewinnverwirklichung entscheidend gewesen sei. Der Umstand, dass das Bauwerk schon im Jahre 1954 zur Benützung freigegeben wurde, habe mit der "Erfüllung des Werkes" und der Gewinnverwirklichung nichts zu tun, sondern ergebe sich aus der allgemein bekannten Tatsache, dass eine Straße auch während der Ausbesserung wenigstens teilweise dem Verkehr dienen müsse.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Streitfrage ist vorliegend allein, ob die beschwerdeführende Arbeitsgemeinschaft, die ihren Geschäftsgewinn gemäß § 4 Abs.1 EStG ermittelt, verpflichtet ist, den Gewinn aus ihren im Jahre 1954 vollendeten und fakturierten Straßenbauten (Herstellung einer Einstreudecke samt Nebenarbeiten) in eben diesem Jahr zu bilanzieren oder erst nach der so genannten Kollaudierung dieser Straßenarbeiten im Folgejahr.

Nun bestimmt der gemäß § 4 EStG für die Bewertung maßgebliche § 6 EStG, dass zum Umlaufvermögen eines Betriebes gehörende Wirtschaftsgüter - von dem hier nicht vorliegenden Fall eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes abgesehen - höchstens mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten oder mit dem niedrigeren Teilwert anzusetzen sind. Zum Umlaufvermögen im weiteren Sinne gehören auch die Forderungen eines Unternehmens aus Warenlieferungen und sonstigen Leistungen. Für deren Ansatz sind - anders als bei den gegen Hingabe von Geld erworbenen Forderungen - nicht so genannte "Anschaffungskosten" maßgebend, da solche hier schon begrifflich nicht in Frage kommen, sondern sie sind nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung mit ihrem Nennwert, das ist regelmäßig dem Fakturenbetrag, oder mit dem niedrigeren Teilwert (z. B. im Falle der Dubiosität des Schuldners) zu bilanzieren. Dies ergibt sich unter anderem auch aus der Überlegung, dass derartige Forderungen das Ergebnis von Umsatzgeschäften sind, die ihrem Wesen nach auf die Verwirklichung von Gewinnen abgestellt sind. Um eine solche Forderung aus einem Werkvertrag, nämlich für eine vollkommen fertig gestellte Straßendecke, handelt es sich auch im Gegenstand, wobei noch zu betonen ist, dass diese Forderung im Zeitpunkt ihrer Verrechnung zum Großteil durch Anzahlungen gedeckt war. Geschäftsforderungen für Waren oder Leistungen einschließlich der darin inbegriffenen Gewinnquote aber sind ganz allgemein jedenfalls dann zu bilanzieren, wenn die Ware geliefert bzw. die Leistung erbracht und dem Kunden die Rechnung hierüber erteilt worden ist. Diese Regel gilt auch für das Baugewerbe. Ausnahmen, wie die Beschwerdeführerin eine solche wahrhaben will, bestehen davon nur für so genannte "schwebende" Geschäfte, das sind abgeschlossene, aber noch nicht vollständig erfüllte und abgerechnete Geschäfte. Nun ist es zwar richtig, dass bei Bauverträgen, und zwar vornehmlich im Sektor Hochbau, nach Rechtsprechung und Lehre in der Regel bis zur Abnahme des Gebäudes ein schwebendes Geschäft angenommen wird. Aber selbst wenn man diese Ansicht auch für Straßenbauten, die im allgemeinen nach einheitlichen Tarifsätzen für Einheitsleistungen verrechnet werden, gelten lassen wollte, könnte die Beschwerdeführerin daraus nichts gewinnen. Denn der Zeitpunkt der Abnahme einer Bauleistung bestimmt sich nicht nach formalen, sondern nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und genügen auch schlüssige Handlungen, aus denen zu erkennen ist, dass der Bauherr die vom Bauunternehmer übernommenen Leistungen als erfüllt ansieht. Als solche schlüssige Abnahmehandlung aber müsste hier die von der Bauaufsicht der Steiermärkischen Landesregierung, wie auch die Beschwerdeführerin zugibt, im Juli bzw. August 1954 erfolgte Feststellung der Vollendung der bedungenen Arbeiten angesehen werden.

Die Beschwerdeführerin hatte demnach den Gewinn aus der hier strittigen Bauleistung bereits im Jahre ihrer Vollendung und Verrechnung, das ist für 1954, zu bilanzieren, wie die belangte Behörde richtig erkannt hat.

Die Gegründetheit der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht geht übrigens auch aus der von der Beschwerdeführerin selbst zur Stützung ihres Standpunktes herangezogenen Rechtsliteratur hervor. So ergibt sich aus dem Werk "Recht und Rechnungswesen" von Dr. Robert Haas, S. 515 und S. 521, eindeutig, dass der Standpunkt der Beschwerdeführerin allenfalls nur für unfertige, nicht aber für vollendete Bauten Berechtigung hätte. Es wird dort unter anderem wörtlich ausgeführt: "Für die vorliegende Untersuchung (d.i. die, auf deren Ergebnis die Beschwerdeführerin ihre Ausführungen stützt) handelt es sich aber nicht um vollendete, sondern um unfertige Bauten. Der ganze hier behandelte Fragenkomplex tritt gerade deshalb auf, weil über noch im Gang befindliche Arbeiten keine Schlussrechnungen gelegt werden können. Natürlich wird bei Bauten, die im Bilanzjahr bereits vollendet und abgerechnet wurden, der Gewinn auf Grund der gelegten Rechnungen ... ausgewiesen werden müssen." Den von

der Beschwerdeführerin gleichfalls bezogenen Ausführungen von Dr. Sobitschka Wiesenhag in Nr. 2 der Österreichischen Steuerzeitung vom 20. Jänner 1956 ist zu entnehmen, dass es nicht auf eine "förmliche", sondern auf die tatsächliche, allenfalls nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu erschließende Abnahme eines Baues bzw. auf die Erfüllung der übernommenen Leistungsverpflichtung durch den Bauunternehmer anzukommen hat. Nach Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung und Rechnungslegung ist übrigens schon gemäß § 1170 ABGB in der Regel das Entgelt zu entrichten, also der Gewinnanspruch verwirklicht.

Auch der Hinweis der Beschwerde auf das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 1952, 2687/49, Slg.Nr. 533/F geht fehl, weil es sich dort ebenfalls nur um unfertige Bauten, und zwar um Hochbauten, gehandelt hat, hinsichtlich derer eine Bauabnahme und Bauabrechnungen nicht vorlagen.

Die Beschwerde musste daher als unbegründet abgewiesen werden, ohne dass auf den angesichts der dargelegten Rechtslage unerheblichen weiteren Beschwerdeeinwand einer Aktenwidrigkeit (Annahme, dass am 8. Juli 1955 bereits das Schlusskollaudierungsprotokoll zustandegekommen sei) einzugehen war. Wien, am 7. Februar 1958