

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

25.11.1966

Geschäftszahl

0599/66

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsidenten Dr. Wasniczek und die Hofräte Dr. Schirmer, Dr. Schimetschek, Dr. Eichler und Dr. Kaupp als Richter, im Beisein des Schriftführers, Ministerialsekretärs Dr. Walter, über die Beschwerde der Firma "Apotheke X" in M, vertreten durch die persönlich haftenden Gesellschafter 1) Mr. pharm. BB in M, dieser vertreten durch Dr. Heinrich Orator, Rechtsanwalt in Wien IV, Gußhausstraße 8, und 2) Mr. pharm. LK in R, vertreten durch Dr. Johann Tremba, Rechtsanwalt in Linz, Landstraße 71-75, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat, vom 23. April 1965, Zl. 1/17/2-BK-1963, betreffend einheitliche Gewinnfeststellung 1958 bis 1962, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwaltes Dr. Heinrich Orator, und des Vertreters der belangten Behörde, Oberfinanzrates Dr. WP, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführer haben dem Bund (Finanzlandesdirektion für Oberösterreich) Aufwendungen in der Höhe von S 1.223,- binn zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführer, die sich zu einer Offenen Handelsgesellschaft zusammengeschlossen haben, erwarben im Jahre 1955 eine Realapotheke in M, wobei sie sich im Kaufvertrage verpflichteten, als Kaufpreis einen monatlichen wertgesicherten Rentenbetrag von S 4.000,- auf die Dauer von 15 Jahren an die Verkäuferinnen zu bezahlen. Von einer Verzinsung des Kaufpreises ist im Kaufvertrag nicht die Rede. Empfangsberechtigt sind die beiden "Verkäuferinnen zur ungeteilten Hand, sodaß auch nach Ableben der ersten Verkäuferin die Rente ungeschmälert und in gleicher Höhe an die überlebende Verkäuferin weiterzuzahlen sein wird. Nach dem Ableben der zweiten der Verkäuferinnen sind diejenigen Personen empfangsberechtigt, die nach einer letztwilligen Verfügung oder in deren Ermangelung nach den erbrechtlichen Vorschriften hiefür in Frage kommen".

In den Bilanzen der Beschwerdeführer wurde die Kaufpreisschuld in den Jahren 1958 bis 1962 zu den Bilanzstichtagen mit 4 % abgezinst und die jährlichen an die Verkäuferinnen bezahlten Beträge in solche für Schuldtilgung und für Zinsen aufgespalten. Die Differenz zwischen dem "Tilgungsbetrag" und der Jahressumme der monatlich bezahlten Kaufpreistraten wurde als Zinsaufwand behandelt.

Diese Verrechnung der Kaufpreisschuldzahlung wurde vom Finanzamt anlässlich der Veranlagungen für die Jahre 1958 und 1959 zunächst unbeanstandet gelassen. Im Zuge einer Betriebsprüfung stellte jedoch der Prüfer fest, daß bei der Festlegung des Kaufpreises keine Zinsen vereinbart worden seien und daß der Kaufpreis (Nennbetrag aller Ratenzahlungen) dem damals üblichen Barwert einer gleichartigen Apotheken-Gerechtsame samt Zubehör entsprochen habe. Es könne daher der Abzinsung des Kaufpreises nicht zugestimmt werden und sei die Apotheken-Gerechtsame mit dem nominellen Kaufpreis zu bewerten.

Das Finanzamt schloß sich der Ansicht des Prüfers an und erließ für die Jahre 1958 und 1959 entsprechend berichtigte Gewinnfeststellungsbescheide. Gleichartige Gewinnfeststellungsbescheide wurden in der Folge auch für die Jahre 1960 bis 1962 erlassen.

Die Beschwerdeführer beriefen. Sie führten dabei aus, daß die im § 14 Abs. 3 BewG vorgesehene Abzinsung einer Schuld auch für den Bereich der Einkommensteuer zu berücksichtigen sei, da es im modernen Wirtschaftsleben keine auf längere Zeit bestehende Geldschuld gebe, welche als unverzinslich angesehen werden

könne. Auch nach dem Einkommensteuerrecht sei der Teilwert unverzinslicher befristeter Schulden ebenso wie der Teilwert unverzinslicher Forderungen unter Berücksichtigung von Zinsen und Zinseszinsen zu berechnen.

Die belangte Behörde gab der Berufung der Beschwerdeführer mit dem angefochtenen Bescheide - von einigen im Verwaltungsgerichtshofverfahren nicht mehr strittigen Punkten abgesehen - keine Folge. Sie begründete ihre Entscheidung im wesentlichen damit, daß nach § 6 Z. 3 EStG Schulden unter sinngemäßer Anwendung des § 6 Z. 2 EStG mit dem Gegenwert anzusetzen seien, der dem Schuldner zugeflossen sei. Dieser Betrag stimme in der Regel mit jenem Betrag überein, den der Schuldner insgesamt zu entrichten habe (Tilgungsbetrag). Solange nicht feststehe, daß eine Schuld ganz oder teilweise erloschen sei, sei sie mindestens mit dem Betrag der Anschaffungskosten in der Bilanz auszuweisen. Die beschwerdeführende Firma sei im Handelsregister eingetragen und ermittle daher ihren Gewinn nach § 5 EStG, wobei das Betriebsvermögen nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen sei. Nach den handelsrechtlichen Vorschriften sei das sogenannte Niederstwertprinzip zu beachten, das bei Verbindlichkeiten zu einem Höchstwertprinzip werde. Daraus folge, daß Schulden mindestens mit den Anschaffungskosten, das entspreche dem Nennbetrag, angesetzt werden müssen. Für die Beurteilung der Frage, ob die Käufer zu einer Zinsenleistung verpflichtet seien und die Veräußerer ein Recht auf Zinsen hätten, sei allein der Wille der Vertragsparteien maßgebend. Dieser sei im vorliegenden Fall eindeutig aus dem schriftlichen Vertrag zu erkennen, wo als Kaufpreis wertgesicherte Renten von S 4.000,- monatlich durch 15 Jahre vereinbart worden seien. Eine Zinsenvereinbarung sei im Vertrag nicht enthalten. Auch eine stillschweigende Zinsenvereinbarung könne nicht angenommen werden, da die Veräußerer selbst erklärten, daß auf Zinsen verzichtet worden sei. Bei dem rentenähnlichen Charakter, den die Kaufpreistraten hätten, sei es auch verständlich, daß die Vertragspartner von einer Verzinsung der Kaufpreisschuld Abstand nahmen. Da somit die Beschwerdeführer keine Verpflichtung zur Zinsenzahlung hinsichtlich der noch nicht fälligen Kaufpreistraten treffe, dürften auch keine Zinsen abgesetzt werden.

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem hg. Erkenntnis vom 8. Juli 1960, Slg. Nr. 2271/F, das eine Beschwerde der Verkäuferinnen der gegenständlichen Apotheken-Gerechtsame betraf, ausgeführt hat, kann man im allgemeinen, wenn die Parteien bei Abschluß eines Kaufvertrages Zinsenlosigkeit vereinbart haben, entgegen dem Willen der Parteien nicht annehmen, daß im Kaufpreis eine Verzinsung inbegriffen sei, wenn der vereinbarte Kaufpreis dem für derartige Objekte auch sonst üblicherweise erzielbaren Barkaufschilling entspricht und die Vereinbarung einer Wertsicherung darauf schließen läßt, daß es den Verkäufern vor allem um die Sicherung langjähriger regelmäßiger Einkünfte von rentenähnlichem Charakter zu tun war (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 7. November 1958, Zl. 501/56).

Wenn die Beschwerdeführer dagegen meinen, daß eine in Raten abzustattende Schuld, auch wenn keine Verzinsung vereinbart worden sei, mit einem im Verhältnis zu den späteren Fälligkeitsterminen der einzelnen Raten diskontierten Barwert anzusetzen sei, so übersehen sie dabei, daß sie als protokollierte Kaufleute ihr Betriebsvermögen nach dem Niederstwertprinzip bilanzieren müssen. Sie müssen demnach bei den Aktiven im Falle der Wahl zwischen höheren Anschaffungskosten und niedrigerem Teilwert den letzteren Wert ansetzen, dagegen bei den Passiven - in Konsequenz des Gedankens, daß sie ihr Gesamtvermögen nicht zu hoch ausweisen dürfen - zu den höheren Anschaffungskosten und nicht zum niedrigeren (d. h. abgezinsten) Teilwert bilanzieren.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 2. Dezember 1955, Slg. Nr. 1320/F, ausgeführt hat, ist die aus einem Ratenkauf entstandene Schuld gleich einer Darlehensschuld zu behandeln. Auch bei einem zinslosen Darlehen ist aber nicht ein abgezinster Betrag als Verbindlichkeit auszuweisen, sondern der Darlehensnennbetrag; ihn hat der Darlehensnehmer als Gegenwert erhalten. Würde dagegen die Verbindlichkeit mit einem niedrigeren Teilwert ausgewiesen werden, würde hiedurch im Zeitpunkt der Darlehensaufnahme unzulässigerweise ein nicht realisierter Gewinn entstehen (vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, 8. Aufl. S. 667). Auch im vorliegenden Falle haben die Beschwerdeführer nicht behauptet, daß der Wert der Apotheke im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses geringer gewesen wäre als der Nennbetrag der gesamten Kaufpreisschuld von S 720.000,-. Unter diesen Umständen war es aber auch im gegebenen Falle ebenso wie bei einer Darlehensschuld nicht zulässig, die Verbindlichkeit unter dem Nennbetrag zu bewerten.

Soweit schließlich die Beschwerdeführer zur Erhärtung ihres Standpunktes, daß auch eine zinslose Ratenschuld an den jeweiligen Bilanztagen mit einem abgezinsten Betrag zu bilanzieren sei, verschiedene Rechtsliteratur und Judikatur zitieren, vermögen sie auch damit nicht durchzudringen; dies schon deshalb, weil sie dabei immer wieder außer Acht lassen, daß es sich hier um einen Sonderfall einer zinslosen Kaufpreistratenschuld handelt, bei der es den Verkäufern nicht um eine Verzinsung, sondern um wertgesicherte Zahlungen rentenartigen Charakters ging. Es sind daher die auf normale Ratenverbindlichkeiten abgestellten Ausführungen von Stoll (Rentenbesteuerung, S. 34/35) auf den vorliegenden Fall ebensowenig anwendbar wie das Zitat aus Blümich-Falk (Einkommensteuergesetz, 8. Aufl., S. 563), das sich auf die Berechnung des gemäß § 6 Z. 3 EStG hier nicht anwendbaren niedrigeren Teilwertes einer zinslosen Schuld bezieht, oder der Hinweis auf Haas (Recht und Rechnungswesen, S. 463), wo die Abzinsung von Forderungen nach dem Bewertungsgesetz sowie nach der Konkurs- und Ausgleichsordnung behandelt wird. Auch den zitierten Entscheidungen liegen andere Sachverhalte zugrunde; so befaßt sich das Urteil des Reichsfinanzhofes vom 20. Oktober 1937, RStBl.

1938, S. 92, mit einer Schuld, für welche Zinsen ausdrücklich vereinbart worden waren, das hg. Erkenntnis vom 21. April 1961, Zl. 2966/58, mit einer Verbindlichkeit aleatorischen Charakters, und die Urteile des deutschen Bundesfinanzhofes vom 12. März 1964, Zl. IV 456/61, vom 3. Juli 1964, Zl. VI 262/63, und vom 1. Dezember 1965, Zl. IV 423/62, mit der Bewertung von Pensionsansprüchen sowie von Gewinn- und Umsatzbeteiligungen von Arbeitnehmern. Auch sie sind somit nicht geeignet, die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides darzutun.

Die vorliegende Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über die Kosten des Verwaltungsgerichtshofverfahrens gründet sich auf § 48 Abs. 2 VwGG 1965.

Wien, am 25. November 1966