

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

29.10.2003

Geschäftszahl

2000/13/0090

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl, über die Beschwerde der B GesmbH in E, vertreten durch Exinger GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1010 Wien, Friedrichstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat Xa) vom 3. Mai 2000, GZ. RV/792-17/17/99, RV/793-17/17/99, RV/114-17/17/99, RV/490-17/17/99 und RV/20-17/17/00, betreffend Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 und Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 1997 sowie 1998 und Folgejahre, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH betreibt ein Unternehmen zur Errichtung und zum Betrieb von Kabelfernsehanlagen. Für die Herstellung von Kabel-TV-Anschlüssen vereinnahmte sie einmalige Anschlussgebühren, die sie handelsrechtlich passiv abgrenzte und auf zehn Jahre verteilt gewinnerhöhend auflöste. Diese Vorgangsweise legte die Beschwerdeführerin bis zur Erstellung der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1995 (beim Finanzamt am 2. Juni 1997 eingereicht) auch der steuerlichen Gewinnermittlung zu Grunde.

Nach Bekanntwerden des Erkenntnisses vom 18. Dezember 1996, 94/15/0148, in dem der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen hat, dass einmalige Anschlussgebühren im Jahr der Vereinnahmung in voller Höhe erfolgswirksam zu erfassen seien, kam es zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu unterschiedlichen Auffassungen darüber, wie mit der bisher unter der Bezeichnung "Baukostenzuschüsse" gebildeten passiven Bilanzpost zu verfahren sei.

In ihrer Berufung gegen den (erklärungsgemäß erlassenen) Körperschaftsteuerbescheid für 1995 vertrat die Beschwerdeführerin die Ansicht, dem genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes sei durch entsprechende Bilanzberichtigungen mit dem Ergebnis Rechnung zu tragen, dass die im Jahr 1995 vereinnahmten Anschlussgebühren in diesem Jahr zur Gänze steuerlich zu erfassen seien, während die in früheren Jahren vereinnahmten Anschlussgebühren zur Gänze außer Ansatz zu bleiben hätten. Dieses Rechtsverständnis legte die Beschwerdeführerin auch den in der Folge eingereichten Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 1996 bis 1998 zu Grunde.

Das Finanzamt folgt dieser Ansicht nicht und erhöhte die erklärten Gewinne der Jahre 1996 bis 1998 (u.a.) um die Erträge aus der Auflösung der früher vereinnahmten und einer Passivpost zugeführten (somit noch nicht versteuerten) "Baukostenzuschüsse", was auch zu entsprechend höheren Vorschreibungen von Körperschaftsteuervorauszahlungen für die Folgejahre führte. Die dagegen erhobenen Berufungen legte das Finanzamt ebenso wie die oben erwähnte Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1995 der belangten Behörde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vor.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen in diesem Punkt als unbegründet ab. Die Beschwerdeführerin habe die zur Abdeckung von Aufwendungen für die Errichtung von Kabel-TV-Anschlüssen erhaltenen einmaligen Anschlussgebühren seit Bestehen des Unternehmens (1978) nicht im Jahr des Zuflusses zur Gänze der Besteuerung unterzogen, sondern diese Erträge durch die Bildung eines

passiven Rechnungsabgrenzungspostens "Baukostenzuschüsse" entsprechend der Nutzungsdauer der Anlagen auf jeweils zehn Jahre verteilt. Diese Vorgangsweise sei "unter Zustimmung der Finanzverwaltung" über Jahrzehnte beibehalten worden und verstoße nach Ansicht der belangten Behörde weder gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung noch gegen zwingende Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. Der Verwaltungsgerichtshof habe zwar schon im Erkenntnis vom 14. Jänner 1991, 89/15/0054, ausgesprochen, dass Baukostenzuschüsse eines Energieversorgungsunternehmens nicht als Schulden im Sinne des § 64 BewG angesehen werden könnten, und im Erkenntnis vom 18. Jänner 1994, 90/14/0124, bezüglich der steuerlichen Behandlung von Getränkebelieferungsrechten ausgeführt, dass Zuschüsse nicht durch Bildung einer Passivpost der Besteuerung entzogen werden dürften, doch sei diese Ansicht bei näher angeführten Fachautoren unter Berufung auf den deutschen Bundesfinanzhof auf Ablehnung gestoßen. Auch die Verwaltungspraxis sei der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes nicht gefolgt. In Anbetracht dieser unklaren Rechtslage und der gängigen Verwaltungspraxis sei die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Verteilung der Baukostenzuschüsse mittels passiver Rechnungsabgrenzung als durchaus vertretbare Rechtsansicht zu beurteilen. Solcherart habe die Beschwerdeführerin bei der Bilanzerstellung die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes angewendet, sodass von einer "subjektiven Richtigkeit" der Bilanzen auszugehen sei.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 1996 sei wohl für die bilanzielle Behandlung der gegenständlichen Anschlussgebühren in Zukunft richtungweisend, für die Behandlung der in der Vergangenheit gebildeten Passivierungen aber ohne Relevanz, da die subjektive Richtigkeit der Bilanzen einer Berichtigung entgegenstehe. Die bereits passivierten Baukostenzuschüsse seien "unter Berufung auf Treu und Glauben, nach bisherigem Vorbild (Verteilung über 10 Jahre)" steuerwirksam aufzulösen.

Die von der Beschwerdeführerin "eingeforderte Bilanzberichtigung" würde im Hinblick auf die für einen Großteil der vergangenen Jahre bereits eingetretene Festsetzungsverjährung dazu führen, dass die richtige Periodenbesteuerung für diese bereits verjährten Jahre nicht mehr gewährleistet sei, was den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz verletzen würde.

Auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1999, 99/15/0194, in dem dem Grundsatz der Richtigkeit der Periodenbesteuerung der Vorrang vor dem Grundsatz der richtigen Gesamtgewinnbesteuerung eingeräumt worden sei, könne dem Berufungsbegehren nicht zum Erfolg verhelfen. Anders als in dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Beschwerdefall sei die Bilanz gegenständlich (wie oben ausgeführt) mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes erstellt worden und daher "subjektiv richtig". Die Beschwerdeführerin habe sich von zwei möglichen Varianten für die steuerlich günstigere Variante der Passivierung entschieden und könne solcherart nicht noch den Vorteil der gänzlichen Nichtversteuerung lukrieren. Dieses Erkenntnis spreche auch insoweit nicht für den Standpunkt der Beschwerdeführerin, weil im Beschwerdefall weder von einem "Versäumnis der Behörde" noch davon gesprochen werden können, dass eine in der Vergangenheit zu Unrecht unterlassene Besteuerung nachgeholt werde. Der Periodenbesteuerung sei insofern Rechnung getragen worden, als die Besteuerung in der jeweiligen Periode auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht vorgenommen worden sei.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwohnen:

Nach herrschender Auffassung sind Zuschüsse zur Anschaffung bzw. Herstellung von Wirtschaftsgütern handelsrechtlich - auch vor Inkrafttreten des Rechnungslegungsgesetzes - verteilt über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes, für den sie gewährt wurden, erfolgswirksam, wobei ein Wahlrecht besteht, ob der Zuschuss von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgezogen oder als Passivposten der Bilanz ausgewiesen wird. Für den Ausweis als Passivum kommt dabei weder eine Rückstellung noch eine Rechnungsabgrenzung in Betracht, sondern ein Passivposten eigener Art ("Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen"), der aber dem Charakter eines Rechnungsabgrenzungspostens nahe kommt. Die Auflösung des Sonderpostens stellt eine Korrektur der Abschreibungen des Vermögensgegenstandes dar, der Sonderposten wird auf die Nutzungsdauer des Anlagegegenstandes verteilt. Für das Steuerrecht ist zu beachten, dass nicht steuerbefreite Zuwendungen Dritter für Anlageinvestitionen - wie aus der Bestimmung des § 6 Z 10 EStG 1972 und 1988 abzuleiten ist - zwingend (steuerbare und steuerpflichtige) Betriebseinnahmen darstellen, wobei die Gewinnrealisierung mit Erbringung der Leistung eintritt. Bei Gegenleistungsbeziehungen in Form von Dauerschuldverhältnissen erfolgt die Gewinnrealisierung laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Jänner 1994, 90/14/0124, VwSlg. 6.855/F, und vom 18. Dezember 1996, 94/15/0148).

In angeführten Erkenntnis vom 18. Dezember 1996 hat es der Verwaltungsgerichtshof als entscheidend angesehen, ob mit den Anschlussgebühren eine in der Art eines Dauerschuldverhältnisses zeitraumbezogene Leistung des Errichters (mit)abgegolten wird. Er ist dabei auf dem Boden des von der belangten Behörde dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegten unstrittigen Sachverhaltes zur Ansicht gelangt, dass dies nicht der Fall sei. Anders als die laufend für den Betrieb der Anlage zu entrichtenden Empfangsgebühren weise die einmalig für die Herstellung eines (späteres Kabelfernsehen ermöglichenden) Kabelanschlusses zu entrichtende Anschlussgebühr eine Zeitraumbezogenheit nicht auf.

Im Beschwerdefall stimmen die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens darin überein, dass sich der vorliegende Sachverhalt nicht von jenem unterscheidet, der dem angeführten Erkenntnis zu Grunde lag.

Solcherart entsprach die Bildung einer Passivpost und deren Auflösung nach Maßgabe der voraussichtlichen Nutzungsdauer der Kabelanschlüsse nicht den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, denen nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 Vorrang vor den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zukommt. Anders als die belangte Behörde meint, kann somit keine Rede davon sein, dass sich die Beschwerdeführerin zwischen "zwei möglichen Varianten" entscheiden durfte. Der Ansatz von "Baukostenzuschüssen" auf der Passivseite der Steuerbilanz ist nach dem Gesagten zu Unrecht erfolgt.

Gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Die Berichtigungspflicht trifft grundsätzlich alle Bilanzen, die sich als unrichtig erweisen. Selbst wenn Feststellungs- oder Abgabenbescheide, die auf einer unrichtigen Bilanz beruhen, in Rechtskraft erwachsen sind und eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO nicht (mehr) in Betracht kommt (etwa wegen bereits eingetretener Verjährung des Abgabenspruches), sind unrichtige Bilanzen zu berichtigen. Dies deshalb, weil das Gesetz keine zeitliche Begrenzung der Pflicht zur Bilanzberichtigung vorsieht und jene Beschränkungen, die sich aus der Rechtskraft eines Bescheides ergeben, deswegen nicht zum Tragen kommen, weil Bilanzen weder Gegenstand bescheidmäßiger Feststellung sind noch der Verjährung unterliegende Ansprüche darstellen. Eine Bilanzberichtigung ist daher auch dann vorzunehmen, wenn sie sich auf die Abgabefestsetzung selbst nicht mehr auszuwirken vermag. Allerdings wird es in solchen Fällen aus der Sicht abgabenrechtlicher Vorschriften genügen, wenn die zurückliegenden Bilanzen nur soweit berichtigt werden, als es erforderlich ist, zu verhindern, dass die Berichtigung periodenfremde Auswirkungen auf den steuerlich maßgebenden Gewinn oder Verlust des betreffenden Betriebes hat (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Februar 1993, 88/14/0097).

Ein Bilanzansatz, der unter Verwertung der bis zur Bilanzerstellung gewonnenen Erkenntnisse mit entsprechender Sorgfalt gebildet wurde, ist so lange als den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzusehen, als nichts Gegenteiliges hervorkommt. Ein solcher Ansatz hat gewissermaßen die Vermutung ordnungsgemäßer Bilanzierung für sich. Stellt sich nachträglich dennoch heraus, dass der Bilanzansatz nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages objektiv unrichtig ist, und dem Steuerpflichtigen die Umstände bei der Bilanzerstellung bekannt waren (oder bekannt sein mussten), ist die Bilanz zwingend zu berichtigen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. November 2002, 99/15/0075).

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass die tatsächlichen Umstände (insbesondere die Vereinbarung und Vereinnahmung von Kabelanschlussgebühren sowie der Zeitpunkt der Leistungserbringung) der Beschwerdeführerin bekannt waren. Die daraus in steuerlicher Hinsicht zu ziehende Rechtsfolge beurteilte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid hingegen bis zum Ergehen des Erkenntnisses vom 18. Dezember 1996 als "unklar", der von der Beschwerdeführerin vorgenommene Ansatz einer Passivpost sei (vor allem im Hinblick auf deren Akzeptanz durch die Verwaltungspraxis) "vertretbar" und solcherart "subjektiv richtig" gewesen. Zu Recht wird dem in der Beschwerde entgegengehalten, die belangte Behörde verkenne mit diesen Ausführungen, dass die Frage der subjektiven Richtigkeit der Bilanz allenfalls in jenen Fällen Bedeutung haben könnte, in denen es um "Umstände" oder "Verhältnisse" geht, welche am Bilanzstichtag bereits vorlagen, dem Steuerpflichtigen aber bis zur Bilanzerstellung noch nicht bekannt waren, und welche ein gewissenhafter Abgabepflichtiger bei Anwendung der nötigen Sorgfalt auch nicht kennen musste. Angesprochen seien in diesem Zusammenhang ausschließlich Sachverhaltselemente.

Eine unzutreffende, wenn auch durch (Teile der) Fachliteratur und Verwaltungspraxis gestützte, Rechtsansicht des Abgabepflichtigen steht einer Berichtigung der in Verkennung der Rechtslage erstellten (Steuer-)Bilanz jedenfalls nicht entgegen. Die von der belangten Behörde vertretene Ansicht lieferte letztlich darauf hinaus, dass jeder (amtswegigen) Berichtigung einer beim Finanzamt eingereichten Bilanz zunächst die Klärung der Frage vorangehen müsste, ob dem Verstoß gegen eine steuerliche Gewinnermittlungsvorschrift nicht eine "vertretbare" Rechtsansicht zu Grunde liegt und bejahendenfalls eine Berichtigung zu unterbleiben hätte, was mit dem Legalitätsprinzip (Art. 18 Abs. 1 B-VG) nicht zu vereinbaren wäre.

Die im Beschwerdefall anlässlich der Herstellung der Kabelanschlüsse gebotene Gewinnrealisierung aus der Vereinbarung (und Vereinnahmung) von Anschlussgebühren kann nicht durch den Ansatz eines Passivpostens "Baukostenzuschüsse" in spätere Gewinnermittlungszeiträume verlagert werden. Eine derartige Vorgangsweise verstößt gegen zwingendes Steuerrecht und ist daher auch dann zu berichtigen, wenn die Abgabenbehörden bis zum Ergehen des bereits mehrfach angeführten Erkenntnisses vom 18. Dezember 1996 eine derartige Vorgangsweise toleriert und nicht ihrerseits zum Anlass der gebotenen Bilanzberichtigung genommen haben.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Übrigen schon im Erkenntnis vom 25. November 1999, 99/15/0194, ausgesprochen hat, ergibt sich aus der Anordnung des § 4 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988, dass das Gesetz der Richtigkeit der Periodenbesteuerung den Vorrang gegenüber dem Grundsatz der "Gesamtgewinnbesteuerung" einräumt. Solcherart durfte aber auch im Beschwerdefall die in den Vorjahren zu Unrecht unterlassene Besteuerung nicht in späteren Veranlagungsperioden nachgeholt werden.

Der angefochtene Bescheid war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Von der Durchführung der von der Beschwerdeführerin beantragten mündlichen Verhandlung hat der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG Abstand genommen.

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 29. Oktober 2003