jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2004/6/2 2001/13/0011

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 02.06.2004

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §115;
BAO §21;
VwGG §28 Abs1 Z4;
VwGG §28 Abs1 Z5;

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 LL.M., über die Beschwerde der I Computerprogramme Entwicklungs- und Handelsges.m.b.H. in W, vertreten durch Treuhand-Union Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH in 1010 Wien, Jasomirgottstraße 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat XI) vom 8. November 2000, Zl. RV/369-11/12/93, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989, Umsatzsteuer 1990, Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1990,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird, soweit sie Gewerbesteuer, Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent betrifft, zurückgewiesen;

2. zu Recht erkannt:

Im Übrigen (betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer) wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die 1987 gegründete beschwerdeführende Gesellschaft mit dem Unternehmensgegenstand "Entwicklung von Computerprogrammen, insbesondere zur Steuerung elektronischer Spiele, Entscheidungshilfen, Sicherheitssysteme usw., Produktion der entwickelten Software, Einbau in geeignete Hardware und Vertrieb der Programme und Geräte durch Verkauf und Vermietung" ermittelte ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988.

Einer im vorgelegten Verwaltungsakt enthaltenen Aktennotiz vom 16. Dezember 1988 ist zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin "seit geraumer Zeit" vorhandene Glücksspielgeräte an S.S. vermietet habe, aber nicht in der Lage gewesen sei, von den wesentlichen Erzeugern N. und V. neue Maschinen zur Vermietung anzuschaffen, weil N. überhaupt keine Maschinen verkauft habe und V. nur bei umfangreichem finanziellen Engagement (etwa Beteiligung an Entwicklungskosten) zu Lieferungen bereit gewesen sei. Die "Lohnentwicklung" habe S.S. auf Wunsch direkt bei V. bestellen können oder die Beschwerdeführerin habe eine solche für S.S. durchführen können. S.S. habe sich grundsätzlich für letztere Möglichkeit entschieden. Daher sei im Wesentlichen Folgendes abgesprochen worden:

Die Beschwerdeführerin werde für S.S. zur bevorzugten, nicht aber exklusiven Belieferung entwickeln und in der gewünschten Stückzahl fertigen: Eine Dreiwalzenmaschine und eine Vierwalzenmaschine, jeweils als Münzgewinnspielgerät, dem Wiener Veranstaltungsgesetz entsprechend, konkurrenzfähig zu angeführten Modellen der Erzeuger N. und V. bzw. deren jeweiligen Nachfolgemaschinen, mit Spezifikation laut erst zu erarbeitenden Beilagen; ein Münzschiebetischgerät, vergleichbar mit einem angeführten Modell des Erzeugers V. (Spezifikation laut zu erarbeitender Beilage); ein Pokergerät, welches gegen die marktgängigen Pokermaschinen der beiden Erzeugerfirmen konkurrenzfähig sei und zur einfachen Umrüstung auf Casinomaschinen vorzusehen sei, sodass die Beschwerdeführerin durch anderweitigen Verkauf die anteiligen Entwicklungskosten in Grenzen halten könne. Die Geräte seien derart zu konzipieren, dass grundsätzlich ein einheitliches Metallgehäuse für alle Typen gemeinsam entwickelt und rationell gefertigt werden könne. Zur Erlangung eines Marktvorteiles sei auf qualitativ hochstehende, den Werteindruck hebende Ausführung des Gehäuses, seiner Oberfläche, Robustheit und Betriebssicherheit größter Wert zu legen, andererseits bei der Dimensionierung darauf Rücksicht zu nehmen, dass auch die Ausstattung mit Spielen anderer Erzeugung möglich und besonders bei Videospielen eine relativ leichte Umrüstbarkeit vorzusehen sei. Da dieses umfangreiche Entwicklungsprogramm ein erhebliches Investitionsvolumen ebenso voraussetze wie eine große Bindung von Betriebsmitteln sowie wesentlich erhöhte Fixkosten, verlange die Beschwerdeführerin von S.S. einen Partner, der eine Ausfallshaftung übernehme, und biete S.S. die W. GesmbH an. Die Beschwerdeführerin erkläre sich zu folgender Lösung bereit: S.S. zahle monatlich einen gleich bleibenden Pauschbetrag von 660.000 S brutto über die W. GesmbH an die Beschwerdeführerin, wodurch die W. GesmbH den pünktlichen laufenden Zahlungsverkehr kontrollieren könne, was die unbedingte Voraussetzung für die Ausfallshaftung sei.

In einem Schreiben vom 14. Oktober 1990 teilte die W. GesmbH der S.S. mit, dass die Entwicklung der von S.S. seinerzeit in Auftrag gegebenen näher bezeichneten Spielautomaten im Wesentlichen abgeschlossen sein dürfte. Die von der Beschwerdeführerin zu stellenden Forderungen für die zu leistende Entwicklungsarbeit seien mit fortschreitender Zeit zu verringern gewesen, daher werde die W. GesmbH vom 1. Jänner bis 31. Dezember 1989 einen Pauschalbetrag von nur mehr 550.000 S zuzüglich Umsatzsteuer, vom 1. Jänner 1990 bis 31. Oktober 1990 einen solchen von 282.500 S zuzüglich Umsatzsteuer fakturieren und ab diesem Zeitpunkt die absprachegemäße Tätigkeit in der bisherigen Form einstellen. Die Erzeugung und Feineinstellung der Geräte werde noch erhebliche Zeit in Anspruch nehmen, doch würden S.S. daraus keine Entwicklungskosten im eigentlichen Sinn mehr entstehen.

Mit drei Teilrechnungen vom 3., 18. und 28. Dezember 1990 fakturierte die Beschwerdeführerin der S.S. für die von S.S. in Auftrag gegebene Produktion von Spielautomaten jeweils 500.000 S für die Fertigstellung der Konstruktion des Maschinengehäuseoberteiles (Oberbau), für die Fertigstellung des Unterbaues und für die Fertigstellung der Glasfronten.

Im Ergebnis einer bei der Beschwerdeführerin für die Jahre 1987 bis 1989 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde im Prüfungsbericht (Tz 16) u.a. festgehalten, mit einer Aktennotiz vom 16. Dezember 1988 sei zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Kundin S.S. vereinbart worden, dass die Beschwerdeführerin für S.S. verschiedene Spielautomaten entwickle. S.S. betreibe im Wiener Prater eine Spielhalle und sei die Schwester des H.S., welcher "wirtschaftlich gesehen die Machthaberstellung" im I-Konzern (welchem auch die Beschwerdeführerin angehöre) innehabe. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung habe die W. GesmbH diese Zahlungen nicht wie vereinbart an die Beschwerdeführerin weitergeleitet und die Beschwerdeführerin das ihr für die Entwicklungstätigkeit zustehende Entgelt nie erhalten. Daher seien der Beschwerdeführerin Umsätze in Höhe von 6,600.000 S (1989) und 2,542.500 S (1990) und Forderungen an die W. GesmbH in der Höhe von insgesamt 7,920.000 S (6,600.000 S zuzüglich 20 % Umsatzsteuer) hinzuzurechnen. Weiters sei (Tz 17) für die 1990 fakturierten Fertigstellungen des Unterbaues, des Oberbaues und der Glasfronten von Spielautomaten den Umsätzen 1,500.000 S hinzuzurechnen.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und setzte mit Bescheiden vom 23. Dezember 1992 die Körperschaft-

und Gewerbesteuer 1989, die Umsatzsteuer 1989 und 1990 sowie die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent den Prüferfeststellungen entsprechend fest und stellte den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1990 fest.

In der Begründung der dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, aus dem Prüferbericht sei nicht ersichtlich, wieso und wann die Entwicklungstätigkeit abgeschlossen und wann und wo eine Lieferung oder Leistung erbracht worden wäre. Die drei im Prüferbericht erwähnten Teilrechnungen über die Fertigstellung der Glasfronten, des Unterbaues und des Maschinengehäuseoberteiles würden nicht begründen, dass eine fertige Leistung vorliege. Bei länger dauernden Werklieferungen würden regelmäßig nach Abschluss eines Abschnittes Leistungsausweise an den Kunden gelegt. S.S. habe fertige betriebsbereite Automaten und nicht Ober-, Unterbauten oder Glasfronten bestellt. Die Herstellung eines Automaten sei unteilbar. Die Forderung an die W. GesmbH in die Gewinnermittlung aufzunehmen, widerspreche den handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen. Im Prüfungszeitraum seien die Automaten weder fertiggestellt noch geliefert worden, weshalb ein nicht realisierter Gewinn vom Prüfer ausgewiesen worden sei, ohne eine Begründung anzuführen.

In einem Schriftsatz vom 22. April 1993 brachte die Beschwerdeführerin vor, durch die Einstellung der Forderung an die W. GesmbH seien die "Halbfabrikate doppelt erfasst" worden. Der von der Betriebsprüfung festgehaltene Umstand, dass die in Rede stehenden Umsätze bei einer dritten Firma (der W. GesmbH) steuerlich erfasst worden seien, könne zwar einen Hinweis, aber noch keine Begründung darstellen.

Die belangte Behörde bat die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 19. Oktober 1998 unter Vorhalt des wesentlichen Inhaltes der Aktennotiz und der geltend gemachten doppelten Erfassung von Halbfabrikaten um Erläuterung, wie diese buchhalterisch erfasst worden und wie die Verrechnung mit S.S. beabsichtigt gewesen seien. In einer Aufstellung über die halbfertigen Arbeiten für die Jahre 1987 bis 1989 seien 20 bzw. 28 bzw. 62 Stück eines Automaten "ASTRO I" im Wert von 500.000 S, 700.000 S und 1,860.000 S genannt. Diese Geräte seien demnach schon seit Beginn der betrieblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin entwickelt und fertiggestellt worden. Zudem habe es sich wohl nur um Dreiwalzenmaschinen gehandelt. Insbesondere wurde ersucht, die betrieblichen Tätigkeiten für S.S. seit 1987 detailliert aufzugliedern.

Die Beschwerdeführerin trat in ihrer Antwort der Ansicht entgegen, bei der in Rede stehenden Entwicklungsarbeit handle es sich um eine Dauerleistung. Die Zahlungen seien als Liquiditätshilfe, nicht als Entgelt für Leistungen erbracht worden, weil S.S. "die Ergebnisse der Entwicklungsarbeit gar nicht nutzen hätte können und diese auch nie bezogen hat, sondern vielmehr Lieferung von fertigen Automaten bestellt hatte". Bei Automaten liege der Hauptteil der Leistung in der Programmierung, wobei halbfertige Programme überhaupt keinen Wert darstellten, weil sie "für den Erwerber nicht benützbar" seien. An Halbfabrikaten seien im jeweiligen Jahresabschluss 1.860.000 S (1989) und 2.900.000 S (1990) enthalten, wobei ein Gewinnaufschlag erst bei Lieferung realisiert werden dürfe.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung insoweit Folge, als sie bei der Festsetzung der Umsatzsteuer 1990 die aus den drei Teilrechnungen für die Fertigstellung des Unterbaues, Oberbaues und der Glasfront von Spielautomaten ausgewiesenen Umsätze nicht hinzurechnete. Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Unter Hinweis auf die erwähnte Aktennotiz vom 16. Dezember 1988 und den darin wiedergegebenen Auftrag von S.S. kam die belangte Behörde zur Ansicht, dass von der Beschwerdeführerin für S.S. laufend Leistungen und damit keine Lieferungen, sondern sonstige Leistungen erbracht worden seien. Das Entgelt sei ausdrücklich für die Entwicklungstätigkeit und nicht für die Lieferung von fertigen Spielautomaten geschuldet gewesen. Daher handle es sich um ein zeitraumbezogenes Dauerschuldverhältnis, das in monatlicher Entwicklungstätigkeit bestanden habe. Somit sei die Steuerschuld jeweils mit Ablauf des Kalendermonats entstanden, in dem die sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Auch die W. GesmbH habe die fraglichen Entgelte umsatzsteuermäßig erfasst. Dem gegen die Einstellung der Forderung an die W. GesmbH von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Einwand zur Berücksichtigung der Halbfabrikate hielt die belangte Behörde entgegen, dass im Vorhalt vom 19. Oktober 1998 um eine detaillierte Erläuterung hiezu gebeten worden sei. Demgegenüber habe sich die Beschwerdeführerin mit der Angabe der in den Jahresabschlüssen enthaltenen Zahlen begnügt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

In Ausführung des Beschwerdepunktes fühlt sich die Beschwerdeführerin in ihrem gemäß § 7 KStG 1988

gewährleisteten Recht, dass Einkommen nur einmal der Körperschaftsteuer zu unterziehen ist, und in dem ihr gemäß § 1 UStG 1972 gewährleisteten Recht, dass eine Lieferung und sonstige Leistung nur einmal der Umsatzsteuer zu unterziehen ist, verletzt. Soweit sich die Beschwerdeführerin weiters in ihr gemäß § 115 BAO und gemäß § 21 BAO gewährleisteten Rechten verletzt sieht, ist sie daran zu erinnern, dass die Verletzung von Verfahrensvorschriften als solche keinen Beschwerdepunkt darstellt, sondern zu den Beschwerdegründen zählt (vgl. etwa den hg. Beschluss vom 31. März 2004, 2004/13/0034). In den im Rahmen des Beschwerdepunktes (§ 28 Abs. 1 Z 4 VwGG) geltend gemachten Rechten konnte die Beschwerdeführerin dadurch, dass die belangte Behörde im Instanzenzug Gewerbesteuer, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent festgesetzt und den Einheitswert des Betriebsvermögens festgestellt hat, nicht verletzt werden. Die Beschwerde war daher in diesem Umfang - durch einen gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat - gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen.

Gemäß § 19 Abs. 2 des im Beschwerdefall noch anzuwendenden UStG 1972 entstand die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen - von hier nicht interessierenden Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) oder den Fällen der Einzelbesteuerung nach § 20 Abs. 4 abgesehen - mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung). Zum Wesen eines Umsatzes gehört der Austausch von Leistung und Gegenleistung. Worin die Leistung der Beschwerdeführerin gelegen ist, für welche S.S. durch ihre monatlichen Zahlungen an die W. GesmbH eine Gegenleistung erbracht hatte, ist eine Sachverhaltsfrage, die die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen hatte.

Die belangte Behörde hat in der laufenden Entwicklungstätigkeit der Beschwerdeführerin eine sogenannte Dauerleistung gesehen, die über einen größeren Zeitraum hinweg erbracht worden ist, was die Rechtsfolge nach sich gezogen hat, dass die Steuerschuld mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraumes entstanden ist. Die belangte Behörde durfte sich bei ihrer Sachverhaltsannahme auf den Inhalt der erwähnten Aktennotiz stützen, wonach die Beschwerdeführerin mit der Entwicklungstätigkeit beauftragt worden ist, für welche monatliche Zahlungen vereinbart wurden, ohne dass ein Abschluss der Entwicklungstätigkeit oder ein Gesamtbetrag für die Abnahme der entwickelten Geräte, deren Zahl im Übrigen unbestimmt geblieben ist, vereinbart worden wäre. Die spätere Herabsetzung des monatlichen Entgeltes wegen geringfügigerer Entwicklungstätigkeit spricht genauso gegen eine mit einem bestimmten vereinbarten Erfolg zu vollbringende Leistung wie die von der Beschwerdeführerin selbst im Verwaltungsverfahren erfolgreich ins Treffen geführte Qualifikation der Teilrechnungen für die Fertigstellung von Oberbau, Unterbau und Glasfronten der Spielautomaten. Die Fertigung der Automaten wurde als eigenständige Leistung gegenüber der Entwicklungstätigkeit gesehen und erst mit der Fertigstellung der betriebsbereiten Automaten als erbracht angenommen. Ausschlaggebend durfte es für die belangte Behörde sein, dass in der erwähnten Aktennotiz keinerlei Erfolg vereinbart wurde, sondern lediglich eine Tätigkeit der Beschwerdeführerin, ohne diese in irgendeiner Weise zeitlich einzugrenzen. Gerade der von der Beschwerdeführerin erwähnte, in der Aktennotiz gedeckte Umstand, dass S.S. keine Rechte an einem Entwicklungsergebnis erlangt hatte, verdeutlicht, dass die Beschwerdeführerin nicht für ein Ergebnis, sondern für die Tätigkeit der Entwicklung als solche honoriert werden sollte.

Die Beschwerdeführerin trägt vor, die belangte Behörde habe einen Vertrag über die Lieferung von Automaten in einen Vertrag über die Erbringung einer Entwicklungsarbeit umgedeutet. Nach Abschluss der Entwicklungsarbeiten seien "die bestellten Automaten geliefert", eine Rechnung mit Umsatzsteuer gelegt und diese an die belangte Behörde (gemeint wohl: das Finanzamt) abgeführt worden. Deshalb sei eine unzulässige Doppelbelastung mit Umsatzsteuer eingetreten, weil vom selben Umsatz zweimal Umsatzsteuer eingehoben worden sei. Sie habe dies der belangten Behörde selbst in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. November 1999 mitgeteilt, "die Endabrechnung der Lieferung erfolgte im Jahr 1993 und ist aus der beiliegenden Umsatzsteuererklärung 1993 samt Beilage ersichtlich". Das Vorbringen trägt nichts zur Beantwortung der hier entscheidenden Frage bei, ob die belangte Behörde in den Streitjahren 1989 und 1990 unschlüssig von zu versteuernden Umsätzen ausgegangen ist.

Weiters ist der Beschwerdeführerin entgegen zu halten, dass die in der Aktennotiz wiedergegebene Abrechnung keinerlei Aussage enthält, wie viele Spielautomaten zu welchem Zeitpunkt hätten fertiggestellt werden sollen, woraus in dem in der Vereinbarung für die Entwicklung vereinbarten Entgelt ein Preis für die nach Entwicklung später gefertigter und gelieferter Spielautoamten hätte erblickt werden können.

Die Beschwerdeführerin bemängelt, dass die belangte Behörde im gesamten Verfahren keine Begründung für die Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise angeführt, sondern immer nur lakonisch behauptet habe, die Anzahlungen seien für Entwicklungsarbeit geleistet worden und es habe sich um ein Dauerschuldverhältnis gehandelt.

Damit legt die Beschwerdeführerin aber in keiner Weise dar, weshalb das von der belangten Behörde aus dem von der Beschwerdeführerin unbekämpften Inhalt der Aktennotiz abgeleitete Ergebnis unschlüssig wäre. Die Beschwerdeführerin zeigt auch in der Beschwerde nicht auf, welcher konkrete Erfolg vereinbart worden wäre, mit dessen Eintritt die Leistung erst erbracht worden wäre. Im Übrigen wird die in der Aktennotiz erwähnte "gewünschte Stückzahl" auch in der Beschwerde nicht erläutert.

Soweit die Beschwerdeführerin in ihrer Vermögensübersicht bereits unter den Aktivposten enthaltene Halbfabrikate von den Forderungen an die W. GesmbH abgezogen wissen möchte, hat ihr die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zu Recht vorgeworfen, dass sie sich trotz Vorhalt (in einer Aufstellung der Beschwerdeführerin seien auch seit Beginn ihrer Geschäftstätigkeit, also nicht erst ab dem Zeitpunkt der Aktennotiz gefertigte Geräte enthalten) in der bloßen Behauptung erschöpft hat, in der Vermögensübersicht seien von ihr näher genannte Beträge an Halbfabrikaten enthalten gewesen. Die Beschwerdeführerin legt auch in der Beschwerde nicht dar, in welchem Umfang die ihrer Behauptung nach bereits zum Teil entwickelten Geräte auf die in der Vermögensübersicht enthaltenen Halbfabrikate entfallen wären, und beschränkt sich in der Beschwerde auf die Aussage, dass sie während der Entwicklungsarbeiten an den Automaten die bisher aufgelaufenen Kosten als Halbfabrikate in den Jahresabschlüssen aktiviert und damit die Kosten neutralisiert habe.

Da sich die Beschwerde somit, soweit sie Umsatz- und Körperschaftsteuer betrifft, als unbegründet erweist, war sie in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 2. Juni 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2001130011.X00

Im RIS seit

09.07.2004

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at