jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2001/11/22 98/15/0189

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.11.2001

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §184;
GewStG §7 Z1;
UStG 1972 §1 Z1;
UStG 1972 §4;
UStG 1994 §1 Z1;
UStG 1994 §4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Zehetner, über die Beschwerde der P GmbH in M, vertreten durch Dr. Bernt Elsner, Dr. Egon Engin-Deniz, Dr Bernhard Hainz, Dr. Peter Huber, Dr. Georg Karasek, Dr. Johannes Reich-Rohrwig, Dr. Alfred Strommer, Dr. Nikolaus Weselik, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Ebendorferstrasse 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IX) vom 22. September 1998, GZ RV/003-06/07/98, betreffend u.a. einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag 1993 sowie Umsatzsteuer 1993 bis 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Umsatzsteuer für das Jahr 1993 bis 1995 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 15.000 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der beschwerdeführenden GmbH fand im Zeitraum April bis August 1997 eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO statt.

Hinsichtlich der Gewerbesteuer für 1993 stellte der Prüfer fest, dass die Hausbank der Beschwerdeführerin im Jahr 1993 eine zwischenzeitige Reduzierung des Schuldenstandes (von ca. 10 Mio. S) am Kontokorrentkonto gefordert

habe, welche durch kurzfristige Darlehensaufnahmen beim Steuerberater der Beschwerdeführerin in Höhe von 4,2 Mio. S (für ca. 3 Wochen) erfolgt sei. Der auf diesem Weg entstandene Mindeststand des Kontokorrentkredites sei nach Lehre und Rechtssprechung nicht zu beachten, weswegen die dem Gewerbeertrag hinzuzurechnenden Dauerschuldzinsen um den Betrag von 441.000 S zu erhöhen seien.

Hinsichtlich Umsatzsteuer stellte die Betriebsprüfung fest, dass die Beschwerdeführerin "in großem Umfang" die Abwicklung von Aufträgen der Ziviltechnikergemeinschaft M&P (nachfolgend: M&P) übernommen habe. Die bis zum Jahre 1994 gepflogene Abrechnungsmethode habe sich an dem Abrechnungszeitpunkt zwischen M&P und deren Auftraggebern orientiert. Dabei sei das Prinzip der rechtzeitigen Abrechnung zwischen der Beschwerdeführerin und M&P nicht beachtet worden. Ab dem Jahr 1995 sei auf eine Abrechnung nach monatlich fakturierten Stundenleistungen umgestellt worden. Für das Jahr 1995 erklärte Umsätze seien daher mit ca. 3,9 Mio. S für das Jahr 1993 und mit ca. 5,9 Mio. S für das Jahr 1994 anzusetzen.

Aufgrund der Ergebnisse der Betriebsprüfung erfolgte die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages 1993 sowie der Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1995.

Gegen die Sachbescheide erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Nach Lehre und Rechtssprechung seien Mindeststände von Dauerschulden von einer Woche bei der Berechnung der Dauerschuldzinsen von Kontokorrentkrediten nicht zu beachten. Die Betriebsprüfung habe aber eine Dauer von ca. 3 Wochen angenommen.

Hinsichtlich des Zeitpunktes der Entstehung der Umsatzsteuerschuld brachte die Beschwerdeführerin vor, zwischen ihr und M&P sei vereinbart worden, dass die Beschwerdeführerin 80% jener "Umsätze" "bekommen soll", welche M&P an deren Kunden verrechne. Die Abrechnungen an M&P seien erfolgt, sobald M&P an deren Kunden verrechnet hätte. Die Beschwerdeführerin habe eine Art Zwischenfinanzierung zu erbringen gehabt, andererseits auch dann 80% der Umsätze bekommen, wenn ihr Aufwand samt angemessenem Gewinn weniger gewesen sei. Diesbezüglich sei eine rechtsgültige Vereinbarung vorgelegen.

Es erhebe sich die Frage, wie infolge Ungewissheit der "Summen" hätte abgerechnet werden sollen. Es stelle sich auch die Frage, wann die Leistung erbracht worden sei. Die Beschwerdeführerin habe die Aufträge vereinbarungsgemäß wie Subaufträge zu erledigen gehabt. Sie habe erst dann die übertragenen Aufgaben vollständig und damit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes erfüllt gehabt, wenn der Endabnehmer die Leistung abgenommen habe.

Wenn das Finanzamt die Entstehung der Umsatzsteuerschuld so annehme, wie dies durch den Prüfer erfolgt sei, müssten die nicht abgerechneten Leistungen, die in der Bilanz 1992 angeführt seien und daher die Abgrenzung zum 1. Januar 1993 darstellten, aus den steuerpflichtigen Umsätzen des Jahres 1993 ausgeschieden werden. Die Höhe der nicht abgerechneten Leistungen belaufe sich auf 6,2 Mio. S.

In einer Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer aus, die Hausbank der Beschwerdeführerin habe diese mit Schreiben vom 21. Juni 1993 aufgefordert, den Kontokorrentkredit kurzfristig abzudecken, weil eine Kreditprüfung das Nichteinhalten der Vereinbarungen ("anrechenbare Zessionen von S 3,279.919,-- bei einem Schuldenstand von ca. S 10,000.000,--") festgestellt habe. Da die Beschwerdeführerin nicht in der Lage gewesen sei, dies durch Eigenmittel zu bewerkstelligen, seien die notwendigen Beträge (2,7 Mio. S und 1,5 Mio. S) durch den Steuerberater darlehensweise zur Verfügung gestellt worden. Die Einzahlung der Beträge auf das Konto der Beschwerdeführerin sei am 6. bzw. 9. Juli 1993, die Rückzahlung am 26. Juli 1993 erfolgt. Die kurzfristigen Kreditaufnahmen hätten lediglich der Absicherung des bestehenden Dauerschuldverhältnisses gedient. Aufgrund des wirtschaftlichen Zusammenhanges seien mehrere Kreditverhältnisse als eine Einheit anzusehen.

Hinsichtlich Umsatzsteuer ändere der Einwand, wonach zum Zeitpunkt der Leistungserbringung der Entgeltsanspruch noch ungewiss gewesen sei, nichts an der Entstehung der Steuerschuld. Das Begehren der Beschwerdeführerin auf Ausscheiden von Umsätzen im Jahr 1993 sei schon deswegen nicht zielführend, weil die verspätet entrichtete Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung geschuldet werde.

In ihrer Stellungnahme zur Äußerung des Prüfers führte die Beschwerdeführerin aus, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen ihrem Steuerberater und ihrer Hausbank nicht ernsthaft unterstellt werden könne. Nach der Rechtssprechung sei jedes Schuldverhältnis einzeln zu betrachten.

Zur Umsatzbesteuerung werde festgehalten, dass die Beschwerdeführerin überhaupt keinen Anspruch auf Entgelt gehabt hätte, wenn eine Abrechnung an den Auftraggeber nicht hätte stattfinden können.

Die nach Ansicht der Betriebsprüfung verspätet entrichtete Umsatzsteuer werde, wie sich dies aus § 11 Abs. 12 UStG ergebe, keineswegs kraft Rechnungslegung geschuldet. Diese Bestimmung sei nur anwendbar, wenn die Steuer nicht schon "für einen Umsatz" geschuldet werde.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Die im Beschwerdefall erfolgte kurzfristige Umschuldung sei nur zur Absicherung des bestehenden Kontokorrentkredites erfolgt. Das Kreditverhältnis mit der Hausbank habe nur deshalb aufrecht erhalten werden können, weil der Schuldenstand auf diesem Konto vorübergehend durch die mit einem anderen Kredit beschafften Mittel abgedeckt worden sei. Darin sei der in Zweifel gezogene wirtschaftliche Zusammenhang zu erblicken. Durch diese Vorgangsweise sei die Dauerschuld nicht zum Erlöschen gebracht worden.

Zur Umsatzsteuer führte die belangte Behörde aus, die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen entstehe gemäß § 19 Abs. 2 UStG grundsätzlich mit Ablauf des Monates, in dem die Lieferungen und sonstige Leistungen ausgeführt worden seien. Das Gesetz stelle also nicht auf die Vereinnahmung des Entgeltes ab. Maßgeblich sei in der Regel der Zeitpunkt der Leistung, wobei der Besteuerung das vereinbarte, bzw. voraussichtliche Entgelt zu Grunde zu legen sei. Durch eine spätere Rechnungslegung könne die Steuerschuld höchstens einen Monat hinausgeschoben werden.

Die von der Beschwerdeführerin gewählte Vorgangsweise, wonach die Abrechnung erst nach der Abrechnung von M&P mit deren Auftraggebern erfolge und eine frühere Abrechnung der Beschwerdeführerin nicht möglich sei, ändere nichts an dem Umstand, dass die Umsatzsteuerschuld durch das Erbringen der Leistungen entsehe.

Hinsichtlich des Begehrens, zu spät erklärte Umsätze vergangener Jahre aus dem Umsatz des Jahres 1993 auszuscheiden, werde bemerkt, dass die verspätet entrichtete Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG aufgrund Rechnungslegung geschuldet werde.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich als im Recht auf richtige Vorschreibung von Gewerbesteuer und Umsatzsteuer verletzt. Sie wendet sich auch gegen die Vorschreibung von Säumniszuschlägen, der angefochtene Bescheid spricht allerdings über Säumniszuschläge nicht ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag

Gemäß § 7 Z 1 GewStG sind als Betriebsausgaben geltend gemachte Zinsen für Schulden bei Ermittlung des Gewerbeertrages wieder hinzuzurechnen, soweit die Schulden wirtschaftlich mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebes (Teilbetriebes) oder eines Anteiles am Betrieb oder mit einer Erweiterung und Verbesserung des Betriebes zusammenhängen oder der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen. Diese Schulden werden von Lehre und Rechtssprechung als Dauerschulden bezeichnet.

Auch Kontokorrentkredite können Dauerschulden sein. Maßgebend ist dabei jener Betrag, der dem Steuerpflichtigen mehr oder weniger während des ganzen Steuerzeitraumes zur Verfügung gestanden ist, wobei kurzfristige Schwankungen nicht zu berücksichtigen sind. (vgl. hierzu die hg. Erkenntnisse vom 31. Mai 1978, 359/78, und vom 9. März 1976, 107/75).

Unbestritten ist im Beschwerdefall, dass der Kontokorrentkredit der Beschwerdeführerin in der von der belangten Behörde angenommenen Höhe eine Dauerschuld im Sinne des § 7 Z 1 GewStG darstellte, wenn die im gegenständlichen Falle vorgenommene Abdeckung durch die Darlehen des Steuerberaters nicht erfolgt wäre.

Die Bestimmung des § 7 Z 1 GewStG will erreichen, dass der Gewerbeertrag an sich, losgelöst von den Beziehungen zu einem bestimmten Rechtsträger, steuerlich erfasst wird. Dies entspricht dem Wesen der Gewerbesteuer als einer Objektsteuer, deren Erträgnisse zum Ausgleich der Lasten verwendet werden sollen, die das Bestehen eines Betriebes der betreffenden Gemeinde verursacht und die die nämlichen bleiben, ob nun der Betrieb mit Eigen- oder Fremdkapital arbeitet. Es kommt somit bei der Entscheidung, ob sich eine Schuld als Dauerschuld darstellt, nur darauf an, ob die Schuld objektiv nach ihrer Laufzeit und ihrer wirtschaftlichen Auswirkung eigenes Betriebskapital ersetzt. (Vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 9. März 1976, 107/75).

Vor dem Hintergrund des Zweckes der Bestimmung ist festzustellen, dass eine Kontokorrentschuld auch dann eigenes Betriebskapital ersetzt, wenn sie für einen kurzen Zeitraum durch einen eigens zu diesem Zweck aufgenommenen Kredit abgedeckt wird.

Unstrittig wurde dem Ersuchen der Hausbank um kurzfristige Abdeckung des Kontokorrentkredites durch Mittel aus vom Steuerberater gerade zu diesem Zwecke gewährten Darlehen entsprochen. Bei dieser Maßnahme handelt es sich somit - wie die belangte Behörde zutreffend festgestellt hat - um eine kurzfristige Umschuldung, deren Notwendigkeit sich infolge einer beim Kreditinstitut vorgenommen Kreditprüfung ergab. Damit ist aber zwischen der kurzfristigen Rückführung des Kontokorrentkredites und den neuen (kurzfristigen) Darlehen ein wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben, der es geboten erscheinen lässt, die Darlehensverhältnisse als eine Einheit zu betrachten.

Durch die Hinzurechnung der Dauerschuldzinsen ist die Beschwerdeführerin daher nicht in ihren Rechten verletzt.

Umsatzsteuer:

Wie schon im Verwaltungsverfahren bringt die Beschwerdeführerin zunächst vor, dass ihr ein Entlohnungsanspruch gegenüber M&P in Höhe von 80% des von M&P beim "Weiterverkauf" erzielten Honorares zugestanden sei. Der Leistungsanspruch gegenüber M&P entstehe aufgrund der geschlossenen Vereinbarung erst, wenn die Leistung "weiterverkauft" werden könne. Entscheidend sei auch, dass die Höhe des Entgeltes vom "Weiterverkauf" abhängig sei. Im vorliegenden Falle hänge nicht nur die Höhe des Entgeltes, sondern auch die Frage, ob überhaupt ein Entgelt geschuldet wird, vom Weiterverkauf ab.

Lieferungen und sonstige Leistungen müssen gegen Entgelt ausgeführt werden, damit ein steuerbarer Umsatz iSd §§ 1 Z 1 UStG 1972 und 1994 vorliegt. Aus der für die Steuerbarkeit einer Leistung geforderten Entgeltlichkeit haben Rechtsprechung und Lehre den Begriff des Leistungsaustausches entwickelt. Entscheidend für das Vorliegen eines Leistungsaustausches ist allein, ob Leistung und Entgelt im Verhältnis der Wechselbeziehung, in einem inneren Zusammenhang und in gegenseitiger Abhängigkeit stehen. Zwischen den gegenseitigen Leistungen muss also eine innere Verknüpfung gegeben sein (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 10. Juli 1996, 94/15/0010). Eine derartige innere Verknüpfung liegt jedenfalls vor, wenn eine Leistung im Rahmen synallagmatischer Verträge erbracht wird (vgl. hierzu Ruppe, UStG 19942, § 1 Tz 63).

Ist im Zeitpunkt der Leistung die Höhe des Entgeltes nicht mit Sicherheit feststellbar, ist die Bemessungsgrundlage zu schätzen (vgl. Ruppe, UStG 19942, § 4 Tz 19). Ist hingegen, wie etwa bei einem Architektenwettbewerb, zunächst völlig unsicher, ob der Zuschlag erteilt wird und ob daher überhaupt ein Entgelt geleistet wird, entsteht die Steuerschuld nicht, wenn die Gewissheit der Entgeltlichkeit noch nicht gegeben ist.

Die Begründung eines Abgabenbescheides hat u.a. den Sachverhalt anzuführen, den die Behörde als erwiesen annimmt, und die Erwägungen, auf Grund derer sie zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt gegeben ist (vgl. Ritz, BAO2, § 93 Tz 11f).

Diesen Anforderungen an eine Bescheidbegründung genügt der angefochtene Bescheid nicht. Dem Bescheid ist nicht einmal ansatzweise die Art der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen zu entnehmen. Zudem enthält der angefochtene Bescheid keine Feststellung über die Vereinbarungen, die der Leistungserbringung der Beschwerdeführerin an M&P zugrundegelegen sind, obwohl die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren behauptet hat, ein Entgeltsanspruch stehe ihr nur zu, wenn M&P entgeltlich leisten könne. Eine solcher Vereinbarung mag ungewöhnlich sein, wäre allerdings etwa dann nicht von vornherein undenkbar, wenn sich etwa M&P mit (Planungs)Leistungen der Beschwerdeführerin an einem Wettbewerb (einer Ausschreibung) beteiligt hat und nur für den Fall der Zuschlagserteilung Entgelt gewährt wird.

Hinreichende Feststellungen für die Beurteilung des Zeitpunktes des Entstehens der Umsatzsteuerschuld enthält der angefochtene Bescheid sohin nicht.

Bemerkt wird, dass hinsichtlich eines Steuerbetrages, der bereits aufgrund der Erbringung einer Lieferung oder sonstigen Leistung geschuldet wird, nicht der Tatbestand des § 11 Abs. 12 oder 14 UStG erfüllt sein kann.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, ist der Bescheid, soweit er Umsatzsteuer betrifft, gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 22. November 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1998150189.X00

Im RIS seit

08.04.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at