



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AGmbH, in XY, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft m.b.H, 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, vom 7. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, vom 7. Jänner 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die AGmbH (Berufungswerberin, Bw.) betreibt am Standort XY einen Fahrzeughandel samt Autowerkstatt mit Kraftfahrzeugen der Marke MM.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung (Bp.) für die Jahre 2004 - 2006 wurde ein im Jahr 2004 vom Generalimporteur an die Bw. geleisteter Zuschuss, für die Errichtung des Betriebsgebäudes nach der Werksarchitektur in Höhe von € 180.000.- als körperschaftsteuerpflichtiger Ertrag - und nicht wie von der Bw. in ihrer Buchhaltung als über die Nutzungsdauer der Halle aufzulösender Passivposten - behandelt.

Begründend führt die Bp. aus, dass die im § 6 Abs. 10 EStG 1988 geregelte Anschaffungskostenminderung nur für steuerfreie Subventionen aus öffentlichen Mitteln gelte. Private Zuschüsse seien, steuerlich als Ertrag zu auszuweisen.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass die Bw. eine neue Autowerkstatt errichtet habe. Durch den Abschluss eines Händlervertrages mit dem

Generalimporteur der Marke MM, IGmbH, im Jahr 2004 sei die Autowerkstatt als MM Betrieb in das Vertriebsnetz der IGmbH eingebunden worden. Der neu errichtete Betrieb sei an gewisse Vorgaben hinsichtlich der Werksarchitektur gebunden gewesen, um die gruppenweit einheitliche Corporate Identity der IGmbH gewährleisten zu können. Ohne diese architektonischen Vorgaben wäre eine Vertriebskooperation nie zustande gekommen, weshalb jedoch der Bw. zusätzliche Investitionskosten erwachsen seien. Zur Unterstützung sei daher seitens der IGmbH ein einmaliger Strukturförderungszuschuss in Höhe von € 180.000,00 (zuzügl. 20 % USt, in Summe € 216.000,00) im Jahr 2004 gewährt worden. Der Zuschuss sei als die Anschaffungskosten der Werkstätte mindernde Position verbucht worden und kürze daher die Abschreibungsbeträge der Werkstätte über deren Nutzungsdauer von 33,3 Jahren. Die Bw. stimmt der Behörde zu, als dass es sich bei dem gegenständlichen Zuschuss nicht um einen Zuschuss aus öffentlichen Mitteln handeln würde und daher die steuerlich zwingend vorgesehene Kürzung der Anschaffungskosten gem. § 6 Z 10 EStG nicht zur Anwendung kommen würde.

Die Behörde würde aber den Zweck der Bestimmung verkennen, denn diese sei nur anzuwenden, wenn der Zuschuss von einem öffentlichen Rechtsträger erfolgt sei und gem. § 3 Abs.1 Z 3 oder Z 5 lit. d und e oder Z 6 EStG oder Z 16 EStG steuerbefreit sei.

Diese steuerliche Zwangskürzung der Anschaffungskosten solle aber lediglich die doppelte Nichtbesteuerung von öffentlichen und steuerfreien Zuschüssen verhindert werden. Im gegenständlichen Fall würde aber diese doppelte Nichtbesteuerung gar nicht drohen, da der Zuschuss jedenfalls, ob nun sofort oder über mehrere Jahre verteilt, steuerpflichtig sei. Daher würde für die Realisation eines über mehrere Jahre zu verteilenden privaten Zuschusses sehr wohl eine Anschaffungskostenkürzung zur Anwendung kommen, da die Bestimmung des § 6 Z 10 EStG nur eine zwingende Anschaffungskostenkürzung für öffentliche und steuerfreie Zuschüsse vorsehen würde. Daraus könne aber nicht abgeleitet werden, dass für private und steuerpflichtige Zuschüsse eine Anschaffungskostenkürzung aufgrund der Bestimmung in § 6 Z 10 EStG verboten sei und somit einem etwaigen handelsrechtlichen Wahlrecht eine zwingende steuerliche Vorschrift entgegenstehen würde.

Die Bw. verweist weiters auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz bei Gewinnermittlung gem. § 5 EStG, demzufolge handelsrechtliche Bestimmungen für die Zuschussbilanzierung auch für steuerliche Zwecke zu beachten seien, es denn zwingende steuerliche Bestimmungen stünden dem entgegen.

Nach herrschender Auffassung würden Investitionszuschüsse mit Zweckbindung als bewertungsreserveähnlicher Posten (zwischen Eigen- und Fremdkapital) eingestellt werden, welcher über die Nutzungsdauer der Investition aufzulösen sei. Aufgrund der Generalnorm der

§§ 195 und 222 UGB sei aus Gründen der übersichtlicheren Darstellung der Vermögens- und Ertragslage von einer Anschaffungskostenkürzung, die ertragsteuerlich die gleiche Wirkung hätte, abgesehen worden.

Der strittige Zuschuss sei eindeutig für die Errichtung eines Schauraums inklusive Service-Annahme und einer Werkstatt zu verwenden gewesen, weshalb die ertragswirksame Auflösung des Zuschusses über die Nutzungsdauer der geförderten Investition, somit über 33,3 Jahre, zu verteilen gewesen wäre.

Eine Rückzahlungsverpflichtung seitens der Bw. bestehe nicht.

Die Rechtsansicht des Finanzamtes (FA) widerspreche dem imparitätischen Realisationsprinzip.

Die Bw. sei für die Dauer des auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Händlervertrages, an die Einhaltung diverser Richtlinien gebunden. Es würde daher eine Gegenleistungsverpflichtung seitens der Bw. bestehen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Strukturförderungszuschuss stehen würde. Auch seitens der Finanzverwaltung würde beim Bestehen eines Dauerschuldverhältnisses eine Zuschussrealisation *pro rata temporis* bejaht werden. Bei unbestimmter Laufzeit sei der Verteilungszeitraum zu schätzen, wobei die Nutzungsdauer des durch Zuschuss geförderten Vermögensgegenstandes hierfür nicht immer einen geeigneten Maßstab darstellen würde. Es würde allerdings nur eine kürzere Dauer als die Abschreibungsdauer des Vermögensgegenstandes in Betracht kommen, wenn der bezuschusste Vermögensgegenstand auch außerhalb des Zuschussverhältnisses verwendet werden könne. Da die Bw. bei Vertragsende verpflichtet sei, alle lieferantenspezifischen Zeichen und Beschilderungen zu entfernen, sei die Verwendbarkeit der bezuschussten Vermögensgegenstände außerhalb des Zuschussverhältnisses nicht gegeben und daher eine Verteilung über die voraussichtliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer vorzunehmen.

In der Stellungnahme zur Berufung führt die Bp. aus, dass die strittige Strukturförderung zunächst auf das Erlöskonto „*Außerordentliche Erträge*“ gebucht worden wäre und dann eine Umbuchung auf das Investitionskonto „*Betriebsgebäude*“ erfolgt sei. Der Betrag wäre somit von der Bw. anschaffungskostenmindernd behandelt worden, was zu einer erfolgswirksamen Verteilung des Erlöses auf die Nutzungsdauer des Gebäudes geführt hätte.

Zu den Ausführungen, der Berufung, dass der Zuschuss die aus der Werksarchitektur anfallenden Mehrkosten abdecken sollte, führt die Bp. aus, dass diese Aussage den Erfahrungen der mit der gegenständlichen Branche befassten Prüfers widerspreche.

Der Zuschuss betrage im gegenständlichen Fall fast 15% der gesamten Investitionskosten. Nach Ansicht der Bp. vermag die Höhe des Zuschusses sogar entscheidend für die Markenwahl gewesen sein.

Zur Problematik der Einhaltung diverser Lieferantenrichtlinien und der damit laut Berufung verbundenen Gegenleistungsverpflichtung führt die Bp. aus, dass keine Verknüpfung zwischen Händlervertrag und Investitionszuschuss bestünde. Ebenso wenig seien die Einkaufskonditionen davon berührt. Alle Verpflichtungen des Bw. würden mit Fertigstellung des Baues und der damit erfolgten Konsumierung des Zuschusses enden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass die Bw. ein Betriebsgebäude (Verkaufsräume für Autohandel und Autowerkstatt der Marke MM) am Standort XY neu errichtete und dabei den Vorgaben und Richtlinien hinsichtlich der Werksarchitektur des Generalimporteurs IGmbH entsprach. Der Bw. wurde zur Unterstützung der Finanzierung der Errichtung der gesamten Gebäudes ein Investitionskostenzuschuss iHv € 180.000,00 netto seitens der IGmbH gewährt.

Zusätzlich wurde zwischen der Bw. und der IGmbH ein Händlervertrag abgeschlossen, der den Bw. zu Einhaltung bestimmter Standards verpflichtete.

Rechtsgrundlage für diesen Investitionskostenzuschuss war eine Zusage der IGmbH an den Geschäftsführer der Bw. vom 29.4.2003, welche im vorgelegten Schreiben der IGmbH an die Bw. vom 30.4.2003 folgendermaßen schriftlich festgehalten wurde:

Die Firma AGmbH errichtet in XY einen neuen MM Betrieb nach der Werksarchitektur. Der Neubau erfolgt in mehreren Phasen.

In der ersten Phase wird bis spätestens Oktober 2003 in Abstimmung mit IGmbH ein exkl. MM Schauraum inkl. Service-Annahme errichtet. Die Errichtung der dazugehörigen Werkstatt erfolgt in Phase zwei nach Markterfordernis. Für die Errichtung des MM Betriebs nach Werksarchitektur erhalten Sie eine Strukturförderung in Höhe von Euro 180.000.-. Für ein mit IGmbH abgestimmtes Eröffnungsereignis Euro 20.000.-.

Wir halten fest, dass mit diesen Strukturförderungen im beiderseitigen Einverständnis sämtliche Investitionen, die Sie auf Grundlage der Werksarchitektur für einen einheitlichen MM Betrieb vornehmen bzw. tätigen, abgegolten sind; ein weiterer Abgeltungsanspruch für Ihre Investitionen im Fall der Vertragsbeendigung besteht sohin nicht.

Unstrittig ist aus diesem Schreiben erkennbar, dass den Bw. keinerlei Rückzahlungsverpflichtungen trafen. Aus dieser Vereinbarung lassen sich weiters keine Verpflichtungen zu Dauerleistungen des Bw. erkennen oder ableiten. Der zu errichtende Betrieb hatte – um in den Genuss des „Strukturförderungsbetrages“ zu gelangen – den Anforderungen des Generalimporteurs zu entsprechen. Sobald der Betrieb errichtet war, bestanden aus diesem Rechtsverhältnis für die Bw. keinerlei Verpflichtungen.

Mit Schreiben vom 13.9.2003 gab die IGmbH den Bau entsprechend der vorgelegten Planung frei. Auch aus diesem Schreiben sind keine zukünftigen Verpflichtungen der Bw. ableitbar.

Aus den im Akt befindlichen Unterlagen ist erkennbar, dass die Gegenleistung für den Erhalt des Baukostenzuschusses seitens der Bw. ausschließlich in der Errichtung des bezuschussten Gebäudes bestand.

Aus keiner der vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass IGmbH sich verpflichtet hätte, mit der Bw. nach Errichtung des Betriebsgebäudes nach den vorgegebenen Standards einen Händlervertrag abzuschließen. Nicht einmal für einen derartigen Fall – Nichtabschluss eines Händlervertrages aus welchen Gründen auch immer - ist eine Rückzahlungsverpflichtung vereinbart oder wurde auch nur von der Bw. behauptet.

Am 10. Dezember 2003 schloss die Bw. – nachdem durch Freigabe des Neubaus die vom Vertragspartner gewünschten räumlichen Gestaltungen der Gebäude sichergestellt waren – mit der IGmbH einen unbefristeten Händlervertrag ab.

Nach Punkt IV „Vertragsdauer und Vertragsbeendigung“ trat der Vertrag frühestens am 1.10.2003 in Kraft und wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen. Der Vertrag kann unter Einhaltung einer Frist von 24 Monaten (ohne Angabe von Gründen) zum Monatsende gekündigt werden, wobei für den Generalimporteur eine Kündigung mit verkürzter Frist im Fall der Umstrukturierung des Vertriebsnetzes vorgesehen ist. Daneben besteht für die IGmbH die Möglichkeit der fristlosen Kündigung, wenn ua. die Bw. trotz Abmahnung die festgelegten Standards nicht erfüllen sollte.

Diese Standards ergeben sich aus einer Anlage zum Vertrag (Anlage 2), welche die Qualitativen Standards des laufenden Betriebes festlegt. Diese Anlage stellt unter Pkt. 10. „Ausstellungsfläche“ auf das Vorhandensein einer zusammenhängenden Ausstellungsfläche für Neuwagen gemäß den Richtlinien des Lieferanten ab. Daraus ist ersichtlich, dass nicht die Neuerrichtung eines solchen Gebäudes – mit oder ohne Zuhilfenahme eines Zuschusses – Standardvoraussetzung ist, sondern das Vorhandensein und allfällige laufenden Adaptieren der Gebäude. Sollte ein entsprechendes Gebäude bei Abschluss des Vertrages – aus welchen Gründen auch immer - bereits bestehen, ist der diesbezügliche Standard als erfüllt anzusehen.

Allfällige - in den Berufungsausführungen nicht näher ausgeführte – Dauerschuldverhältnisse, die sich aus dem Abschluss des Händlervertrages ergeben, können daher nicht mit der Errichtung des Gebäudes und daher auch nicht mit der Leistung des Zuschusses in Zusammenhang gebracht werden.

In diesem Zusammenhang sollte erwähnt werden, dass auch bei Nichteinhaltung der - von der Bw. offenbar als Dauerschuldverhältnis angesehenen - Standards die einzige Konsequenz in

der fristlosen Beendigungsmöglichkeit des Händlervtrages durch die IGmbH besteht, aber kein Zusammenhang mit dem geleisteten Strukturförderungszuschuss herstellbar ist.

Der Händlervvertrag wird nach den glaubwürdigen Ausführungen zwar nur dann abgeschlossen, wenn die Gebäude den Anforderungen des Generalimporteurs entsprechen, es ist jedoch nicht anzunehmen, dass diese nur bei Neubau der Gebäudekomplexe zu erreichen sind. Vielmehr ist davon auszugehen, dass für den Fall, dass die Gebäude den vorgegebenen Anforderungen (Werksarchitektur) entsprechen (zB. Vertrieb einer anderen Automarke desselben Herstellerkonzerns) ein Händlervvertrag abgeschlossen werden könnte. Eine zwingende Verknüpfung zwischen dem Abschluss eines Händlervtrages und der Errichtung von Verkaufs- und Werkstättegebäuden ist kann erkannt werden.

Festzuhalten ist überdies, dass das geförderte Gebäude auch für den Fall der Kündigung des Händlervtrages durch einen der beiden Vertragspartner keiner Nutzungseinschränkung unterliegt, sondern weiterhin als Fahrzeugverkaufs- und Werkstätte dienen könnte. Die Entfernung der Markenzeichen hat keinen Einfluss auf die Nutzbarkeit der Räumlichkeiten des Gebäudes. Die diesbezüglichen Behauptungen können nicht nachvollzogen werden.

Auch aus dem Händlervvertrag ergibt sich unstrittig keine Rückzahlungsverpflichtung für den geleisteten Investitionszuschuss. Die Bw. könnte den Vertrag sofort nach Abschluss unter Einhaltung der Kündigungsfrist beenden ohne eine Rückzahlungsverpflichtung zu auszulösen und die Schauräume und die Werkstatt nach Entfernung der Lieferantenzeichen weiterhin bestimmungsgemäß nutzen.

Dass mündliche, nicht schriftlich dokumentierte, Nebenabreden zu den vorgelegten Schriftstücken bestehen, wurde seitens der Bw. nicht behauptet und ist auch angesichts des Vertragspartners (internationaler Autokonzern mit sehr großer Händleranzahl) nicht anzunehmen. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass alle relevanten Vereinbarungen in den vorgelegten schriftlichen Unterlagen enthalten sind.

Die sich aus dem Händlervvertrag ergebenden Verpflichtungen zur Einhaltung der Standards und Verwendung von bestimmten Markenzeichen stehen nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der bezuschussten Errichtung des Betriebsgebäudes, vielmehr bestehen zwei unterschiedliche Vertragsverhältnisse zwischen denselben Vertragspartnern, die zwar in einem gewissen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, jedoch einander nicht zwingend bedingen.

Die Herstellungskosten sind im EStG zwar nicht definiert, lassen sich aber autonom aus dem Steuerrecht ableiten (Zorn, ÖStZ 2001, 186) und entsprechen den Anschaffungskosten bei im Betrieb selbst hergestellten Wirtschaftsgütern.

Zu den Anschaffungskosten gehören alle durch den Erwerb eines Wirtschaftsgutes entstandenen Ausgaben (VwGH 5.8.1992, 90/13/0138). Herstellungskosten sind all jene Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

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.

Die Vorschriften des § 6 EStG 1988 sind steuerliche Sondervorschriften, die auf dem Gebiet der Einkommensteuer den Vorrang gegenüber den allgemeinen Bewertungsvorschriften des Handelsrechtes besitzen. Durch sie wird der **Grundsatz der Maßgeblichkeit** der Handelsbilanz für die Steuerbilanz **durchbrochen**. Wenn die Bestimmungen des § 6 EStG etwas anderes vorsehen als die Bewertungsvorschriften des Handelsrechtes, sind bei der Bewertung der Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz die Bestimmungen des § 6 EStG anzuwenden (*Zorn* in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 6 Rz 2).

Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung gehören Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln, die nach § 3 Abs 1 Z 3, Z 5 lit d und e und Z 6 EStG 1988 steuerfrei sind (siehe § 6 Z 10 leg.cit.) und die nach § 12 EStG 1988 auf ein Wirtschaftsgut übertragenen stillen Reserven nicht zu den steuerlichen (Anschaffungs- oder) Herstellungskosten.

Steuerlich kommt die Bestimmung des § 6 Z 10 EStG 1988 zum Tragen. Dieser Bestimmung ist zu entnehmen, dass nur für die in dieser Bestimmung genannten Subventionen, nicht aber für andere Arten von Zuschüssen die Absetzung von den Anschaffungs- und Herstellungskosten zulässig ist. Durch die zusammengehörigen Bestimmung des § 3 Z 29 EStG und des § 6 Z 10 EStG soll erreicht werden, dass bestimmte Zuschüsse als „*durchlaufende Posten*“ behandelt werden. Dadurch sollen diese Subventionen ohne jegliche Besteuerung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern (VwGH 90/14/0124, 18.01.1994).

Für das Steuerrecht bedeutet das, dass nicht steuerbefreite Zuwendungen Dritter für Anlageinvestitionen - wie aus der Bestimmung des § 6 Z 10 EStG 1988 (inhaltlich gleich § 6 Z 10 EStG 1972) abzuleiten ist - zwingend (steuerbare und steuerpflichtige) Betriebseinnahmen darstellen, wobei die Gewinnrealisierung mit Erbringung der Leistung eintritt (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090).

Öffentliche Subventionen sind nach § 6 Z 10 EStG gegen die Anschaffungskosten zu verrechnen. Investitionszuschüsse aus privaten Mitteln sind steuerlich als Betriebseinnahme zu erfassen und kürzen - **unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Behandlung** - nicht die Anschaffungskosten (*Hofstätter/Zorn* in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 6 Z 10 Rz 3; VwGH 18. 1. 1994, 90/14/0124; 20. 7. 1999, 93/13/0178).

Baukostenzuschüsse aus nichtöffentlichen Mitteln können nicht durch passive Rechnungsabgrenzungsposten neutralisiert werden; dies wäre eine Umgehung des § 6 Z 10 EStG, der eine Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur bei öffentlichen Zuschüssen vorsieht (VwGH 18.1.1994, 90/14/0124; 18.12.1996, 94/15/0148; *Doralt/Mayr* in Doralt EStG 1988, § 6 Rz 321).

Die in der Literatur vereinzelt vertretene Ansicht (*Werndl*, ÖStZ 1994, 414) für nicht öffentliche Baukostenzuschüsse auch steuerlich einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, steht dazu und zur Judikatur des VwGH (VwGH 20.7.1999, 93/13/0178; 18.1.1994, 90/14/0124) in Widerspruch, weshalb ihr nicht gefolgt werden kann.

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis 2000/13/0090 vom 29.10.2003 aus, dass 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, entspricht. Es 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.

Die Ausführungen der Bw. zum Maßgeblichkeitsprinzip gehen daher in diesem Zusammenhang ins Leere.

Die in den EStR 2000 ausgeführte Möglichkeit der Bildung einer passiven Abgrenzung auf höchstens 20 Jahre, ist insoweit eingeschränkt als ein geleisteter Baukostenzuschuss ein Entgelt für die Einräumung eines Benutzungs- oder Bezugsrechtes darstellt (EStR Rz 2404; *Margreiter*, FJ 1995, 263). Verpflichtet sich der Empfänger der Zuschüsse zu weiteren Leistungen (zB Erhaltung, Instandsetzung, Erneuerung), kann für diesen Zuschuss ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden (EStR 2000 Rz 2411).

Die Richtlinienausführungen folgen damit der Judikatur des VwGH nach der bei Gegenleistungsbeziehungen in Form von Dauerschuldverhältnissen die Gewinnrealisierung laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung zu erfolgen hat (VwGH 29.3.2006, 2005/14/0113; 29.10.2003, 2000/13/0090; 18.12.1996, 94/15/0148; 18.1.1994, 90/14/0124). Der VwGH sieht in seiner Entscheidungslinie als entscheidend an, ob mit dem Zuschuss eine in der Art eines Dauerschuldverhältnisses zeitraumbezogene Leistung des Vertragspartners (mit)abgegolten wird.

Betrachtet man den festgestellten Sachverhalt, ist erkennbar, dass mit dem Errichtungskostenzuschuss keine erkennbar zeitraumbezogenen (zukünftigen) Leistungen unmittelbar einhergingen, sondern der Zuschuss vereinbarungsgemäß mit Errichtung bzw. Fertigstellung des gewünschten Gebäudes ohne weitere (zusätzliche) Auflagen, Verpflichtungen oder Rechte das Gebäude betreffend - und damit zeitpunktbezogen – gebührte.

In seinem Erkenntnis 94/15/0148 vom 18.1.21994 führt der VwGH aus, dass unterschiedliche Schuldverhältnisse gesondert zu beurteilen sind. Hierbei ist es nicht gerechtfertigt, wegen der Zeitraumbezogenheit eines wirtschaftlich zwar verknüpften, aber dennoch gesonderten zeitraumbezogenen Vertragsverhältnisses diesen Charakter auch dem anderen Vertrag beizulegen.

Die laufende Einhaltung der vom Vertragspartner im Händlervertrag vorgegebenen Standards hängt – wie oben dargestellt - nicht mit der bezuschussten Gebäudeerrichtung zusammen, sondern ergibt sich aus einer anderen Rechtsbeziehung zwischen den beiden Vertragspartnern. Die Nichteinhaltung der Standards hätte keine Konsequenzen hinsichtlich des vereinnahmten Baukostenzuschuss. Unabhängig bzw. neben der Zusage eines Baukostenzuschusses und diesen nicht unmittelbar betreffende Rechtsverhältnisse (allfällige nicht näher ausgeführte Dauerschuldverhältnisse), können daher keinen Einfluss auf die steuerliche Behandlung desselben haben und führen daher im Lichte der obigen Judikatur nicht zu einer Zeitraumbezogenheit, welche Voraussetzung für die zeitanteilige Gewinnrealisierung wäre.

Wien, am 10. September 2008