



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Gabriele Krafft, KR Konrad Antoni und LIM Friedrich Nagl im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der Verein Vinothek XY, AB, vertreten durch Schreiner & Schreiner Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhand GmbH, 3500 Krems, Wiener Straße 74, vom 2. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch Dr. Gottfried Pitnik, vom 2. Februar 2007 betreffend Körperschaftsteuer 2005 nach der am 16. April 2008 in 3500 Krems an der Donau, Rechte Kremszeile 58, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen € 0,00, die Körperschaftsteuer für 2005 beträgt € 0,00.

Entscheidungsgründe

Der Verein Vinothek XY (Berufungswerberin, Bw.) erklärte in seiner Körperschaftsteuererklärung (KöSt) 2005 Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 0. Aus dem ursprünglich vorgelegten Jahresabschluss 2005 ist ersichtlich, dass die Einnahmen aus unechten Mitgliedsbeiträgen in Höhe von € 26.400,00 zur Gänze einer Rückstellung zugeführt worden waren.

Das Finanzamt (FA) erließ den bekämpften KöSt-Bescheid unter Ansatz eines Gewinnes von € 26.400,00 und führte begründend aus, dass unechte Mitgliedsbeiträge, die in Zusammenhang mit konkreten Gegenleistungen des Vereins an die Mitglieder stünden, zu den

Betriebseinnahmen des entsprechenden Betriebes zählten. Da im Jahr 2005 noch keine Betriebsausgaben angefallen seien, entsprächen die Betriebseinnahmen dem Gewinn.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird zu diesem Punkt ausgeführt, dass die unechten Mitgliedsbeiträge im Rahmen eines umfassenden Projektes zur Errichtung der Vinothek (geplante Fertigstellung im April 2007) geflossen seien. Die unechten Mitgliedsbeiträge seien ein Investitionszuschuss, der bei Fertigstellung des Projektes rückzahlbar sei. Daher seien die gewährten unechten Mitgliedsbeiträge einer Rückstellung gem. § 9 EStG zugeführt worden.

In der diesbezüglich abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das FA aus, dass die Bildung einer Rückstellung nicht zulässig sei, da für die Bildung einer Verbindlichkeitenrückstellung konkrete Umstände nachzuweisen seien, nach denen im Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen sei.

Aus den vorgelegten Protokollen sei nicht ersichtlich, dass die unechten Mitgliedsbeiträge einen rückzahlbaren Zuschuss darstellten sollten. Ebenfalls sei aus den Protokollen nicht erkennbar, dass der Bau der Vinothek gefährdet gewesen sei und daher mit der Rückforderung der unechten Mitgliedsbeiträge zu rechnen gewesen sei.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wird vorgebracht, dass die unechten Mitgliedsbeiträge Investitionszuschüsse für die Ausstattung der geplanten Vinothek gewesen seien. Ohne diesen Zuschuss wäre das Projekt mangels ausreichender Eigenkapitalausstattung nicht durchführbar gewesen. Es sei klar gewesen, dass bei Nichtzustandekommen des Projektes die Rückführung der unechten Mitgliedsbeiträge erfolgt wäre. Das entspreche der wirtschaftlichen und vereinspolitischen Logik und bedürfe keiner Protokolle.

Der Investitionszuschuss werde die Abschreibungsbasis der Folgejahre mindern, dadurch ergebe sich in der Zukunft ein erhöhtes KöSt- Aufkommen.

Mit einem ergänzenden Schriftsatz vom 28.11.2007 wurde ein geänderter Jahresabschluss für 2005 vorgelegt in welchem die strittige Rückstellung als Rückstellung für rückzahlbare Boxenmiete bezeichnet wird. Erklärend wird hiezu seitens der Bw. ausgeführt, dass die Mitglieder des Vereins beschlossen hätten die Vinothek unter Aufbringung von Eigenkapital, Fremdkapital und Förderungen des Landes Niederösterreich, der Republik Österreich und der Europäischen Union zu errichten.

Die wesentliche Investition seien aufwändig gestaltete Weinabstellboxen, die die einzelnen Mitglieder vom Verein anmieten würden. Die unechten Mitgliedsbeiträgen könnten daher als Zahlungen für die zukünftigen jährlichen Boxenmieten rückgestellt werden.

In der am 16. April 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt

Die Finanzierung des Vereines beruhe im Wesentlichen auf drei Säulen: Dem von den Mitgliedern aufzubringenden Eigenkapital, Fremdkapital (Bankdarlehen) sowie einer Förderung im Rahmen des Leader- Plus- Programms.

Um die Förderung zu erhalten, wäre eine entsprechende Eigenkapitalunterlegung notwendig gewesen.

Die Mitglieder hätten daher in Summe € 2.000,00 vorausbezahlt, wollten allerdings eine Absicherung haben, wenn das Projekt scheitern sollte. In diesem Fall wären diese Beträge zurückzuerstatten gewesen. Es gab zwei Risiken, deren Schlagendwerden nicht absehbar war: Zum Einen, ob geeignete Räumlichkeiten zu Bedingungen, mit denen auch der Verein einverstanden war, angemietet werden konnten, und zum Anderen, ob das Projekt im Hinblick auf die Konkurrenz im näheren Raum bestehen werde können.

Mit diesen € 2.000,00 wurde die Miete der jeweiligen Boxen durch die Mitglieder vorfinanziert.

Die laufenden Einnahmen des Vereines bestehen einerseits aus der Boxenmiete, andererseits aus der Kommissionsgebühr von 15 % für die verkauften Weine; daneben gibt es noch Einnahmen aus Veranstaltungen.

Die unechten Mitgliedbeiträge dienten dem Erwerb des Rechts die Boxen zu mieten. Seit dem Betrieb der Vinothek betrage die laufende Boxenmiete € 350,00 im Jahr. Hätte es diese Zahlungen zu Beginn nicht gegeben, müsste die jährliche Miete entsprechend höher ausfallen.

Über Vorhalt durch den Vorsitzenden, dass zwischen einer Rückstellungsbildung und der Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungsposten ein rechtlicher Unterschied besteht, führt der steuerliche Vertreter aus, dass er geänderte Bilanzen legen würde. Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass seines des FA keine Bedenken bestünden einer entsprechenden Bilanzänderung zuzustimmen. Der passive Rechnungsabgrenzungsposten sei auf die 15-jährige Laufzeit verteilt aufzulösen.

Die geänderte Bilanz zum 31.12.2005 wurde am 22. April 2008 beim FA überreicht. Der in der Vorbilanz als Rückstellung ausgewiesene Betrag von € 26.400.- wurde in der geänderten Bilanz auf der Passivseite als Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. entstand laut Auszug aus dem Vereinsregister am 29.8.2005 und verfolgt gem. § 2 ihrer vorgelegten Statuten u.a. den Zweck des Betriebes einer Vinothek dergestalt, dass die Mitglieder Weinpräsentationsboxen mieten können, in welchen dann ihre Weine präsentiert und über die Vinothek verkauft werden.

Die Bw. ist zwar unter der Bezeichnung „Winzerverein XY“ im Vereinsregister eingetragen führt jedoch aufgrund § 1 Abs. 1 der Statuten den Namen „Vinothek XY“.

Die erforderlichen Mittel für den Verein sollten laut § 3 Abs. 3 der Statuten u.a. über Mitgliedsbeiträge und Beitrittsgebühren aufgebracht werden. Im Jahr 2005 wurden unechte Mitgliedsbeiträge im Ausmaß von € 26.400.- eingehoben, welche nach den letzten Ausführungen der Bw. Vorauszahlungen an Boxenmiete für die nach Fertigstellung von der Bw. zu betreibende Vinothek darstellten. Die Ausführungen, dass die erhaltenen Anzahlungen bei Scheitern des Projektes zurückzuzahlen waren, konnten zwar nicht in Schriftform belegt werden, erscheinen jedoch glaubhaft.

Die Möglichkeit, dass das Projekt Errichtung einer Vinothek zum Bilanzstichtag 31.12.2005 scheitern könnte, lässt sich aus den vorgelegten Unterlagen und Ausführungen nicht ableiten und wird auch an keiner Stelle behauptet. Im Gegenteil wird ausgeführt, dass man bei allen Vorstandssitzungen von der positiven Grundstimmung der Verwirklichung des Projektes ausgegangen sei, da man durch die Kulturaktivitäten ab Sommer 2007 am Standort Grafenegg einen großen regionalen Wert sehe. Die Vinothek ist seit April 2007 in Betrieb.

Die Ermittlung des Gewinnes der Bw. erfolgte freiwillig gemäß § 4 Abs. 1 EStG.

Zu Recht unstrittig ist, dass die erhaltenen Vorauszahlungen als Einnahmen zu erfassen sind.

Strittig ist die Frage, ob die von den Mitgliedern geleisteten Vorauszahlungen für die zukünftige Boxenmiete in der von der Bw. nach deren Fertigstellung zu betreibenden Vinothek als Rückstellung für rückzahlbare Boxenmiete neutralisiert werden können.

Gemäß § 9 Abs.1 Z 3 EStG können im Fall der Bilanzierung gem. § 4 Abs. 1 EStG Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Gemäß § 9 Abs. 3 EStG ist die Bildung von Rückstellungen nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Zu den Ausführungen in der Berufung, dass die Abschreibungsgrundlage der getätigten Investitionen um den Betrag der Rückstellung abgesenkt werde, ist auszuführen, dass nach herrschender Auffassung im Handelsrecht Zuschüsse zur Anschaffung bzw. Herstellung von Wirtschaftsgütern über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes verteilt, für den sie gewährt werden, erfolgswirksam werden, wobei ein Wahlrecht besteht, ob der Zuschuss von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgezogen oder als Passivposten der Bilanz ausgewiesen wird (vgl. Egger/ Samer, Der Jahresabschluss nach dem Rechnungslegungsgesetz³, Seite 173).

Für den passivischen Ausweis kommt dabei handelsrechtlich weder eine Rückstellung noch eine Rechnungsabgrenzung (vgl. BFH 14. Juli 1988, BStBl. 1989 II 189) in Betracht, sondern ein Passivposten eigener Art ("Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen"), der aber dem Charakter eines Rechnungsabgrenzungspostens nahe kommt (vgl. Egger/ Samer, Der Jahresabschluss nach dem Rechnungslegungsgesetz³, Seite 175). Die Auflösung des Sonderpostens stellt eine Korrektur der Abschreibungen des Vermögensgegenstandes dar, der Sonderposten wird auf die Nutzungsdauer des Anlagegegenstandes verteilt (vgl. Knop/ Küting, in Küting/ Weber, Handbuch der Rechnungslegung³, § 255 Tz. 66; Pankow/ Schmidt-Wendt, in Beck'scher Bilanzkommentar³ § 255 Tz. 118).

Für das Steuerrecht ist dabei zu beachten, dass nur die in § 6 Z 10 EStG angeführten Investitionszuschüsse den – im Wege der AfA - endgültig steuerwirksam werdenden Betrag der Anschaffungskosten mindern. Diese Vorgehensweise ist aber nicht für andere Arten von Zuschüssen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zulässig (VwGH 9. 6.1986, 84/14/0128, 0129).

§ 6 Z 10 EStG nennt als Zuschüsse, die insoweit zur Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen, entsprechend gewidmete steuerfreie Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 1 Z 3, § 3 Abs. 1 Z 5 lit.d und lit.e, § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) sowie steuerfreie Arbeitgeberzuwendungen gem. § 3 Abs.1 Z 16 leg.cit. Die von der Bw. eingehobenen Mitgliedsbeiträge fallen unter keine dieser Steuerbefreiungen.

Der Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten einerseits und die Bildung einer Passivpost, die zur Neutralisierung der Abschreibung des Vermögensgegenstandes aufgelöst wird, andererseits, sind unterschiedliche Arten der bilanziellen Darstellung ein und desselben Vorganges. Es mag der einen oder der anderen Art der Darstellung aus Gründen der Bilanzklarheit und -wahrheit der Vorzug gegeben werden (Egger/ Samer, a.a.O., 173), auf die Höhe des durch das Rechnungswesen ermittelten Gewinnes des Unternehmens hat dies keinen Einfluss.

Nach der im Steuerrecht zu beachtenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise darf es für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage keinen Unterschied machen, ob der Steuerpflichtige in der Handelsbilanz die eine oder andere Art der Darstellung gewählt hat. Besteht im Hinblick auf die handelsrechtliche Möglichkeit der Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eine zwingende steuerliche Sondervorschrift, so muss diese auch auf die wirtschaftlich gleichartige handelsrechtliche Möglichkeit des Ausweises einer Passivpost Anwendung finden. Zuschüsse, die nach steuerlichen Vorschriften nicht die Anschaffungs-

oder Herstellungskosten mindern, dürfen daher auch nicht der gewinnwirksamen Erfassung im Wege der Bildung einer Passivpost entzogen werden.

Nun treffen die handelsrechtlichen Bilanzierungsbestimmungen die Bw. nicht, da sie lediglich nach Steuerrecht bilanziert.

Die erhaltenen Mietvorauszahlungen (zuvor in der Berufung als Investitionszuschüssen bezeichneten Beträge) sind daher jedenfalls einnahmenseitig zu erfassen. Die strittige Frage, ob eine Neutralisierung der Einnahmen durch Bildung einer Rückstellung für Boxenmiete zulässig ist, ist daher unabhängig von handelsrechtlichen Bestimmungen nur nach steuerlichen Kriterien zu prüfen.

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind nur dann zu bilden, wenn mit dem Entstehen einer Schuld auf Grund der bisherigen Erfahrungen ernsthaft, dh mit größter Wahrscheinlichkeit (VwGH 1.12.1967, 321/67; 15.3.1995, 92/13/0271, 27.3.1996, 93/15/0223), jedenfalls aber mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit zu rechnen ist (VwGH 20.2.1978, 2551/77; 9.12.1992); es reicht nicht aus, dass die Inanspruchnahme möglich ist (VwGH 30.9.1987, 86/13/0153; 18.1.1994, 90/14/0124 zur möglichen Rückzahlungspflicht eines Investitionszuschusses; VwGH 15.3.1995, 92/13/0271). Ist eine Verbindlichkeit bzw. das Risiko nur möglich, nicht aber wahrscheinlich, fehlt für den Ansatz einer Rückstellung die nötige Konkretisierung (VfGH 9.12.1997, G 403/97). Es müssen mehr Gründe für als gegen die künftige Inanspruchnahme sprechen, was nach objektiv erkennbaren Tatsachen zu beurteilen ist (BFH, BStBl 1985 II 44).

Bezogen auf den vorliegenden Fall ist festzustellen, dass die Bw. keine Unterlagen vorlegen konnte, aus denen auch nur in irgendeiner Weise eine konkrete Wahrscheinlichkeit einer Rückzahlungsverpflichtung aufgrund der Gefährdung der Umsetzung des Projektes Vinothek erkennbar war. Das die Rückzahlungsverpflichtung auslösende drohende Scheitern des Projektes wurde gar nicht behauptet.

Der Hinweis auf die vorgelegten Protokolle von Vereinssitzungen führt dabei ebenfalls nicht zu einer anderen Beurteilung, da aus keinem dieser Protokolle eine Rückzahlungsverpflichtung oder auch eine Gefährdung des Projektes und eine damit verbundene Rückzahlungsverpflichtung zum Stichtag 31.12.1995 ersichtlich ist. Der einzige in einem Protokoll des Jahres 2005 enthaltene Punkt betreffend Mitgliedsbeiträge ist der Hinweis, dass der Mitgliedsbeitrag von € 2.000.- in zwei Teilbeträgen (zum 15.10.2005 und 15.5.2006) zu entrichten ist und die Mitgliedsbeiträge ab 2007 – also offenbar nach planmäßiger Inbetriebnahme der Vinothek - neu geregelt werden würden.

Nimmt man als Rechtsgrund - wie von der Bw. vorgebracht - für die von den Mitgliedern geleisteten Beträge eine Mietvorauszahlung für die künftige Boxenmiete an, so wurden Vorauszahlungen auf ein Dauerschuldverhältnis geleistet.

Bei Leistungsbeziehungen in Form von Dauerschuldverhältnissen tritt die Gewinnrealisierung grundsätzlich laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung (pro rata temporis) ein, wobei bei solchen durch kontinuierliche Leistungserbringung gekennzeichneten Vertragsverhältnissen die Gewinne laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung realisiert werden und daher jedenfalls zum jeweiligen Bilanzstichtag auszuweisen sind (vgl. VwGH 18.1.1994, 90/14/0124).

Unabhängig davon sind jedoch auf diese Dauerschuldverhältnisse geleisteten Vorauszahlungen ertragswirksam zu erfassen.

Zur periodengerechten Verteilung des Gewinnes besteht im Bereich der Bilanzierung die Möglichkeit der aufwandswirksamen Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens, welcher jährlich in der entsprechenden Höhe ertragswirksam aufzulösen ist. Die Bildung einer Rückstellung aus diesem Grund ist ohne Hinzutreten besonderer Umstände nicht zulässig.

Um für erhaltene Vorauszahlungen eine Rückstellung bilden zu können, wären ebenfalls konkrete Gründe nachzuweisen gewesen, aufgrund derer mit einer Rückzahlung zum Zeitpunkt des Bilanzstichtages 31.12.1995 zu rechnen war.

Nach den Ausführungen der Bw. (die jedoch nicht in Form eines vorgelegten Schriftstückes nachvollziehbar gewesen wären) hätte eine Verpflichtung zur Rückzahlung dann bestanden, wenn das Projekt Vinothek gescheitert wäre. Aus den vorgelegten Unterlagen konnte keine erkennbare und konkrete Gefährdung des Projektes zum Bilanzstichtag 31.12.2005 abgeleitet werden, welche eine Rückzahlungsverpflichtung der erhaltenen Beträge ausgelöst hätte.

Da die Bw. ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt und nicht gem. § 5 EStG buchführungspflichtig ist, unterliegt ihr Jahresabschluss nicht dem handelsrechtlichen Niederstwertprinzip weshalb keine Verpflichtung zur Bildung von passiven Rechnungsabgrenzungen besteht.

Die im geänderten Jahresabschluss, vorgelegt mit dem Schriftsatz vom 28.11.2007, ausgewiesene nicht zulässige Rückstellung für rückzahlbare Boxenmiete kann daher auch nicht im Wege einer Bilanzberichtigung in eine grundsätzlich zulässige passive Rechnungsabgrenzung umgedeutet werden.

Ein derartig geänderter Ausweis stellt im Bereich der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG eine Bilanzänderung dar.

Eine Bilanzänderung kann gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 der Steuerpflichtige mit Zustimmung des Finanzamtes vornehmen. Ein Antrag auf Bilanzänderung war seitens der Bw. bis zur mündlichen Verhandlung nicht gestellt worden.

Nach Belehrung durch den Vorsitzenden beantragte der Vertreter der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung die folgende Bilanzänderung:

Die in der Bilanz und in der geänderten Bilanz –eingereicht am 28.11.2007- als Rückstellung ausgewiesenen Beträge wären nunmehr in gleicher Höhe als passive Rechnungsabgrenzung anzusetzen und über die Laufzeit des Mietvertrages, somit über 15 Jahre verteilt, ertragswirksam aufzulösen. Das Finanzamt stimmte dieser Bilanzänderung zu.

Am 22.4.2008 wurde die mit Zustimmung des Finanzamts entsprechend abgeänderte Bilanz eingereicht und statt der Rückstellung eine passive Rechnungsabgrenzung in selber Höhe von € 26.400,00 gebildet.

Da der Einstellung des passiven Rechnungsabgrenzungsposten die gleiche ertragsmindernde Wirkung zukommt wie einer Rückstellungsbildung, war der Berufung im Ergebnis stattzugeben.

Wien, am 29. April 2008