jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2002/11/26 99/15/0075

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.11.2002

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §4 Abs2;
EStG 1988 §9;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der S GmbH in A, vertreten durch Dr. Bernt Elsner, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Ebendorferstraße 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 23. Februar 1999, Zl. RV 42/1- 10/98, betreffend u.a. Körperschaftsteuer 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH ermittelt den Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 zum Bilanzstichtag 30. Juni.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der (am 8. Mai 1995 begonnenen) Buch- und Betriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin wurde unter Tz 21 unter dem Titel Rückstellung für drohende Verluste in den Wirtschaftsjahren 1993 und 1994 festgehalten, die Beschwerdeführerin habe am 16. März 1993 eine Langzeitvereinbarung mit einer AG über die Lieferung von Lagerleisten zu einem Fixpreis abgeschlossen. Das Liefervolumen betrage laut Vertrag jährlich 500.000 Stück über einen Zeitraum von fünf Jahren; Lieferbeginn sei Juni 1994. Im Zuge einer Nachkalkulation habe die Beschwerdeführerin im Juli 1995 festgestellt, dass die tatsächlichen Herstellungskosten dieser Lagerleisten um S 5,25 bis S 12,25/Stück höher seien als der beim Vertragsabschluss festgesetzte Preis.

Die Beschwerdeführerin habe am 13. Dezember 1995 eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung für 1993 vorgelegt und nach der Überleitung zur berichtigten Handelsbilanz eine Dotierung für drohende "Verluste Lagerleiste" von S 27,562.500,-- eingestellt.

Am 10. Jänner 1996 habe die Beschwerdeführerin eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung für 1994 vorgelegt und in der Überleitung zur berichtigten Handelsbilanz diese Rückstellung für drohende Verluste Lagerleiste aufgelöst.

Die Beschwerdeführerin führte im Schreiben vom 24. Juni 1997, welches als Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1991 bis 1993, Bescheide über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1991 bis 1993 und Bescheide über die Gewerbesteuer 1994 sowie als Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die zweite Instanz u.a. hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 1994 gewertet wurde, zu dem den alleinigen Gegenstand des Beschwerdeverfahrens bildenden Problemkreis Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften wie folgt aus. Der vom Prüfer festgestellte Sachverhalt sei unstrittig. In dem erwähnten Langzeitvertrag sei ein Stückpreis der Lagerleiste von S 68,12 vereinbart worden; der Stückpreis sei während der Laufzeit unveränderlich gewesen, lediglich Metallpreisveränderungen hätten Berücksichtigung finden können. Eine genaue Nachkalkulation der Lagerleiste im Jahre 1995 habe ergeben, dass der Verkaufspreis nicht die gesamten Herstellungskosten decke. Es habe sich eine Deckungslücke von S 12,25 pro Stück ergeben. Zu einem ähnlichen Ergebnis sei auch eine vor Vertragsabschluss erstellte Vorkalkulation gekommen, welche jedoch nicht berücksichtigt worden sei. Bei Erstellung der Bilanz zum 30. Juni 1993 sei zunächst die Bildung einer diesen Sachverhalt berücksichtigenden Rückstellung wegen drohender Verluste aus einem schwebenden Geschäft unterblieben. Erst nach Wechsel der Geschäftsführung sei die bilanzielle Relevanz dieses Vorganges erkannt und eine entsprechende Rückstellung im Wege einer Bilanzberichtigung zum 30. Juni 1993 gebildet worden. Die Berichtigung einer festgestellten Bilanz sei nach allgemeiner Meinung sogar zwingend geboten, wenn sich ohne die Berichtigung ein den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechendes Bild der Vermögens- und Ertragslage ergeben würde. Im vorliegenden Fall sei bei der unterbliebenen Berücksichtigung einer Rückstellung in Höhe von mehr als S 27 Mio., die dazu führe, dass sich statt eines Gewinnes von S 7 Mio. ein Verlust von S 20 Mio. ergebe, zweifelsfrei von einem nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild der Vermögens- und Ertragslage auszugehen. Es sei daher im Wege der Bilanzberichtigung in der Bilanz zum 30. Juni 1993 eine Rückstellung in genannter Höhe zu berücksichtigen gewesen.

Die Beschwerdeführerin habe per 30. Juni 1994 unter zulässiger Durchbrechung des Grundsatzes der Bewertungstätigkeit die Berechnung der Rückstellung unter Teilkostengesichtspunkten vorgenommen. Die Gründe für diese Vorgangsweise seien in der dramatischen Verschlechterung der Konjunktur- und Auftragslage zwischen dem 30. Juni 1993 und dem 30. Juni 1994 sowie in der katastrophalen Verschlechterung der Bilanzrelation zu letzterem Bilanzstichtag gelegen. Ohne diese Bewertungsänderung hätte die Beschwerdeführerin eine Überschuldung mit den daran geknüpften konkursrechtlichen Folgen ausweisen müssen.

Im Schreiben vom 4. Februar 1998 an das Finanzamt gab die Beschwerdeführerin die aus der Verkaufsstatistik zu ersehende gelieferte Stückzahl bekannt und stellte die Berechnung der Rückstellung ausgehend von dieser Stückzahl und einem Verlust von S 12,25 pro Stück dar. Dem Schreiben wurde eine Berechnung des Verlustes von S 12,25 beigelegt. Der Berechnung liegt die Lohnbasis 1995 zu Grunde.

In der Berufungsvorentscheidung vom 23. Februar 1998 führte das Finanzamt dazu aus, das Vorliegen eines erstmals so spät behaupteten Verlustes erscheine unglaubwürdig. Die mit Schriftsatz vom 4. Februar 1998 vorgelegte Kalkulation vermöge die behauptete Deckungslücke nicht zu belegen, vor allem ergebe sich aber nicht die Notwendigkeit einer Berichtigung der Bilanz per 30. Juni 1993. Die vorgelegte Kalkulation sei nämlich erst am 25. Dezember 1995 erstellt worden, dies auf einer Lohnbasis 1995 und weise den Differenzbetrag von S 12,25 auf, aber als Gegenüberstellung zweier Herstellungskostenbeträge, deren höchster noch weit unter dem Verkaufspreis von S 68,12 liege.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 21. Mai 1998 führte die Beschwerdeführerin dazu aus, es liege im Wesen einer Nachkalkulation, dass sie ex post angestellt werde. Bei einer methodenreinen Beurteilung hätte für die einzelnen Jahre die jeweils gültige Lohnbasis verwendet werden müssen. Da das Jahr 1995 aber gerade das dritte von fünf Jahren darstelle, hätte sich somit in zwei Jahren eine verminderte, in den anderen beiden Jahren dagegen eine erhöhte Lohnbasis ergeben. Aus Praktikabilitätsgründen sollte deshalb auf die Verwendung einer unterschiedlichen Basis verzichtet werden. Zum Hinweis, die Nachkalkulation weise den Differenzbetrag von S 12,25 als Gegenüberstellung zweier Herstellungskostenbeträge auf, deren höchster noch weit unter dem Verkaufspreis von S 68,12 liege, sei auszuführen, dass im Verkaufspreis von S 68,12 das benötigte Rohmaterial Aluminium enthalten sei. Die kalkulierten Herstellungskosten von S 51,71 enthielten dem gegenüber keinen Metallanteil. Diese Herstellungskosten seien mit dem Verkaufspreis ohne Aluminium, also mit S 39,46, zu

vergleichen.

Die belangte Behörde forderte mit Schreiben vom 6. Oktober 1998 die Beschwerdeführerin auf, die tatsächlich erlittenen Verluste in den einzelnen Berufungsjahren aus der Produktion der Lagerleiste darzustellen. Die Verluste seien so detailliert darzustellen, dass sie aus den Kostenrechnungsunterlagen und den Erlös- und Aufwandskonten nachgeprüft werden könnten.

Im Schreiben vom 6. November 1998 führte die Beschwerdeführerin dazu aus, sie habe mit Schreiben vom 4. Februar 1998 die ausgelieferten Stückzahlen der Lagerleiste nachgewiesen. Es werde diesem Schreiben beispielhaft eine Umsatzstatistik für 1994/1995 beigelegt. In einer weiteren Tabelle habe sie die entstandenen Verluste pro Jahr errechnet. Die Kalkulation, die der Rückstellungsbildung zu Grunde gelegen sei, werde noch einmal aufbereitet. Die Kalkulation zu Teilkosten scheide die Fixkosten aus. Daraus ergebe sich eine Überdeckung von S 6,70 pro Teil.

Die belangte Behörde verneinte im angefochtenen Bescheid die Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus dem Vertrag über die Lieferung von Lagerleisten. Sie führte dazu aus wie folgt.

Sollte die Meinung der Beschwerdeführerin zutreffen, sie könne die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften wahlweise unter Voll- oder Teilkostengesichtspunkten vornehmen, so wäre das Schicksal des Rechtsmittels schon entschieden, denn in diesem Fall hätte die Einstellung einer derartigen Rückstellung keine Bilanzberichtigung, sondern eine Bilanzänderung zur Folge. Bilanzänderungen bedürfen gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 - abgesehen von der Voraussetzung, dass sie wirtschaftlich gegründet sein müssen - der Zustimmung des Finanzamtes; eine derartige Zustimmung liege nicht vor.

Wenn zum Bilanzstichtag 30. Juni 1994 nach einer auf Teilkosten- und Lohnbasis 1995 erstellten Kalkulation kein Rückstellungsbedarf gegeben sei, so müsse dies bei niedrigerem Lohnniveau 1993 erst Recht auch für den Rechnungsanschluss des Wirtschaftsjahres 1992/93 gelten.

Die Auffassung der Beschwerdeführerin werde indes von maßgeblichen Kommentatoren des Steuerrechtes nicht geteilt. Quantschnigg/Schuch (EStG 1988, Tz 43 zu § 5) hielten für die Bewertung der Leistungsverpflichtung aus schwebenden Geschäften nur die Vollkosten für zulässig. In diesem Sinne spreche sich auch Doralt (EStG 1988, 3. Auflage, Tz 40 zu § 9) aus. Für den Bereich des Handelsrechtes gehe Straube (HGB, II, Seite 226) ebenfalls von den "buchmäßigen Selbstkosten ohne kalkulatorische Positionen und Gewinnzuschlag" aus.

Der Beschwerdeführerin sei insofern zuzustimmen, als eine unrichtige Bilanz ohne Rücksicht auf die Ursache der Unrichtigkeit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung entsprechend revidiert werden müsse. Für die Beschwerdeführerin sei daraus aber dennoch nichts gewonnen, weil es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, dass sie den Liefervertrag in Erwartung von Verlusten geschlossen habe und bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 1992/1993 bzw. bis zur Erstellung der Bilanz für dieses Wirtschaftsjahr aus dem Geschäft tatsächlich Verluste in auffallender bzw. einer die begehrte Rückstellung rechtfertigenden Höhe entstanden seien. Es seien keine Gründe vorgetragen worden, warum die Beschwerdeführerin im Bewusstsein des Verlustgeschäftes von der Bilanzierung einer Rückstellung für drohende Verluste Abstand genommen habe. Könne die Beschwerdeführerin den Grund für die behauptete atypische Gestion, die sich noch dazu auf ein einziges Geschäft beschränke, nicht einmal nennen, geschweige denn glaubhaft machen oder gar beweisen, so müsse - der Lebenserfahrung folgend - weiterhin davon ausgegangen werden, dass bei Erstellung der Bilanz zum 30. Juni 1993 die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung nicht verletzt worden seien. Treffe dies zu, dann sei die Bilanz auch dann noch richtig, wenn sich im Nachhinein - hier bei der Nachkalkulation Ende September 1995 - herausstelle, dass sie objektiv unrichtig sei. Umstände, die der Steuerpflichtige am Bilanzstichtag (bis zur Bilanzerstellung) nicht habe erkennen können, machten die Bilanz zwar objektiv unrichtig, doch entspreche sie den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung und sei im Sinne des Bilanzrechtes richtig.

Die vorgelegte Kalkulation liefere keinen Beweis über die tatsächlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag, zumal sie mehr als zwei Jahre später und auf Basis des zu dieser späteren Zeit bestehenden Preisniveaus erstellt worden sei. Schon diese unzutreffenden Kalkulationsgrundlagen machten einen Rückschluss auf die dem Liefervertrag zu Grunde gelegte Plankalkulation - sie sei der Abgabenbehörde allerdings nicht unterbreitet worden - unmöglich. Außerdem lasse die Nachkalkulation nicht erkennen, wie sich die herangezogenen Werte im Einzelnen zusammensetzten.

Die Beschwerdeführerin habe in ihrem zum Vorhalt ergangenen Antwortschreiben die ausgewiesenen Verluste vom

kalkulierten Verlust pro Werkstück und den gelieferten Stückzahlen abgeleitet, nicht aber vom Betriebsabrechnungsbogen bzw. von Kostenträgerrechnungen oder sonstigen Kostenrechnungsunterlagen. Mit ihrer Zurückhaltung in der Offenlegung der gegenstandsbezogenen Betriebsunterlagen und Wertbasen der Kalkulation - die darauf abzielende Frage sei gänzlich unbeantwortet geblieben - habe sie schließlich auch eine Grundlagenprüfung und allenfalls eine ihrem Anliegen zuträglichere Sachverhaltskenntnis vereitelt.

Weiters dürfe nicht übersehen werden, dass der Jahresabschluss zum 30. Juni 1993 von der Wirtschaftsprüferin und Vertreterin der Beschwerdeführerin geprüft worden sei. Nach dem abschließenden Ergebnis dieser Prüfung wären keine Einwendungen zu erheben gewesen. Um den Anschein nachträglicher Gewinnverlagerungen zum Zwecke der Steuerschonung zu vermeiden, hätte es überzeugender Ursachenerklärungen bedurft, vor allem aber einer in die Tiefe gehenden Entschleierung stichtagsbezogener Fakten.

Auch seien dem Vertragswerk Gründe zu entnehmen, die gegen eine gesetzliche Verpflichtung zur Bildung einer Rücklage für drohende Verluste sprächen. Der Beschwerdeführerin werde (im Vertragspunkt 4.) die Möglichkeit eingeräumt, bei gravierenden Veränderungen der Vertragsprämissen mit der Autraggeberin in erneute Verhandlungen mit dem Ziel einer einvernehmlichen Regelung zu treten. Die Auftraggeberin habe sich einseitig bereit erklärt, mit der Beschwerdeführerin eine Liefervereinbarung über die Laufzeit der genannten Lagerleisten über einen Zeitraum von fünf Jahren zu treffen. Eine Verpflichtung der Beschwerdeführerin zur Einhaltung des Liefervertrages sei dem Schriftsatz nicht zu entnehmen.

Die Verhandlungsbereitschaft des Auftraggebers bei gravierenden Veränderungen der Vertragsprämissen und die Ausstiegsmöglichkeit der Beschwerdeführerin aus dem Vertrag seien jedenfalls gewichtige Gründe, die gegen die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sprechen würden. Ohne vertraglichen Zwang erlittene Verluste aus Lieferverträgen hätten ihre Verursachung in dem Jahr, in dem sie erwachsen, weil sie ihren Grund in einer permanenten Bereitschaft zur nichtpreisgerechten Leistungserbringung fänden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin macht zusammengefasst geltend, sie habe im Jahre 1993 bei der Erstellung der Bilanz zum 30. Juni 1993 ihre Herstellungskosten zulässigerweise zu Vollkosten kalkuliert. Dabei sei offensichtlich ein maßgeblicher Kalkulationsirrtum bzw. Rechenfehler unterlaufen. Dies bedeute, dass sie die drohenden Verluste hätte erkennen und dem entsprechend eine Rückstellung bilden müssen. Da dies nicht geschehen sei, sei die Bilanz unrichtig. Die belangte Behörde hätte die Bildung einer Drohverlustrückstellung auf Basis einer Vollkostenkalkulation im Jahr 1993 nicht nur zulassen, sondern sogar als geboten erachten und eine entsprechende Bilanzberichtigung von Amts wegen vornehmen müssen.

Gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer 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. Ein Bilanzansatz, der unter Verwertung der bis zur Bilanzerstellung gewonnenen Erkenntnisse mit entsprechender Sorgfalt gebildet wurde, ist solange als den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzusehen, als nichts Gegenteiliges hervorkommt. Ein solcher Ansatz hat gewissermaßen die Vermutung ordnungsgemäßer Bilanzierung für sich. Wenn sich aber nachträglich dennoch herausstellt, dass der Bilanzansatz nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages objektiv unrichtig ist, und dem Steuerpflichtigen die Umstände bei Bilanzerstellung bekannt waren, ist die Bilanz zwingend zu berichtigen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. November 1985, 85/14/0076). Bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 besteht die Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen.

Übersteigt am Bilanzstichtag der Wert der Leistungsverpflichtung aus einem Vertragsverhältnis den Wert der Gegenleistung, droht also aus dem Geschäft ein Verlust, so kann dieser im Weg einer Rückstellung jener Periode zugewiesen werden, in welcher sich die Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung einstellt. Für die Beurteilung, ob eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der Bilanz anzusetzen ist, sind jene Verhältnisse maßgebend, die am Bilanzstichtag bestanden haben. Zu berücksichtigen sind auch Tatsachen, die objektiv bereits am Bilanzstichtag bestanden haben, dem Steuerpflichtigen jedoch erst zwischen dem Bilanzstichtag und der Bilanzerstellung bekannt geworden sind. Tatsachen, die erst nach dem Bilanzstichtag bekannt

geworden sind, können nur dann berücksichtigt werden, wenn sie am Bilanzstichtag schon bestanden haben. Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden waren, bleibt bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz (vgl. Hofstätter/Reichl, Kommentar III, § 9 EStG, Tz 105 ff, und die hg. Erkenntnisse vom 26. November 1985, 85/14/0076, und vom 9. Dezember 1992, 89/13/0048).

Die Beschwerdeführerin hat daher den nach den Verhältnissen zum 30. Juni 1993 bestehenden Verpflichtungsüberhang nicht nur zu behaupten, sondern auch nachzuweisen. Die belangte Behörde hat einen solchen Nachweis als nicht erbracht angesehen. Diese Überlegungen der belangten Behörde sind solche der Beweiswürdigung. Hinsichtlich dieser steht dem Verwaltungsgerichtshof eine Schlüssigkeitsprüfung zu. Diese führt zu keinen Bedenken, die zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides berechtigten. Die Beschwerdeführerin sieht sich auch noch im Beschwerdeverfahren außer Stande, die im Jahre 1993 - bis zur Bilanzerstellung - vorgenommene Kalkulation darzutun. Sind Unterlagen dazu nicht oder nicht mehr vorhanden, so geht das zu ihren Lasten. Die Beschwerdeführerin vermag aber in der Beschwerde auch keinerlei Umstände darzustellen, die für die damalige Kalkulation von Bedeutung gewesen wären. Sie vermag daher nicht darzutun, auf welcher Basis die belangte Behörde die Kalkulation aus dem Jahre 1993, allenfalls unter Zuziehung eines Sachverständigen, nachvollziehen hätte können. Die Beschwerdeführerin hat jeweils nur auf Grund der Nachkalkulation Rückschlüsse auf die Kalkulation des Jahres 1993 vorgenommen. Diese Nachkalkulation geht aber von den Parametern im Zeitpunkt der Nachkalkulation aus, und nicht von denen des Jahres 1993. Wenn daher die belangte Behörde davon ausgegangen ist, dass nicht nachgewiesen wurde, dass auf Grund des Vertrages vom März 1993 der Beschwerdeführerin Verluste drohten, kann dies nicht als unschlüssig erkannt werden. Ausgehend davon hat sie dann aber zutreffend der Beschwerdeführerin schon deshalb das Recht abgesprochen, Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in Form einer Berichtigung der Bilanz des Wirtschaftsjahres 1992/1993 zu bilden.

Bei dieser Sachlage kann dahingestellt bleiben, ob es für die steuerliche Drohverlustrückstellung nur auf die variablen Kosten (so Hofstätter/Reichel, § 9 EStG 1988 Tz 145) oder auf die Vollkosten - wie die belangte Behörde unter Hinweis auf andere Literaturstellen annehmen scheint - ankommt.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen lassen, dass eine mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Beschwerdesache nicht erwarten lässt.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 26. November 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1999150075.X00

Im RIS seit

24.03.2003

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at