

# TE Vwgh Erkenntnis 1996/3/27 93/15/0223

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 27.03.1996

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §4;

VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Steiner, Dr. Mizner und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Traudtner, über die Beschwerde des S in L, vertreten durch Dr. W, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 29. September 1993, Zl. B 103-3/92, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1986 und 1987, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 12.920,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Kostenmehrbegehr wird abgewiesen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb in den Streitjahren in G als Einzelunternehmer ein Spaltleder- und ein Kunststoffwerk. Weiters war er an der am Standort des Spaltlederwerkes tätigen S GesmbH & Co KG (in der Folge: KG) sowie an der S OHG als Gesellschafter beteiligt. Die KG erzeugt seit dem Wirtschaftsjahr 1982/83 Polsterleder für die Möbelindustrie. Die bei der Lederproduktion anfallenden Spaltprodukte werden seit dem Jahr 1985 in dem vom Beschwerdeführer als Einzelunternehmen geführten Spaltlederwerk verarbeitet. Unternehmensgegenstand des Kunststoffwerkes ist der Handel mit Kunststoffprodukten. Der Beschwerdeführer ist darüber hinaus Gesellschaftergesäftsführer der S GesmbH und der Stabilkunststoffensterwerk GesmbH. Die Aufnahme des Betriebes eines Holzfensterwerkes und der Polymererzeugung durch den Beschwerdeführer erfolgte erst nach dem Streitzeitraum.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde der Berufung des Beschwerdeführers in den vor dem Verwaltungsgerichtshof noch strittigen Punkten der Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre nicht stattgegeben. Zum einen wurde eine für die Streitjahre gebildete Rückstellung für einen "Schadensfall"

(Erfolgserhöhung für das Jahr 1986: S 2 Mio), zum anderen eine rückwirkende Pachtvertragsänderung (Erfolgserhöhung für das Jahr 1987: S 3 Mio) nicht anerkannt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machende Beschwerde.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1) Zur Nichtanerkennung einer Rückstellung für einen "Schadensfall":

Anläßlich einer die Streitjahre betreffenden Prüfung stellte der PRÜFER zu dem in Rede stehenden Punkt folgendes fest:

"Unter den Rückstellungen war eine Rückstellung "Provisionen B" enthalten, welche jedoch als solche nicht begründet werden konnte. Die statt dessen vorgebrachte Begründung, daß es sich um eine Rückstellung für einen Schadensfall an die Fa. E bzw. B in Holland handelt, reichte nach Ansicht der Finanzverwaltung gleichfalls nicht aus, eine Rückstellung in der beantragten Höhe in den Bilanzen zum 31.12.1986 und 1987 auszuweisen. Die zur Begründung vorgelegten Korrespondenzen der Fa. E waren ausschließlich an die Firma S Ges.m.b.H. & Co KG gerichtet. Die Korrespondenzen enthielten darüberhinaus keine Beweismittel über ursächliche Zusammenhänge eines Schadens mit den eher geringfügigen Lieferungen durch das Spaltlederwerk. Die Bilanzposition Rückstellungen war daher zum 31.12.1986 (= Gewinnerhöhung 1986) und 31.12.1987 um S 2.000.000,-- zu verringern (Niederschrift, Punkt 1.5.)."

Im BERUFUNGSVERFAHREN brachte der Beschwerdeführer dagegen im wesentlichen vor, er habe der im "Eigentum" des Herrn B stehenden Firma "E" (im folgenden: Handelsgesellschaft) im Jahr 1985 eine größere Menge Leder für die Bürosessel- bzw. Stahlrohrsesselherstellung geliefert. Auf Grund mangelnder Reißfestigkeit der gelieferten Spaltleder seien der Abgabenbehörde gegenüber bereits offengelegte Schäden entstanden, woraus Schadenersatzforderungen des Abnehmers der Handelsgesellschaft gegen diese und Regreßforderungen der Handelsgesellschaft gegen den Beschwerdeführer in Höhe von S 1,2 Mio bzw. S 1,4 Mio erwachsen seien. Bei Bekanntwerden des "Schadensfalles" habe der Beschwerdeführer - allerdings unter irrtümlicher Bezeichnung als Provision - eine entsprechende Rückstellung von S 2 Mio gebildet.

Zum Nachweis bzw. zur Glaubhaftmachung des Schadens legte der Beschwerdeführer zahlreiche an die Lederfabrik gerichtete Schreiben der Handelsgesellschaft in Ablichtung vor.

Dem Argument des Prüfers, die Rückstellung sei nicht anzuerkennen, weil die Regreßforderung wesentlich höher sei als der dem Spaltlederwerk zuzurechnende (Direkt-)Umsatz, begegnete der Beschwerdeführer im weiteren Verlauf des Berufungsverfahrens sinngemäß mit dem Argument, bei Betrachtung der Höhe der Spaltlederlieferungen an die Handelsgesellschaft dürften nicht nur die Direktlieferungen des Spaltlederwerkes, sondern müßten auch die Spaltlederlieferungen der die Lederfabrik betreibenden KG berücksichtigt werden, weil diese die fehlerhaften Produkte nur vom Einzelunternehmen des Beschwerdeführers bezogen habe und die Produkthaftung daher auf den Beschwerdeführer durchschlage. Rechtlich und technisch sei klar, daß der Beschwerdeführer im Rahmen seines Spaltlederwerkes für "Produktmängel" zu haften habe. Hinsichtlich der "Höhe des geltendgemachten Schadens" wies der Beschwerdeführer darauf hin, daß nicht allein "der Schaden aus dem Verkauf der Spaltleder" zu ersetzen sei, sondern auch "die Fehlproduktion, wie auch die Schädigung des verarbeitenden Unternehmens vom Lieferanten zur Abdeckung zu gelangen" habe. "Der ursächliche Zusammenhang zwischen dem tatsächlichen Schaden aus der Lieferung des Spaltlederwerkes und den entstandenen Schadenersatzansprüchen" sei durch Vorlage sowohl des betreffenden Schriftverkehrs als auch durch Fotos von beschädigten bzw. schadhaften Spaltlederprodukten dargetan worden. Schreiben an die KG, in denen "Regreßansprüche" geltendgemacht worden seien, seien stets an das vom Beschwerdeführer als Einzelunternehmen geführte Spaltlederwerk weitergeleitet worden. Ein Schriftverkehr zwischen der KG und dem Spaltlederwerk sei hiezu nicht geführt worden, weil das Spaltleder nur in letzterem erzeugt worden sei und "der Produzent für auftretende Mängel hafte".

Aus einem ebenfalls an die "Lederfabrik" gerichteten Schreiben der Handelsgesellschaft vom 19. März 1991 geht weiters hervor, daß diese eine Schadenersatzforderung ihres US-amerikanischen Abnehmers in Höhe von US-Dollar 110.600 akzeptiert und den Vergleichsvorschlag des Beschwerdeführers auf Zahlung eines Regreßbetrages von S

2.000.000,-- in Waren angenommen hat. Offen blieb noch, ob die Ersatzlieferungen in Spalt- oder Möbelleder erfolgen werden.

Im ANGEFOCHTENEN BESCHEID erachtete die belangte Behörde die Rückstellungsbildung für steuerliche Zwecke als unzulässig. Sie übernahm den Standpunkt des Prüfers, bei Prüfung der Zulässigkeit der Rückstellungsbildung seien nur die vom Spaltlederwerk des Beschwerdeführers an die Handelsgesellschaft ausgeführten Lieferungen (bei Einbeziehung der von der Handelsgesellschaft vermittelten Umsätze im Wert von S 2.979.456,-- im Jahr 1985 und von S 6.082.604,-- im Jahr 1986), nicht aber - auch wenn dem Vorlieferungen des Spaltlederwerkes an die KG zugrundeliegende Lieferungen der KG an die Handelsgesellschaft (im Wert von S 5.965.313,-- im Jahr 1985) zu berücksichtigen. Die Abgabenbehörde sei zwar in einem äußerst langwierigen Ermittlungsverfahren nachweislich intensiv bemüht gewesen, "Licht ins Dunkel" des Sachverhaltes zu bringen, dies jedoch ohne Erfolg. Der Beschwerdeführer sei trotz der bei Auslandsbeziehungen erhöhten Mitwirkungsverpflichtung bei der Sachverhaltsaufklärung nicht in der Lage gewesen, den behaupteten Garantiefall durch Offenlegung der konkreten Betriebsvorgänge, auf welche er die Rückstellungsbildung stütze (Bekanntgabe der Daten der Ausgangsrechnungen, Vorlage der entsprechenden Lieferscheine, Konten usgl.), in ein nachvollziehbares Umfeld zu stellen und den behaupteten ursächlichen Zusammenhang zwischen dem angeblichen Schaden einerseits und den eigenen geringfügigen Lieferungen an die Handelsgesellschaft bzw. den eigenen Lieferungen an die KG andererseits nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Im übrigen sei der offengelegte Reklamations-Schriftverkehr niemals an den Beschwerdeführer, sondern ausnahmslos immer nur an die KG gerichtet und auch ausschließlich von dieser beantwortet worden. Auch sei niemals durch Unterlagen nachgewiesen worden, daß die KG gegenüber dem Beschwerdeführer einen Regressanspruch erhoben habe. Der vom Beschwerdeführer beigebrachte Vergleich sei auch im Hinblick darauf, daß darin ausdrücklich offengelassen worden sei, ob die Ersatzlieferungen in Spalt- oder Möbelleder geschehen sollen, unverständlich und schon allein aus rein zeitlichen Gründen irrelevant. Mangels zweifelsfreier Darlegung des Schadensgegenstandes, des Verursachers, der Höhe der Schadenssumme bzw. sonstiger Grundlagen für den Schadenersatzanspruch könne daher die Rückstellungsbildung steuerlich nicht anerkannt werden.

Die BESCHWERDE bringt zu diesem Punkt im wesentlichen vor, daß der im Abgabenverfahren festgestellte Sachverhalt ergeben habe, daß

- "1) umfangreiche Lieferungen des Beschwerdeführers direkt oder indirekt an die E erfolgten,
- 2) begründete Reklamationen betreffende Spaltlederlieferungen vorlagen, und
- 3) als Abschluß dieser Mängelrügen ein vom Beschwerdeführer angebotener Vergleich an Schadenersatz angenommen wurde."

Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung müssen - von hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen - für künftige Ausgaben, die wirtschaftlich mit einem abgelaufenen Wirtschaftsjahr in einem ursächlichen Zusammenhang stehen, Rückstellungen in Form eines für die Bilanz des betreffenden Jahres einzusetzenden Passivums gebildet werden. Bei der Bildung einer Rückstellung handelt es sich also um ein Gewinnkorrektivum, das allerdings steuerrechtlich nur in der Höhe anerkannt wird, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird. Voraussetzung für die Einsetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung in eine Bilanz ist also stets, daß ein wirtschaftlich die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht, also mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit voraussehbar ist, oder daß der Aufwand schon sicher oder nur der Höhe nach unbestimmt ist. Da die Bildung der Rückstellung in der Bilanz dazu dient, den Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres richtig auszuweisen, setzt sie zwar nicht das Bestehen einer rechtsverbindlichen Verpflichtung am Bilanzstichtag, wohl aber die Wahrscheinlichkeit voraus, daß eine wirtschaftlich das abgelaufene Jahr betreffende Schuld entstehen wird, wogegen die bloß entfernte Möglichkeit einer Inanspruchnahme oder eines Verlustes für die Bildung der Rückstellung nicht genügt (siehe hiezu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 21. Juni 1994, Zi. 91/14/0165, mwN).

Im vorliegenden Fall verneint die belangte Behörde die steuerrechtliche Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung wegen im Hinblick auf mangelhafte Spaltledererzeugnisse drohender Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen schon dem Grunde nach hauptsächlich mit dem Argument, die Reklamationen hätten die KG und nicht das vom Beschwerdeführer als Einzelunternehmer geführte Spaltlederwerk betroffen und es sei auch unklar, ob die mangelhaften Produkte aus dem Spaltlederwerk stammten.

Diese Argumentation nimmt auf das aktenkundige Vorbringen des Beschwerdeführers im Abgabenverfahren nicht gehörig Bedacht und entbehrt insgesamt der Schlüssigkeit. Die belangte Behörde übersieht, daß der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren unwiderlegt dargestellt hat, daß die von der KG an die Handelsgesellschaft gelieferten SPALTlederprodukte nur aus der Produktion des vom Beschwerdeführer als Einzelunternehmer betriebenen Spaltlederwerkes stammen, und verkennt, daß diesem Werk allenfalls eine (mittelbare) Inanspruchnahme ungeachtet dessen drohte, daß die Handelsgesellschaft nur gegenüber der KG reklamierte. Der Beschwerdeführer hat auch vorgebracht, er habe die mit der Handelsgesellschaft mittlerweile vereinbarte Vergleichssumme in seinem Spaltlederwerk getragen. Davon ausgehend wäre es Aufgabe der belangten Behörde gewesen unter Einbindung der Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers im einzelnen zu ermitteln, ob und auf welcher Rechtsgrundlage dem Beschwerdeführer bezogen auf den Zeitraum, für den er die Rückstellung gebildet hat, ernsthaft eine erfolgreiche Inanspruchnahme aus den von ihm getätigten mangelhaften Lieferungen drohte und warum er die mit Vergleich vereinbarte Summe getragen hat.

Auf Grund des Gesagten hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit einem wesentlichen Verfahrensmangel belastet.

## 2) Zur Nichtanerkennung einer Pachtvertragsänderung:

Hiezu stellte der PRÜFER anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung folgendes fest:

"Wirtschaftliche Betrachtung der Pachtvertragsänderung:

Auf Grund eines Pachtvertrages vom 1.10.1979 gültig zwischen den Betrieben S Ges.m.b.H. & Co KG, Kunststoffwerk und X Kunststofffensterwerk Ges.m.b.H., wurde die Verpachtung des Kunststofferzeugungsbetriebes mit sämtlichen Räumlichkeiten, Grundstücksflächen und vorhandenen maschinellen Einrichtungen an die X Kunststofffensterwerk Ges.m.b.H. vereinbart. Als Mindestpacht wurde jener Betrag vereinbart, der der Abschreibung der zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter entspricht. Diese Vereinbarung wurde in den Jahren 1985 und 1986 auch beachtet. Es wurde bei der Berechnung der Pacht in den Jahren 1985 und 1986 außer der normalen Abschreibung, welche auf die verpachteten Wirtschaftsgüter entfiel, auch noch eine kalkulatorische Abschreibung für jene Wirtschaftsgüter angesetzt, welche bereits abgeschrieben waren, weiterhin jedoch vom Bestandnehmer genutzt werden konnten.

Mit Ergänzung vom 15.12.1987 wurden rückwirkend auf das gesamte Jahr 1987 vereinbart, den Pachtschilling mit S 2,400.000,-- festzusetzen (davon S 2,200.000,-- für bewegliche Wirtschaftsgüter). Diese Abänderung des Vertrages zwischen dem Abgabepflichtigen und einer Ges.m.b.H., an der dieser zu 95 % beteiligt ist, kann jedoch nur dann als wirtschaftlich ernstgemeint angesehen werden, wenn sie auch im Fremdvergleich getroffen worden wäre. Eine derartige Reduzierung der Pacht kommt jedoch bei fremden Vertragspartnern nicht in Betracht. Die AfA der genutzten beweglichen Wirtschaftsgüter beträgt 1987 über S 6 Millionen zuzüglich der AfA jener Wirtschaftsgüter (Tz.21-24), welche bisher als Aufwand des Spaltlederwerkes behandelt wurden, somit rund 7,9 Mill. Schilling. Wenn als Begründung die Überalterung der Maschinen sowie hohe Reparaturkosten angeführt werden, mag dieses Argument dazu ausreichen, von der Verrechnung von kalkulatorischen Abschreibungen abzusehen. Es muß jedoch betrachtet (richtig wohl: beachtet) werden, daß 1986 und 1987 ein nicht unbedeutendes Ausmaß von neu angeschafften Maschinen zusätzlich im Rahmen der Pacht zur Verfügung gestellt wurden. Bei aller Rücksichtnahme auf den Nutzungsnehmer hätte die Maßnahme beim Verpächter im äußersten Fall jedoch dazu geführt, die Pacht 1987 nicht gegenüber 1986 zu erhöhen. Die jedoch darüberhinaus vorgenommene Reduzierung von S 3,000.000,-- gegenüber 1986 hält einem Fremdvergleich nicht statt. Der Betrag ist daher im Betrieb Kunststoffwerk außerbilanzmäßig zuzurechnen.

Gewinnerhöhung 1987 3,000.000,--."

=====

Im BERUFUNGSVERFAHREN brachte der Beschwerdeführer hiezu im wesentlichen vor, es liege kein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes vor. Er sei wegen geänderter wirtschaftlicher Gegebenheiten - genannt wurde die Aufnahme der Polymerproduktion im Jahr 1986 und die Holzfensterproduktion im Jahr 1987 - an der Änderung des Pachtvertrages interessiert gewesen, weil infolge der (andersartigen) Ausweitung der unternehmerischen Tätigkeit nach den Streitjahren nicht an weitere Investitionen im Pachtbetrieb gedacht gewesen sei.

Mit dem ANGEFOCHTENEN BESCHEID gab die belangte Behörde der Berufung in dem in Rede stehenden Punkt keine Folge. Die Pachtherabsetzung mit "Ergänzung" des Pachtvertrages vom 15. Dezember 1987 rückwirkend auf den 1. Jänner dieses Jahres könnte einerseits wegen der vereinbarten Rückwirkung und andererseits deswegen nicht anerkannt werden, weil die Vertragsänderung einem Fremdvergleich nicht standhalte. Die belangte Behörde wies in diesem Zusammenhang darauf hin, daß der Beschwerdeführer auch Geschäftsführer der Pächter-GmbH und an dieser zu 95 % als Gesellschafter beteiligt sei.

Die BESCHWERDE bringt zu diesem Punkt im wesentlichen vor, die Ergänzung des Pachtvertrages vom 15. Dezember 1987 sei im Hinblick darauf nicht als "rückwirkend" anzusehen, daß die Einkommensteuerschuld für das Jahr 1987 zu diesem Zeitpunkt noch nicht entstanden sei. Sie stützt sich weiters auf die Höhe der variablen Pachteinnahmen (in den Jahren 1980 bis 1986: S 19,569.000,--), denen im gleichen Zeitraum niedrigere Abschreibungen (S 14,497.000,--) gegenüberstünden, weswegen selbst unter Einrechnung der kalkulatorischen Afa (vorzeitige Abschreibungen) das Ende der Pachteinnahmen bei Beendigung der Investitionen im Pachtbetrieb vorausgesehen werden könne. Die Beschwerde verweist auch auf die schon im Abgabenverfahren dargestellten wirtschaftlichen Beweggründe für die Änderung des Pachtvertrages.

Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt (abgesehen von der grundsätzlichen Frage der Anerkennung rückwirkender Vereinbarungen im Abgabenrecht) schon deswegen als unberechtigt, weil die rückwirkende Änderung des Pachtvertrages im Sinne des von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid vertretenen Standpunktes dem anzustellenden Fremdvergleich nicht standhält; dies deshalb, weil der Beschwerdeführer im Abgabenverfahren kein für die Annahme, der Pachtschilling sei im Jahr 1987 FÜR DEN PÄCHTER überhöht gewesen, ein fremder Verpächter hätte der RÜCKWIRKENDEN Vertragsänderung ebenfalls zugestimmt, stichhaltiges Vorbringen erstattet hat. Auf das übrige diesen Punkt betreffende Beschwerdevorbringen war sohin nicht mehr einzugehen.

Im Hinblick auf die zu Punkt 1) festgestellte Rechtswidrigkeit, bei deren Vermeidung ein anderer Bescheid hätte erlassen werden können, mußte der ein unteilbares Ganzes darstellende angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben werden.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBI. Nr. 416/1994, insbesondere auf deren Art. III Abs. 2. Stempelgebührenersatz war nur insoweit zuzuerkennen, als die Beschwerdebeilagen zur Beschwerdeführung erforderlich waren.

### **Schlagworte**

Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7

### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1996:1993150223.X00

### **Im RIS seit**

11.07.2001

### **Zuletzt aktualisiert am**

19.09.2011

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