

TE Vwgh Erkenntnis 1993/4/26 92/15/0068

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.04.1993

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §4 Abs1;

EStG 1972 §5;

EStG 1972 §6 Z3;

EStG 1972 §8 Abs4 Z1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Iro und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Wochner, über die Beschwerde der G & K Gesellschaft mbH & Co in K vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in F, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 27. Februar 1992, Zl. 1870-2/91, betreffend Feststellungsbescheid für das Jahr 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Zwischen den Streitteilen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens sind zwei Fragen strittig: Zum einen die Frage, ob der Beschwerdeführerin, deren Wirtschaftsjahr abweichend vom Kalenderjahr am 31. März endet, betreffend ein nach den Behauptungen der Beschwerdeführerin schon im Dezember 1987 um S 5,526.000,--; netto S 4,605.000,-- von der Maschinenfabrik A AG (Teilrechnung vom 18. Mai 1988) angeschafftes Wirtschaftsgut das Recht zustand, in der Bilanz zum 31. März 1988 eine vorzeitige Abschreibung gemäß § 8 Abs. 4 Z. 1 EStG 1972 vorzunehmen, und zum anderen die Berechtigung einer zum selben Stichtag unter dem Titel "Produkthaftung" vorgenommenen Rückstellung in Höhe von S 1,500.000,--.

Das Finanzamt hatte mit Bescheid vom 29. August 1991 das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Wirtschaftsjahr 1988 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen, wobei es der Rechtsansicht des Betriebsprüfers folgte, der in seinem Bericht vom 18. Juli 1991 unter anderem die Auffassung vertreten hatte, die schon im Dezember 1987 geleistete Zahlung stelle (wie sich aus dem Vertrag ergebe) eine

Vorauszahlung und nicht ein Entgelt für eine Teilleistung dar; Rückstellungen für "Produkthaftung" seien mit Rücksicht auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Produkthaftungsgesetzes (1. Juli 1988) nicht zulässig, weil aus diesem Rechtsgrund zum 31. März 1988 noch kein Aufwand entstehen könne.

In ihrer Berufung behauptete die Beschwerdeführerin unter anderem, sie habe am 3. Dezember 1987 mit der Maschinenfabrik A AG einen Vertrag zur Herstellung einer Lösungsmittelrückgewinnungsanlage abgeschlossen. Diese Anlage sei dazu bestimmt, die Abluft von den Lösungsmitteln zu reinigen und das Lösungsmittel für den Betrieb von Tiefdruckmaschinen wiederzugewinnen. Für die Herstellung der Anlage sei ein Terminplan unterbreitet worden. Die Anlage basiere auf einer weltweit neuen Technologie, die von der Beschwerdeführerin nach umfangreichen Erhebungen und Ermittlungen konzipiert worden sei. Anhand der Vorstellungen und Konzepte sei die Maschinenfabrik A beauftragt worden, Pläne für den Bau der Anlage nach den Vorstellungen der Beschwerdeführerin auszuarbeiten und für den Fall, daß die Planung den Anforderungen entspreche, die Anlagenteile herzustellen. In der Zeit von Jänner bis März 1988 seien die "Planungs- und Engineeringsarbeiten" für die Anlage durchgeführt und darüber eine erste Teilrechnung über S 4.605.000,- zuzüglich S 921.000,- Umsatzsteuer, zusammen S 5,526.000,- erstellt worden. Die abgerechneten Pläne seien per 31. März 1988 in das Eigentum der Beschwerdeführerin übergegangen.

Die Beschwerdeführerin habe an die Firma X-Käse, W, Zellglasfolie aus Diäthylenglykol zur Verpackung von Streichkäse geliefert. Im Zuge des sog. Weinskandals seien von den Marktämtern auch in anderen Lebensmitteln Spuren von Diäthylenglykol gefunden worden. Dies habe trotz Vorliegens eines positiven Gutachtens der Lebensmitteluntersuchungsanstalt für das Zellglas zur Beschlagnahme des Käses durch die Marktämter geführt. Es sei zu einem beträchtlichen Schaden aus dem Titel der Produkthaftung gekommen. Die behauptete Gesundheitsschädigung durch Diäthylenglykol sei aber weltweit nie nachgewiesen worden.

Die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin habe sich im Zuge der europaweiten Einführung einer verschuldensunabhängigen Produkthaftung veranlaßt gesehen, entsprechende Vorsorge für ähnliche Produkthaftungsfälle, wie dem aus der Diäthylenglykol-Problematik resultierenden, zu treffen. Die Verpackungsmittel der Beschwerdeführerin kämen überwiegend bei der Lebensmittelverpackung zum Einsatz. Es sei daher nicht auszuschließen, daß es trotz Zulassung durch die behördliche Lebensmitteluntersuchung zu Verwendungsverböten und Schadenersatzleistungen durch Änderungen der Auffassung der Gesundheitsbehörde kommen könne. Eine versicherungsmäßige Vorsorge sei damals noch nicht möglich gewesen.

Der Beschwerdeführerin habe im Zusammenhang mit dem aus dem Verkehr gezogenen Käse eine sehr hohe Schadenersatzforderung gedroht. Der Beschwerdeführerin sei es gelungen, eine Kulanzzahlung ihrer Versicherungsgesellschaft zu erreichen. Die gebildete Rücklage sei im Geschäftsjahr 1989/90 wieder aufgelöst worden, weil die Beschwerdeführerin sich einigermaßen sicher sein konnte, daß sich die vor dem 1. Juli 1988 eingekauften Folien nicht mehr am Markt befänden.

In dem der Berufung beigelegten Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der Maschinenfabrik A AG (OZl. 38 bis 68 des Aktes des Finanzamtes) ist der Vertragsgegenstand wie folgt umschrieben:

"1. VERTRAGSGEGENSTAND

1.1. Gegenstand dieses Vertrages ist eine Anlage zur Reinigung von Abluft (im folgenden "ANLAGE" genannt). Außerdem werden in der ANLAGE die Lösemittel zurückgewonnen.

1.2. Die hierfür erforderliche Lieferung und Leistung bildet die ANLAGE, welche in der Technischen Spezifikation vom 30.11.1987 (im folgenden "TECHNISCHE SPEZIFIKATION" genannt) spezifiziert ist.

A behält sich das Recht vor, bis zur Übernahme der ANLAGE jene Änderungen vorzunehmen, welche sich ihrer Meinung nach als erforderlich erweisen, wobei die vereinbarten Garantien eingehalten werden müssen und weder der Preis erhöht noch die vereinbarten Termine verlängert werden dürfen.

1.3 Inbegriffen sind die Planung, die Lieferung, die Montage, einschließlich der elektrischen Ausrüstung, die Lieferung der Dokumentation, die Inbetriebnahme, die Einschulung des Personals und der Probetrieb.

1.4 GIKO wird A ab Inkrafttreten des Vertrages das bestehende Bauwerk und die dazugehörigen Grundflächen im erforderlichen Ausmaß zur Verfügung stellen und den ungehinderten Zutritt ermöglichen.

1.5 Ersatz- und Verschleißteile für die ANLAGE sind nicht Gegenstand dieses Vertrages. Im Rahmen der technischen

Abwicklungsbesprechungen werden GIKO und A innerhalb von 60 Tagen ab Vertragsunterschrift einen Terminplan für Vorschlagsliste, Auswahl und Lieferung einvernehmlich vereinbaren, wobei die ausgewählten Ersatz- und Verschleißteile zu Beginn der Inbetriebnahme zur Verfügung stehen müssen. Im Rahmen der Inbetriebnahme, des Probetriebes und der Gewährleistung entnommene Ersatzteile werden von A ersetzt."

Gemäß Punkt 6.1. des Vertrages gliedert sich der für alle Lieferungen und Leistungen durch A zu entrichtende Gesamtpreis von S 15,350.000,- in S 13,900.000,- für den Maschinenteil und S 1,450.000,- für Montage, Inbetriebnahme, Einschulung und Probetrieb.

Die Zahlungsbedingungen sahen unter anderem vor, daß 30 % des Gesamtpreises von S 15,350.000,- bei Vertragsunterschrift zu leisten waren (OZl. 50).

Punkt 18.4 des Vertrages lautet (OZl. 65):

"18.4 Geheimhaltung

Alle urheberrechtlich geschützten Unterlagen dürfen ohne vorherige schriftliche Genehmigung von A nicht an Dritte, insbesondere nicht an Anbieter von Lösemittel-Recycling-Anlagen, mitgeteilt, weitergegeben oder zugänglich gemacht werden. Als urheberrechtlich geschützte Unterlage gilt z.B. das Protokoll des Betriebsprotokoll-Druckers. Die aus der ANLAGE gewonnenen Erfahrungen und Daten werden von GIKO nicht in ihrer Gesamtheit veröffentlicht werden, so daß Anbieter von solchen ANLAGEN nicht den vollen Nutzen daraus ziehen können."

Der dem Vertrag beigeschlossene Terminplan lautete wie folgt:

"TERMINPLAN

Vertragsunterschrift	03.12.1987
Inkrafttretung	03.12.1987
Lieferende - Hauptteile	31.08.1988
Montagebeginn	31.08.1988
Fertigstellung gemäß Pkt. 13 des Vertrages	31.10.1988
Inbetriebnahmebeginn	31.10.1988
Inbetriebnahmeende, voraussichtlich	31.12.1988
Probelauf - 30 Produktionstage	28.02.1989
Übernahme	28.02.1989"

In einer zur Berufung der Beschwerdeführerin eingeholten Stellungnahme der Großbetriebsprüfung Feldkirch hob der Prüfer unter anderem hervor, daß die nachträglich durch die Beschwerdeführerin von der Maschinenfabrik A angeforderte Rechnung nur als Gefälligkeitsrechnung bezeichnet werden könne und daß eine Rückstellung für den in der Berufung behaupteten Schadensfall schon für das Wirtschaftsjahr 1985/86 zu bilden gewesen wäre.

Das Finanzamt erließ eine abweisliche Berufungsvorentscheidung, worauf die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte.

In der mündlichen Verhandlung erklärte der Vertreter der Beschwerdeführerin, er sei deshalb der Auffassung, die Planungs- und Ingenieursleistungen seien als eigenes Wirtschaftsgut anzusehen, weil die Beschwerdeführerin im Jahr 1991 Lizenzgebühren aus Deutschland erhalten habe. Es seien nämlich die Planungsunterlagen an eine deutsche Firma überlassen worden. Ob die Beschwerdeführerin oder die Maschinenfabrik A diese Unterlagen überlassen habe, wisse er aber nicht.

Nach Vorhalt, daß die im Dezember 1987 geleistete Zahlung der ersten Teilleistung in Höhe von 30 % der Gesamtsumme entspreche, erklärte der Vertreter der Beschwerdeführerin, dieser Betrag habe der Deckung der Planungs- und Ingenieurskosten gedient. Dieser Umstand sei im Vertrag leider nicht gesondert angeführt worden. Die Rechnung vom Mai 1988 habe die Maschinenfabrik A über Wunsch der Beschwerdeführerin ausgestellt, damit die Beschwerdeführerin die Planungs- und Ingenieurskosten aktivieren könne.

Die Rückstellung habe der Vorsorge für Produkte gedient, die noch im Umlauf gewesen seien. Dieser Weg sei im Hinblick auf das kommende Produkthaftungsgesetz sowie den kaufmännischen Grundsatz der Vorsicht gewählt worden. Der aus dem Glykolskandal resultierende Schaden sei zum damaligen Zeitpunkt bereits festgestanden. Es habe aber zum 31. März 1988 keine konkrete Schadenersatzleistung gedroht.

Mit der nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Berufungsentscheidung gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge (wobei die Stattgebung einen nicht mehr streitgegenständlichen Bereich betraf) und vertrat zu den strittig gebliebenen Fragen die Auffassung, daß auf Grund des vorgelegten Vertrages von einer zum 31. März 1988 seitens der Maschinenfabrik A an die Beschwerdeführerin erbrachten Teillieferung nicht die Rede sein könne. Von "Planungs- und Engineeringsarbeiten" sei im Vertrag keine Rede. Die näheren Umstände über die zuletzt behauptete Lizenzzahlung hätten auch in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht aufgeklärt werden können. Jene Zahlung, über die am 18. Mai 1988 eine Rechnung ausgestellt worden sei, habe nicht die Anschaffung eines bis 31. März 1988 gelieferten selbständigen Wirtschaftsgutes betroffen. Die vorzeitige Abschreibung nach § 8 Abs. 4 Z. 1 EStG 1972 stehe daher dafür nicht zu.

Zur Rückstellungsproblematik verwies die belangte Behörde darauf, daß der "X-Käse-Fall" das Wirtschaftsjahr 1985/86 betroffen habe; Rückstellungen zum 31. März 1988 aus Anlaß des Produkthaftungsgesetzes seien mit Rücksicht auf das Datum des Inkrafttretens dieses Gesetzes unzulässig gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Verwaltungsgerichtshofbeschwerde wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf vorzeitige Abschreibung für den "wirtschaftlich selbständigen Plan und die damit zusammenhängenden Engineeringsarbeiten zur Herstellung einer Lösungsmittelnrückgewinnungsanlage" gemäß § 8 Abs. 4 Z. 1 EStG 1972 sowie auf die Anerkennung einer "Rückstellung aus dem Titel der Produkthaftung" verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 8 EStG 1972 in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden

Fassung lautete auszugsweise wie folgt:

"(1) Wird der Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 oder gemäß § 5 ermittelt, so kann von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der im Wirtschaftsjahr angeschafften oder hergestellten abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens neben der nach § 7 zulässigen Absetzung für Abnutzung eine vorzeitige Abschreibung vorgenommen werden. Die Wirtschaftsgüter müssen in einer im Inland gelegenen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 dient. ...

(4) Abweichend von Abs. 3 beträgt der Abschreibungssatz

1. von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, soweit diese im Inland ausschließlich und unmittelbar der Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung von Umweltbelastungen dienen, die durch den eigenen Betrieb verursacht werden oder diesen beeinträchtigen, sofern die Anschaffung oder Herstellung gesetzlich vorgeschrieben oder im öffentlichen Interesse erforderlich ist, 80 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ..."

Gemäß § 18 des Bundesgesetzes vom 21. Jänner 1988 über die Haftung für ein fehlerhaftes Produkt (Produkthaftungsgesetz), BGBl. Nr. 99, trat dieses Gesetz mit 1. Juli 1988 in Kraft. Nach § 19 leg. cit. ist dieses Bundesgesetz auf Schäden durch Produkte, die vor seinem Inkrafttreten in den Verkehr gebracht wurden, nicht anzuwenden.

Was zunächst die Frage anlangt, ob der Beschwerdeführerin das Recht zur vorzeitigen Abschreibung gemäß § 8 Abs. 4 Z. 1 EStG 1972 betreffend den Betrag von netto S 4,605.000,-- zusteht, ist der Beschwerde folgendes entgegenzuhalten:

Eine vorzeitige Abschreibung für Anschaffungskosten ist nur zulässig, wenn das betreffende Wirtschaftsgut zum maßgebenden Bilanzstichtag geliefert und in den Betrieb aufgenommen wurde (unmaßgeblich sind demgegenüber die Termine der Bestellung, der tatsächlichen Inbetriebnahme und der Bezahlung; vgl. dazu z.B. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch Tz 8 zu § 8 EStG 1972 sowie Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 10 zu § 8 EStG 1972 und die dort jeweils referierte hg. Judikatur).

Da nun die Beschwerdeführerin die von ihr in der Berufung aufgestellte Behauptung, wonach die um den strittigen Betrag angeschafften Pläne (samt den damit verbundenen Ingenieurleistungen) zum 31. März 1988 "in ihr Eigentum

gelangt wären", in keiner Weise näher belegen konnte (insbesondere auch nicht im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung) und weil überdies der vorgelegte Vertrag (insbesondere dessen Punkte 1.1., 1.2(2), 6.1 und 18.4) sowie der ebenfalls vorgelegte Terminplan eindeutig gegen die "Teillieferung eines selbständigen Planes" zum Bilanzstichtag 31. März 1988 sprechen, kann der belangten Behörde keine Rechtswidrigkeit des Inhaltes vorgeworfen werden, wenn sie die von der Beschwerdeführerin angestrebte vorzeitige Abschreibung als unzulässig erachtete.

Betreffend die zum 31. März 1988 vorgenommene Rückstellung aus dem Titel der Produkthaftung ist die Beschwerdeführerin darauf zu verweisen, daß nach herrschender Lehre und ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nur zulässig ist, wenn der betreffende Aufwand sich einerseits auf das abgelaufene Wirtschaftsjahr bezieht und andererseits die Verpflichtungsgrundlage zum Bilanzstichtag bereits vorhanden ist (vgl. dazu z.B. Doralt-Ruppe, Grundriß⁴ 114, 115 und die dort referierte hg. Judikatur). Die Bildung von Rückstellungen für zukünftige Risiken ist nicht zulässig (vgl. z.B. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar², Tz 284 zu § 6 EStG und die dort referierte hg. Judikatur). Mit Rücksicht darauf, daß zum Bilanzstichtag 31. März 1988 zufolge der Bestimmungen der §§ 18 und 19 Produkthaftungsgesetz Produkthaftungsfälle der Beschwerdeführerin noch nicht bestehen konnten (auch dem Grunde nach nicht) und weil die Beschwerdeführerin sich auf andere Haftungsverbindlichkeiten (z.B. aus der Verletzung von Vertragspflichten bzw. Schutzpflichten gegenüber Dritten; vgl. dazu Koziol-Welser I 9 492) aus dem von ihr im Wirtschaftsjahr 1987/88 in Verkehr gesetzten Verpackungsmaterial zuletzt gar nicht konkret berufen hat (vgl. insbesondere das Vorbringen des Vertreters der Beschwerdeführerin im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung, wo ausdrücklich erklärt wurde, daß zum Zeitpunkt 31. März 1988 keine konkrete Schadenersatzleistung gedroht habe), erweist sich daher die angefochtene Berufungsentscheidung auch in dieser Hinsicht als frei von inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Ein Eingehen auf die von der Beschwerdeführerin aufgeworfene verfassungsrechtliche Problematik im Zusammenhang mit der Neuregelung der Absetzung für Abnutzung durch § 8 EStG 1988 ist entbehrlich, weil diese Bestimmung für die Entscheidung des Beschwerdefalles nicht präjudiziell ist.

Da die Beschwerdeführerin schließlich die von ihr behauptete Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften inhaltlich überhaupt nicht zur Darstellung brachte und Verfahrensmängel den vorgelegten Verwaltungsakten nicht zu entnehmen waren, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwändersatz gründet sich auf §§ 47 ff VwGG i.V.m. der VO BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1992150068.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at