jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2004/5/26 2000/14/0181

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.05.2004

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §114;
EStG 1988 §4;
EStG 1988 §5 Abs1;
EStG 1988 §9 Abs1 idF 1993/818;
EStG 1988 §9 idF 1993/818;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der S in V, vertreten durch Dr. Hermann Tschiderer, Dr. Reinhold Wolf und Mag. Gerhard Mader, Rechtsanwälte-Partnerschaft in 6600 Reutte, Claudiastraße 8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 8. September 2000, GZ. RV 323/1-T7/99, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO sowie Festsetzung der einheitlichen Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 1992 und 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende KG ist in der Zementproduktion tätig und ermittelt ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 1992 eine "Rückstellung für Abräumkosten" in Höhe von 8,580.000 S sowie im Jahr 1993 eine "Rückstellung für Rohstoffsicherung" in Höhe von 9,900.000 S zu Unrecht gewinnmindernd geltend gemacht habe.

Zur "Rückstellung für Abräumkosten" ist dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin das zur Zementproduktion benötigte Gestein seit dem Jahr 1904 im Steinbruch V. abbaue. Dieser Steinbruch beinhalte mehrere Gesteinsvorkommen, die in der komplex strukturierten Lagerstätte unterschiedlich aufgeschlossen seien. Für

die Zementproduktion sei eine Mischung dieser Gesteine in einem bestimmten Verhältnis erforderlich. Im Jahr 1992 hätten Probebohrungen und Kartierungsarbeiten ergeben, dass in den nächsten Jahren rund 400.000 t für die Zementproduktion unbrauchbarer Materialzonen abgetragen werden müssten, um die Förderung von für die Zementproduktion brauchbarem Kalkgestein, welches von den MgOreichen Gesteinsschichten überlagert sei, weiterhin gewährleisten zu können. Durch diesen erst 1992 hervorgekommenen Umstand sei der Lagerstättenhaushalt massiv gestört worden. Die Beschwerdeführerin habe geplant, die 400.000 t MgO-reichen Gesteinsschichten in den Jahren 1994 bis 1998 zu entfernen (1994: 100.000 t; 1995:

100.000 t; 1996: 60.000 t; 1997: 100.000 t; 1998: 40.000 t), wobei die für das Abräumen des Gesteins notwendigen Kosten mit 33 S je Tonne (insgesamt daher mit 13,200.000 S) geschätzt worden seien. In der Bilanz zum 31. Dezember 1992 seien die für die Jahre 1994 bis 1996 erwarteten Kosten in Höhe von 8,580.000 S (260.000 t mal 33 S) als "Rückstellung für Abräumkosten" berücksichtigt worden.

Die für das Jahr 1993 erfolgte Bildung einer "Rückstellung für Rohstoffsicherung" habe die Beschwerdeführerin damit begründet, dass sich im Frühjahr 1994 die Frage gestellt habe, wie man langfristig die Rohstoffressourcen für die Zementproduktion sichern könne, insbesondere ob man im Obertagabbau oder im Untertagabbau weiterarbeiten und in welchen zusätzlichen Bereichen man künftig Gestein abbauen werde. Aus Kostengründen habe man sich weiterhin für den Obertagabbau entschieden. Die dafür anfallenden Kosten (Maschinenanschaffungen, Rodungen, Errichtung von Wege- und Trassenauffahrungen) seien mit 16,500.000 S veranschlagt und zu 60 % (9,900.000 S) in der Bilanz für 1993 in Form einer Rückstellung berücksichtigt worden.

Die Betriebsprüfer vertraten zu beiden Rückstellungen die Ansicht, dass deren Bildung schon dem Grunde nach unzulässig sei. Bei der Rückstellung für Abräumkosten sei wesentlich, dass die Beseitigung des Abraums nicht aufgrund einer vertraglichen oder öffentlich-rechtlichen Verpflichtung erfolge. Es handle sich daher um keine Verbindlichkeitsrückstellung, sondern um eine steuerlich nicht anzuerkennende Aufwandsrückstellung. Rückständiger Abraum sei nur unter der Voraussetzung zu passivieren, dass ein ursächlicher Zusammenhang mit dem betreffenden Wirtschaftsjahr (Jahr der Rückstellung) bestehe. Dieser Zusammenhang sei im Arbeitsablauf zu sehen und liege darin, dass die Abraumbeseitigung Voraussetzung für die Gesteinsgewinnung sei. Die Aufwendungen für die Abraumbeseitigung seien im Hinblick auf den engen Zusammenhang mit den Erlösen der Gesteinsgewinnung mit diesen zu verrechnen, d. h. die Aufwendungen seien nach Art einer Rechnungsabgrenzung gegebenenfalls zu passivieren. Alle im Zusammenhang mit dem Kalkgesteinsabbau anfallenden Aufwendungen dürften jedoch nur das Ergebnis des Jahres der Förderung des für die Zementproduktion benötigten Materials belasten, sodass eine Vorwegnahme von Abräumkosten für zukünftige Gesteinsgewinnungen unzulässig sei. Lediglich Kosten für rückständigen Abraum für bereits gefördertes Gestein könnten passiviert werden. Gegenständlich könne die Beschwerdeführerin mit der Abtragung des Abraums gar nicht in Rückstand kommen, weil zunächst immer das Deckgestein entfernt werden müsse, um an die brauchbaren Gesteinsschichten zu gelangen. Ein Rückstand sei überhaupt nur bei der Entsorgung des entfernten Abraums möglich. Die rückgestellten Abtragungen stellten Vorausleistungen auf die Gesteinsförderung dar. Kosten für die Entfernung des Abraums (Bohren, Sprengen und Abschieben) wären als Vorausleistung auf die Förderung im kommenden Jahr allenfalls sogar zu aktivieren.

Die "Rückstellung für Rohstoffsicherung" stelle ebenfalls eine Aufwandsrückstellung dar, weil ihr keine Verpflichtung gegenüber Dritten zu Grunde liege. Überdies bestehe ein Großteil dieser Rückstellung aus nicht rückstellbaren, zu aktivierenden Anschaffungskosten für Anlagegüter.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Prüfer an und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren neue Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Ermittlung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1992 und 1993, in denen die Rückstellungen nicht mehr gewinnmindernd berücksichtigt wurden. Weiters ergingen gemäß § 296 BAO geänderte Bescheide betreffend die Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 1992 und 1993.

In dagegen erhobenen Berufungen brachte die Beschwerdeführerin zur "Rückstellung für Abräumkosten" vor, dass der Steinbruch als wirtschaftliche Einheit zu sehen sei und sämtliche notwendigen Abräumkosten Herstellungskosten des gesamten im Steinbruch zu gewinnenden Gesteins darstellten. Da schon seit vielen Jahren abgebaut und der Abraum nicht beseitigt worden sei, sei jener Teil, der auf das bereits abgebaute Vorkommen entfalle (ca. 65 %) im Jahr 1992 zu passivieren, weil man in diesem Jahr von den unbrauchbaren Gesteinsvorkommen Kenntnis erlangt habe.

Zur "Rückstellung für Rohstoffsicherung" wies die Beschwerdeführerin darauf hin, ein Teil der Lehre vertrete den

Standpunkt, dass Aufwandsrückstellungen - soweit ihre Bildung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen würde - auch in der Steuerbilanz zu berücksichtigen seien. Dieser Standpunkt entspreche auch der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Durch § 198 Abs. 8 HGB habe die Aufwandsrückstellung Eingang in die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gefunden. Die Beschwerdeführerin sei im Firmenbuch eingetragen und daher verpflichtet, eine derartige Rückstellung zu bilden. Aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz sei die Bildung der Rückstellung gerechtfertigt und die Übernahme in die Steuerbilanz notwendig.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde zum Punkt "Rückstellung für Abräumkosten" aus, Aufwandsrückstellungen, denen keine rechtliche oder faktische Verbindlichkeiten gegenüber Dritten zu Grunde lägen, seien steuerlich nicht anzuerkennen. Einen Sonderfall stellten sogenannte Passivposten für vorbelastete Einnahmen dar. Um von vorbelasteten Einnahmen sprechen zu können, müsse es sich allerdings bei den zu beseitigenden Gesteinsschichten um rückständigen Abraum handeln. Solcher liege im Beschwerdefall nicht vor, weil das Abbaugebiet seit dem Jahr 1904 ständig erweitert worden und bis zum Jahr 1992 nicht bekannt gewesen sei, dass 400.000 t unbrauchbares Gestein zu entfernen sein werden, um zu weiterem "guten" Gestein zu gelangen. Ein Abtragen der unbrauchbaren Gesteinsschicht sei bis dahin nicht notwendig gewesen, sondern diene im Gegenteil nur dazu, um an die dahinter liegenden brauchbaren Gesteinsmassen zu kommen. Die von der Beschwerdeführerin angestellte kalkulatorische Gesamtbetrachtung des Gesteinsvorkommens dürfe für Zwecke der periodengerechten Gewinnabgrenzung nicht mit der Folge als Einheit gesehen werden, dass Kosten, die technisch gesehen für den künftigen Abbau erforderlich seien, anteilig den Rohmaterialförderungen der Vergangenheit zugeordnet würden. Zudem sei erst im Jahr 2000 mit den Abräumarbeiten begonnen worden. Bis zum Jahr 1997 habe nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin die Planungsphase gedauert. Solange die an die Erkenntnisse des Jahres 1992 anschließende Planungsphase nicht abgeschlossen gewesen sei, treffe es auch wirtschaftlich betrachtet nicht zu, dass die Einnahmen sämtlicher Vorperioden mit den (erst 2000 konkret anstehenden) Kosten für Abraumbeseitigung anteilig belastet seien. Selbst unter Zugrundelegung der Rechtsansicht der Beschwerdeführerin würde eine Berücksichtigung von 65 % der gesamten Abräumkosten im Jahr 1992 dem Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung sowie dem steuerlich für die Bildung von Rückstellungen geltenden Nachholverbot widersprechen, weil im Jahr 1992 ein Aufwand berücksichtigt würde, welcher anteilig die Jahre 1904 bis 1992 beträfe. Dem in der mündlichen Berufungsverhandlung gestellten Eventualantrag, anteilige Kosten für Abräumarbeiten - entsprechend den in den Streitjahren geförderten Gesteinsmengen (1992: 0,94 % und 1993: 0,85 % der Gesamtvorratsmenge) - in den Jahren 1992 und 1993 im Wege einer Rückstellung zu berücksichtigen, könne die belangte Behörde gleichfalls nicht entsprechen, weil die Gesteinsschicht nicht als rückständiger Abraum angesehen werden könne und folglich die Kosten der Abtragung ihre Ursache nicht in der Vergangenheit hätten.

Die "Rückstellung für Rohstoffsicherung" stelle eine Aufwandsrückstellung dar. Wenngleich in der Literatur zum Teil die Auffassung vertreten werde, dass handelsrechtlich die Bildung von Rückstellungen für Aufwendungen, die zur Fortsetzung bestimmter klar abgrenzbarer Aktivitäten in nächster Zeit geboten seien, anzuerkennen seien, so setze dies doch voraus, dass es sich dabei um unterlassene Aufwendungen, also um Aufwendungen mit Vergangenheitsbezug, handle. Da sich die Beschwerdeführerin erst Mitte der 90er Jahre für die Beibehaltung des Obertagabbaus und 1997 für die Erweiterung des Abbaugebietes entschieden habe, stellten die für die weitere Gesteinsgewinnung notwendigen Aufwendungen im Jahr 1993 keinesfalls unterlassene Aufwendungen dar. Die Rückstellung sei vielmehr für zukünftige Aufwendungen gebildet worden und deshalb schon nach Handelsrecht unzulässig. Für die Steuerbilanz sei die Bildung von Aufwandsrückstellungen grundsätzlich stets abgelehnt worden. Nach dem Grundsatz des periodengerechten Gewinnausweises sei ein Aufwand in jener Periode geltend zu machen, die er wirtschaftlich belaste. Auf die Frage, warum die Rückstellung gerade für 1993 gebildet worden sei, habe die Beschwerdeführerin erklärt, dass in diesem Jahr die Unsicherheiten soweit ausgeräumt worden seien, als die weite Ausdehnung der unbrauchbaren Gesteinsschichten in ihrem vollen Ausmaß erkannt worden sei. Mit diesem Vorbringen habe die Beschwerdeführerin eine im Jahr 1993 gelegene Ursache nicht dargetan. Die Kosten der für den künftigen Weiterbetrieb des Steinbruchs erforderlichen Rohstoffgewinnung wären daher in der Steuerbilanz auch dann nicht rückstellungsfähig, wenn man die Bildung einer derartigen Rückstellung in der Handelsbilanz als zulässig ansähe.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Die Beschwerdeführerin ermittelt den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988. Dabei sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, soweit nicht zwingende Vorschriften des Einkommensteuerrechts abweichende Regelungen treffen.

Wiewohl für die Streitjahre 1992 und 1993 die durch das SteuerreformG 1993, BGBl. Nr. 818/1993, geschaffene, die Bildung von Rückstellungen beschränkende Bestimmung des § 9 Abs. 1 EStG 1988 noch nicht in Geltung war, ist der Verwaltungsgerichtshof bereits vor Inkrafttreten des § 9 leg.cit. von einem eigenständigen steuerlichen Rückstellungsbegriff ausgegangen, dessen Auslegung sich am Leistungsfähigkeitsprinzip und am Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung orientiert (vgl. in diesem Sinne die hg. Erkenntnisse vom 28. März 2000, 94/14/0165, und vom 27. September 2000, 96/14/0141). Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung ist demnach stets, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht. Die wirtschaftliche Veranlassung muss im Abschlussjahr gelegen sein (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Oktober 2003, 99/15/0261).

Ein wesentlicher Unterschied zwischen der handelsrechtlichen und der steuerlichen Rückstellungsbildung liegt bezogen auf den Beschwerdefall darin, dass steuerlich die Bildung von Aufwandsrückstellungen jedenfalls nicht zulässig ist, während handelsrechtlich dazu unterschiedliche Auffassungen vertreten werden. Kennzeichnend für Aufwandsrückstellungen ist, dass keine Verpflichtung gegenüber Dritten besteht und in der Regel keine wirtschaftliche Veranlassung des Aufwandes vor dem Bilanzstichtag gegeben ist. Soweit sich aus § 9 EStG 1988 das Verbot von Aufwandsrückstellungen für die steuerliche Gewinnermittlung ergibt, stellt dies bloß eine Klarstellung gegenüber der Rechtslage vor dem SteuerreformG 1993 und nicht inhaltlich neues Recht dar (vgl. mit weiteren Literaturhinweisen Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 15 und 16 zu § 9 EStG 1988).

Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid in ihrem Recht auf Vornahme von Rückstellungen für Abräumarbeiten und Rohstoffsicherung verletzt. Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ist dazu auszuführen:

1) Rückstellung für Abräumkosten (1992)

Die Beschwerdeführerin wiederholt vor dem Verwaltungsgerichtshof im Wesentlichen ihr Berufungsvorbringen, der Steinbruch sei als wirtschaftliche Einheit zu sehen, sodass sämtliche notwendigen Kosten der Abraumbeseitigung Herstellungskosten des gesamten im Steinbruch zu gewinnenden Gesteins darstellen würden. Da schon seit vielen Jahren abgebaut und der Abraum nicht beseitigt worden sei, sei jener Teil, der auf das bereits abgebaute Vorkommen entfalle, zu passivieren.

Im Erkenntnis vom 23. Mai 1966, 1829/65, hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit Gesteinsarbeiten in einem Steinbruch ausgeführt, dass die bei der Entfernung des Abraumes entstehenden Kosten Herstellungskosten des zu gewinnenden Gesteins darstellen. Da zur Gesteinsgewinnung zuerst das dem zu gewinnenden Gestein vor- und übergelagerte Material abgebaut werden müsse, würden die beiden Arbeitsvorgänge (einerseits Beseitigung des Abraums, andererseits Gewinnung des Gesteins) nicht immer gleichmäßig voranschreiten. Es ergebe sich daher in den Fällen vorweggenommener Abraumbeseitigung die Frage der Aktivierung und in Fällen rückständiger Abräumarbeiten die Frage der Passivierung der erforderlichen Aufwendungen. Dem Erfordernis der periodenmäßig richtigen Gewinnerfassung entsprechend, sei bei vorweggenommener Abraumbeseitigung eine Aktivierung der entstandenen Aufwendungen, im Falle nicht durchgeführter (somit rückständiger) Abräumarbeiten eine Passivierung der für die Entfernung erforderlichen Aufwendungen vorzunehmen (Passivposten für vorbelastete Einkünfte).

Der Verwaltungsgerichtshof ist im angeführten Erkenntnis vom 23. Mai 1966 vom Vorliegen rückständiger Abräumarbeiten ausgegangen und folglich zur Aufhebung des die Passivierung ablehnenden angefochtenen Bescheides gelangt. Diesem Erkenntnis lag die unstrittige Sachverhaltsfeststellung der damals belangten Behörde zu Grunde, dass der bereits erfolgte Gesteinsabbau die Gefahr eines Hangrutsches besorgen lasse, weil der nach den Sicherheitsvorschriften mit der Gesteinsgewinnung gebotene Abbau des Abraums bisher unterblieben sei. Von diesem Sachverhalt unterscheidet sich der vorliegende Beschwerdefall in entscheidender Weise.

Gegenständlich hat die belangte Behörde festgestellt, die Beschwerdeführerin sei mit den Abräumarbeiten nicht in Rückstand, weil die unbrauchbaren Gesteinsmassen nur beseitigt werden müssten, um an die darunter liegenden Schichten zu gelangen und zudem der Steinbruch laufend erweitert worden sei. Diesen Feststellungen tritt die Beschwerdeführerin nicht entgegen. Wie die belangte Behörde von der Beschwerdeführerin gleichfalls unwidersprochen festgestellt hat, besteht weder eine öffentlichnoch eine privatrechtliche Verpflichtung der

Beschwerdeführerin zur weiteren Abraumbeseitigung. Die strittigen Abräumarbeiten müssen nur dann durchgeführt werden, wenn die Beschwerdeführerin den Gesteinsabbau fortsetzen möchte. Solcherart hängen die Aufwendungen für die Beseitigung weiteren Abraums aber mit den Erträgen aus dem erst zu gewinnenden Gestein und nicht - wie die Beschwerdeführerin meint - mit dem bisher abgebauten Gestein und den daraus in der Vergangenheit erzielten Einnahmen zusammen (zum vergleichbaren Fall eines Braunkohlenbergwerks siehe auch das Erkenntnis vom 13. Juli 1956, 1578/55).

Da die strittigen Aufwendungen dem künftigen Gesteinsabbau dienen und ihre Ursache somit nicht vor dem Bilanzstichtag des Streitjahres haben, kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde eine diesbezügliche Rückstellung als nicht zulässig erachtet hat.

2) Rückstellung für Rohstoffsicherung (1993)

Die Beschwerdeführerin wiederholt auch bezüglich der Rückstellung für Rohstoffsicherung ihr Berufungsvorbringen, ohne auf die Begründung des angefochtenen Bescheides, es lägen keine unterlassenen Aufwendungen, also Aufwendungen mit Vergangenheitsbezug, vor, einzugehen oder aufzuzeigen, worin der Bezug zur Vergangenheit liegt.

Auch der Verwaltungsgerichtshof vermag keinen Zusammenhang der rückgestellten Aufwendungen mit den von der Beschwerdeführerin im Abschlussjahr oder davor erzielten Erträgen auszumachen, sodass schon aus diesem Grund der Ansatz einer Rückstellung nicht in Frage kommt.

Die im Mittelpunkt der Beschwerdeausführungen stehenden Hinweise auf handelsrechtliche Bestimmungen müssen vor dem Hintergrund der aufgezeigten Rechtslage - nämlich dem Vorliegen eines eigenständigen steuerrechtlichen Rückstellungsbegriffes - von vornherein ins Leere gehen.

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

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 26. Mai 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2000140181.X00

Im RIS seit

17.06.2004

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at