

TE Vwgh Erkenntnis 1990/11/26 89/15/0136

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 26.11.1990

Index

33 Bewertungsrecht;

58/03 Sicherung der Energieversorgung;

Norm

BewG 1955 §59 Abs1;

BewG 1955 §62 Abs1 Z4;

BewG 1955 §62 Abs1 Z5;

BewG 1955 §62;

BewG 1955 §63;

BewG 1955 §64 Abs1;

BewG 1955 §77 Abs2;

EBMG 1976 §3 idF 1978/273 1980/289;

EBMG 1982 §3;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):89/15/0137 89/15/0138 Besprechung in:ÖStZB 1991, 363;

Betreff

I. X-AG in Wien und II. Y-AG in Wien (diese auch als Rechtsnachfolger Z-AG) gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat II), 1. vom 22. September 1989, Zl. 6/2-2391/88-10, 2. vom 9. Oktober 1989, Zl. 6/2-2348/88-10, und 3. vom 9. Oktober 1989, Zl. 6/2-2375/7/88-10, jeweils betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1980, 1. Jänner 1981, 1. Jänner 1982, 1. Jänner 1983 und 1. Jänner 1984

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Erstbeschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,--, die Zweitbeschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 5.520,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführenden Aktiengesellschaften importieren Erdöl und Erdölprodukte. Sie sind bzw. waren nach Maßgabe der Vorschriften des Erdöl- Bevorratungs- und Meldegengesetzes (EBMG) 1976, BGBl. Nr. 318/1976 idF BGBl. Nr. 273/1978 und BGBl. Nr. 289/1980 bzw. des EBMG 1982, BGBl. Nr. 546/1982 verpflichtet, ab 1. März jeden Jahres je 20 %

(1. März 1980) bzw. je 25 % (ab 1. März 1981) des Importes an Erdöl und den einzelnen Erdölprodukten im vorangegangenen Kalenderjahr als Pflichtnotstandsreserven (PNR) im Inland zu halten. Die Beschwerdeführerinnen lagerten die Pflichtnotstandsreserven zum Teil in eigenen Einrichtungen, zum Teil bei Lagerhaltern. In ihren Bilanzen für die Jahre 1979 bis 1983 wiesen sie "Rückstellungen für Pflichtnotstandsreserven" aus, die die aus der Planungsrechnung des jeweiligen Folgejahres ermittelten künftigen Kosten der Lagerhaltung - bei Fremdlagerung die Entgelte der Lagerhaltung zuzüglich eines Finanzierungskostenanteiles, bei Lagerung in eigenen Einrichtungen die Abschreibung der Behälter und Nebenanlagen, Betriebskosten und Anteile an Zentralverwaltungsregionen und Finanzierungskosten - beinhalteten.

Im Beschwerdeverfahren ist strittig, ob diese Rückstellungen bei der Ermittlung der Einheitswerte der gewerblichen Betriebe der Beschwerdeführerinnen zu den oben genannten Stichtagen als Schulden im Sinne des § 64 Abs. 1 Bewertungsgesetz (BewG) abzuziehen sind.

Dazu vertrat die belangte Behörde im wesentlichen folgende Auffassung:

Die Rückstellungen seien in den Jahren der Importe von Erdöl und Erdölprodukten gebildet worden, beträfen jedoch die Kosten, die durch die Lagerung von Pflichtnotstandsreserven nach Ablauf des Importjahres entstünden. Die Beschwerdeführerinnen erfüllten ihre Lagerpflichten gemäß § 3 EBMG teilweise durch die Haltung eigener Pflichtnotstandsreserven, teilweise durch Fremdlagerung. Im ersten Fall entstünden ihr eigene Lagerkosten aus der Haltung von Pflichtnotstandsreserven erst ab dem 1. März des dem Importjahr folgenden Kalenderjahres, da erst ab diesem Zeitpunkt ihre Lagerpflicht aus den Importen des Vorjahres resultiere. Bei Fremdlagerung trete die rechtliche Verpflichtung der Beschwerdeführerinnen, die Lagergebühr zu entrichten, erst mit der Inrechnungstellung der Lagerkosten durch den Lagerhalter, somit ebenfalls erst nach Ablauf des Kalenderjahres, ein. Selbst wenn die Beschwerdeführerinnen im Importjahr bereits Lagerverträge für das Folgejahr abgeschlossen hätten, würden im Importjahr lediglich schwebende Verträge vorliegen, die bewertungsrechtlich als aufschiebend bedingte Lasten zum Bewertungsstichtag unberücksichtigt zu bleiben hätten. Die Pflicht zur Lagerung von Pflichtnotstandsreserven stelle eine abstrakte gesetzliche Verpflichtung, jedoch keine Schuld im Sinne des § 64 BewG dar. Die Schulden bzw. die Lasten, für die die Beschwerdeführerinnen im Importjahr ertragssteuerlich Rückstellungen gebildet hätten, entstünden erst auf Grund der zur Erfüllung dieser abstrakten Verpflichtung abgeschlossenen Lagerverträge bzw. durch die eigene Lagerung von Pflichtnotstandsreserven nach dem Importjahr. Überdies enthielten die Rückstellungen Aufwandsposten, die ihrer Rechtsnatur nach nicht als Schulden zu qualifizieren seien. Dies gelte insbesondere für Abschreibungen auf das Anlagevermögen und für anteilige Zentralverwaltungskosten.

Der vorliegende Fall sei den den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. November 1974, ZI. 1840/73, und vom 26. Februar 1979, ZI. 376/77, zu Grunde liegenden Sachverhalten vergleichbar. Im erstgenannten Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß die nach dem Forstgesetz zu erfüllende Aufforstungsverpflichtung mangels Vorliegens einer Fremdschuld nicht die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Schulden rechtfertige. Im zweitgenannten Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß die abstrakte Verpflichtung des Vollkaufmannes, für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres Inventar und Bilanz aufzustellen, noch keine echte Verbindlichkeit gegenüber Dritten etwa aus einem Werkvertrag begründe.

Der Bundesfinanzhof habe zuletzt mit Erkenntnis vom 27. Jänner 1988, II R 234/85, betreffend die Kosten des Jahresabschlusses entschieden, daß diese keine bewertungsrechtliche Schuld darstellten.

Der Abzugsfähigkeit der von den Beschwerdeführerinnen gebildeten Rückstellungen für Pflichtnotstandsreserven stehe somit das Stichtagsprinzip entgegen.

Aus § 64 Abs. 1 BewG folge überdies, daß Schulden bzw. Rückstellungen, die im Zusammenhang mit nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern stünden, nicht vom Rohvermögen abzuziehen seien. Schulden bzw. Rückstellungen seien auszuschneiden, wenn der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang mit den außer Ansatz bleibenden Wirtschaftsgütern eindeutig feststellbar sei. Nach § 62 Abs. 1 Z. 4 und 5 BewG gehörten Pflichtnotstandsreserven nach dem EBMG und Wirtschaftsgüter, soweit sie nicht unter Z. 4 fallen und für die Haltung von Pflichtnotstandsreserven nach dem EBMG zu dienen bestimmt sind, nicht zum gewerblichen Betrieb. Die strittigen Rückstellungen stünden somit in wirtschaftlichem Zusammenhang mit vom Betriebsvermögen ausgenommenen Wirtschaftsgütern und seien daher auch aus diesem Grund nicht abzugsfähig.

Dieser Auffassung halten die Beschwerdeführerinnen - wie schon im Verwaltungsverfahren -, insbesondere gestützt auf

das in FJ 1986, 142 ff unter dem Titel "Die Abzugsfähigkeit der Rückstellungen für Pflichtnotstandsreserven nach dem Erdöl-, Bevorratungs- und Meldegesetz bei der Einheitsbewertung" veröffentlichte Rechtsgutachten von Gassner/Hofians, im wesentlichen folgendes entgegen:

Die belangte Behörde übersehe, daß die Verpflichtung zur Haltung von Pflichtnotstandsreserven bereits mit dem Import entstehe. Allein die Tatsache des Importes verpflichte den Vorratspflichtigen, 25 % des Importes an Erdöl und den einzelnen Erdölprodukten im vorangegangenen Kalenderjahr als Pflichtnotstandsreserven im Inland zu halten und selbst bei dauernder Einstellung der Einfuhr von Erdöl und Erdölprodukten diese Pflichtnotstandsreserven noch mindestens 14 Monate zu halten. Daß diese Verpflichtung erst am 1. März des Folgejahres beginne, sei bewertungsrechtlich unbeachtlich, weil bis zum 28. Februar die Vorratspflicht aus den Importen bestehe, die zwei Jahre vor dem Beispielsjahr durchgeführt worden seien. Die Vorratspflicht sei somit dem Grunde nach allein auf Grund der Tatsache des Importes entstanden. Der Umfang des Importes ermögliche es auch, diese Verpflichtung noch am Jahresultimo ziffernmäßig exakt zu bewerten. Den Argumenten der belangten Behörde könne somit entgegengehalten werden, daß zum Bilanzstichtag bereits der entsprechende Import durchgeführt sei; eben dieser Import sei es, der die Verpflichtung zur Haltung von Pflichtnotstandsreserven begründe und umfänglich genau berechnen lasse sowie die mit der Haltung von Pflichtnotstandsreserven verbundenen Kosten kausal und notwendig verursache.

Soweit die belangte Behörde meine, die strittigen Rückstellungen stünden im wirtschaftlichen Zusammenhang mit vom Betriebsvermögen ausgenommenen Wirtschaftsgütern und seien deshalb nicht abzugsfähig, übersehe sie, daß § 64 Abs. 1 BewG einen Zusammenhang mit dem gewerblichen Betrieb fordere und § 62 Abs. 1 BewG diesen Zusammenhang nicht entnehme. § 62 BewG schaffe eine bewertungsgesetzliche Regelung, wonach bestimmte Wirtschaftsgüter bewertungsrechtlich nicht zum Betriebsvermögen gehörten; dies besage aber keineswegs, daß diese Wirtschaftsgüter nicht mit dem gewerblichen Betrieb im wirtschaftlichen Zusammenhang stünden. Gerade das Gegenteil sei nach dem allgemeinen Sprachgebrauch selbstverständlich und durch keine bewertungsgesetzliche Sonderbestimmung ausgeschlossen. Der Gesetzgeber habe nur bei land- und forstwirtschaftlichen Ausgedingeverträgen den Grundsatz, "kein Ansatz beim Berechtigten und kein Abzug beim Verpflichteten" verwirklicht. Außerhalb des Betriebsvermögens sei ein Abzugsverbot für Schulden im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die nicht zum Vermögen im Sinne des BEWG gehörten, ausdrücklich normiert (§ 77 Abs. 2 BewG). Mangels vergleichbarer Anordnung könne dies beim Betriebsvermögen daher nicht gelten.

Die Pflichtnotstandsreserven würden nicht immer in denselben Behältern gelagert. Ein Zusammenhang zwischen der gebildeten Rückstellung und steuerbefreiten Vorräten könne auch schon deshalb nicht hergestellt werden, da die Bildung der Rückstellung auf nach den Bilanzstichtagen anfallenden Aufwendungen - somit auf einer zeitraumbezogenen Größe - aufbaue, während die auf der Aktivseite bilanzierten Vorräte eine zeitpunktbezogene Größe darstellten, die sich aus Anschaffungskosten ergeben habe. Zwischen Anschaffungskosten und Kosten der durch die Anschaffung bedingten Vorrathaltung könne daher keine Verbindung hergestellt werden. Eine weitere Diskrepanz liege in dem Zeitraum, der für die Verursachung der Rückstellung maßgebend sei, und der Bevorratungspflicht zu den jeweiligen Feststellungszeitpunkten. Die Haltung der Pflichtnotstandsreserven, die zum Feststellungszeitpunkt in der maßgeblichen Bilanz ausgewiesen seien, seien nicht durch die Importe des dem Feststellungszeitpunkt unmittelbar vorangegangenen Jahres, sondern durch jene des vorvergangenen Jahres verursacht worden. Es sei daher gar nicht möglich, daß Vorräte aus Importen des dem Feststellungszeitpunkt vorangegangenen Jahres zum Feststellungszeitpunkt bereits die Verpflichtung zur Haltung von Notstandsreserven abdecken.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden wegen des sachlichen, rechtlichen und persönlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Entscheidung verbunden und darüber erwogen:

Nach § 64 Abs. 1 BewG sind nur diejenigen Schulden abzuziehen, die mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebes im Zusammenhang stehen. Alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dem Betrieb eines Gewerbes als Hauptzweck dient, gehören nach § 57 Abs. 1 BewG zum Betriebsvermögen. Das aus § 64 Abs. 1 BewG zweiter Halbsatz ersichtliche Begriffsmerkmal trifft somit nur auf solche Schulden zu, die mit dem Betriebsvermögen im Zusammenhang stehen; Schulden, die mit Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehen, die nicht zum Betriebsvermögen gehören, stehen daher auch nicht (im Sinne des § 64 Abs. 1 BewG) mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebes im Zusammenhang. Der von § 64 Abs. 1 BewG geforderte Zusammenhang liegt somit nur dann vor, wenn die Entstehung der Schulden ursächlich und unmittelbar auf Vorgänge zurückzuführen

ist, die das Betriebsvermögen betreffen (vgl. Rössler/Troll, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, Kommentar¹⁵ 1117 mit weiteren Nachweisen).

Dies trifft auch zu, wenn die in Rede stehenden Wirtschaftsgüter kraft ausdrücklicher Anordnung des Gesetzes vom Betriebsvermögen ausgenommen sind. Die Abzugsfähigkeit ist daher - auch bei den in § 59 Abs. 1 BewG genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen - nicht gegeben, wenn die Schuld mit Wirtschaftsgütern im Zusammenhang steht, die - etwa nach den §§ 62, 63 BewG - vom Betriebsvermögen ausgenommen sind (vgl. Twaroch - Wittmann - Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz² 348 f; Thormann, Die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens 171); dies gilt auch, wenn die Schulden höher sind als der Wert dieser Wirtschaftsgüter (vgl. Thormann aaO).

Für dieses - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen über den durch den Wortlaut des Gesetzes gezogenen Rahmen in keiner Weise hinausgehende - Auslegungsergebnis spricht auch der von den Beschwerdeführerinnen besonders hervorgehobene Umstand, daß § 77 Abs. 2 BewG (bei der Ermittlung des Wertes des Gesamtvermögens) unter anderem Schulden, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern stehen, die nicht zum Vermögen im Sinne dieses Gesetzes gehören, vom Abzug ausschließt. Daß der Gesetzgeber den Kreis der abzuziehenden Schulden in einen Fall positiv, im anderen Fall negativ abgrenzt, bietet keinen Anhaltspunkt für eine inhaltliche Differenzierung. Vielmehr spricht die Versagung des Abzuges von Schulden, die mit - insbesondere nach den §§ 69, 70 und 76 Abs. 2 BewG - nicht zum Vermögen gehörigen Wirtschaftsgütern im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, bei der Ermittlung des Wertes des Gesamtvermögens für das oben dargelegte Auslegungsergebnis, weil nicht ersichtlich ist, welche Unterschiede im Tatsächlichen dafür sprächen, mit dem Vermögen nicht im Zusammenhang stehende Schulden bei der Ermittlung des Wertes des Gesamtvermögens nicht abzuziehen, mit dem Betriebsvermögen nicht im Zusammenhang stehende Schulden bei der Bewertung des Betriebsvermögens hingegen schon.

Gemäß § 62 Abs. 1 Z. 4 und 5 BewG in den zu den Feststellungszeitpunkten jeweils maßgebenden Fassungen gehören die Pflichtnotstandsreserven nach dem EBMG 1976 bzw. EBMG 1982 und Wirtschaftsgüter, soweit sie nicht unter Z. 4 fallen und für die Haltung von Pflichtnotstandsreserven nach dem EBMG 1976 bzw. EBMG 1982 zu dienen bestimmt sind, nicht zum Betriebsvermögen.

Der Abzug der in Streit stehenden Rückstellungen nach § 64 Abs. 1 BewG kommt somit nicht in Betracht, wenn ein eindeutig feststellbarer unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den rückgestellten voraussichtlichen Aufwendungen bzw. Verbindlichkeiten und den in § 62 Abs. 1 Z. 4, 5 BewG aufgezählten Wirtschaftsgütern vorliegt (vgl. Thormann aaO). Gegenstand der strittigen Rückstellungen ist ausschließlich der den Beschwerdeführerinnen auf Grund der Lagerhaltung der Pflichtnotstandsreserven (in eigenen bzw. fremden Einrichtungen) entstehende Aufwand. Die nach den obigen Darlegungen geforderte klar abgrenzbare (kausale) Beziehung zwischen den Rückstellungen und nicht zum Betriebsvermögen gehörigen Wirtschaftsgütern kann bei dieser Sachlage nicht verneint werden. Dabei kommt es nicht auf die von den Beschwerdeführerinnen vermißte Beziehung zwischen Anschaffungskosten und Kosten der Vorratshaltung an; vom Schuldenabzug sind nicht nur die im Zusammenhang mit der Anschaffung von nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehenden Schulden ausgeschlossen, sondern alle Verbindlichkeiten, die mit den nicht zum Betriebsvermögen zählenden Wirtschaftsgütern in einer klar abgrenzbaren wirtschaftlichen Beziehung stehen. Eine solche klar abgrenzbare Beziehung im Sinne eines Ursachenzusammenhanges liegt aber auch die Kosten der Lagerhaltung betreffend vor.

Soweit die Beschwerdeführerinnen mit ihren zuletzt dargelegten Ausführungen (auch) auf das Stichtagsprinzip Bezug nehmen und in diesem Zusammenhang weiters geltend machen, daß zum Stichtag nicht feststehe, in welchen Behältern Pflichtnotstandsreserven lagern, ist darauf hinzuweisen, daß strittig nicht die Bewertung von Pflichtnotstandsreserven oder Wirtschaftsgütern, die für die Haltung von Pflichtnotstandsreserven bestimmt sind, ist, sondern die Abzugsfähigkeit von Rückstellungen als Schulden im Sinne des § 64 Abs. 1 BewG. Im Sinne des Stichtagsprinzips ist daher maßgeblich, ob am Stichtag ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den zum Gegenstand der Rückstellung gemachten Aufwendungen und Verbindlichkeiten und nicht zum Betriebsvermögen gehörigen Wirtschaftsgütern festgestellt werden kann; die konkrete Zuordnung der rückgestellten Aufwendungen und Verbindlichkeiten zu bereits am Stichtag als Pflichtnotstandsreserven bzw. Wirtschaftsgütern, die für die Haltung von Pflichtnotstandsreserven zu dienen bestimmt sind, spezifizierten Lagermengen an Erdöl und Erdölprodukten bzw. Lagereinrichtungen ist hierfür nicht erforderlich. Die Beschwerdeführerinnen haben aber die in Streit stehenden

Rückstellungen ausschließlich wegen ihrer Verpflichtung zur Haltung von Pflichtnotstandsreserven gebildet; bei dieser Sachlage steht ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die im Sinne des § 62 Abs. 1 Z. 4 und 5 BewG nicht zum Betriebsvermögen gehören, bereits zum Bewertungsstichtag fest. Davon ausgehend ist auch nicht maßgeblich, daß die zum Bewertungsstichtag ausgewiesenen Pflichtnotstandsreserven, wie die Beschwerdeführerinnen hervorheben, durch Importe des vorvergangenen Jahres verursacht wurden.

Der Abzug der von den Beschwerdeführerinnen gebildeten Rückstellungen kommt schon aus den oben dargelegten Gründen nicht in Betracht. Es erübrigt sich daher eine Auseinandersetzung mit den weiteren Beschwerdeausführungen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1990:1989150136.X00

Im RIS seit

14.01.2002

Zuletzt aktualisiert am

01.01.2009

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at