jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1990/6/20 89/13/0282

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.06.1990

Index

33 Bewertungsrecht;

Norm

BewG 1955 §6;
BewG 1955 §64 Abs1;
BewG 1955 §65 Abs1;

Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1990, 379;

Betreff

K GmbH gegen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 9. November 1989, Zl. 6/2-2401/86-01, betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1984

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

An die beschwerdeführende GmbH, die ihren Sitz (Geschäftsleitung) im Inland hat und unter anderem die Planung, Lieferung, Errichtung und Finanzierung von Industrieanlagen zum Geschäftsgegenstand hat, erging zunächst ein vorläufiger Bescheid über den Einheitswert, die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1984. In der Bescheidbegründung ersuchte das Finanzamt die Beschwerdeführerin, den Posten "Rückstellungen für Projektkosten" näher zu erläutern. Diesem Ersuchen entsprach die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 29. Juli 1985. Zum 1. Jänner 1984 ist im Schriftsatz unter anderem in Bezug auf ein Projekt in Malaysia unter den Rückstellungen für Projektkosten als "Schuldposten mit dem Charakter aufschiebend bedingter Lasten" eine "technische Gewährleistung" in Höhe von S 36,500.000,-- ausgewiesen. Dieser technischen Gewährleistung trug das Finanzamt mit dem endgültigen Bescheid über die erwähnte Feststellung bzw. die erwähnten Abgabenfestsetzungen nicht als Schuldposten Rechnung, wogegen die Beschwerdeführerin in einer aus anderen Gründen erhobenen Berufung zunächst auch keine Einwände erhob. Erst in einem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 28. Oktober 1985 brachte die Beschwerdeführerin folgendes vor:

Die L GmbH ("L") und die K GmbH Duisburg ("I") - beide Unternehmen mit Sitz in Deutschland - hätten am 15. September 1981/28. April 1982 mit einem malaysischen Auftraggeber einen Vertrag zur Lieferung und Errichtung einer Methanolanlage (Kundenvertrag) in Malaysia unterschrieben. In diesem Vertrag sei als "Nominated Subcontractor" die Tochtergesellschafter der I, nämlich die Beschwerdeführerin ("K"), aufgefordert, Ausrüstungsgegenstände für diese Methanolanlage zu liefern und bei dem Abschluß der entsprechenden Finanzierungsverträge behilflich zu sein. Zum Finanzierungsumfang gehöre durch Einschluß eines Budgets in Höhe von S 36,500.000,-- die finanzierungstechnische Absicherung von Bau- und Montagerisken. Die Beschwerdeführerin berief sich (unter Wiedergabe) auf Abschnitt V Pkt. 2.2.3. des Konsortialabkommens vom 3. September 1981 (zwischen L und I). Aus dieser Vertragsbestimmung folge und es bestehe auch zwischen den Vertragspartnern Einvernehmlichkeit darüber, daß der gesamte Betrag von S 36,500.000,-- an die Berechtigten, das wären L und K, auszukehren sei. Das bedeute zweifelsfrei, daß es sich bei der mit "technische Gewährleistung" titulierten Rückstellung nicht um eine aufschiebend bedingte Last, sondern um eine unbedingte Schuld handle. Für die bilanzielle Behandlung bedeute dies außerdem, daß dem Ausweis unter Verbindlichkeiten (diesfalls S 18,250.000,-- als Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenüber L und S 18,250.000,-- als Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen = I) jenem unter Rückstellungen der Vorzug zu geben wäre. Dies wäre auch bei der Einheitsbewertung und den aus dem Einheitswert abgeleiteten Abgaben zu berücksichtigen.

Auf Vorhalt der belangten Behörde teilte die Beschwerdeführerin jener am 11. September 1989 unter anderem mit, daß die "reservierten S 36,500.000,--" für die Bezahlung von Rechnungen der L und des Konsortiums I-L verwendet und der nicht verwendete Restbetrag in den Jahren 1988 und 1989 erfolgswirksam aufgelöst worden sei. In der Darstellung der der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen wies die Beschwerdeführerin auch auf einen österreichischen Anteil am Kontraktpreis von S 484,079.000,-- hin.

Die belangte Behörde gab im angefochtenen Bescheid die ihr bedeutsam erscheinenden Vertragsbestimmungen bezüglich des Malaysia-Projektes wieder und hielt in den wesentlichen Zügen das Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren betreffend den strittigen Schuldposten von S 36,500.000,-- fest. In der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes verwies die belangte Behörde auf die Bestimmungen des § 64 Abs. 1 und des § 65 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG). Aus den Regelungen des § 64 Abs. 1 BewG ergebe sich in ihrem Zusammenhang, daß bei der Einheitsbewertung eines gewerblichen Betriebes die Verhältnisse am Stichtag maßgebend seien und daß die Erwartung der künftigen Entwicklung der Geschäftslage bei der Ermittlung des Vermögens außer Betracht zu bleiben habe. Für die Einheitsbewertung würden also die Grundsätze der statischen Bilanztheorie gelten. Somit könnten unter dem Begriff Schulden im Sinne des § 64 BewG Rückstellungen nur insoweit eingereiht werden, als es sich bei ihnen um wenigstens dem Grunde nach bereits entstandene Verpflichtungen handle. Thormann, Die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, Seite 415, führe diesbezüglich aus, daß bei der Einheitsbewertung § 6 BewG zu beachten sei.

Garantierückstellungen für Gewährleistungsansprüche, die möglicherweise in Zukunft erhoben würden, seien aufschiebend bedingte Lasten, deren Entstehung von einem ungewissen künftigen Ereignis, nämlich dem Auftreten eines Schadens im Verlaufe der Gewährleistungsfrist, abhänge, und könnten daher nicht als Schuldposten angesetzt werden.

Wie aus der Vorhaltsbeantwortung der Beschwerdeführerin hervorgehe, sei die Endabrechnung für das vertragsgegenständliche Projekt zum Jahresende 1983 erfolgt. Dementsprechend sei auch zu diesem Zeitpunkt die Rückstellung für Gewährleistung im Sinne des Konsortialvertrages in die Bilanz eingestellt worden. Gewährleistungsansprüche hätten zu diesem Zeitpunkt nicht bestanden. Tatsächlich sei die Beschwerdeführerin erstmals im Jahre 1987 für Nachbesserungsarbeiten belastet worden. Weitere Belastungen aus diesem Titel seien 1988 und 1989 eingetreten. Der nicht benötigte Anteil aus dem Risikotopf sei über Gewinn- und Verlustrechnung vereinnahmt worden. Daraus folge, daß zum 1. Jänner 1984, also zum Zeitpunkt der Bildung der Rückstellung, keine konkrete, ernsthaft bereits entstandene Verpflichtung bestanden habe.

Vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin hatte im Schriftsatz vom 29. Juli 1985, wie erwähnt, ihre "Rückstellungen für Projektkosten"

zum Stichtag 31. Dezember 1983/1. Jänner 1984 erläutert und beim Malaysia-Projekt unter den "Schuldposten mit dem Charakter aufschiebend bedingter Lasten" den strittigen Betrag von S 36,500.000,-- als "technische Gewährleistung" ausgewiesen. Laut Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz diente der Betrag (das "Budget") in Höhe von 36,5 Mio S der finanzierungstechnischen Absicherung von Bau- und Montagerisken. Die Beschwerdeführerin bezog sich in diesem Zusammenhang auf Abschnitt V.2.2.3 des Konsortialabkommens zwischen I und L vom 3. September 1981. Danach steht der im Konsortialanteil von I enthaltene "Risikotopf" in Höhe von S 36,500.000,-- beiden Partnern zur Abdeckung von Risken aus Bau und Montage zur Verfügung. Der Vorhaltsbeantwortung vom 11. September 1989 und den ihr beigeschlossenen Belegen zufolge fanden die "reservierten S 36,500.000,--" für "Nachbesserungsarbeiten" an (offenbar der Beschwerdeführerin oblegenen) Lieferungen aus Österreich bzw. zur Erfüllung von Garantieleistungen Verwendung. Die Beschwerdeführerin verwies auch auf Abschnitt XIII Pkt. 4. des Konsortialabkommens, wonach die im Kundenvertrag (mit dem malaysischen Auftraggeber) unter anderem von der Beschwerdeführerin übernommenen Verpflichtungen eigene Verpflichtungen der I darstellten und I für deren Erfüllung im Rahmen des Konsortialabkommens so einstehe, als wenn I selbst diese Verpflichtungen eingegangen wäre.

Auf Grund dieses Vorbringens konnte die belangte Behörde mit Recht darauf schließen, daß der strittige Betrag von S 36,500.000,-- ("Risikotopf") jedenfalls auch zur Abdeckung von Garantieleistungen reserviert war. Der Verwaltungsgerichtshof vermag keine Rechtswidrigkeit darin zu erblicken, wenn die belangte Behörde den "Risikotopf" nach dessen wirtschaftlicher Funktion jedenfalls auch unter dem Gesichtspunkt einer Garantierückstellung beurteilte, wie dies die Beschwerdeführerin ursprünglich selbst vertreten hatte, wobei der Standpunkt der belangten Behörde umso berechtigter erscheint, als es bezüglich des strittigen Betrages zu einer für Rückstellungen charakteristischen Auflösung kam (siehe unten). Die belangte Behörde war daher, wie sie richtig erkannte, vorerst der Frage gestellt, ob eine Garantierückstellung bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens als Schuldpost (§ 64 Abs 1 BewG) Berücksichtigung finden könne. Sie hat diese Frage im Sinne von Schrifttum und Rechtsprechung verneint. Danach sind, wie die belangte Behörde zutreffend ausführte, Garantierückstellungen für Gewährleistungsansprüche, die möglicherweise in der Zukunft - im Beschwerdefall mehrere Jahre nach dem Bewertungsstichtag - erhoben werden, aufschiebend bedingte Lasten, deren Entstehung von einem ungewissen künftigen Ereignis, nämlich dem Auftreten eines Schadens im Verlauf der Gewährleistungsfrist, abhängt, und die damit nicht als Schuldpost angesetzt werden können (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Oktober 1952, Zl. 850/50, Slg. Nr. 649/F, Sobitschka-Wiesenhag, Aktuelle Steuerfragen, ÖStZ Nr. 7/1961 Seite 76, Thormann, aaO, Seiten 206 und 415, Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz2, I Seiten 69 und 344 b). Der Verwaltungsgerichtshof teilt diese Rechtsmeinung und findet keinen Anlaß, von seinem Erkenntnis Zl. 850/50 abzurücken.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies die Beschwerdeführerin jedoch auch darauf hin, daß dem Konsortialabkommen zufolge ein nach Abdeckung der Risiken verbleibendes Restguthaben im Verhältnis des Leistungsschlüssels aufzuteilen war. Daraus folgerte die Beschwerdeführerin, daß der gesamte Betrag an die Berechtigten "auszukehren" sei, was bedeute, daß gegenüber L und I Verbindlichkeiten, und zwar unbedingte Schulden, von je S 18,250.000,-- auszuweisen seien. Bei der Erwähnung der "K" (und nicht der I) als "Auskehrungsberechtigte" handelt es sich offensichtlich um ein Versehen, was schon daraus hervorgeht, daß unmittelbar danach das Bestehen einer Verbindlichkeit gegenüber L UND I als zutreffend erachtet wird. Für die Beschwerdeführerin wäre auch gar nichts gewonnen, wenn die "K" "Auskehrungsberechtigte" wäre; handelt es sich doch bei der "K" um die Beschwerdeführerin selbst (unwidersprochene Feststellung im angefochtenen Bescheid, Vorbringen der Beschwerdeführerin im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. September 1989), sodaß eine "Auskehrungsberechtigung" der Beschwerdeführerin nur eine Schuld der Beschwerdeführerin gegenüber sich selbst (ihrer "Auskehrungsberechtigung" als Forderung stünde ihre eigene Verpflichtung zur Auskehrung an sich selbst gegenüber) ausdrücken würde.

Zu beurteilen bleibt die Frage, ob von einer Verpflichtung der Beschwerdeführerin auf "Auskehrung" des "Risikotopfes" von 36,5 Mio S an L und I und damit von einer Schuld im Sinne des § 64 Abs. 1 BewG auszugehen ist. Dabei kann dem von der Beschwerdeführerin nicht näher erläuterten Begriff des "Auskehrens" im Zusammenhang mit der zitierten Regelung des Konsortialabkommens nur die Bedeutung beigemessen werden, daß der Risikotopf zur Gänze zu verwenden war, und zwar, soweit er nicht für Garantieleistungen in Anspruch genommen wurde, mit dem Rest durch

Ausschüttung (Auszahlung) an L und I, sodaß die Beschwerdeführerin (nach ihrer Ansicht) jedenfalls eine Schuld in Höhe des Risikotopfes gegenüber L und I - auf Abdeckung von Garantieleistungen und auf Ausschüttung (Auszahlung) des Restes - traf.

Der Standpunkt der belangten Behörde geht erkennbar dahin, daß eine solche Schuld, nämlich nicht nur für allfällige Garantieleistungen aufkommen, sondern auch den Rest des Risikotopfes an L und I ausschütten zu müssen, nicht ernsthaft bestand. Der Verwaltungsgerichtshof vermag in dieser Beurteilung keine Rechtswidrigkeit zu erblicken. Konnte doch die belangte Behörde zu Recht berücksichtigen, daß die Restguthaben aus dem "Risikotopf" NICHT an L und I abzuführen waren, sondern der jeweilige Restbetrag so, wie es nicht in Anspruch genommenen Rückstellungen entspricht, in den Jahren 1988 und 1989 bei der Beschwerdeführerin (gewinnerhöhend) aufgelöst wurde. Die Beschwerdeführerin selbst spricht in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 11. September 1989 bezüglich der "reservierten S 36,500.000,--" von einer erfolgswirksamen Auflösung des Restbetrages bzw. davon, daß die FREIGEWORDENEN TEILE über Gewinn- und Verlustrechnung vereinnahmt wurden. Auch die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Bestätigungen von L vom 5. Dezember 1988 sowie von L und I vom 24. April 1989 weisen darauf hin, daß die Beschwerdeführerin zwar mit dem "Risikotopf" von 36,5 Mio S für Garantieleistungen aufzukommen hatte, aber auch in diesem Rahmen (36,5 Mio S) nur insoweit von L und I aus dem Risikotopf in Anspruch genommen werden sollte, als Garantieleistungen auch tatsächlich anfielen. Daß bei der Einheitsbewertung nur Schulden zu berücksichtigen sind, mit deren Geltendmachung der Schuldner ernsthaft rechnen muß, entspricht der Auffassung von Schrifftum und Rechtsprechung (Twaroch-Wittmann-Frühwald, aaO, Seite 344 b, Thormann, aaO, Seite 163, sowie zuletzt das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. September 1989, Zl. 88/14/0173).

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin hat die belangte Behörde den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ausreichend dargestellt und gewürdigt. Sie hat im angefochtenen Bescheid jene Vertragsbestimmungen wiedergegeben, die sie für ihre Entscheidung als maßgeblich erachtete. Daß die belangte Behörde den Vertragsbestimmungen zum Teil falsche Vertragsbezeichnungen zuordnete, stellt keinen wesentlichen Verfahrensmangel dar, und auch die Beschwerdeführerin vermag nicht aufzuzeigen, zu welch anderem Bescheid die belangte Behörde bei Vermeidung dieser Fehler gekommen wäre. Auf Grund des Vorbringens der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren war die belangte Behörde der Frage nach der Abzugsfähigkeit von Garantierückstellungen und der Frage nach dem Bestehen einer Schuld gegenüber L und I gestellt. Mit diesen Fragen hat sich die belangte Behörde zureichend und mit richtigem Ergebnis auseinandergesetzt. Wenn die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde rügt, die von ihr wörtlich wiedergegebenen Ausführungen des angefochtenen Bescheides ließen nicht erkennen, aus welchen Erwägungen die Rückstellungen für "technische Gewährleistung" eine aufschiebend bedingte Last (und nicht eine abzugsfähige Schuldpost) sein sollen, ist ihr entgegenzuhalten, daß im angefochtenen Bescheid schon die den zitierten Ausführungen vorangehenden Darlegungen auf die Abzugsfähigkeit von Gewährleistungsrückstellungen eingehen und im Zusammenhalt damit die zitierten Ausführungen schlüssig erscheinen lassen.

Zum Vorbringen in der Beschwerdeergänzung vom 6. Februar 1990, der Betrag von S 36,500.000,-- sei einem Konsortialpartner und nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen, erhebt sich die Frage, warum der einem Konsortialpartner zuzurechnende Betrag bei der Beschwerdeführerin als Schuld zum Ansatz kommen soll. Im übrigen konnte die belangte Behörde auf Grund der Ausführungen im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Zusammenhang mit der Vorhaltsbeantwortung vom 11. September 1989 sinnvollerweise nur zu dem Ergebnis gelangen, daß die BESCHWERDEFÜHRERIN in Höhe des "Risikotopfes" für Garantieleistungen aufzukommen und nach ihrer (der Beschwerdeführerin) Auffassung den Rest an L und I auszuschütten hatte. Daß die belangte Behörde auf Grund der Vorhaltsbeantwortung eine ernsthafte Verpflichtung der Beschwerdeführerin, den Risikotopf "auskehren" zu müssen, in Abrede stellen durfte, wurde bereits dargetan.

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren war nicht zu entnehmen, daß die von der Beschwerdeführerin gebildete "Rückstellung für technische Gewährleistung" keine Vorsorge der Beschwerdeführerin für eigene Risken war. Immerhin heißt es in der Vorhaltsbeantwortung der Beschwerdeführerin vom 11. September 1989, aus den von ihr vorgelegten Belastungsbelegen sei ersichtlich, daß die Zahlungen an L ausschließlich auf Grund von erbrachten Leistungen (Nachbesserungsarbeiten) erfolgten, "soweit der österreichische Lieferanteil an dem

Gesamtprojekt betroffen ist". Dahingestellt kann daher bleiben, ob nicht auch Zahlungen, die erst im Falle der Inanspruchnahme eines Dritten für Garantieleistungen zu erbringen sind, im Sinne des § 6 BewG aufschiebend bedingt sind.

Aus dem Umstand, daß die Beschwerdeführerin die strittige Passivpost bereits im Folgejahr als Verbindlichkeit behandelte und die Abgabenbehörden dem bisher nicht widersprachen, ist für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen, weil keine Verpflichtung der Abgabenbehörden besteht, Angaben der Steuerpflichtigen zu widersprechen.

Der Umstand, daß für das Malaysia-Projekt noch andere Rückstellungen gebildet wurden, sagt nichts über die Eigenschaft der in Rede stehenden Passivpost aus.

Die Überlegungen, welche die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerdeergänzung abschließend anstellt, beruhen auf der Annahme, daß Betriebsschulden im Sinne des § 64 Abs. 1 BewG bestehen. Aus den dargestellten Gründen trifft diese Annahme auf den strittigen Betrag von S 36,500.000,-- jedoch nicht zu.

Die Beschwerde vermochte keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Ihre Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1990:1989130282.X00

Im RIS seit

14.01.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at