

Verwaltungsgerichtshof

Zl. 874/69

I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Dr. Kaupp, Hofstätter, DDr. Heller und Dr. Simon als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzkommissär Smekal, über die Beschwerde des WT sen. und des WT jun., beide in W, vertreten durch Dr. Richard Steinpach, Rechtsanwalt in Wien IV, Operngasse 24, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat, vom 7. März 1969, Zl. VI-2542/68, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Gewerbesteuer für 1963 und 1964, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Richard Steinpach und des Vertreters der belangten Behörde, Oberfinanzrat Dr. LS, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund (Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland) hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von S 2.254,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Die beiden Beschwerdeführer betrieben bis zum 31. März 1964 in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes den Handel mit Innereien. In der Folge wurde das Unternehmen als Gesellschaft mit beschränkter Haftung weitergeführt. Einer den Erklärungen für das Jahr 1963 angeschlossenen Beilage ist

zu entnehmen, daß 1963 ein Fahrgestell für einen „im Bau befindlichen Kühlwagen“ angeschafft wurde und daß die Anschaffungskosten von S 256.000,-- nicht vorzeitig abgeschrieben worden sind. Aus einer Beilage zur Steuererklärung für das Rumpfwirtschaftsjahr 1964 geht hervor, daß der Betrag von S 256.000,-- auf das Konto „Kühlauto“ übertragen wurde. Auf diesem Konto wurden insgesamt S 421.106,-- ausgewiesen und von diesem Betrag wurde eine vorzeitige Abschreibung von S 210,553,-- vorgenommen. Das Finanzamt folgte für die Jahre 1963 und 1964 den Erklärungen. Bei einer in der Folge stattgefundenen Betriebsprüfung stellte der Prüfer fest, daß ein Lastkraftwagenfahrgestell mit Führerhaus am 26. November 1963 erworben worden sei. Bestellung, Auftragsbestätigung und Rechnung der Lieferfirma tragen das Datum vom 26. November 1963. Die Übernahme des Fahrgestelles von der Lieferfirma sei am 5. Dezember 1963 erfolgt. Für dieses 1963 angeschaffte Fahrgestell seien von verschiedenen Firmen laut Rechnungen vom 27. Jänner 1964 für insgesamt S 165.106,-- ein Kühlkoffer hergestellt und montiert, ein Kühlaggregat geliefert und eine Beschriftung des Fahrzeuges vorgenommen worden. Die Anschaffungskosten des Fahrgestelles mit Führerhaus und Motor von S 256.000,-- könnten 1964 nicht vorzeitig abgeschrieben werden, da die Anschaffung bereits 1963 erfolgt sei. 1964 könnte nur von den in diesem Jahre getätigten Aufwendungen die vorzeitige Abschreibung vorgenommen werden. Das Finanzamt schloß sich dieser Feststellung und rechtlichen Würdigung durch den Betriebsprüfer an und erließ gemäß § 303 Abs. 4 BAO für 1964 neue die einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte betreffende Bescheide und entsprechende neue Gewerbesteuerbescheide.

Gegen diese Bescheide erhoben die Beschwerdeführer Berufung. Sie führten aus, daß die Rechtsansicht des Finanzamtes mit dem Gesetz und dem Willen des Gesetzgebers in Widerspruch stehe. Erst der mit Bundesgesetzblatt Nr. 155/1966 in das Einkommensteuergesetz 1953 eingefügte § 6 c sehe vor, daß bei Großanlagen, deren Herstellung sich über mehr als 12 Monate erstrecke, die vorzeitige

Abschreibung von den auf die einzelnen Jahre der Herstellung entfallenden Teilbeträgen der Herstellungskosten vorgenommen werden könne. Im Falle der Beschwerdeführer hätte aber auch nach dieser neuen gesetzlichen Regelung die vorzeitige Abschreibung erst nach Fertigstellung des Kraftfahrzeuges (demnach 1964) geltend gemacht werden können, da sich die Herstellung über nicht ganz acht Wochen (5. Dezember 1963 bis 27. Jänner 1964) erstreckt habe. In dem Antrag gemäß § 276 Abs. 1 BAO, der eine die Berufung abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes außer Wirkung setzte, brachten die Beschwerdeführer ergänzend vor, daß es sich bei der Anschaffung des Tiefkühlautos um eine einheitliche Großanlage handle, die zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1963 in Bau befindlich gewesen sei, sodaß zu diesem Zeitpunkt die Vornahme einer vorzeitigen Abschreibung nicht habe vorgenommen werden können. Erst 1964 sei das „einheitliche Wirtschaftsgut“ fertiggestellt worden. Der Ansicht des Finanzamtes, daß es sich bei dem Tiefkühlauto um mehrere Wirtschaftsgüter handle, müsse widersprochen werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung in dem im verwaltungsgerichtlichen Verfahren allein strittigen Punkt der vorzeitigen Abschreibung von den Anschaffungskosten des Tiefkühlwagens ab. Sie begründete ihre Entscheidung im wesentlichen wie folgt: Bei der gegenständlichen Streitfrage komme es entscheidend auf die Tatsache der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes, nicht aber auf den genauen Zeitpunkt seiner tatsächlichen Inbetriebnahme an. Im vorliegenden Fall hätten die Beschwerdeführer selbst angegeben, daß das Fahrgestell des Lastkraftwagens bereits am 5. Dezember 1963 angeschafft worden sei. Es sei auch nach dem Vermerk der Lieferfirma auf der Rechnung vom 17. März 1964 an diesem Tag zum Verkehr zugelassen. Die Beschwerdeführer hätten deshalb die Bewertungsfreiheit für das Fahrgestell mit der Steuererklärung für 1963 beanspruchen müssen, zumal von der Herstellung eines Kühlwagens im eigenen Betrieb nicht die Rede sein könne.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 des BG vom 11. Juli 1963, BGBl. Nr. 193 (Bewertungsfreiheitsgesetz 1963), konnten Gewerbetreibende, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder 3 oder § 5 EStG ermitteln, im Wirtschaftsjahr 1964 von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in diesem Jahr angeschafften oder hergestellten abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens neben der in § 7 EStG zulässigen gewöhnlichen AfA eine vorzeitige Abschreibung vornehmen. Eine inhaltlich gleiche Regelung sah das BG vom 13. März 1957, BGBl. Nr. 70 (Bewertungsfreiheitsgesetz 1957), in der Fassung des BG vom 10. Juli 1958, BGBl. Nr. 147, für das Wirtschaftsjahr 1963 vor. Der Höchstbetrag der vorzeitigen Abschreibung betrug gemäß § 1 Abs. 3 lit. a des zuletzt genannten Gesetzes bei beweglichen Wirtschaftsgütern in Wien 60 %, während er auf Grund des Bewertungsfreiheitsgesetzes 1963 mit 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten beschränkt war. Der belangten Behörde ist beizupflichten, daß nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes dessen Anschaffungskosten nur in dem Jahre vorzeitig abgeschrieben werden können, in dem es angeschafft wurde, während es auf die Inbetriebnahme, die sich z. B. durch Montagearbeiten verzögern kann, nicht ankommt (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 5. Oktober 1962, Zl. 748/62, und vom 20. Oktober 1967, 896/67). Die Beschwerde vertritt aber nun die Meinung, daß es sich bei der Anschaffung des Fahrgestelles um kein „selbständiges Wirtschaftsgut“ gehandelt habe, sondern nur um einen „vorbereitenden Akt“ zur Herstellung eines solchen. Die Anschaffung des Fahrgestelles stelle nur „eine von mehreren Maßnahmen“ dar, die erst im Zusammenhalt das den betrieblichen Notwendigkeiten entsprechende Wirtschaftsgut ergeben hätten. Dieses Wirtschaftsgut hätte aber nicht angeschafft werden können, sondern es hätte erst hergestellt werden müssen.

Es ist nun nicht richtig, daß das Fahrgestell mit Führerhaus und Motor kein „selbständiges Wirtschaftsgut“ ist, denn es kann keinem Zweifel unterliegen, daß diese Sacheinheit Gegenstand des wirtschaftlichen Verkehrs ist und die Beschwerdeführer haben selbst die mit dem Erwerb dieses Gegenstandes verbundenen Kosten richtig in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 1963 als Vermögenswert ausgewiesen. Unbestritten ist aber, daß für Zwecke des gegenständlichen Betriebes die Anschaffung des bloßen Fahrgestelles für sich allein noch nicht ausreichte, sondern daß es vielmehr der Anschaffung eines betriebsbereiten Kühlfahrzeuges bedurfte. Dieses Wirtschaftsgut haben die Beschwerdeführer dem Betrieb dadurch zugeführt, daß sie zunächst den einen wesentlichen Bestandteil eines Kühlwagens (Fahrgestell, Führerhaus und Motor) erworben haben und diesen dann in der Folge mit anderen wesentlichen Bestandteilen (Kühlkoffer und Kühlaggregat) zu **einem** Wirtschaftsgut vereinigen ließen. Erst durch diese zweite Maßnahme verfügte der Betrieb über jenes Anlagegut, auf dessen „Anschaffung“ - dem Betriebszweck entsprechend - es ankam. Wenn man diesen Sachverhalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise rechtlich beurteilt, so muß man zu dem Ergebnis kommen, daß das Wirtschaftsgut, dessen Anschaffung allein im Hinblick auf die betriebliche Nutzungsmöglichkeit in Frage kam, nämlich der fertige Kühlwagen, im Sinne der Vorschriften über die Bewertungsfreiheit erst in dem Zeitpunkt als angeschafft gelten konnte, indem es in der für den Betrieb notwendigen Gestaltung geliefert worden ist.

Aus dem Vorgesagten ergibt sich, daß die belangte Behörde bei ihrer rechtlichen Beurteilung des Streitfalles geirrt hat. Wenn sie sich zur Stützung ihrer Ansicht auf die hg. Erkenntnisse vom 5. Oktober 1962, Zl. 748/62, und vom 20. Oktober 1967, Zl. 896/67, beruft, so kann sie damit deswegen nichts für ihren Standpunkt gewinnen, da es sich in beiden Fällen um jeweils vom Beschwerdefall verschiedene Sachverhalte handelte. Im Falle des Erkenntnisses vom 5. Oktober 1962 wurde eine Maschine Mitte 1957 geliefert, die erst im April 1958 betriebsfertig montiert wurde. Der Gerichtshof hat hier entschieden, daß die

vorzeitige Abschreibung schon 1957 hätte vorgenommen werden müssen. Ähnlich lagen die Verhältnisse in dem durch das zweite zitierte Erkenntnis entschiedenen Rechtsfall, wobei der Gerichtshof seine die Beschwerde abweisende Entscheidung u. a. ausdrücklich damit begründete, daß die Beschwerdeführerin nicht einzelne Bestandteile oder Werkstücke, sondern fertige betriebsbereite Maschinen erworben habe. Gerade das trifft aber bei den Beschwerdeführern nicht zu, denn sie haben - wie oben ausgeführt - mehrere Bestandteile, von denen jeder für sich im Betrieb nicht hätte verwendet werden können, in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren erworben und erst die Zusammenfügung dieser Bestandteile bewirkte - in wirtschaftlicher Sicht - die Anschaffung des gegenständlichen Fahrzeuges. Hingegen hat der Beschwerdefall Ähnlichkeit mit dem mit dem hg. Erkenntnis vom 12. Februar 1965, Zl. 1790/64, entschiedenen Rechtsstreit. Dort bestellte der Steuerpflichtige bei der Firma J. einen Milchsammeltank und bei der Firma M. das dazugehörige Fahrgestell, wobei vereinbart wurde, daß die Firma J. den Tank auf das Fahrgestell aufmontieren sollte. Schon 1962 stand der Tank dem Steuerpflichtigen zur Verfügung, doch konnte das Fahrzeug erst 1963 ausgeliefert werden, weil das Fahrgestell der Firma J. nicht zeitgerecht übergeben wurde. Der Steuerpflichtige dieses Beschwerdefalles bilanzierte in der Schlußbilanz 1962 den Kaufpreis für den Milchsammeltank und schrieb die Anschaffungskosten vorzeitig ab. Der Gerichtshof verneinte die Zulässigkeit dieser Vorgangsweise mit der Begründung, daß sich die Herstellung und Montage des Tanks für die Lieferfirma J. wirtschaftlich als eine einheitliche Leistung darstelle, die erst 1963 vollbracht worden sei und daß der Steuerpflichtige, der 1962 keine Vorleistung erbracht hätte, somit gar nicht in der Lage gewesen wäre, ein Wirtschaftsgut in seiner Bilanz auszuweisen, von dessen Anschaffungskosten allenfalls vorzeitige Abschreibung hätte vorgenommen werden können. Wenn sich der Beschwerdefall davon auch insoweit unterscheidet, daß der Ausweis der Anschaffungskosten für das Fahrgestell in der Bilanz zum 31. Dezember 1963 unbestritten zu Recht erfolgte und die Beschwerdeführer nach der Aktenlage mit der Lieferfirma des Fahrgestelles und dem Unternehmen, das den Kühlkoffer beschaffte und samt Kühlaggregat auf das

Fahrgestell aufbaute, getrennte Verträge abgeschlossen hat, so liegt das Gemeinsame beider Sachverhalte doch darin, daß die **Anschaffung** des betreffenden Wirtschaftsgutes jeweils erst im Folgejahr erfolgte, somit erst in diesem Jahr die vorzeitige Abschreibung von den gesamten Anschaffungskosten vorgenommen werden konnte.

Der angefochtene Bescheid ist somit mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufzuheben war.

W i e n , am 26. Mai 1970