



GZ. RV/3037-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Klaus Hafner, gegen den Bescheid des Finanzamtes 12., 13., 14. und Purkersdorf betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird im nunmehr eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1999 wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. handelt es sich um ein in Form einer Mitunternehmerschaft geführtes Unternehmen, welches seinen Gewinn nach der Bestimmung des § 5 EStG 1988 ermittelt.

Im Jahre 2001 fand im Unternehmen der Bw. eine die Jahre 1997 bis 1999 umfassende Betriebsprüfung statt, wobei der Prüfer betreffend das Jahr 1999 die Auffassung vertrat, dass eine, seitens der Bw. für eine Digitaldruckmaschine im Ausmaß von ATS 1.500.000.- vorgeschriebene Sonderabschreibung jeglicher Grundlage entbehre.

Den Ausführungen in der Tz 25 ist hierbei zu entnehmen, dass die Bw. zum Zwecke der Erfüllung eines Großauftrages der Fa. M. im Jahre 1998 eine große Digitaldruckmaschine angeschafft habe, wobei sich im praktischen Betrieb gezeigt habe, dass bei großen Datenmengen einwandfreie Druckergebnisse nicht zu erzielen gewesen seien.

Demzufolge habe die Bw. sämtliche Mängel der Maschine aufgezeichnet, respektive diese bei der Herstellerfirma reklamiert, wobei aufgrund eines Wartungsvertrages mit der Fa. A, letzteres Unternehmen auf diverse Art und Weise versucht habe, (unter anderem wurde ein Techniker aus Belgien eingeflogen) der Instabilität der Maschine entgegenzuwirken, um die Bw. in die Lage zu versetzen, ihrer Produktionsverpflichtung nachkommen zu können.

An Ansehung obiger Umstände habe die Bw. die Ansicht vertreten, dass ungeachtet massiver Reklamationen die Klagsführung gegen die Fa. A insoweit unmöglich gewesen sei, als dieser auf dem Wartungssektor "Monopolstellung" zugekommen sei und andererseits der Einsatz der Maschine zu Erfüllung des Auftrags der Fa. M. unabdingbar gewesen sei.

Demzufolge seien trotz "vergifteten Klimas" Gutschriften bzw. andere zum Teil kostenlose Leistungen von der Fa. A. zu erwirken gewesen.

Abgesehen von obigem "Erfolg" sei die Produktion enorm beeinträchtigt gewesen und seien der Bw. in Folge der Stehzeiten enorme Kosten aus dem Titel gewährter Überstunden entstanden.

Ungeachtet der Argumentation der Bw. vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Sonderabschreibung auf rein steuerlichen Gründen basiert habe.

Dies liege vor allem darin begründet, dass die Bw. im Jahre 2000 den Auftrag von der Fa. M. verloren und insoweit einen Ergebniseinbruch hinnehmen habe müssen und demzufolge der Versuch unternommen worden sei, für das "Gewinnjahr 1999" per Sonderabschreibung eine Steuerersparnis für die Gesellschafter zu lukrieren.

Zusammenfassend sei die Sonderabschreibung hauptsächlich aus steuerlichen Gründen erfolgt, respektive sei es der Bw. mit ihrem Vorbringen nicht gelungen, die für eine Teilwertabschreibung unabdingbare Entwertung des Wirtschaftsgutes darzutun, weswegen davon auszugehen sei, dass der Teilwert der Maschine zum Bilanzstichtag 31.12. 1999 den um die Absetzung für Abnutzung verminderten Anschaffungskosten entsprochen habe.

Das Finanzamt folgt den Ausführungen des Prüfers und erhöhte die in der Feststellungserklärung für das Jahr 1999 bekannt gegebenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb um ATS 1.500.000.-, wobei nämlicher Betrag prozentuell auf die an der Bw. Beteiligten aufgeteilt wurden.

Mit Schriftsatz vom 20.9. 2001 wurde gegen den mit 4.9. 2001 datierten Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1999 Berufung erhoben und hierbei begründend ausgeführt, dass der seitens des Prüfers erhobene Vorwurf, der Sonderabschreibung seien rein steuerliche Erwägungen zugrunde gelegen, insoweit unrichtig sei, als die Bw. auch in den Vorjahren hohe Gewinne erklärt habe.

Es sei zwar richtig, dass das Betriebsergebnis durch den Verlaust des Auftrages von der Fa. M. "eingebrochen" sei, dessen ungeachtet werden bei der Bw. in Ansehung der Verpachtung unbeweglicher und beweglicher Wirtschaftsgüter an die SDBP GmbH weiterhin Gewinne geschrieben und zeitige die Sonderabschreibung demzufolge höchstens einen Vorzieheffekt.

Die Bw. sei einerseits im streitgegenständlichen Zeitraum verpflichtet gewesen ihrer pönalisierten Lieferverpflichtung der Fa. M. gegenüber nachzukommen und andererseits in Ansehung des beim Ankauf der Maschine obligatorisch abzuschließenden Wartungsvertrag mit der Fa. A. an letztgenanntes Unternehmen gebunden.

Aufgrund der Drohung der Fa. A. den Wartungsvertrag kündigen zu wollen, sei die Bw. zum Abschluss von Konzessionen geradezu verpflichtet gewesen, widrigenfalls die Maschine überhaupt nicht benutzungsfähig gewesen wäre.

Letztendlich sei im Verhandlungsweg eine Gutschrift bzw. die Installation einer kostenlosen Software erreicht worden. Demgegenüber sei die Maschine nach wie vor instabil geblieben.

In Ansehung obiger Ausführungen und aufgrund bewertungsrechtlicher Vorschriften (§ 204 Abs. 2 HGB) sei es vonnöten gewesen die Maschine auf den niedrigeren Teilwert abzu-

schreiben, widrigenfalls die Vollkaufmannseigenschaft besitzende Bw. gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung im allgemeinen bzw. gegen das Niederwertprinzip im speziellen verstoßen hätte.

Obiger handelsrechtlicher Mussvorschrift sei auch für Belange des Steuerrechtes zu folgen gewesen und demzufolge die Maschine im Ausmaß eines unterhalb des "normalen" Buchwertes gelegenen Betrages auszuweisen gewesen.

Nämliche Vorgangsweise finde jedenfalls Deckung in der Definition des Teilwertes und äußere sich dies darin, als ein präsumtiver Erwerber des Betriebes bei Kenntnis der Instabilität der Maschine und des damit hervorgerufenen Produktionsausfalls keinesfalls bereit gewesen wäre, die Anlage zu den, um die bisherigen Abschreibungen verminderten Anschaffungskosten zu erwerben. Dieser würde vielmehr einen markanten Preisabschlag zumindest im Ausmaß der Sonderabschreibung vornehmen.

Wenn nun der Betriebsprüfer zur Stützung seiner Ansicht ausführt, dass die Bw. beweispflichtig dafür sei, dass die Wertminderung des Wirtschaftsgutes gerade im Zeitpunkt der Vornahme der Abschreibung (1999) eingetreten sei, so sei seitens der Bw. zu replizieren, dass anhand des anlässlich des Prüfungsverfahrens vorgelegten Maschinenprotokolls, welches inhaltlich der Sammlung der Servicetechnikerarbeitszettel der Fa. A. entspricht, die technische Entwertung der Maschine im Jahre 1999 ausreichend dokumentiert worden sei.

Abschließend soll auch der Umstand nicht unerwähnt bleiben, dass die Maschine nahezu ausschließlich zur Erfüllung des Auftrages der Fa. M. angeschafft worden sei, wobei diese nunmehr durch die Schließung der Filialen (dieser Umstand sei so auch der beigelegte Auszug aus dem Internet bereits Anfang 1999 fix gewesen) vorgenannten Unternehmens die Maschine jedenfalls entwertet sei, als eine Auslastung des Wirtschaftsgutes durch Akquirierung anderer Aufträge nicht erzielbar gewesen sei.

Mit Vorhalt vom 23.10. 2001 wurde die Bw. ersucht, dem Finanzamt neben einem Anlageverzeichnis die wesentliche Korrespondenz betreffend geltend gemachter Mängel der Maschine nachzureichen, respektive darzustellen, unter welchen Einsatzbedingungen die Mängel an der Maschine aufgetreten seien.

Dem vorgelegten Anlageverzeichnis konnte entnommen werden, dass die im Jahre 1998 in der Höhe von ATS 5.950.000.- angefallenen Anschaffungskosten der Maschine unter Zugrundelegung einer vierjährigen Nutzungsdauer abgeschrieben worden sind.

Aus dem mit der Fa. A. abgeschlossenen Kaufvertrag ist die im Mai 1998 statt zu findende Lieferung und Installation der Maschine ersichtlich, wobei ergänzend eine Garantie im Ausmaß von zwölf Monaten ab Lieferdatum bedungen worden ist.

Unter dem Punkt Service- Wartung wird auf einen mit der Fa. A. obligatorisch abzuschließenden Wartungsvertrag (Vertragsdauer beläuft sich auf 36 Monate) verwiesen, wobei dieser die notwendigen Dienstleistungen und alle Ersatzteile, nicht aber Reinigungsarbeiten sowie Einsätze, welche auf Bedienungsfehler bzw. Beschädigung durch die Anwender rückführbar sind, umfasst.

Was die Produktionsgarantie der Maschine anlangt, so wird diese – sachgerechte Bedienung vorausgesetzt - mit mindestens 80 % einer Schicht (8 Stunden) angegeben.

Demgegenüber konnte den für das Jahr 1999 erfolgten Aufzeichnungen der Bw. im Maschinenprotokoll rund 8 an der Maschine aufgetretene Mängel respektive ebenso viele Servicebegehungen pro Monat entnommen werden.

Mit Eingabe vom 30.11. 2004 schränkte der steuerliche Vertreter der Bw. die Anerkennung der Teilwertabschreibung auf das Ausmaß von ATS 750.000.- ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der Bestimmung des § 6 Z 1 EStG 1988 ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen.

Der dritte Satz leg. cit. normiert, dass für den Fall, dass der Teilwert niedriger ist, dieser in Abweichung obgenannten Bewertungsmaßstabes zum Ansatz gelangt.

Der Teilwert wird vom Einkommensteuergesetz 1988 dahingehend als Betrag definiert, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Für den Bereich des abnutzbaren Anlagevermögens werden sowohl nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als auch in der Verwaltungspraxis so genannte Teilwertvermutungen angestellt, wobei die Vermutung für oben angeführte Wirtschaftsgüter dahin geht, dass der Teilwert grundsätzlich den seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die Absetzung für Abnutzung entspricht (VwGH v. 29.4. 1992, 88/14/0088).

In Einschränkung obiger Ausführungen ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert unter der Voraussetzung anzuerkennen, dass der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwerts dartun kann (VwGH v. 30.9. 1998, 97/13/0033).

Im letzt angeführten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass im Falle einer Gewinnermittlung nach der Bestimmung des § 5 Abs. 1 EStG 1988 die Teilwertabschreibung, bei sonstigem Verlust (Nachholverbot) nur im Jahr der Entwertung des Wirtschaftsgutes geltend gemacht werden (in diesem Sinne auch VwGH v. 13.12. 1995, 92/13/0081 und VwGH v. 24.2. 1999, 97/13/0065), wobei für das Anlagevermögen der niedrige Teilwert generell nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung angesetzt werden darf.

Bezogen auf den Bereich maschineller Anlagen ist nach der Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes der Anwendungsfall einer Teilwertabschreibung dann als verwirklicht anzusehen, wenn eine schadhafte Maschine in absehbarer Zeit nicht repariert werden kann (BFH, BStBl 1988 II 488).

In Ansehung des Berufungsvorbringens sowie der nachgereichten Unterlagen, insbesondere des Maschinenprotokolls gelangte die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Überzeugung, dass im zu beurteilenden Fall gerade obgenannter Sachverhalt vorliegt.

Ein Vergleich zwischen der vertraglich bedungenen, respektive in Aussicht gestellten Produktivität der Maschine (80 % Aktivität pro Schicht), der umfangreichen mit der Fa. A. geführten Korrespondenz und der Anzahl der Servicebegehungen erhellt, dass das zur Erfüllung des Auftrages der Fa. M. benötigte Wirtschaftsgut für die Bw. lediglich im beschränkten Rahmen und unter Inkaufnahme von Zusatzkosten (Überstunden) einsetzbar war.

Was nun den Zeitpunkt der Entwertung der Maschine, respektive die Zulässigkeit der Vornahme einer Teilwertabschreibung im Jahre 1999 anlangt, so erfolgte nach dem Dafürhalten der Abgabenbehörde zweiter Instanz diese Gesten der Bw. im Einklang mit den tatsächlichen Gegebenheiten gestanden ist und diese nicht – so die Begründung der Abgabenbehörde erster Instanz- aus rein auf steuerlichen Erwägungen erfolgt ist.

Ausgehend von den bereits im Jahre 1998 unternommenen Versuchen, sei es auf Grund des Wartungsvertrages erzwingbare, bzw. freiwillige Leistungen der Fa. A. der Instabilität der Maschine entgegen zu wirken, war es ob der im Jahre 1999 steigenden Zahl der Stillstände, in wirtschaftlicher Hinsicht die dauernde Wertminderung des Wirtschaftsgutes evident und diesem Umstand im Wege einer Teilwertabschreibung zu begegnen.

Obiges Ergebnis liegt auch darin begründet, als ungeachtet der Tatsache, dass die ihren Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelnde Bw. schon nach handelsrechtlichen Vorschriften bei dauernder Entwertung den niedrigeren Teilwert anzusetzen hat, widrigenfalls ein Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (in diesem Zusammenhang sind der Bestimmung des § 204 Abs. 2 HGB nach, Gegenstände des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung, ohne Rücksicht auf ihre begrenzte Nutzbarkeit zwingend auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben sind) vorliegt (Niederstwertprinzip), es sich - in Übereinstimmung mit den, in diese Richtung weisenden Berufungsausführungen - schon aus der Definition des Teilwertes ableitbar ist, dass ein präsumtiver Betriebserwerber, bei Kenntnis des "Zustandes" der Maschine und der daraus resultierenden Schwierigkeit der Erfüllung vertraglicher Verpflichtungen, nicht bereit gewesen wäre, diese zu Buchwerten zu erwerben.

In Ansehung obiger Ausführungen war so hin die im Jahre 1999 erfolgte Vornahme einer Teilwertabschreibung dem Grund nach als rechtens anzusehen.

Hinsichtlich des nunmehr betragsmäßig auf ATS 750.000.- reduzierten Ausmaßes verbleibt auszuführen, dass nämlicher Betrag dem Umstand der Weiterverwendung der Maschine in den Folgejahren als schlüssig und nachvollziehbar zu erachten ist.

In Erledigung des Rechtsmittels waren daher die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1999 wie folgt festzusetzen, respektive diese auf die an der Bw. Beteiligten zu verteilen:

Einkünfte aus GW laut Erklärung in ATS	Zurechnung laut BE in ATS	Einkünfte aus GW laut BE in ATS	Einkünfte aus GW laut BE in €
2.764.088.	750.000.-	3.514.088.-	255.378,73
W. S. 990.762.-	360.000.--	1.350.762.-	98.163,70
B. S. 546.409.-	75.000.-	631.409.-	45.886,28
M. S. 288.972.-	105.000.-	393.972.-	28.631,07
Mag M. S 638.972.-	105.000.-	743.972.-	54.066,55
C. H. 288.972	105.000.-	393.972.-	28.631,07
SDBP GmbH 0.-	0.-	0.-	0

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.