jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2002/10/22 98/14/0061

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.10.2002

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §12;
EStG 1988 §14;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs2;
EStG 1988 §4;
EStG 1988 §5 Abs1;
EStG 1988 §5;
EStG 1988 §9;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Graf, Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der K GmbH in P, vertreten durch Hasch, Spohn, Richter & Partner, Anwaltskanzlei KEG in 4020 Linz, Landstraße 47, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 13. Februar 1998, Zl. RV-043.96/1-6/1996, betreffend Körperschaftsteuer 1991 bis 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anlässlich einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde u.a. festgestellt, dass die Beschwerdeführerin im Februar 1991 ein (Teil)grundstück erworben hatte, auf welchem kurze Zeit später (jedenfalls 1991) ein Betriebsgebäude errichtet wurde. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass die in der Bilanz zum 31. Dezember 1990 ausgewiesene Rücklage gemäß § 12 Abs. 7 EStG 1988, welche von der Beschwerdeführerin zur Gänze auf den Grund und Boden übertragen worden war, auf Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits aufzuteilen sei. Weiters wurde festgestellt, dass ab 1992 auf Grund kollektivvertraglicher Bestimmungen eine Jubiläumsgeldrückstellung gebildet worden war, wobei für 1992 ein Fünftel des "ermittelten Betrages" und für 1993 100 % des Rückstellungsbetrages dotiert wurde. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass der Rückstellung

steuerrechtlich im jeweiligen Wirtschaftsjahr (nur) der Betrag zuzuführen sei, der bei Verteilung des Gesamtaufwandes auf die Zeit zwischen Zusage und Anfall der Jubiläumszahlung auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfalle (Ansammlungsverfahren).

Das Finanzamt erließ in der Folge für die Jahre 1991 bis 1992 entsprechende Körperschaftsteuerbescheide. In den dagegen erhobenen Berufungen wurde hinsichtlich der Übertragung stiller Reserven die Ansicht vertreten, dass die Auffassung des Prüfers, wonach die Aufteilung der Übertragungsrücklage auf Grund und Boden sowie auf Gebäude nur dann denkmöglich sei, wenn ein bebautes oder ein im Zustand der Bebauung befindliches Grundstück angeschafft werde. Werde jedoch zunächst nur der unbebaute Grund und Boden erworben und anschließend mit der Bauausführung begonnen, so komme die anteilige Aufteilung nicht in Betracht. Die derzeit in Österreich vorherrschende einheitliche Betrachtung des Grund und Bodens und des Gebäudes führe zu widersprüchlichen Ergebnissen. Die in Österreich herrschende Auffassung sei auf ein grundlegendes Urteil des Reichsfinanzhofes aus dem Jahre 1938 zurückzuführen. Der BFH sei aber von dieser Rechtsansicht abgegangen und habe entschieden, dass der Grundsatz der Einzelbewertung auch dann gelte, wenn mehrere Wirtschaftsgüter wirtschaftlich so miteinander verbunden seien, dass sie in der Gemeinschaft veräußert werden könnten, wie dies insbesondere bei Grund und Boden und dem darauf errichteten Gebäude der Fall sei (Urteil des BFH vom 16. Juli 1968, BStBl 1969, 108). Ein Hinweis darauf, dass Grund und Boden bzw. Gebäude kein einheitliches Wirtschaftsgut darstellten, sei auch in der Regelung des § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu sehen. Grund und Boden bleibe unabhängig davon, ob die Liegenschaft bebaut oder unbebaut ist, nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut außer Ansatz, was wohl nur dann gelten könne, wenn Grund und Boden bzw. Gebäude getrennt betrachtet würden. Hinsichtlich der Jubiläumsgeldrückstellung wurde vorgebracht, dass 1992 in den Kollektivvertrag für Angestellte die verpflichtende Zahlung von Jubiläumsgeldern aufgenommen worden sei. Entsprechend der handelsrechtlich vorgesehenen Aufstockungsfrist bei erstmaliger Bildung von fünf Jahren sei 1992 eine Dotierung der Jubiläumsgeldrückstellung in Höhe eines Fünftels des finanzmathematischen Rückstellungserfordernisses vorgenommen worden. Ab 1993 sei die Zahlung von Jubiläumsgeldern auch bei Arbeitern kollektivvertraglich vorgesehen. Die Beschwerdeführerin habe für diese neu entstandene Verpflichtung eine Rückstellungsvorsorge getroffen. Bei der Berechnung sei eine Aufwandsverteilung auf den Zeitraum zwischen Eintritt des Dienstnehmers und der Zahlung des Jubiläumsgeldes vorgenommen worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die Berufungen abgewiesen. Hinsichtlich der Übertragung stiller Reserven wies die belangte Behörde darauf hin, dass bebaute Grundstücke nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als wirtschaftliche Einheit zu beurteilen seien. Bei der Anschaffung von einheitlichen Wirtschaftsgütern sei eine Übertragung von stillen Reserven auf Teile dieser Wirtschaftsgüter nicht möglich. Die belangte Behörde könne die von der Beschwerdeführerin getroffene Feststellung, dass § 12 Abs. 1 EStG 1988 eine ausdrückliche - gegenständlich relevante - Unterscheidung zwischen Anschaffungsinvestitionen und Herstellungsinvestitionen treffe, nicht teilen, da eine Beschränkung in der Reservenübertragung gemäß § 12 Abs. 3 EStG 1988 lediglich in der Unterscheidung zwischen körperlichen und unkörperlichen Wirtschaftsgütern bestehe und die Übertragung stiller Reserven sowohl auf Anschaffungskosten als auch auf Herstellungskosten erfolgen könne. Die Beschwerdeführerin führe aus, dass der Grundkauf und der im gleichen Jahr folgende Gebäudebau als zwei getrennte Investitionsvorgänge zu sehen seien. Soweit sich die Beschwerdeführerin auf die Rechtsprechung des BFH stütze, sei darauf hinzuweisen, dass für den berufungsgegenständlichen Fall die herrschende österreichische Rechtsprechung maßgeblich sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe aber auch nach der geänderten deutschen Rechtsprechung in seinem Erkenntnis vom 14. Oktober 1981, 1814/79, erneut bestätigt, dass bebaute Grundstücke als wirtschaftliche Einheit zu bewerten seien. Auch wenn Grund und Boden sowie Gebäude nach den Bewertungsgrundsätzen getrennt zu bilanzieren seien, ergebe sich daraus noch nicht, dass sie als völlig selbständige und damit getrennte Wirtschaftgüter anzusehen seien. Nicht unbedeutend erscheine der belangten Behörde in diesem Zusammenhang der in Österreich geltende Grundsatz der Abschnittsbesteuerung. Gemäß § 7 KStG 1988 sei der Körperschaftsteuer das Einkommen zu Grunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen habe. Wenn innerhalb eines Besteuerungszeitraumes Grund und Boden erworben und darauf ein Gebäude errichtet werde, teile die belangte Behörde die Ansicht des Prüfers, wonach Grund und Boden und Gebäude als einheitliches Wirtschaftsgut zu beurteilen seien. Hinsichtlich der Jubiläumsgeldrückstellung führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, aus der Bestimmung des § 4 Abs. 1 EStG 1988, wonach Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres sei, lasse sich ableiten, dass jeweils methodisch gleichartig ermittelte

Betriebsvermögensgrößen gegenüberzustellen seien. Andernfalls wäre die im § 1 Abs. 1 EStG 1988 angeordnete periodische Abschnittsbesteuerung in ihrer Grundsystematik durchbrochen. § 1 Abs. 1 EStG 1988 bzw. die darin verankerten Prinzipien stellten eine zwingende Bestimmung des EStG dar, auf die der Vorbehalt des § 5 Abs. 1 EStG 1988, nämlich der Vorrang gegenüber den handelsrechtlichen "GoB", zutreffe. Entgegenstehende handelsrechtliche Grundsätze träten daher für die Belange der steuerlichen Gewinnermittlung zurück.

Bei der Bildung von Rückstellungen sei im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung das Prinzip der Periodenrichtigkeit zu beachten. Die periodengerechte Gewinnermittlung bewirke, dass die Zuführung zu Rückstellungen nur insoweit den steuerlichen Gewinn mindern dürfe, als die Zuführung wirtschaftlich auf das betreffende Wirtschaftsjahr entfalle. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne eine Rückstellung für Jubiläumsgelder nur dann steuerwirksam gebildet werden, wenn die Zusage auf Auszahlung von Jubiläumsgeldern rechtsverbindlichen Charakter habe. Auf Grund der kollektivvertraglichen Regelung sei die Beschwerdeführerin zweifellos berechtigt und verpflichtet gewesen, eine solche Rückstellung in den berufungsgegenständlichen Jahren zu bilden. Nach der Verwaltungspraxis könne die Jubiläumsgeldrückstellung nach finanzmathematischen bzw. versicherungsmathematischen Grundsätzen berechnet werden. Als weitere Methode habe sich das Ansammlungsverfahren herauskristallisiert. Dabei sei der Rückstellung im jeweiligen Wirtschaftsjahr so viel zuzuführen, als bei der Verteilung des Gesamtaufwandes auf die Zeit zwischen der Zusage und dem vorhergesehenen Anfall der Jubiläumsgeldzahlung auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfalle. Diese Ansammlung könne getrennt für jede einzelne vertraglich vorgesehene Auszahlung von Jubiläumsgeldern oder gemeinsam für sämtliche von dem betreffenden Dienstnehmer bis zum Übertritt in den Ruhestand erreichbaren Jubiläumsgeldzahlungen vorgenommen werden. Im zweiten Fall werde der Gesamtaufwand für sämtliche Jubiläumsgeldzahlungen auf die Zeit zwischen dem Eintritt in das Unternehmen und dem Zeitpunkt der letzten Jubiläumsgeldzahlung verteilt. Die Beschwerdeführerin habe bei der Berechnung eine Aufwandsverteilung auf den Zeitraum zwischen Eintritt des Dienstnehmers und der Zahlung des Jubiläumsgeldes vorgenommen, wobei die von der Judikatur geforderte Zusage erst nach dem Eintritt der Dienstnehmer erfolgt sei. Die belangte Behörde sei der Ansicht, dass die Ansammlung des Gesamtaufwandes zwischen dem Eintritt in das Unternehmen und dem Zeitpunkt der letzten Jubiläumsgeldzahlung als wesentliche Bedingung zur Voraussetzung habe, dass die Zusage auf Auszahlung vor bzw. zum Zeitpunkt des Eintrittes des Dienstnehmers in das Unternehmen bestanden habe. Ein Wahlrecht, alternativ eine Ansammlung ab dem Eintrittsdatum der Dienstnehmer vorzunehmen, bestehe nicht, da dies dem Prinzip der Periodenverursachung widerspreche. Die von der Beschwerdeführerin vertretene Auffassung wäre nur dann "denkmöglich", wenn die Zusage bereits vor bzw. zum Zeitpunktes des Eintrittes erfolgt sei. Die handelsrechtlich zulässige Ansammlung ab Eintrittszeitpunkt bis Zusagezeitpunkt könne steuerlich nicht anerkannt werden, da dies zu systemwidrigen Nachholeffekten führen würde. Die belangte Behörde sei daher der Meinung, dass jeweils nur der in den Berufungsjahren veranlasste (und nicht Vorjahre betreffende) Rückstellungsbetrag zu berücksichtigen sei. Es sei daher anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung zu Recht der Teil der Dotierung der strittigen Rückstellung in den Jahren 1992 und 1993 außerbilanzmäßig hinzugerechnet worden, der wirtschaftlich auf die Vorjahre entfallen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

a) Übertragung stiller Reserven:

Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, dass gegenständlich zwei getrennte Investitionsvorgänge vorlägen, auf welche auch die stille Rücklage getrennt zu übertragen sei, weil mit der Bauausführung erst vier Monate nach der Anschaffung des Grund und Bodens begonnen worden sei. Die Übertragung der 1990 gebildeten stillen Rücklage sei im Zeitpunkt der Anschaffung des Grund und Bodens im Februar 1991 erfolgt. Zum Zeitpunkt der Gebäudeherstellung sei keine der Übertragung zugängliche Rücklage mehr vorhanden gewesen, sodass die Rechtsauffassung der Behörde nach Ansicht der Beschwerdeführerin zu einer rückwirkenden Änderung führen würde. Bereits übertragene Rücklagen müssten wieder aufgelöst und neu verteilt werden.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass Maßnahmen gemäß§ 12 EStG 1988 bei Bilanzierenden durch Übertragung oder Rücklagenbildung in der Bilanz geltend gemacht werden. Soll eine Maßnahme nach § 12 leg. cit. nachträglich erhöht oder erstmals geltend gemacht werden, so ist dies den bilanzierenden Steuerpflichtigen nur im Wege einer Bilanzänderung möglich. Soll auf Übertragungsmaßnahmen gemäß § 12 EStG 1988 nachträglich verzichtet werden, so ist dies ebenfalls nur im Wege einer Bilanzänderung möglich (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, RZ 5 ff zu § 12). Zutreffend hat die belangte Behörde überdies darauf hingewiesen, dass es sich bei einem

bebauten Grundstück nach der (auch nach dem Urteil des BFH vom 16. Juli 1968, BStBl II S 108, ergangenen) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes um ein einheitliches Wirtschaftsgut handelt (vgl. aus jüngster Zeit das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 98/15/0019).

Vor diesem Hintergrund ist das oben angeführte Beschwerdevorbringen verfehlt. Entscheidend ist die Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes, auf welches die Rücklage übertragen werden sollte, zum Bilanzstichtag. Im Beschwerdefall handelte es sich dabei um das (bereits) bebaute Grundstück. Es ist daher nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde die Übertragung der Rücklage auf Teile dieses Wirtschaftsgutes verweigert hat.

Der auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 gestützten Ansicht der Beschwerdeführerin, der Gesetzgeber habe "mit dem EStG 1988 mehrfach klargestellt", dass er für steuerliche Zwecke Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits nicht als Einheit ansehe, kann ungeachtet des Umstandes, dass nach dieser gesetzlichen Bestimmung (bei einem Abgabepflichtigen, der seinen Gewinn nach dieser gesetzlichen Bestimmung und nicht - wie die Beschwerdeführerin - nach § 5 EStG 1988 ermittelt) Gewinne und Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen sind, nicht gefolgt werden. Soweit sich die Beschwerdeführerin auf § 12 Abs. 3 EStG 1988 in der Fassung BGBl Nr. 201/1996 bzw. BGBl Nr. 797/1996 stützt, genügt der Hinweis, dass diese beiden Fassungen der zitierten Norm im Beschwerdefall (noch) nicht anzuwenden waren.

b) Jubiläumsgeldrückstellung:

In diesem Punkt wird in der Beschwerde eingeräumt, dass die periodenrichtige Gewinnermittlung "Vorrang hat". Die in der Folge vertretene Ansicht der Beschwerdeführerin, einer solchen periodenrichtigen Gewinnermittlung entspreche es aber, im Zeitpunkt der "Aufnahme in den Kollektivvertrag" jenen Aufwand zu erfassen, der im Zeitraum zwischen Eintrittsdatum und der kollektivvertraglichen Verpflichtung vom Dienstnehmer "erwirtschaftet" worden sei, teilt der Verwaltungsgerichtshof allerdings nicht: In seinem Erkenntnis vom 21. Dezember 1994, 89/13/0007, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass eine Jubiläumszuwendung zweifellos als (zusätzliches) Entgelt für die in Vorperioden erbrachten Arbeitsleistungen des Arbeitnehmers anzusehen ist, weshalb es aus der Sicht der periodengerechten Erfolgsermittlung unrichtig wäre, nur den Erfolg einer Periode, nämlich jener, in die das Jubiläum fällt, mit dem Jubiläumsgeldaufwand zu belasten. Eine von Jahr zu Jahr nach dem Ansammlungsverfahren neu gebildete Jubiläumsgeldrückstellung beugt einer solchen betriebswirtschaftlich problematischen Aufwandszusammenballung vor und erweist sich daher als zielführendes Instrument der Aufwandsverteilung. Diesem Ansammlungsverfahren entspricht aber auch die Verteilung des Gesamtaufwandes auf den Zeitraum zwischen der Zusage des Jubiläumsgeldes und dem Zeitpunkt ihres voraussichtlichen Anfalles (vgl. Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 9 Tz 75, § 14, Tz 27, zur Methode des Ansammlungsverfahrens auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, Rz 54.1 zu § 14).

Die Beschwerde zeigt daher eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 22. Oktober 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1998140061.X00

Im RIS seit

18.02.2003

Zuletzt aktualisiert am

21.05.2013

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at