jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/6/27 97/14/0057

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.06.2000

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §9 Abs1 Z4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde der B Gesellschaft m.b.H. in K, vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 21. Juli 1995, Zl. 70.552-7/95, betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag 1989 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH beschäftigt sich mit der Herstellung und dem Vertrieb chemisch-pharmazeutischer Produkte. Einziger Streitpunkt des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist die Frage, ob die Beschwerdeführerin berechtigt ist, eine Rückstellung für drohende Verluste aus den von ihr abgeschlossenen Lehrlingsverträgen zu bilden.

Das Finanzamt versagte der von der Beschwerdeführerin im Streitjahr vorgenommenen gewinnwirksamen Zuführung zur Rückstellung für Lehrlingsausbildungskosten in Höhe von S 17,804.000,-- die steuerliche Anerkennung mit der Begründung, Lehrlingsausbildungsverträge würden frei vereinbart, weshalb von einer Ausgeglichenheit der beiderseitigen Leistungen auszugehen sei.

In der dagegen erhobenen Berufung widersprach die Beschwerdeführerin dieser Ansicht. Primärer Zweck des Vertragsverhältnisses sei die Vermittlung von berufsspezifischem Wissen und nicht die Erbringung produktiver Leistungen. Nach dem Berufsausbildungsgesetz treffe den Lehrling nur eine Bemühungspflicht, nicht jedoch eine besondere Gegenleistungsverpflichtung. Der Umstand, dass sich der Lehrherr durch die Ausbildung ein Potenzial an gut ausgebildeten Kräften heranziehe, könne bei der Beurteilung der Ausgeglichenheit des Vertragsverhältnisses nicht

berücksichtigt werden. Für den Unternehmer sei es nämlich de facto nicht möglich, den Lehrling gegen dessen Willen nach Abschluss des Lehrverhältnisses weiter im Betrieb zu halten. Selbst wenn es dem Unternehmer gelänge, den Auszubildenden an den Betrieb zu binden, erhalte der Arbeitgeber die auf Grund seiner betrieblichen Kenntnisse höhere Arbeitsleistung erst im Zuge des anschließenden Arbeitsvertrages. Der erhoffte Gewinn aus diesem anschließenden Arbeitsvertrag dürfe jedoch nicht mit den Verlusten aus dem Ausbildungsvertrag saldiert werden. Die Berücksichtigung eines später abgeschlossenen Arbeitsvertrages bei Beurteilung der Ausgeglichenheit verstieße gegen das Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne.

In Reaktion auf das hg. Erkenntnis vom 17. März 1994, 91/14/0001, ergänzte die Beschwerdeführerin ihr bisheriges Vorbringen im Wesentlichen wie folgt:

Der Verwaltungsgerichtshof habe im genannten Erkenntnis ausgeführt, Rückstellungen für drohende Verluste aus Lehrverhältnissen seien dann anzuerkennen, wenn sich im Einzelfall im Sachverhaltsbereich nachweisen lasse, dass die dem Unternehmen zufließenden wirtschaftlichen Vorteile hinter dessen aus dem Vertrag erfließenden Verpflichtungen zurückblieben. Im Fall der Beschwerdeführerin lägen derartige "ungewöhnliche Verhältnisse" vor. Die Beschwerdeführerin habe eine eigene Lehrwerkstätte eingerichtet und beschäftige eigene Lehrlingsausbildner. In dem mit dem hg. Erkenntnis vom 17. März 1994 entschiedenen Fall habe es sich um einen für die österreichische Wirtschaft typischen kleinen Gewerbebetrieb gehandelt, in welchem die Lehrlinge von Anfang an produktiv im Betrieb eingesetzt werden könnten. Der Lehrlingsanteil habe 33 % des Gesamtbeschäftigtenstandes von 13 Dienstnehmern betragen. Im Falle der Beschwerdeführerin betrage der Lehrlingsanteil in Relation zur Gesamtmitarbeiterzahl nur ca. 5 %. Auf Grund der betrieblichen Gegebenheiten bestehe keine Möglichkeit, die Lehrlinge von Beginn an in den Produktionsprozess einzugliedern. Lediglich gegen Ende der dreieinhalbjährigen Lehrzeit könnten die Lehrlinge produktiv eingesetzt werden. Bei Großunternehmen sei davon auszugehen, dass den Ausbildungskosten des Lehrherrn kein gleichwertiger unmittelbarer Vorteil aus dem Lehrvertrag gegenüberstehe. Es bestehe zwar keine gesetzliche Verpflichtung, Lehrverhältnisse zu begründen, doch unterlägen regionsbeherrschende Großbetriebe sehr wohl einer Verpflichtung zur Ausbildung und zur Arbeitsplatzsicherung für die Jugend. Die Lehrlingsausbildung diene daher im Beschwerdefall mehr dem öffentlichen Interesse als dem Interesse des Lehrherrn.

In der mündlichen Berufungsverhandlung erläuterte ein Vertreter der Beschwerdeführerin, die Rückstellung sei im Schätzungswege auf Grund von Befragungen der jeweiligen Abteilungsleiter ermittelt worden. Dabei sei verglichen worden, wie lange ein Facharbeiter für dieselbe Arbeit benötigen würde. Von den Personalkosten für Lehrlinge und Ausbildner sei der auf diese Art ermittelte pauschale Produktivitätsfaktor abgezogen worden. Pro Jahr würden ca. 30 Lehrlinge ihre Ausbildung bei der Beschwerdeführerin beenden, wobei etwa 70 % der Lehrlinge nach absolvierter Ausbildung im Betrieb verblieben. In dieser Sparte sei nur eine geringe Mobilität zu bemerken; auch Aspekte der Arbeitsplatzsicherung als gesellschaftliche Verpflichtung seien für die Weiterbeschäftigung maßgeblich. Bei der Ausbildung werde auf eine spätere Verwendung der Lehrlinge im Betrieb Rücksicht genommen. Es gebe auch einen entsprechenden Stellenplan. Die Lehrlinge hätten keinen Anspruch auf Übernahme in den Betrieb der Beschwerdeführerin. Es bestehe aber eine gewisse moralische Verpflichtung des Lehrherrn zur Weiterbeschäftigung.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung (in diesem Punkt) als unbegründet ab. Es widerspreche jeglicher Erfahrung des Wirtschaftslebens, dass ein nach kaufmännischen Grundsätzen geführtes Unternehmen nicht die effizienteste Form einer Lehrlingsausbildung anstrebe, sondern eine verlustbringende Form der Lehrlingsausbildung wähle und diese über Jahre hindurch beibehalte. Die allgemein gehaltenen Ausführungen zur Ausbildung in der Lehrwerkstätte zeigten keine Unausgewogenheit zwischen Leistungen und Gegenleistung auf. Die von der Beschwerdeführerin für ihren Standpunkt ins Treffen geführte Universitätsstudie, wonach der durchschnittliche Verlust pro Lehrling und Jahr S 41.000,-- betrage, berücksichtige nur die Produktivität der Lehrlinge, lasse aber allfällige Vorteile, die sich für ein Unternehmen aus der Beschäftigung von Lehrlingen ergeben, gänzlich außer Betracht.

Die Beschwerdeführerin erhalte als Gegenleistung für die anfallenden Lehraufwendungen nicht nur die Arbeitsleistung der Lehrlinge, sondern erhöhe damit ihr Facharbeiterpotenzial, erlange einen erleichterten Zugang zum Facharbeitermarkt und erhöhe bzw. sichere das Ansehen ihres Unternehmens. Bei einer großen Anzahl von Lehrlingen habe das Unternehmen zunächst die Möglichkeit, durch die Ausbildung während der Lehrzeit die Fähigkeiten sowie die Persönlichkeit des Lehrlings kennen zu lernen; der Lehrherr könne sich daher gezielt um die Weiterbeschäftigung jener Personen bemühen, die dem Anforderungsprofil des Betriebes am Besten entsprechen würden. Bei der

Einstellung von Facharbeitern, die vorher nicht im Unternehmen tätig gewesen seien, fehlten diese umfangreichen Informationen. Auch die Ausführungen des Leiters der Finanzabteilung in der mündlichen Verhandlung, wonach bei der Ausbildung der Lehrlinge auf eine allfällige spätere Verwendung Rücksicht genommen werde und auch ein Stellenplan vorhanden sei, zeigten, dass die Lehrlingsausbildung nicht nur im öffentlichen Interesse liege. Hingegen erschienen der belangten Behörde die weiteren Ausführungen in der Berufungsverhandlung, für die Weiterbeschäftigung der Lehrlinge seien neben der mangelnden Mobilität Aspekte der Arbeitsplatzsicherung maßgeblich, kaum überzeugend. Gerade die von der Beschwerdeführerin gewählte Ausbildungsform vermittle den Lehrlingen ein Wissen, das sie für eine Weiterbeschäftigung nach Abschluss der Lehrverhältnisse im Unternehmen der Beschwerdeführerin besonders befähige.

Neben dem verbesserten Zugang zum Markt für Facharbeiterkräfte erreiche das Unternehmen durch die Einstellung aber auch einen Erfolg im Bereich der Öffentlichkeitsarbeit. Es werde damit eine Art Werbung für das Unternehmen betrieben. So wie es durchaus üblich sei, dass Unternehmen Öffentlichkeitsarbeit durch Förderungsmaßnahmen verschiedenster Art betrieben, um damit zu erreichen, dass potenzielle Kunden des Unternehmens aber auch deren Dienstnehmer einen positiven Eindruck mit dem Unternehmen assoziierten, wirke auch die Ausbildung von Lehrlingen in der Art einer laufenden Öffentlichkeitsarbeit. Diese positive Einstellung fördere über die dadurch verstärkte Motivation der Dienstnehmer Unternehmenszwecke. Auch darin liege ein immaterieller Wert für das Unternehmen. Selbst wenn man davon ausgehe, dass die Einstellung und Ausbildung von Lehrlingen auch aus sozialen Erwägungen bzw. aus öffentlichem Interesse heraus erfolge, würden dem Unternehmen neben der Arbeitsleistung der Lehrlinge kontinuierlich die angeführten immateriellen Vorteile zuwachsen. Eine lediglich auf Grund subjektiver Wahrnehmungen vorgenommene Bewertung der Arbeitsleistung der Lehrlinge - der Produktivitätsabschlag von 45 % der gesamten Personalkosten der Lehrlinge und Ausbildner sei im Verhältnis 10 : 30 : 40 : 20 auf die einzelnen Lehrjahre aufgeteilt worden - sei wenig aussagekräftig. Andererseits sei aber auch der Wert von Öffentlichkeitsarbeit und Werbeaktionen oder der Erhöhung des Facharbeiterpotenzials oder des Auswahlvorteils nicht exakt berechenbar. Da die Beschwerdeführerin die Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung nicht habe nachweisen können und sich ihr Vorbringen zudem in Behauptungen erschöpft habe, gelange die belangte Behörde zur Ansicht, dass sich der Wert der übernommenen Verpflichtungen und der Wert der zu erwartenden Vorteile ausgleichen. Dafür spreche auch der Umstand, dass reine Verlustprojekte mit Sicherheit nicht planmäßig über Jahre in Kauf genommen würden. Eine Rückstellung für Lehrlingsausbildungskosten könne daher nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen den Bescheid zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welcher deren Behandlung mit Beschluss vom 25. Februar 1997, B 3102/95, ablehnte und sie dem Verwaltungsgerichtshof über nachträglichen Antrag der Beschwerdeführerin zur Entscheidung abtrat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

In dem von beiden Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahren herangezogenen Erkenntnis vom 17. März 1994, 91/14/0001, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgeführt:

Lehrverhältnisse sind, soweit sie sich auf Zeiträume nach dem Bilanzstichtag beziehen, schwebende Dauerschuldverhältnisse. Bei schwebenden Geschäften ist eine Rückstellung (für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften) vorzunehmen, wenn der Wert der Verpflichtung des Unternehmers höher ist als der Wert der korrespondierenden Leistung.

Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass das Lehrverhältnis im Allgemeinen nur oder auch nur überwiegend im Interesse des Lehrlings abgeschlossen wird. Ansonsten ließe sich nicht erklären, warum Unternehmer ohne gesetzliche Verpflichtung Lehrverhältnisse abschließen (vgl. BFH vom 25. Jänner 1984, BStBl. 1984 II 344). Dabei können die wirtschaftlichen Vorteile, die dem Unternehmer aus einem Lehrverhältnisse zukommen, durchaus unterschiedlich sein. Sie können in dem Arbeitserfolg liegen, den der Lehrling herbeiführt, sie können aber auch darin bestehen, dass der Lehrling, wenn er das Ausbildungsziel erreicht, das Potenzial der "im eigenen Hause" ausgebildeten und damit mit dem Betriebsablauf bestens vertrauten Facharbeiter erhöht. Schließlich können die wirtschaftlichen Vorteile für den Unternehmer aber auch darin bestehen, dass durch die Ausbildung eines Überbestandes an Lehrlingen vergleichbar einer Werbekampagne das Image einer Unternehmung erhöht bzw. gesichert werden kann (vgl. BFH vom 3. Februar 1993, BStBl. 1993 II 441).

Schließt ein Unternehmer Lehrverträge unter üblichen Voraussetzungen ab, so kann grundsätzlich davon ausgegangen

werden, dass der Wert der Gegenleistung des Unternehmers nicht hinter den von ihm erwartenden wirtschaftlichen Vorteilen zurückbleibt (vgl. das schon angeführte Erkenntnis des BFH vom 25. Jänner 1984). Eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Lehrverhältnissen ist somit nur dann anzuerkennen, wenn sich im Einzelfall im Sachverhaltsbereich nachweisen lässt, dass die dem Unternehmen zufließenden wirtschaftlichen Vorteile hinter dessen aus dem Vertrag erfließenden Verpflichtungen zurückbleiben.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin lägen in ihrem Falle derartige ungewöhnliche Verhältnisse vor. Sie unterhalte eine Lehrwerkstätte, beschäftige drei hauptamtliche Ausbildner, biete den Lehrlingen zunächst vier Monate theoretischen Unterricht und setze sie erst gegen Ende des zweiten bzw. Anfang des dritten Lehrjahres produktiv - und auch dann nur in untergeordneter Funktion - ein. Der Beschwerdefall unterscheide sich somit wesentlich von jenem, der dem Erkenntnis vom 17. März 1994 zu Grunde gelegen sei.

Es trifft zu, dass in dem seinerzeitigen Beschwerdefall ein vergleichsweise kleiner Ausbildungsbetrieb mit einem hohen Anteil an Auszubildenden in Rede gestanden ist, während es sich bei der nunmehrigen Beschwerdeführerin um einen Großbetrieb handelt, dessen Lehrlingsanteil bei lediglich 5 % des Gesamtbeschäftigtenstandes liegt. Ungewöhnliche Verhältnisse, die eine Rückstellung für drohende Verluste erforderlich machen würden, werden damit jedoch nicht aufgezeigt.

Nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin setze sie die Lehrlinge überwiegend nichtproduktiv ein und bilde sie unter anderem in Lehrwerkstätten aus. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem bereits mehrfach angeführten Erkenntnis vom 17. März 1994 ausgeführt hat, rechtfertigt jedoch der Umstand, dass die Arbeitsleistungen der Lehrlinge hinter den Ausbildungskosten zurückbleiben noch nicht die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste. Es seien vielmehr auch andere wirtschaftliche Vorteile, die der Abschluss der Ausbildungsverträge dem Lehrherrn biete, bei Beurteilung der Ausgewogenheit bzw. Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung mit einzubeziehen. Auswahlvorteil und Ansehenssicherung oder - erhöhung seien gleichfalls in Rechnung zu stellen.

Die Beschwerdeführerin wendet dagegen insbesondere ein, dieser so genannte Auswahlvorteil manifestiere sich erst nach Beendigung der Lehrverhältnisse und sei daher den nachfolgenden Dienstverhältnissen zuzurechnen. Die nach Beendigung der Lehrverhältnisse (möglicherweise) eintretenden Vorteile seien ungewiss und dürften daher nicht mit den aus dem Lehrvertrag erfließenden "gewissen" Verpflichtungen kompensiert werden. Der Gerichtshof teilt diese Auffassung - wie aus dem Erkenntnis vom 17. März 1994 hervorgeht - nicht. Es ist eine Erfahrungstatsache, dass ein Unternehmen bereits mit dem Abschluss von Lehrverträgen die Chance erwirbt, zwischen selbst ausgebildeten und in anderen Unternehmen ausgebildeten Fachkräften wählen zu können bzw. von den selbst ausgebildeten Fachkräften die Besten auswählen zu können. Das Risiko der Personalauswahl und die Deckung des Personalbedarfs wird dadurch erleichtert. Dies ist ein Vorteil, der sich unmittelbar aus dem Ausbildungsverhältnis und nicht erst aus dem später mit dem Ausgebildeten abgeschlossenen Arbeitsvertrag ergibt. Mit dem Abschluss des Arbeitsvertrages wird dieser Vorteil lediglich verwirklicht. Dass diese allgemeinen Erfahrungstatsachen für die Beschwerdeführerin nicht zuträfen, wird mit dem Vorbringen, nur 70 % der ausgebildeten Lehrlinge würden weiter beschäftigt, in keiner Weise aufgezeigt. Wie bereits ausgeführt, besteht der Auswahlvorteil unter anderem auch darin, nicht alle, sondern nur die bestgeeigneten Lehrlinge weiter zu beschäftigen. Dass der Lehrling nach Ablegung seiner Lehrabschlussprüfung nicht dazu verhalten werden kann, im Betrieb des ehemaligen Lehrherrn zu verbleiben, ändert an diesem Auswahlvorteil nichts.

Der weitere Beschwerdeeinwand, ein (allfälliger) Auswahlvorteil sei bereits bei Berechnung des Ausmaßes der Rückstellung durch den Produktivitätsabschlag erfasst, steht zum einen mit dem eigenen Beschwerdevorbringen, ein derartiger Vorteil dürfe aus tatsächlichen und rechtlichen Erwägungen nicht zum Ansatz kommen, in Widerspruch und ist zum anderen im Hinblick auf die Art der Ermittlung des Produktivitätsabschlages anhand eines Vergleiches mit der Produktivität von Facharbeitern nicht nachvollziehbar.

Die von der Beschwerdeführerin schließlich noch aufgezeigten Überlegungen der Bundesregierung, einen steuerlichen Anreiz zur Förderung der Lehrlingsausbildung zu schaffen, sprechen nicht gegen die Ansicht der belangten Behörde, Unternehmen ließen sich beim Abschluss von Lehrverträgen primär von kaufmännischen und nicht von moralischen Grundsätzen leiten.

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 27. Juni 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1997140057.X00

Im RIS seit

27.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at