jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1990/2/7 88/13/0241

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 07.02.1990

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §20;
BAO §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs2;
KStG 1966 §8 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte

Dr. Schubert, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein der Schriftführerin

Mag. Wimmer, über die Beschwerde der X-GmbH gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. September 1988, GZ 6/2 - 2693/2/87, betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1979 - 1984, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Spruch

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

Begründung

Die Beschwerdeführerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 22. März 1974 gegründet und am 25. April 1974 in das Handelsregister eingetragen. Ihr Stammkapital betrug bei ihrer Gründung S 750.000,--, wurde jedoch mit Beschluß der Generalversammlung vom 20. September 1979 auf S 100.000,-- herabgesetzt.

Anläßlich einer bei der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Jahre 1979 bis 1984 durchgeführten Betriebsprüfung wurde unter anderem festgestellt, daß mit den Gesellschafter-Geschäftsführern W, B und C am 15. Jänner 1977 Dienstverträge mit Pensionszusagen abgeschlossen worden seien. Aus den Dienstverträgen betreffend die Erstgenannte ergebe sich, daß dieser nach 2 3/4 jähriger Tätigkeit bei der Beschwerdeführerin und einem Lebensalter von 58 Jahren "sämtliche Beschäftigungszeiten in einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht und als Mitunternehmer

einer OHG (ab 1933) beim Pensionsanspruch voll angerechnet" würden. Damit "war nach Ansicht der geprüften Gesellschaft das Höchstmaß von 80 Prozent des Pensionsanspruches schon mit Vertragsabschluß erreicht". Ferner sehe der Dienstvertrag die Einbeziehung der in den letzten 12 Monaten vor dem Eintritt in den Ruhestand geleisteten Überstunden in die Bemessungsgrundlage vor. Art. V Abs. 4 des Dienstvertrages schließe "die Anrechnung einer allfälligen Sozialversicherungsrente ausdrücklich aus".

In den Dienstverträgen mit B und C würden ebenfalls die auch im Dienstvertrag mit W genannten Überstunden in die Bemessungsgrundlage einbezogen und die Anrechnung einer allfälligen Sozialversicherungsrente ausgeschlossen. Darüber hinaus würden in den betreffenden Dienstverträgen auch noch jeweils die Vordienstzeiten als selbständig Tätiger (bei der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht und der OHG) ab dem 14. Lebensjahr voll angerechnet.

Auf der Basis dieser Feststellungen gelangte der Prüfer zu dem Schluß, daß die wirtschaftliche Lage der Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt des Abschlusses der in Rede stehenden Verträge eine derartige "Überdotierung" der Pensionsbemessungsgrundlagen durch Vordienstzeitenanrechnung und Einbeziehung der Überstundenvergütungen sowie die "gewollte Überversorgung mit Ausklammern der ASVG-Pensionen, nicht erlaubt hätte" (die Verlustvorträge würden zum 1.1.1979 rund S 4 Mio betragen haben). Derartige Zusagen, wie im vorliegenden Fall, würden einem, der Beschwerdeführerin nicht nahestehenden Geschäftsführer deshalb nicht gegeben worden sein, weil "diese Vorgangsweise dem Abbau der erwirtschafteten Gewinne zugunsten der Altersversorgung des Mitarbeiters gleichkäme". Die für die Pensionsrückstellungen dotierten Beträge stellten daher keinen betrieblichen Aufwand, sondern verdeckte Gewinnausschüttungen dar.

Innerhalb offener Frist erhob die Beschwerdeführerin gegen die unter Zugrundelegung der vom Betriebsprüfer vertretenen Auffassung erlassenen erstinstanzlichen Bescheide Berufung. Gleichzeitig beantragte sie erstmals die Bildung von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube und Investitionsrücklagen für die geprüften Jahre 1983 und 1984.

Nach Vorlage einer Berufungsergänzung und Stellungnahme des Betriebsprüfers zu diesem Rechtsmittel erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung, in welcher es hinsichtlich der Pensionsrückstellungen die vom Prüfer vertretene Auffassung bestätigte und auch den Anträgen auf Bildung von "Urlaubsrückstellungen" und Investitionsrücklagen nicht entsprach.

Fristgerecht beantragte die Beschwerdeführerin hierauf, ihr Rechtsmittel der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung wies die belangte Behörde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid die Berufung gegen die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheide 1979 und 1980 ab und gab der Berufung gegen die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheide 1981 bis 1984 teilweise Folge. In den im verwaltungsgerichtlichen Verfahren allein noch strittigen Fragen (Pensionsrückstellungen, Bildung von Rückstellungen für nicht verbrauchte Urlaube und Investitionsrücklagen) folgte sie allerdings den Auffassungen der Beschwerdeführerin nicht.

Begründend führte sie im wesentlichen folgendes aus:

1. PENSIONSRÜCKSTELLUNGEN:

Rückstellungen einer Kapitalgesellschaft für Pensionsansprüche von geschäftsführenden Gesellschaftern seien verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn die Pensionszusage, auf der der Pensionsanspruch beruhe, in der gegebenen Form einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht gemacht worden wäre. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes müsse die steuerliche Anerkennung der Pensionszusage versagt werden, wenn auch nur eine ihrer wesentlichen Bestimmungen so beschaffen sei, daß "die Zusage als Ganzes bei vernünftiger wirtschaftlicher Vorgangsweise" kein Geschäftsfremder zugestanden erhalten hätte.

Die Dienstverträge mit W, B und C aus dem Jahre 1977 enthielten nun allesamt die Bestimmung des Ausschlusses der Anrechnung von Pensionen aus der Sozialversicherung auf die Firmenpension. Wenn auch mit 28. Juni 1985 diese Dienstverträge dergestalt geändert worden seien, daß nunmehr eine entsprechende Anrechnung vorgesehen werde, und am 31. März 1987 alle Dienstverträge dahingehend neu formuliert worden seien, daß sie den "Beanstandungen

der Betriebsprüfung Rechnung" trügen, so gingen diese Vorgangsweisen ins Leere, weil "die rückwirkende Anwendung dieser geänderten Verträge ... steuerrechtlich ... unzulässig" sei. Die Beurteilung der Sach- und Rechtslage für den Berufungszeitraum habe daher auf Grund der ursprünglichen Dienstverträge vom 15. Jänner 1977 zu erfolgen.

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringe, daß den Gesellschaftern die vermeintliche Vorteilseinräumung gegenüber fremden Dritten nicht bewußt gewesen sei und sie subjektiv immer der Meinung gewesen wären, sie würden nur eine um die gesetzliche Sozialversicherungspension gekürzte Firmenpension erhalten, sei dem entgegenzuhalten, "daß gerade die Aufnahme einer Vertragsklausel, die ausdrücklich die Nichtanrechnung von Pensionsansprüchen aus der Sozialversicherung vorsieht", dafür spreche, "daß mit derartigen Ansprüchen gerechnet wurde und diese Leistungen den Gesellschafter-Geschäftsführern ohne Kürzung der Firmenpension zukommen sollten". Diese Vorteilseinräumung, welche die Möglichkeit eröffne, aus dem Titel der Pension ein höheres Einkommen als das bisherige Arbeitseinkommen zu erzielen, lasse sich nur aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung der Gesellschafter erklären und wäre gesellschaftsfremden Geschäftsführern nicht gewährt worden. Auch die Formulierung des jeweiligen Art. V der Dienstverträge, wonach die Pensionszusage im Hinblick auf die langjährige Tätigkeit für das Unternehmen gewährt werde, deute auf die Berücksichtigung der gesellschaftsnahen Verhältnisse hin; die Beschwerdeführerin habe zu diesem Zeitpunkt nämlich noch nicht einmal drei Jahre bestanden.

Die in Rede stehende Vertragsklausel sei mit Wissen und Wollen der Vertragspartner zustande gekommen. Ein steuerlich beachtlicher Irrtum könne somit nicht vorliegen.

Das Argument der Beschwerdeführerin, die Nichtanrechnung der ASVG-Pension stelle keine Vorteilsgewährung durch sie dar, weil ja die Pensionsversicherungsanstalt die Pension zahle, gehe an der Sache vorbei. Die "Vorteilszuwendung besteht in der dadurch höheren Pensionszahlung des Dienstgebers"; ein solcher würde nämlich fremden Dritten eine Alterspension zusätzlich nur in der Form gewähren, daß dem Arbeitnehmer insgesamt 80 Prozent der letzten Aktivbezüge verbleiben würde.

Im übrigen spreche auch das ungewöhnlich große Mißverhältnis von Eigenkapitalausstattung zur Höhe der Pensionsrückstellung (S 1,400.000,-- zu S 8,200.000,--) dafür, daß die Beschwerdeführerin fremden Geschäftsführern keine derartige Pensionszusage gemacht hätte.

2. BILDUNG VON "URLAUBSRÜCKSTELLUNGEN" UND INVESTITIONSRÜCKLAGEN FÜR DIE JAHRE 1983 UND 1984:

Was zunächst die Bildung von Urlaubsrückstellungen (die Beschwerdeführerin beantrage die Berücksichtigung einer solchen Rückstellung für 1983 in Höhe von S 220.307,30 und für 1984 in Höhe von S 273.753,93) anlange, sei hervorzuheben, daß nach Lehre und Rechtsprechung eine Verpflichtung zur Abgrenzung der Urlaubsansprüche nicht bestehe, zumal sich über längere Zeiträume die Urlaubsrückstände und die Urlaubsvorgriffe weitgehend ausglichen. Für den Steuerpflichtigen eröffne sich daher insofern eine Gestaltungsmöglichkeit, als dieser "Rückstellungen" bzw. "Rechnungsabgrenzungsposten" bilden könne, aber nicht müsse.

Im Streitfall habe die Beschwerdeführerin erstmals nach der Abgabe der betreffenden Steuererklärungen von der in Rede stehenden Gestaltungsmöglichkeit Gebrauch gemacht. Es läge "daher eine Bilanzänderung vor".

Im Gegensatz zur Frage der Bildung von Urlaubsrückstellungen stehe außer Streit, daß es sich bei der beantragten Bildung von Investitionsrücklagen um Bilanzänderungen handle.

Eine Bilanzänderung nach Einreichung der Bilanz sei nur mit Zustimmung des Finanzamtes (Ermessensentscheidung) zulässig. Eine derartige Ermessensentscheidung zugunsten des Abgabepflichtigen erscheine aber nur dann gerechtfertigt, wenn stichhaltige, im Unternehmen des Steuerpflichtigen gelegene wirtschaftliche Gründe für die Bilanzänderung sprechen würden. Zu versagen sei ihr eine solche Zustimmung jedoch dann, wenn durch die Bilanzänderung in erster Linie Steuernachforderungen auf Grund entsprechender Berichtigungen der Besteuerungsgrundlagen durch die Abgabenbehörde im Interesse des Steuerpflichtigen ausgeglichen werden sollten.

Im Streitfall werde bereits in der Berufung ausgeführt, daß "auf Grund des steuerpflichtigen Ergebnisses der Betriebsprüfung in den Jahren 1983 und 1984 die Bildung einer Investitionsrücklage für diese Jahre beantragt wird". Auch in der Berufungsergänzung und im Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz werde ausgeführt, daß die Investitionsrücklage nur deshalb in der ursprünglichen Bilanz nicht gebildet worden

sei, weil für 1983 und 1984 "ausreichende steuerliche Verlustvorträge vorlagen". Nach deren Wegfall im Zuge der Betriebsprüfung erhalte "nunmehr" der Gesichtspunkt der Bildung einer Investitionsrücklage ein für das Unternehmen entscheidende Bedeutung.

Zwar führe die Beschwerdeführerin auch einen wirtschaftlichen Grund - nämlich den Investitionsbedarf für eine neue Filiale im Jahre 1985 - für die Bilanzänderung an, doch ließe sie keinen Zweifel offen, daß dieser Investitionsbedarf "ebenfalls wieder nur im Zusammenhang mit dem Ergebnis der Betriebsprüfung von Bedeutung ist"; denn in diesem Zusammenhang werde dargelegt, daß nach Bekanntwerden des Betriebsprüfungsergebnisses die finanzielle Abwicklung der umfangreichen Investitionen durch die hohe Steuernachforderung gefährdet werde. Daß die Investitionsrücklage deshalb nicht gebildet worden sei, weil der Investitionsbedarf noch nicht bekannt gewesen wäre, werde nicht einmal behauptet.

Auf Grund all dieser Erwägungen werde den beantragten Bilanzänderungen nicht zugestimmt.

Es sei daher spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. PENSIONSRÜCKSTELLUNGEN:

Verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 KStG liegen dann vor, wenn den Gesellschaftern mit einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnmitteilungen, gleichviel unter welcher Bezeichnung, Vorteile zugewendet werden, die die Gesellschaft dritten, ihr fremd gegenüberstehenden Personen nicht zuwenden würde.

Rückstellungen einer Kapitalgesellschaft für Pensionsansprüche eines geschäftsführenden Gesellschafters sind nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z. B. das hg. Erkenntnis vom 9. November 1982, Zlen. 82/14/0090, 0093, und die dort zitierte hg. Rechtsprechung) verdeckte Gewinnausschüttungen und demgemäß nach § 8 Abs. 1 KStG bei Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Pensionszusage, auf der der Pensionsanspruch beruht, in der gegebenen Form einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht gemacht worden wäre und sie daher für den Bereich des Steuerrechtes keine Anerkennung finden kann; an die demnach zu prüfenden Voraussetzungen ist in jeder Hinsicht ein strenger Maßstab anzulegen. In diesem Sinn muß einer Pensionszusage die steuerliche Anerkennung schon dann versagt werden, wenn auch nur EINE ihrer wesentlichen Bestimmungen so beschaffen ist, daß die Zusage als Ganzes bei vernünftiger wirtschaftlicher Vorgangsweise einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht gemacht worden wäre.

Im Beschwerdefall ist nicht strittig, daß in den von der Beschwerdeführerin am 15. Jänner 1977 mit ihren geschäftsführenden Gesellschaftern W, B und C geschlossenen Dienstverträgen, die während des gesamten Streitzeitraumes diesbezüglich keine Änderung erfahren haben, jeweils Pensionszusagen enthalten waren, hinsichtlich derer ausdrücklich die Bestimmung bestand, daß "eine allfällige Sozialversicherungsrente, sei es aus einer Pflicht- oder freiwilligen Weiterversicherung oder Witwenrente" auf sie "nicht anzurechnen" sei.

Mit Recht stützt sich nun die belangte Behörde im vorliegenden Zusammenhang auf das hg. Erkenntnis vom 9. November 1982, Zlen. 82/14/0090, 0093, in welchem der Gerichtshof in einem ähnlich gelagerten Fall aussprach, es sei davon auszugehen, daß Vereinbarungen, wie sie - wie oben ausgeführt - auch die in Rede stehenden Dienstverträge der Beschwerdeführerin mit ihren geschäftsführenden Gesellschaftern betreffend die Pensionszusagen enthalten, mit einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht geschlossen würden. Es kann ihr bei dem gegebenen Sachverhalt daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie im Beschwerdefall zu dem Schluß gelangt, daß es sich bei den strittigen Pensionsrückstellungen um verdeckte Gewinnausschüttungen handelt. Dies gilt umsomehr, als in der Beschwerde selbst dargetan wird, daß, wenn im Streitfall zur Firmenpension die ASVG-Pension hinzugerechnet wird, "das Jahresgehalt" - wenn auch unwesentlich - "über dem letzten Aktivbezug" liege, womit eine "Überversorgung" gegeben erscheint.

Der Hinweis der Beschwerdeführerin, wonach die in Rede stehenden Dienstverträge im Jahre 1985, also nach dem Streitzeitraum, dergestalt geändert worden seien, daß nunmehr eine entsprechende Anrechnung der jeweiligen ASVG-Pension auf die Firmenpension zu erfolgen habe, geht ins Leere; zu Recht verweist die belangte Behörde in diesem

Zusammenhang auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 3. Mai 1983, Zl. 82/14/0277), wonach rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nicht anzuerkennen sind, es sei denn, der Gesetzgeber selbst hätte den dargestellten Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig zugunsten einer steuerlichen Relevanz rückwirkender Tatbestände durchbrochen. Daß eine solche Vorschrift vorliegt, wird aber nicht einmal von der Beschwerdeführerin behauptet.

Der belangten Behörde ist aber im Hinblick auf die in den im Streitzeitraum geltenden, in Rede stehenden Dienstverträgen enthaltene ausdrückliche Bestimmung, wonach die ASVG-Pension auf die Firmenpension jeweils nicht anzurechnen sei, auch beizustimmen, wenn sie die Auffassung vertritt, daß es wenig wahrscheinlich ist, daß den Vertragsparteien, insbesondere den geschäftsführenden Gesellschaftern gerade diese Vereinbarung und der damit verbundene Vorteil gegenüber gesellschaftsfremden Geschäftsführern "nicht bewußt" gewesen sei und damit die subjektive Komponente für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung fehle. Zu Recht vermeint die belangte Behörde in diesem Zusammenhang, daß die Einräumung eines derartigen Vorteils, wie des vorliegenden, nur durch die bewußte Ausnützung der gesellschaftsrechtlichen Stellung der betreffenden Geschäftsführer zu erklären ist.

In diesem Punkt erweist sich demnach der angefochtene Bescheid nicht mit der behaupteten Rechtswidrigkeit belastet.

2. BILDUNG VON RÜCKSTELLUNGEN FÜR NICHT VERBRAUCHTE URLAUBE UND INVESTITIONSRÜCKLAGEN IN DEN JAHREN 1983 UND 1984:

Gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1972 hat der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt zu berichtigen, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Bundesgesetzes nicht entspricht. Darüber hinaus ist eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur mit Zustimmung des Finanzamtes, im Rechtsmittelverfahren mit Zustimmung der Rechtsmittelbehörde zulässig.

Im Beschwerdefall steht im gegebenen Zusammenhang nicht in Streit, daß die Beschwerdeführerin die Bildung der in Rede stehenden Rückstellungen für nicht verbrauchte Urlaube und Investitionsrücklagen erstmals nach Einreichung der Bilanzen 1983 und 1984 beim Finanzamt begehrte und daß diese Geltendmachung hinsichtlich der Investitionsrücklagen jedenfalls eine Bilanzänderung darstellt. Strittig sind hingegen die Fragen, ob es sich bei der begehrten Bildung der Rückstellungen für nicht verbrauchte Urlaube um eine Bilanzberichtigung (wie die Beschwerdeführerin vermeint) oder eine Bilanzänderung (welche Auffassung die belangte Behörde vertritt) handelt und ob die belangte Behörde die beantragte Bilanzänderung zu Recht versagte oder nicht.

Was nun die Beantwortung der ersten Frage anlangt, nämlich ob die Bildung der in Rede stehenden Rückstellungen eine Bilanzberichtigung oder eine Bilanzänderung ist, ist davon auszugehen, daß eine Bilanzberichtigung darin besteht, daß ein unzulässiger Bilanzansatz durch einen steuerlich zulässigen Bilanzansatz ersetzt, ein unzulässiger Bilanzansatz entfernt oder ein unzulässigerweise in der Bilanz nicht aufscheinender Bilanzposten nachträglich in die Bilanz aufgenommen wird, während eine Bilanzänderung dann gegeben erscheint, wenn ein rechtlich zulässiger Bilanzansatz durch einen anderen rechtlich zulässigen Bilanzansatz ersetzt, ein neuer Bilanzansatz in die Bilanz aufgenommen oder ein darin enthaltener daraus entfernt werden soll (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zu § 4 Abs. 2 EStG 1972, Tz 2 und 7).

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zu § 4 Abs. 1 EStG 1972, Tz 54 sowie die hg. Erkenntnisse vom 23. Jänner 1974, Zl. 1138/72, und vom 5. März 1975, Zl. 1128/74), auf welche sich die belangte Behörde mit Recht bezieht und von welcher abzugehen der Gerichtshof auch im Streitfall keine Veranlassung sieht, besteht für den Steuerpflichtigen keine Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung für nicht verbrauchte Urlaube. Mangels einer solchen Verpflichtung kann aber auch nicht davon gesprochen werden, daß durch die von der Beschwerdeführerin begehrte Rückstellungsbildung unzulässigerweise in den Bilanzen 1983 und 1984 nicht aufscheinende Bilanzposten nachträglich in diese Bilanzen aufgenommen werden sollten. Es würde vielmehr durch die beabsichtigte Vorgangsweise ein zwar rechtlich zulässiger, keineswegs aber unbedingt erforderlicher Bilanzansatz in die betreffenden Bilanzen aufgenommen werden.

Das bedeutet aber, wie die belangte Behörde richtig erkannte, daß es sich bei der fraglichen Rückstellungsbildung ebenso wie bei der Bildung der in Rede stehenden Investitionsrücklage um eine Bilanzänderung handelt.

Eine solche Bilanzänderung bedarf der in ihr Ermessen gestellten Zustimmung der Abgabenbehörde. Eine Ermessensentscheidung zugunsten des Steuerpflichtigen ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem gerechtfertigt, wenn stichhaltige, im Unternehmen, das den Gegenstand der Bilanzierung bildet, gelegene wirtschaftliche Gründe für die Bilanzänderung sprechen, während eine Bilanzänderung insbesondere dann zu Recht versagt wird, wenn dadurch in erster Linie Steuernachforderungen auf der Basis entsprechender Berichtigungen der Besteuerungsgrundlagen durch die Abgabenbehörden ausgeglichen werden sollen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 21. September 1988, Zl. 87/13/0176, und die dort angeführte hg. Rechtsprechung).

Da, wie oben ausgeführt, die Abgabenbehörden über Antrag auf Bilanzänderung im Rahmen ihres Ermessens entscheiden, hat der Verwaltungsgerichtshof in Fällen dieser Art ausschließlich zu prüfen, ob die Behörde von dem ihr eingeräumten Ermessen innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen Gebrauch gemacht hat oder ob dies - in Form einer Ermessensüberschreitung oder eines Ermessensmißbrauches - nicht der Fall gewesen ist.

Im Verwaltungsverfahren begründete die Beschwerdeführerin ihren Antrag auf Zustimmung der Finanzverwaltung zu den von ihr begehrten Bilanzänderungen im Kern ausschließlich damit, daß dieselben "auf Grund des steuerpflichtigen positiven Ergebnisses der Betriebsprüfung in den Jahren 1983 und 1984" (vgl. Berufung vom 29. April 1987, Ergänzung der Berufung vom 29. Juni 1987 und Antrag auf Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vom 30. Oktober 1987) und dem sich daraus ergebenden "Abgabenrückstand von rund S 700.000,--" nunmehr - auch im Hinblick auf unbestrittenermaßen bereits vorher beabsichtigte und im wesentlichen bekannte Investitionen für Errichtung einer Filiale im Jahre 1985 - als wirtschaftlich notwendig erschienen. An die jetzt begehrte Bildung von Investitionsrücklagen in den Streitjahren 1983 und 1984 sei - ungeachtet des nicht in Streit stehenden Umstandes, daß eine derartige Rücklagenbildung in den genannten Jahren rechtlich durchaus möglich gewesen wäre (im Gegensatz zu dem dem hg. Erkenntnis vom 21. September 1988, Zl. 87/13/0176, zugrunde liegenden Sachverhalt, auf welches sich die Beschwerdeführerin beruft) - vor Einreichung der betreffenden Bilanzen beim Finanzamt nur deshalb nicht gedacht worden, weil vor dem Vorliegen des Ergebnisses der Betriebsprüfung umfangreiche Verlustvorträge bestanden hätten.

Diesen Ausführungen gegenüber konnte sich die belangte Behörde bei der Begründung ihrer Ermessensentscheidung zutreffend auf die ständige - oben erwähnte - Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stützen, wonach die Zustimmung zu Bilanzänderungen dann zu Recht versagt werden kann, wenn dadurch in erster Linie Steuernachforderungen auf der Basis entsprechender Berichtigungen der Besteuerungsgrundlagen durch die Abgabenbehörde ausgeglichen werden sollen. Der Gerichtshof sieht sich durch die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde nicht veranlaßt, im Streitfall abweichend von der Vorjudikatur eine gesetzwidrige Ermessensübung der belangten Behörde anzunehmen.

Da sich demnach der angefochtene Bescheid nicht mit der von der Beschwerdeführerin behaupteten Rechtswidrigkeit belastet erweist, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 206/1989.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1990:1988130241.X00

Im RIS seit

22.12.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at