jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1974/1/23 1138/72

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.01.1974

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1967 §4 Abs1;
EStG 1967 §5;
EStG 1967 §6 Abs1 Z3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Dr. Karlik, Dr. Simon und Dr. Kirschner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Finanzkommissär Dr. Wimmer, über die Beschwerde des H M in G, vertreten durch Dr. Hermann Follner, Rechtsanwalt in Feldkirch, Schillerstraße 6, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, Berufungssenat, vom 10. Mai 1972, Zl. 1353-2/1972, betreffend Einkommensteuer und Gewerbesteuer für 1966, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 2.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt eine Schuhfabrik und wies in seiner Bilanz zum 31. Dezember 1966 u.a. eine Rückstellung für Urlaubsgelder 1966 in Höhe von S 220.000,-- aus, die das Finanzamt bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigte. In seiner gegen den Einkommensteuerbescheid und den Gewerbesteuerbescheid 1966 gerichteten Berufung beantragte der Beschwerdeführer, die Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube in Höhe von S 210.000,--

steuerlich anzuerkennen. Es sei durchaus einleuchtend, dass bei der Bewertung eines Unternehmens derartige Rückstellungen unbedingt in die Bilanz aufgenommen werden müssten, da beispielsweise beim Kauf eines Unternehmens im Ganzen der Erwerber ohne Zweifel verlangen würde, dass das gesamte Personal urlaubsmäßig abgefunden werde, widrigenfalls dies zu einer Preisminderung führen müsste. Schließlich ergebe sich die Verpflichtung zur Bildung einer solchen Rückstellung auch aus der Tatsache der reinen Periodenabgrenzung der Betriebsergebnisse. Über Aufforderung des Finanzamtes legte der Beschwerdeführer Aufstellungen vor, aus denen die nichtkonsumierten Urlaubsansprüche des Personals am 31. Dezember 1966 ausgewiesen waren und führte dazu aus, das Urlaubsjahr in der Firma dauere vom 1. Juli des einen Jahres bis zum 30. Juni des folgenden Jahres. Zum Bilanzstichtag am 31. Dezember bestünden deshalb entsprechende Urlaubsansprüche der Arbeiter und Angestellten aus Vorperioden.

Nachdem eine Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes infolge rechtzeitig gestellten Antrages auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wirkungslos geworden war, wies die belangte Behörde die Berufung nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung als unbegründet ab. Der Beschwerdeführer, der nach dem Kalenderjahr bilanziere, habe mit der Rückstellung für Urlaubsgelder einen künftigen Leistungsentgang erfolgsmäßig abgrenzen wollen. Der Rückstellungsbetrag sei in der Form errechnet worden, dass der bis zum 31. Dezember 1966 noch nicht konsumierte Urlaub des Jahres 1966 bzw. des Vorjahres nach Stunden ermittelt und dieser Betrag um den durchschnittlichen Stundenlohn sowie um die entsprechenden Lohnabgaben vervielfacht wurde. Nach den Berufungsausführungen habe der Beschwerdeführer mit dieser Rückstellung eine Bewertungspost gebildet, die dieselbe Aufgabe erfüllen solle wie die Abschreibung des Wertes der Schuhfabrik auf den niedrigeren Teilwert. Wenn es auch möglich sei, eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert nach § 6 EStG in der Form durchzuführen, dass auf der Schuldseite der Bilanz eine Wertberichtigungspost gebildet werde, so setze doch grundsätzlich die Einsetzung einer solchen Bewertungspost voraus, dass auf der Aktivseite eine korrespondierende Bilanzpost aufscheine, die zu berichtigen wäre. Eine solche Aktivpost habe aber der Beschwerdeführer offensichtlich durch die Einsetzung der strittigen Rückstellung mit dem Teilwert nicht berichtigen wollen. Diese Rückstellung komme vielmehr einer Berichtigung einer Aktivierung der Arbeitskraftreserven der Arbeiter und Angestellten seines Betriebes gleich, einer Bilanzpost, die dem Bilanzrecht völlig fremd sei. Im Steuerrecht gelte die grundsätzliche Regel, dass Rückstellungen zu Lasten des Gewinnes nur für ungewisse Schulden gebildet werden dürfen. Dabei müsse die ungewisse Schuld am Bilanzstichtag dem Grunde nach bereits feststehen. Es müsse also ein Verpflichtungsgrund vorhanden sein, aus dem die Verbindlichkeit des Unternehmens hervorgehe. Die bloße Möglichkeit, aus irgend einem Grunde in späteren Jahren einmal verpflichtet werden zu können, genüge steuerrechtlich nicht zur Bildung einer Rückstellung, da es in einem Unternehmen zahlreiche Aufwendungen wie z.B. Reparaturen, Maschinenanschaffungen usw. gebe, die heute schon erkennbar durch den gegenwärtigen Betrieb in näherer oder fernerer Zukunft entstehen und dennoch steuerrechtlich erst im Jahre der tatsächlichen Aufwendung berücksichtigt werden könnten (Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 21. Oktober 1955, Zl. 1106/53). Die Rückstellung für Urlaubsgelder für Angestellte und Arbeiter erfülle aber in keiner Weise die Voraussetzungen, die nach dem Bilanzrecht von einer Rückstellung gefordert werden.

Zum Berufungseinwand in der mündlichen Verhandlung, es handle sich eigentlich im Gegenstandsfall nicht um eine Rückstellung, sondern um eine Rechnungsabgrenzungspost, sei zu bemerken, dass Rechnungsabgrenzungsposten (im klassischen Sinn) nur jene Verrechnungsbeträge seien, die sich auf Leistungen beziehen, die den Bilanzstichtag überschneiden, etwa Vorauszahlungen für Miete oder Versicherungsprämien für eine Periode, innerhalb der der Bilanzstichtag liegt. Charakteristisch für Abgrenzungsposten sei demnach, dass Einnahmen oder Ausgaben bereits vorliegen. Diese gelte es in das Jahr zu verweisen, in das sie wirtschaftlich gehören. Der Anwendungsbereich der Rechnungsabgrenzungspost liege hauptsächlich auf dem Gebiet solcher gegenseitiger Verträge, bei denen Leistung und Gegenleistung ihrer Natur nach zeitbezogen seien, zeitlich aber auseinander fallen. Damit ergebe sich aber eindeutig, dass die vom Beschwerdeführer eingesetzte Rückstellung für Urlaubsgelder auch nicht Gegenstand einer Abgrenzungspost im klassischen Sinn sein könne.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer ermittelt seinen Gewinn gemäß § 5 EStG durch Betriebsvermögensvergleich. Er hat daher im Gegensatz zum Einnahmeüberschussrechner grundsätzlich die Möglichkeit, den Periodengewinn entsprechend in der Bilanz abzugrenzen und so Aufwendungen und Erträge jenen Steuerabschnitten zuzuordnen, zu denen sie wirtschaftlich gehören. Für die Zulässigkeit der Periodengewinnabgrenzung hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinen Erkenntnissen vom 13. Juli 1956, Zl. 1578/55, Slg.Nr. 1469/F, vom 5. Juni 1961, Zl. 1378, 1879/59, Slg. Nr. 2453/F, vom 1. Juli 1960, Zl. 32/57, Slg.Nr. 2266/F, vom 18. Mai 1962, Zl. 632/59, Slg. Nr. 2650/F, und vom 23. Juni 1966, Zl. 1829/65, Slg. Nr. 3462/F, ausgesprochen. Der Verwaltungsgerichtshof hat allerdings auch darauf hingewiesen, dass das geltende Einkommensteuerrecht mehr auf der statischen Bilanzauffassung basiert und die auf der dynamischen Bilanzauffassung beruhende Forderung nach richtiger Periodengewinnabgrenzung nicht überspitzt werden darf (vgl. Erkenntnisse vom 17. Juni 1955, Zl. 538/53, Slg. Nr. 1188/F, vom 20. September 1963, Zl. 1593/62, Slg. Nr. 2929/F, und vom 7. Juli 1971, Zl. 734/69, Slg. Nr. 4264/F).

Der Beschwerdeführer hat für an Arbeiter und Angestellte zu zahlende Urlaubsgelder eine Passivpost in seine Bilanz aufgenommen, die er in der Bilanz als Rückstellung im Berufungsverfahren als Rechnungsabgrenzungspost bezeichnet

hat. Nach der Aktenlage handelt es sich dabei um jene Bezüge, die der Unternehmer seinen Arbeitnehmern während des Urlaubs zu leisten hat, innerhalb dessen sie keine Arbeitsleistung erbringen. Wirtschaftlich gesehen stellen diese Urlaubsgelder einen Teil des Entgelts für die während des Jahres erbrachte Arbeitsleistung des einzelnen Arbeitnehmers dar. Das Wirtschaftsjahr des Beschwerdeführers deckt sich mit dem Kalenderjahr, während das Urlaubsjahr nach den von der belangten Behörde angenommenen Sachverhalt vom 1. Juli bis 30. Juni läuft. Die Arbeitnehmer des Betriebes haben daher zum Bilanzstichtag in der Regel erst die halbe Leistung des Urlaubsjahres für den Betrieb erbracht, während sie den Urlaub ganz, teilweise oder überhaupt noch nicht konsumiert haben. Um zu einer richtigen Periodengewinnabgrenzung zu gelangen, müsste daher in den Fällen, in denen der Arbeitnehmer von seinem Urlaubsanspruch noch nicht Gebrauch gemacht hat, 6/12 des auf seinen Urlaubsanspruch entfallenden Urlaubsgeldes als auf das abgelaufene Wirtschaftsjahr entfallend passiviert werden. Wenn ein Arbeitnehmer in diesem ersten Urlaubshalbjahr, das in das Wirtschaftsjahr fällt, seinen Urlaub voll konsumiert hat, müsste eine aktive Rechnungsabgrenzung in Höhe von 6/12 des Urlaubsgeldes vorgenommen werden. Bei einer teilweisen Konsumation des Urlaubes müsste geprüft werden, ob der einzelne Arbeitnehmer mehr als die Hälfte seines Urlaubs oder weniger als die Hälfte seines Urlaubes bereits konsumiert hat. Hat er weniger als die Hälfte konsumiert, wäre der Differenzbetrag auf 6/12 des auf den Urlaubsanspruch entfallenden Urlaubsgeldes zu passivieren. Hat er mehr als 6/12 seines Urlaubes verbraucht, so wäre der entsprechende Betrag zu aktivieren. Nur diese Vorgangsweise ermöglicht eine korrekte Abgrenzung des Periodengewinnes. Da sich in der Regel die zu aktivierenden und zu passivierenden Beträge weitgehend ausgleichen und die Berechnung dieser Abgrenzungsposten meist einen großen Zeitaufwand erfordert, der zu dem wirtschaftlichen Ergebnis in keinem angemessenen Verhältnis steht, wird man davon ausgehen müssen, dass eine Verpflichtung zur Abgrenzung der Urlaubsansprüche nicht besteht. Wenn sich der Steuerpflichtige aber zu einer solchen Periodengewinnabgrenzung entschließt, dann muss er sowohl in aktiver als auch in passiver Hinsicht die Abgrenzung vornehmen und bleibt an diese Vorgangsweise auch gebunden, weil er ansonsten gegen den Grundsatz der Bewertungsgleichmäßigkeit verstoßen würde.

Da die belangte Behörde dies verkannt hat, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG 1965 und auf der Verordnung des Bundeskanzlers vom 14. November 1972, BGBl, Nr. 427, insbesondere auf deren Artikel IV Abs. 2.

Wien, am 23. Jänner 1974

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1974:1972001138.X00

Im RIS seit

23.01.1974

Zuletzt aktualisiert am

27.08.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at