jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/2/3 92/13/0069

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 03.02.1993

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §1346;
ABGB §983;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §5;
EStG 1972 §6 Z3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde des W und des K in W, beide vertreten durch Dr. L, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 19. Dezember 1991, Zl 6/3-3379/91-05, betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1982 bis 1986 und die Einheitswerte des Betriebsvermögens zum jeweils 1. Jänner 1983 bis 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführer waren Gesellschafter der H-Leasing GesmbH & Co KG und sind nach Löschung dieser Gesellschaft im Handelsregister im Jahre 1983 Gesellschafter der H-GesnbR. Sowohl die H-Leasing GesmbH & Co KG als auch die H-GesnbR (in der Folge Mitunternehmerschaften) ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.

Nach den unbestrittenen Feststellungen einer für die Jahre 1982 bis 1986 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung handelte es sich bei den Mitunternehmerschaften um Leasing-Unternehmen, deren Gegenstand die Vermietung von Anlagevermögen (Büromaschinen, Einrichtungsgegenständen, Pkws) war. Der Kauf des Anlagevermögens wäre über Bankschulden finanziert worden, welche unter dem Titel "Bankverbindlichkeiten" in den Bilanzen enthalten seien. Die Leasinggüter würden in Form von Abschreibungen (ordentlicher und vorzeitiger)

aufwandswirksam. Der Kredit verursache Zinsen und Spesen, welche unter dem Titel "Finanzierungsaufwand" aufwandswirksam würden. Zur Sicherstellung der Bankverbindlichkeiten hätten die Gesellschafter auch eine Bürgschaft in Form eines Blankowechsels übernommen.

Anläßlich der Prüfung wurde - soweit dies für das verwaltungsgerichtliche Verfahren relevant ist - festgestellt, daß die in den Jahren 1982 in Höhe von S 7,500.000,-- und 1984 in Höhe von S 7,000.000,-- aufwandswirksam gebuchten Haftungsrückstellungen (laut Bilanz zum 31. Dezember 1984 "Rückstellung für Haftungsverpflichtungen") nicht anzuerkennen seien. Eine derartige Rückstellung würde dazu führen, daß dem Steuerpflichtigen mehr (doppelt so viele) Aufwendungen zugewiesen würden, als Zahlungen für Anlagenanschaffungen getätigt worden wären. Wohl wären von den Gesellschaftern in den Jahren 1982, 1984 und 1985 aus dem Privatvermögen insgesamt S 7,466.945,-- in das Betriebsvermögen eingelegt worden, der steuerliche Vertreter übersehe jedoch, daß Rückstellungen nur für künftigen Aufwand und nicht für gegenwärtige und künftige Einlagen gebildet werden können. Durch die Tatsache, daß die Haftungsrückstellungen mit keinem später angefallenen Aufwand verrechnet worden wären und verrechnet werden könnten, sei der Beweis erbracht, daß die Rückstellungen jeder Grundlage und Berechtigung entbehrten. Die Abdeckung betrieblicher Schulden durch Gesellschafter stelle keinen Aufwand dar, Inanspruchnahmen des Privatvermögens von Personengesellschaftern aus einer Bürgschaft seien Privateinlagen aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen und keine aufwandswirksamen Vorgänge.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen der Prüferin und erließ entsprechende Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften ua für die Jahre 1982 und 1984 sowie Bescheide über den Einheitswert des Betriebsvermögens jeweils zum 1. Jänner 1983 bis 1987.

In einem Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ua die Art der Verbuchung eingehender Leasingraten dargestellt, wonach diese als "Forderung an Erlös" und "Bank an Forderungen" verbucht worden wären. Weiters wurde darauf hingewiesen, daß bei Ausbleiben der Leasingrate diese Buchungen unterblieben wären. Diese Darstellung blieb in der Folge unbestritten.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wurden die ua gegen die genannten Bescheide eingebrachten Berufungen abgewiesen.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde erachten sich die Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in ihrem nach § 6 Z 3 EStG zustehenden Recht auf Bildung von Rückstellungen für Schadensfälle und Haftungen verletzt und beantragen dessen Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes.

Die belangte Behörde legte die (offenbar unvollständigen) Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift, in welcher die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführer halten zu Beginn der Beschwerdegründe fest, daß die "Kredite und Darlehen", welche zur Finanzierung der Anschaffungskosten der Leasinggüter notwendig gewesen wären, von der Mitunternehmerschaft aufgenommen worden wären, wobei es sich um Rahmen-Kontokorrentkredite gehandelt habe. Die Ansicht der belangten Behörde, daß eine Rückstellung nicht anerkannt werden könne, wenn es sich, wie im gegenständlichen Fall, um Rückzahlungen eines in Anspruch genommenen Kredites handle, sei unrichtig. Die belangte Behörde unterliege hier einem Denkfehler. Die Rückstellungen wären nicht deshalb gebildet worden, weil die Mitunternehmerschaft der Ansicht gewesen wäre, der Schaden liege in der Rückzahlung eines "Kredites oder Darlehens", sondern deshalb, da der Schaden im Nichteingang der vertraglich vereinbarten Leasingentgelte gelegen wäre. Daß mit den vereinbarten Leasingraten auch Kredite zurückgezahlt hätten werden sollen, habe bei der Frage, ob Rückstellungen berechtigt gebildet worden wären oder nicht, unberücksichtigt zu bleiben. Es sei zwar richtig, daß sich der Rückstellungsbedarf und die tatsächlichen Rückstellungen aus der Differenz zwischen den entgangenen Leasingeinnahmen und den jeweiligen Bankschulden errechnet hätten. Dies ändere aber nichts daran, daß der Schaden qualitativ nicht darin bestehe, daß eben jene Bankschulden zurückgezahlt werden mußten, sondern einzig und allein darin, daß vertraglich vereinbarte Leasingraten durch Insolvenzen, Untergang von Leasingobjekten, Entwendungen etc. ausgefallen seien. Um derartige Ausfälle abdecken zu können, hätten neuerlich Darlehen (sei es auch von Gesellschaftern) aufgenommen werden müssen. Es sei daher durch die Ausfälle ein Aufwand entstanden bzw zum Zeitpunkt der Rückstellungen drohe ein derartiger konkreter, wenn auch ziffernmäßig noch nicht bestimmter Aufwand.

Dieses Vorbringen ist schon deshalb nicht geeignet, die Rechtswidrigkeit der Nichtanerkennung der "Haftungsrückstellungen" aufzuzeigen, weil bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich die Aufnahme von Darlehen, zu welchem Zweck auch immer, dh etwa auch zur Abdeckung des Schadens aus erwarteten, weil vertraglich vereinbarten, aber tatsächlich nicht eingegangenen Einnahmen, keinen Aufwand darstellt, sondern eine erfolgsneutrale Vermögensumschichtung. Auch der Nichteingang derartiger, nicht als Forderungen verbuchter Einnahmen selbst ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung kein Aufwand, weil der "Erfolg" dadurch nur insofern berührt wird, als ein Ertrag nicht auszuweisen ist. Daß die Mitunternehmerschaft fällige, aber nicht eingegangene Leasingraten nicht erfolgswirksam als gegebenenfalls in der Folge wegen Uneinbringlichkeit abzuschreibende Forderung gebucht hat, blieb unbestritten. Im übrigen findet aber auch die Behauptung, daß die Gesellschafter der Mitunternehmerschaft Darlehen zur Abdeckung der jeweils fälligen Bankverbindlichkeiten gewährt hätten, in der Aktenlage keine Deckung.

Das Beschwerdevorbringen läuft vielmehr darauf hinaus, daß - wie schon die Betriebsprüferin richtig erkannt hat - die aufwandswirksam dotierten Rückstellungen für letztlich "teilweise bereits geleistete und künftige Einlagen" gebucht wurden. Dies ergibt sich nicht zuletzt aus den Ausführungen der Beschwerdeführer, wonach durch die Ausfälle an vertraglich vereinbarten Leasingeinnahmen ein "Aufwand" dafür drohte, um den Geschäftsbetrieb weiter aufrecht erhalten zu können. Bei diesem "Aufwand" handelt es sich aber - wie erwähnt - weder um die diesbezüglich behauptete Darlehensaufnahme bei Gesellschaftern (Darlehen wurden von diesen, wie ausgeführt, nicht gewährt), noch um einen Aufwand der Mitunternehmerschaft selbst, sondern um einen "Aufwand" der Gesellschafter, nämlich die als Einlagen zu beurteilenden Zahlungen der Gesellschafter zur "Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes", zu welchen zumindest auch die Abdeckung fälliger Bankverbindlichkeiten zu zählen ist. Insofern ist die Bezeichnung "Rückstellung für Haftungsverpflichtungen" zutreffend; zu ergänzen ist aber "... der Gesellschafter", weil die Gesellschafter gegenüber dem Bankinstitut entsprechende Haftungen übernommen hatten. Da jedoch solche Einlagen (ebenso wie Entnahmen) der Gesellschafter beim Betriebsvermögensvergleich erfolgsneutral zu bleiben haben, weil nach § 4 Abs 1 EStG 1972 Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und VERMINDERT UM DEN WERT DER EINLAGEN, ist, findet auch eine aufwandswirksam gebuchte Rückstellung letztlich für Einlagen, mögen sie möglicherweise auch erst in Folgejahren erforderlich sein, im Gesetz keine Deckung.

Dem Beschwerdevorbringen, daß der "Schaden" der Mitunternehmerschaft durch den Ausfall der Leasingraten durch die von der belangten Behörde nicht anerkannten Rückstellungen "nur ein einziges Mal steuerwirksam geltend gemacht werden sollte", ist entgegenzuhalten, daß eine auch nur einmalige "steuerwirksame Geltendmachung" eines "Schadens", der darauf beruht, daß Einnahmen erwartet, aber aus welchen Gründen immer nicht erzielt werden, überhaupt nicht möglich ist, weil Gegenstand der Besteuerung nur der nach den entsprechenden Vorschriften ermittelte Gewinn, nicht aber ein vom Unternehmer auf Grund abgeschlossener Verträge erwarteter Gewinn ist.

Zur Vermeidung von Mißverständnissen wird darauf hingewiesen, daß die Abschreibung von (erfolgswirksam) gebuchten Forderungen bei Uneinbringlichkeit durchaus einen Aufwand darzustellen vermag. Daß aber derartige Forderungen gegenständlich gebucht bzw in der Folge abgeschrieben worden wären (bzw die strittigen Rückstellungen mit derartigen erfolgswirksam gebuchten Forderungen im Zusammenhang stünden), haben die Beschwerdeführer weder vorgebracht, noch ist solches der Aktenlage zu entnehmen.

Der belangten Behörde ist daher im Ergebnis zuzustimmen, wenn sie die strittigen Rückstellungen nicht anerkannt hat, weshalb die Beschwerde gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1992130069.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at