

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

15.05.1964

Geschäftszahl

1975/62

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsidenten Dr. Wasniczek, und die Hofräte Dr. Schirmer, Dr. Kaupp, Dr. Raschauer und Dr. Frühwald als Richter, im Beisein des Schriftführers, Ministerialsekretärs Dr. Walter, über die Beschwerde des AK, Gesellschaft m. b. H in I, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat, vom 3. Oktober 1962, Zl. 1841/2-I-1962, betreffend Körperschaftsteuer 1960, Einheitswert und Vermögensteuer 1961, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, befasst sich mit der Erzeugung und dem Vertrieb von Bekleidungsartikeln. In der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1960, die ein steuerpflichtiges Einkommen von S 354.656,- auswies, wurde als außerordentlicher Aufwand eine Wertberichtigung der Kundenforderungen wegen Abzinsung in Höhe von S 15.820,- geltend gemacht. Dazu wurde erklärt, dass es sich um eine Teilwertabschreibung handle, weil ein Erwerber des Betriebes die Forderungen wegen des späteren Zahlungseinganges abzinsen und daher für die Forderungen nur jenen Betrag zahlen würde, welcher um die Zinsendifferenz gekürzt ist. Das durchschnittliche Kundenanzahlungsziel betrage 73 Tage, der bankmäßige Zinfuß 8 %, was bei einem Forderungsstand von S 975.276,- den geltend gemachten Betrag von S 15.820,- ergebe. Das Finanzamt ließ im Einkommensteuerbescheid 1960 die Absetzung dieser Wertberichtigungspost mit der Begründung nicht zu, dass Kundenforderungen in der Regel mit dem Nennbetrag anzusetzen seien. Das durchschnittliche Kundenzahlungsziel von 73 Tagen könne nicht als abnormal bezeichnet werden und ein Erwerber des Betriebes würde derartige Forderungen auch voll bewerten.

Gegen den Bescheid wurde Berufung erhoben. Eine gleichzeitig gegen den Einheitswert- und Vermögensteuerbescheid auf den 1. Jänner 1961 eingebrachte Berufung wurde durch rechtskräftige Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes erledigt und ist nicht mehr Gegenstand der vorliegenden Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. In der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid wurde geltend gemacht, dass eine Forderung, die erst zwei Monate nach dem Stichtag eingehe, an diesem Tag jedenfalls um den Zinsverlust weniger wert sei. Bei einem Kauf werde jeder Kaufmann, der sein Fach versteht, die Einrede machen, dass die Forderungen abzuzinsen seien.

Das Finanzamt erließ auch "betreffend die Körperschaftsteuer eine Berufungsvorentscheidung, in der dem Rechtsmittel teilweise stattgegeben wurde. Mit der Begründung, dass auch in der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1960 eine Wertberichtigung der Forderungen durchzuführen sei, wurde nur der Differenzbetrag zwischen dem Wertberichtigungsposten am Anfang und dem Wertberichtigungsposten am Schluss des Wirtschaftsjahres zum Abzug zugelassen. Die Beschwerdeführerin begehrte die Entscheidung der Finanzlandesdirektion. Der Standpunkt der Behörde, wurde dazu ausgeführt, ließe sich nur dann vertreten, wenn in der Bilanz zum 31. Dezember 1959 eine nicht zulässige Bewertung der Kundenforderungen vorgenommen worden wäre. Dies sei jedoch nicht der Fall gewesen. Eine eindeutige Verpflichtung zur Abzinsung von Kundenforderungen bestehe nicht. Eine Abzinsung solcher Forderungen sei zwar nicht üblich, aber zulässig. Die im § 6 EStG enthaltene Bestimmung über die Teilwertabschreibung stelle es dem Kaufmann frei, ob er eine Wertberichtigung vornehme oder nicht.

Die belangte Behörde wies die Berufung ab. Der von der Beschwerdeführerin vertretene Standpunkt, dass die Abzinsung von erfahrungsgemäß erst in einiger Zeit eingehenden Kundenforderungen an sich zulässig ist, könne trotz der kaum zu beobachtenden Bildung derartiger Wertberichtigungsposten grundsätzlich nicht als

unrichtig bezeichnet werden. Es müsse jedoch berücksichtigt werden, dass im gegenständlichen Falle die Bildung einer Wertberichtigung aus dem Titel der Abzinsung von Kundenforderungen in der Bilanz einer Wertberichtigung aus dem Titel der Abzinsung zum 31. Dezember 1960 zum ersten Mal erfolgte. Es ergebe sich die Frage, ob dieser Wechsel in der Art der Bilanzierung den Grundsätzen der Bilanztätigkeit entspreche. Als Begründung für die Änderung der Bilanzierungsart habe die Beschwerdeführerin angegeben, dass die Bilanz 1960 einer Bank wegen Gewährung eines Kredites vorgelegt werden musste. Dabei habe man, um keinerlei Beanstandung hervorzurufen, getrachtet, auf keinen Fall Aktivposten zu hoch zu bewerten. Andere Gründe seien nicht geltend gemacht worden. Für den Fall der Anerkennung einer Wertberichtigung bei den Kundenforderungen war auch ein entsprechender Berichtigungsbetrag bei den Lieferantenverbindlichkeiten in Höhe von S 4.634,- in die Bilanz einzustellen gewesen. Damit hätte sich das bilanzmäßige Eigenkapital tatsächlich nur um den Betrag von S 11.186,- verringert. Die Frage, ob dieser Betrag bei einer Bilanzsumme von rund S 2.834.000,- und bei einem Eigenkapital von rund S 2.000.000,- noch wesentliche Bedeutung habe und damit eine Änderung der Bilanzierungsweise zu rechtfertigen vermöge, sei wohl zu verneinen. Jedenfalls hätte die Beschwerdeführerin ein Recht auf Änderung der Bilanzierungsmethode höchstens aus einem besonderen für sie erstmals eingetretenen Umstand ableiten können, der jedoch nicht gegeben war.

Gegen diese Entscheidung richtet sich die vorliegende Beschwerde über die der Verwaltungsgerichtshof erwohnen hat:

Bei Gewerbetreibenden, deren Firma ins Handelsregister eingetragen ist, ist nach § 5 EStG 1953 für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 erster Satz), das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Dabei sind u. a. auch die Vorschriften über die Bewertung (§ 6) zu befolgen.

Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind nach § 6 Z 2 EStG 1953 mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann der niedrigere Teilwert angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Der Streit geht im vorliegenden Fall um den Bilanzansatz von Forderungen aus Warenlieferungen. Die Beschwerdeführerin hat diese Forderungen in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 1960 entgegen der von ihr bisher geübten Bilanzierungsweise nicht mit dem Nennwert, sondern um einen Abzinsungsbetrag gekürzt, eingesetzt. Die Behörde bestreitet die Richtigkeit dieses Bilanzansatzes. Wie sich aus den eingangs angeführten gesetzlichen Bestimmungen ergibt, sind für Vollkaufleute - und um einen solchen handelt es sich hier - die Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung entscheidend für die Art und Weise des Ansatzes des Betriebsvermögens. Diese Grundsätze sind zum Teil gesetzlich festgelegt, zum anderen Teil auf Grund kaufmännischer Übung im Zusammenwirken mit der Rechtsprechung entwickelt. Einer dieser Grundsätze ist das aus den Vorschriften des Handelsrechtes bzw. des Aktienrechtes entwickelte Niederstwertprinzip, das den Kaufmann zwingt, den niedrigeren Teilwert eines Wirtschaftsgutes des Umlaufvermögens in der Bilanz anzusetzen. Die Anwendung dieses Grundsatzes hätte aber im Streitfall zur Folge, dass auch die vorhergehende Bilanz in diesem Sinne zu berichtigen gewesen wäre, sodass für das strittige Jahr nur ein entsprechender Differenzbetrag steuerlich zur Auswirkung käme. Bei der Beurteilung des Falles sind aber noch weitere Grundsätze kaufmännischer Buchhaltung zu beachten, deren Anwendung zu einer anderen Lösung führen muss. Auch die Beschwerdeführerin gibt zu, es sei allgemeine kaufmännische Übung, Forderungen aus Warenlieferungen mit einem Zahlungsziel von nicht viel mehr als zwei Monaten nicht abzuzinsen, sondern mit dem vollen Nennwert einzusetzen. Es ist auch unbestritten, dass sie selbst bis zur Bilanz für das Jahr 1960 stets so vorgegangen ist. Die anerkannte kaufmännische Übung ist aber eine bei der bilanzmäßigen Behandlung eines Wertansatzes ebenfalls zu beachtende Regel und sie muss hier als deutlicher Hinweis dafür angesehen werden, dass der Teilwertabschreibung eine stichhaltige Begründung überhaupt fehlt. Die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte, im Fall einer Betriebsveräußerung ihrer Meinung nach zu erwartende Einrede der Abzinsung für solche Forderungen erscheint nämlich angesichts der zugegeben allgemein üblichen Bewertung mit dem Nennwert und insbesondere wegen der Geringfügigkeit des gegenständlichen Betrages (S 15.820,- bei einem Forderungsstand von S 975.276,- und einer Bilanzsumme von S 2.834.000,-) als durchaus unwahrscheinlich.

Auch dem von der Behörde aufgezeigten Grundsatz der Bewertungsgleichmäßigkeit, nach dem es unzulässig ist, ohne gewichtigen Grund die Stetigkeit des Bilanzierungsvorganges zu durchbrechen, kommt hier Bedeutung zu. Die Beschwerdeführerin hat jedenfalls einen wirklich triftigen Grund für ein Abgehen von der von ihr selbst bisher geübten Vorgangsweise nicht geltend machen können. Dass die Vorlage der Bilanz 1960 zwecks Kreditgewährung einen solchen Grund für die strittige Abwertung hätte bilden können, erscheint schon in Anbetracht der oben erörterten allgemeinen Übung widerlegt. Andere Gründe wurden aber nicht geltend gemacht,

Der Gerichtshof konnte mithin in dem angefochtenen Bescheid eine Rechtswidrigkeit nicht erkennen. Die Beschwerde musste deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1952 als unbegründet abgewiesen werden.

Wien, am 15. Mai 1964