

In welchem Jahr sind Anfang Jänner bezahlte Dezember-Gehälter abzugsfähig?

Stellungnahme zur kuriosen Rechtsansicht des BMF in den EStR 2000

VON MAG. RUDOLF SIART UND MMAG. KARL TEMM*)

Gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz EStG gelten regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, als in diesem Jahr bezogen.¹⁾ Gemäß § 19 Abs. 2 zweiter Satz EStG gilt dies sinngemäß für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben. In den EStR 2000 findet sich nun unter Rz. 4629 die kuriose, weil in Widerspruch zur langjährig geübten Praxis stehende Rechtsansicht des BMF, dass diese Zuordnungsregel für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben nur im Rahmen der Überschusseinkünfte und nicht im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) anzuwenden sei.

Folgt man dieser Rechtsansicht, sind z. B. Gehälter für Dezember 2000, die (etwa auf Grund eines Betriebsurlaubs zwischen Weihnachten und Neujahr) erst am 2. Jänner 2001 ausbezahlt wurden, bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner nicht im Jahr 2000, zu dem sie wirtschaftlich gehören, sondern erst im Jahr 2001 als Betriebsausgaben abzugsfähig. Von Vertretern der Finanzverwaltung wird diese mit den EStR 2000 neu geborene Rechtsansicht bereits im Rahmen von einschlägigen Fachseminaren gelehrt.

Wir teilen diese Rechtsansicht nicht. Nachfolgend legen wir die Argumente, die gegen die Rechtsansicht des BMF in den EStR 2000 sprechen, dar. Diese Argumente können gegebenenfalls auch einem auf die EStR eingeschworenen Betriebsprüfer, der entsprechende Ausgaben (neben Lohn- und Gehaltsausgaben kommen u. a. auch Mietausgaben, Versicherungsprämien und Zinsen in Betracht) ins Folgejahr verlagern will, entgegengehalten werden.

1. Regelungszweck

Mit der Zuordnungsregel des § 19 Abs. 1 und 2, jeweils 2. Satz, EStG, dass für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben, die kurze Zeit vor oder nach Beginn des Kalenderjahres zu- bzw. abfließen, nicht der Zeitpunkt des Zu- oder Abfließens maßgebend ist, sondern dass sie jenem Kalenderjahr zuzurechnen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören, sollen Zufälligkeiten in der Besteuerung vermieden werden, die sich ansonsten aus geringfügigen Zahlungsverchiebungen ergeben würden. Die Bestimmung dient also in erster Linie dazu, regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben bezogen auf das abgelaufene und das neue Kalenderjahr gleichmäßig zu verteilen und damit Progressionsverschiebungen zu verhindern.²⁾

Dass dieser Gesetzeszweck im Rahmen der Ermittlung der Gewinneinkünfte (Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit, Gewerbebetrieb) durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht weniger Berechtigung hat als im Rahmen der Ermittlung der Überschusseinkünfte (nichtselbständige Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte) durch Überschuss-Rechnung, braucht nicht näher ausgeführt zu werden. Es ist daher nicht nachvollziehbar, warum der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang bewusst eine Differenzierung zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) und der Ermittlung der Überschusseinkünfte vorgenommen haben soll. In beiden Fällen kommt grundsätzlich das Zufluss-Abfluss-Prinzip zur Anwendung und stellt die Zuordnungsregel des § 19 Abs. 1 und 2, jeweils zweiter Satz, EStG für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben, die kurze Zeit vor oder nach Beginn des Kalenderjahres zu- bzw. abfließen, eine im Hinblick auf den zuvor dargelegten Regelungszweck sinnvolle Ausnahme zum Zufluss-Abfluss-

Prinzip dar.

2. Stellung des § 19 im Gesetz

§ 19 bildet innerhalb des EStG den eigenen 7. Abschnitt mit der Überschrift „Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben“. Schon aus dieser Stellung ergibt sich, dass § 19 ebenso wie der unmittelbar nachfolgende 8. Abschnitt „Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben“ grundsätzlich auf alle Einkunftsarten Anwendung findet. Auch die beiden vorangehenden Abschnitte „Durchschnittssätze“ und „Sonderausgaben“ beziehen sich nicht auf bestimmte Einkunftsarten. Sollte § 19 EStG nur für die Überschusseinkünfte gelten, müsste er dem 4. Abschnitt „Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten“ zugeordnet sein.

§ 19 EStG ist daher jedenfalls grundsätzlich auch für die Gewinneinkünfte und damit für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) maßgeblich. Dieser Ansicht ist oder war zumindest noch in einer Erledigung vom 13. Jänner 2000 auch das BMF. Darin³⁾ führt das BMF aus: „Im Rahmen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist für die Erfassung von Betriebsausgaben grundsätzlich der (Geld-)Abfluss (§ 19 EStG) maßgebend.“ Auch der VwGH bringt in ständiger Judikatur⁴⁾ die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit der zeitlichen Zuordnung nach § 19 EStG in Zusammenhang.

3. Wortinterpretation

Sowohl § 19 Abs. 1 (zeitliche Zuordnung von Einnahmen) als auch § 19 Abs. 2 EStG (zeitliche Zuordnung von Ausgaben) schließen mit dem Satz: „Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.“ Daraus hat das BMF offensichtlich abgeleitet, dass die im jeweils zweiten Satz des § 19 Abs. 1 und Abs. 2 EStG normierte Zuordnungsregel für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen bzw. Ausgaben nicht für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) gelte.

Dem ist aber entgegenzuhalten, dass die Vorschriften über die Gewinnermittlung, soweit sie die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung betreffen, nicht in Widerspruch zu § 19 Abs. 1 und 2 EStG stehen. Sie werden also durch die Zuordnungsregeln des § 19 Abs. 1 und 2 EStG ohnehin nicht im Sinn einer widersprechenden Regelung „berührt“. Sie erfahren vielmehr durch § 19 Abs. 1 und 2 EStG eine Ergänzung.

In Widerspruch zu den Zuordnungsregeln des § 19 Abs. 1 und 2 EStG, nämlich zum im jeweils ersten Satz des § 19 Abs. 1 und 2 EStG normierten Zufluss-Abfluss-Prinzip, steht nur die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG bzw. § 5 Abs. 1 EStG, weil eben dort das Zufluss-Abfluss-Prinzip nicht zur Anwendung kommt.

Der Satz „Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt“ kann daher nur im Hinblick auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich normative Bedeutung entfalten. Es ergibt sich daraus in keiner Weise, dass die Zuordnungsregeln des § 19 Abs. 1 und 2 EStG für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung keine Gültigkeit hätten.

Die Wortfolge „bleiben unberührt“ wurde vom BMF offensichtlich als „kommt nicht zur Anwendung“ interpretiert. Die Rechtsansicht des BMF in den EStR 2000 beruht daher wohl auf einer unzulässigen Wortinterpretation.

Dass der Gesetzgeber durch die Beifügung des Satzes „Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt“ nicht beabsichtigt hat, dass die Zuordnungsregeln des § 19 Abs. 1 und 2 EStG bei der Gewinnermittlung generell nicht zur Anwendung kommen, zeigt sich insbesondere dann, wenn man die oben erläuterte Stellung des § 19 innerhalb des EStG berücksichtigt. Würden nämlich die Zuordnungsregeln des § 19 Abs. 1 und 2 EStG bei der Gewinnermittlung generell nicht zur Anwendung kommen, wäre der § 19 EStG insgesamt im eigenen 7. Abschnitt des EStG deplatziert. Denn der noch verbleibende Abs. 3 des § 19 EStG (zeitliche Zuordnung von bestimmten Vor-Rauszahlungen) ist im Wesentlichen wortgleich mit der Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 Abs. 6 EStG. Der gesamte § 19 EStG würde dann für die Gewinnermittlung keinerlei

Bedeutung entfalten.

4. Resümee

Gemäß § 19 Abs. 1 und 2 jeweils zweiter Satz EStG ist für die zeitliche Zuordnung von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben, die kurze Zeit vor oder nach Beginn des Kalenderjahres zu- bzw. abfließen, nicht der Zeitpunkt des Zu- oder Abfließens maßgebend. Solche Einnahmen und Ausgaben sind jenem Kalenderjahr zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören.

Aus dem Regelungszweck, aus der Stellung des § 19 im EStG und aus einer sorgfältigen Wortinterpretation des § 19 EStG ergibt sich unserer Ansicht nach zweifelsfrei, dass diese Zuordnungsregel bei der Ermittlung sämtlicher Einkunftsarten anzuwenden ist, wenn die Einkunftsermittlung grundsätzlich auf dem Zufluss-Abfluss-Prinzip beruht. Die Zuordnungsregel des § 19 Abs. 1 und 2, jeweils 2. Satz, EStG für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben, die kurze Zeit vor oder nach Beginn des Kalenderjahres zu- bzw. abfließen, ist also sowohl für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bei der Ermittlung der Gewinneinkünfte als auch für die Überschussrechnung bei der Ermittlung der Überschusseinkünfte maßgebend.⁵⁾

Die Rechtsansicht des BMF in den EStR 2000 Rz. 4629, wonach die erwähnte zeitliche Zuordnung von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben nur im Rahmen der Ermittlung der Überschusseinkünfte, nicht jedoch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu erfolgen habe, ist aus dem Gesetz heraus nicht nachvollziehbar und beruht offensichtlich auf einer unzulässigen Wort-interpretation.

Um unnötige Diskussionen im Rahmen von Betriebsprüfungen über die zeitliche Zuordnung von den betreffenden Einnahmen und Ausgaben bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern zu vermeiden, wäre eine Korrektur der EStR 2000 in diesem Punkt sehr wünschenswert.

*) Mag. Rudolf *Siart* ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien. MMag. Karl *Temml* ist Berufsanwarter in Wien.

¹⁾ Hinsichtlich des Begriffs „kurze Zeit“ wird in der Praxis von einer Zeitspanne von bis zu 15 Tagen ausgegangen. Die Zeitspanne von 15 Tagen ist erfreulicherweise nun auch in den EStR 2000 unter Rz. 4631 (davor schon in den LStR 1999 unter Rz. 642) als Rechtsansicht der Finanzverwaltung festgeschrieben. Der VwGH ging zuletzt in einem Erkenntnis von 8. 4. 1986 (85/14/0160) noch von einer Zeitspanne von 10 Tagen aus (so auch die LStR 1992 unter Rz. 433). Seit dem VwGH-Erkenntnis aus 1986 hat sich aber die monatliche Fälligkeit von Umsatzsteuer und Lohnsteuer jeweils vom 10. auf den 15. eines Monats verschoben und es ergibt sich nunmehr die Zeitspanne von 15 Tagen insbesondere aus dem mit BGBl. Nr. 680/1994 in § 79 Abs. 1 EStG eingefügten zweiten Satz, der auf Löhne Bezug nimmt, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlt werden, und die darauf einzubehaltende Lohnsteuer dem vorangegangenen Kalendermonat zuordnet.

²⁾ *Doralt*, Einkommensteuergesetz - Kommentar, 3. Auflage, § 19 Tz. 42.

³⁾ SWK-Heft 6/2000, Seite S 248.

⁴⁾ Z. B. VwGH 26. 9. 2000, 99/13/0193.

⁵⁾ Überdies ist § 19 EStG für die zeitliche Zuordnung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen maßgebend.

