



GZ. RV/1566-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Austria Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerber.-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften nunmehr FA für den 23. Bezirk in Wien betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage ist der am Ende der Entscheidungsgründe folgenden Berechnung zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Körperschaftsteuer beträgt für das Jahr 1995:

Euro 256.437,43 (ÖS 3.528.656,--)

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Für die Jahre 1995 - 1997 wurde bei der Bw. hinsichtlich der Abgaben Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer eine *Betriebsprüfung (Bp)* durchgeführt.

Im Zuge der Bp wurde u. a. festgestellt, dass die Bw. im Prüfungszeitraum für die Berechnung der "Rückstellung für noch nicht konsumierte Urlaube" eine Methode gewählt hatte, die steuerlich nicht zulässig gewesen sei. Es seien daher die Bilanzansätze für die Rückstellung zu den Bilanzstichtagen 31.3.1995, 31.3.1996 und 31.3.1997 neu zu ermitteln gewesen. Infolge der Neuberechnung habe sich für den Bilanzstichtag 31.3.1995 ein erfolgserhöhender Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerrechtlichen Rückstellungsbetrag in Höhe von ÖS 775.035,-- ergeben. Dieser Betrag sei dem Betriebsergebnis des Jahres 1995 hinzugerechnet worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Bp. Der *Körperschaftsteuerbescheid 1995* wurde dementsprechend, nach Wiederaufnahme des Verfahrens, mit Datum 28.3.2000 erlassen.

Mit Schreiben vom 10.4.2000 brachte die Bw. gegen diesen Bescheid *Berufung* ein. Sie führte aus, dass bei Ermittlung der Rückstellung für das Wirtschaftsjahr 1995 und des daraus resultierenden Hinzurechnungsbetrages von ÖS 775.035,-- nur die Vermögensänderung zum Stichtag 31.3.1995 berücksichtigt worden sei. Die Vermögensänderung des Vorjahres sei unberücksichtigt geblieben.

Sie verwies dazu auf die Rechtsprechung des VwGH (E 1.12.1981, 81/14/0032) wonach bereits die Schlussbilanz des vorangegangenen Jahres, somit die Eröffnungsbilanz des laufenden Jahres, zu berichtigen sei und weiters, dass die Bilanzberichtigung bis zum Ursprung des Fehlers (E 14.12.1993, 90/14/0034) zu erfolgen habe. Auch in der Literatur werde unter Verweis auf die Rechtsprechung des VfGH ausgeführt, dass dieser eine Bilanzberichtigung bis zu dem Jahr für denkmöglich hält, in dem der Vorgang bilanzmäßig zu erfassen wäre.

Folglich müsse bei der Berechnung des Hinzurechnungsbetrages für die "Rückstellung für

nicht konsumierte Urlaube" im Jahr 1995 die Vermögensänderung des Jahres 1994 berücksichtigt werden. Der, der Berufung beiliegenden Tabelle sei die Höhe der Vermögensänderung zum 31.3.1994 zu entnehmen. Unter Berücksichtigung dieser Vermögensänderung betrage die Erfolgsänderung für 1995 ÖS 55.498,80. (Anmerk.: In der Tabelle sind die jeweiligen handelsrechtlichen bzw. die in Folge der Bp neu ermittelten steuerrechtlichen Bilanzansätze bis zum 31.3.1990 zurück sowie die daraus resultierenden jährlichen Vermögens- sowie Erfolgsänderungen angeführt.)

Die Bw. stellte den Antrag die Hinzurechnung im Jahr 1995 mit ÖS 55.499,-- festzusetzen. Daraus ergeben sich für das Jahr 1995 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ÖS 10.378.400,--.

In der *Stellungnahme der Bp* vom 28.6.2000 wurde ausgeführt, dass sich der Urlaubsanspruch nach § 17 AngestelltenG richte. Es sei für die Bp nicht erkennbar wieso eine Berichtigung der Rückstellung zum Stichtag 31.3.1995 eine Änderung der Eröffnungsbilanz erfordern solle, da zum Stichtag der Eröffnungsbilanz der Anspruch der Arbeitnehmer auf Urlaub für das laufende Kalenderjahr (1995) noch gar nicht entstanden sei. Im Übrigen werde auf das VwGH-Erkenntnis 14.11.1990, 90/13/0091 hingewiesen, worin ausgesprochen werde, dass der Rückstellung nur der auf das betreffende Jahr entfallende anteilige offene Urlaubsanspruch zugrunde gelegt werden kann, nicht hingegen der gesamte Urlaubsanspruch.

In der *Beantwortung des Ergänzungsansuchens* des Finanzamtes führte die Bw. wie folgt aus. Den Aussagen in der Stellungnahme der Bp sei zuzustimmen. Die darin angeführten Punkte gingen jedoch an dem der Berufung zugrunde liegenden Problem vorbei. Die Bp habe für die Jahre 1995 bis 1997 hinsichtlich der Rückstellung einen eigenen steuerlichen Wert ermittelt, da diese bis zum Jahr 1996 in einer steuerlich nicht anerkannten Weise berechnet worden sei. Aufgrund der unterschiedlichen Dotierung der steuerlichen und handelsrechtlichen Rückstellung ergebe sich aber für diese Jahre eine Mehr/Weniger-Rechnung, die sich entsprechend auf das steuerliche Ergebnis auswirke.

Im Jahr 1995 sei durch die Bp nun nicht der Unterschiedsbetrag zwischen steuerlicher und handelsrechtlicher Dotierung der Rückstellung hinzugerechnet worden, sondern der gesamte Differenzbetrag zwischen der handelsrechtlichen und steuerlichen Rückstellung zum 31.3.1995. In der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1995 sei beantragt worden, lediglich die Dotierungsdifferenz für das Jahr 1995 hinzuzurechnen.

Durch die Hinzurechnung des gesamten Unterschiedsbetrages von ÖS 775.035,-- werde

jedoch die gesamte, auch auf die Jahre vor 1995 entfallende Differenz zwischen der handels- und steuerrechtlichen Rückstellung einbezogen. Es müsse daher von diesem Hinzurechnungsbetrag jener Betrag abgezogen werden, der auf die Jahre vor 1995 entfällt, da bereits in diesen Jahren die sich aus der unterschiedlichen handels- bzw. steuerrechtlichen Dotierung ergebenden Beträge zugerechnet hätten werden müssen. Als Hinzurechnungsbetrag für 1995 verbleibe auch in diesem Fall nur mehr der Betrag, der sich als Unterschiedsbetrag zwischen handels- und steuerrechtlicher Dotierung der Rückstellung ergebe.

Es sei den Ausführungen der Bp durchaus zuzustimmen, dass zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz die entsprechenden Urlaubsansprüche noch nicht bestanden hatten. In der Eröffnungsbilanz sei lediglich jener Urlaubsanspruch rückzustellen, der auf vor diesem Zeitpunkt entstandene, noch nicht verbrauchte Urlaubsansprüche der Mitarbeiter entfalle. Wäre diese Rückstellung jedoch nach der durch die Bp anerkannten Bildungsweise ermittelt worden, hätte der Unterschiedsbetrag zwischen handels- und steuerrechtlicher Rückstellung zum 31.3.1994 bereits ÖS 719.502,91 betragen. Ausgehend von diesem Wert betrage die Hinzurechnung für 1995 lediglich ÖS 55.498,--. Ergänzend merkte die Bw. noch an, dass der Rückstellungsbildung selbstverständlich nur die abgegrenzten Ansprüche der Mitarbeiter zugrunde gelegt worden seien.

In einer *weiteren Stellungnahme* sowie in Beantwortung einer Rückfrage des unabhängigen Finanzsenates zur Prüfungsfeststellung und der Ablehnung der Berichtigung der Eröffnungsbilanz, vermeinte die Bp die Stellungnahme der Bw. biete keinen Anlass vom vertretenen Standpunkt abzugehen, da die finanzielle Auswirkung der Urlaubsansprüche zum 31.3.1995 zu prüfen gewesen sei. Die Höhe des Urlaubsanspruches des Vorjahres könne die Höhe des Urlaubsanspruches im Prüfungsjahr nicht beeinflussen und es habe die Bw. gegen das Ausmaß der Urlaubsansprüche zum Stichtag keine stichhaltigen Einwendungen vorgebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 4 Abs 2 EStG 1988** muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigt werden. Die Bilanzberichtigung ist in jedem Stadium des Besteuerungsverfahrens zulässig und ist auch von Amts wegen, z. B. im Zuge einer Bp, durchzuführen.

Unter einer Bilanzberichtigung versteht man die Berichtigung eines in der Bilanz vorhandenen, unrichtigen und daher unzulässigen Bilanzansatzes durch einen zulässigen Bilanzansatz. Wie der VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung ausführt, ist ein Bilanzansatz bis zum Jahr des erstmaligen fehlerhaften Ausweises zurückzuberichtigen, sodass die Bilanzberichtigung nicht zu einer periodenfremden Nacherfassung eines Betriebsvorfalles im Zeitpunkt der Entdeckung eines Fehlers führen kann (VwGH 14.12.1993, 90/14/0034). Es wird dadurch der periodengerechten Gewinnermittlung gegenüber dem Grundsatz der Gesamtgewinnbesteuerung der Vorrang eingeräumt. Die Berichtigung muss über die Eröffnungsbilanz der ersten Periode erfolgen bei der die Bestandskraft durchbrochen werden kann bzw. nicht Verjährung eingetreten ist.

Im gegenständlichen Fall wurde durch die Bp hinsichtlich der geprüften Jahre 1995 und 1996 zu Recht festgestellt, dass die Bilanzansätze für die "Rückstellung für noch nicht konsumierte Urlaube" aufgrund Anwendung einer steuerrechtlich nicht anerkannten Berechnungsmethode für die genannten Jahre nicht zulässig waren.

Es ist unstrittig, dass demzufolge eine Neuberechnung der Rückstellung und weiters die Bilanzberichtigungen für 1995 und 1996 durchzuführen waren. Unstrittig ist ebenfalls die Höhe der neu ermittelten Bilanzansätze für die Rückstellung, da, wie durch die Bp korrekt festgestellt wurde, der Rückstellung jeweils nur der auf das betreffende Jahr entfallende anteilige offene Urlaubsanspruch zugrunde gelegt werden kann.

Strittig ist jedoch, ob der unrichtige Bilanzansatz bis zum Ursprungsjahr des Fehlers zurückzuberichtigen ist und daher dem Antrag der Bw. auf Berichtigung der Eröffnungsbilanz zu folgen ist oder nicht.

Aus der durch die Bp dem Grunde nach zu Recht durchgeführten Bilanzberichtigung resultiert

für 1995 eine ertragswirksame Hinzurechnung in Höhe des Differenzbetrages zwischen handelsrechtlichem Bilanzansatz und steuerrechtlich neu ermitteltem Ansatz von ÖS 775.035,--.

Dazu bringt die Bw. vor, dass die Bp bei Ermittlung der Höhe dieses Betrages nicht berücksichtigt, dass die Berechnung der Rückstellung und damit der Bilanzansatz bereits in der Schlussbilanz des Jahres 1994 sowie in den Vorjahren steuerrechtlich unzulässig gewesen waren. Aus der unterschiedlichen Dotierung der handels- bzw. steuerrechtlich ermittelten Rückstellung ergebe sich im jeweiligen Jahr eine Mehr/Weniger-Rechnung, die sich auf das steuerliche Ergebnis auswirke. Die Bw. verwehrt sich unter Verweis auf die Judikatur des VwGH (E 14.12.1993, 90/14/0034) gegen die Zurechnung des gesamten Differenzbetrages im Prüfungsjahr 1995, da dadurch jene Beträge, die bereits in den Vorjahren hätten hinzuge-rechnet werden müssen, insgesamt 1995 ertragswirksam würden und beantragt daher die Berichtigung der Eröffnungsbilanz.

Die Bp lehnt den Antrag auf Berichtigung der Eröffnungsbilanz mit der Begründung ab, dass die Höhe des Urlaubsanspruches zu den jeweiligen Bilanzstichtagen die Höhe des Urlaubsanspruches im Prüfungsjahr nicht beeinflussen kann. Sie verweist weiters auf das Erkenntnis des VwGH 14.11.1990, 90/13/0091 worin ausgesprochen wird, dass bei Berechnung einer Rückstellung für nicht konsumierten Urlaub der Urlaubsanspruch des betreffenden Jahres im Sinne einer periodengerechten Gewinnabgrenzung jeweils anteilig und nicht vom gesamten Urlaubsanspruch zu berücksichtigen ist. Mit der genannten Begründung und dem Verweis auf das genannte Erkenntnis des VwGH geht die Bp jedoch an dem der Berufung zugrunde liegenden Problem vorbei.

Die Problematik im Fall der Bw. besteht nicht in der Anerkennung der steuerlich zulässigen Berechnungsmethode sowie der daraus resultierenden Höhe der jährlich zu bildenden Rückstellung; diese sind unstrittig. Der Streitpunkt resultiert aus der unterschiedlichen Ansicht der Bw. und der Bp über die Ermittlung der Höhe des für das Jahr 1995 maßgeblichen Hinzurechnungsbetrages unter Berücksichtigung der jährlichen Dotierungen, da die Rückstellung im Jahr 1995 nicht erstmalig gebildet wurde.

Die steuerlich unzulässige Berechnungsmethode der Rückstellung wurde durch die Bw. auch bereits in den Vorjahren angewendet. Aus der Bestimmung des § 4 Abs 2 EStG 1988 sowie der Judikatur ist abzuleiten, dass dem Grundsatz der Periodenbesteuerung Vorrang gegenüber dem Grundsatz der Gesamtgewinnbesteuerung gegeben wird. Es ist daher auch bei der Bw. eine Berichtigung der zurückliegenden Bilanzen durchzuführen. Infolge der bereits eingetretenen Rechtskraft der Veranlagungsbescheide der Vorjahre bleiben diese Berichtigungen

jedoch für die außerhalb des Prüfungszeitraumes liegenden Jahre ohne Auswirkung auf die Steuerfestsetzung. Der unrichtige Bilanzansatz im Fehlerjahr kann nicht mit steuerlicher Wirkung in einem späteren Jahr ausgeglichen werden.

Die Berücksichtigung der Dotierung der Vorjahre hat daher, wie durch die Bw. zu Recht beantragt wurde, über die Berichtigung der Eröffnungsbilanz des Jahres 1995 zu erfolgen. Aufgrund der Zweiseitigkeit der Bilanzen reduziert sich dadurch der Hinzurechnungsbetrag und somit die Gewinnerhöhung des Jahres 1995 um jenen aus der Neuberechnung zum 31.3.1994 resultierenden Unterschiedsbetrag zwischen handels- und steuerrechtlicher Rückstellung.

Infolge des durch die Bw. somit zu Recht gestellten Antrages auf Berichtigung der Eröffnungsbilanz 1995 beträgt der Hinzurechnungsbetrag für 1995 nicht ÖS 775.035,-- sondern lediglich ÖS 55.499,--.

Über die Berufung war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung der Körperschaftsteuer (KSt) 1995:

	in ÖS	in Euro
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp	11.097.936,--	
abzgl. der Hinzurechnung lt. Bp	775.035,--	
zzgl. Hinzurechnung lt. Berufungsentscheidung (BE)	55.499,--	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE = steuerl. Einkommen	10.378.400,--	
KSt gem. § 22 KStG 1988 34% vom Einkommen	3.528.656,--	256.437,43

Wien, 23. März 2004