



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1997 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw wurde über die Jahre 1997 bis 2000 eine Betriebsprüfung durchgeführt und dabei ua. Folgendes festgestellt:

TZ. 16 Drohverlustrückstellung:

Unter diesem Titel würden vom Unternehmen zu den einzelnen Bilanzstichtagen in der Handelsbilanz für sämtliche Leasingverträge der Unterschiedsbetrag zwischen den in den Leasingraten berücksichtigten anteiligen Anschaffungskosten und der Absetzung für Abnutzung dotiert. Durch diese Vorgangsweise sei laut Bw gewährleistet, dass die Dotierung der Drohverlustrückstellung periodengerecht erfolge und damit der Periodengewinn entsprechend korrigiert werde. Der Berechnung der Drohverlustrückstellung sei dabei ein Zeitraum von 5 Jahren zu Grunde gelegt worden, wodurch der Tatsache Rechnung getragen werde, dass bei 4-jähriger Vertragsdauer eine Nutzungsdauer von 5 Jahren anzunehmen wäre, sofern nicht die Sonderbestimmung des § 8 Abs. 6 EStG 1988 bestehen würde. Rückstellungen für drohende Verluste aus Dauerschuldverhältnissen seien dann zu bilden, wenn zum Bilanzstichtag der Wert der Verpflichtung des Unternehmens höher sei als der Wert

der korrespondierenden Leistung, die der Vertragspartner zu erbringen habe. Da die Leasingverträge mit Gewinn kalkuliert seien, könne nach Ansicht der Betriebsprüfung zu keinem Bilanzstichtag die Verpflichtung des Leasinggebers höher sein, als die noch zu erbringenden Leistungen des Leasingnehmers. Das BFH-Erkenntnis vom 15.4.1993 könne als Grundlage für die Rückstellungsbildung nicht herangezogen werden, weil ein anderer Sachverhalt zu Grunde liege. Hier sei nämlich nicht Restwert und Buchwert des Wirtschaftsgutes betrachtet worden, sondern Restwert und Verkehrswert des verleasten Wirtschaftsgutes, also das Vorliegen eines wirtschaftlichen und nicht eines buchmäßigen Verlustes geprüft worden. Bei der geltend gemachten Drohverlustrückstellung werde keine derartige Verpflichtung gegenüber einem Dritten rückgestellt. Wirtschaftlich betrachtet werde durch die dargestellte Vorgangsweise der Bw das verleaste KFZ in einer kürzeren Zeit als der vom Gesetz vorgeschriebenen 8-jährigen Nutzungsdauer abgeschrieben. Dies sei jedoch gemäß § 8 Abs. 6 EStG 1988 nicht zulässig. Die ab dem Jahr 1997 aufgebaute Drohverlustrückstellung werde steuerrechtlich nicht anerkannt.

Diese Feststellung hat zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 1997 bis 2000 geführt und es wurden neue Sachbescheide erlassen.

Die Bw hat daraufhin Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1997 bis 2000 eingebracht und begründend Folgendes ausgeführt:

Die Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend die steuerliche Unzulässigkeit der Drohverlustrückstellung und die darauf aufbauende Vorgangsweise widerspreche den gesetzlichen Bestimmungen. Der Absetzung für Abnutzung der von der Bw vermieteten Personenkraftwagen sei von der Bw eine Nutzungsdauer von 8 Jahren zu Grunde gelegt worden, was den Bestimmungen des § 8 Abs. 6 EStG entspreche. Die Drohverlustrückstellung stelle in keiner Weise einen Korrekturposten zur geltend gemachten Absetzung für Abnutzung dar, sondern diene der gesetzlich vorgeschriebenen Vorsorge für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 201 Abs. 2 Z. 4 lit. b HGB iVm § 9 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988). Das Erfordernis der Bildung einer Drohverlustrückstellung ergebe sich auf Grund der Nutzung der Personenkraftwagen im Rahmen der gewerblichen Vermietung. Der gesetzlich vorgeschriebenen Nutzungsdauer von 8 Jahren für Personenkraftwagen stehe eine Leasingvertragsdauer (Grundmietzeit) von 4 Jahren gegenüber, wobei es sich bei den vorliegenden Leasingverträgen um Vollamortisationsverträge handle. Hieraus resultiere zwangsläufig im Jahr des Ablaufes der Grundmietzeit ein Verlust in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert und dem Verkaufserlös, der dem im Leasingvertrag vereinbarten Verkaufspreis entspreche. Diesem Verlust im Jahr der Veräußerung würden in den

vorangegangenen Jahren während der Leasingvertragsdauer entsprechend hohe Gewinne gegenüberstehen. Die in den Jahren 1997 bis 1999 handels- und steuerrechtlich dotierte Drohverlustrückstellung diene der Vorsorge für diese bereits bei Abschluss der Leasingverträge evidenten Veräußerungsverluste und wie der ab dem Jahr 2000 gemäß § 6 Z. 16 EStG iVm § 124 b Z. 46 EStG 1988 mögliche aktive bzw. passive Ausgleichsposten der periodengerechten Erfolgsabgrenzung durch Vermeidung des Ausweises und der Besteuerung von Scheingewinnen. Wie in den Erläuternden Bemerkungen zu § 6 Z. 16 EStG 1988 ausgeführt werde, solle eine der realen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Leasinggesellschaft entsprechende Besteuerung erreicht werden. Durch die steuerliche „Glättung“ der Periodenergebnisse durch Ansatz eines aktiven bzw. passiven Ausgleichspostens werde eine Scheingewinnbesteuerung vermieden. Dieselbe Wirkung entfalte die in den Jahren 1997 bis 1999 gebildete Drohverlustrückstellung. Die Drohverlustrückstellung sei aufbauend gebildet worden, so dass im Jahr der Veräußerung des Personenkraftwagens der angesammelte Betrag der Drohverlustrückstellung dem aus der Veräußerung resultierenden Verlust entspreche. Die Dotierung der Drohverlustrückstellung sei über die Dauer des Leasingvertrages jährlich in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen den in den Leasingraten berücksichtigten anteiligen Anschaffungskosten und der Absetzung für Abnutzung erfolgt. Durch diese Vorgehensweise sei gewährleistet, dass die Dotierung der Drohverlustrückstellung periodengerecht erfolge und damit die Periodenergebnisse entsprechend korrigiert würden. Damit sei jedoch gleichfalls sichergestellt, dass mit der Rückstellung lediglich die in der Zukunft drohenden Verluste antizipiert würden, jedoch nicht die kalkulierten Gewinne vermindert würden. Der Berechnung der Drohverlustrückstellung sei dabei ein Abschreibungszeitraum von 5 Jahren zu Grunde gelegt, wodurch der Tatsache Rechnung getragen werde, dass bei 4-jähriger Leasing-Vertragsdauer eine Nutzungsdauer von 5 Jahren anzunehmen wäre, sofern nicht die Sonderbestimmung des § 8 Abs. 6 EStG 1988 bestünde. Bei Unterlassen der Dotierung der Drohverlustrückstellung in der Steuerbilanz würde die Bestimmung des § 8 Abs. 6 EStG 1988 während der Grundmietzeit zu einer zweifachen Gewinnerhöhung führen, nämlich einerseits beim Leasingnehmer und andererseits beim Leasinggeber. Der Leasingnehmer habe nämlich seinerseits auf Grund der Bestimmung des § 8 Abs. 6 Z. 2 EStG 1988 einen Aktivposten zu bilden, wodurch der Aufwand aus dem PKW-Leasing steuerlich auf einen Zeitraum von 8 Jahren aufgeteilt werde. Das Unterlassen der Bildung einer Drohverlustrückstellung beim Leasinggeber hätte zur Konsequenz, dass zusätzlich beim Leasinggeber ein auf § 8 Abs. 6 EStG gestützter atypischer Ergebnisverlauf in Form einer Vorverlagerung der Gewinne und einer erst später – nämlich im Jahr des Ausscheidens des Personenkraftwagens – erfolgenden Erfassung des entsprechenden Verlustes zu Stande käme. Eine zweifache Besteuerung des Gewinnes in Höhe der Differenz

zwischen der Absetzung für Abnutzung bei 5-jähriger und 8-jähriger Nutzungsdauer wäre überschießend. Dass der Gesetzgeber dies bei Einführung der Bestimmung des § 8 Abs. 6 EStG 1988 beabsichtigt habe, könne nicht unterstellt werden. Dass diese zweifache Auswirkung nicht dem Willen des Gesetzgebers entspreche, ergebe sich daraus, dass der Gesetzgeber mit 2000 die Bestimmung des § 6 Z. 16 EStG 1988 geschaffen habe. Eine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Problematik existiere nicht. In der deutschen Rechtsprechung, die sich auf eine vergleichbare Rechtslage beziehe, werde seit längerer Zeit die steuerliche Zulässigkeit der Drohverlustrückstellung für Verwertungsverluste von Leasinggegenständen anerkannt. Zur Frage der Höhe der Drohverlustrückstellung stelle die BFH-Judikatur grundsätzlich fest, dass eine Drohverlustrückstellung ein Leistungsmissverhältnis aus einem Vertrag im Ganzen oder in der Zukunft voraussetze. Demnach seien bei der Ermittlung der Drohverlustrückstellung aus Dauerschuldverhältnissen ausschließlich die zukünftigen Ansprüche und Verpflichtungen einander gegenüber zu stellen. Dies entspreche der Aussage der EStRL 2000, wo festgehalten werde, dass es unmaßgeblich sei, ob das Rechtsverhältnis über seine Gesamtlaufzeit ein ausgeglichenes Ergebnis erbringe, sondern darauf abzustellen sei, ob die verbleibende Laufzeit des Schuldverhältnisses einen Verlust erwarten lasse. In der österreichischen Literatur zur Drohverlustrückstellung für Verwertungsverluste von Leasingobjekten werde deren steuerliche Zulässigkeit grundsätzlich bejaht. Auch treffe die Feststellung der Betriebsprüfung, wonach die Verpflichtung des Leasinggebers zu keinem Zeitpunkt höher sein könne als die noch zu erbringenden Leistungen des Leasingnehmers, weil die Leasingverträge mit Gewinn kalkuliert würden, bei einer Restwertbetrachtung im Sinne des EStRL nicht zu, weil der Restwert des Leasinggegenstandes am Ende der Grundmietzeit wesentlich höher sei als der Verkaufspreis. Der Leasinggegenstand weise am Ende der Grundmietzeit einen Verkehrswert von ca. 50 % der Anschaffungskosten auf und werde auf Grund der vertraglichen Regelungen des Leasingvertrages um einen Betrag in Höhe einer Leasingrate, somit um lediglich ca. 2 % der Anschaffungskosten an den Leasingnehmer verkauft. Es entstehe somit offensichtlich am Ende der Grundmietzeit ein Veräußerungsverlust in Höhe von ca. 48 % der Anschaffungskosten. Aus diesem Veräußerungsverlust resultiere der Umstand, dass zu jedem Zeitpunkt der Laufzeit des Leasingvertrages die Verpflichtungen des Leasinggebers höher seien als die noch zu erbringenden Leistungen des Leasingnehmers. Die Diskrepanz zwischen diesen beiden Beträgen steige während der Leasingvertragslaufzeit kontinuierlich an und erreiche am Ende der Grundmietzeit den angeführten Veräußerungsverlust. Dieser Veräußerungsverlust sei bei einer Gesamtheitsbetrachtung zwar in den Leasingeinnahmen gedeckt, jedoch sei dies für die Bildung einer Drohverlustrückstellung nicht maßgeblich, weil zu den einzelnen Bilanzstichtagen eine Restwertbetrachtung anzustellen sei. Entgegen den

Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht werde auch im vorliegenden Fall der durch die Drohverlustrückstellung zu antizipierende Verlust als Differenz zwischen Verkehrswert und Restwert ermittelt, so dass es sich hierbei um einen wirtschaftlichen Verlust handle. Die Aussage des BFH sei somit unmittelbar auf den gegenständlichen Fall übertragbar, weil der Sachverhalt identisch sei.

Diese Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1997 bis 2000 wurde – ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem Vorhalt hat der Unabhängige Finanzsenat nach vorangegangenen Rechtsausführungen festgehalten, dass im Prüfungsakt Ablichtungen von folgenden Mobilien-Leasing-Verträge aufliegen würden: 1 Fahrzeug-Leasing-Vertrag Nr. 120 vom 30.5.1996 ,1 Leasing-Vertrag Nr. 157 vom 30.4.1999 betreffend ein Fahrzeug Golf TDI, 1 Leasing-Vertrag Nr. 175 vom 24.6.1999 betreffend ein Fahrzeug Golf TDI, 1 Leasing-Vertrag Nr. 189 vom 10.3.2000 betreffend ein Fahrzeug Audi A3 1,9 TDI, 1 Leasing-Vertrag Nr. 190 vom 14.3.2000 betreffend ein Fahrzeug A6 2,5 TDI V6 und 1 Leasing-Vertrag Nr. 196 vom 1.10.2000 betreffend ein Fahrzeug Mercedes-Benz S 500. Die in den Leasing-Verträgen in den „Ergänzungen“ erwähnten umseitigen Vertragsbedingungen würden nicht im Akt aufliegen. Zu diesen vorliegenden Unterlagen sei anzumerken, dass darin eine zivilrechtlich verbindliche Leistungsverpflichtung in Form eines Kaufanbotes nicht ersichtlich ist. Für den Fall des Fehlens einer rechtlichen Verpflichtung zur „Verlustverwertung“ sei auch festzuhalten, dass sich der vorliegende Fall insoweit auch wesentlich von den Urteilen des BFH vom 15.4.1993, IV R 75/91 und vom 15.10.1997, I R 16/97 unterscheiden würde. (Vgl. VwGH vom 16.5.2007, 2006/14/0019). Es möge daher die Frage beantwortet werden, ob die Bw sich rechtlich verpflichtet habe, den Leasinggegenstand zu einem Wert zu verkaufen, der unter dem voraussichtlichen Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung liege, ob also eine zivilrechtlich verbindliche Leistungsverpflichtung in Form eines Kaufanbotes bestanden habe. Die Ausführungen wären dabei im Falle eines behaupteten Kaufanbotes (im Zeitpunkt des Abschlusses der Leasingverträge) durch geeignete Unterlagen für den gesamten Streitzeitraum nachzuweisen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat die Bw mitgeteilt, dass von ihrer Seite keine rechtliche Verpflichtung bestanden habe, den Leasinggegenstand zu einem Wert zu verkaufen, der unter dem voraussichtlichen Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung liege. Eine zivilrechtlich verbindliche Leistungsverpflichtung in Form eines Kaufanbotes habe daher nicht bestanden.

Hiezu wurde erwogen:

Rückstellungen können nach § 9 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988 idF ab dem StRG 1993 für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden.

Liegt der Unternehmensschwerpunkt eines Betriebes in der Vermietung von Wirtschaftsgütern, kann nach § 6 Z. 16 erster Satz EStG 1988 idF BGBl I 2000/142 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert sämtlicher vermieteter Wirtschaftsgüter und dem Teilwert sämtlicher Forderungen aus der Vermietung als aktiver oder passiver Ausgleichsposten angesetzt werden.

§ 6 Z. 16 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 142/2000 ist gemäß § 124 b Z. 46 EStG 1988 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2001 anzuwenden. Ist für einen Betrieb, dessen Unternehmensschwerpunkt in der Vermietung von Wirtschaftsgütern liegt, der Gewinn für das letzte im Kalenderjahr 2000 endende Wirtschaftsjahr zu ermitteln, so kann dabei der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert sämtlicher vermieteter Wirtschaftsgüter und dem Teilwert sämtlicher Forderungen aus der Vermietung als aktiver oder passiver Ausgleichsposten angesetzt werden.

Unternehmensgegenstand der Bw ist die entgeltliche Überlassung des Gebrauches und der Nutzung von Maschinen, Geräten und Fahrzeugen, Baulichkeiten, bebauten und unbebauten Grundstücken in jeder Form des Leasings, die Vermietung von beweglichen und unbeweglichen Vermögensgegenständen, insbesondere Baumaschinen und Geräten, der Handel mit solchen Maschinen und Kraftfahrzeugen aller Art, deren Bestandteile und Zubehör sowie die Durchführung von Instandhaltungs- und Reparaturarbeiten an Geräten und Kraftfahrzeugen. Weiters: die Beteiligung an und die Übernahme von Organschaften in Unternehmen gleichen oder ähnlichen Gegenstandes.

In den Streitjahr 1997 bis 2000 hat die Bw als Leasinggeber jeweils eine Rückstellung für „drohende Verluste aus schwebenden Geschäften“ in den Jahresabschlüssen zum 31.12. jeden Jahres gebildet. Unter diesem Titel wurde von der Bw zu den einzelnen Bilanzstichtagen für sämtliche Leasingfahrzeuge über die Dauer des Leasingvertrages der Unterschiedsbetrag zwischen den in den Leasingraten berücksichtigten anteiligen Anschaffungskosten und der Absetzung für Abnutzung dotiert. Der gesetzlich vorgeschriebenen Nutzungsdauer von 8 Jahren stand eine Leasingvertragsdauer (Grundmietzeit) von 4 Jahren gegenüber, wobei es sich bei den vorliegenden Leasingverträgen um Vollamortisationsverträge handelte. Hieraus resultierte zwangsläufig im Jahr des Ablaufes der Grundmietzeit ein Verlust in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert und dem Verkaufserlös. Die gebildete Drohverlustrückstellung sollte der Vorsorge für diese bereits bei Abschluss der Leasingverträge evidenten Veräußerungsverluste dienen.

Für das Streitjahr 2000 wurde – abweichend vom Jahresabschluss zum 31.12.2000, in dem die Drohverlustrückstellung fortgeführt wurde – in der Körperschaftsteuererklärung für 2000 der in diesem Jahr erstmals mögliche Passivposten gemäß § 6 Z. 16 iVm § 124 b Z. 46 EStG 1988 geltend gemacht.

Der Anwendungsbereich des § 6 Z. 16 EStG 1988 ist im Wesentlichen auf Leasinggesellschaften beschränkt. Der Steuerpflichtige hat ein Wahlrecht, ob er von der Regelung der Z. 16 Gebrauch macht. Das Wahlrecht muss pro Betrieb ausgeübt werden. Eine je Leasingvertrag unterschiedliche Ausübung des Wahlrechtes ist daher nicht möglich. Die Ausübung des Wahlrechtes erfolgt durch den Ansatz des aktiven oder passiven Ausgleichspostens in der Bilanz oder durch außerbilanzmäßige Berücksichtigung eines entsprechenden Betrages bei der steuerlichen Gewinnermittlung. Das Wahlrecht im Sinne des § 6 Z. 16 EStG 1988 muss bereits bei der Gewinnermittlung für die erste Gewinnermittlungsperiode nach Betriebseröffnung ausgeübt werden. Ein späterer Einstieg ist grundsätzlich nicht möglich. Da es sich um ein Bilanzierungswahlrecht handelt, ist es bis zur Einreichung der Steuererklärung (für die erste Gewinnermittlungsperiode) auszuüben. (Vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ 1, TZ 15 und 16 zu § 6 Z. 16).

§ 6 Z. 16 EStG 1988 gilt grundsätzlich ab der Veranlagung 2001. Zudem können gemäß § 124 b Z. 46 EStG 1988 bestehende Betriebe, deren Unternehmensschwerpunkt in der Vermietung von Wirtschaftsgütern liegt, bei der Gewinnermittlung für das letzte im Kalenderjahr 2000 gelegene Wirtschaftsjahr einsteigen. Bestehende Betriebe dürfen somit im Jahr 2000 auf die Regelung der Z. 16 umsteigen, obwohl sie die Regelung nicht ab der „Eröffnung des Betriebes“ in Anspruch nehmen konnten. Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, besteht für alle nachfolgenden Wirtschaftsjahre die Verpflichtung zur Bildung des aktiven bzw. passiven Ausgleichspostens. (Vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ. 19 und 20 zu § 6 Z. 16).

Im Hinblick darauf, dass es sich bei der Bw um eine Leasinggesellschaft handelt, durfte sie im Veranlagungsjahr 2000 auf die Regelung des § 6 Z. 16 EStG 1988 umsteigen. Dies erfolgte auch tatsächlich und wurde im Zuge der Betriebsprüfung anerkannt, sodass die Ausführungen zur Drohverlustrückstellung nur für die Streitjahre 1997 bis 1999 von Relevanz sind.

Bei Vollamortisationsverträgen – wie sie im gegenständlichen Fall vorliegen – erwirtschaftet die Leasinggesellschaft während der Grundmietzeit Erträge in der Höhe sämtlicher Kosten einschließlich einer Gewinn tangente. Die Nutzungsdauer des Leasinggutes übersteigt die Grundmietzeit. Somit entsteht nach Beendigung des Leasingvertrages – isoliert betrachtet – „ein Verlust“ in Höhe des Buchwertes, dem Gewinne während der Grundmietzeit

gegenüberstehen. Das trifft insbesondere beim PKW-Leasing zu, weil das EStG 1988 seit dem StruktAnpG 1996 in § 8 Abs. 6 Z. 1 für PKW eine eher lange Nutzungsdauer von acht Jahren normiert. (Vgl. Zorn, Keine Drohverlustrückstellung aus Leasingverträgen, RdW 2007, 430, und Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ 180 zu § 9)).

Vor diesem Hintergrund hat die Bw eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet, deren rechtliche Zulässigkeit nunmehr zu beurteilen ist.

Voraussetzung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist, dass die Verpflichtung bereits übernommen, der Vertrag also bereits abgeschlossen oder zumindest ein bindendes Vertragsangebot gestellt worden ist. Für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen kann nur dann eine Rückstellung gebildet werden, wenn das Leasingunternehmen sich rechtlich verpflichtet, den Leasinggegenstand zu einem Wert zu verkaufen, der unter dem voraussichtlichen Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung liegt. (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 40 und 42/1 zu § 9).

Eine Drohverlustrückstellung setzt somit eine zivilrechtlich verbindliche Leistungsverpflichtung (Kaufanbot) voraus. Ein branchenübliches Vorgehen reicht hiezu nicht aus. Besteht keine Verkaufsverpflichtung, dann kann die Last, ein noch werthaltiges Leasinggut zu verkaufen, nicht in die Gegenüberstellung von Rechten und Pflichten aus dem Vertragsverhältnis einbezogen werden. (Vgl. VwGH vom 16.5.2007, 2006/14/0019, und Zorn, Keine Drohverlustrückstellung aus Leasingverträgen, RdW 2007, 430).

Im Prüfungsakt liegen Ablichtungen von folgenden Mobilien-Leasing-Verträge in Ablichtung auf: 1 Fahrzeug-Leasing-Vertrag Nr. 120 vom 30.5.1996, 1 Leasing-Vertrag Nr. 157 vom 30.4.1999 betreffend ein Fahrzeug Golf TDI, 1 Leasing-Vertrag Nr. 175 vom 24.6.1999 betreffend ein Fahrzeug Golf TDI, 1 Leasing-Vertrag Nr. 189 vom 10.3.2000 betreffend ein Fahrzeug Audi A3 1,9 TDI, 1 Leasing-Vertrag Nr. 190 vom 14.3.2000 betreffend ein Fahrzeug A6 2,5 TDI V6 und 1 Leasing-Vertrag Nr. 196 vom 1.10.2000 betreffend ein Fahrzeug Mercedes-Benz S 500. Die in den Leasing-Verträgen in den „Ergänzungen“ erwähnten umseitigen Vertragsbedingungen liegen nicht im Akt auf.

Zu diesen vorliegenden Unterlagen ist festzuhalten, dass darin eine zivilrechtlich verbindliche Leistungsverpflichtung in Form eines Kaufanbotes nicht ersichtlich ist. Im Rahmen des vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Vorhalteverfahrens hat die Bw dies bestätigt und ausgeführt, dass ihrerseits keine rechtliche Verpflichtung bestand, den Leasinggegenstand zu einem Wert zu verkaufen, der unter dem voraussichtlichen Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung liegt.

Für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen kann – wie bereits ausgeführt - nur dann eine Rückstellung gebildet werden, wenn das Leasingunternehmen sich rechtlich verpflichtet, den Leasinggegenstand zu einem Wert zu verkaufen, der unter dem voraussichtlichen Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung liegt. Da im gegenständlichen Fall keine derartige rechtliche Verpflichtung der Bw als Leasingunternehmer bestand, war die Bildung der Rückstellung für drohende Verluste nicht zulässig.

Im Fehlen einer rechtlichen Verpflichtung zur „Verlustverwertung“ unterscheidet sich der vorliegende Fall auch wesentlich von den Urteilen des BFH vom 15.4.1993, IV R 75/91 und vom 15.10.1997, I R 16/97. (Vgl. VwGH vom 16.5.2007, 2006/14/0019).

Die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1997 bis 2000 ist somit als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 6. Juni 2011