



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A., Adresse1, vertreten durch B, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Körperschaftsteuer 1988 bis 1991 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1988 bis 1991 werden abgeändert.

Die Körperschaftssteuer 1988 wird festgesetzt mit € 740.353,41 (~ATS 10.187.485,-).

Die Körperschaftssteuer 1989 wird festgesetzt mit € 2.042.486,72 (~ATS 28.105.230,-).

Die Körperschaftssteuer 1990 wird festgesetzt mit € 279.778,78 (~ATS 3.838.106,-).

Die Körperschaftssteuer 1991 wird festgesetzt mit € 265.603,15 (~ATS 3.654.779,-).

Die Bemessungsgrundlagen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die A. (im folgenden Bw.) war im berufsgegenständlichen Zeitraum 1988 bis 1991 eine 100 %ige Tochtergesellschaft der E. Zwischen der E und der Bw. bestand für den Bereich der Umsatzsteuer und Gewerbesteuer ein Organschaftsverhältnis, mit E als Organträger und der Bw. als Organgesellschaft. Die Bw. ermittelte ihren Gewinn jeweils zum 31. Oktober eines Jahres, die E jeweils zum 31. Dezember.

Die Bw. bildete für die Jahre 1988 bis 1991 jeweils Gewerbesteuerrückstellungen, ungeachtet des Umstandes, dass bei einer entsprechenden Organschaft Steuerschuldner der Gewerbesteuer der Organträger war.

Mit Bescheiden vom 4. November 1993 und 10. Jänner 1995 wurde vom Finanzamt die aufwandswirksame Bildung dieser Gewerbesteuerrückstellungen nicht anerkannt. Es handelt sich dabei um folgende Beträge:

1988	ATS	6.153.000,-
1989	ATS	14.172.000,-
1990	ATS	1.247.000,-
1991	ATS	800.000,-

Dagegen erhob die Bw. jeweils Berufung. Mit Erkenntnis vom 30. September 1998, 97/13/0045 hob der Verwaltungsgerichtshof die über die Berufung betreffend die Jahre 1988 und 1989 ergangene abweisende Berufungsentscheidung auf. In diesem Erkenntnis führte er dazu folgendes aus:

"Hiezu ist zunächst klarzustellen, daß die von beiden Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens etwas ungenau als "Gewerbesteuerrückstellung" bezeichneten Rückstellungen zweifellos nicht für von der Beschwerdeführerin an das Finanzamt abzuführende Gewerbesteuer - solche Rückstellungen wären im Beschwerdefall tatsächlich verfehlt, weil die Beschwerdeführerin im Hinblick auf das Organschaftsverhältnis keine Gewerbesteuer schuldet -, sondern für die Haftungsverpflichtungen auch gegenüber dem Organträger bezüglich Gewerbesteuer gebildet wurden. Hinsichtlich dieser Rückstellungen vertrat die belangte Behörde die Ansicht, daß sie nicht anzuerkennen seien, weil für die Streitjahre im Organkreis kein Gewerbesteueraufwand angefallen sei. Nun können jedoch Tatsachen, die erst nach dem Bilanzstichtag bekannt geworden sind, nur dann berücksichtigt werden, wenn sie am Bilanzstichtag schon bestanden haben. Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden waren, bleibt bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz. Somit sind Ereignisse, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind und am Bilanzstichtag nicht vorhersehbar waren, nicht zu berücksichtigen (vgl. das hg Erkenntnis vom 16. Dezember 1997, 93/14/0177, mwN). Der Umstand, daß im Organkreis keine Gewerbesteuer anfallen wird, konnte jedoch frühestens in dem Zeitpunkt feststehen, in welchem die Bilanzen aller zur Organschaft gehörender Gesellschaften (einschließlich des zum Ende des Kalenderjahres - somit jeweils zwei Monate nach dem Bilanzstichtag der Beschwerdeführerin – bilanzierenden Organträgers) aufgestellt waren, und war daher zum Bilanzstichtag der Beschwerdeführerin nicht zu berücksichtigen. Da die belangte Behörde die "Gewerbesteuerrückstellungen", präziser die Rückstellungen für Haftungsverpflichtungen an Gewerbesteuer u.a.

gegenüber dem Organträger, in Verkennung der Rechtslage nicht anerkannt hat, erweist sich der angefochtene Bescheid hinsichtlich Körperschaftsteuer 1988 und 1989 als inhaltlich rechtswidrig. Aus verfahrensökonomischen Gründen wird jedoch darauf hingewiesen, daß der außerhalb des Beschwerdepunktes vertretenen Rechtsansicht der Beschwerdeführerin, die Höhe der Gewerbesteuer sei davon unabhängig, ob eine Gesellschaft Teil einer Organschaft sei oder nicht, und es sei nicht gerechtfertigt, die "Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer" deshalb zu verneinen, weil die Zahlung nicht an den Fiskus, sondern (im Wege der Steuerumlage) an den Organträger erfolgt sei, nicht gefolgt werden kann. Die Beschwerdeführerin betont in anderem Zusammenhang, daß eine Organgesellschaft niemals Gewerbesteuer, sondern nur "Ersatzzahlungen für den Gewerbesteueraufwand dem Organträger" zu leisten habe. Hat der Organträger aber letztlich keine Gewerbesteuer zu leisten, so bleibt für eine diesbezügliche "Ersatzzahlung" oder auch eine "Steuerumlage" kein Raum. Eine entsprechend gebildete Rückstellung wäre - sobald dieser Umstand feststeht – aufzulösen"

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 21. Februar 2001 gab das Finanzamt den Berufungen teilweise statt, indem Rückstellungen für Haftungsverpflichtungen der Organgesellschaft für Haftungsverpflichtungen der Organgesellschaft für Gewerbesteuer im Organkreis steuerlich berücksichtigt wurden. Die jeweiligen Rückstellungen wurden in dem ihrer Bildung folgenden Wirtschaftsjahr (anteilig) über Ertrag aufgelöst.

Mit Schreiben von 20. März 2001 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufungen zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Vorhalt vom 23. April 2003 wurde die Bw. ersucht, ihr Berufungsbegehren insoweit zu präzisieren, ob die im Erkenntnis vom 30.9.1998, 97/13/0045 in einem obiter dictum dargelegte Rechtsansicht des VwGH bekämpft werde oder nur die vom Finanzamt durchgeführte konkrete Berechnung nach Ansicht der Bw. unrichtig sei.

Streitpunkt ist laut der Vorhaltsbeantwortung vom 14. August 2003 im Wesentlichen der "Zeitpunkt der Kenntniserlangung der tatsächlichen Gewerbesteuerbelastung im Organkreis". Zusammengefasst führte die Bw. dazu in ihrer Vorhaltsbeantwortung und dazu ergangenen Ergänzungen folgendes aus:

Gemäß § 13 BAO hafte die Organgesellschaft für Abgaben (u.a. Gewerbesteuer), welche sie ohne Vorliegen der Organschaft selbst schulden würde. Auf dieser Haftung beruhe das von der Verwaltungspraxis anerkannte Recht der Organgesellschaft, diese Haftungsverpflichtung zu passivieren (bzw. die Verpflichtung des Organträgers, den gegenüberstehenden Anspruch zu aktivieren), wodurch erreicht werde, dass jeder der Organteile den – auch für die Bemessung der Körperschaftsteuer – steuerlich richtigen Gewinn ausweise. In den Fällen, in denen mangels eines gewerbesteuerlichen (Gesamt-) Gewinnes im Organkreis kein Gewerbe-

steueraufwand anfallt, werde die Organgesellschaft, die für sich einen gewerbesteuerpflichtigen (Teil-) Gewinn habe, dennoch zunächst eine – auch körperschaftsteuerrechtlich anzuerkennende – "Gewerbesteuerückstellung", präziser eine Rückstellung für Haftungsverpflichtungen gegenüber dem Organträger aus Gewerbesteuer bilden müssen, da der Umstand, dass im Organkreis kein Gewerbesteueraufwand anfallen werde, frühestens in dem Zeitpunkt feststehe, in dem die Jahresabschlüsse aller zum Organkreis gehörenden Gesellschaften fertig gestellt seien, was jedenfalls erst nach Aufstellung des Jahresabschlusses der beschwerdeführenden Gesellschaft der Fall gewesen sei (Bilanzstichtag 31. Oktober). Die Rückstellungen für Haftungsverpflichtungen gegenüber dem Organträger aus Gewerbesteuer sei zu dem Zeitpunkt – körperschaftsteuerwirksam – aufzulösen, zu dem feststehe, dass im gesamten Organkreis kein Gewerbesteueraufwand anfallt. Die Organgesellschaft zahle keine Gewerbesteuer an den Fiskus, sondern "Ersatzzahlungen für den Gewerbesteueraufwand des Organträgers". Habe aber der Organträger keine Gewerbesteuerzahlung zu leisten, so bleibe für eine – körperschaftsteuerlich wirksame – Ersatzzahlung an den Organträger (Steuerumlage) kein Raum. Im umgekehrten Fall, wenn also im gesamten Organkreis ein Gewerbesteueraufwand anfallt, sei demnach die Gewerbesteuerrückstellung, genauer die Rückstellung für Haftungsverpflichtungen gegenüber dem Organträger aus Gewerbesteuer mit steuerlicher Wirksamkeit zu verwenden.

Die Abgabenbehörde erster Instanz sei, unter richtiger rechtlicher Würdigung des vorher referierten Erkenntnisses, bei der Erlassung der Berufungsvorentscheidung davon ausgegangen, dass der Umstand, dass im gesamten Organkreis kein Gewerbesteueraufwand anfallt, jeweils bereits im nächsten Geschäftsjahr bekannt werde, d.h. beispielsweise die im Geschäftsjahr 1.11.1986 bis 31.10.1987 dotierte Rückstellung für Haftungsverpflichtungen gegenüber dem Organträger aus Gewerbesteuer sei im Geschäftsjahr 1.11.1987 bis 31.10.1988 steuerlich aufzulösen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz habe aber Folgendes verkannt:

Im Jahr 1987 sei im gesamten Organkreis ein Gewerbesteueraufwand angefallen. Die im Geschäftsjahr vom 1.11.1986 bis 31.10.1987 dotierte Rückstellung für Haftungsverpflichtungen gegenüber dem Organträger in Höhe von ATS 3.900.000,- sei damit mit ATS 3.865.048 (exakte auf die Organgesellschaft entfallende anteilige Gewerbesteuer) durch Abfuhr dieses Betrages an den Organträger zu verwenden und nur mit dem Differenzbetrag von S 34.952 steuerwirksam aufzulösen gewesen.

Das gewerbesteuerliche Gesamtergebnis eines so großen und komplizierten Organkreises, wie jenes des Organträgers könne nie bereits im nächstfolgenden Geschäftsjahr feststehen. Der Umstand, dass in den Kalenderjahren 1988 sowie 1990 und 1991 im gesamten Organkreis

kein Gewerbesteueraufwand entstanden sei, sei erst im Jahr 1990 bzw. 1992 und 1993 bekannt geworden. Vorher seien nicht einmal ungefähre Schätzungen möglich gewesen. Dem entsprechend sei auch die Gewerbesteuererklärung 1988 des Organträgers erst im Jahr 1990 abgegeben worden. Die steuerliche Auflösung der Rückstellung für Haftungsverpflichtungen gegenüber dem Organträger aus Gewerbesteuer aus 1988 sei daher erst im Geschäftsjahr 1989/90 (Jahresabschluss zum 31. Oktober 1990) und nicht schon im Geschäftsjahr 1988/89 (Jahresabschluss zum 31. Oktober 1989) zu berücksichtigen.

Einen besonderen Verzögerungsfaktor stelle dabei die Tatsache dar, dass im berufsgegenständlichen Zeitraum zahlreiche Beteiligungen an steuerlichen Mitunternehmerschaften (insbesondere an Kommanditgesellschaften) bestanden hätten. Ohne Kenntnis der jährlichen steuerlichen Tangenten aus diesen Mitunternehmerschaften sei eine Errechnung des Gesamtergebnisses des gewerbesteuerlichen Organkreises nicht möglich. Die Ermittlung dieser steuerlichen Tangenten könne gemäß den geltenden steuerlichen Bestimmungen nur auf Ebene der Mitunternehmerschaften (in der Personengemeinschaftserklärung) erfolgen. Die Organträgergesellschaft könne diese Tangenten in die Ergebnisberechnung des Organkreises erst aufnehmen, wenn die einzelnen Mitunternehmerschaften ihre Personengemeinschaftserklärungen erstellt und die errechneten steuerlichen Tangenten an den Organträger gemeldet hätten. Da für die Erstellung und Abgabe von Steuererklärungen letztlich, zulässigerweise, ein Zeitraum von 16 Monaten zustehe, sofern der Abgabepflichtige steuerlich vertreten sei, was bei den konkreten Mitunternehmerschaften in der Regel der Fall sei, dauere es entsprechend lange Zeit, bis die E von sämtlichen Tangenten Kenntnis habe. Das gewerbesteuerliche Ergebnis des gesamten Organkreises könne dementsprechend erst mit entsprechender Zeitverzögerung ermittelt werden, was sich auch daran zeige, dass die Gewerbesteuererklärungen des Organträgers regelmäßig erst im zweitfolgenden Kalenderjahr abgegeben worden seien. Eine genaue (Voraus-)Schätzung von steuerlichen Tangenten auf der Basis von handelsrechtlichen Jahresabschlüssen oder Planabschlüssen sei nicht möglich, da dies in der großen Mehrzahl der Fälle zu viel zu ungenauen Ergebnissen geführt hätte. Gesellschafterentnahmen seien ebenfalls keine geeignete Schätzungsgrundlagen. Auf steuerlichen Bemessungsgrundlagen basierende Entnahmen (z.B. prozentuelle Entnahme vom steuerlichen Gewinn) könnten erst nach Vorliegen des steuerlichen Gewinnes festgestellt werden. So würden solche Entnahmen – gesellschaftsvertraglich gedeckt – auch erst mit entsprechender zeitlicher Verzögerung festgestellt und ausbezahlt. Von handelsrechtlichen Größen abhängige Entnahmen (z.B. prozentuelle Entnahme von der Kapitaleinlage) könnten zwar rasch ermittelt (und auch ausbezahlt) werden, zur Schätzung von steuerlichen Werten seien sie aber ungeeignet. Eine Schätzung auf Grund der Vorjahrestangenten scheide wegen der starken Schwankungen aus. So hätten beispielsweise die dem Organträger zugewiesenen Ergebnis-

anteile aus Kommanditbeteiligungen im Jahre 1988 ATS -22.486.341,00 und im Jahre 1989 ATS -90.387.811,00, also ein Mehrfaches davon betragen. Dazu komme, dass die Ergebniszusweisungen wegen ihres Umfangs insgesamt das Gesamtergebnis des Organkreises signifikant beeinflussen könnten, im Extremfall sogar ein positives Gesamtergebnis in ein negatives Ergebnis drehen könnten (oder umgekehrt). Eine Verwendung bzw. Auflösung von Rückstellungen für Haftungsverpflichtungen gegenüber dem Organträger aus Gewerbesteuer auf Grundlage der dargestellten unzureichenden oder überhaupt ungeeigneten Schätzmethoden hätte nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung entsprochen und wäre somit unzulässig gewesen. Es müsse damit auf die exakte Ermittlung des Organschaftsergebnisses (im Rahmen der Erstellung der Gewerbesteuererklärung des Organträgers) gewartet werden.

Die im Geschäftsjahr 1. November 1985 bis 31. Oktober 1986 dotierte Rückstellung für Haftungsverpflichtungen gegenüber dem Organträger aus Gewerbesteuer sei im darauf folgenden Geschäftsjahr vom 1. November 1986 bis 31. Oktober 1987 (=Veranlagungsjahr 1987) verwendet bzw. aufgelöst worden. Eine steuerliche Verschiebung der Auflösung auf das zweitfolgende Geschäftsjahr vom 1. November 1987 bis 31. Oktober 1988 (=Veranlagungsjahr 1988) würde zwar den dargestellten Grundsätzen entsprechen, sei aber rechtlich nicht durchführbar. Die im Veranlagungsjahr 1987 durchgeführte Auflösung könne nicht mehr rückgängig gemacht werden, da der Körperschaftsteuerbescheid 1987 bereits in Rechtskraft erwachsen und eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO wegen des Eintritts der Verjährung nicht mehr zulässig sei. Der Körperschaftsteuerbescheid 1987 sei jedenfalls vor dem 31. Dezember 1989 zugestellt worden. Da keinerlei Rechtsmittel erhoben worden seien, sei die Rechtskraft einen Monat später eingetreten. Ein Verschieben der steuerlichen Auflösung ins Veranlagungsjahr 1988 würde zu einer Doppelbesteuerung ein und desselben Gewinnes mit derselben Steuer führen, was den Grundsätzen des österreichischen Ertragssteuerrechtes eklatant widersprechen und damit einen derartig geänderten Körperschaftsteuerbescheid 1988 rechtswidrig, allenfalls sogar verfassungswidrig machen würde.

Die im Geschäftsjahr vom 1. November 1987 bis 31. Oktober 1988 gebildete Rückstellung in Höhe von ATS 6.153.000,- sei im Geschäftsjahr vom 1. November 1989 bis 31. Oktober 1990 ungeachtet der bilanziellen Verwendung steuerpflichtig aufzulösen.

Die im Geschäftsjahr vom 1. November 1989 bis 31. Oktober 1990 gebildete Rückstellung in Höhe von ATS 1.247.000,- sei erst im Geschäftsjahr vom 1. November 1991 bis 31. Oktober 1992 steuerpflichtig aufzulösen.

Im Geschäftsjahr vom 1. November 1988 bis 31. Oktober 1989 sei im gesamten Organkreis ein Gewinn entstanden. Für dieses Geschäftsjahr sei eine Rückstellung in Höhe von

ATS 14.172.000,- dotiert worden. Die gesamte Gewerbesteuerbelastung im Organkreis habe aber nur ATS 7.372.000,- betragen. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass dieser Wert frühestens im Jahr 1991 bekannt sein konnte, sei die Rückstellung in Höhe von ATS 14.172.000,- erst im Geschäftsjahr vom 1. November 1990 bis 31. Oktober 1991 mit ATS 7.372.000,- steuerlich zu verwenden und mit ATS 6.800.000,- steuerpflichtig aufzulösen.

Die Bw. beantrage daher das Einkommen der Jahre 1988 bis 1991 und daraus abgeleitet die Körperschaftsteuer wie folgt festzusetzen:

Für 1988 (in ATS):

lt. Körperschaftsteuerbescheid vom 19. Februar 2001	43.163.476
Dotierung Gewerbesteuerrückstellung 1988	-6.153.000
(Rückgängigmachung der steuerlichen Hinzurechnung lt. BP)	
Teilauflösung Gewerbesteuerrückstellung 1987	<u>34.952</u>
	37.045.428
Körperschaftsteuer	<u>10.172.485</u>

Für 1989 (in ATS):

lt. Körperschaftsteuerbescheid vom 19. Februar 2001	108.613.788
Dotierung Gewerbesteuerrückstellung 1989	<u>-14.172.000</u>
(Rückgängigmachung der steuerlichen Hinzurechnung lt. BP)	
	94.441.788
Sonderausgaben	<u>-757.710</u>
	93.684.078
Körperschaftsteuer	<u>28.105.225</u>

Für 1990 (in ATS):

lt. Körperschaftsteuerbescheid vom 19. Februar 2001	9.265.100
Dotierung Gewerbesteuerrückstellung 1990	-1.247.000
(Rückgängigmachung der steuerlichen Hinzurechnung lt. BP)	
Auflösung Gewerbesteuerrückstellung 1988	<u>6.153.000</u>
	14.171.100
Sonderausgaben	<u>-1.338.345</u>
	12.832.755
Körperschaftsteuer	<u>3.849.825</u>

Für 1991 (in ATS):

lt. Körperschaftsteuerbescheid vom 19. Februar 2001	6.362.329
Dotierung Gewerbesteuerrückstellung 1991	-800.000
(Rückgängigmachung der steuerlichen Hinzurechnung lt. BP)	
Teilauflösung Gewerbesteuerrückstellung 1989	<u>6.800.000</u>
	12.362.329
Sonderausgaben	<u>-1.35.530</u>
	12.226.799
Körperschaftsteuer	<u>3.668.040</u>

In Besprechungen vom 17. Februar 17. November 2004 wurde seitens der steuerlichen Vertretung nochmals darauf hingewiesen, dass die Berechnung der Gewerbesteuerrückstellung in der Bilanz des Organträgers nur eine sehr grobe Schätzung darstelle und die Frage ob ein Gewerbesteueraufwand insgesamt im Organkreis entstehe, in hohem Ausmaß von den zahlreichen KG-Beteiligungen abhängen, wobei deren steuerliches Ergebnis praktisch nie schon im Folgejahr feststehe. Die entsprechenden Tangenten bzw. auch die diesen zugrunde liegenden Erklärungen der KGs würden erst sehr spät bekannt, sodass aufgrund dieser empirischen Erfahrung die Gewerbesteuerbelastung in der Regel erst im zweitfolgenden Jahr einigermaßen sicher abgeschätzt werden könne. Die steuerliche Vertretung nahm Einsicht in die Veranlagungsakten und erhielt Kopien der Aufstellungen der Tangenten des Organträgers.

Seitens des Organträgers wurde in weiterer Folge Bestätigungen des Leiters der Beteiligungen sowie des Leiters des Rechnungswesen, Bilanz und Steuern übermittelt, wonach unter Hinweis auf die zahlreichen Mitunternehmerschaften der Gewerbeertrag des Organkreises für die Veranlagungsjahre 1985 bis 1991 in der Regel erst im zweitfolgenden Kalenderjahr feststehe:

"Der Gewerbeertrag des gewerbesteuerlichen Organkreises (des Organträgers) für die Veranlagungsjahre 1985 bis 1991 stand in der Regel erst im zweitfolgenden Kalenderjahr fest. Dies ist vor allem darauf zurückzuführen, dass (der Organträger) in den genannten Jahren an zahlreichen Mitunternehmerschaften (insbesondere an Kommanditgesellschaften) beteiligt war und etliche steuerliche Tangenten aus diesen Mitunternehmerschaften erst mit erheblicher zeitlicher Verzögerung bekannt geworden sind. Ohne Kenntnis sämtlicher steuerlicher Tangenten aus den Mitunternehmerschaften sei eine Errechnung des Gesamtergebnisses des gewerbesteuerlichen Organkreises naturgemäß nicht möglich. Dementsprechend seien auch die Gewerbesteuererklärungen (des Organträgers) für die genannten Jahre in der Regel erst im zweitfolgenden Kalenderjahr fertig gestellt und abgegeben".

Zur Wahrung des Parteienghört wurden dem zuständigen Finanzamt die Vorhaltsbeantwortung samt Ergänzungsschreiben der Bw. sowie weitere Unterlagen zur allfälligen Erstattung einer Stellungnahme übermittelt. Seitens des Finanzamtes wurde auf eine Stellungnahme verzichtet.

Der Antrag auf mündliche Verhandlung wurde von der Bw. mit Schreiben vom 30. November 2005 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 13 BAO haften juristische Personen, die dem Willen eines anderen Unternehmens (Unternehmers) derart untergeordnet sind, dass sie keinen eigenen Willen haben (Organgesellschaft), für diejenigen Abgaben des beherrschenden Unternehmens (Unternehmers), bei denen die Abgabepflicht sich auf den Betrieb des beherrschten Unternehmens gründet.

Somit haftet die Organgesellschaft u.a. auch für die Gewerbesteuer, die sie ohne Vorliegen der Organschaft selbst schulden würde, worauf das anerkannte Recht der Organgesellschaft beruht, solche Haftungsverpflichtungen zu passivieren.

Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung müssen für künftige Ausgaben, die wirtschaftlich mit einem abgelaufenen Wirtschaftsjahr in einem ursächlichen Zusammenhang stehen, Rückstellungen in Form eines für die Bilanz des betreffenden Jahres einzusetzenden Passivums gebildet werden. Bei der Bildung einer Rückstellung handelt es sich also um ein Gewinnkorrektivum, das allerdings steuerrechtlich nur in der Höhe anerkannt wird, in der der

Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird. Voraussetzung für die Einsetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung in eine Bilanz ist also stets, dass ein wirtschaftlich die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht, also mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit voraussehbar ist, oder dass der Aufwand schon sicher oder nur der Höhe nach unbestimmt ist. Da die Bildung der Rückstellung in der Bilanz dazu dient, den Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres richtig auszuweisen, setzt sie zwar nicht das Bestehen einer rechtsverbindlichen Verpflichtung am Bilanzstichtag, wohl aber die Wahrscheinlichkeit voraus, dass eine wirtschaftlich das abgelaufene Jahr betreffende Schuld entstehen wird, wogegen die bloß entfernte Möglichkeit einer Inanspruchnahme oder eines Verlustes für die Bildung der Rückstellung nicht genügt (vg. u.a. VwGH vom 27.3.1996, 93/15/0223). Durch den gesonderten Ausweis der Rückstellungen im Jahresabschluss soll somit zum Ausdruck gebracht werden, dass gemäß dem angegebenen Betrag zwar mit einer künftigen Belastung zu rechnen ist, diese aber noch nicht endgültig feststeht (vgl. Staube, HGB-Kommentar, 2. Band – Rechnungslegung, S 115). Gebildete Rückstellungen sind in den Folgejahren fortzuführen, solange die Gründe für die Bildung der Rückstellungen nicht weggefallen sind. Die Rückstellungen sind im Folgejahr neu zu bewerten, wobei eine Anpassung an die konkret gegebenen Umstände nach oben oder nach unten erforderlich sein kann.

Hat der Organträger nun letztlich keine Gewerbesteuer zu leisten, so hat die Organgesellschaft, sobald dieser Umstand feststeht, die gebildete Rückstellung aufzulösen. Der Umstand, dass im Organkreis keine Gewerbesteuer anfallen wird, steht nach Ansicht des VwGH frühestens in dem Zeitpunkt fest, in welchem die Bilanzen aller zur Organschaft gehörenden Gesellschaften aufgestellt sind.

Eine generelle Aussage dahin, dass dieser Zeitpunkt jeweils im Folgejahr oder im zweitfolgenden Jahr der Fall liegt, kann gegenständlich nicht getroffen werden.

Der Unabhängige Finanzsenat geht bei seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt aus:

Die Höhe der nach dem Erkenntnis des VwGH vom 30. September 1998, 97/13/0045 zu berücksichtigenden Rückstellungen für Haftungsverpflichtungen aus Gewerbesteuer gegenüber dem Organträger betragen:

1988	ATS	6.153.000,-
1989	ATS	14.172.000,-
1990	ATS	1.247.000,-
1991	ATS	800.000,-

Hinsichtlich des Zeitpunktes, wann feststand, dass im Organkreis keine Gewerbesteuer bzw. in welcher Höhe Gewerbesteuer anfiel wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Wj. der Bildung der Rückstellung	Z.P. der Kenntnis von Höhe der Gewerbesteuer
1.11.1987-31.10.1988	Wj. 1.11.1989-31.10.1990
1.11.1988-31.10.1989	Wj. 1.11.1990-31.10.1991
1.11.1989-31.10.1990	Wj. 1.11.1991-31.10.1992
1.11.1990-31.10.1991	keine Feststellung notwendig

Diese Feststellungen ergeben sich aus den Abgabenerklärungen samt Beilagen des Organträgers E, den vorgelegten Unterlagen der Bw. (Bestätigungen des Leiters der Beteiligungen sowie des Leiters des Rechnungswesen, Bilanz und Steuern), dem Vorbringen der Bw. und den nachfolgenden Ausführungen:

Der Zeitpunkt, zu dem fest steht, dass keine Gewerbesteuer im Organkreis anfällt verbunden mit der Folge, dass dann die gegenständlichen Haftungsrückstellungen aufzulösen und/oder zu verwenden sind, ist im gegenständlichen Berufungsfall aus den vorhandenen Unterlagen allein nicht eindeutig zu ermitteln. Auch die steuerliche Vertretung hat in der Besprechung am 17. November 2004 erklärt, dass keine Unterlagen beigebracht werden könnten, aus denen der exakte Zeitpunkt hervorgeht.

Im Zeitpunkt der Abgabe der Abgabenerklärungen und Jahresabschlüsse samt der Beilage der Aufstellung des Organträgers über die Ergebnisse der Kommanditbeteiligungen herrscht grundsätzlich Gewissheit für den betriebsexternen Beobachter, dass im Organkreis keine Gewerbesteuer (bzw. eine Gewerbesteuer) anfallen wird, wobei sich aber auch noch Anpassungen und Änderungen in der Zukunft ergeben können.

Für den Unabhängigen Finanzsenat sind die Ausführungen der Bw. insgesamt glaubhaft und mit den Denkgesetzen vereinbar, dass das jeweilige gewerbesteuerliche Gesamtergebnis eines so großen Organkreises, wie das des gegenständlichen Organträgers (Großbank) nicht unbedingt, von Ausnahmen abgesehen (Rückstellung Wj 1985/86 wurde bereits im Wj 1986/87 aufgelöst) bereits im nächstfolgenden Geschäftsjahr feststeht, wobei ohne genauere Kenntnis der jährlichen steuerlichen Tangenten aus den Mitunternehmerschaften eine Errechnung des Gesamtergebnisses des gewerbesteuerlichen Organkreises teilweise nicht möglich ist und das gewerbesteuerliche Ergebnis des gesamten Organkreises erst mit entsprechender Zeitverzögerung ermittelt werden kann. Ergebniszusweisungen können wegen des dargestellten Ausmaßes insgesamt das Gesamtergebnis des Organkreises beeinflussen und allenfalls ein positives Gesamtergebnis in ein negatives Ergebnis drehen oder umgekehrt.

Hinsichtlich der Wirtschaftsjahre 1.11.1987-31.10.1988, 1.11.1988-31.10.1989 und 1.11.1989-31.10.1990 ist aufgrund der vorliegenden Unterlagen im Zusammenhalt mit von der Bw. glaubhaft gemachten Umständen davon auszugehen, dass jeweils erst in den Wirtschaftsjahren 1.11.1989-31.10.1990, 1.11.1990-31.10.1991 und 1.11.1991-31.10.1992 feststand, ob bzw. in welcher Höhe ein Gewerbesteueraufwand im Organkreis anfiel. Dementsprechend sind die gebildeten Rückstellungen aufzulösen.

1988

	ATS
Einkünfte lt. Bescheid BP	43.163.476
Dotierung Haftungsrückstellung für. Gw 1988	-6.153.000
Teillösung RST 1987	34.952
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	37.045.428

1989

	ATS
Einkünfte lt. Bescheid	108.613.788
Dotierung Haftungsrückstellung für. Gw 1989	-14.172.000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	94.441.788

1990

	ATS
Einkünfte lt. Bescheid	9.265.100
Dotierung Haftungsrückstellung für. Gw 1990	-1.247.000
Auflösung Rückstellung 1988	6.153.000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	14.171.100

1991

	ATS
Einkünfte lt. Bescheid	6.362.329
Dotierung Haftungsrückstellung für. Gw 1991	-800.000
Auflösung Rückstellung 1989	6.800.000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	12.362.329

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 16. Dezember 2005