



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der PF GmbH, W, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatung GmbH, 1030 Wien, Erdbergstrasse 200, vom 20. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 20. Februar 2006 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2002 bis 2003 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe 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 PF GmbH (Berufungswerberin, Bw.) betreibt am Standort in W einen Großhandel mit Nahrungs- und Genussmitteln. Für den Zeitraum 2002 bis 2003 wurde die Bw. einer Betriebsprüfung (Bp.), unter anderen die Abgabenart Körperschaftsteuer betreffend, unterzogen.

Unter Tz 3 des Bp-Berichtes wird für die private Nutzung des PKW und eines im Betriebsvermögen befindlichen Flugzeuges ein Privatanteil von jährlich 3.000.- angesetzt, als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt und der Gewinn folgendermaßen verändert:

	2002	2003
Erhöhung Privatanteil – verdeckte Gewinnausschüttung	3.000,00	3.000,00
Kest 33,33%	999,90	999,90
Gewinnerhöhung	3.999,90	3.999,90

Unter Tz 5 des Bp-Berichtes wird ausgeführt, dass zur Tilgung eines für die Anschaffung von Anlagevermögen aufgenommenen Fremdwährungskredites von der Bw. eine Er- und Ablebensversicherung aufgenommen und an die kreditgebende Bank verpfändet worden sei. Die geleisteten Prämien und der Zinsaufwand für die Kreditzinsen seien als Betriebsausgaben abgesetzt, der Rückkaufswert der Versicherung aktiviert worden. Die Versicherungsprämien stellten aber nach Ansicht der Bp. keine Betriebsausgaben dar, sondern wären zu aktivieren.

	2002	2003
Versicherungsaufwand	32.457,30	216.062,00
Abzügl. Aktivierter Rückkaufswert		-5.363,95
Abzüglich Risikoversicherung	- 1.564,00	-6.151,00
Gewinnerhöhung	30.893,30	204.517,05

In der rechtzeitig einbrachten Berufung werden die obigen Gewinnänderungen bekämpft. Mit Schreiben vom 2. Mai 2006 stellte der damalige Parteienvertreter die Gewinnänderungen aus der Hinzurechnung der Privatanteile (Tz 3 des Bp-Berichtes) ausser Streit.

Zur Frage der Behandlung der Er- und Ablebensversicherung wird vorgebracht, dass die Aktivierung der gesamten geleisteten Prämienzahlungen nicht dem Anspruch gegenüber den Versicherern entspreche. Der anzusetzende Teilwert bestünde vielmehr in den Deckungskapitalien inklusive Gewinnanteil. Es liege in der Natur von Versicherungsvertägen, dass in den ersten Jahren ein Großteil der Prämienleistung auf den Risikoanteil für die Ablebenskomponente bzw. auf Versicherungsprovisionen und Zinsen entalle und nur ein geringer Anteil auf die Sparkomponente. Die Sparkomponente drücke sich in den Deckungskapitalien aus, welche die Versicherungen jeweils zu den Bilanzstichtagen ausstellen würden.

Die Aktivierung der gesamten Prämienzahlungen verkenne, dass ein Großteil der geleisteten Zahlungen speziell in den ersten Jahren eben auf die Risikokomponente versicherungsintern abgespalten würde und diese Beträge daher sozusagen verlorenen Aufwand darstellten.

Die Er- und Ablebensversicherung zur Ansparung der Abdeckung eines betrieblichen Kredites müsse gleich behandelt werden, wie die Rückdeckungsversicherungen für Abfertigungen, da diese denselben Zweck verfolgen würden.

Das von den Versicherungen bekannt gegebene Deckungskapital sei zu aktivieren und die Gewinnzurechnung müsse sich daher wie folgt errechnen:

	2002	2003
Donau 13342775 nur Risikoversicherung	0,00	0,00
Donau 704 638 -1	0,00	15:805,05
Donau 704 637 -0	0,00	36.246,87
Wr.Städtische L 065.509-3 ab 1.1.2003	----	5.393,95
Summe	0,00	57.445,87
Abzüglich bereits aktivierte Werte	0,00	- 5.393,00
Gewinnhinzurechnung nach Ansicht der Bw.	0,00	52.054,92

Weiters wird eine neue Tasache vorgebracht und die Berücksichtigung dieses Umstandes im Zuge der Berufungserledigung beantragt.

Im Jahr 2002 seien zwei Zahlungen (€ 134.729,59 an Kapitalsumme und € 9.448,00 an Zinsanteil) an die Oberbank Braunau auf das Konto 11111111 lautend auf BP KEG überwiesen worden. Der Gesamtbetrag von € 144.177,58 sei irrtümlich auf dem Lieferantenkonto der Fima BP KEG verbucht worden. Der dadurch am Bilanzstichtag ausgewiesene aktive Bestand stelle jedoch kein werthaltiges Aktivum dar, sondern sei vielmehr ein betrieblicher Aufwand. Die Zahlungen stellten Ersatzleistungen an die ehemaligen Geschäftspartnerin BP KEG dar, die für die Bw. einen Betriebsmittelfortführungskredit aufgenommen habe, wobei die BP KEG als Kreditnehmer fungiert habe und die Bw. als Haftender auftrat. Wegen der Bevorschussung der Betriebsmittelaufwendungen habe die Geschäftspartnerin regelmäßig Gewinnansprüche auf die Geschäftsfälle der Bw. gestellt. Im Jahr 2002 habe die BP KEG die Rückzahlung des Kredites gefordert, weshalb die Bw. den auf den Namen BP KEG lautenden Kredit in den zwei genannten Teilbeträgen bei der Oberbank Braunau glatt gestellt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 9.3.1995 mit dem Mindeststammkapital von damals öS 500.000.- gegründet, worauf die Hälfte eingezahlt war. Seit 10.12.1996 ist Herr HP alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw.

Am 27.7.1999 war zwischen der später in die Bf. eingebrachten PHP & Partner KEG und der Herrn NN eine Vereinbarung abgeschlossen worden derzufolge, Herr NN einen Liefervertrag für die Bf. vermittelte und dafür 50% des Gewinnes aus diesen Geschäften erhalten sollte. Unter Punkt 3 des Vertrages wurde vereinbart, dass die Bruttofinanzierung dieses Auftrages durch NN sichergestellt werden soll. Für die Dauer der Finanzierungssicherstellung übernahm gemäß Pkt. 5 Herr NN die Verwaltung der Erlöse.

Mit Einbringungsvertrag vom 18.9.2001 wurde der Betrieb der PHP & Partner KEG rückwirkend zum 31.12.2000 nach Art III UmgrStG in die Bw. eingebracht. Aus dem Einbringungsvertrag ergibt sich keine Zurückbehaltung der Verbindlichkeit gegenüber Herrn NN., weshalb die bestehende Verbindlichkeit im Rahmen der Rechtsnachfolge auf die Bw. überging.

Aus dem im Rahmen des Berufungsverfahrens vorgelegten Auszug aus dem Hauptbuch ist erkennbar, dass bis Jahresende 2002 eine laufende Verrechnung zwischen der Bw. als Rechtsnachfolgerin der PHP & Partner KEG und Herrn NN erfolgte (Konto 35207, Jahresabrechnung B, Buchungsdatum 16.12.2002, Belegnummer 33, € 2.845,61).

Am 12.12.2002 wurde zwischen der Bw. und Herrn NN die Auflösung der Vertrages vom 27.7.1999 vereinbart, sofern die Bw. den aushaltenden von NN zur Finanzierung des vermittelten Lieferauftrages aufgenommen und der Bw. zur Verfügung gestellten Yen-Kredit in Höhe von ÖS 2.000.000.- samt Zinsen in Höhe von € 9.448.- zurückbezahlt (S 159 des „Berufungsaktes“, Pkt b)). Am 16.12.2002 erfolgten die vereinbarten Zahlungen, wobei der Kreditbetrag und die Zinsen gesondert überwiesen wurden (S 19 „Berufungsakt“) und dabei offenbar irrtümlich als Empfänger der Beträge die BP KEG angesprochen wurde. Die Überweisungen fanden mit Buchungsdatum 16.12.2002 bzw. 17.12.2002 mit der Bezeichnung B /Kredit auf dem Konto 35207 ihren Niederschlag, wobei als Gegenkonto das Konto 2041 angesprochen wurde. Da diese Buchungen ausschließlich über Bestandskonten erfolgten, wirkten sie sich zum damaligen Zeitpunkt nicht auf den Jahresgewinn 2002 aus.

Unstrittig ist, dass zur Anschaffung von Anlagevermögen von der Bw. selbst (Fremdwährungs-) Kredite aufgenommen worden waren, welche durch Er- und Ablebensversicherungen besichert waren bzw. durch diese angespart werden sollten. Für diese Versicherungen wurden in den Streitjahren insgesamt Prämien in Höhe von € 32.457,30

für 2002 und € 216.062,00 für 2003 entrichtet und gaben die jeweiligen Versicherungsgesellschaften die folgenden Deckungskapitalien bekannt.

	2002	2003
Donau 13342775 nur Risikoversicherung	0,00	0,00
Donau 704 638 -1	0,00	15:805,05
Donau 704 637 -0	0,00	36.246,87
Wr.Städtische L 065.509-3 ab 1.1.2003	----	5.393,95
Summe	0,00	57.445,87
Davon bereits bilanziert	0,00	- 5.393,95
Verbleibt bislang unberücksichtigt	0,00	52.051,92

Gemäß § 4 Abs 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Darunter zu subsumieren sind die Ausgaben für die Finanzierung des laufenden Betriebsaufwandes aber auch jener Versicherungsaufwand für Er- und Ablebensversicherungen, deren Abschlusszweck das Ansparen der Tilgung des Betriebskredites darstellt, wobei der Zinsanteil der Prämie sofort abzugsfähig ist, die Kapitalansparung jedoch zu aktivieren ist.

Wenn die Berufung ausführt, dass das von den Versicherungen bekanntgegebene Deckungskapital den zu aktivierenden Kapitalwert darstellt und die darüber hinaus gehenden Prämienleistungen „verlorene Zahlungen“ für Zinsen, Risikoabdeckung und Provisionen darstellen, so kann dieser Argumentation gefolgt werden und der Berufung in diesem Punkt stattgegeben werden.

Hinsichtlich der Zahlungen an NN ist festzuhalten, dass die ursprüngliche Vereinbarung mit der, mit 31.12.2000 in die Bw. eingebrachten, PHP & Partner KEG abgeschlossen worden war. Da die Bw. im steuerlichen Sinn als Rechtsnachfolgerin anzusehen ist, wirkt die unstrittig erfolgte Umsetzung dieser Vereinbarung auf die Bw. fort.

In der Berufung wird ausgeführt, dass Herr an NN den Kredit aufnahm und der Bw. zur Finanzierung des laufenden Geschäftsaufwandes zur Verfügung stellte. Diese Ausführungen decken sich mit dem Inhalt der Vereinbarung vom 27.7.1999.

Im Falle der Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG sind Aufwendungen für den laufenden Betrieb als Betriebsausgaben im jenem Wirtschaftsjahr gewinnmindernd zu erfassen, zu

welchem sie wirtschaftlich gehören. Die Frage der Eigen- oder Fremdfinanzierung der betrieblich veranlassten Aufwendungen ändert daran nichts, sondern führt lediglich dazu, dass als Gegenkonto zum Betriebsaufwand ein aktives oder passives Bestandskonto angesprochen wird.

Analoges gilt im Fall der Einnahmen-Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Betriebsausgaben sind im Zeitpunkt ihres Abflusses gewinnmindernd zu berücksichtigen, wobei es nicht wesentlich ist, ob der Abfluss mit Eigen- oder Fremdmitteln finanziert wird. Lediglich im Fall der Kreditierung der Betriebsausgaben selbst kommt es zu einer vorläufigen Nichterfassung. Spätestens im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart (also spätestens bei Betriebsaufgabe/Veräußerung oder Einbringung des Betriebes nach Art III UmgrStG) sind die kreditierten und bislang nicht aufwandswirksamen Betriebsausgaben im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung gemäß § 4 Abs 10 EStG als Abschlag zurücksichtigen und im Kalenderjahr in welchem der Übergang erfolgte, hier also im Veranlagungsjahr 2000, zu erfassen.

Sollten bei Gewinnermittlung gemäß § 4Abs 1 EStG oder § 4 Abs 3 EStG bei der PHP & Partner KEG oder § 5 EStG bei der Bw. Betriebsausgaben der Jahre 1997 bis 2001, unabhängig von der Finanzierungsform, nicht aufwandswirksam erfasst worden sein, wären die entsprechenden Bilanzen zu berichtigen. Eine Berücksichtigung des gesamten Aufwandes im Zeitpunkt der Rückzahlung der Fremdfinanzierung widerspricht dem Nachholverbot (Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke EStG-Kommentar, § 4 Anm. 45-47; Doralt EStG § 4 Rz 171ff).

Analoges gilt, wenn der von Herrn NN zur Verfügung gestellte Barbetrag nicht im Jahr der Zurverfügungstellung in das Rechenwerk Eingang gefunden haben sollte. Auch in diesem Fall hätte die bilanzielle Darstellung in der entsprechenden Jahresbilanz - im Fall einer Gewinnermittlung nach §4 Abs 3 EStG im Rahmen der Schlussbilanz - der PHP & Partner KEG erfolgen müssen.

Eine allenfalls erforderliche Bilanzberichtigung für nicht streitgegenständliche Veranlagungsjahre kann durch den UFS nicht vorgenommen werden.

Aus den vorlegten Buchungsunterlagen ist für das Jahr 2002 nicht ableitbar, dass durch Herrn NN fremdfinanzierte Betriebsausgaben nicht aufwandswirksam verbucht worden wären. Eine Bilanzberichtigung 2002 aus diesem Titel ist daher nicht erforderlich.

Die Rückzahlung des Kreditkapitals von € 134.729,58 an NN stellt daher eine reine Vermögensumschichtung dar und wurde, wie aus den Kontoblättern ersichtlich richtigerweise, auch als solche verbucht. Wenn bei dieser Buchung ein unrichtiges Bestandskonto

(Forderungen) angesprochen wurde, wäre die Bilanz insoweit zu berichtigen. Eine Gewinnauswirkung kann sich jedoch aus dieser Richtigstellung nicht ergeben, da die Aufnahme und Rückzahlung von Geldmitteln, unabhängig von der Gewinnermittlungsart, keine Gewinnauswirkung nach sich zieht. Die beantragten Berücksichtigung eines Aufwandes in Höhe € 134.729,58 aus einer Kredittilgung kann daher nicht zugelassen werden.

Die Zahlung von Zinsen in Höhe von € 9.448,- stellen als Zinsen für eine betrieblich veranlassten Kredit Betriebsausgaben im Jahr 2002 dar und ist der Berufung insoweit statzugeben.

Die Körperschaftsteuer für die streitgegenständlichen Jahre ist daher folgendermaßen zu berechnen:

	2002	2003
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid vom 20.6.2006	126.430,06	9.355,37
Versicherungsaufwand lt. Bp	- 30.893,30	-204.517,05
Aktivierung des Deckungskapitals lt.BE	0,00	52.051,92
Zinsaufwand lt. Berufungsentscheidung	- 9.448,00	0,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsentscheidung	86.088,76	-143.109,76
Körperschaftsteuer 34%	29.270,18	-----
Mindestkörperschaftsteuer	----	1.750,00
Einbehaltene Steuerbeträge	-1.620,45	-2.890,39
Körperschaftsteuer laut Berufungsentscheidung	27.649,73	-1.140,39

Wien, am 12. September 2007