



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 14

Postfach 196

GZ. RV/0003-W/04,  
miterledigt RV/1798-W/2007,  
RV/3272-W/07

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der R, x, vertreten durch Eidos Deloitte Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GesmbH, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 25. Juni 2003 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1998 bis 2003 entschieden:

Den Berufungen wird 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**

Gegenstand R (idF Bw.) ist das Mobilienleasinggeschäft sowie die Vergabe von Krediten. Die Bw. wurde einer umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1998 bis 2000 unterzogen, wobei unter anderem festgestellt wurde, dass ab dem Jahr 1996 eine Rückstellung für drohende Verluste aus der Veräußerung von Leasinggegenständen gebildet worden war.

Die Bw. stellte dabei Barwert und Buchwert der einzelnen Leasinggüter gegenüber und bildete bei geringerem Barwert eine Rückstellung in Höhe des Differenzbetrages.

Die Bp. vertrat die Ansicht, dass der Anfall einzelner Verlustphasen nicht ausreichend und nur für den Fall, dass aus dem Gesamt(leasing)geschäft ein Verlust drohe, somit ein auf die Zukunft bezogener Verpflichtungsüberhang vorliege, eine Rückstellungsbildung zulässig sei und löste dieselbe auf.

Das Finanzamt für den 23. Bezirk in Wien folgte der Auffassung der Bp. und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren neue Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999. Der zunächst vorläufig ergangene Körperschaftsteuerbescheid 2000 wurde endgültig festgesetzt.

Mit Eingabe vom 29. Juli 2003 erhob die Bw. Berufung gegen die Körperschaftsteuer 1998 bis 2000.

Bei Dauerschuldverhältnissen stelle sich die Frage, ob die Ausgeglichenheit insgesamt zu sehen sei oder ob es nur auf den noch ausstehenden Teil ankomme.

Bei der Gesamtbetrachtung würden die bereits realisierten Gewinne der Vergangenheit mit in Zukunft drohenden Verlusten saldiert, was bereits im Hinblick auf das Imparitätsprinzip abzulehnen sei. Der überwiegende Teil der Literatur lehne die Gesamtbetrachtung ab.

Die Bw. kommt unter Verweis auf diverse Literatur und Judikatur zum Schluss, dass dem Gedanken der Periodenreinheit, somit der periodengerechten Gewinnerfassung der Vorrang gegenüber der richtigen Gesamtgewinnerfassung zukommt und beantragt die Berücksichtigung der in den ersten Jahren des Leasingverhältnisses anfallenden Verluste als Rückstellung bzw. alternativ als Passivposten für vorbelastete Einnahmen oder allenfalls als Wertberichtigung zum Leasingvermögen.

Nach Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides 2001 brachte die Bw. gegen diesen Bescheid mit Schriftsatz vom 11. August 2003 Berufung ein.

Der Bescheid sei fehlerhaft, nachdem infolge Festsetzung der Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2000 auf Basis der Überlegungen der Betriebsprüfung der Bw. an sich zustehende Verlustvorträge bzw. die Mindestkörperschaftsteuer aus Vorjahren für das Jahr 2001 keine Berücksichtigung mehr hätten finden können. Für den Fall der Nichtanerkennung der Rückstellung wurde die Bildung eines Ausgleichspostens gemäß § 6 Z 16 EStG 1988 beantragt.

Die Bw. wurde in der Folge auch für den Zeitraum 2002 bis 2003 abgabenrechtlich geprüft. Die hier maßgeblichen Feststellungen betreffen zunächst die bereits für den Zeitraum 1998 bis 2000 aufgegriffene Rückstellung für drohende Verluste.

Weiters wurde von Seiten der Bp. hinsichtlich der Position ‚Wertberichtigung zu Forderungen Händler‘ dargelegt, dass dieselbe anhand einer Kategorisierung mittels Bilanzanalyse pauschal

berechnet worden sei. Im Prüfungszeitraum habe es keine Forderungsausfälle gegeben. Am Bilanzstichtag müssten Umstände vorliegen, nach denen damit zu rechnen sei, dass bestimmte Forderungen nicht mit dem vollen Nennbetrag eingehen würden. Weder ein Tilgungsrückstand noch eine Kontoüberziehung sei ausreichend, um eine Einzelwertberichtigung rechtfertigen. Die hierfür gebildeten Wertberichtigungen wurden aufgelöst.

Der UFS erließ in der Folge zur näheren Erläuterung des Sachverhaltes Vorhalte (vom 22.6.05 bzw. 21.10.05) denen entsprechende Antwortschreiben folgten.

Mit Bescheid vom 26. September 2006 wurde die Entscheidung über die Berufung gegen die Körperschaftsteuer der Jahre 1998 bis 2001 vom UFS gemäß § 281 BAO mit der Begründung eines vor dem VwGH anhängigen Verfahrens Zl. 2006/14/0019, das für die Entscheidung im gegenständlichen Verfahren von wesentlicher Bedeutung sei, ausgesetzt.

Das Finanzamt für den 23. Bezirk setzte nach Abschluss der Betriebsprüfung, deren Ausführungen folgend, die Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 und 2003 im wiederaufgenommenen Verfahren neu fest.

Die Bw. brachte gegen diese Bescheide mit Schreiben vom 11. April 2007 Berufung ein. In der Sache wurde gegen die Nichtanerkennung der Leasingrückstellung (Rückstellung für drohende Verluste) berufen wobei auf die Ausführungen der Berufungsschrift gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2000 verwiesen wurde.

Mit Erkenntnis vom 16. Mai 2007 wies der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde zur Zahl 2006/14/0019 ab. Gegenstand war wie im h.o. Verfahren die Frage der Anerkennung einer Rückstellung für drohende Verluste im Leasingbereich. Hinsichtlich der Begründung wird auf die dortigen Ausführungen verwiesen.

Die Bw. brachte daraufhin mit Schreiben vom 28. September 2007 2 ergänzende Vorbringen zu den Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2003 ein. Nachdem der VwGH die Bildung einer Leasingrückstellung im oben erwähnten Erkenntnis abgelehnt habe, sei die beantragte Abzugsfähigkeit nicht mehr Gegenstand des Verfahrens. Was die fragliche Rückstellung betreffe sei jedoch festzustellen, dass die Bp. bei der Berechnung des Gewinnes des Jahres 1998 den gesamten Rückstellungsbetrag i.H.v. S 75.759.893,- zugerechnet habe.

Wesentlich sei der Aspekt der Abschnittsbesteuerung und daraus folgend die Erfassung des richtigen Periodengewinnes.

Der Periodengrundsatz verlange die sachgerechte Zuordnung der laufenden Geschäftsfälle zur zeitlich richtigen Periode.

Wie der VwGH u.a. schon in seinem Erkenntnis vom 14.12.1993 Zl. 90/14/0034 zum Ausdruck bringe, sei ein unrichtiger Bilanzansatz bis zum Jahr des erstmaligen fehlerhaften Ausweises zurück zu berichtigen, sodass die Bilanzberichtigung nicht zu einem periodenfremden Nacherfassen eines Betriebsvorfalles im Zeitpunkt der Entdeckung eines Fehlers führen könne. Tatsächlich hätte nur die Änderung dieses Jahres berücksichtigt werden dürfen. Der Rückstellungsstand zu Beginn des Jahres 1998 habe S 81.412.893,- betragen. Die Rückstellung sei per 1998 somit um S 5.653.00,- verringert worden was zu einer Abrechnung in ebendieser Höhe statt der o.a. Zurechnung hätte führen müssen. Der Gewinn 1998 sei somit im Ergebnis um S 81.412.893 zu korrigieren.

Der Antrag auf Bildung eines Leasingausgleichspostens gemäß § 6 Z 16 EStG 1998 wurde zurückgezogen.

Weiters wurde dargestellt, dass die Betriebsprüfung der Jahre 2002 bis 2003 die Wertberichtigung zu Händlerforderungen nicht anerkannt habe, was zu einer Gewinnerhöhung in den Jahren 2002 (€ 48.000,-) sowie 2003 (€ 501.000,-) geführt habe.

Auch hier habe eine ‚Rückwärtsberichtigung‘ der bereits in Vorjahren gebildeten Wertberichtigung unter dem Aspekt der oben angeführten Abschnittsbesteuerung bis 1998 zu erfolgen. Die Gewinnkorrekturen der Jahre 1998 bis 2001 wurden bekanntgegeben.

Mit einem weiteren Vorhalt vom 8.10.2007 wurde die Bw. in der Folge ersucht, nähere Nachweise für die Höhe der Forderungswertberichtigung der Jahre 1997 bis 2001 beizubringen.

Die entsprechenden Belege wurden mit elektronischer Post per 28. und 29. November 2007 beigebracht.

Die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurden im Verfahren zurückgezogen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Körperschaftsteuer ist gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1998 das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Wie das Einkommen zu ermitteln ist bestimmt sich gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988.

§ 4. (1) EStG 1988 lautet (auszugsweise):

Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres....

§ 4 Abs. 2 EStG 1988 lautet (auszugsweise)

Der Steuerpflichtige muß die Vermögensübersicht (Jahresabschluß, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muß er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen....

§ 9 Abs. 1 und 3 EStG 1988 lauten:

(1) Rückstellungen können nur gebildet werden für

1. Anwartschaften auf Abfertigungen,
2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

(3) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Fraglich ist im vorliegenden Fall hinsichtlich der gegenständlichen Rückstellung für drohende Verluste, ob die in bereits rechtskräftig veranlagten Jahren vorgenommenen Rückstellungsdotierungen (somit Zeiträume 1987 und davor) im Jahr 1988 zu einer erfolgsmäßigen Nacherfassung des gesamten gebildeten Rückstellungsbetrages (unter dem Gesichtspunkt der richtigen Besteuerung des Gesamtgewinnes) führen können.

Hiezu hat der VwGH im Erkenntnis vom 25.11.1999 Zl. 99/15/0194 ausgeführt:

„Insbesondere aus der Anordnung des § 4 Abs 2 zweiter Satz EStG 1988, wonach Unrichtigkeiten in der Bilanz bis zur Wurzel zu berichtigen sind, und zwar auch dann, wenn die Berichtigung für die abgelaufenen Jahren etwa wegen der Rechtskraft der Veranlagungsbescheide oder wegen eingetretener Bemessungsverjährung keine Änderung der Abgabenvorschreibung zur Folge hat (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 17. Februar 1993, 88/14/0097), sowie aus der von der Höhe des Jahreseinkommens abhängigen Progression des in § 33 Abs 1 EStG 1988 festgelegten Tarifes ergibt sich, dass das Gesetz der Richtigkeit der Periodenbesteuerung den Vorrang gegenüber dem Grundsatz der "Gesamtgewinnbesteuerung" einräumt. Vor dem Hintergrund dieser Wertungsentscheidung des Gesetzgebers erscheint es ausgeschlossen, dem Gesetz - im Wege von Interpretation oder Analogie - die Anordnung zu entnehmen, dass in einem bestimmten Veranlagungsjahr eine in der Vergangenheit (zu Unrecht) unterlassene Besteuerung nachzuholen sei.“

In Anwendung dieses Erkenntnisses ist die Korrektur der zu Unrecht gebildeten Rückstellung im Jahr 1998 auf die diese Jahr betreffende (erfolgswirksame) Auswirkung zu beschränken. In den Jahren 1999, 2000, 2002 und 2003 wurden die Rückstellungsdotationen bereits im Rahmen der Betriebsprüfungen korrigiert. Die für das Jahr 2001 erfolgte Auflösung der steuerlichen Drohverlustrückstellung i.H.v. S 6.630.386,- war wie unten dargestellt zu neutralisieren.

Wie aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung der Außenprüfung für die Jahre 2002 und 2003 hervorgeht, wurde die Werberichtigung für Forderungen Händler versagt, nachdem keine Rechtfertigung für eine Einzelwerberichtigung vorlag. Aus § 9 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich ein dort näher bezeichnetes Verbot für die Bildung pauschaler Wertberichtigungen, welches für den gesamten Zeitraum des hier anhängigen Rechtsmittels Gültigkeit hatte. Auch in diesem Fall ist die in Vorjahren ausgewiesene zu Unrecht bestehende Forderungswertberichtigung in sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 2 2. Satz EStG 1988 entsprechend zu korrigieren.

Für die Jahre 2000 bis 2003 wurde von Seiten der Bw. die Anwendung der Bestimmung des § 11 EStG 1988 ‚Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses‘ in Anspruch genommen und die resultierende Steuer bescheidmäßig festgesetzt. Die sich infolge der Änderung der Einkünfte für den Berufszeitraum ergebenden Korrekturen des Eigenkapitals waren entsprechend zu berücksichtigen.

	1998	1999	2000	2001
<b>Wertberichtigung</b>				
<b>Kundenforderungen</b>	€	€	€	€
Wert lt. Erklärung	4.970.240	2.998.263	3.204.000	2.903.000
Wert lt. UFS	737.743	278.378	131.289	1.332.000
Unterschiedsbetrag	4.232.497	2.719.885	3.072.711	1.571.000
Unterschiedsbetrag zum Vorjahr	-2.905.200	-4.232.497	-2.719.885	-3.072.711
erfolgswirksam	1.327.297	-1.512.612	352.826	-1.501.711
erfolgswirksam öS	18.264.007,80	-20.813.999,79	4.854.989,97	-20.663.993,87

<b>Drohverlustrückstellung steuerlich</b>	1998	1999	2000	2001	2002	2003
	öS	öS	öS	öS	öS	öS
Wert lt. Erklärung	75.759.894	75.987.335	81.218.773	74.588.386	82.951.426	79.478.058
Wert lt. UFS	0	0	0	0	0	0
Unterschiedsbetrag	75.759.894	75.987.335	81.218.773	74.588.386	82.951.426	79.478.058
Unterschiedsbetrag zum Vorjahr	-81.412.894	-75.759.894	-75.987.335	-81.218.773	-74.588.386	-82.951.426
Erfolgswirksam 1998-2003	-5.653.000	227.441	5.231.438	-6.630.386	8.363.040	-3.473.368
Korrekturen bislang lt. BP I+II	75.759.893	227.441	5.231.438		8.363.040	-3.473.368
Korrektur lt. UFS	<b>-81.412.893</b>			<b>-6.630.386</b>		
Erfolgswirksam	-5.653.000	227.441	5.231.438	-6.630.386	8.363.040	-3.473.368

	1998	1999	2000	2001	2002	2003
	öS	öS	öS	öS	€	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid	80.866.794	30.958.718	4.243.525	57.597.041	4.799.994,64	4.499.910,28
Korrekturen UFS						
Drohverlustrückstellung	-81.412.893,00			-6.630.386,21		
Wertberichtigung Kundenforderungen	18.264.007,80	-20.813.999,79	4.854.989,97	-20.663.993,87		

Eigenkapitalzuwachsverzinsung lt. Bescheid		1.351.476,00	197.336,00	196.102,00	142.195,00
Eigenkapitalzuwachsverzinsung lt. UFS		-537.318,30	-505.969,39	-85.772,62	-178.775,46
Summe Korrekturen		-63.148.885,20	-20.813.999,79	5.669.147,67	-27.603.013,47
Einkünfte aus Gw. lt. UFS		17.717.909	10.144.719	9.912.673	29.994.028
				4.910.324,02	4.463.329,82

**Eigenkapitalzuwachsverzinsung****Berechnung in €**

	Datum	Einlage	Entnahme	Stand Kapital	Tage t	K*t/365
AB 1998	01.01.1998			5.087.098,39	0	
Gewinn 1997	01.01.1998	3.808.463,04		8.895.561,43	180	4.386.852,21
Aufwand § 12 Abs. 1 KStG	30.06.1998		1.379.653,86	7.515.907,57	185	3.809.432,60
<b>Durchschnittskapital 1998</b>	01.01.1999			7.515.907,57		
						<u>8.196.284,82</u>
AB 1999	01.01.1999			7.515.907,57	0	
Gewinn 1998 lt. UFS	01.01.1999	1.287.610,63		8.803.518,20	180	4.341.461,03
Aufwand § 12 Abs. 1 KStG	30.06.1999	128.019,74		8.931.537,94	185	4.526.943,89
<b>Durchschnittskapital 1999</b>	01.01.2000			8.931.537,94		
						<u>8.868.404,92</u>
AB 2000	01.01.2000			8.931.537,94	0	
Gewinn 1999 lt. UFS	01.01.2000	737.245,45		9.668.783,39	181	4.781.556,82
Aufwand § 12 Abs. 1 KStG	30.06.2000		6.867,87	9.661.915,52	185	4.883.755,11
<b>Durchschnittskapital 2000</b>	01.01.2001			9.661.915,52		
						<u>9.665.311,93</u>
AB 2001	01.01.2001			9.661.915,52	0	
Gewinn 2000 lt. UFS	01.01.2001	720.382,04		10.382.297,56	180	5.120.037,15
Aufwand § 12 Abs. 1 KStG	30.06.2001		244.485,71	10.137.811,85	185	5.138.342,99
<b>Durchschnittskapital 2001</b>	01.01.2002			10.137.811,85		
						<u>10.258.380,15</u>
AB 2002				10.137.811,85		
Gewinn 2001 lt. UFS		2.179.750,99		12.317.562,84	180	6.074.414,55
Aufwand § 12 Abs. 1 KStG			985.856,26	11.331.706,58	185	5.743.467,72
<b>Durchschnittskapital 2002</b>				11.331.706,58		
						<u>11.817.882,27</u>
AB 2003	01.01.2003			11.331.706,58		
Gewinn 2002 lt. UFS	01.01.2003	4.910.324,02		16.242.030,60	180	8.009.768,52
Aufwand § 12 Abs. 1 KStG	30.06.2003		1.557.736,41	14.684.294,19	113	4.546.096,56
IZP	21.10.2003	70.303,00		14.754.597,19	72	2.910.495,88
				14.754.597,19		
						<u>15.466.360,96</u>
maßgeblicher Zuwachs 2000	Vergleichszeitpunkt			1999		796.907,01
%-Satz						4,90
Zuwachsverzinsung in €						39.048,44
Zuwachsverzinsung in öS						537.318,30
maßgeblicher Zuwachs 2001	Vergleichszeitpunkt			2000		593.068,22
%-Satz						6,20
Zuwachsverzinsung in €						36.770,23
Zuwachsverzinsung in öS						505.969,39
maßgeblicher Zuwachs 2002	Vergleichszeitpunkt			2001		1.559.502,12
%-Satz						5,50
Zuwachsverzinsung in €						85.772,62
maßgeblicher Zuwachs 2003	Vergleichszeitpunkt			2002		3.648.478,69
%-Satz						4,90
Zuwachsverzinsung in €						178.775,46

**Körperschaftsteuer**

	<b>1998</b>	
	öS	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	17.717.909	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	17.717.909	
Verlustabzug	-17.717.909	
Einkommen	0	
Mindestkörperschaftsteuer	50.000	
Körperschaftsteuer	50.000	3.633,64

	<b>1999</b>	
	öS	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	10.144.719	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	10.144.719	
Verlustabzug	-10.144.719	
Einkommen	0	
Mindestkörperschaftsteuer	48.160	
Körperschaftsteuer	48.160	3.499,92

	<b>2000</b>	
	öS	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	9.912.673	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	9.912.673	
Verlustabzug	-9.912.673	
Einkommen	0	
Mindestkörperschaftsteuer	48.160	
Steuer aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung	134.330	
Körperschaftsteuer	182.490	13.262,03

	<b>2001</b>	
	öS	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	29.994.028	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	29.994.028	
Verlustabzug	-6.001.327	
Einkommen	23.992.701	
Einkommen gerundet	23.992.700	
Körperschaftsteuer 34%	8.157.518	
anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-146.320	
Steuer aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung	126.492	
Körperschaftsteuer	8.137.690	591.389,02

	<b>2002</b>	
	€	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	4.910.324,02	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	4.910.324,02	
Einkommen	4.910.324,02	
Körperschaftsteuer 34%	1.669.510,17	
Steuer aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung	21.443,15	
Körperschaftsteuer	1.690.953,32	

	<b>2003</b>	
	€	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	4.463.329,82	
Gesamtbetrag d. Einkünfte	4.463.329,82	
Einkommen	4.463.329,82	
Körperschaftsteuer 34%	1.517.532,14	
Steuer aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung	44.693,86	
Körperschaftsteuer	1.562.226,00	

Wien, am 13. Dezember 2007