jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/5/16 2006/14/0019

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.05.2007

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §4;
EStG 1988 §5;
EStG 1988 §6 Z1;
EStG 1988 §6 Z16;
EStG 1988 §6;
EStG 1988 §9;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der I GmbH, S KG in G, vertreten durch die Doralt Seist Csoklich Rechtsanwalts - Partnerschaft in 1090 Wien, Währinger Straße 2-4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat I) vom 9. April 2002, Zl. RV 465/1-8/00, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1994 und 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende KG hat das Leasinggeschäft (ausschließlich Mobilienleasing) zum Unternehmensgegenstand. Sie ermittelt ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988.

Eine im Jahr 1998 abgeschlossene, u.a. die Streitjahre betreffende abgabenbehördliche Prüfung führte unter Tz. 16 des Prüfungsberichtes vom 24. Juli 1998 zu einer Feststellung betreffend "Rückstellung für Risikoverrechnung". Darin führte der Prüfer aus, für das Jahr 1994 sei von der Beschwerdeführerin erstmals eine Rückstellung für Risikoverrechnung in die Bilanz eingestellt und dies damit begründet worden, es handle sich dabei um eine auch für die Jahre ab 1994 steuerlich anzuerkennende Rückstellung für drohende Verluste. Mit dieser Rückstellung werde handelsrechtlich möglichen Verlusten aus dem Leasinggeschäft Rechnung getragen. Dabei würden die Barwerte (abgezinst) der aushaftenden Leasingverträge den jeweiligen Buchwerten zum Bilanzstichtag gegenübergestellt.

Nach Ansicht des Prüfers seien ab dem Jahr 1994 lediglich die in § 9 EStG 1988 taxativ aufgezählten Rückstellungen steuerlich anzuerkennen. Demnach sei zur Anerkennung einer Rückstellung für drohende Verluste erforderlich, dass im Einzelfall ein Nachweis für einen bis zum Bilanzstichtag tatsächlich entstandenen Schaden erbracht werde oder mit dem Entstehen eines Verlustes ernsthaft zu rechnen sei. Für die Leasingverträge, für welche die vorliegende Rückstellung gebildet worden sei, sei keinerlei Nachweis erbracht worden, dass der "Schaden" (also der "Verlust" aus der Verwertung des Leasinggegenstandes) zum Bilanzstichtag tatsächlich bereits entstanden sei. Die Rückstellung sei demnach nicht anzuerkennen gewesen (damit ergaben sich Einkünftezurechnungen für das Jahr 1994 in Höhe von 33,782.000 S und für das Jahr 1995 in Höhe von 557.000 S).

Gegen die auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergangenen Bescheide über die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1994 und 1995 erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften - "eine solche liegt hier vor" - sei, dass die Verpflichtung bereits übernommen, der Vertrag also bereits abgeschlossen oder zumindest ein bindendes Vertragsanbot gestellt worden sei. Wenn Leasingfahrzeuge zu einem im Vorhinein bestimmten (verbindlich festgelegten) Preis zurückzukaufen seien und der Rückkaufswert unter dem Verkehrswert liege, sei nach der Judikatur des Bundesfinanzhofes (BFH) die Bildung einer Drohverlustrückstellung zulässig ("BFH 15. Oktober 1997, I R 19/1997, DStR 1998 480"). Der Wert der eigenen Leistungsverpflichtung am Bilanzstichtag übersteige nämlich den Wert der Gegenleistung, sodass aus dem Geschäft ein Verlust drohe. In diesem Fall sei der zu erwartende Überschuss der Verbindlichkeiten (künftige Aufwandsüberschuss) nach dem Vorsichtsprinzip sofort auszuweisen. Die Höhe des Rückstellungsbetrages ergebe sich allerdings nicht aus der voraussichtlichen Höhe der eigenen Leistungspflicht, sondern als Differenzgröße zwischen dem (höheren) Wert der eigenen Leistung und dem Wert der versprochenen noch ausstehenden Gegenleistung.

Durch das Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818/1993, sei zwar in erster Linie ein Verbot pauschaler Rückstellungen und Wertberichtigungen bewirkt worden, die Neuregelung des steuerlichen Rückstellungsbegriffes habe aber die Bildung von Rückstellungen für Verwertungsverluste von Leasinggegenständen nicht beeinträchtigt. Im Regelfall seien hier sämtliche Voraussetzungen für die Bildung einer Einzelrückstellung auf Basis von konkreten Umständen erfüllt, nach denen mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit zu rechnen sei. Dies bedeute im Ergebnis auch die steuerliche Wirksamkeit von bereits handelsrechtlich gebotenen Drohverlustrückstellungen. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Bildung von Rückstellungen für Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen liege noch nicht vor, sodass hier auch das Urteil des BFH vom 15. Oktober 1997 von Relevanz sei.

In einem Vorhalt hielt das Finanzamt der Beschwerdeführerin vor, dass sich aus den Erklärungsbeilagen der Jahre ab 1994 lediglich ergebe, dass "die Berechnungsmethode der Risikoreserve für mögliche Verluste aus dem Leasinggeschäft (Forderungsausfälle, Verluste) geändert wurde", wobei nunmehr "die Barwerte der aushaftenden Leasingverträge den jeweiligen Buchwerten zum Bilanzstichtag gegenübergestellt" würden. Die Beschwerdeführerin möge darlegen, welche konkreten Sachverhalte die Rückstellungsbildung ursächlich bedingten. Aus dem Begriff "mögliche Verluste aus dem Leasinggeschäft" lasse sich keineswegs ableiten, ob ein dem Urteil des BFH vom 15. Oktober 1997 vergleichbarer Sachverhalt vorliege. Zur möglichen Berücksichtigung einer "Drohverlustrückstellung" seien die konkrete Art der Vertragsabschlüsse oder bindender Vertragsanbote zum Bilanzstichtag sowie die Buchungsvorgänge betreffend die maßgeblichen Geschäftsfälle und die Umstände darzulegen, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit einer qualifizierten Wahrscheinlichkeit auf das zukünftige Entstehen von Verlusten geschlossen werden könne.

Sollte sich die Rückstellungsbildung, wie zu vermuten sei, auf das Vorliegen von sogenannten "Vollamortisationsverträgen", somit auf eine überhöhte Leistung von Leasingraten durch den Leasingnehmer und ein Recht des Leasingnehmers stützen, das Leasingobjekt zum Ende der Grundmietzeit zu einem Vorzugspreis erwerben zu können ("vgl. BFH 15.4.1993, IV R 75/91, DB 1993, S 2005 ff; Mühlehner in RdW 1994, 30 ff"), seien die näheren Daten der Leasingverträge (u.a. konkrete Zusage betreffend Erwerb des Leasinggegenstandes zu einem Vorzugspreis) anzugeben. Sollten entsprechende Zusagen an den Leasingnehmer ausnahmslos immer getätigt worden sein, wäre zumindest die Kalkulation der Leasingraten offen zu legen. Außerdem seien die etwaigen Schätzungsannahmen für die Jahre 1994 und 1995 bekannt zu geben. Auch sei die Frage zu klären, ob die Rückstellungen im Betrag von 33,782.000 S für das Jahr 1994 bzw. 34,339.000 S für das Jahr 1995 (Erhöhung der Dotierung in diesem Jahr um

557.000 S) zur Gänze auf die in den Jahren 1994 und 1995 erfolgten Vertragsabschlüsse zurückzuführen seien. Sollte die "Verlustgefahr" bereits durch entsprechende Vereinbarungen schon in Zeiträumen vor 1994 eingetreten sein, läge eine steuerlich unzulässige "Nachholung" vor.

In der Vorhaltsbeantwortung führte die Beschwerdeführerin aus, die Drohverlustrückstellung, um die es hier gehe, setze sich aus einer Vielzahl von Einzelpositionen zusammen. Konkret werde bei jedem einzelnen Leasinggut am Bilanzstichtag der Buchwert dem Barwert der Forderungen des Leasinggebers aus dem Leasingvertrag gegenübergestellt und der niedrigere Wert für bilanzielle Zwecke herangezogen. Damit werde "überall dort" eine Rückstellung gebildet, wo der Barwert unter dem Buchwert liege. Auf Grund der "strengen Einzelbetrachtung erfolgt keine Saldierung mit Barwert-Überhängen". Die Rückstellung ergebe sich aus der Summe der Abweichungen von " (niedrigeren) Barwerten zu (höheren) Buchwerten". Auf Grund dieser "individuellen Berechnung" handle es sich um eine Einzelrückstellung und nicht um eine Pauschalrückstellung.

Die Gegenüberstellung von Buch- und Barwert berücksichtige die unterschiedlichen Aspekte des Leasings. In statischer Betrachtung sei (nur) zu fragen, wem das Leasinggut zuzurechnen sei und wer es in seine Bilanz aufzunehmen und planmäßig abzuschreiben habe. Dies sei bei aufrechtem Vertrag im Normalfall der Leasinggeber. Diese (statische) Betrachtung lasse die langjährige Erfahrung unberücksichtigt, dass der Leasingnehmer trotz Fehlens einer derartigen Vereinbarung häufig den Gegenstand nach Ablauf der Grundmietzeit erwerbe. Diese Betrachtung forciere die Finanzierungskomponente des Leasings, das "als besondere Finanzdienstleistung (§ 1 Abs. 2 Z 1 BwG) ebenso gut auch betriebswirtschaftlich als eine besondere Form der Ausleihung angesehen werden kann". Diesbezüglich stelle sich für den Leasinggeber die Frage, welche Forderungen er gegenüber dem Leasingnehmer insgesamt habe bzw. mit welchem Wert diese am jeweiligen Bilanzstichtag zu Buche stünden. Zu diesem im Konzernabschluss bevorzugten Aspekt bestimme § 59 Abs. 6 BWG, dass das "dem Leasing dienende Anlagevermögen von Leasingunternehmen

... in der Konzernbilanz den einzelnen Forderungskategorien mit

dem Barwert der diskontierten Leasingforderungen zuzuordnen (ist)". Bereits auf Grund ihrer unterschiedlichen Berechnung (Buchwert: linear, Barwert: finanzmathematisch) ergäben sich Abweichungen zwischen diesen beiden Größen. Der Barwert könne auf Grund einer Vielzahl von Komponenten sowohl höher als auch niedriger sein als der Buchwert. Ein niedrigerer Barwert der aushaftenden Leasingforderung bedeute jedenfalls, dass der Leasinggeber entweder aus diesem Geschäft einen Verlust erleiden werde (etwa auf Grund eines Kalkulationsfehlers) oder dass er in weiterer Folge mit "Nachlaufkosten" zu rechnen habe, denen keine entsprechenden Einnahmen mehr gegenüber stünden. In diesem Fall werde zumindest das Gebot der periodengerechten Gewinnermittlung verletzt, weil den Einnahmen der ersten Jahre zu geringe Aufwendungen bzw. dem Aufwand der letzten Jahre zu geringe Einnahmen gegenüberstünden . Daher sei es sachgerecht, diesen "Aufwand durch einen Passivposten vorzuziehen, um so ein insgesamt ausgewogenes Ergebnis zu erzielen".

Bei Vollamortisationsverträgen verdiene die Leasinggesellschaft während der Grundmietzeit sämtliche Kosten einschließlich einer Gewinntangente. Dem stehe eine längere Nutzungsdauer und damit im Normalfall ein höherer Buchwert gegenüber. Bei einer Grundmietdauer von beispielsweise drei Jahren seien sämtliche Ansprüche innerhalb von 36 Monaten erfüllt und der Leasinggeber habe keine weiteren Ansprüche mehr gegenüber dem Leasingnehmer. Der Buchwert betrage bei Vertragsende allerdings z. B. bei einer sechsjährigen Nutzungsdauer noch immer 50 % (wobei diese Abweichung auch für die ersten beiden Jahre gelte). Somit entstehe nach Beendigung des Leasingvertrages "ein Verlust" in Höhe des Buchwertes, "dem - so gesehen - viel zu hohe Gewinne während der Grundmietzeit gegenüber stehen". Währenddessen solcherart bei Vollamortisationsverträgen der Barwert regelmäßig niedriger als der Buchwert sei, falle bei Restwertleasing die Rückstellungsbildung nicht merklich ins Gewicht, weil zu Vertragsende Buch- und Barwert einander in etwa entsprächen.

Wie sich die Buchwert-Barwert-Differenz zu jedem einzelnen Stichtag errechne, lasse sich am Beispiel von drei Vollamortisationsverträgen zeigen, wobei die gleiche Berechnung "in jedem Einzelfall (also für jedes Leasinggut) individuell angestellt" werde. Jene Fälle, bei denen der Barwert unter dem Buchwert liege, würden in die Rückstellungsbildung einbezogen. Eine Überprüfung der Rückstellungsberechnung auf die Vollständigkeit sei allerdings im Hinblick auf das Leasingvolumen ausgeschlossen. Dies gelte auch für die Beschwerdeführerin, sodass die "Überprüfung der EDV-Systeme im Vordergrund steht (Systemprüfung) und wir uns selbst im Zuge der Bilanzerstellung nur auf eine stichprobenweise Kontrolle beschränken können".

Auf Grund des Vorsichtsprinzips sei die Beschwerdeführerin bereits handelsrechtlich verpflichtet, bei jedem einzelnen Leasinggut die Werthaltigkeit des Buchwertes zu überprüfen und im Falle eines niedrigeren Barwertes für den daraus entstehenden Aufwand in Form einer Rückstellung (oder allenfalls auch einer Abwertung) vorzusorgen.

Zwingende steuerliche Sondervorschriften stünden der Bildung dieser Drohverlustrückstellung nicht entgegen. Außerdem lasse sich die Rückstellung auch mit dem Argument der vorbelasteten Einnahmen rechtfertigen (vgl. VwGH 10. Oktober 1955, 1847/53, VwSlg. 1.260/F). Jedenfalls beim Vollamortisationsleasing stehe den höheren Einnahmen während der Grundmietzeit ein späterer Verlust aus der Veräußerung gegenüber. Daher sei es im Interesse einer periodengerechten Gewinnermittlung gerechtfertigt, den "Verlust bereits in die Gewinnjahre vorzuziehen, um so in allen Jahren ein wirtschaftlich richtiges Ergebnis zu erzielen".

Das von der Behörde angesprochene Nachholverbot sei auch nicht erfüllt. Die Rückstellung sei bereits in der Vergangenheit (jedoch in pauschalierter Form) gebildet worden. Da pauschale Rückstellungen ab dem 1. Jänner 1994 steuerlich nicht mehr zulässig seien, sei es erforderlich gewesen, auf "eine Einzelberechnung umzusteigen". Die individuelle Berücksichtigung jedes einzelnen Leasingvertrages ohne Saldierung mit Barwert-Überhängen habe zu höheren Rückstellungsbeträgen geführt als die bisher praktizierte pauschale Methode. In diese Rückstellung seien sämtliche zu den einzelnen Bilanzstichtagen bestehenden Leasingverträge einbezogen worden, gleichgültig ob sie erst im laufenden Jahr oder bereits in einem Vorjahr abgeschlossen worden seien.

In der Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt darauf hin, dass im Antwortschreiben vom 17. November 1999 die Fragen des Vorhaltes nur teilweise beantwortet worden seien, sodass grundsätzliche Aspekte unerörtert geblieben seien. Der von der Beschwerdeführerin herangezogenen Entscheidung des BFH vom 15. Oktober 1997 liege ein mit dem Beschwerdefall nicht vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde (es sei dort nicht um das Verhältnis zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer im Rahmen eines Leasingvertrages gegangen, sondern um den Verkauf von Kraftfahrzeugen an eine Gesellschaft mit der Abrede, diese Fahrzeuge nach Ablauf einer bestimmten Zeitspanne zu einem von Anfang an feststehenden Preis wieder zurückzukaufen). Indem die Frage des Finanzamtes nach dem konkreten Vertragsabschluss bzw. dem bindenden Vertragsanbot im Beschwerdefall unbeantwortet geblieben sei, könne schon deshalb nicht davon ausgegangen werden, die Beschwerdeführerin habe sämtliche Voraussetzungen für die begehrte Rückstellungsbildung erfüllt. Auch sei für die Frage einer eventuellen Rückstellungsbildung von einer Einheit des Leasinggeschäftes auszugehen. Der niedrigere Restkaufpreis sei lediglich Folge von Kalkulationen der Leasingraten, wobei das Gesamtgeschäft in aller Regel als gewinnträchtig zu bezeichnen sei. Gegenteilige konkrete Fälle anhand von Leasingverträgen aufzuzeigen, wäre Aufgabe der Beschwerdeführerin gewesen. Weiters könnten Auswirkungen etwa der Bestimmung des § 8 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996, wonach die aus der gewöhnlichen Abnutzung resultierende Wertminderung von bestimmten Kraftfahrzeugen nur zu ganz bestimmten steuerlichen Aufwandswirkungen führen dürfe, nicht auf dem Umweg über andere Rechtsinstrumente - wie etwa jenes einer Rückstellungsbildung - rückgängig gemacht werden. Da Zinsen das Bestehen einer auf die Hauptleistung gerichteten (Kapital-)Schuld voraussetzten, komme weiters eine Abzinsung nur bei Geld-, nicht aber bei Sachleistungsverpflichtungen in Betracht. Schließlich wäre selbst unter der Voraussetzung, dass eine Rückstellungsbildung dem Grunde nach zulässig wäre, diese nur für jeden einzelnen Geschäftsfall erst ab Vorliegen eines ausreichenden Verpflichtungsgrundes jährlich neu vorzunehmen gewesen. Mit dem erstmaligen Einstellen eines Betrages von 33,782.000 S zum 31. Dezember 1994 als "Risikoreserve" würden eventuell schon vor 1994 aufgetretene Drohverluste im Jahr 1994 gewinnmindernd miterfasst werden, wobei auch dies unzulässig sei.

Die Beschwerdeführerin stellte einen Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung hinsichtlich Einkünftefeststellung für die Jahre 1994 und 1995 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin warf die Beschwerdeführerin dem Finanzamt vor, dass es sich die Entscheidung "viel zu einfach gemacht" habe. Statt sich mit den Besonderheiten des Leasinggeschäftes und den einzelnen Vertragstypen näher auseinander zu setzen, habe sie die Rückstellung pauschal als steuerlich unzulässig abgelehnt. Diese Haltung sei insbesondere bei den Vollamortisationsverträgen unverständlich. Für diese Verträge sei signifikant, dass sämtliche Einnahmen in einem kürzeren Zeitraum erzielt würden als Aufwendungen anfielen. Das Anfallen von Aufwendungen nach Ende des Leasingvertrages (Grundmietzeit) führe zu einer Besteuerung von Scheingewinnen, sodass zur Vermeidung dieser Konsequenz die "Nachlaufkosten in die Einnahmenphase vorgezogen" würden, um "so zu einem richtigen Ergebnis zu gelangen". Praktisch erfolge dies in Form einer Rückstellung für Verwertungsrisiken, die durch Gegenüberstellung der Buch- und der Barwerte zum jeweiligen Bilanzstichtag errechnet werde. Die vom Finanzamt angestellte sogenannte Ganzheitsbetrachtung sei

abzulehnen. Richtig sei vielmehr eine so genannte "Restlaufzeitbetrachtung", zumal die in der Vergangenheit erbrachten und bereits abgerechneten Leistungen als selbständige (qualifizierte) Teilleistungen angesehen werden könnten, "die aus bilanzieller Sicht zu einer partiellen Beendigung des Schwebezustandes führt, während der Schwebezustand in Bezug auf die künftigen Leistungen und Verpflichtungen noch fortbesteht". Mit dem Hinweis auf § 8 Abs. 6 EStG 1988 halte es das Finanzamt offenbar für richtig, dass während der Grundmietzeit für steuerliche Zwecke die gesamten Einnahmen, aber nur ein Teil der Abschreibung erfasst würden. Für eine derartige Besteuerung von Scheingewinnen gebe es aber keine sachliche Rechtfertigung, wie anhand von Beispielen zu zeigen sei. Unverständlich sei auch die Kritik an der Rückstellungsberechnung, zumal es sich beim Barwert um die abgezinste Leasingforderung handle, die ohne Abzinsung - leicht einsehbar - höher wäre. Das Nachholverbot werde nicht schlagend, weil die Rückstellung bereits in den Vorjahren gebildet und im Jahresabschluss zum 31. Dezember 1993 zur Gänze aufgelöst worden sei.

Im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung an die belangte Behörde übermittelte die Beschwerdeführerin eine Aufstellung über die Entwicklung der "Drohverlustrückstellung (Vorsorge für Verwertungsverluste)" im Zeitraum 1990 - 1995, wobei sie dazu anmerkte, dass die Berechnungsart bereits im Geschäftsjahr 1992 geändert worden sei ("Wechsel von 0,3 % der Anschaffungskosten der vermieteten Gegenstände auf Buchwert - Barwert - Differenz"). Die Totalauflösung der Rückstellung im Geschäftsjahr 1993 sei deshalb erfolgt, weil die Summe der Barwerte (463,78 Mio. S) niedriger gewesen sei als die Restbuchwerte am Bilanzstichtag (465,13 Mio. S).

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung keine Folge. Zum Inhalt der Berufungsverhandlung wird im angefochtenen Bescheid zum von der Beschwerdeführerin eingenommenen Standpunkt zusammenfassend festgehalten, dass die Zurechnung des Leasinggutes (der Mobilie) an den Leasinggeber entsprechend den Zurechnungskriterien lt. den Einkommensteuerrichtlinien eine im Verhältnis zur Nutzungsdauer kürzere Grundmietzeit voraussetze, was bei Vollamortisationsverträgen dazu führe, dass die Leasingvertragsdauer (also die Einnahmenphase) kürzer als die AfA-Dauer (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer) sein müsse. Die Folge davon seien Scheingewinne in der Grundmietzeit, denen später ein (mitunter sehr hoher) Buchverlust nachfolge. Diese Scheingewinne könnten durch Anerkennung der Drohverlustrückstellung ("Antizipation des Verlustes mit steuerlicher Wirkung") vermieden werden. Weitere "Gegenmaßnahmen" (bzw. "Alternativen zur Rückstellung") wären eine Teilwertabschreibung des Leasingvermögens (welche einer Rückstellung zwar vorgehe, jedoch "abwicklungstechnisch" zu kompliziert sei - 4.000 Fälle) oder ein Passivposten für vorbelastete Einnahmen.

Betreffend "Drohverlustrückstellung" führte die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheid aus, grundsätzlich seien schwebende Geschäfte nicht zu bilanzieren, weil unterstellt werde, dass sich Leistung und Gegenleistung ausglichen. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften könnten nur unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 berücksichtigt werden. Verluste drohten allerdings erst dann, wenn sie auch objektiv in ihrer Gesamtheit zu erwarten seien. Der Nachweis eines tatsächlich drohenden Verlustes im Einzelfall sei von der Beschwerdeführerin in keiner Weise erbracht worden. Die von der Beschwerdeführerin dargestellten Beispiele (Pkw-Finanzierungsleasing, gekleidet in die Form des Vollamortisationsvertrages) wiesen zwar zu bestimmten Bilanzstichtagen höhere "Buchwerte als Brutto-Barwerte" auf, ließen jedoch insgesamt die Erwirtschaftung von Gewinnen erwarten. Dies entspreche auch einer "vernünftigen kaufmännischen Beurteilung" und einer darauf gerichteten entsprechenden Kalkulation der Leasingraten. Bereits deshalb sei die Bildung einer "Drohverlustrückstellung" zum Zweck der Vermeidung einer - behaupteten - "Scheingewinnbesteuerung" nicht zulässig. Auf die Frage der Höhe der Rückstellung oder ein allfälliges Nachholverbot sei damit nicht mehr weiter einzugehen gewesen. Als "Verlust" könne nämlich nicht nur isoliert ein allfälliger Verlust aus der Verwertung des Leasinggegenstandes angesehen werden, sondern nur ein Gesamtverlust aus dem einzelnen Leasinggeschäft (so genannte "Ganzheitsbetrachtung"). Durch ihre Argumentation, wonach die Drohverlustrückstellung einer allfällig sachlich nicht gerechtfertigten "Scheingewinnbesteuerung" entgegenwirken solle, habe die Beschwerdeführerin auch zu erkennen gegeben, dass es sich bei dieser Rückstellung schon begrifflich wohl nicht um das "adäquate" Rechtsinstitut handeln könne. Im Übrigen bleibe es einer Leasinggesellschaft auch unbenommen, durch entsprechende vertragliche Gestaltung - etwa durch Übereinstimmung zwischen AfA-Dauer und Vertragsdauer - das Problem der angeblichen "Scheingewinnbesteuerung" zu vermeiden, wobei dies allerdings offensichtlich nicht im Sinne

der Beschwerdeführerin gewesen sei, weil sie bei einer Zurechnung des Leasinggutes an den Leasingnehmer den Anspruch auf steuerliche Begünstigungen - wie etwa die Geltendmachung eines in den Streitjahren noch zulässigen Investitionsfreibetrages - verloren hätte.

Auch dem Vorbringen, wonach der Besteuerung vermeintlicher "Scheingewinne" auch durch eine - wirtschaftlich zum selben Ergebnis wie die Bildung einer "Drohverlustrückstellung" führende -

"abwicklungstechnisch" allerdings zu komplizierte Teilwertabschreibung oder den Ansatz eines Passivpostens für vorbelastete Einnahmen entgegengewirkt werden könne, könne seitens der belangten Behörde nicht gefolgt werden.

Wenn eine Leasinggesellschaft in den ersten Jahren eines Leasingvertrages Gewinne erziele und erst bei Vertragsende Verluste entstünden, dann "hat die Leasinggesellschaft diese Gewinne ja auch tatsächlich schon heute erzielt", sodass von einer Scheingewinnbesteuerung keine Rede sein könne. Auch würde der eigentliche Zweck, den die Beschwerdeführerin mit einer Teilwertabschreibung oder auch mit einem Passivposten für vorbelastete Einnahmen (oder der Drohverlustrückstellung) offensichtlich verfolge, nämlich eine Übereinstimmung der (längeren) betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer mit der (kürzeren) vertraglich vereinbarten Nutzungsdauer herbeizuführen, zur Konsequenz haben, dass die steuerlichen Zurechnungsgrundsätze unterlaufen bzw. umgangen würden. Die Teilwertabschreibung sei ebenso wenig ein geeignetes Instrument dafür, die - letztlich angestrebte - Übereinstimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer mit der vertraglich vereinbarten Grundmietzeit herbeizuführen, wie der Passivposten für vorbelastete Einnahmen (abgesehen davon bleibe bei einem steuerlich berücksichtigten Verwertungsverlust am Ende der Grundmietzeit letztlich keine AfA "übrig", die in der - kürzeren - Grundmietzeit unberücksichtigt geblieben wäre; es gebe also keine diesbezüglichen "Nachlaufkosten", welche die Einnahmen der Grundmietzeit "vorbelastet" hätten).

Weiters könnten die Bedenken, wonach bei steuerlicher Nichtanerkennung der von der Beschwerdeführerin vorgeschlagenen Maßnahmen die Ermittlung des "richtigen" Periodengewinnes nicht gewährleistet sei, nicht geteilt werden. Dass den Gewinnen in der Grundmietzeit später Buchverluste nachfolgten (hervorgerufen durch im Verhältnis zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer kürzere Grundmietzeiten des Leasinggutes), führe nicht dazu, dass die in den früheren Perioden erzielten Gewinne "unrichtig" würden. Auch die Einführung eines sogenannten "Ausgleichspostens" in § 6 Z 16 EStG 1988 ab dem Jahr 2001 mit dem BGBl. I Nr. 142/2000, wonach Leasingunternehmen Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen, die erst in späteren Jahren zu erwarten seien, durch "Ausgleichsposten" vorziehen und ohne Begrenzung sofort mit ihren Gewinnen verrechnen könnten, spreche dafür, dass bei vergleichbaren Sachverhalten bis einschließlich des Jahres 2000 das bis dahin geltende "Gewinnermittlungssystem - in einer periodenübergreifenden Betrachtung - sehr wohl als ausreichend dafür angesehen worden ist, eine - angebliche - 'Scheingewinnbesteuerung' zu vermeiden".

In der Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid in ihrem Recht auf "Besteuerung nach dem richtigen Jahresgewinn in den Jahren 1994 und 1995" bzw. auf "Anerkennung der Rückstellung für Verwertungsverluste aus Leasinggeschäften oder - alternativ dazu - Recht auf Anerkennung eines Passivpostens für vorbelastete Einnahmen bzw. einer Abwertung des Leasingvermögens auf den Teilwert" verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde, auf welche die Beschwerdeführerin replizierte und einen weiteren ergänzenden Schriftsatz einbrachte, erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, können Rückstellungen nur gebildet werden für:

1.

Anwartschaften auf Abfertigungen,

2.

laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,

3.

sonstige ungewisse Verbindlichkeiten,

4.

drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Übersteigt am ?ilanzstichtag der Wert der Leistungsverpflichtung aus einem Vertragsverhältnis den Wert der Gegenleistung, droht also aus dem Geschäft ein Verlust, so kann dieser im Weg einer Rückstellung jener Periode zugewiesen werden, in welcher sich die Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung einstellt. Für die Beurteilung, ob eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der Bilanz anzusetzen ist, sind jene Verhältnisse maßgeblich, die am Bilanzstichtag bestanden haben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. November 2002, 99/15/0075, mwN).

Schon das Finanzamt hielt der Beschwerdeführerin im Rahmen der Berufungsvorentscheidung vor, dass Fragen nach einem bindenden Vertragsanbot von der Beschwerdeführerin unbeantwortet geblieben seien, sodass schon deshalb die begehrte Rückstellungsbildung in Bezug auf zu erwartende Verwertungsverluste aus den Vollamortisationsverträgen nicht zulässig sei (unter Hinweis auf Rechtsprechung des BFH führte das Finanzamt auch aus, dass nur ein Recht des Leasingnehmers, das Leasingobjekt am Ende der Grundmietzeit zu einem Vorzugspreis erwerben zu können, eine Rückstellungsbildung stützen könnte).

?n der Beschwerde wird vorgebracht, die Kombination aus Vollamortisationsvertrag ("FPO-Vertrag") - und nur darum gehe es hier - und steuerlichen Zurechnungsgrundsätzen nehme einen sehr eigenwilligen Gewinnverlauf, der mit dem tatsächlichen Geschehen nicht das Geringste zu tun habe. In der von beiden Seiten unkündbaren Grundmietzeit erziele der Leasinggeber seine vollen Einnahmen (eben die volle "Amortisation", welche die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten und den Gewinnaufschlag umfasse). Entsprechend den beim Finanzierungsleasing geltenden Zurechnungsgrundsätzen müsse für eine steuerliche Zurechnung der Wirtschaftsgüter beim Leasinggeber die Grundmietzeit deutlich kürzer sein als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und der Leasingnehmer dürfe auch nicht das Recht haben, den Gegenstand am Ende zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Entgelt, somit zu einem bloßen Anerkennungspreis, erwerben zu können.

Auch aus diesem Vorbringen geht hervor, dass im gegenständlichen Fall die Beschwerdeführerin in Bezug auf die in Rede stehenden, dem Leasinggeschäft dienenden Wirtschaftsgüter keine rechtliche Verpflichtung (etwa in Form eines Optionsrechtes des Leasingnehmers) traf, diese nach Ablauf der Grundmietzeit mit "Verlust" (durch Verkauf oder Weitervermietung zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Entgelt) zu verwerten. Der Beschwerdeführerin ist somit darin zuzustimmen, wenn sie der von der belangten Behörde u.a. vertretenen sogenannten "Ganzheitsbetrachtung" (eine einheitliche Betrachtung von Vermietung und Verwertung führe auch dazu, dass aus dem jeweiligen Leasinggeschäft kein Verlust resultiere) in der Replik entgegen hält, dass "die Verwertung bereits außerhalb des FPO-Vertrages steht, mit Leasing im klassischen Sinn also nichts (mehr) zu tun hat".

Vor dem Hintergrund der oben dargestellten Grundsätze für die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ergibt sich damit aber auch, dass die Verwertungsverluste ebenso für eine allfällige Rückstellungsbildung auszublenden sind, weil eine Drohverlustrückstellung eine zivilrechtlich verbindliche Leistungsverpflichtung (Kaufanbot) voraussetzt und ein branchenübliches Vorgehen hiezu nicht ausreicht (vgl. Hofstätter/Reichel, III B, Tz 180 zu § 9, Stichwort "Leasing"). Im Fehlen einer rechtlichen Verpflichtung zur "Verlustverwertung" unterscheidet sich der Beschwerdefall im Übrigen auch wesentlich von den von der Beschwerdeführerin für ihren Standpunkt ins Treffen geführten Urteilen des BFH vom 15. April 1993, IV R 75/91, DStR 42/93, 1552, und vom 15. Oktober 1997, I R 16/97, DStR 13/98, 480.

Soweit die Beschwerdeführerin zur Besteuerung nach dem "richtigen Periodengewinn" alternativ zur Rückstellungsbildung den Ansatz eines Passivpostens für vorbelastete Einnahmen oder eine Abwertung des Leasingvermögens auf den Teilwert für notwendig erachtet und sie in diesem Zusammenhang wegen des in der Grundmietzeit zu versteuernden "Übergewinns" auch hilfsweise die "Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens beim VfGH" betreffend die Bestimmung des § 9 EStG 1988 anregt, ist Folgendes zu sagen:

Dass das Gesetz der Richtigkeit der Periodenbesteuerung den Vorrang gegenüber dem Grundsatz der "Gesamtgewinnbesteuerung" einräumt, trifft grundsätzlich zu (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 25. November 1999, 99/15/0194). Allerdings tritt bei Gegenleistungsbeziehungen in Form von Dauerschuldverhältnissen die Gewinnrealisierung laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung (pro rata temporis) ein, wobei bei solchen durch

kontinuierliche Leistungserbringung gekennzeichneten Vertragsverhältnissen die Gewinne laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung realisiert werden und daher jedenfalls zum jeweiligen Bilanzstichtag auszuweisen sind (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 18. Jänner 1994, 90/14/0124, Slg. Nr. 6.855/F, und vom 29. April 2003, 99/14/0112). Die Beschwerdeführerin bestreitet lt. Replik nicht, dass "der Gewinn bereits durch die Vermietung - also das 'eigentliche' Leasing - erzielt wird", wobei dies der herrschenden Auffassung entspreche, "wonach der Leasinggeber beim FPO-Vertrag bereits in der Grundmietzeit seine vollen Einnahmen erzielt". Ausgehend von diesem dem Leasinggeschäft zu Grunde liegenden Vertragsverhältnis, das - wie ausgeführt - mit dem nachfolgenden Verwertungsgeschäft keine Einheit bildet, erfolgt demnach auch die Gewinnrealisierung tatsächlich in den Leasingjahren der Grundmietzeit (vgl. z.B. Doralt/Mayr, EStG6, § 6 Tz 437 ff). Für eine im Interesse einer richtigen Periodengewinnabgrenzung allenfalls zu bildende Passivpost für sogenannte "vorbelastete Einnahmen" (vgl. in diesem Sinne beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 26. November 1974, 1840/73) bleibt damit ebenso kein Raum wie für eine Abschreibung der Wirtschaftsgüter auf einen niedrigeren Teilwert nach § 6 Z 1 EStG 1988. Daran ändert schließlich auch entgegen dem Beschwerdevorbringen der durch den Gesetzgeber mit dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, in Z 16 des § 6 EStG 1988 eingefügte Ausgleichsposten für Leasingunternehmen nichts, der für Leasinggesellschaften einen besonderen Ausgleich von Gewinn- und Verlustperioden ermöglicht (vgl. Hofstätter/Reichel, aaO, Tz 3 zu § 6 Z 16), den Buchwertansatz der vermieteten Wirtschaftsgüter aber auch unberührt lässt (vgl. Doralt/Mayr, aaO, § 6 Tz 446).

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet. Sie war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 16. Mai 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2006140019.X00

Im RIS seit

18.06.2007

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at