



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater Karl Füsseis in 4910 Ried im Innkreis, Bahnhofstraße 63, gegen den Bescheid des Finanzamtes Ried betreffend Körperschaftsteuer 1995 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

In der zweiten Jahreshälfte des Jahres 1999 wurde durch die Großbetriebsprüfung Linz eine Buch- und Betriebsprüfung bei der Bw. durchgeführt. Laut Betriebsprüfungsbericht vom 17. Dezember 1999 wurde unter Tz. 18 unter Verweis auf Pkt. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. September 1999 folgende Feststellung getroffen:

"Ergebnisabführung J. GmbH: Die J. GmbH ist Organtochter der Bw. und bilanziert im Prüfungszeitraum zum 31.12. Im Zuge der Bilanzierung der Bw. wurde nun jeweils zusätzlich zum Bilanzergebnis der J. GmbH auf dem Konto Ergebnisabführung ein Rückstellungsbetrag eingebucht, der drohende Verluste der Organtochter zwischen dem 1.1. und dem 30.6. erfassen soll. Nach Auffassung der Betriebsprüfung widerspricht diese Vorgangsweise sowohl dem § 9 EStG 1988 als auch dem § 9 Abs. 5 KStG 1988, weil es sich nicht um drohende Verluste aus schwebenden Geschäften iSd. § 9 Abs. 1 EStG handelt und weil das steuerliche Ergebnis der Organtochter nur "zeitverzögert" in der Bilanz der Organmutter Niederschlag findet".

Mit Schriftsatz vom 29. Februar 2000 wurde gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1995 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Es werde gegen die Nichtanerkennung der Ergebnisabführung J. GmbH (Tz. 18 BP-Bericht) im Ausmaß von 10 Mio. S berufen. Es werde festgehalten – wie bereits anlässlich der Betriebsprüfung und Schlussbesprechung vorgebracht worden sei – dass der streitgegenständliche im Wirtschaftsjahr 1994/95, aufwandswirksam verbuchte Betrag von 10 Mio. S seinen wirtschaftlichen Grund im Abschluss eines Bürgschaftsvertrages zugunsten der Hausbank der Organgesellschaft zur Sicherstellung der Kredite der J. GmbH und der daraus resultierenden drohenden Inanspruchnahme gehabt hätte. Es handle sich dabei ganz klar nicht um eine Vorwegnahme von künftigen Verlustübernahmen, sondern um die Haftübernahme hinsichtlich der Schulden der Organgesellschaft, welche nach allgemeinen Grundsätzen rückstellungspflichtig (Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten) sei. Die wirtschaftliche Verursachung (die Verpflichtungsgrundlage) liege im Abschluss von Bürgschaftsvereinbarungen der Bw. mit der V-Bank. Die diesbezüglichen Verträge seien am 20. Oktober 1994 abgeschlossen worden und es liege daher die Verursachung im Wirtschaftsjahr 1994/95, in welchem die Rückstellung erstmals gebildet worden sei bzw. richtigerweise zu bilden gewesen wäre. Die entsprechenden Verträge seien bereits vorgelegt. Aufgrund des im Zeitraum 1.1. – 30.6.1995 durch die J. GmbH erwirtschafteten Verlustes von rd. 10 Mio. S müsse ernsthaft bzw. nahezu mit Sicherheit zum Bilanzstichtag mit der Inanspruchnahme der Bürgschaft zumindest in einer Höhe von 10 Mio. S gerechnet werden. Dieser Verlust iHv. 10 Mio. S habe sich auch auf dem Konto der J. GmbH bei der V-Bank widerspiegelt, der Saldo auf dem Konto bei der V-Bank – für welches die Bürgschaftserklärung abgegeben worden sei – habe sich im Zeitraum 1.1. – 30.6.1995 von

13,592.320,00 S auf 23,269.764,00 S erhöht. Die entsprechenden Kontoauszüge seien bereits vorgelegt worden. Ein eventueller Regressanspruch der Bw. müsse als nicht einbringlich angesehen werden, da die J. GmbH bereits zum 31.12.1995 mit 6,200.000,00 S buchmäßig (und infolge Fehlens stiller Reserven) überschuldet gewesen wäre. Keinesfalls handle es sich bei dieser Rückstellung um eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, sondern um eine Rückstellung für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, die infolge der erwirtschafteten Verluste der J. GmbH über den "Umweg" der Bürgschaftsübernahme in der Bilanz des Organträgers ihren Niederschlag gefunden habe bzw. als Rückstellung Berücksichtigung finden müsse.

Mit Schreiben vom 14. April 2000 nahm der Betriebsprüfer hierzu Stellung: Die strittige Rückstellung sei bilanzmäßig nicht auf einem eigenen Rückstellungskonto erfasst worden, sondern auf dem Konto "65160 – Aufwand Beteiligung J. GmbH" zum 30. Juni 1995 mit dem Betrag von 10 Mio. S und dem Buchungstext "Ergebnisabführung" verbucht worden. Während der laufenden Betriebsprüfung habe der damalige Steuerberater der Berufungswerberin wiederholt geäußert, es handle sich dem Wesen nach um eine Rückstellung für Organverluste (zwischen der Bw. und der J. GmbH bestehe ein Ergebnisabführungsbetrag). Erst im Zuge der Schlussbesprechung habe er sich darauf festgelegt, es handle sich um eine Rückstellung für die eingegangene Bürgschaftsverpflichtung, ein Vorbringen, das in der Berufungsschrift wiederholt werde. Außer Streit müsse gestellt werden, dass die Bw. am 20. Oktober 1994 gegenüber der V-Bank eine Bürgschaft für die am selben Tag eingegangenen Kreditverbindlichkeiten ihrer Organtochter eingegangen sei. Zu beachten sei aber, dass nach der Literatur eine solche Bürgschaft nur zu einer Rückstellung führen könne, wenn mit der Inanspruchnahme durch den Gläubiger ernstlich gerechnet werden müsse. Überdies seien ab dem Wirtschaftsjahr 1994 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gemäß dem Erlass des BMF vom 28. März 1995 nur mehr dann mit steuerlicher Wirkung zulässig, wenn der Abgabepflichtige ausdrücklich mit der Inanspruchnahme konfrontiert werde, auch wenn nach der bisherigen Literatur (und Judikatur) die Schuld durch den Gläubiger noch nicht geltend gemacht werden müsse. Im Zuge der Betriebsprüfung sei seitens der Bw. mehrmals über die Frage des Prüfers klargestellt worden, dass die Bw. von der V-Bank nie diesbezüglich zur Leistung aufgefordert worden sei und dass auch sonst keinerlei Anzeichen wie etwa Schreiben der Bank oder Ähnliches darauf hingedeutet hätten, dass eine Inanspruchnahme durch die V-Bank bevorstünde. Die J. GmbH habe auch sonst im gegenständlichen Zeitraum ihren Verpflichtungen nachkommen können, ohne dass ihr die Bankdarlehen fällig gestellt worden wären. Wie in der Berufungsschrift selbst ausgeführt werde, handle es sich um eine

Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, die infolge der im Zeitraum 1.1. – 30.6.1995 von der J. GmbH erwirtschafteten Verluste über den "Umweg" der Bürgschaftsübernahme bereits in der Bilanz der Bw. zum 30.6.1995 ihren Niederschlag finden müsste. Da die Organgesellschaft J. GmbH zum 31.12. bilanzierte, seien die erwirtschafteten Verluste 1.1. – 31.12.1995 gem. § 9 Abs. 5 KStG 1988 erst im Wirtschaftsjahr 1995/96 (1.7.1995 – 30.6.1996) dem Organträger (Bw.) zuzurechnen.

Seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. wurde hiezu mit Schriftsatz vom 22. Mai 2000 Stellung genommen. Es sei nicht richtig, dass er sich erst in der Schlussbesprechung darauf festgelegt habe, dass es sich bei dem aufwandswirksam gebuchten Betrag von 10 Mio. S um eine Rückstellung für drohende Verluste handle, da er zB bereits während der Betriebsprüfung die Bürgschaftserklärungen dem Betriebsprüfer übergeben habe. Weiters verweise er auch auf sein Schreiben vom 22. Juli 1997 an das Finanzamt Ried im Innkreis, in dem er dem Finanzamt Folgendes mitgeteilt habe: "Da die Bw. gegenüber der Bank Haftungserklärungen abgegeben habe und die Bankverbindlichkeiten der J. GmbH von 13,592.320,00 S (1.1.1995) auf 23,269.794,00 S (30.6.1995) gestiegen sind, leite sich hieraus die Begründung für den notwendigen Ansatz der Rückstellung für drohende Verluste im Jahresabschluss 1995 der Bw. ab." Objektiv gesehen mache es aber sicherlich keinen Unterschied, ob der im Zeitraum 1.1. – 30.6.1995 erwirtschaftete Verlust aufgrund des Ergebnisabführungsvertrages zu einem Aufwand (Rückstellung) geführt habe oder die abgegebene Bürgschaftserklärung die Verpflichtungsgrundlage für die Aufwandsbuchung (Rückstellung) wäre. Die Literatur sei sich nur hinsichtlich der künftig zu tragenden Verluste uneinig, ob der Organträger eine Rückstellung bilden dürfe oder nicht (Doralt EStG, 4. Auflage, Tz. 35 zu § 9). Bei der gegenständlichen Rückstellung (sofern man davon ausgehe, dass es sich um eine Rückstellung aufgrund des Ergebnisabführungsvertrages handle) würden aber keine künftig zu tragenden Verluste vorliegen, sondern seien die Verluste bereits zum Bilanzstichtag der Bw. erwirtschaftet worden. Rückstellungen für Bürgschaften seien einzubuchen, wenn die Inanspruchnahme ernstlich drohe und eine Regressmöglichkeit nicht bestehe, sobald jedoch die Inanspruchnahme sicher sei, sei zwingend eine Verbindlichkeit – anstelle der Rückstellung – auszuweisen. Objektiv gesehen würden keine Zweifel bestehen, dass die Bw. ernsthaft und mit größter Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme aus der Bürgschaft rechnen müsste. Diese Umstände würden auch dem Finanzamt durch Vorlage der entsprechenden Bilanz nachgewiesen werden. Der vom Betriebsprüfer zitierte Erlass sei auch nicht in der jüngsten Rechtsprechung gedeckt, denn lt. Doralt sei es entgegen dem Erlass nicht entscheidend, ob der Anspruch bereits geltend gemacht werde oder nicht. Auch ein

behördlicher Auftrag bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen sei zur Rückstellungsbildung nicht erforderlich; es genüge vielmehr, dass die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Pflicht bekannt seien oder mit hoher Wahrscheinlichkeit bekannt würden (VwGH vom 10.10.1996, 94/15/0089). Der Erlass selbst ziehe nur Fälle heran (Gewährleistungsverpflichtungen, behördlicher Auftrag zur Beseitigung eines Umweltschadens) bei welchem der Geschädigte von seinem Anspruch zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung des Schädigers noch nichts wisse (beispielsweise: der Tankstellenbesitzer wisse, dass der unterirdische Treibstofftank leck und das Erdreich verschmutzt sei, die Behörde habe von dieser Verunreinigung naturgemäß keine Ahnung, es müsse nach Judikatur eine Rückstellung zur Beseitigung des Umweltschadens gebildet werden). Im gegenständlichen Fall wäre es dem "Geschädigten" zum Bilanzstichtag (Bilanzerstellung) bekannt, dass er als Folge der abgegebenen Bürgschaftserklärung unzweifelhaft mit einer Inanspruchnahme rechnen müsse.

Mit Schreiben vom 1. Dezember 2003 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat den Betriebsprüfer zum Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bw. Stellung zu nehmen.

Mit Schriftsatz vom 15. Jänner 2004 wurde seitens des Betriebsprüfers bekannt gegeben: Dass der steuerliche Vertreter dem Prüfer während laufender Betriebsprüfung die gegenständlichen Bürgschaftserklärungen gegenüber der V-Bank übergeben habe, sei nie bestritten worden. Dies wäre auch der äußere Anlass, warum der steuerliche Vertreter in der Schlussbesprechung ersucht worden sei, sich festzulegen, nachdem er im Zuge des Verfahrens wiederholt von einer Rückstellung für Organverluste gesprochen hätte. Rechtlich gesehen mache es sehr wohl einen Unterschied, ob der im Zeitraum 1.1. – 30.6.1995 erwirtschaftete Verlust aufgrund des Ergebnisabführungsvertrages oder aufgrund abgegebener Bürgschaftserklärungen aufwandswirksam verbucht worden sei. Im § 9 Abs. 5 KStG 1988 werde normiert, dass das steuerliche Ergebnis der Organgesellschaft (hier J. GmbH) jenem Wirtschaftsjahr des Organträgers zuzurechnen sei, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft falle. In welchem Zeitpunkt das Ergebnis festgestellt werde, sei bedeutungslos. Die Körperschaftsteuerrichtlinien 2000 würden klarstellend ausführen, dass Rückstellungen für drohende Organverluste aufgrund der zwingenden Bestimmung des § 9 Abs. 5 KStG 1988 steuerneutral seien. Eine handelsrechtlich zulässig gebildete Rückstellung für Organverluste sei steuerlich nicht anzuerkennen. Da sich die Bw. nun auf eine Rückstellung aufgrund der Bürgschaftserklärung festgelegt habe, wäre durch die Großbetriebsprüfung zu prüfen, ob unter Zugrundelegung fremdüblicher Verhältnisse zum Bilanzstichtag 30.6.1995 ernsthaft und mit größter Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen wäre,

dass die eingegangene Bürgschaftsverpflichtung "schlagend" werde, worauf es ausdrücklich keine Hinweise gebe und zumindestens bis zum 22.5.2000 dies seitens des Steuerberaters auch nicht behauptet worden sei und ob dies nicht durch konkrete Hinweise nachgewiesen werden könne, die zumindest zum Bilanzstichtag der Berufungswerberin, also eben zum 30.6.1995, bereits existieren hätten müssen, was aber von der Bw. bis dato nicht behauptet worden sei. Im VwGH-Erkenntnis vom 28. November 2000, 99/13/0254, werde ua. über die Bildung einer Drohverlustrückstellung ausgeführt, dass die Überschuldung der Tochtergesellschaft für sich allein keine ausreichende Bedrohung der Muttergesellschaft mit einem wirtschaftlichen Verlust darstelle. Im gegenständlichen Erkenntnis handle es sich zwar um die Pflicht der Gesellschafter, die überschuldete Tochtergesellschaft mit notwendigem Kapital auszustatten. Eine Bürgschaftsübernahme zugunsten der Tochtergesellschaft durch die Mutter werde aber ähnlich betrachtet werden können. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei das Ansteigen der Bankverbindlichkeiten der J. GmbH vom 1.1. – 30.6.1995 um rd. 10 Mio. S nicht zwingend ein Indiz für eine ernsthafte und mit größter Wahrscheinlichkeit drohende Inanspruchnahme der Bw. aus der Bürgschaftsverpflichtung. Am 20. Oktober 1994 seien Verträge über zwei Kredite iHv. 10 Mio. S und 8 Mio. S abgeschlossen worden. Ein Ansteigen der Bankverbindlichkeiten sei bei Inanspruchnahme von Krediten zwangsläufig die Folge. Über Laufzeit der Kredite und Rückzahlungsmodalitäten würden die Bürgschaftserklärungen keine Auskünfte geben. Es seien der Betriebsprüfung auch keine Umstände bekannt geworden, nach denen die J. GmbH in den Jahren 1994 und 1995 nicht mehr zur Begleichung ihrer Kreditraten in der Lage gewesen wäre, noch seien solche Umstände konkret behauptet worden. Wie bereits erwähnt, habe die J. GmbH im fraglichen Zeitraum auch sonst ihren Verpflichtungen nachkommen können, ohne dass ihr die Bankdarlehen fällig gestellt worden wären. Objektiv gesehen würden daher sogar große Zweifel daran bestehen, dass die Bw. ernsthaft und mit größter Wahrscheinlichkeit damit rechnen müsste, von der V-Bank in Anspruch genommen zu werden, wobei es immer auf die Verhältnisse zum 30.6.1995 ankomme, worauf aber leider seitens des Steuerberaters in seiner Stellungnahme nicht Bezug genommen werde. Ob und in welcher Weise eventuell inzwischen eine Inanspruchnahme durch die V-Bank erfolgt sei, werde in dieser Stellungnahme nicht ausgeführt. Hingegen werde behauptet, der in der ersten Stellungnahme der Großbetriebsprüfung Linz zitierte Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. März 1995 sei durch die Rechtsprechung zu § 9 EStG nicht gedeckt gewesen. Dieser Rechtsauffassung könne sich die Großbetriebsprüfung Linz nicht anschließen: Dabei handle es sich lediglich um die Lehrmeinung des Prof. Doralt in seinem Einkommensteuerkommentar, in dem er aber selbst verlange, dass mehr Gründe für

als gegen die Inanspruchnahme durch den Gläubiger sprechen müssten, was nach objektiv erkennbaren Tatsachen zu beurteilen sei. Dieses Sachverhaltsmerkmal sei selbst zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung (1999) nicht vorgelegen. Es sei nochmals darauf hingewiesen, dass die von der J. GmbH 1995 erwirtschafteten Verluste nach Auffassung der Großbetriebsprüfung Linz erst im Wirtschaftsjahr 1995/96 dem Organträger zugerechnet werden könnten.

Mit Schreiben vom 3. März 2004 wurde seitens des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin hierzu bekannt gegeben: Festgehalten werde – wie bereits anlässlich der Betriebsprüfung und Schlussbesprechung vorgebracht worden sei – dass der streitgegenständliche im Wirtschaftsjahr 1994/95 aufwandswirksam verbuchte Betrag von 10 Mio. S seinen wirtschaftlichen Grund im Abschluss eines Bürgschaftsvertrages zugunsten der Hausbank der Organgesellschaft zur Sicherstellung der Kredite der J. GmbH und der daraus resultierenden drohenden Inanspruchnahme hätte. Es handle sich somit um keine Rückstellung aufgrund des Ergebnisabführungsvertrages, sondern um eine Rückstellung für drohende Inanspruchnahme aus Bürgschaften. Die Bürgschaftsverpflichtung sei eine unabhängig vom Ergebnisabführungsvertrag bestehende Verpflichtung gegenüber einem dritten außenstehenden Gläubiger. Für derartige Außenverpflichtungen bestünden – anders als für Ergebnisabführungsverträge gem. § 9 KStG – auch keine besonderen abweichenden steuerrechtlichen Regelungen. Die Bürgschaftsrückstellung sei daher nach den allgemeinen handelsrechtlichen und steuerlichen Grundsätzen zu bilden. Danach sei eine Bürgschaftsrückstellung steuerrechtlich zu bilden, wenn zum Bilanzstichtag objektiv eine Inanspruchnahme aus der Bürgschaft ernsthaft drohe (unter Gegenrechnung eines voraussichtlich durchsetzbaren Regressanspruches) und diese Tatsache subjektiv bis zum Bilanzerstellungszeitpunkt bekannt geworden sei. Die wirtschaftliche Verursachung (die Verpflichtungsgrundlage) liege im Abschluss von Bürgschaftsvereinbarungen der Bw. mit der V-Bank. Die diesbezüglichen Verträge seien am 20. Oktober 1994 abgeschlossen worden und es liege daher die Verursachung im Wirtschaftsjahr 1994/95, in welchem die Rückstellungen erstmals gebildet worden seien bzw. richtigerweise zu bilden gewesen wären. Die entsprechenden Verträge seien bereits vorgelegt. Ein eventueller Regressanspruch der Bw. müsse als nicht einbringlich angesehen werden, da die J. GmbH bereits zum 31.12.1994 mit 6,200.000,00 S buchmäßig (und infolge Fehlens stiller Reserven) überschuldet gewesen wäre. Die Stellungnahme der Betriebsprüfung gehe demgegenüber davon aus, dass im Jahr 1995 lediglich die Bankverbindlichkeiten angestiegen seien und berücksichtige aber nicht, dass die Deckung dieser Bankverbindlichkeiten im gleichen Zeitraum leidend geworden sei, sodass es

im Jahr 1995 bereits zu einer Verschuldung gekommen sei. Diese Überschuldung habe aufgrund der eindeutigen Verpflichtung aufgrund der Bürgschaftserklärung gegenüber einem Dritten schon zum Bilanzstichtag 30.6.1995 objektiv das Schlagendwerden der Bürgschaft ohne wirtschaftliche Regressmöglichkeit ernsthaft drohen lassen. Im vorliegenden Fall sei die Verpflichtung aufgrund einer Außenverpflichtung gegenüber einem dritten Gläubiger eindeutig gegeben. Nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu Bürgschaften wäre daher die Rückstellung für das Jahr 1995, dem Jahr, in dem aufgrund der massiven wirtschaftlichen Verschlechterung der Verhältnisse der Schuldnerin das Schlagendwerden der Bürgschaft ohne wirtschaftliche Regressmöglichkeiten ernsthaft drohend geworden sei, zu Recht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Bürgschaften zu bilden.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. April 2004 wurde die Bw. ersucht bekannt zu geben, ob die V-Bank im Zusammenhang mit der von ihr abgegebenen Bürgschaftserklärung zugunsten der J. GmbH konkrete Forderungen gestellt habe, wenn ja ab welchem Zeitpunkt. Der diesbezügliche Schriftverkehr möge vorgelegt werden. Es wurde gefragt, für welche Laufzeit der Kreditvertrag von der J. GmbH abgeschlossen worden sei, welche Rückzahlungsmodalitäten vereinbart worden seien, ob die J. GmbH ihren Zahlungsverpflichtungen nachgekommen sei bzw. wie lang dies der Fall gewesen wäre. Das diesbezügliche Kreditkonto möge zur Einsichtnahme vorgelegt werden.

Mit Schriftsatz vom 21. September 2004 wurde seitens der steuerlichen Vertretung Folgendes bekannt gegeben: Am 10. Mai 1994 sei die J. GmbH mit dem Sitz in Ried gegründet worden. Alleinige Gesellschafterin wäre die Bw. Die J. GmbH wäre im Textileinzelhandel tätig gewesen. Alleinige Gesellschafterin wäre die Bw. Die J. GmbH wäre im Textileinzelhandel tätig gewesen. Am 21. Oktober 1994 sei der J. GmbH von der V-Bank ein revolving ausnutzbarer Kredit (Kontokorrentkredit) iHv. 10 Mio. S eingeräumt worden mit einer Laufzeit bis vorerst 30. September 1999. Für diesen Kredit hätte die Bw. die Wechselbürgschaft übernommen. Die J. GmbH habe in den ersten beiden Jahren ihres Bestehens folgende Ergebnisse erzielt:

	Umsatz	EGT	Bilanzsumme	Eigenmittel*)
1994	19.843,00	-6.350,00	11.434,00	-6.235,00
1995	46.667,00	-20.747,00	43.661,00	-27.373,00

*) vor Ergebnisabführung

Bereits zum 30. Juni 1995 wäre daher klar erkennbar, dass die J. GmbH mit rd. 16 Mio. überschuldet wäre. Über stille Reserven verfüge das Unternehmen nicht. Trotz intensiver

Bemühungen habe die Ertragslage des Unternehmens auch in den nächsten Jahren nicht wesentlich verbessert werden können. Die Ergebnisse blieben tief im negativen Bereich. Aus der Sicht der Bw. zum 30. Juni 1995 wäre die Bildung einer Rückstellung als Vorsorge für die eingegangene Wechselbürgschaft zwingend, da zu diesem Zeitpunkt aufgrund der extrem negativen Ertragslage nicht mit einer Abdeckung des Bankkredites durch die J. GmbH gerechnet werden könnte. Die Inanspruchnahme der Bw. durch die V-Bank habe als zwingende Folge der so nicht vorhergesehenen wirtschaftlichen Entwicklung der J. GmbH gesehen werden müssen. Die Bw. habe in den Jahren bis 1995 jährlich erhebliche Gewinne ausgewiesen. Ihre Kreditwürdigkeit wäre für die V-Bank daher über jeden Zweifel erhaben gewesen. Deshalb sei seitens der V-Bank trotz der schlechten Entwicklung der J. GmbH auch keine vorzeitige Fälligstellung des Kredites erfolgt. Die Bankkredite der J. GmbH seien Anfang 2000 von der Bw. eingelöst worden.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2004 gab das Finanzamt bekannt, es schließe sich den Ausführungen des Betriebsprüfers an. Der Verlust sei vorgezogen in das letzte Gewinnjahr verbucht worden. Nunmehr werde daraus eine Rückstellung im Zusammenhang mit einer Bürgschaft konstruiert. Es könnte zum 30. Juni 1995 nach Ansicht des Finanzamtes nicht damit gerechnet werden, dass die Bw. aus der abgegebenen Bürgschaftserklärung in Anspruch genommen werde, dies umso mehr, als sich nunmehr offensichtlich gezeigt habe, dass die Bürgschaft nicht schlagend geworden sei. Die Schuld sei lt. Schreiben des steuerlichen Vertreters im Jahre 2000 beglichen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ermittelt den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988. Dabei sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend, soweit nicht zwingende Vorschriften des Einkommensteuerrechts abweichende Regelungen treffen.

Gemäß § 198 Abs. 8 Z 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlusstag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintrittes unbestimmt sind.

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 können Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden.

Gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 dürfen solche Rückstellungen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung 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.

Rückstellungen sind ihrem Wesen nach Passivposten für Aufwendungen, die das abgelaufene Wirtschaftsjahr betreffen und mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit vorhersehbar sind oder dem Grunde nach schon sicher und nur der Höhe nach unbestimmt sind.

Sie dienen der zeitabschnittsmäßig richtigen Erfolgsabgrenzung und stellen damit ein Gewinnkorrektivum dar.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung demnach stets, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht. Die wirtschaftliche Veranlassung muss im Abschlussjahr gelegen sein. Im vorliegenden Fall hat die Bw. zugunsten der J. GmbH mit der V-Bank am 20. Oktober 1994 zwei Bürgschaftsverträge abgeschlossen. Die Darlehensbeträge belaufen sich auf 10 Mio. S bzw. 8 Mio. S. Die Bw. ermittelt ihren Gewinn nach dem abweichenden Wirtschaftsjahr 1.7. – 30.6. Die wirtschaftliche Veranlassung für die Bildung der strittigen Rückstellung sind die Abschlüsse der Bürgschaftsverträge. Da diese am 20. Oktober 1994 abgeschlossen worden sind, liegt die wirtschaftliche Veranlassung im Wirtschaftsjahr 1995. Der Verwaltungsgerichtshof hat in mehreren Erkenntnissen (zB 28.9.1971, 1038/69; 2.6.1976, 1667/75; 8.3.1982, 216/80; 13.9.1988, 87/0132; 30.9.1987, 86/13/0153) ausgesprochen, dass die Bildung einer Rückstellung für eine Bürgschaft zulässig ist, wenn mit einer Inanspruchnahme mit Wahrscheinlichkeit zu rechnen ist und keine Möglichkeit eines Regresses besteht.

Unstrittig ist der Abschluss des Bürgschaftsvertrages zugunsten der J. GmbH. Bestritten wird jedoch vom Betriebsprüfer und vom Finanzamt, dass die Bw. bereits zum Bilanzstichtag ernsthaft damit rechnen musste, dass sie aufgrund der Bürgschaftsverpflichtung von der V-Bank zur Zahlung herangezogen werden würde. Die J. GmbH hat im Zeitraum vom 1.1. – 30.6.1995 den Kreditrahmen des Kontokorrentkredites, hinsichtlich dessen die gegenständliche Bürgschaftserklärung abgegeben worden war, zur Gänze ausgeschöpft (Erhöhung des Saldos von 13,592.320,00 S auf 23,269.794,00 S). Bereits zum 30. Juni 1995 war die J. GmbH mit rd. 16 Mio. S überschuldet. Über stille Reserven verfügte das Unternehmen nicht. In seiner Stellungnahme vom 15. Jänner 2004 führt der Betriebsprüfer aus, dass der Betriebsprüfung keine Umstände bekannt geworden seien, nach denen die J. GmbH in den Jahren 1994 und 1995 nicht mehr zu Begleichung ihrer Kreditraten in der Lage gewesen wäre, noch seien solche Umstände bisher konkret behauptet worden. Dem ist

entgegenzuhalten, dass der Kontokorrentkredit mit einer Laufzeit bis 30. September 1999 eingeräumt worden war. Rückzahlungsmodalitäten waren zwischen der V-Bank und der J. GmbH nicht vereinbart worden. Der Umstand der Nichteinhaltung der Rückzahlungsverpflichtungen konnte daher – zumindestens zu diesem Zeitpunkt – nicht eintreten. Nicht bestritten wird seitens der Betriebsprüfung die hohe Überschuldung der J. GmbH. Sie betrug per 31.12.1994 6,200.000,00 S, zum 30.6.1995 bereits 16 Mio. S. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich daher der Meinung der Bw. an, dass sie bereits mit 30.6.1995 ernsthaft damit rechnen musste, dass sie aus der Bürgschaftsverpflichtung heraus zur Zahlung herangezogen werden würde. Aufgrund der finanziellen Lage der J. GmbH konnte sie auch nicht mit Regressmöglichkeiten rechnen. Die Bankkredite der J. GmbH wurden letztendlich auch Anfang 2000 von der Bw. eingelöst.

Aus den dargelegten Gründen war die Bw. berechtigt, gem. § 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 die berufsgegenständliche Rückstellung zu bilden, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, 15. November 2004