



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steuerer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, Bernd Feldkircher und Mag. Gerda Danzl-Gabl im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung des Bf., vertreten durch die Gerstgrasser Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 6700 Bludenz, Kirchgasse 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Dr. Brigitte Metzler, betreffend Einkommensteuer 2003 nach der am 3. Juli 2008 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer ermittelt den Gewinn aus seinem Gärtnereibetrieb gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. In der Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2003 wurde als sonstiger betrieblicher Erlös ua. eine infolge eines Sturmschadens am Betriebsgebäude ausbezahlte Versicherungsvergütung in Höhe von 32.500,00 € erfasst. In derselben Höhe wurde eine Rückstellung "Sturmschaden Gewächshaus" gewinnmindernd gebildet.

Anlässlich einer die Jahre 2002 bis 2004 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung ging die Prüferin vom Vorliegen einer steuerlich nicht anzuerkennenden Aufwandsrückstellung aus und erhöhte den Gewinn dementsprechend. Sachverhaltsbezogen lässt sich dem Betriebsprüfungsbericht (Tz 4) bzw. den im Arbeitsbogen abgelegten diesbezüglichen Unterlagen ent-

nehmen, dass das Dach des Gärtnergebäudes, eine Leimbinder-Stahl-Glas-Konstruktion, am 19. Juni 2002 durch einen Gewittersturm leicht verdreht wurde, sodass die Oberlichten bzw. Lüftungsflügel nicht mehr richtig schlossen, die Dachabläufe gegenüber den Abflussrohren verschoben waren und infolgedessen das Regenwasser an mehreren Stellen in die darunter liegenden Verkaufs-, Arbeits- und Büroräume lief. Im darüber erstellten Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen vom 6. August 2002 wird ausgeführt, dass die Konstruktion durch die Errichterfirma zu überprüfen und einzurichten sei, die Kosten hierfür nicht beziffert werden könnten.

Mit Rechnung vom 26. November 2002 wurde dem Berufungsführer für die Neufassung und Neuverlegung der Wasserableitungen sowie die Erneuerung des Zählerkastens ein Betrag von 6.676,80 € und mit Rechnung vom 31. Dezember 2002 für diverse Reparaturarbeiten an den elektronischen Regel- und Steuergeräten ein Betrag von 941,88 € in Rechnung gestellt.

In einer Auftragsbestätigung der Firma W GmbH & Co KG vom 16. April 2003 ist unter Bezugnahme auf ein (nicht vorliegendes Angebot vom 4. April 2003) für die Instandsetzung der Gewächshausanlage ein Festpreis von 32.500,00 € ausgewiesen. Am 11. August 2003 hat die Versicherungsgesellschaft dem Berufungsführer einen Betrag in Höhe von 32.500,00 € überwiesen. Zur Sanierung bzw. Behebung des Schadens durch die (zwischenzeitig nicht mehr bestehende) Firma W GmbH & Co KG ist es jedoch nicht gekommen.

Gegen den auf Grundlage der Prüfungsfeststellungen ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 wandte sich die steuerliche Vertretung des Berufungsführers mit Berufung und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag. Begründend wurde ausgeführt, auch im Betriebsprüfungsbericht werde auf die "jedenfalls noch ausstehende Sanierung" hingewiesen, seien aber mit bestimmten Einnahmen eines Wirtschaftsjahres bestimmte künftige Ausgaben in einer Weise verbunden, dass sie wirtschaftlich betrachtet bereits das Jahr der Einnahmen träfen, seien diese künftigen Ausgaben bereits für das Jahr, in dem die Einnahmen erzielt würden, zu passivieren. Der wirtschaftliche (Verursachungs-)Zusammenhang zwischen der ausbezahlten Versicherungssumme und den noch ausstehenden Sanierungskosten bedürfe keiner weiteren Argumentation. Es werde daher beantragt, den strittigen Betrag zwecks periodengerechter Gewinnermittlung einer Rückstellung oder passiven Abgrenzung zuzuführen, mit der die späteren Sanierungskosten zu verrechnen seien.

Auf Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz teilte die steuerliche Vertretung mit Schriftsatz vom 30. April 2008 mit, die Sanierung sei bislang nicht erfolgt, nach Auskunft des Berufungsführers sei der Auftrag zur Behebung zwischenzeitig jedoch an eine namentlich ange-

fürhte Firma vergeben worden, die zugesagt habe, die Sanierungsmaßnahmen zur Beseitigung des Sturmschadens je nach Witterungslage im Sommer/Herbst 2008 auszuführen.

In der am 3. Juli 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der steuerlichen Vertretung ergänzend ausgeführt, dass sich Aufwand und Erlös gegenseitig neutralisierten. Würde die Versicherungsvergütung versteuert, könnte mit dieser nicht mehr der gesamte Schaden behoben werden; das könne dem wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht entsprechen. Wäre der Aufwand bereits im Jahr 2002 berücksichtigt worden, wäre in derselben Höhe eine Forderung gegen die Versicherung aktiviert worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 in der im Streitjahr maßgeblichen Fassung 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.

Die Regelungen über die Bildung von Rückstellungen wurden mit dem Steuerreformgesetz 1993, BGBl. 818/1993, anstelle der bis dahin im § 9 EStG 1988 enthaltenen Bestimmungen betreffend Investitionsrücklagen in das Gesetz eingefügt. Die Aufzählung der steuerlich zulässigen Rückstellungen ist nach dem Gesetzeswortlaut erschöpfend; andere Rückstellungen dürfen in der Steuerbilanz demnach nicht gebildet werden. Nicht zulässig sind somit auch Aufwandsrückstellungen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 9 Tz 15; Doralt, EStG⁴, § 9 Tz 21, ebenso VwGH 26.5.2004, 2000/14/0181).

Verbindlichkeitsrückstellungen sind für dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse, jedoch bereits bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich veranlasste objektivierbare Außenverpflichtungen zu bilden. Sie dienen dazu, in späteren Jahren anfallende Ausgaben der Periode ihrer wirtschaftlichen Veranlassung zuzuordnen. Die Verbindlichkeitsrückstellung ist ein Gewinnkorrektivum, das steuerlich in der Höhe anzuerkennen ist, in welcher der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird. Voraussetzung für die Bildung einer steuerlich anzuerkennenden Verbindlichkeitsrückstellung ist, dass ein wirtschaftlich die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht, oder dass der Aufwand schon sicher und nur der Höhe nach unbestimmt ist (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 9 Tz 45 und 46, mwN). Gegenstand einer Verbindlichkeitsrückstellung muss

demnach stets eine Verpflichtung gegenüber Dritten sein (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 9 Tz 49). Dabei kann es sich um privatrechtliche Verpflichtungen wie auch um öffentlich-rechtliche Verpflichtungen handeln. Kennzeichnend für Aufwandsrückstellungen ist demgegenüber, dass keine Verpflichtung gegenüber Dritten besteht und in der Regel keine wirtschaftliche Veranlassung des Aufwandes vor dem Bilanzstichtag gegeben ist (vgl. VwGH 26.5.2004, 2000/14/0181); sie stellen eine Art unternehmensinterne Verpflichtung des Unternehmers "gegenüber sich selbst" dar (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, § 5 Tz 47). Dazu zählen zB. Rückstellungen für unterlassene Instandsetzung und unterlassene Reparaturen (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 9 Tz 15).

Im Hinblick auf die gegenständlich ohne Zweifel fehlende Drittverpflichtung ist das Finanzamt somit zutreffend vom Vorliegen einer steuerlich nicht zulässigen Aufwandsrückstellung ausgegangen. Zudem darf eine Rückstellung gewinnmindernd nur für das Jahr gebildet werden, in dem der Aufwand wirtschaftlich verursacht ist (vgl. VwGH 26.7.2006, 2006/14/0106) und konnte daher im Hinblick auf den bereits im Jahr 2002 eingetretenen Schaden im Streitjahr (2003) schon aus diesem Grund keine Rückstellung mit steuerlicher Wirkung gebildet werden. Daran vermag auch das von der steuerlichen Vertretung eingewendete wirtschaftliche Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nichts zu ändern, zumal der Gewinn ja auch im Jahr der tatsächlichen Durchführung der Sanierung entsprechend gemindert wird.

Nichts zu gewinnen war für den Berufungsführer daher auch mit dem Einwand, die künftigen Ausgaben für die jedenfalls noch ausstehende Sanierung seien aufgrund des wirtschaftlichen Zusammenhanges mit der Versicherungsentschädigung in dem Jahr zu passivieren, in dem diese ausbezahlt worden sei. Zwar sind nach Hofstätter/Reichel (a.a.O., § 9 Tz 79) Rückstellungen für vorbelastete Einkünfte von den (steuerlich unzulässigen) Aufwandsrückstellungen zu unterscheiden und sind nach der zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 9 EStG idF BGBl. Nr. 818/1993, ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes künftige Ausgaben, die mit bestimmten Einnahmen eines Jahres zwangsläufig untrennbar verbunden sind, bereits im Jahr der steuerlichen Erfassung der Einnahmen zu passivieren (vgl. VwGH 21.10.1986, 86/14/0021, zu Wiederaufforstungskosten, und VwGH 25.2.1954, 2959/51, zu Baustellenräumungskosten), ein damit vergleichbarer Fall liegt aber schon im Hinblick auf die den in Rede stehenden Einnahmen zeitlich vorgelagerte wirtschaftliche Verursachung der strittigen Aufwendungen nicht vor. Überdies liegen vorbelastete Einkünfte in diesem Sinne nur dann vor, wenn die künftigen Ausgaben mit bereits realisierten Einkünften zwangsläufig untrennbar verbunden sind. Davon aber kann nach Auffassung des Berufungssenates nicht ausgegangen werden, wurde die Versicherungsvergütung doch offensichtlich aufgrund des einge-

tretenen Schadens und damit unabhängig von der Frage, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe die Reparatur tatsächlich durchgeführt wird, geleistet.

Nicht in Betracht kam auch die Berücksichtigung einer Rechnungsabgrenzung. Nach § 198 Abs. 5 und 6 HGB (UGB) sind Rechnungsabgrenzungsposten für Ausgaben bzw. Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, die einer "bestimmten Zeit" nach dem Abschlussstichtag zuzurechnen sind. Der Anwendungsbereich von Rechnungsabgrenzungen betrifft somit hauptsächlich Dauerschuldverhältnisse (zB Mietvorauszahlungen), bei denen für einen bestimmten Zeitraum Leistungen zu erbringen sind, Leistung und Gegenleistung jedoch zeitlich auseinander fallen. Ein solcher Fall liegt gegenständlich ohne Zweifel nicht vor, sind doch weder die im Jahr 2002 infolge des Sturms verursachten Aufwendungen noch die im Jahr 2003 realisierten Einnahmen (anteilig) einer anderen Abrechnungsperiode zuzurechnen.

Der Berufung konnte daher gesamthaft gesehen kein Erfolg beschieden sein.

Feldkirch, am 8. Juli 2008