

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 19. Jänner 2015 betreffend Berichtigung der Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) für die Jahre 2011 und 2012 gemäß § 293b BAO zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Berichtigungsbescheide werden aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

1. Mit Bescheiden vom 24. Oktober 2012 und vom 22. Mai 2013 hat das Finanzamt die Einkünfte der beschwerdeführenden Gesellschaft für die Jahre 2011 und 2012 gemäß § 188 BAO festgestellt.
2. Im Zuge einer die Jahre 2010 bis 2012 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung hat der Prüfer einer unter dem Titel "Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen" gebildeten Rückstellung unter Bezugnahme auf eine Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 23. Mai 2006, wonach der aus der Erfüllung der Aufbewahrungsverpflichtung resultierende Aufwand im jeweiligen Jahr der Aufbewahrung zu berücksichtigen sei, die steuerliche Anerkennung versagt und dementsprechend den Gewinn des Jahres 2011 um 20.000,00 € und jenen des Jahres 2012 um 1.000,00 € erhöht. Weitere Feststellungen hat der Prüfer nicht getroffen.
3. Mit Bescheiden vom 17. Februar 2014 hat das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 und 2012 wieder aufgenommen und entsprechend geänderte Feststellungsbescheide erlassen.
4. Gegen die Wiederaufnahmebescheide sowie die Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 2011 und 2012 hat die Beschwerdeführerin Beschwerde erhoben. Begründend

wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass zum einen dem Finanzamt der Sachverhalt im Hinblick auf den offenen Ausweis der Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen in den vorgelegten Jahresabschlüssen schon im Erstverfahren so vollständig bekannt gewesen, dass dieses schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können und zum anderen die Bildung einer derartigen Rückstellung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zulässig sei.

5. Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 13. November 2014 hat das Finanzamt den Beschwerden Folge gegeben und die Wiederaufnahmebescheide aufgehoben.

6. In der Folge hat das Finanzamt gemäß § 293b BAO berichtigte Feststellungsbescheide für die Jahre 2011 und 2012 erlassen, in denen der in Rede stehenden Rückstellung die steuerliche Berücksichtigung wiederum versagt blieb und die Einkünfte entsprechend dem Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt wurden. In der gesonderten Begründung vom 20. Jänner 2015 wurde neuerlich darauf hingewiesen, dass der aus der Erfüllung der Aufbewahrungsverpflichtung resultierende Aufwand nach einer Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 23. Mai 2006 im jeweiligen Jahr der Aufbewahrung zu berücksichtigen sei und die gebildete Rückstellung daher nicht anerkannt werden könne.

7. Gegen die gemäß § 293b BAO berichtigten Feststellungsbescheide wurde mit Schriftsatz vom 28. Jänner 2015 Beschwerde erhoben. Die Abänderung eines bereits rechtskräftigen Bescheides gemäß § 293b BAO setze ua. die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen voraus. Von der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen könne nach Ritz, BAO, § 293b Tz 2, nicht mehr gesprochen werden, wenn die nach Auffassung des Finanzamtes gegebene Unrichtigkeit tatsächlich auf einer vertretbaren Rechtsauffassung beruhe. Dass es sich gegenständlich um eine vertretbare Rechtsauffassung handle, ergebe sich aus den in der Beschwerde vom 13. März 2014 dargelegten Gründen. Die vom Finanzamt angeführte Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen sei der Beschwerdeführerin bei der Bildung der Rückstellung nicht bekannt gewesen. Zudem handle es sich dabei nicht um eine erhebliche Rechtsquelle. Auch habe es diesbezüglich keine Judikatur österreichischer Höchstgerichte gegeben und habe sich die Beschwerdeführerin daher nur an den in der Fachliteratur vertretenen Rechtsansichten sowie der Judikatur des Bundesfinanzhofes orientieren können.

8. Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 2. Juli 2015 hat das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet abgewiesen und die angefochtenen Bescheide insoweit abgeändert, als nicht die "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" berichtigt wurden, sondern die "Einkünfte aus selbständiger Arbeit". Begründend hat das Finanzamt im Wesentlichen wiederum auf die bezüglich der Zulässigkeit von Rückstellungen für Kosten aus der Aufbewahrung von Unterlagen in der Literatur (SWK 18/2006, S 539) veröffentlichte Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen und die sich daraus ergebende Unrichtigkeit der Abgabenerklärungen verwiesen. Die Rechtsprechung

des Bundesfinanzhofes entfalte in Österreich keine unmittelbaren Rechtswirkungen. Wenn sich das Bundesministerium für Finanzen der teilweise auch in der Literatur vertretenen Rechtsansicht des Bundesfinanzhofes nicht anschließe, könne sich die Beschwerdeführerin daher nicht fruchtbringend auf die Vertretbarkeit einer solchen Rechtsansicht stützen.

9. Mit Vorlageantrag vom 15. Juli 2015 hat die Beschwerdeführerin unter Verweis auf das bisher Vorgebrachte die Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

## **II. Sachverhalt**

Die Beschwerdeführerin betreibt eine Steuerberatungskanzlei. In der Bilanz zum 31.12.2011 hat sie erstmals eine Rückstellung unter der Bezeichnung "Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen" in Höhe von 20.000,00 € ausgewiesen. In der Bilanz zum 31.12.2012 wurde die Rückstellung um 1.000,00 € erhöht. Die Dotierung der Rückstellung wurde in der Gewinn- und Verlustrechnung jeweils aufwandswirksam berücksichtigt.

Das Finanzamt hat die Einkünfte für die Jahre 2011 und 2012 zunächst erklärungsgemäß gemäß § 188 BAO festgestellt und in der Folge (nachdem die zunächst ergangenen Wiederaufnahmebescheide wieder aufgehoben worden sind) gemäß § 293b BAO berichtigte Feststellungsbescheide erlassen, in denen die Rückstellung keine Berücksichtigung mehr fand.

## **III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung**

§ 293b BAO lautet:

*"Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht."*

§ 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den mit einer offensichtlichen Rechtswidrigkeit behafteten Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt. Davon ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann auszugehen, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen, wobei die Unrichtigkeit sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen kann (vgl. VwGH 15.9.2016, Ro 2014/15/0015, VwGH 26.2.2013, 2010/15/0202, VwGH 20.5.2010, 2007/15/0098, und VwGH 23.9.2005, 2002/15/0198, jeweils mwN).

Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender

Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (vgl. VwGH 19.9.2013, 2011/15/0107, VwGH 26.2.2013, 2010/15/0202, VwGH 28.5.2009, 2007/15/0285, und VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110, mwN).

Wiederholt hat der Verwaltungsgerichtshof auch darauf hingewiesen, dass der Auffassung, eine "vertretbare Rechtsansicht" könne niemals eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO darstellen, nur insoweit zugestimmt werden könne, als die Vertretbarkeit der Rechtsansicht auch aus der Sicht der Abgabenbehörde gegeben wäre und es eines Aktes der Rechtsfindung bedürfte, um von zwei oder mehreren vertretbaren Rechtsansichten die dem Gesetz entsprechende zu erkennen (vgl. ua. VwGH 16.5.2002, 98/13/0180, und VwGH 22.4.1998, 93/13/0277).

Eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO liegt somit vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (vgl. VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110, mwN). Sie muss sich aus den Erklärungen und dem Verwaltungsakt des betreffenden Steuerpflichtigen ergeben (vgl. VwGH 15.9.2016, Ro 2014/15/0015, mwN). Unrichtigkeiten, welche erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausgehenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, sind einer Berichtigung gemäß § 293b BAO sohin nicht zugänglich (vgl. VwGH 15.9.2016, Ro 2014/15/0015, und VwGH 20.5.2010, 2007/15/0098, mwN).

Das Finanzamt hat die Berichtigung der Feststellungsbescheide für die Jahre 2011 und 2012 gemäß § 293b BAO darauf gestützt, dass in den den Abgabenerklärungen der Beschwerdeführerin zu Grunde liegenden Bilanzen entgegen der Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen eine Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen gebildet und gewinnmindernd berücksichtigt wurde.

§ 9 EStG 1988 in der in den Streitjahren geltenden Fassung lautet:

*"(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.*

*(2) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 sowie Rückstellungen für Jubiläumsgelder sind nach § 14 zu bilden.*

*(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.*

*(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Firmenjubiläums dürfen nicht gebildet werden.*

*(5) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 sind mit 80% des Teilwertes anzusetzen. Der maßgebliche Teilwert ist ohne Vornahme von Abzinsungen zu ermitteln. Rückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, sind ohne Kürzung des maßgeblichen Teilwertes anzusetzen."*

Die mit steuerlicher Wirkung anzuerkennenden Rückstellungen sind in § 9 EStG 1988 taxativ aufgezählt (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 12. Lfg., § 9 Tz 10). Ausdrücklich ausgeschlossen sind Rückstellungen für Firmenjubiläen, weiters dürfen Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten sowie für drohende Verluste nicht pauschal gebildet werden.

Eine Verbindlichkeitsrückstellung ist ein Gewinnkorrektivum, das der Berücksichtigung der voraussichtlichen Belastung des Erfolges des betreffenden Wirtschaftsjahres mit künftigen Ausgaben dient (vgl. VwGH 30.4.2015, 2011/15/0198). Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer Rückstellung ist dabei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stets, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft droht (vgl. VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0012, mwN; VwGH 25.5.2016, 2013/15/0257, mwN; VwGH 30.4.2015, 2011/15/0198, mwN).

Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung kann Gegenstand einer Rückstellung sein, wenn sich die Verpflichtung unmittelbar aus einem Gesetz oder einer Verordnung ergibt oder durch einen Bescheid konkretisiert ist und wenn die hinreichende Wahrscheinlichkeit besteht, dass der Steuerpflichtige zur Einhaltung der Verpflichtung gezwungen wird (vgl. VwGH 28.10.2009, 2005/15/0014, mwN).

Die im Beschwerdefall maßgebliche Frage, ob eine Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen steuerrechtlich zulässig ist oder nicht, wurde in der österreichischen Rechtsprechung bisher nicht behandelt. Der deutsche Bundesfinanzhof bejaht hingegen in ständiger Rechtsprechung die Zulässigkeit einer solchen Rückstellung (vgl. BFH 11.10.2012, I R 66/11, BFH 18.1.2011, X R 14/09, BFH 16.12.2008, I R 54/08, und BFH 19.8.2002, VIII R 30/01).

Damit übereinstimmend wird auch in der österreichischen Literatur die Zulässigkeit solcher Rückstellungen von mehreren Autoren bejaht (vgl. Barborka, RdW 12/2003, 736); Bertl/Hirschler, RWZ 1/2003, 7; Bertl/Hirschler, RWZ 9/2006, 257; Gaedke, SWK 27/2011, S 933).

Demgegenüber stellt die gesetzliche Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen nach der in der Literatur (ua. SWK 18/2006, S 539) veröffentlichten Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen eine Dauerverpflichtung dar und sind die daraus resultierenden Kosten als Aufwand des jeweiligen Wirtschaftsjahres anzusehen, weshalb ein Vorziehen des Aufwandes im Wege einer Rückstellung mangels wirtschaftlicher Verursachung im Jahr der Auslösung der Aufbewahrungspflicht nicht in Betracht komme.

In den Kommentaren zum EStG 1988 wird die Bildung einer Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes überwiegend als zulässig erachtet, da die künftigen Kosten ihre Verursachung in der Vergangenheit hätten, eine sich vor allem aus § 132 BAO und § 212 UGB ergebende öffentlich-rechtliche Verpflichtung darstellten und (insoweit) Teil des Normengefüges des § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG seien [vgl. Laudacher in Jakom, EStG, 5. Aufl. (2012), § 9 Rz 41, Stichwort "Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen" sowie Knechtel in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 9 Anm. 28, Stichwort "Aufbewahrungspflichtige Geschäftsunterlagen", (Stand 1.10.2014, rdb.at); weiters auch Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 58. Lfg., § 9 Tz 180, Stichwort "Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen"; a.A. hingegen unter Bezugnahme auf die Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 12. Lfg., § 9 Tz 35, Stichwort "Steuerberatungskosten"].

Losgelöst von der Frage, ob die Bildung einer solchen Rückstellung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und der im österreichischen Schrifttum weit überwiegend vertretenen Auffassung folgend - bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen - nicht ohnehin zu bejahen ist und die ursprünglichen Bescheide insoweit somit von vornherein nicht mit einer Rechtswidrigkeit behaftet wären, waren die Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO diesbezüglich daher jedenfalls nicht gegeben, zumal weder dem Gesetz noch der Rechtsprechung entnommen werden kann, dass die Bildung einer Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen generell unzulässig wäre. Dass das Finanzamt der Rückstellung die steuerliche Anerkennung bei einer entsprechenden Prüfung der Abgabenerklärungen samt Beilagen im Hinblick auf die veröffentlichte Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen wohl versagt hätte, vermag daran nichts zu ändern.

Ebenso vermag der in der Begründung zu den Berichtigungsbescheiden angeführte und im Beschwerdeverfahren nicht in Abrede gestellte Umstand, dass die Kürzung auf 80% des Teilwertes nicht vorgenommen wurde, eine Berichtigung nach § 293b BAO nicht zu begründen. In den Bilanzen ist lediglich die Rückstellung ("Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen") und der entsprechende Betrag angeführt. Wie die Höhe der Rückstellung ermittelt wurde und welche (voraussichtlichen) Kosten dabei berücksichtigt wurden, geht aus den Abgabenerklärungen samt den entsprechenden (aktenkundigen) Beilagen nicht hervor und kann der Aktenlage somit auch nicht entnommen werden, dass die Rückstellung nicht mit dem verminderten Teilwert in Ansatz gebracht wurde. Insoweit läge im Hinblick auf die Bestimmung des § 9 Abs. 5 EStG 1988 zwar eine Unrichtigkeit vor, diese wäre aber zweifelsohne nur nach einem weiteren diesbezüglichen Ermittlungsverfahren feststellbar gewesen und hätte daher im Falle einer grundsätzlichen Anerkennung der Rückstellung mangels Offensichtlichkeit ebenfalls nicht zu einer Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO berechtigt. Allenfalls wären aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen diesbezüglich die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben gewesen.

Den Beschwerden war somit gesamthaft gesehen Folge zu geben, die Berichtigungsbescheide vom 19. Jänner 2015 waren sohin aufzuheben. Mit der Aufhebung der angefochtenen Berichtigungsbescheide sind die mit diesen berichtigten Feststellungsbescheide vom 24. Oktober 2012 betreffend das Jahr 2011 und vom 22. Mai 2013 betreffend das Jahr 2012 wieder vollumfänglich rechtswirksam.

#### **IV. Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob einem Bescheid aufgrund der steuerwirksamen Berücksichtigung einer Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO anhaftet und damit eine Bescheidberichtigung nach dieser Bestimmung zulässig ist, wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 7. Juni 2018