

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, vertreten durch Fiduzia Steuerberatungs GmbH, Mitterdorfer Straße 2, 8572 Bärnbach, über die Beschwerde vom 4. Juli 2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 10. Juni 2016, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im vorliegenden Fall die Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung für Lustbarkeitsabgabe.

Anlässlich einer bei der Beschwerdeführerin (Bf) durchgeführten Außenprüfung traf der Prüfer unter Tz. 2 des Berichtes vom 9. Juni 2016 über das Ergebnis der Außenprüfung nachstehende Feststellung:

„Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nicht möglich. Die Rückstellung steht nach Ansicht der abgabenbehördlichen Prüfung steuerrechtlich nicht zu und ist im Jahr der Bildung zu stornieren. Die Berechnung der Rückstellung wurde im Zuge der Bp nachvollzogen und konnte die Höhe der gebildeten Rückstellung verifiziert werden. Wäre tatsächlich auch eine Meldung an die Behörde erfolgt, hätte die hier gebildete Rückstellung durchaus als Verbindlichkeit eingebucht werden können, jedoch ist die Meldung nie erfolgt und ist davon auszugehen, dass eine Festsetzung durch die zuständige Behörde auch nicht erfolgen wird (nach Ansicht der Bp ist diese Rückstellung vergleichbar mit einer solchen für zukünftige Ergebnisse aus Prüfungen).“

Das Finanzamt folgte in den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheiden dieser Auffassung und erhöhte den Gewinn um die Rückstellung in Höhe von 60.000 Euro (2012), 66.000 Euro (2013) und 2.000 Euro (2014).

Dagegen wandte sich die Bf mit dem Rechtsmittel der Beschwerde und wies darauf hin, dass gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des Steiermärkischen Glückspielautomaten und Spielapparategesetzes 2003 und der Grazer Lustbarkeitsabgabenordnung 2003 in

der jeweils gültigen Fassung, das Halten (Aufstellen und Betrieb) von Spielapparaten lustbarkeitsabgabepflichtig sei. Dies bedeute, dass ob dieser Bestimmungen die Lustbarkeitsabgabepflicht schon durch das Halten (Aufstellung und Betrieb) von Spielautomaten entstehe und nicht erst durch das Melden von aufgestellten Automaten an die zuständigen Behörden ausgelöst werde.

Dass die Bf in den Kalenderjahren 2012 bis 2014 jeweils 8 Glückspielautomaten aufgestellt habe, sei im Rahmen der Abgabenprüfung von der Finanzbehörde nicht bestritten und durch die Anerkennung der richtigen Berechnung der Höhe der Rückstellungen 2012 bis 2014 ausdrücklich bestätigt worden.

Es sei unstrittig, dass die Bf in den Kalenderjahren 2012 bis 2014 Lustbarkeitsabgabe an die zuständigen Behörden für die von ihr betriebenen Spielautomaten zahlen hätte müssen.

„Die Bf hat die von ihr betriebenen Automaten seinerzeit bei der zuständigen Behörde auch angemeldet (dies wird von der Abgabenbehörde unter TZ 2 ohne Hinweis auf nähere Ausführungen oder Prüfungshandlungen ihrerseits, verneint), es aber verabsäumt (auch die Behörde fertigte keine Erinnerungsschreiben aus) im Rahmen der Selbstberechnung monatlich die Lustbarkeitsabgaben 2012 bis 2014 zu berechnen und an die zuständigen Behörden abzuführen. Stattdessen hat die Bf für die Lustbarkeitsabgaben, die sie für 2010 bis 2014 bezahlen hätte müssen, in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Bestimmungen des UGB und des Einkommensteuergesetzes 1988 Rückstellungen gebildet und ihr Vermögen/wirtschaftliche Situation wahrheits- und tatsachengerecht dargestellt.“

Da die Lustbarkeitsabgabe eine Betriebssteuer sei, sei die Bildung einer Rückstellung für eine Betriebssteuer in jenem Jahr für das die Betriebssteuer zu bezahlen wäre, ob der vorgenannten gesetzlichen Bestimmung nicht nur zulässig, sondern verpflichtend. Die Bf habe jederzeit damit rechnen müssen, und müsse dies innerhalb der Bemessungsverjährung immer noch, dass ihr die Lustbarkeitsabgaben 2012 bis 2014 von den zuständigen Behörden vorgeschrieben werden.

Die von der Bf gebildeten Rückstellungen 2012 bis 2014 seien aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen des UGB (Unternehmensgesetzbuch) und des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) in gesetzeskonformer Weise für Betriebssteuern der Jahre 2012 bis 2014 richtig berechnet (von der Finanzbehörde bestätigt) und gebildet worden und seien daher von der Finanzbehörde zwingend sowohl der Höhe nach (diese habe die Finanzbehörde außer Streit gestellt), als auch dem Grunde nach vollinhaltlich anzuerkennen.

In der in der Folge ergangenen Beschwerdevorentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend verwies das Finanzamt auf die EStR 2000 Rz 1600, wonach eine Nachforderung von LSt, Dienstgeber- und SV-Beiträgen in jenem Jahr als Betriebsausgabe absetzbar ist, in dem die Vorschreibung (bei Bilanzierung) oder Bezahlung (bei EAR) erfolgt. Dieser Grundsatz gelte generell und auch für andere Abgabenarten. Entsprechend der im Schrifttum vertretenen Rechtsansichten,

wonach Kosten und Nachzahlungen aufgrund einer Außenprüfung nicht auf Umstände zurückzuführen seien, die in vergangenen (geprüften) Perioden wurzeln, sondern erst mit der Entscheidung der Behörde, eine Prüfung durchzuführen und der Anmeldung des Prüfers wirtschaftlich veranlasst werden, könne eine Passivierung nicht in den Jahren erfolgen, die geprüft worden seien.

Trotz mehrmaliger Aufforderung durch das Prüfungsorgan sei die amtliche Meldung der aufgestellten Automaten nie vorgelegt worden, wonach die in der Beschwerde angeführte Behauptung, dass die Automaten bei der zuständigen Behörde angemeldet waren, nie nachvollzogen werden konnte. Auch bei der Schlussbesprechung sei dieser Punkt ausführlich behandelt worden, jedoch seien auch hier keine entsprechenden Dokumente vorgelegt worden.

Dagegen wandte sich die Bf mit ihrem rechtzeitig gestellten Antrag auf Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Um die in der Beschwerde getätigte Aussage der Bf, die von ihr betriebenen Automaten seien bei der zuständigen Behörde angemeldet worden, überprüfen zu können, ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf mittels Vorhaltes vom 21. Juni 2017 ua. diese Anmeldung vorzulegen. Im Zuge dieses Ermittlungsverfahrens legte die Bf die Verständigungen vor, mit denen die zuständige Behörde die „Anzeige der Aufstellung und des Betriebes“ von Spielapparaten zur Kenntnis nahm.

Mit Vorhalt vom 5. September 2017 wies das Bundesfinanzgericht die Bf darauf hin, dass aus den vorgelegten Verständigungen ersichtlich sei, dass die Aufstellung der darin aufgelisteten Spielapparate der Abteilung für Steuern und Abgaben weitergeleitet werden. Laut Auskunft der Abteilung für Steuern und Abgaben sei in der Folge auch für diese angezeigten Spielapparate Lustbarkeitsabgabe entrichtet worden. Es möge dem Bundesfinanzgericht nun mitgeteilt werden, welche der von der Bf betriebenen Automaten, wie in der Beschwerde ausgeführt, zwar bei der zuständigen Behörde angemeldet worden seien, es jedoch verabsäumt worden sei, die Lustbarkeitsabgabe zu berechnen und an die zuständigen Behörden abzuführen.

Dieser Aufforderung ist die Bf in der Folge nicht nachgekommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Für das Bundesfinanzgericht stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar:

Die Bf hat dem Referat Gewerbeverfahren die Aufstellung von (genau zuordenbaren) Spielapparaten angezeigt. Aus Anlass der Zustellung der in der Folge ausgefertigten Verständigung sind für das Anbringen und die Beilage feste Gebühren entstanden. Diese Verständigung wurde dann ua der Magistratsabteilung 8/2 (Abteilung für Steuern und Abgaben) weitergeleitet. Für diese Spielapparate wurde von der Bf auch Lustbarkeitsabgabe entrichtet. Wie vom Prüfer dem Bundesfinanzgericht auch bestätigt,

wurde anlässlich der Außenprüfung die Lustbarkeitsabgabe hinsichtlich der gemeldeten Spielautomaten überprüft, für richtig empfunden und als Verbindlichkeit anerkannt.

Die in der Beschwerde aufgestellte Behauptung, es seien Spielautomaten angemeldet, die Lustbarkeitsabgabe aber nicht abgeführt worden, konnte durch das Ermittlungsverfahren widerlegt werden. Aus dem Verfahrensablauf ist eindeutig erkennbar, dass für jeden angezeigten Spielapparat eine Meldung an die Abteilung für Steuern und Abgaben erfolgt.

Die strittige Frage der Bildung einer Rückstellung betrifft somit ausschließlich die nicht angemeldeten acht Automaten.

Gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 dürfen Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 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.

Dabei ist Voraussetzung für die Rückstellungsbildung, dass mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Voraussetzung ist ein in künftigen Zeiträumen zu erwartender Aufwand, der die abgelaufene Periode der Gewinnermittlung wirtschaftlich betrifft oder ein sicherer Aufwand, der nur der Höhe nach unbestimmt ist.

Mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit muss jedoch ernsthaft zu rechnen sein. Bei bloß entfernter Möglichkeit einer Inanspruchnahme kommt eine Rückstellungsbildung nicht in Betracht (dazu Jakom/Laudacher EStG 2015, § 9, Rz 2). Ist der Eintritt einer Verpflichtung nur möglich, aber nicht wahrscheinlich, fehlt die für die Bildung einer Rückstellung notwendige Konkretisierung (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer –Kommentar, 58.Lfg, § 9, Tz 34).

Wie der Bf bereits mit Schreiben vom 5. September 2017 zur Kenntnis gebracht, folgt das Bundesfinanzgericht der im Urteil vom 22.8.2012, X R 23/10 vom BFH vertretenen Auffassung, dass die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten eine betrieblich veranlasste, aber ungewisse Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten voraussetzt, die mit hinreichender Wahrscheinlichkeit entstehen und zu einer Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen führen wird. Für eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme reicht es nicht schon aus, dass es einen Gläubiger gibt, vielmehr muss dieser auch seien Anspruch kennen. Aus dem Vorsichtsprinzip folgt lediglich, dass nicht nur die bestehende Kenntnis, sondern auch eine unmittelbar bevorstehende Kenntnisserlangung des Gläubigers die Bildung rechtfertigt.

Für den zu beurteilenden Fall heißt das, dass die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme, die eine wesentliche Voraussetzung für die Rückstellungsbildung darstellt, beim vorliegenden Sachverhalt nicht gegeben ist: Aus dem einleitend geschilderten Verfahrensablauf zwischen dem Referat für Gewerbeverfahren und der Abteilung für Steuer und Abgaben ist ersichtlich, dass ohne Anzeige der Aufstellung von Spielapparaten durch den Aufsteller, die zuständige Behörde keine Kenntnis von der Existenz dieser Automaten erlangen kann. Für Spielautomaten von deren Aufstellung die

zuständige Behörde keine Kenntnis erlangt hat, kann jedoch auch keine Rückstellung für Lustbarkeitsabgabe gebildet werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht das gegenständliche Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt eine solche Rechtsprechung oder wird die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet. Vielmehr handelt es sich um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 24. Jänner 2018