



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerbers, vom 21. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 7. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 und vom 4. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 29. Juli 2009 betreffend die Einkommensteuer 2008 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber wurde am 3. Oktober 2008 entsprechend der elektronisch abgegebenen Abgabenerklärung vom 1. Oktober 2008 erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2007 veranlagt.

Ebenso wurde die Einkommensteuer 2008 des Berufungswerbers am 2. Dezember 2009 entsprechend der elektronischen Abgabenerklärung vom 2. November 2009 mit Bescheid datiert vom 2. Dezember 2009 festgesetzt.

Mit Schreiben vom 20. Mai 2009 beantwortete die steuerliche Vertreterin des Berufungswerbers den Vorhalt des Finanzamtes vom 7. Mai 2009, in welchem um Aufklärung darüber gebeten wurde, wie die Gewährleistungsrückstellung des Berufungswerbers ermittelt worden sei und welche Gründe es dafür gegeben habe, damit, dass der Berufungswerber für die von ihm gefertigten Aufträge zwei Jahre hafte. Es seien daher ausschließlich von den in Frage kommenden Aufträgen der letzten beiden Jahre jeweils auf den Einzelfall bezogen in

Höhe von 10% der jeweiligen Auftragssumme als Gewährleistungsrückstellungen gebildet worden.

Diesem Schreiben waren zwei handschriftlich verfasste Auflistungen der Gewährleistungsrückstellungen 2006 und 2007 beigelegt. Bei diesen Auflistungen waren jeweils mit Datum und Namen des Auftraggebers und Art des Auftrages Auftragssumme und Rückstellungsausmaß aufgezeichnet:

Datum	Name und Auftragsart (2007)	Summe	Rückstellung
12.12.2007	Innentüren	14.555,80	1.455,58
13.03.2007	Fahrbare Kastl	9.300,00	930,00
10.11.2007	Umbau Volksschule	25.844,26	2.584,42
10.11.2007	Innentüren Volksschule	3.121,68	312,16
31.12.2007	Hallenverglasung	7.981,20	798,12
13.12.2007	Innentüren	9.761,88	976,18
31.12.2007	Bank	8.842,37	884,23
30.10.2007	Kunststofffenster	21.091,46	2.109,14

und:

Datum	Name und Auftragsart (2006)	Summe	Rückstellung
12.07.2006	Hallengestaltung	8.296,44	829,64
12.06.2006	Neue Fronten	4.761,36	476,13
31.03.2006	Einrichtung eines Raumes	5.162,40	516,24
18.12.2006	Möblierung Dienstzimmer	10.345,27	1.034,52
27.11.2006	DANA Türen	6.707,81	670,78
09.05.2006	Schankanlage	8.869,20	886,92
31.12.2006	Türen, Wohnungseinrichtung	6.436,80	643,68
31.12.2006	Schlafzimmer	7.768,68	776,86
10.04.2006	Seminarraum	10.106,52	1.010,65

Auf telefonisches Ersuchen des Finanzamtes übermittelte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers eine Liste der eingetretenen Gewährleistungsfälle, bei welchen auch eine Rückstellung gebildet worden sei.

Datum Auftrag	Eingetretener Leistungsfall für Gewährleistungen 2007:		Summe
12.12.2007	Türblätter nachleimen, Oberfläche ausbessern, Türen einstellen und gängig machen Materialaufwand Arbeit 2 Mann a 17 Stunden a 40,00	100,00 1.360,00	1.460,00
13.03.2007	Bei fahrbaren Kastl teilweise die Schiebetüren erneuern - verzogen!		930,00
10.11.2007	Sämtliche Türen kontrollieren, neu einstellen und gängig machen, Schiebetüren einstellen, bei Türfutter und Verkleidungen Bodenanschluss versiegeln Materialaufwand Arbeit 2 Mann a 36 Stunden a 40,00	68,00 2.880,00	2.948,00
31.12.2007	Hallenverglasung: außen nachversiegeln Materialaufwand Arbeit 2 Mann a 9,5 Stunden a 40,00	55,00 760,00	815,00

13.12.2007	Innentüren reparieren, neu versetzen, anschlagen und gängig machen Materialaufwand Arbeit 2 Mann a 10 Stunden a 40,00	162,00 800,00	962,00
31.12.2007	Halle Kassenpulte und Schreibtische alle Kanten neu lackieren und wieder montieren Materialaufwand Arbeit 2 Mann a 11 Stunden a 40,00	30,00 880,00	910,00
30.10.2007	Anschlussfugen nachbessern, und teilweise erneuern Fenster einstellen Materialaufwand Arbeit 2 Mann a 25 Stunden a 40,00	95,00 2.000,00	2.095,00

und:

Datum Auftrag	Eingetretener Leistungsfall für Gewährleistungen 2006:		Summe
12.07.2006	Halle Eckverbau neue Arbeitsplatte fertigen und montieren Materialaufwand Arbeit 16 Stunden a 40,00	100,00 1.360,00	1.460,00
12.06.2006	Fronten Kratzer auf Oberfläche abmontieren, anschleifen und neu lackieren und wieder montieren Materialaufwand Arbeit 9 Stunden a 40,00	122,00 360,00	482,00
31.03.2006	bei Schrankwand neue Türen machen Materialaufwand Arbeit 12 Stunden a 40,00	83,00 480,00	563,00
18.12.2006	Dienstzimmer Blende neu fertigen, Möbel demontieren, Blende und Möbel wieder neu montieren und anpassen Materialaufwand Arbeit 2 Mann a 36 Stunden a 40,00	78,00 960,00	1.038,00
27.11.2006	Türen neu einstellen und gängig machen Materialaufwand Arbeit 2 Mann a 8 Stunden a 40,00	25,00 640,00	665,00
09.05.2006	Schrankanlage Türen und Laden neu einpassen Blenden und Sockel abdichten Materialaufwand Arbeit 2 Mann a 11 Stunden a 40,00	36,00 880,00	916,00
31.12.2006	Türen Kanten nachpassen, neu lackieren und einstellen, Schrank Schlafzimmer neue Gesimsplatte montieren und alles gängig machen Materialaufwand Arbeit 2 Mann a 25 Stunden a 40,00	120,00 1.200,00	1.420,00
10.04.2006	Seminarraum, Tischplatten abmontieren, Stabilkanten neu leimen, Platten wieder montieren Materialaufwand Arbeit 2 Mann a 12,5 Stunden a 40,00	40,00 1.000,00	1.040,00

Mit dem Bescheid datiert vom 7. Juli 2009 wurde der Einkommensteuerbescheid 2007 datiert vom 3. Oktober 2008 des Berufungswerbers gemäß [§ 299 BAO](#) (Bundesabgabenordnung,

BGBI. Nr. 194/1961) aufgehoben, wobei sich die Begründung dafür auf den Gesetzestext beschränkte.

Zum gleichen Datum wurde der Einkommensteuerbescheid 2007 des Berufungswerbers neu erlassen und dabei die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von ursprünglich € 47.365,10 auf € 57.579,57 erhöht. Dies wurde damit begründet, dass die Gewährleistungsrückstellung 2007 in Höhe von € 10.049,83 auf € 0,00 herabgesetzt worden sei. Gemäß [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) (Einkommensteuergesetz 1988, BGBI. Nr. 400/1988) dürften Rückstellungen im Sinne des [§ 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen sei nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden könnten, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit zu rechnen sei. Bei den in der Vorhaltbeantwortung beantragten Kosten habe es sich dennoch um fiktive Beträge gehandelt, welche aus den zuvor pauschal ermittelten Kosten abgeleitet worden seien.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 datiert vom 7. Juli 2009 richtete sich die Berufung vom 21. Juli 2009, in welcher das Anerkennen der beantragten Gewährleistungsrückstellungen in Höhe von gesamt € 10.049,83, wie ursprünglich erklärt und das Abhalten einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt wurde.

Darin führt der Berufungswerber aus, dass die Annahme, dass es sich bei den beantragten Kosten um fiktive Beträge handle, welche aus zuvor pauschal ermittelten Kosten abgeleitet worden seien, falsch sei. Beim Einzelunternehmen des Berufungswerbers handle es sich um eine Tischlerei, in welcher der Berufungswerber selbst mitarbeite. Da das Unternehmen in einer ländlichen Gegend angesiedelt sei, hänge der Erfolg ausschließlich von dessen Ruf zur Qualität ab. Aus diesem Grund wisse der Berufungswerber in der Regel sofort nach der Fertigstellung beziehungsweise Erledigung eines Auftrages darüber Bescheid, welche Arbeiten noch zu erledigen sein würden, beziehungsweise welche Mängel sich aus der Auftragsfertigung ergeben hätten. Aufgrund der Kundenstruktur und der geographischen Lage müsse der Berufungswerber bei Mängelreklamationen kulant sein. Deshalb wisse der Berufungswerber bei jedem Einzelfall bald, was nachzuarbeiten sei und aufgrund der langjährigen Erfahrung als Tischler, könne er auch die noch anfallenden Kosten und Arbeitszeiten genau abschätzen. Nach den Einkommensteuerrichtlinien Rz 3318 würden keine Bedenken bestehen, in jenen Fällen mit steuerlicher Wirksamkeit Rückstellungen zu bilden, in welchen der Steuerpflichtige innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag, jedenfalls aber vor dem Bilanzerstellungstag, Kenntnis von den Umständen erlangt habe, welche die Rückstellung rechtfertigen würden. Dies treffe beim Berufungswerber immer zu, weswegen

der Rückstellungsbetrag genau ermittelt werden könne, auch wenn die Nacharbeiten erst zu einem späteren Zeitpunkt ausgeführt werden würden.

Für die Einkommensteuer 2008 übermittelte die steuerliche Vertreterin des Berufungswerbers noch am 17. Juni 2010 die handschriftliche folgende Aufstellung über die vorgenommenen Gewährleistungsrückstellungen.

Datum	Name und Auftragsart (2007)	Summe	Rückstellung
31.12.2008	Innentüren	15.852,36	1.585,23
31.12.2008	Küche	16.936,70	1.693,67
30.09.2008	Einrichtung Therapie	9.584,40	958,44
04.08.2008	Hallengestaltung	12.703,20	1.270,32
30.07.2008	Türen für Wohnblock	14.882,89	1.488,28
30.07.2008	Zirbenstube	8.700,00	870,00
29.02.2008	Fahrbare Kastl	7.008,00	700,80

Am 29. Juli 2010 hob das Finanzamt auch den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2008 datiert vom 2. Dezember 2010 auf und beschränkte sich auch hier bei der Begründung auf den nackten Gesetzestext. Im am gleichen Tag erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid datiert vom 29. Juli 2010 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Berufungswerbers von den erklärten € 32.209,72 auf € 40.776,46 erhöht und hinsichtlich der Begründung auf den Vorjahresbescheid verwiesen.

Gegen den letztgenannten Bescheid richtete sich die Berufung vom 4. August 2010, in welcher begehrte wurde die in der Abgabenerklärung begehrten Gewährleistungsrückstellungen in Höhe von gesamt € 8.566,74 anzuerkennen, sowie eine mündliche Verhandlung durchzuführen und durch den gesamten Berufungssenat zu entscheiden. Hinsichtlich der Begründung wurde auf die Berufung vom 21. Juli 2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 verwiesen.

Der Berufungswerber hat mit Telefax vom 14. November 2012 seine Anträge auf Abhalten einer mündlichen Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowohl für die Berufung gegen die Einkommensteuer 2007 als auch die Einkommensteuer 2008 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) dürfen Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellung nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder ([§ 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#)) oder drohende Verluste aus schwierigen Geschäften ([§ 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#)) betreffen, 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.

Was darunter zu verstehen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20. Oktober 2010 erläutert (VwGH 20.10.2010, [2007/13/0085](#)). Darin hielt er unter anderem folgendes fest:

„Aus dem im ersten Satz des § 9 Abs. 3 EStG 1988 normierten Verbot für Pauschalrückstellungen ergibt sich der Umkehrschluss, dass nur Einzelrückstellungen erlaubt sind (Doralt, EStG¹², § 9 Tz 17). Was unter einer Einzelrückstellung zu verstehen ist, kann dem nachfolgenden zweiten Satz der eben erwähnten Vorschrift entnommen werden. Es muss sich demnach um eine Rückstellung handeln, die auf Grund konkreter Umstände, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist, gebildet wurde. Zu betonen ist, dass das Gesetz ausdrücklich auf den ‚jeweiligen Einzelfall‘ abstellt, worunter entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin hier nicht der ‚Fall der gegenständlichen Garantieverpflichtungen‘ insgesamt zu verstehen ist, sondern was im gegebenen Zusammenhang - Garantieverpflichtungen - bedeutet, dass nur der jeweilige einzelne Geschäftsfall maßgeblich sein kann. Es bedarf also konkreter Hinweise, dass aus dem jeweiligen einzelnen Geschäftsfall eine Verbindlichkeit (hier: Garantieverpflichtung) erwächst, was - anders als die Beschwerdeführerin meint - in Übereinstimmung mit den ErläutRV zur gegenständlichen Neufassung des § 9 EStG 1988 (1237 BlgNR 18. GP 50 f.) der Bildung von Rückstellungen dem Grunde nach auf Basis von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit regelmäßig entgegensteht. Mit Doralt (aaO, Tz 10/2) ist festzuhalten, dass die Voraussetzungen des § 9 Abs. 3 zweiter Satz EStG 1988 in der Regel nur dann erfüllt sein können, wenn der potentiell Geschädigte den Anspruch geltend gemacht hat, oder der Unternehmer von sich aus die Verbindlichkeit gegenüber dem Geschädigten bereits anerkannt hat (z.B. Rückholaktionen), oder die drohende Verbindlichkeit so allgemein bekannt oder so offenkundig ist, dass bereits deshalb im Einzelfall mit der Geltendmachung durch den Geschädigten zu rechnen ist. Werden wie im Beschwerdefall Rückstellungen ohne Bezugnahme auf einen konkreten Haftungsfall beziehungsweise ein konkretes Verlustgeschäft im Hinblick darauf gebildet, dass in der Vergangenheit auch Schadensfälle eingetreten sind, so handelt es sich demgegenüber um eine unzulässige Pauschalrückstellung (Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG III, § 9 Tz 36; so auch Bertl ua, Handbuch der Österreichischen Steuerlehre2, Band II, 121 und 171, wo alleine auf eine konkrete Inanspruchnahme durch Dritte abgestellt wird).“

Dieser Rechtsansicht wird in der gegenständlichen Berufungsentscheidung gefolgt.

Es ist daher zu untersuchen, wie sich der konkrete Sachverhalt in diese Überlegungen einzuordnen ist.

Der Berufungswerber ist Tischler und hat wie sich aus dem Veranlagungsakt des Finanzamtes ergibt und was auch vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogen wird, für jeden Auftrag, bei welchen er wusste, dass es zu Gewährleistungsansprüchen der Kunden kommen wird, jeweils eine Gewährleistungsrückstellung am Jahresende gebildet (siehe die Tabellen oben). Dabei hat er aus seiner langjährigen Erfahrung heraus jeweils 10% der Auftragssumme als Aufwand angenommen, der notwendig sein würde, um den Gewährleistungsanspruch seines jeweiligen Kunden zu befriedigen. Es erscheint glaubhaft, dass ein Tischler und Glaser (und Bestattungsunternehmer) in einer ländlichen Gemeinde mit unter 1.500 Einwohnern ohne Nähe zu einem größeren Bevölkerungszentrum, dessen Unternehmen seit 150 Jahren in der Hand einer Familie ist, sich bei jedem Mangel seiner Auftragsausführung kulant zeigen muss, um wirtschaftlich bestehen zu können. Ebenso glaubhaft ist, dass der Berufungswerber, die Gewährleistungsansprüche nach dem Auftragsabschluss oder kurz danach kennt. Es entspricht auch der Lebenswahrscheinlichkeit, dass der Inhaber eines solchen Kleinunternehmens am Jahresende handschriftlich alle jene Aufträge festhält, bei welchen noch Reklamationen abzuarbeiten sind.

Dafür, dass die Aufzeichnungen des Berufungswerbers, welche im Rahmen dieses Verfahrens vorgelegt wurden, erst nachträglich erstellt worden seien oder nicht das tatsächliche Geschehen darstellen, gibt es keine Hinweise und wurde dies auch von der Amtspartei nicht behauptet.

Ordnet man dies beim oben Wiedergegebenen ein, so ergibt sich, dass der Berufungswerber gerade nicht eine pauschale 10%ige Gewährleistungsrückstellung gebildet hat (Gesamterlöse 2007: € 265.527,29, Summe Gewährleistungsrückstellungen € 10.049,83; Gesamterlöse 2008 € 233.994,77, Summe Gewährleistungsrückstellungen € 8.566,74). Vielmehr hat er bei jedem einzelnen Tischlereiauftrag, von welchem er wusste, dass Nacharbeiten notwendig sein würden, welche erst im nächsten Jahr oder im Jahr darauf erledigt werden könnten, eine Gewährleistungsrückstellung gebildet. Auf diese Weise hat der Berufungswerber 2007 acht und 2008 sieben neue Gewährleistungsrückstellungen gebildet.

Dabei hat er aus seiner Erfahrung heraus und wohl auch der Einfachheit halber, jeweils 10% der Auftragssumme angesetzt. Bedenkt man die Betriebsgröße und Gleichartigkeit der Aufträge des Berufungswerbers kann eine derartige Vorgangsweise nicht kritisiert werden, insbesondere wenn man bedenkt, dass die vorgelegten Aufzeichnungen belegen, dass diese Einschätzung in den Jahren 2006 und 2007 bemerkenswert genau den später notwendigen

Aufwand entsprochen hat (vergleiche Jakom/Laudacher EStG, 2012, § 9 Rz 13 und die dort zitierten Fundstellen).

Zusammengefasst lässt sich daher sagen, dass der Berufungswerber in den Jahren 2007 und 2008 jeweils eine Mehrzahl an einzelnen Rückstellungen für Aufträge gebildet hat, von welchen der Berufungswerber am Jahresende wusste, dass in den Folgejahren Aufwendungen anfallen würden, um den Ruf des Unternehmens als Qualitätsbetrieb zu wahren, beziehungsweise die bestehenden Gewährleistungsansprüche zu befriedigen. Diese Vorgangsweise entspricht den in der oben wiedergegebenen Judikatur (unter Hinweis auf die Lehre) Kriterien für das steuerliche Anerkennen von Einzelrückstellungen im Sinne des § 9 Abs. 3 iVm. [§ 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#), weswegen den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 stattzugeben war.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 14. November 2012