



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Steiermark, vertreten durch WirtschaftstreuhandgesmbH, vom 17. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 20. September 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) stellt Feuerungsanlagen für Biomasse her.

Die Bilanz der Bw. wies zum Stichtag 31. Dezember 2003 eine sonstige Rückstellung (Gewährleistungsrückstellung) in Höhe von 392.650,00 Euro auf, die im Laufe der letzten Jahre aufgebaut worden war. Die Dotation des Jahres 2003 betrug nach Abzug der 20 %igen Kürzung in Höhe von 17.615,02 Euro 70.462,52 Euro.

Weiters stellte die Bw. einen Betrag von 43.900,00 Euro für noch nicht erbrachte Leistungen aus einer Vereinbarung aus dem Jahr 2002 zurück.

Im Zuge einer Betriebsprüfung für die Jahre 2001 bis 2003 stellte der Prüfer fest, dass mangels Nachvollziehbarkeit einzelner Rückstellungspositionen die Rückstellung im Jahr 2003 im Ausmaß von zwei Drittel, das sind 257.650,00 Euro gewinnerhöhend aufzulösen sei.

Darüber hinaus versagte das Finanzamt die Rückstellung für nicht erbrachte Leistungen in Höhe von 43.900,00 Euro, aus einer Vereinbarung mit dem JR aus dem Jahr 2002, da nach

Ansicht des Prüfers diese Vereinbarung lediglich eine Absichtserklärung darstelle und somit kein ausreichender Verpflichtungsgrund vorliege. Außerdem stamme die Vereinbarung aus dem Jahr 2002 und liege ein etwaiger Verpflichtungsgrund bereits im Jahr 2002, sodass eine Nachholung der Rückstellungsbildung im Jahr 2003 nicht zulässig sei. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung im angefochtenen Bescheid und erhöhte das steuerpflichtige Einkommen 2003 aus diesen beiden Rückstellungspositionen um 301.550,00 Euro.

Die Bw. brachte in der Folge Berufung ein und legte Listen der Jahre 2001 bis 2003 vor, die als Grundlage für die Bildung der Gewährleistungsrückstellung gedient hätten. Diese Aufstellung beinhaltete die einzelnen Rückstellungspositionen, die in Summe den Rückstellungsbetrag von 392.650,00 Euro ergaben.

Die Bw. legte der Berufung ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen bei, welches die Art des jeweiligen Schadensfalles unter Angabe der Anlagennummer zum Stichtag 31. Dezember 2003 aufliste und bewerte. Nach diesem Gutachten liege sogar eine Unterdeckung der Gewährleistungsrückstellung in Höhe von 109.200,00 Euro vor.

Weiters legte der Gutachter die Gründe dar, aus welchen seiner Ansicht nach die Bildung einer Rückstellung für noch zu erbringende Leistungen auf Grund der Vereinbarung mit dem JR geboten sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2007 wies das Finanzamt die Berufung ab.

Begründet wurde die Abweisung damit, dass grobe Mängel hinsichtlich der Aufzeichnungen der Grundlagen für die Gewährleistungsrückstellung vorgelegen seien. Außerdem habe der Prüfer festgestellt, dass Reparaturen zum Teil in Rechnung gestellt worden seien. Es sei nicht von der Hand zu weisen, dass bei den Anlagen der Bw. immer wieder im gleichen Ausmaß Schäden auftreten, wie diese vom Gutachter belegt worden seien. Da aber die Reparaturen dieser Schadensfälle zum Teil verrechnet worden seien, liege kein Grund für die Bildung einer Rückstellung vor.

Die Rückstellung betreffend die Vereinbarung mit dem JR sei nicht zu bilden gewesen, da es sich um eine bloße Absichtserklärung und nicht einklagbare Vereinbarung handle. Die wirtschaftliche Verursachung liege außerdem im Jahr 2002.

In der Folge stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Eingabe vom 17. Juli 2009 zog die Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Gleichzeitig zog sie ihre Berufung hinsichtlich der Streichung der Rückstellung über 43.900,00 Euro für nicht erbrachte Leistungen betreffend die Vereinbarung mit dem JR zurück. Dieser Berufungspunkt ist daher gegenstandslos.

Weiters schränkte die Bw. ihr Berufsbegehren dahingehend ein, dass sie der steuerlichen Kürzung der Dotation 2003 zur Gewährleistungsrückstellung auf das vom Finanzamt anerkannte Drittel in Höhe von 23.487,50 Euro zustimmt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Höhe der Bildung einer Gewährleistungsrückstellung für die Inanspruchnahme aus Garantiefällen.

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000 können Rückstellungen unter anderem gebildet werden für

.....

3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten.

Nach Abs. 3 leg cit ist die Bildung von Rückstellungen in diesem Sinne nur zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Nach Abs. 5 sind Rückstellungen iSd Abs. 1 Z 3 und 4 mit 80% des Teilwertes anzusetzen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 10.10.1996, 94/15/0089) kann eine Rückstellung nur im Jahr des Entstehens des Schuldgrundes oder der Aufwandsursache gebildet und nicht in späteren Jahren nachgeholt werden.

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis vom 23.5.2004, 2000/14/0818, aus, dass Voraussetzung für eine steuerrechtlich anzuerkennende Rückstellung ist, dass "ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht".

Auch in seinem Erkenntnis vom 28.3.2000, 94/14/0165, hat der VwGH ausgeführt, dass nach steuerrechtlichen Grundsätzen Rückstellungen für Gewährleistungsansprüche nur dann anzuerkennen sind, "wenn mit dem Entstehen einer Schuld aufgrund der bisherigen Erfahrungen ernsthaft, somit mit größter Wahrscheinlichkeit zu rechnen ist".

Seitens des Finanzamtes wurde die Rückstellungsbildung für Gewährleistung dem Grunde nach und zwar in Höhe eines Drittels des steuerwirksam geltend gemachten Betrages anerkannt. Allerdings nahm das Finanzamt die Auflösung der über Jahre gebildeten Rückstellung zur Gänze im Jahr 2003 vor. Die Bilanz der Bw. wies zum Stichtag 31. Dezember 2003 eine sonstige Rückstellung (Gewährleistungsrückstellung) in Höhe von

392.650,00 Euro auf. Die Dotation des Jahres 2003 betrug nach Abzug der 20 %igen Kürzung im Sinne des § 9 Abs. 5 EStG 1988 in Höhe von 17.615,02 Euro 70.462,52 Euro.

Das Finanzamt nahm aber eine Gewinn erhöhende Auflösung von zwei Drittel der Gesamtrückstellung vor und wurde folglich insgesamt ein Betrag in Höhe von 257.650,00 Euro aufgelöst.

Das Finanzamt hat diesbezüglich allerdings das Nachholverbot übersehen. Das bedeutet, dass eine periodenrichtige Gewinnermittlung zu erfolgen hat. Das kann sich zugunsten als auch zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Unterblieb in einer rechtskräftig veranlagten Vorperiode eine Aktivierung, dann führt die Berichtigung zu einem Gewinnausweis, der nicht mehr steuerwirksam werden kann. Blieb ein Aktivposten ausgewiesen, obwohl eine Abschreibung notwendig gewesen wäre, dann führt die Berichtigung in der rechtskräftig veranlagten Periode zu einem Aufwand, der nicht mehr Steuer mindernd wirkt. Der unrichtige Bilanzansatz im Fehlerjahr kann nicht mit steuerlicher Wirkung in einem späteren Wirtschaftsjahr ausgeglichen (nachgeholt) werden (Nachholverbot). In diesem Zusammenhang wird auf die ausführlichen Darstellungen in Doralt, Einkommensteuergesetz , Kommentar, § 4 Tz 169ff und die dort umfangreich zitierte Judikatur des VwGH verwiesen.

Dem gegenständlichen Verfahren liegt lediglich die Beurteilung der Richtigkeit des Körperschaftsteuerbescheides 2003 zu Grunde. In diesem Jahr hat die Bw. eine erfolgswirksame Dotation zur Gewährleistungsrückstellung in Höhe von 70.462,52 Euro vorgenommen. Eine Kürzung auf das vom Finanzamt anerkannte Drittel führt zu einer steuerlich aufwandwirksamen Zuweisung zur Gewährleistungsrückstellung im Jahr 2003 in Höhe von 23.487,50 Euro. Dies führt lediglich zu einer Aufwandskürzung gegenüber der Erklärung von 46.975,02.

Zusätzlich ist eine Aufwandskürzung in Höhe von 43.900,00 Euro für nicht erbrachte Leistungen betreffend die Vereinbarung mit dem JR vorzunehmen. Die Gesamthinzurechnung gegenüber dem erklärten Gewinn von 24.299,07 Euro beträgt daher 90.875,02 Euro.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 20. Juli 2009