



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, Bernd Feldkircher und Mag. Isabella Gerstgrasser im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung der X-AG, vertreten durch die BDO Tschofen Teuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 6800 Feldkirch, Gallmistrasse 13, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Walter Angerer, betreffend Körperschaftsteuer 2001 nach der am 4. Dezember 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsführerin, deren Unternehmensgegenstand vorwiegend im Handel mit Elektrogeräten besteht, ermittelt ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988.

In den in der Bilanz zum 31. Dezember 2001 ausgewiesenen sonstigen Rückstellungen ist ua. neben einer Sonderrückstellung für eine bestimmte Gerätelinie bei der in deutlich erhöhtem Umfang Boilergruppen ausgetauscht werden mussten, eine (allgemeine) Gewährleistungsrückstellung in Höhe von 2.638.000 S enthalten. In den Erläuterungen wird dazu ausgeführt, die Gewährleistungsfrist für die verkauften Maschinen betrage ein Jahr. Für die Berechnung der (allgemeinen) Rückstellung sei der tatsächlich anfallende Aufwand an Garantieleistungen in Relation zu den erzielten Umsätzen gesetzt worden. Dabei sei aufgrund von Erfahrungs-

werten unterstellt worden, dass der Garantieaufwand für die Umsätze des 2. Halbjahres 2001 im Geschäftsjahr 2001 (gemeint wohl: 2002) anfalle und die Rückstellung daher mit 1,144% der Umsätze des zweiten Halbjahres 2001 gebildet worden.

Anlässlich einer die Jahre 1999 bis 2001 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde die allgemeine Gewährleistungsrückstellung vom Prüfer nur im halben Ausmaß anerkannt und das steuerliche Ergebnis dementsprechend erhöht. Begründend wurde dazu ausgeführt, Pauschalrückstellungen seien steuerlich nicht zulässig. Pauschalrückstellungen seien solche, bei denen die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch Dritte gegeben sei, ohne dass bereits konkrete Umstände im jeweiligen Einzelfall eine Verbindlichkeit erwarten ließen. Sie würden dem Grunde nach anhand von Erfahrungswerten angesetzt. Zu diesen nicht abzugsfähigen Rückstellungen zählten bestimmte Arten dem Grunde nach pauschal gebildeter Verbindlichkeitsrückstellungen, wie zB vom Umsatz abgeleitete Rückstellungen für Garantien. Von der bisher steuerlich wirksam dotierten Rückstellung würden 50% gewinnmindernd anerkannt, da nachweislich Garantieaufwendungen in dieser Höhe in den ersten drei Monaten des Folgejahres angefallen seien.

Gegen den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen, den Feststellungen des Prüfers Rechnung tragenden Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001 wurde Berufung erhoben. In der umfassenden Begründung wurde zusammengefasst ausgeführt, der vom Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung entwickelte Rückstellungs begriff stelle darauf ab, ob ein in der Vergangenheit wirtschaftlich verursachter Aufwand am Bilanzstichtag mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit, dh. ernsthaft drohe. Auch nach dem zu § 9 EStG 1988 ergangen Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 9.12.1997, G 403/97, könne eine Rückstellung nur dann gebildet werden, wenn eine gewisse Wahrscheinlichkeit für eine künftige Belastung gegeben sei. Die bloße Möglichkeit einer Inanspruchnahme, also nur das Vorliegen eines Verpflichtungsgrundes allein genüge für eine Rückstellung hingegen nicht. Be trachte man den Wortlaut der durch das Steuerreformgesetz 1993 neu gefassten Bestimmung des § 9 EStG 1988, dränge sich der Schluss auf, dass mit der Neufassung keine inhaltliche Änderung des steuerlichen Rückstellungs begriffes eingetreten sei; der Rückstellungs begriff sei lediglich kodifiziert worden. Das ernsthafte Drohen bzw. ernsthafte Rechnen mit einer Ver bindlichkeit sei seit langem ein essentieller Bestandteil des Rückstellungs begriffes. Die bloße Möglichkeit (zB eines Gewährleistungsfalles) habe schon bisher nicht für die Bildung einer Rückstellung ausgereicht, weshalb der Verwaltungsgerichtshof einer pauschalen Rückstel lungsbildung bereits vor Einführung des § 9 EStG 1988 die Anerkennung versagt habe. Pauschal könne eine Rückstellung wohl nur sein, wenn sie undifferenziert dem allgemeinen Ge währleistungsrisiko Rechnung trage. Pauschal würden jedenfalls Rückstellungen sein, die ohne konkreten Nachweis in undifferenzierter Weise zB mit einem bestimmten Prozentsatz an den

Umsatz anknüpften. Sei hingegen nach konkreten Umständen mit Verpflichtungen ernsthaft zu rechnen, so könne es - gemessen am offensichtlichen Sinn und Zweck der Vorschrift - nicht schädlich sein, wenn Einzelrückstellungen für Gewährleistungsverpflichtungen bei tatsächlich gleichartigem Sachverhalt im Wege einer Schätzung in gleichem Ausmaß vorgenommen würden.

Die Erläuternden Bemerkungen stünden (teilweise) augenscheinlich im Widerspruch zum Gesetzestext. Gedeckt sei in dessen Wortlaut zwar der Ausschluss von Pauschalrückstellungen, nicht aber der Zusatz, dass Rückstellungen auch dann generell ausgeschlossen seien, wenn sie auf Erfahrungswerten aus der Vergangenheit beruhten. Dem Wortlaut des Gesetzes sei nichts zu entnehmen, was auf diese allgemeine Einschränkung hindeuten würde. Aus dieser im Wortlaut nicht gedeckten Aussage leiteten die Erläuternden Bemerkungen weiters ab, dass nur für geltend gemachte Gewährleistungsansprüche eine Rückstellung gebildet werden dürfe. Auch diese Einschränkung sei im Wortlaut keinesfalls gedeckt, weshalb ihr keine normative Bedeutung zukomme. Der Gesetzgeber hätte diese Einschränkungen ohne weiters in den Gesetzeswortlaut aufnehmen können. Da dies nicht geschehen sei, könnten sie auch keinerlei rechtliche Bedeutung haben. Die gleiche Sichtweise liege dem zu § 9 ergangenen Erlass des BMF (AÖF 1995/125), auf den sich im Ergebnis das Finanzamt stütze, zugrunde. Der Vorwurf, dass die Gesetzesmaterialien im Wortlaut keine Deckung fänden und damit keine normative Bedeutung hätten, treffe den Erlass und die Begründung des Finanzamtes daher in gleicher Weise. Das Finanzamt sei von vornherein von einer Rechtsansicht ausgegangen, die der Wortlaut des Gesetzes nicht zu tragen vermöge und sei der angefochtene Bescheid daher mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Die hier vertretene Rechtsansicht werde auch durch das Schrifttum gestützt. Gassner (JBl 1994, 289 ff) weise darauf hin, dass die in § 9 Abs. 3 EStG 1988 angeführten Kriterien (konkrete Umstände, Nachweis, ernsthaftes Rechnen mit einer Verbindlichkeit) allgemeine Rückstellungserfordernisse des Handelsrechts darstellten, die zu keiner Einschränkung des Rückstellungsbegriffes führten. Die Bestimmung verbiete Pauschalvorsorgen für allgemeine und nicht konkretisierte Risiken und dürfte daher bestenfalls eine Klarstellung für eine schärfere Rückstellungspraxis sein, eine normative Bedeutung fehle hingegen. Diese Überlegungen habe Gassner in einem weiteren Aufsatz (RWZ 1994, 218 ff) vertieft. Der Begriff "pauschal" in § 9 Abs. 3 EStG 1988 könne entweder im Sinne von allgemeinem Rückstellungsgrund oder von Sammelbewertung verstanden werden. Rückstellungen für allgemeine Risiken seien schon nach Handelsrecht nicht zulässig. Sammelbewertungen für Aktiva und Passiva seien hingegen aus Vereinfachungsgründen zulässig, wenn dem Grundsatz der Einzelbewertung nur mit unverhältnismäßigem Aufwand Rechnung getragen werden könnte. Diese Auffassung sei vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27.8.1998, 96/13/0165, hinsichtlich der

Sammelbewertung von Forderungen bestätigt worden. Auch hebe Gassner ausdrücklich den Widerspruch zwischen den Gesetzesmaterialien und dem Gesetzeswortlaut hervor und weise darauf hin, dass Erfahrungswerte der Vergangenheit, wenn der Aufwand dem Grunde nach ausreichend konkretisiert sei, sehr wohl zur Bemessung der Rückstellung herangezogen werden könnten. Gewährleistungsrückstellungen seien demnach auch dann zulässig, wenn die Gewährleistungsansprüche zwar schon entstanden seien, aber noch nicht geltend gemacht worden seien. Desgleichen setzten Rückstellungen für Produkthaftung, Umwelthaftung, Garantieverpflichtungen und Kulanzfälle die Geltendmachung nicht voraus. Für die Produkthaftung genüge es, wenn nach den Erfahrungen mit vergleichbaren Produkten mit einer Inanspruchnahme zu rechnen sei. Auch Doralt (EStG, § 9 Tz 30) sehe in der Bestimmung des § 9 Abs. 3 EStG 1988 keine Einschränkung des bisher von der Rechtsprechung konkretisierten Rückstellungsbegriffes. Entgegen der Erlassmeinung des BMF sei nach dessen Ansicht nicht entscheidend, ob der Anspruch bereits geltend gemacht worden sei; auch sei ein behördlicher Auftrag bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen nicht erforderlich, es genüge vielmehr, dass die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Pflicht bekannt seien oder mit hoher Wahrscheinlichkeit bekannt würden.

Ausgehend von diesen Überlegungen sei gegenständlich die Bildung einer Rückstellung für Garantieverpflichtungen der Berufungsführerin zulässig, würden doch sämtliche Kriterien im Rahmen der von ihr seit Jahren auf Grundlage einer umfassenden, laufenden Aufbereitung der Garantiedaten ermittelten Gewährleistungsvorsorge uneingeschränkt erfüllt. Im Einzelnen sei darauf hinzuweisen, dass

- ausgehend von den Daten der Finanzbuchhaltung über mehrere Jahre hinweg gesondert erfasste Garantieausgaben vorlägen, wobei Sonderentwicklungen in einzelnen Jahren, die auf spezifische, sich voraussichtlich nicht wiederholende Umstände zurückzuführen seien (etwa mangelhafte Bauteile in bestimmten Produktserien) aus den allgemeinen Garantieausgaben eliminiert würden und insoweit keinen Eingang in die Rückstellungsberechnung und damit in die Prognose der künftig zahlungswirksamen Beträge fänden;
- zu jedem einzelnen Garantiefall Berichte vorlägen, die eine Auswertung nach Mängelursachen udgl. ermöglichen;
- die mehrjährigen, homogenen Datenreihen für die Garantieausgaben die Möglichkeit spezifischer statistischer Auswertungen im Sinne von Trendberechnungen mit Glättung einzelner Sonderfaktoren böten, um Fehlschlüsse für die Zukunft zu vermeiden;
- das verfügbare Garantiedatenmaterial jährlich ergänzt und einer Neubetrachtung unterzogen werde;

- die Berechnung der Garantievorsorgen auf Basis der zum jeweiligen Bilanzstichtag verfügbaren aktuellen Informationen über das Garantierisiko und die Höhe der Garantiekosten erfolge, wobei spekulative Elemente etwa bezüglich der weiteren Entwicklung von Lohn- und Materialkosten in den nächsten Jahrzehnten nicht in die Rückstellungsberechnung mit einflössen.

Die gebildeten Rückstellungen hätten daher den Charakter von Einzelrückstellungen, in deren Bemessung die Analyse der bisherigen Gewährleistungsfälle einflössen. Sie unterschieden sich damit aber auch grundlegend von Pauschalrückstellungen, die mit einem weitgehend geprägten Prozentsatz global ein vordefiniertes Risikobündel abdeckten. Bezogen auf die von der Rechtsprechung definierten Kriterien sei daher zum einen festzuhalten, dass ein in der Vergangenheit wirtschaftlich verursachter Aufwand vorliege. Die Gesellschaft verkaufe Elektrogeräte unter Einräumung einer verbindlichen gesetzlichen Gewährleistungszusage. Der erzielte Umsatzerlös habe daher den Charakter von vorbelasteten Einkünften, für die in den folgenden zwei Jahren nachträglich Ausgaben anfallen könnten. Zum anderen werde das ernsthafte Drohen des Aufwandes am Bilanzstichtag dadurch untermauert, dass nicht auf Basis möglicherweise zufälliger Einzelereignisse ein Schluss auf künftige Belastungen gezogen werde, sondern gestützt auf mehrjährige, laufend überprüfte Analysen eine Aussage getroffen werde. Die dabei erkennbaren Regelmäßigkeiten verdeutlichen, dass es sich nicht um statistische Zufälligkeiten, sondern um Regelmäßigkeiten handle, die dementsprechend auch für den Umsatz der jeweiligen Periode relevant seien, dh. für diese ernsthaft drohende Ausgaben erkennen ließen. Die Geltendmachung des Gewährleistungsanspruches durch den Kunden sei unter diesen Voraussetzungen nur noch eine endgültige Bestätigung der zuvor gemachten Prognose; sie könne insoweit auch nicht das aufwandsbegründende Ereignis sein. Dieses sei vielmehr der Verkauf eines mängelbehafteten Produktes. Seitens der Betriebsprüfung sei weder die Rechenmethodik noch das der Rückstellungsberechnung zugrunde gelegte Datenmaterial beanstandet worden. Auch habe nachvollzogen werden können, dass den gebildeten Rückstellungen in den Folgeperioden ein entsprechender Aufwand gegenüberstehe. Die Nichtanerkennung der Gewährleistungsvorsorge stütze sich vielmehr ausschließlich auf den Umstand, dass insoweit noch keine geltend gemachten Gewährleistungsansprüche vorlägen, bei denen ernsthaft mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit zu rechnen sei. Da aber ein bereits geltend gemachter Garantieanspruch keine Voraussetzung für die Rückstellungsbildung sei, gebe es folglich keinen Grund, die gebildeten Rückstellungen nicht anzuerkennen.

Darüber hinaus ergäben sich im Lichte der Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 9.12.1997, G 403/97, betreffend Jubiläumsgeldrückstellungen, verfassungsrechtliche Bedenken bezüglich der Regelung des § 9 Abs. 3 EStG 1988. Garantieverpflich-

tungen unterschieden sich grundsätzlich in nichts von sonstigen ungewissen Verbindlichkeiten gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Erfüllten Garantierückstellungen die Voraussetzungen des vom Verwaltungsgerichtshof geprägten und durch § 9 EStG 1988 kodifizierten Rückstellungs-begriffes, lasse sich eine Versagung der Passivierung ebenso wenig rechtfertigen wie das Passivierungsverbot für Jubiläumsgeldrückstellungen. Zwar stehe es dem Gesetzgeber frei, im Steuerrecht für ungewisse Verbindlichkeiten eine Passivierungspflicht und ein Passivie-rungsrecht vorzusehen oder zu beseitigen, gewähre der Gesetzgeber aber die Möglichkeit der Passivierung nach einem bestimmten – dem Sachlichkeitsgebot entsprechenden – System, bedürfe ein Abweichen von einem solchen System abermals einer sachlichen Rechtfertigung. Gegenständlich lasse sich die vom Finanzamt vorgenommene Differenzierung aus dem Gesetz nicht ableiten. Ein genereller Ausschluss von steuerwirksamen Zuweisungen zu Rück-stellungen, die das gesetzlich nicht vorgesehene Kriterium der Geltendmachung zwar nicht, die Kriterien des § 9 Abs. 3 EStG 1988 aber sehr wohl erfüllten, müsse daher genauso über-schießend sein wie der Ausschluss der Jubiläumsgeldrückstellungen. Das Finanzamt un-terstelle dem Gesetz damit einen gleichheitswidrigen Inhalt, was einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz darstelle.

Im Zuge der am 4. Dezember 2007 durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der steuerlichen Vertretung sowie des anwesenden Vorstandsmitglieds die Berech-nungsweise der Rückstellung näher erläutert und unter Vorlage von Bauteilplänen verschie-dener Modelle sowie eines Diagramms über den Anfall der Garantiefälle im Zeitverlauf darauf hingewiesen, dass es sich gegenständlich um ein homogenes Produkt handle. Im „Innen-leben“ würden im Wesentlichen die gleichen Bauteile (Boiler usgl.) verwendet; dieses Konzept werde schon aus Kostengründen verfolgt. Für den Kunden würden sich die verschiedenen Modelle im Design und in der verwendeten Elektronik unterscheiden, dh. danach, was eine Maschine alles könne. Neben dem privaten Bereich würden auch Maschinen für den gewerb-lichen Einsatz vertrieben, im Streitjahr sei dieser Anteil jedoch noch gering gewesen. Für ein solch homogenes Massenprodukt könne eine Gewährleistungsrückstellung aufgrund von Er-fahrungswerten gebildet werden. Welcher prozentuelle Anteil der Gewährleistungsfälle auf einzelne Bauteile (zB den Boiler) entfalle, könne für das Streitjahr nicht belegt werden. Ein Großteil der Defekte (ca. 50%) falle in den Bereich „Undichtheiten“, die dann auch zu Folge-schäden (zB in der Elektronik) führen könnten. Die Höhe der Kosten eines Garantiefalles bzw. der zeitliche Anfall lasse sich mit hoher Wahrscheinlichkeit festlegen. Aus dem vorgelegten Diagramm könne abgelesen werden, dass die meisten Garantiefälle bereits im dritten Monat anfielen, danach falle die Kurve stark und bewege sich ab dem sechsten Monat in etwa auf einer Linie, erst kurz vor Ablauf der Gewährleistungsfrist komme es wieder zu einem erhöhten Anfall. Die Kosten seien kalkulierbar, da die Reparaturen großteils von Partnerbetrieben ge-

macht würden und hierfür jeweils ein Pauschale für den Arbeitsaufwand verrechnet werde, die erforderlichen Ersatzteile, auf die ca. 10-15% der Gesamtkosten entfielen, würden von der Berufungsführerin gestellt. Tatsache sei auch, dass Gewährleistungsaufwendungen anfielen und die Umsätze daher mit diesen zu erwartenden, anhand der Erfahrungswerte objektiv schätzbar Aufwendungen belastet seien.

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.

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.

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. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1237 BlgNr. 18. GP) wird allgemein darauf hingewiesen, dass dadurch einerseits Klarheit in der Definition des steuerlichen Rückstellungsgrundsatzes geschaffen und andererseits steuerlich anerkannte Rückstellungen auf "verbindlichkeitsnahe" Passivpositionen beschränkt werden sollten. In den letzten Jahren deutlich ausgeweitete Gestaltungsspielräume würden wieder eingeengt und damit eine wichtige Maßnahme im Sinne einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung gesetzt.

Betreffend den Ausschluss von Pauschalrückstellungen (§ 9 Abs. 3 EStG 1988) wird auszugsweise Folgendes ausgeführt:

"Die steuerliche Anerkennung von Pauschalrückstellungen aller Art wird generell ausgeschlossen und zwar auch dann, wenn hinsichtlich des Rückstellungsgrundes Erfahrungswerte aus der Vergangenheit vorliegen. Steuerlich nicht (mehr) zulässig sind daher pauschale Rückstellungen für Produkthaftung, Umwelthaftung, Gewährleistung, Garantieverpflichtungen, Kulanzfälle, Gestionsrisiken sowie „Selbstversicherung“. Einzelrückstellungen sind steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn – und dies bereits zum Bilanzstichtag – konkrete Umstände vorliegen, auf Grund derer mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit bzw. eines Verlustes ernsthaft zu rechnen ist."

Die Berufungsführerin bekämpft den angefochtenen Bescheid im Wesentlichen damit, dass der generelle Ausschluss von auf Erfahrungswerten beruhenden Rückstellungen in den Erläuternden Bemerkungen bzw. dem auf derselben Sichtweise fußenden Erlass des Bundesministeriums für Finanzen (AÖF 1995/125, nunmehr EStR RZ 3301 ff) und damit auch die im Ergebnis darauf gestützte Auffassung des Finanzamtes im Gesetz keine Deckung finde; vielmehr sei mit § 9 EStG lediglich der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Rechnung getragen worden und sohin nur eine Klarstellung erfolgt.

Vorauszuschicken ist, dass Erlässe der Finanzverwaltung und damit auch die Einkommensteuerrichtlinien für den unabhängigen Finanzsenat keine Bindungswirkung zu entfalten vermögen. Auch den Gesetzesmaterialien kommt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Auslegung des Gesetzestextes keine normative Kraft zu. Sie sind nur dann zur Auslegung eines Gesetzes heranzuziehen sind, wenn der Wortlaut des Gesetzes selbst zu Zweifeln über seinen Inhalt Anlass gibt; bedeutsam sind sie dabei für die Ermittlung der Absicht des Gesetzgebers (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0156, mwN). Im Ergebnis lässt sich für die Berufungsführerin damit aber, unabhängig auch davon, ob mit der Regelung des § 9 EStG 1988 lediglich eine Klarstellung im Sinne der Rechtsprechung erfolgt ist (der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 9.12.1997, G 403/97, darauf hingewiesen hat, dass entgegen der auch in der Literatur vertretenen Auffassung die Gesetzgebung mit der Änderung des § 9 EStG nicht ausschließlich eine Klarstellung verfolgt habe, sondern darüber hinaus Aufkommenseffekte sowie die Objektivierung des steuerlich maßgeblichen Rückstellungs begriffs angestrebt worden seien), nichts gewinnen.

Nach dem Gesetzeswortlaut dürfen Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nicht pauschal gebildet werden. Was unter nicht zulässigen „pauschal“ gebildeten Rückstellungen konkret zu verstehen ist, geht aus dem Gesetzestext indes nicht hervor; vielmehr wird die Bildung von Rückstellungen dann für zulässig erklärt, wenn **konkrete Umstände** nachgewiesen werden können, nach denen **im jeweiligen Einzelfall** mit dem Vorliegen oder dem Einstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) **ernsthaft zu rechnen** ist.

Nach Hofstätter/Reichel (EStG 1988, 30. Lieferung, § 9 Tz 36) liegen Pauschalrückstellungen vor, wenn ohne Bezugnahme auf einen konkreten Haftungsfall bzw. ein konkretes Verlustgeschäft Rückstellungen im Hinblick darauf gebildet werden, dass in der Vergangenheit auch Schadensfälle etc. eingetreten sind. Unzulässige Pauschalrückstellungen lägen etwa vor, wenn zB bei einem Unternehmen der Baubranche nach Erfahrungswerten damit gerechnet werden könne, dass in einem bestimmten Prozentsatz des Umsatzes Gewährleistungsfälle auftreten (so auch EuGH 14.9.1999, Rs. C-275/97, DE + ES Bauunternehmung GmbH). Pau-

schalrückstellungen wären demnach solche, die **bloß** aufgrund von Erfahrungssätzen aus der Vergangenheit gebildet worden seien und **nicht** auf das **konkrete Vorliegen** eines Haftungsanspruches, etwa wegen des bereits erfolgten Geltendmachens durch einen bestimmt bezeichneten Dritten, zurückgeführt werden könnten (ebenda, § 9 Tz 38). Zulässig sei jedoch, dass gleichartige Einzelrückstellungen für die Bewertung zu Gruppen zusammengefasst und mit einem einheitlichen Satz bewertet würden. Einzelrückstellungen dürften somit pauschal aufgrund von Erfahrungen der Vergangenheit bewertet werden (ebenda, § 9 Tz 39; siehe auch Doralt, EStG⁴, § 9 Tz 18).

Der Verwaltungsgerichtshof weist auch in seinen zur Rechtslage nach Einführung des die Bildung von Rückstellungen einschränkenden § 9 EStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818/1993, ergangenen Erkenntnissen regelmäßig darauf hin, dass er stets von einem eigenständigen steuerlichen Rückstellungs begriff ausgegangen ist und als Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung in seiner Rechtsprechung verlangte, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft, somit mit größter Wahrscheinlichkeit, drohe; eine Rückstellung dürfe gewinnmindernd nur für das Jahr gebildet werden, in dem der Aufwand wirtschaftlich verursacht sei. Entscheidend seien die Verhältnisse am Bilanzstichtag, wobei auf den Kenntnisstand im Zeitpunkt der Bilanzerstellung abzustellen sei (vgl. VwGH 26.7.2006, 2006/14/0106, mwN).

Bei der Bildung einer Rückstellung handelt es sich sohin um ein Gewinnkorrektivum, welches steuerrechtlich in der Höhe anerkannt wird, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahrs voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0261). Die Bildung einer Rückstellung setzt daher zwar nicht das Bestehen einer rechtsverbindlichen Verpflichtung zum Bilanzstichtag, wohl aber die Wahrscheinlichkeit voraus, dass eine wirtschaftlich das abgelaufene Jahr betreffende Schuld entstehen wird; wogegen die bloß entfernte Möglichkeit einer Inanspruchnahme oder eines Verlustes für die Bildung der Rückstellung auch nach der zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 9 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, nicht genügte (vgl. VwGH 28.11.2001, 99/13/0250; in diesem Sinne auch VfGH 29.12.1997, G 403/97).

Über Rückstellungen, die wie im gegenständlichen Fall nach Maßgabe von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit gebildet wurden, hatte der Verwaltungsgerichtshof bis dato nicht abzusprechen. Auch hat er noch keine Aussagen darüber getroffen, wann von einer gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 pauschal gebildeten und damit steuerlich nicht anzuerkennenden Rückstellung auszugehen ist. Rückschlüsse können jedoch aus seinem zu § 14 Abs. 3 KStG 1988 ergangenen Erkenntnis vom 27.8.1998, 96/13/0165, betreffend die Zulässigkeit einer pau-

schalen Wertberichtigung von Forderungen durch ein Kreditinstitut gezogen werden. In diesem führt der Verwaltungsgerichtshof aus, es sei wohl denkbar, dass eine Einzelwertberichtigung von verschiedenen Forderungen bei tatsächlich gleichartigem Sachverhalt im Wege einer Schätzung (vgl. § 184 BAO) in gleichem Ausmaß vorgenommen werde, eine in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (622 BlgNr. 17. GP) angesprochene "pauschale Form der Einzelwertberichtigung" (eine solche liegt nach den Gesetzesmaterialien vor, wenn eine größere Zahl von Forderungen auf Grund konkreter bis zum Bilanzstichtag eingetretener Umstände nach bestimmten Kriterien wie nach der Art der Forderung oder dem Grad der Gefährdung einheitlich mit einem niederen Ansatz bewertet werden), stelle aber einen Widerspruch in sich dar. Eine Wertberichtigung der gesamten Ausleihungen an alle Angehörige freier Berufe mit einem einheitlichen Prozentsatz stelle keine zulässige Form der Einzelwertberichtigung dar. Die Forderungen gegen alle Kreditnehmer aus freien Berufen könnten keinesfalls nach einem gleichen Berichtigungssatz geschätzt werden, da im Gesamtbetrag auch Forderungen gegen Angehörige anderer Berufe enthalten wären. Überdies bestünden selbst innerhalb der Berufsgruppe der Ärzte große Unterschiede im Finanzbedarf je nach der einzelnen ausgeübten fachspezifischen Tätigkeit. Dass bei allen Kreditnehmern, die Angehörige freier Berufe sind, gleichartige Ausfallkriterien bestünden, könne keinesfalls angenommen werden.

Umgelegt auf den Berufungsfall kann daraus gefolgert werden, dass die gegenständlich gebildete Rückstellung keine zulässige Form einer Einzelrückstellung darstellt. Die Rückstellung wurde mit 1,144% vom Umsatz des zweiten Halbjahres 2001 gebildet. Der angeführte Prozentsatz wurde durch Gegenüberstellung von Umsatz und Gewährleistungsaufwand des Jahres 2001 errechnet. Mit dieser Vorgehensweise wird in aber keiner Weise auf einzelne Produktgruppen oder Modelle abgestellt und bleibt damit unberücksichtigt, dass diese dem Grunde wie auch der Höhe nach in unterschiedlichem Ausmaß zu Gewährleistungsverpflichtungen führen können (vgl. auch UFS 29.6.2007, RV/2379-W/02, betreffend Betondachsteine, sowie UFS 26.2.2007, RV/1976-W/02, betreffend Reifenfabrikate). Auch wenn es dem Berufungssenat durchaus plausibel erscheint, dass in den einzelnen Modellen, wie in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht, möglichst weitgehend identische Bauteile eingesetzt werden, kann daraus nicht abgeleitet werden, dass ein homogenes Massenprodukt und damit eine einheitliche Bewertung von Einzelrückstellungen bei gleichem Sachverhalt vorläge.

Abgesehen davon, dass die Behauptung des bei einzelnen Modellen kaum divergierenden Gewährleistungsrisikos nicht anhand entsprechender Zahlen belegt wurde und der zu erwartende Gewährleistungsaufwand wohl auch je nach dem welcher dieser Bauteile schadhaft ist (zB Boiler, Pumpe, Mahlwerk usgl.), unterschiedlich sein wird, ergeben sich Unterschiede jedenfalls hinsichtlich der zum Einsatz kommenden Elektronik der Maschinen, hat der Vertreter der Berufungsführerin doch in der mündlichen Berufungsverhandlung selbst darauf hin-

gewiesen, dass diese den eigentlichen Unterschied zwischen einzelnen Modellen ausmache und sowohl Elektronikschäden als solche vorkämen als auch Defekte als Folge von eindringender Feuchtigkeit aufgrund einer undichten Stelle im Wasserkreislauf auftraten und es in solchen Fällen zu teuren Reparaturen kommen könne. Dass der Reparaturaufwand mit Partnerbetrieben pauschal abgerechnet wird, vermag daran abgesehen davon, dass ein Teil der Reparaturen (nach den Angaben in der mündlichen Berufungsverhandlung ca. 8-9%) auch im Betrieb der Berufungsführerin durchgeführt wird, nichts zu ändern, werden die erforderlichen Ersatzteile und somit auch die erforderliche Elektronik doch jedenfalls von der Berufungsführerin zur Verfügung gestellt. Gänzlich unberücksichtigt bleiben auch Unterschiede zwischen den im Privatbereich eingesetzten Kaffeevollautomaten bzw. Espressomaschinen und den im gewerblichen Bereich (zB Gaststätten) oder als Verkaufsautomaten in Verwendung stehenden Geräten. Von einer auf den Einzelfall bezogenen, einheitlichen Bewertung eines gleichartigen Sachverhaltes kann sohin aber keine Rede sein. Vielmehr wird der zu erwartende Gewährleistungsaufwand durch die gewählte Vorgehensweise ungeachtet der angeführten Unterschiede, Einsatzmöglichkeiten und Preise der einzelnen Geräte mit einem bestimmten Prozentsatz vom gesamten Geräteumsatz und damit eben pauschal ermittelt und kann daher auch dahingestellt bleiben, ob Gewährleistungsaufwendungen regelmäßig anfallen bzw. ob sie insgesamt im errechneten Ausmaß ernsthaft drohen und die erzielten Umsätze mit den zu erwartenden Gewährleistungsaufwendungen belastet sind. Folglich hat das Finanzamt die in Rede stehende Rückstellung zu Recht nicht im geltend gemachten Ausmaß berücksichtigt. Soweit im Hinblick auf tatsächliche Gewährleistungsfälle die Rückstellung zur Hälfte anerkannt wurde, hat die Berufungsführerin eine Unrichtigkeit nicht eingewendet und kann sie sich insoweit auch nicht als beschwert erachten.

Soweit hinsichtlich der Bestimmung des § 9 EStG 1988 verfassungsrechtliche Bedenken zum Ausdruck gebracht wurden, ist darauf zu verweisen, dass die Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität unter Bedachtnahme auf Artikel 144 Abs. 1 B-VG grundsätzlich nicht den Verwaltungsbehörden, sondern dem Verfassungsgerichtshof obliegt. Der unabhängige Finanzsenat ist daher an die geltenden einfachgesetzlichen Bestimmungen – unabhängig von deren Verfassungskonformität – gebunden. Überdies besteht gerade im Bereich pauschal gebildeter Rückstellungen – wenn auch wie gegenständlich unter Zugrundelegung von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit – ein entsprechender Gestaltungsspielraum und kann in der Einengung dieses Spielraumes daher eine der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienende Maßnahme gesehen werden.

Feldkirch, am 27. Dezember 2007