



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 16. Dezember 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 22. November 2010 betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 und 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) betreibt einen Großhandel mit verschiedenen Waren in der Rechtsform einer GmbH und ermittelt den Gewinn in einem dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahr.

In den **Jahresabschlüssen** zum 31. Dezember **2008 und 2009** gliederte die Bw die sonstigen Rückstellungen im Anhang zur Bilanz näher auf. Hieraus ist ersichtlich, dass die Bw eine **Rückstellung** mit der Bezeichnung **MaRec (REACH)** 2008 mit 26.000,00 € und 2009 mit 64.812,00 € dotierte und diese zum 31. Dezember 2009 einen Stand von 90.812,00 € hatte.

Im Jahresabschluss 2009 finden sich dazu unter Pkt. 1.3 Ergebnis 2009 folgende Hinweise:

Das Ergebnis wurde einerseits durch eine positive Entwicklung des €/USD begünstigt, andererseits durch die Kosten für REACH (EU Chemikalienverordnung) belastet. Bis Dezember

2010 müssen alle Stoffe > 1000T registriert sein, bis 2018 alle Stoffe > 1T. Es haben sich Konsortien zur Beschaffung der notwendigen Detailunterlagen gebildet.

Die Bw wurde zunächst erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer für die beiden streitgegenständlichen Jahre 2008 (Bescheid vom 28. August 2009) und 2009 (Bescheid vom 23. August 2010) veranlagt.

Im Herbst 2010 wurde eine **Betriebsprüfung** betreffend die Jahre 2007 bis 2009 durchgeführt. Im **Schlussbesprechungsprogramm** wurden folgende Feststellungen getroffen:

Tz. 1 REACH Rückstellung 31.12.2008

Prüfungsfeststellung:

Lt. E-Mail der EFM (Europäische Forschungsgemeinschaft Magnesium EFM eV.) vom 24.11.2008 betragen die Studien- und Forschungskosten im Zusammenhang mit dem It. Textziffer 2 angeführten Registrierungsverfahren betreffend das Jahr 2008 voraussichtlich 12.000,00 €. In angeführter Höhe ist eine entsprechende Rückstellungsbildung für das Jahr 2008 möglich.

Bilanzielle Entwicklung REACH Rückstellung per 31.12.2008 und 31.12.2009 siehe Tz. 2.

Tz. 2 REACH Rückstellung 31.12.2009

Sachverhalt:

Durch die Verordnung (EG) Nr. 1907/2006 /REACH-Verordnung) dürfen nur noch chemische Stoffe in den Verkehr gebracht werden, die vorher registriert worden sind. In den Geltungsbereich fallen Hersteller oder Importeure, welche Stoffe als solche und/oder Stoffe in Zubereitungen mit mehr als einer Tonne pro Jahr in der europäischen Union herstellen oder in die EU importieren.

REACH soll den sicheren Umgang mit allen Stoffen in der gesamten Wertschöpfungskette gewährleisten. Die Registrierungspflicht umfasst daher neben chemischen Stoffen auch Metalle und Kunststoffe unabhängig davon, ob diese Stoffe als solche, als Zubereitungen oder in Erzeugnissen verwendet werden.

Die Registrierung wird von der ECHA (European Chemistry Agency) in Helsinki durchgeführt. Am 1.6.2008 begann die halbjährliche Vorregistrierungsfrist für bestimmte Stoffe. Die Vorregistrierung ist der eigentlichen Registrierung vorgeschaltet. Sie dient der Bildung von Foren, innerhalb derer sich Hersteller und Importeure von gleichen Stoffen austauschen sollen. Weiters ist sie Voraussetzung dafür, dass man überhaupt weiter produzieren kann bzw. Stoffe in das Gemeinschaftsgebiet einführen darf (Grundsatz: "no data - no market"). Die Vorregistrierung selbst ist kostenlos.

Zwecks Forenbildung wird von der ECHA im Internet ein Forum zur Verfügung gestellt, aus dem ersichtlich ist, wer welche Stoffe herstellt bzw. importiert. Alle Unternehmer, die denselben Stoff vorregistriert haben, sind Teilnehmer eines so genannten SIEF (Substance Information Exchange Forum). In diesem werden Berichte und Erkenntnisse über einen Stoff zusammengefasst. Für ein einheitliches Datenblatt eines Stoffes sind Studien notwendig. Dafür wird in den meisten Fällen ein Konsortium gebildet, das diesbezügliche Studien in Auftrag gibt. Ein solches Konsortium besteht aus einigen oder allen Mitgliedern eines SIEF. Ohne Beitritt zu einem Konsortium oder Kauf eines Letter of Access (LoA) ist eine Registrierung nicht möglich. Die für eine Registrierung erforderliche Datenbeschaffung ist daher nur über ein Konsortium oder durch den Erwerb eines Letter of Access möglich. Letztere Möglichkeit besteht für die Mitglieder eines SIEF's

Das geprüfte Unternehmen ist gemeinsam mit 23 anderen europäischen Unternehmen Mitglied des "Magnesium REACH Consortiums (MaREC). Der Beitritt erfolgte im Dezember 2008 und wurde im März 2010 durch die Mitgliederversammlung dieses Konsortiums rückwirkend bestätigt.

Ziel des Konsortiums ist die für die Registrierung von Magnesium notwendigen Daten zu beschaffen. Ein Unternehmen des Konsortiums ("Lead Registrant") nimmt die Registrierung des Rohstoffes vor. Die Mitglieder des Konsortiums - aber auch die Besitzer eines Letter of Access - können aus dieser Erstregistrierung ihre eigene Registrierung herbeiführen, indem sie auf die wesentlichen Untersuchungen und Ergebnisse des Erstregistranten verweisen.

Die budgetierten Kosten des Konsortiums (Datenbeschaffung, Erstellen technischer Dossiers, Stoffsicherheitsberichte, Verwaltungskosten, etc.) belaufen sich auf rd. 1.200.000,00 und sind von den Mitgliedern des Konsortiums zu gleichen Teilen zu tragen. Die endgültigen Kosten für diese Datenbeschaffung zwecks Registrierung metallischer Elemente von Magnesiumlegierungen (Magnesium, Aluminium, Zink, Mangan, Silizium) sind erst 2018 bekannt.

Für folgende Elemente werden beim geprüften Unternehmen aller Voraussicht nach Kosten entstehen:

	Konsortium budgetierte Kosten	Kosten der Registrierung	Registrierung bis	Letter of Access
Magnesium	anteilige Kosten	12.400,00 €	30.11.2010	
Aluminium		4.600,00 €	30.11.2010	
Silizium		12.400,00 €	30.11.2010	33.000,00 €
Zink		4.600,00 €	31.05.2013	
Mangan		1.720,00 €	31.05.2013	10.000,00 €

Für die angeführten budgetierten Konsortiumskosten und die Kosten der Registrierung wurden

per 31.12.2009 eine Verbindlichkeitsrückstellung bilanziert.

Folgende Berechnungsparameter gelangten dabei zur Anwendung:

zeitliche Abgrenzung per 31.12.2009:	1.1.2007 bis Registrierungszeitpunkt
anteilige Kosten des Konsortiums:	1.200.000,00 anteilig (26 Mitglieder)
Registrierungskosten:	1.1.2007 bis Registrierungszeitpunkt
Letter of Access:	1.1.2007 bis Registrierungszeitpunkt

In Summe wurde per 31.12.2009 eine Verbindlichkeitsrückstellung in Höhe von 90.812,00 € berechnet.

Prüfungsfeststellung:

Verbindlichkeitsrückstellungen sind für dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse, jedoch bereits bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich veranlasste objektivierbare Außenverpflichtungen. Verbindlichkeitsrückstellungen dienen dazu, in späteren Jahren anfallende Ausgaben der Periode ihrer wirtschaftlichen Veranlassung zuzuordnen. Die Verbindlichkeitsrückstellung ist ein Gewinnkorrektivum, das steuerlich in der Höhe anzuerkennen ist, in welcher der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird.

Voraussetzung für die Bildung einer steuerlich anzuerkennenden Verbindlichkeitsrückstellung ist, dass ein wirtschaftlich die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmte Art ernsthaft droht, oder dass der Aufwand schon sicher und nur der Höhe nach unbestimmt ist. Aus dem Realisationsprinzip ergibt sich, dass der Zeitpunkt der gewinnmindernden Rückstellungsbildung am Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung anzusetzen ist. Die wirtschaftliche Zuordnung und nicht das zivilrechtliche Entstehen der Verpflichtung ist für die Rückstellungsbildung entscheidend.

Aufwendungen und Studienkosten Magnesium REACH Consortium

Mit dem Beitritt in das Magnesium REACH Consortium (MaREC) verpflichtet sich das Unternehmen, die Kosten der für die Registrierung notwendigen Studien usw. gemeinsam mit den übrigen Mitgliedern zu tragen. Die wirtschaftliche Ursache für die damit anfallenden Aufwendungen entsteht jedoch nicht bereits mit dem Beitritt zum Konsortium, sondern erst mit dem Durchführen der notwendigen Studien und der damit einhergehenden Kostenverrechnung an die Mitglieder des Konsortiums. Die seitens des Konsortiums vorgeschriebenen Kosten sind daher nur für jenen Zeitraum gewinnmindernd zu berücksichtigen, in dem sie auch wirtschaftlich zugeordnet werden können.

Registrierungskosten und Kosten Letter of Access:

Eine konkrete Verpflichtung zur Abdeckung von Kosten, die mit einem Registrierungsverfahren verbunden sind, kann frühestens mit dem Zeitpunkt der Antragstellung auf Zulassung eintreten.

Werden nach Durchführung der notwendigen Untersuchungen die für die Registrierung erforderlichen Unterlagen an die ECHA übermittelt, können ab diesem Zeitpunkt die Gebühren für die Registrierung bzw. für die Kosten des Letter of Access rückgestellt werden.

Die angeführten Aufwendungen betreffen künftige Wirtschaftsjahre und daraus erwachsende Gewinnchancen, sodass es an der wirtschaftlichen Verursachung in der Vergangenheit fehlt.

Es ist daher im vorliegenden Fall nicht zulässig, eine (anteilige) Rückstellung wegen der Registrierungspflicht bzw. für die Aufwendungen eines Letter of Access in der Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

Bilanzansatz REACH Rückstellung It. BP

	31.12.2008	31.12.2009
Handelsbilanz	26.000,00 €	90.812,00 €
Prüferbilanz (Tz. 1)	<u>12.000,00 €</u>	<u>0,00 €</u>
Vermögensänderung	14.000,00 €	90.812,00 €
- Vermögensänderung Vorjahr	<u>-0,00 €</u>	<u>-14.000,00 €</u>
Erfolgsänderung	14.000,00 €	76.812,00 €

Tz. 3 Verbindlichkeiten aus noch nicht abgerechneten Lieferungen und Leistungen per 31.12.2009

Prüfungsfeststellung:

Nachstehend angeführte, seitens des Magnesium REACH Consortiums(MaREC) mit Rechnungen vom 15.1.2010 abgerechnete Leistungen sind bilanziell als Verbindlichkeiten aus noch nicht abgerechneten Lieferungen und Leistungen einzustellen.

Rechnung	Datum	Leistung	Betrag in €
MaREC 01/2010	15.01.2010	Einschreibgebühr 2009	4.000,00
MaREC 01/2010	15.01.2010	Mitgliedsbeitrag 2009	10.000,00
MaREC 02/2010	15.01.2010	Forschung und Studien 2008	12.000,00
MaREC 03/2010	15.01.2010	Forschung und Studien 2009	<u>12.000,00</u>
			38.000,00€

Bilanzansatz Verbindlichkeiten aus noch nicht abgerechneten Lieferungen und Leistungen Magnesium REACH Consortium It. BP

	31.12.2009
Handelsbilanz	0,00 €
Prüferbilanz	<u>38.000,00 €</u>

Vermögensänderung	-38.000,00 €
- Vermögensänderung Vorjahr	-0,00 €
Erfolgsänderung	-38.000,00 €

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. November 2010** wurde das dargestellte Schlussbesprechungsprogramm zum integrierenden Bestandteil erklärt und aufgrund von im Zuge der Schlussbesprechung vorgebrachten begründeten Einwänden um folgenden Antrag ergänzt:

Beantragt wird die Stornierung von per 31.12.2009 noch nicht realisierten Kursgewinnen aus US-Dollar Terminvorlagen in Höhe von 44.803,00 €, die bereits im Jahr 2009 gewinnerhöhend berücksichtigt worden sind.

Die Darstellung dieses Antrages wird im abschließenden Bericht vorgenommen.

Im **Betriebsprüfungsbericht vom 15. November 2010** wurden letztlich folgende Feststellungen getroffen:

Tz 1 REACH Rückstellung 31.12.2008

Studien und Forschungskosten 2008

Begründung siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12.11.2010, Schlussbesprechungsprogramm Textziffer 1.

Tz 2 REACH Rückstellung 31.12.2009

Registrierungskosten, Letter of Access, Studien- u. Forschungskosten 2009

Begründung siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12.11.2010, Schlussbesprechungsprogramm, Textziffer 2.

Steuerliche Auswirkungen

Körperschaftsteuer	2008	2009
Bilanzgewinn/-verlust - Gewinnerhöhung	14.000,00 €	76.812,00 €

Tz.3 Verbindlichkeiten 31.12.2009

Noch nicht abgerechnete Lieferungen und sonstige Leistungen 2009

Begründung siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12.11.2010, Schlussbesprechungsprogramm Textziffer 3.

Steuerliche Auswirkungen

Körperschaftsteuer	2009
Bilanzgewinn/-verlust - Gewinnkürzung	-38.000,00 €

Tz. 4 Terminvorlage US\$ Jahr 2009

Gewinnrealisierung Kursgewinne

Anlässlich der Schlussbesprechung wurde beantragt, die Bewertung von Verbindlichkeiten in ausländischer Währung (US-Dollar Terminvorlage in Höhe von \$ 1.000.000,00), richtigzustellen. Weiters wurde beantragt einen It. Erklärung realisierten Kursgewinn aus einem Absatzgeschäft (10/2009) mit einem Kunden in Höhe von € 1.203,00 gewinnmindernd richtigzustellen.

Bezüglich der US-Dollar Terminvorlage wird dem Antrag entsprochen und die Bewertung dieser Verbindlichkeit in Höhe von \$ 1.000.000,00 richtiggestellt. Die sich daraus ergebende Gewinnminderung in Höhe von € 43.600,00 wird bei der Ermittlung des Bilanzgewinnes für das Jahr 2009 berücksichtigt.

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen

Körperschaftsteuer	2008	2009
Bilanzgewinn vor BP	311.213,34 €	356.126,28 €

Tz 2 REACH Rückstellung 31.12.2009	<u>14.000,00 €</u>	76.812,00 €
Tz 3 Verbindlichkeiten 31.12.2009		-38.000,00 €
Tz 4 Terminvorlage US\$ Jahr 2009		<u>-43.600,00 €</u>
Nach Bp	325.213,34 €	351.338,28 €

Mit **Bescheiden** vom **22. November 2010** nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die **Körperschaftsteuer 2008 und 2009** gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** wieder auf. In den **neuen Sachbescheiden** selben Datums verwies das Finanzamt hinsichtlich der vorgenommenen Änderungen auf die der Niederschrift und dem Prüfungsbericht zu entnehmenden Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

Mit **Schriftsatz vom 16. Dezember 2010** erhob die Abgabepflichtige **Berufung** gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 vom 22. November 2010, beantragte die Anerkennung der REACH-Rückstellung für 2008 von zusätzlich 14.000,00 € und von 38.812,00 € (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: Gemeint wohl 76.812,00 €) für 2009 und begründete dies wie folgt:

Die REACH Rückstellung wurde von der Betriebsprüfung nur in Höhe der laufend anfallenden Kosten anerkannt:

Im Jahr 2008 werden € 12.000,00 als REACH Rückstellung in Höhe der Eintrittskosten in das REACH Konsortium anerkannt. € 14.000,00 wurden dem Ergebnis hinzugerechnet. Damit wird dem Grundsatz, dass eine Rückstellung nach den absehbaren Gesamtkosten zu bilden ist, widersprochen (Hinweis auf UFS, RV/3053-W/02 vorn 1.2.2005; periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen - Rückstellung für behördliche Auflagen).

Gemäß § 9 (1) Z 3 EStG können Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Sie sind jedoch nur dann zulässig gemäß § 9 (3) EStG, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Bei der Gewinnermittlung nach § 5 (1) EStG sind Rückstellungen zwingend zu bilden. Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind (Doralt, EStG). Die Firma R hat sich 2008 verpflichtet, gemeinsam mit den anderen Konsortialmitgliedern (MaREC) die Gesamtkosten für die Datenermittlung Magnesium und der Kosten des Konsortiums zu tragen. Ob alle anderen Mitglieder ihre anteiligen Kosten bezahlen, ist ungewiss. Fällt ein Mitglied aus, so müssen die anderen dessen Anteil mitübernehmen. Es wurde auch seitens des Prüfers argumentiert, dass eine Teilnahme an einem Konsortium einer Vorregistrierung (=SIEF Mitgliedschaft) gleichzustellen sei. Diese sei erst ab konkreter

Durchführung der Analyse/ bzw. Rechnungsstellung rückstellungsfähig. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden, da

a) sobald eine Rechnung vorliegt, kein Grund für eine Rückstellungsbildung besteht.

b) kein getreues Bild der Passiva gegeben ist. § 4 (3) EStG-Gewinnermittlung. Daher ist die Ansicht der Finanzverwaltung nicht nachvollziehbar, dass die für die Erfüllung der gesetzlichen Anforderungen notwendigen Aufwendungen erst ab Zahlung ergebnismindernd berücksichtigt werden können.

c) die EU-Verordnung anderen Rechtsentscheidungen (Bescheiden, gesetzlichen Anforderungen) gleichzustellen ist. Bei Nichtanerkennung dieser Aufwendungen stellt dies indirekt eine Aufforderung zur Nichteinhaltung von EU –Verordnungen dar.

d) eine SIEF Mitgliedschaft zwar nicht zum Beschaffen der Daten oder der Durchführung der Registrierung verpflichtet, jedoch die Finanzverwaltung auch den Fortführungswillen des Unternehmen zu berücksichtigen hat. Soll das Unternehmen legal fortgeführt werden, besteht die Verpflichtung zur Registrierung. Will die Finanzverwaltung EU-Verordnungen eine verpflichtende Wirkung absprechen.

e) eine vertragliche Verpflichtung dem MaRec Konsortium gegenüber besteht. Es nicht im Entscheidungsspielraum des Unternehmens liegt, wann das Konsortium Kostenvorschüsse einfordert. Den Aufwand anhand der Vorschüsse zu bilden, deckt somit nicht die Gesamtkosten ab. Auch kann der Durchführungszeitpunkt der Analysen daraus nicht abgeleitet werden. Es ist somit immer auf die Gesamtkosten des Konsortiums und die Anzahl der Mitglieder abzustellen, um ein wahres Bild der Verpflichtung zu bekommen.

Daher sind U.E. **die geschätzten Gesamtkosten**, die mit der Registrierung in Zusammenhang stehen und nicht einzelne Teilkomponenten als **Rückstellung** anzusetzen.

Da eine ordnungsgemäße Registrierung einer Magnesiumlegierung nur dann gegeben ist, wenn alle Bestandteile der Legierung ordnungsgemäß registriert wurden. Dies bedeutet, dass die Kosten der Registrierung einer Magnesiumlegierung sich aus der Summe der Einzelregistrierungen der Legierungselemente ableiten. Die Kosten des einzelnen Legierungselements setzen sich aus den Kosten der Datenermittlung und den Registrierungskosten.

Die Finanzverwaltung widerspricht sich durch das Nichtanerkennen der wirtschaftlichen Verursachung im Jahr des Inkrafttretens der EU-Verordnung im Hinblick auf die eingangs zitierte UFS-Entscheidung vom 1.2.2005.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 9 Einkommensteuergesetz 1988**, BGBl. Nr. 400/1988 (EStG 1988) in der ab der Veranlagung 2004 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 71/2003 ist die steuerlich wirksame Bildung von Rückstellungen wie folgt beschränkt:

(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.

Nach der ab 1.1.2007 und damit im Berufszeitraum geltenden Fassung BGBl. I Nr.

120/2005 des **§ 198 Abs. 8 Z 1 UGB** gilt für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten unternehmensrechtlich Folgendes:

Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunktes ihres Eintritts unbestimmt sind.

Zur gegenständlichen Problematik findet sich im Kommentar **Doralt, EStG 12. Auflage § 9 Tz 35** unter dem Stichwort Registrierungskosten Folgendes:

Registrierungskosten: *Besteht eine Registrierungspflicht für Waren oder Produkte ab Überschreiten einer bestimmten Quantität, ist für damit verbundene Registrierungskosten im Vorhinein keine Rückstellung zulässig (vgl. Roß/Drögemüller, BB 2006, 1044 zu Registrierungskosten aufgrund der EU-Chemikalienverordnung 1907/2006 – REACH).*

Dr. Norbert **Roß**, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, und Steffen **Drögemüller**, Steuerberater, Eschborn, führen in der eben zitierten Fundstelle in der Zeitschrift Betriebs-Berater (BB) 2006, 1044ff, unter der Überschrift

"Keine Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz für Registrierungskosten aufgrund der künftigen EU-Chemikalienverordnung ("REACH")" im Wesentlichen

Folgendes aus:

Zukünftig werden Hersteller und Importeure, die bestimmte chemische Stoffe in einer Menge von einer Tonne oder mehr pro Kalenderjahr in der EU herstellen bzw. in die EU einführen, aufgrund der neuen EU-Chemikalienverordnung zu deren Registrierung verpflichtet sein.

III. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 (d)HGB zu passivieren, sofern folgende Kriterien am Bilanzstichtag kumulativ erfüllt sind: i

- *Bestehen einer Außenverpflichtung,*
- *rechtliche Entstehung oder wirtschaftliche Verursachung vor Bilanzstichtag,*
- *Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme,*
- *keine zukünftigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.*

Bestehen einer Außenverpflichtung

Eine Außenverpflichtung ist gegeben, wenn eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten besteht. Der Gegenstand dieser Drittverpflichtung kann dabei privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Natur sein. Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen können sich unmittelbar aus dem Gesetz ergeben oder auf einem besonderen Verwaltungsakt bzw. einem Urteil beruhen. Der BFH lässt in ständiger Rechtsprechung eine Passivierung von öffentlichrechtlichen Verpflichtungen in der Steuerbilanz allerdings nur für den Fall zu, dass

(1) ein Gesetz oder eine Verfügung der zuständigen Behörde ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln

(2) innerhalb eines bestimmten Zeitraums vorschreibt und

(3) an die Verletzung der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung Sanktionen geknüpft sind.

Die Registrierungspflicht stellt zweifelsohne eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung dar, sodass das Kriterium der Außenverpflichtung vorliegend erfüllt ist. Dabei dürften sogar die vom BFH zusätzlich statuierten Kriterien für eine Passivierung in der Steuerbilanz erfüllt sein, da REACH (1) ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln vorsieht (Registrierung der betreffenden Stoffe, sofern diese in einer Menge von einer Tonne oder mehr pro Kalenderjahr eingeführt oder hergestellt werden),

(2) dieses Handeln in einem bestimmten Zeitraum vorzunehmen ist (vor Überschreiten der kritischen Mengengrenze) und

(3) eine Verletzung der Verpflichtung sanktionsbewehrt ist (Verbot der Einfuhr bzw. der Herstellung des registrierungspflichtigen Stoffes).

Rechtliche Entstehung oder wirtschaftliche Verursachung vor Bilanzstichtag

a) Rechtliche Entstehung

Nach den Bestimmungen von REACH knüpft die einmalige Registrierungspflicht an das Tatbestandsmerkmal der erstmaligen Einfuhr bzw. Herstellung eines registrierungspflichtigen Stoffes in einer Menge von einer Tonne oder mehr pro Kalenderjahr an. Folglich fällt der Zeitpunkt der rechtlichen Entstehung der Registrierungspflicht mit dem erstmaligen Überschreiten der kritischen Mengengrenze von einer Tonne eines registrierungspflichtigen Stoffes pro Kalenderjahr zusammen. Deshalb wäre für die Registrierungskosten, welche ab dem Zeitpunkt der rechtlichen Entstehung anfallen würden, bei Vorlage der übrigen Voraussetzungen zwingend eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren. Allerdings dürfen registrierungspflichtige Stoffe in einer Menge von einer Tonne oder mehr pro Kalenderjahr nur dann hergestellt oder eingeführt werden, wenn das Registrierungsossier zuvor bei der Europäischen Agentur für chemische Stoffe eingereicht wurde und innerhalb einer Frist von drei Wochen kein gegenteiliger Bescheid ergangen ist. Dieser Umstand wird bei ordnungskonformem Verhalten der betroffenen Unternehmen dazu führen, dass das Registrierungsverfahren bereits vor dem Zeitpunkt des erstmaligen Überschreitens der kritischen Mengengrenze von einer Tonne pro Kalenderjahr abgeschlossen sein muss. Daraus folgt aber zwangsläufig, dass ab dem Zeitpunkt der rechtlichen Entstehung der Registrierungspflicht regelmäßig keine Registrierungskosten mehr anfallen werden. Vielmehr

werden die Registrierungskosten vor dem Zeitpunkt der rechtlichen Entstehung anfallen und sind deshalb insoweit nicht rückstellungsfähig.

b) Wirtschaftliche Verursachung

Gleichwohl ist zu prüfen, ob die Registrierungspflicht nicht bereits vor dem Zeitpunkt ihrer rechtlichen Entstehung (= erstmaliges Überschreiten der kritischen Mengengrenze von einer Tonne eines registrierungspflichtigen Stoffes pro Kalenderjahr) wirtschaftlich verursacht ist. Eine dem Grunde nach ungewisse Verbindlichkeit ist am Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht, wenn die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale der Verpflichtung erfüllt sind und das Entstehen der Verpflichtung nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängt. Die für eine Rückstellungsbildung erforderliche wesentliche Tatbestandsverwirklichung lässt sich dabei in zwei weitere Kriterien unterteilen:

Erstens muss die in der Entstehung befindliche Verbindlichkeit an einem vor dem Bilanzstichtag eingetretenen Umstand anknüpfen, es bedarf mithin eines in der Vergangenheit liegenden Schuldgrunds.

Zweitens darf es nicht mehr im Einflussbereich des Bilanzierenden liegen, das endgültige Entstehen der Verpflichtung einseitig zu verhindern. Dies ist der Fall, wenn die rechtliche (Voll-) Entstehung am Bilanzstichtag nur noch von einem bloßen Zeitmoment abhängt.

Bei REACH besteht das Tatbestandsmerkmal, welches die Registrierungspflicht auslöst, allein in der erstmaligen Einfuhr bzw. Herstellung eines registrierungspflichtigen Stoffes in einer Menge von einer Tonne oder mehr pro Kalenderjahr. Schon aus diesem Grunde kann bei Unternehmen, deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, am Bilanzstichtag kein in der Vergangenheit liegender Schuldgrund gegeben sein, da sich die kritische Mengengrenze von einer Tonne in jedem Kalenderjahr von neuem berechnet. Allein die Aussicht oder Erwartung, im kommenden Geschäftsjahr (= Kalenderjahr) die kritische Mengengrenze von einer Tonne zu überschreiten, vermag u. E. für sich genommen noch nicht eine wirtschaftliche Verursachung im abgelaufenen Geschäftsjahr zu bewirken.

Aber auch bei Unternehmen, deren Geschäftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, kann u. E. nicht von einer Erfüllung der wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale der Registrierungspflicht vor dem (unterjährigen) Bilanzstichtag ausgegangen werden. Das betroffene Unternehmen könnte die rechtliche Vollentstehung der Registrierungspflicht noch dadurch einseitig verhindern, indem es die kritische Mengengrenze von einer Tonne im verbleibenden restlichen Kalenderjahr nicht überschreitet. Mithin hängt die rechtliche Vollentstehung der Registrierungspflicht am Bilanzstichtag nicht nur noch von einem bloßen Zeitmoment ab. Aus diesen Gründen können für Registrierungskosten, welche vor dem Zeitpunkt der rechtlichen Entstehung der Registrierungspflicht anfallen, keine Rückstellungen gebildet werden.

Ergebnis

1. Eine Rückstellungsbildung für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB kommt für Registrierungskosten nicht in Betracht. Das gilt aufgrund der Maßgeblichkeit (§ 5. Abs. 1 EStG) auch für die Steuerbilanz.

2. Die Registrierungskosten führen auch nicht zu zukünftigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten - sei es als selbstständiger immaterieller Vermögensgegenstand oder als (unselbstständiger) Bestandteil der beschafften bzw. hergestellten Stoffe des Vorratsvermögens.

3. Die Registrierungskosten sind in der Handels- und Steuerbilanz in dem Jahr als laufender Aufwand zu erfassen, in dem sie tatsächlich anfallen.

Die Berufungsbehörde teilt diese Rechtsansicht, die auf die vergleichbare österreichische Rechtslage übertragbar ist. Dem Berufungsbegehren kommt daher keine Berechtigung zu.

Auch aus der von der Bw ins Treffen geführten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 01.02.2005, RV 3053-W/02) ist für den Standpunkt der Bw nichts zu gewinnen:

In der genannten Entscheidung wurde die steuerliche Anerkennung einer Rückstellung für im Rahmen eines Betriebsanlagenverfahrens erteilte Auflagen nämlich schon deshalb versagt, weil diese von der Steuerpflichtigen ignoriert und deren Erfüllung offensichtlich nicht geplant war. Die Bw verkennt außerdem, worauf es ankommt, wann eine Rückstellung nach Handels- bzw. nunmehr Unternehmensrecht zu bilden ist:

Die oben zitierte Bestimmung des § 198 Abs. 8 UGB entspricht abgesehen von der vorgenommenen grammatikalischen Richtigstellung ("... des Zeitpunktes ..." statt bisher "...dem Zeitpunkt ...") vollinhaltlich der Vorgängerbestimmung des § 198 Abs. 8 Z 1 HGB.

Nowotny/M. Tychy in Straube, HGB II²/RLG § 198 Rz haben dazu schon darauf hingewiesen, dass bei ungewissen Verbindlichkeiten das Hauptproblem darin besteht, Kriterien für den **Zeitpunkt der Passivierung** aufzustellen. Für ungewisse Verbindlichkeiten ist dann mittels Rückstellung vorzusorgen, wenn diese zum Bilanzstichtag **wirtschaftlich verursacht**, insbesondere **rechtlich entstanden** sind. Bei der Auslegung des Begriffes der wirtschaftlichen Verursachung ist auf das Realisationsprinzip zurückzugreifen. Wenn künftige Aufwendungen eindeutig künftigen Erträgen zurechenbar sind, ist daher keine Rückstellung zu bilden; wenn dagegen dieser Zusammenhang nicht objektivierbar ist, besteht eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung.

Im gegenständlichen Fall stehen sowohl die Aufwendungen und Studienkosten des Magnesium REACH Consortiums und folglich der Bw als dessen Mitglied als auch die Registrierungskosten und Kosten Letter of Access im Zusammenhang mit künftigen Erträgen und nicht mit solchen des Berufungszeitraumes. Diese Aufwendungen sind erforderlich, um den Handel mit den gegenständlichen Stoffen, sofern es um Mengen über 1.000 t geht nach 2010 und nach 2018 schon bei Mengen über 1 t fortführen und damit in den Jahren ab einschließlich 2011 entsprechende Verkaufsmöglichkeiten zu wahren.

Die strittige Rückstellung ist daher zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 und 2009 noch nicht als wirtschaftlich verursacht anzusehen und daher schon nach § 198 Abs. 8 UGB unzulässig.

Damit erweist sich der in der Berufung sinngemäß erhobene Vorwurf, durch die Versagung der Rückstellung werde wie bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kein getreues Bild der Passiva gegeben, als haltlos.

Die Bw vermeint weiters, dass das Finanzamt durch die Versagung der beantragten Rückstellung der EU-Verordnung 1907/2006 die verpflichtende Wirkung absprechen wolle und indirekt auffordere, diese nicht einzuhalten. Diese Behauptung ist in Ansehung der Ausführungen zu Tz 2 des Schlussbesprechungsprogramms aktenwidrig. Mit der Versagung

der nicht nur nach inländischem, sondern auch nach deutschem Unternehmensrecht unzulässigen Rückstellung werden weder der ordnungspolitische Zweck dieser Verordnung noch deren Anwendung in Frage gestellt. Der Prüfer hat diese vielmehr als gegeben vorausgesetzt.

Bei den gegenüber dem Consortium eingegangenen Verpflichtungen ist ebenfalls die erst nach dem Berufszeitraum liegende Fälligkeit und Sicherung künftiger Erträge ins Kalkül zu ziehen.

Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde konnte die Bw daher keine stichhaltigen Argumente vorbringen, warum die von ihm beantragte Dotierung der Rückstellung im Berufszeitraum unternehmensrechtlich zulässig sein sollte.

Diese Rechtsansicht wird von den Kommentaren zum Steuerrecht zu den mit dem gegenständlichen Fall vergleichbaren Registrierungskosten von Medikamenten bestätigt:

Im **Jakom/Laudacher EStG, 2010 § 9 Rz 41** findet sich zu **Registrierungskosten** Folgendes:

Der Antrag auf Registrierung eines Medikaments führt zur Verpflichtung der Zahlung von Registrierungsgebühren. Auch wenn die Kosten abzugsfähige Betriebsausgaben und nicht Herstellungskosten sind, können sie nicht rückgestellt werden, da sie mit künftigen Wirtschaftsperioden und den daraus erwachsenden Gewinnchancen in Zusammenhang stehen, sodass es an der wirtschaftlichen Verursachung in der Vergangenheit fehlt (Zorn, in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 9 Rz 180 zur Einstellung einer Verbindlichkeit mit Durchführung der Registrierung; BFH 25.8.89, III R 95/87, BStBl II 89,893 zur fehlenden wirtschaftlichen Verursachung, wobei auch die Gefahr der Verschlechterung der künftigen Ertragslage daran nichts ändern kann; aA EStR 3507).

Zorn führt aaO Folgendes aus:

Registrierungsverfahren: Aufgrund der Antragstellung auf Registrierung (Zulassung) eines Produktes (z.B. Medikamentes) entsteht die Verpflichtung zur Entrichtung von Registrierungskosten. Wenn die Registrierungskosten im Hinblick auf das Verbot der Aktivierung selbst hergestellter unkörperlicher Wirtschaftsgüter (§ 4 Abs. 1) nicht als Teil der Herstellungskosten zu aktivieren sind, stellen sie sofort abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Die Schuld entsteht mit der Durchführung der Registrierung; in diesem Zeitpunkt ist eine Verbindlichkeit einzustellen. Da uE die Registrierung in die Zukunft gerichtet ist (Eröffnung der Verkaufsmöglichkeit), ist eine vorherige Rückstellungsbildung ausgeschlossen (anders Rz 3507 EStR 2000). Auch der BFH lehnt die Rückstellung für die Registrierungskosten bei Arzneimitteln mit der Begründung ab, dass diese Registrierung in die Zukunft gerichtet sei, also in der Zukunft den Verkauf der Produkte ermögliche (BStBl 1989 II 893).

Auch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.04.2005, 2001/13/0122; 26.05.2004, 2000/14/0181) verlangt regelmäßig als Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung, dass die wirtschaftliche Veranlassung des die Vergangenheit betreffender Aufwandes im Abschlussjahr gelegen sein muss.

Dies liegt im gegenständlichen Fall aus obigen Überlegungen zweifellos nicht vor.

Aus all diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 9. Februar 2012