



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 3

GZ. RV/1976-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der X GmbH, in W, vertreten durch Libertas Intercount Revisions- und Beratungs- GmbH, 1010 Wien, Teinfaltstrasse 4, vom 29. November 2000 und 29. Dezember 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 23 vom 2. November 2000 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1994 bis 1995 und vom 16. September 1999 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die X GmbH (Berufungswerberin, Bw.) betrieb im Streitzeitraum 1994 bis 1996 am Standort W eine Reifenproduktion. Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend Körperschaftsteuer 1993 bis 1996 wurde unter Tz 40 des Betriebsprüfungsberichtes das Einkommen für die Jahre 1994, 1995 und 1996 wegen Nichtanerkennung von Gewährleistungsrückstellungen erhöht.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass aufgrund des StRefG 1993 sei gem. § 9 EStG 1988 keine pauschale Rückstellung zulässig sei. Eine Rückstellung sei dann pauschal, wenn sie ohne konkrete Inanspruchnahme durch Dritte gebildet werde. Dies gelte auch dann, wenn hinsichtlich des Rückstellungszeitraumes Erfahrungswerte aus der Vergangenheit vorlägen, die bis zum Wirtschaftsjahr 1993 zu einer Rückstellungsbildung berechtigt hätten.

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten dürften ab dem Wirtschaftsjahr 1994 nur gebildet werden, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden könnten (d.h. Nachweis darüber, dass ein „Schaden“ bis zum Bilanzstichtag tatsächlich entstanden sei- keine bloße Vermutung) nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit oder eines Verlustes ernsthaft zu rechnen sei. Die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme reiche somit nicht aus. Der Abgabepflichtige müsse vielmehr ausdrücklich mit einer Inanspruchnahme einer Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtung konfrontiert worden sein oder selbst Schritte zur Sanierung eines eingetretenen Schadens gesetzt haben (z.B.: Rückholaktion).

Bei diesen Voraussetzungen handle es sich um Beurteilungskriterien, die dem Grunde nach bereits zum Bilanzstichtag, jedenfalls aber vor Bilanzerstellungstag vorliegen müssten. Der Betriebsprüfung habe nicht nachgewiesen werden können, dass diese Beurteilungskriterien erfüllt worden seien.

Nach Art I Z 64 StRefG 1993 idF. BGBl 1996/201 seien im Wirtschaftsjahr 1996 mindestens 50% des im letzten Jahresabschluss vor dem 1.1.1996 angesetzten Betrages aufzulösen.

Daher würden folgende außerbücherliche Zurechnungen zum Jahresgewinn vorgenommen:

1994	1995	1996
S 16.366.000.-	S 1.361.000.-	S 62.129.000.-

Die Beträge für 1994 und 1995 ergäben sich aus der Nichtanerkennung der jeweiligen Jahreszuweisungen, der Betrag für 1996 bestehe aus der Nichtanerkennung der Jahreszuweisung für 1996 von 9.965.000 und der Auflösung von 50% der im Jahresabschluss 31.12.1995 ausgewiesenen Gesamtrückstellung.

In der rechtzeitig eingebrochenen Berufung wird vorgebracht, dass bei Berechnung der Rückstellung die Höhe der Produktion und der Ist-Reklamationseingänge (das sei die Stückzahl der aufgrund von Abnehmerreklamationen zurückgenommenen Reifen, die statistisch nach Produktionsjahren – erkennbar an der Reifenkennung - ausgewertet würde und die das laufende Jahr und den vorangegangenen vier Produktionsjahre beträfe. Diese Zahl korrespondiere daher mit der Produktion), der jeweils vorangegangen 4 Jahre in Relation gesetzt.

Die Ist-Reklamationseingänge würden nach Produktionsjahren aufgeschlüsselt und daraus eine Reklamationsquote errechnet.

Prod.jahr	Produzierte Stk.	Ist-Reklamationseingänge in Stück im Jahr				
		1992	1993	1994	1995	1996
1992	6.208.565	1.805	9.705	16.589	10.328	3.126
1993	5.719.966		1.433	6.437	7.834	4.299
1994	5.703.907			1.036	5.165	6.239
1995	5.637.109				915	3.521
1996	4.916.762					690

Aus diesen Werten werde die Reklamationsquote in % errechnet

Prod.jahr	Produzierte Stk	Ist-Reklamationseingänge in % im Jahr				
		Produktionsjahr	1.Folgejahr	2.Folgejahr	3.Folgejahr	4.Folgejahr
1992	6.208.565	0,029	0,156	0,267	0,166	0,050
1993	5.719.966	0,025	0,113	0,137	0,075	
1994	5.703.907	0,018	0,091	0,109		
1995	5.637.109	0,016	0,062			
1996	4.916.762	0,014				
Durchschnitt		0,021	0,105	0,171	0,121	0,050
Durchschnitt gerundet		0,021	0,105	0,171	0,121	0,050

Aus diesen so errechneten Durchschnittsreklamationsprozentsätzen würden die erwarteten Reklamationseingänge in Stück berechnet:

Am Beispiel der Rückstellung für 1996

Prod.jahr	Produzierte Stk	Zu erwartende Reklamationseingänge in Stück im Jahr				
		1.Folgejahr	2.Folgejahr	3.Folgejahr	4.Folgejahr	Quersumme
1992	6.208.565					
1993	5.719.966				2.860	2.860
1994	5.703.907			6.902	2.852	9.754
1995	5.637.109		9.639	6.821	2.819	19.279
1996	4.916.762	5.163	8.408	5.949	2.458	21.978
Summe		5.163	18.047	19.672	10.989	53.871

Bezogen auf das jeweilige Produktionsjahr werde auf diese Art errechnet wie viele Reklamationen zu erwarten wären. Da die Höhe der Vergütungssätze vom Zeitraum Produktionsjahr – Reklamationsjahr abhängig wäre (im 4.Folgejahr steht als Vergütung nur noch 50% des Kaufpreises zu), würden die Vergütungssätze nach den erwarteten Reklamationsfällen gewichtet. Die Durchschnittsreklamationseingänge würden daher mit den

Vergütungssätzen umgewertet, um den Ist-Reklamationsaufwand (im Beispielsfall 1996) und die erwarteten Reklamationseingänge auf eine gleiche Bezugsgröße zu bringen.

Prod.jahr	Zu erwartende Reklamationseingänge in Stück im Jahr				
Vergütungssätze in %	70%	60%	50%	50%	
	1.Folgejahr	2.Folgejahr	3.Folgejahr	4.Folgejahr	Quersumme
1992					
1993				1.430	1.430
1994			3.451	1.426	4.877
1995		5.784	3.411	1.409	10.603
1996	3.614	5.045	2.975	1.229	12.862
Summe	3.614	10.828	9.836	5.494	29.772

Gleiches gelte für die Ist-Reklamationseingänge des Jahres 1996

Prod.jahr	Ist Reklamationseingänge in Stück im Jahr				
Vergütungssätze in %	50%	50%	60%	70%	80%
	4.Folgejahr	3.Folgejahr	2.Folgejahr	1.Folgejahr	Prod.jahr.
1992	1.563				
1993		2.150			
1994			3.743		
1995				2.465	
1996					552
Summe	1.563	2.150	3.743	2.465	552
					10.4073

Aus diesen zu erwartenden Reklamationseingängen und den Ist-Reklamationseingängen, jeweils mit den Vergütungssätzen gewichtet, werde ein Reklamationsquotient ermittelt, der auf den Ist-Reklamationsaufwand aus dem entsprechenden Jahr (hier 1996) angewendet werde, um den Betrag der Rückstellung zu ermitteln. Der Ist-Reklamationsaufwand werde aus einem vierjährigen Durchschnitt der den Abnehmern gewährten Vergütungen, bewertet zu Herstellungskosten, gebildet.

Die Rückstellung (am Beispiel 1996) werde daher folgendermaßen berechnet

Noch zu erwartende gewichtete Reklamationseingänge	29.772
Gewichtete Ist-Reklamationseingänge	10.473
Quotient daher ($29.772/10.473$)	2,84
Ist-Reklamationsaufwand 1996	17.332.000.-
mal Quotient ergibt Rückstellung zum 31.12.1996	49.223.000.-

Zusammenfassend werde daher zur Berechnung der Gewährleistungsrückstellung vorgebracht, dass die geltend gemachten Gewährleistungsansprüche Dritter durch die durchschnittliche Fehlerquote der Reifenproduktion über einen mehrjährigen Zeitraum ermittelt werde. Die Bildung von Durchschnittswerten sowohl hinsichtlich der Stückzahl der Reklamationen als auch des sie repräsentierenden Aufwandes diene dabei zum Ausgleich eventuell auftretender Spitzen, wodurch die Wahrscheinlichkeit des Eintrittes der Leistungsverpflichtung exakter ermittelt werden könne und Zufälle ausgeschaltet würden. Aus den Erfahrungswerten der Vergangenheit würden danach die Erwartungen der Zukunft entwickelt. Die Leistungsver-

pflichtung für zukünftige Gewährleistungsforderungen sei dabei am Bilanzstichtag bereits eingetreten, da die produzierten Reifen (einschließlich der mit Mängeln behafteten) bereits an die Abnehmer verkauft seien und der entsprechende Erlös vereinnahmt worden sei.

Die Berechnungsmethode erfasse zum einen den Aufwand, mit dem die Erlöse des jeweils laufenden Wirtschaftsjahrs belastet seien und führe zum erforderlichen Gewinnkorrektiv und zum anderen, wie viel der Rückstellung zum Ende des Vorjahres durch im laufenden Wirtschaftsjahr erfüllte Gewährleistungsansprüche, verbraucht worden sei.

Die Betriebsprüfung beurteile die so ermittelte Gewährleistungsrückstellung unrichtigerweise als unzulässige Pauschalrückstellung gem. § 9 Abs 3 EStG 1988 idF StRefG 1993. Unter eingehender Zitierung von Literatur- (Gaigg, ÖStZ 1997 Die steuerliche Anerkennung von Rückstellungen, S 433 ff, Altenburger/Sterl, ÖStZ 1995, S 129ff, Doralt, EStG, § 6 Tz 295, und RDW 1996 S 109) und Judikaturmeinungen (VwGH 26.11.1991, 91/14/0125; 25.1.1994, 90/14/0073; 10.10.1996, 94/15/0089; EuGH 14.9.1999, C-275/97 DE+ES Bauunternehmung GmbH, Vorhabentscheidungsersuchen des FG Köln) führt die Berufung aus, dass das österreichische Steuerrecht von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung ausgehe. Diese Ansicht habe auch die Stellungnahme der Bundesregierung im Verfahren vor dem VfGH (VfGH 9.12.1997, Zl. G 403/97) betreffend die Jubiläumsgeldrückstellung vertreten. Der VfGH habe in eben diesem Erkenntnis auch auf die ständige Judikatur hingewiesen, welche die Kriterien für eine ausreichende Konkretisierung eines Rückstellungsgrundes erarbeitete habe.

Der von der Finanzverwaltung zur Begründung herangezogene, wörtlich zitierte Erlass des BMF AÖF 1995/125 - „Rückstellungserlass“ - stehe in Widerspruch mit den von der Judikatur erarbeiteten Bewertungsgrundsätzen. Weder der Gesetzeswortlaut noch die Gesetzesmaterialien ließen erkennen, dass Rückstellungen bei denen der Verpflichtungsgrund aus Erfahrungen der Vergangenheit abgeleitet würden, generell Pauschalrückstellungen iSd § 9 Abs 3 EStG 1988 idF StRefG 1993 darstellen sollten, während die Höhe der Rückstellung aufgrund von Erfahrungswerten beurteilt werden kann.

§ 9 Abs 3 EStG idF StRefG 1993 enthalte keine Definition der pauschalen Rückstellung. Die Gesetzesmaterialien führten als Zielsetzung der Bestimmung als maßgebend an, dass unter anderem eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf verbindlichkeitsnahe Positionen und eine Einschränkung der Gestaltungsspielräume erreicht werden solle, um die Wertung der Rückstellung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip vornehmen zu können.

Der verwendete Ausdruck verbindlichkeitsnahe Positionen besage nicht, dass nur noch eindeutige Verbindlichkeiten abzugfähig wären. Zum anderen liege bei der Bw. keine Ausnutzung eines Gestaltungsspielraumes vor, da die Auswertung der Daten früherer Wirt-

schaftsjahre deutlich beweisen würden, dass konkrete Ansprüche Dritter vorliegen würden, die sich jeder Gestaltung entzögen.

Bei konsequenter Anwendung der vom Finanzamt und dem zitierten Erlass vertretenen Rechtsansicht bleibe daher für mit größter Wahrscheinlichkeit oder Sicherheit drohende Verluste und Lasten nur insoweit Raum, als sie nur der Höhe nach ungewiss wären.

Was aber die Verwertung der Erfahrungen der Vergangenheit hinsichtlich des Vorliegens des Rückstellungsgrundes selbst betreffe, habe der VfGH in seinem Erkenntnis zur Jubiläums-geldrückstellung den Weg zur Auslegung der genannten Bestimmung bereits vorgezeichnet, in welchem der VfGH darauf verweise, dass zur Konkretisierung der Zahlungspflicht bei Dienstnehmerjubiläen aus den Erfahrungen der Vergangenheit geschlossen werden könne. Aus diesen Aussagen des VfGH sei der Schluss zu ziehen, dass die Auswertung vergangenheitsbezogener Daten ein geeignetes Mittel für die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit und der Höhe der voraussichtlichen Last sei.

Die von der Bw. gebildete Rückstellung für erwartete Gewährleistungsverpflichtungen entspreche den handelsrechtlichen Bestimmungen über die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens. Da die handelsrechtlichen Vorschriften der Bewertung infolge der Maßgeblichkeit auch für die steuerliche Gewinnermittlung gelten, würde ein steuerliches Abzugsverbot zur Feststellung einer Besteuerungsgrundlage führen, die der Leistungsfähigkeit der Bw. widerspräche.

Wolle man dem § 9 Abs.3 EStG 1988 idF StRefG 1993 tatsächlich diesen Regelungsinhalt zuweisen, dann würde diese Bestimmung das verfassungsmäßig geschützte Recht auf Eigentum verletzen.

Die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Rückstellungen auf jene Verpflichtungen, für die eine, noch dazu schriftlich geltend gemachte Inanspruchnahme oder mediale Bekanntmachung der Anerkennung von Ansprüchen bereits am Bilanzstichtag vorliegen muss, könne weder durch den Wortlaut der Vorschrift des § 9 Abs 3 idF StRefG 1993, noch durch die Gesetzesmaterialien begründet werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. bildete in den Streitjahren 1994 bis 1996 Gewährleistungsrückstellungen für die von ihr produzierten und vertriebenen PKW und LKW Reifen. Vertrieben wurden neben selbst produzierten Reifen auch Fremdprodukte bzw. neben der Marke XX auch die Marken YY und ZZ.

Die Berechnung der Gewährleistungsrückstellung erfolgte nach einer statistischen Methode, die über einen Zeitraum von fünf Jahren (Produktionsjahr und vier Folgejahre) die jährlich

produzierten und vertriebenen Stück Reifen in Relation zur Anzahl der Reklamationen setzt und entsprechend den zugesagten Abschlagszahlungen (zwischen 80% und 50%) aufwandsmäßig berechnet.

Bei Berechnung der Rückstellung wird die Höhe der Produktion, den Ist-Reklamationseingänge (das ist die Stückzahl der aufgrund von Abnehmerreklamationen zurückgenommenen Reifen, die statistisch nach Produktionsjahren – erkennbar an der Reifenkennung - ausgewertet werden und die das laufende Jahr und die vorangegangenen vier Produktionsjahre betreffen) gegenübergestellt und nach Produktionsjahren aufgeschlüsselt und daraus eine prozentuelle Reklamationsquote errechnet. Durch eine Betrachtung über einen Zeitraum von weiteren vier Jahren ergibt sich eine durchschnittliche Reklamationsquote, welche dann herangezogen wird um für ein bestimmtes Produktionsjahr zu errechnen wie viele Reklamationen zu erwarten sind. Die je nach Zeitablauf zwischen Produktionsjahr und Reklamationsjahr unterschiedlich hohen Vergütungssätze (zwischen 80% und 50%) werden nach den erwarteten Reklamationsfällen gewichtet. Die erwarteten Durchschnittsreklamationseingänge und die tatsächlichen Ist-Reklamationseingänge werden dann mit den Vergütungssätzen umgewertet. Aus den statistisch erwarteten Reklamationseingängen und den Ist-Reklamationseingängen, jeweils mit den Vergütungssätzen gewichtet, wird ein Reklamationsquotient ermittelt, der auf den Ist-Reklamationsaufwand aus dem entsprechenden Jahr angewendet wird. Dieser Betrag, bewertet zur Herstellungskosten, wird aufwandswirksam als Gewährleistungsrückstellung eingestellt.

Unterscheidungen betreffend die Schadhaftigkeit oder Häufung von Mängeln bei bestimmten Marken oder Produktgruppe von Reifen (Winter/Sommerreifen, Top-Speedreifen, Geländerreifen, Traktoren/Landmaschinenreifen usw.) werden nicht vorgenommen. Für die einzelnen Produkte werden im Unternehmen Reklamationsstatistiken (ON 142 Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, Teilheft: Gewährleistung) geführt, diese haben jedoch auf die Berechnung der Gewährleistungsrückstellung keinen weitergehenden Einfluss, da wie oben ausgeführt alle Produkte stückzahlmäßig einem der beiden Großbereiche (PKW/LKW Reifen) zugeordnet und in diesen Bereichen ohne weitere Unterscheidung zusammen erfasst werden.

Strittig ist die Frage, ob die so ermittelte Gewährleistungsrückstellung als unzulässige Pauschalrückstellung anzusehen ist, oder ob es sich um eine gem. § 9 Abs 3 EStG 1988 idF StRefG 1993 zulässige Rückstellung für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten handelt.

Unbestritten ist, dass bei der gewählten Methode der Errechnung der möglichen Gewährleistungsrisiken Häufungen über die Jahre geglättet und Zufälligkeiten weitgehend ausgeschaltet werden.

Das StRefG 1993 schränkte mit Wirksamkeit ab 1.1.1994 die Möglichkeit der Bildung von Rückstellung deutlich ein. In der Steuerbilanz können seither gemäß § 9 (1) 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.

Gem. § 9 Abs 3 EStG idF StRefG 1993 dürfen 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.

Die Aufzählung der in der Steuerbilanz zulässigen Rückstellungen ist somit - anders als in § 198 Abs 8 HGB - erschöpfend. Unzulässig ist demnach die Bildung und/oder Dotierung pauschaler Rückstellungen.

Wie die Bw zutreffend ausführt ist dem EStG 1988 nicht zu entnehmen, was unter einer unzulässigen Pauschalrückstellung zu verstehen ist. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum StRefG 1993 findet sich die Aussage, dass damit die steuerliche Anerkennung von „Pauschalrückstellungen aller Art generell ausgeschlossen wird und zwar auch dann, wenn hinsichtlich des Rückstellungsgrundes Erfahrungswerte aus der Vergangenheit vorliegen. Steuerlich nicht mehr zulässig sind daher pauschale Rückstellungen für Haftungen aller Art (wie z.B. Produkthaftung oder Gewährleistung).“

Aus den erläuternden Bemerkungen geht somit eindeutig hervor, dass eine der Hauptzielrichtungen der Änderung des § 9 EStG durch das StRefG 1993 gerade die hier strittigen Gewährleistungsrückstellungen sind. Das Wesen eben dieser Rückstellung besteht darin, dass mit einer gewissen statistisch ermittelbaren Wahrscheinlichkeit abgeleitet aus den Erfahrungen der Vergangenheit bei Lieferungen und Leistungen aller Art mit einer Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen und daher einer Verbindlichkeit aus diesem Titel zu rechnen ist.

Pauschalrückstellungen sind Rückstellungen, die ohne konkrete Inanspruchnahme durch Dritte gebildet werden; sie werden aufgrund von Erfahrungswerten angesetzt, ohne dass bereits konkrete Umstände eine Verbindlichkeit erwarten lassen (Doralt EStG, 4.Auflage, § 9 Tz 18).

Handelsrechtlich stehen so genannte Pauschalrückstellungen grundsätzlich außer Streit. Das handelsrechtliche Rückstellungsgebot kann aber, trotz des Maßgeblichkeitsprinzips, nicht ohne weiteres auf die steuerliche Gewinnermittlung umgelegt werden. Die zwingende steuerliche

Vorschrift des § 9 Abs 3 EStG 1988 idF StRefG 1993 führt in diesem Bereich automatisch dazu, dass eben in diesem Fall wo zwingendes Handelsrecht auf zwingendes Steuerrecht stößt, die Maßgeblichkeit insoweit durchbrochen wird und ein vom Handelsrecht abweichender steuerlicher Bilanzansatz in der Steuerbilanz anzusetzen ist. Aus diesem Grund ist auch das von der Bw zitierte EuGH-Urteil (EuGH 14.9.1999, C-275/97 DE+ES Bauunternehmung GmbH) für die vorliegende Frage nicht von entscheidender Bedeutung, da im deutschen Einkommensteuerrecht keine dem § 9 Abs 3 EStG 1988 idF StRefG 1993 vergleichbare Bestimmung zu Pauschalrückstellungen besteht.

Im Zusammenhang mit der Judikatur sei darauf verwiesen, dass auch der VwGH der Ansicht ist, dass der Rückstellungs begriff des Handelsrechts nicht automatisch ins Steuerrecht zu übernehmen ist (VwGH 26.5.2004, 2000/14/181). Wiewohl für die Streitjahre 1992 und 1993 die durch das StRefG 1993 (BGBI. Nr. 818/1993) geschaffene, die Bildung von Rückstellungen beschränkende Bestimmung des § 9 Abs. 1 EStG 1988 noch nicht in Geltung war, ist der VwGH vor Inkrafttreten des § 9 leg cit von einem eigenständigensteuerlichen Rückstellungs begriff ausgegangen, dessen Auslegung sich am Leistungsfähigkeitsprinzip und am Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung orientiert (VwGH 28. März 2000, 94/14/0165; 27. September 2000, 96/14/0141). Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung ist demnach stets, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht. Die wirtschaftliche Veranlassung muss im Abschlussjahr gelegen sein (VwGH 30. Oktober 2003, 99/15/0261).

Wenn in §9 EStG vorgesehen ist, dass für den jeweiligen Einzelfall mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit gerechnet werden muss und keine pauschale Bildung von Rückstellungen zulässig ist, ist daher zu prüfen ob im vorliegenden Fall von einer Rückstellung für ein pauschales Risiko auszugehen ist, oder ob aufgrund der Art der Ermittlung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme von einem konkreten Einzelfall und damit einem rückstellbaren Risiko auszugehen ist.

In dem von der Finanzverwaltung angewendeten und vom Bw. kritisierten „Rückstellungserlass“ welcher nunmehr in die Rz 3319 der EStR 2000 eingeflossen ist, schließt der Erlassgeber BMF Rückstellungen aufgrund von Erfahrungswerten der Vergangenheit generell aus. Diese Aussage entspricht auch, wie oben erwähnt, den amtlichen Erläuterungen zur RV zum StRefG 1993 (ÖStZ 1993, 199). Erlässe und Richtlinien des BM für Finanzen binden die Finanzverwaltung, nicht jedoch die erkennende Behörde, sondern haben gleiche Entscheidungsrelevanz wie andere Fachliteratur.

Bei der Auslegung unbestimmter Gesetzesbegriffe – wie pauschale Rückstellung - können Gesetzesmaterialen und ihnen folgende Fachliteratur einen durchaus wesentlichen Beitrag leisten.

Zeitgleich mit dem Verbot der pauschalen Rückstellungsbildung wurde auch die Möglichkeit der pauschalen Teilwertabschreibung von Forderungen durch § 6 Z2 lit a EStG 1988 idF StRefG 1993 beseitigt. Diese Abschaffung der pauschalen Teilwertabschreibung wurde in den amtlichen Erläuterungen mit der eingeschränkten Möglichkeit der Bildung von Rückstellungen begründet. Nach diesen Erläuterungen liegen pauschale Wertberichtigungen dann vor, wenn sie „undifferenziert dem allgemeinen Forderungsrisiko Rechnung tragen. Wird hingegen eine Forderungen wertberichtigt, weil bis zum Bilanzstichtag ein konkretes Forderungsrisiko erkennbar geworden ist (z.B.: Nichteinhalten von Ratenvereinbarungen) handelt es sich nicht um eine pauschale Wertberichtigung sondern um eine pauschale Form der Einzelwertberichtigung“.

Wenn die amtliche Erläuterungen selbst eine Verbindung zwischen Rückstellungen und Wertberichtigungen von Forderungen herstellen, scheint es nicht unangebracht, die zu den Wertberichtigungen getroffenen Aussagen hinsichtlich der Frage wann eine pauschale Wertberichtigung vorliege und wann pauschal Einzelwertberichtigungen vorgenommen werden dürften, auch auf die Rückstellungen zu übertragen.

Der VwGH kritisiert zwar die Formulierung pauschale Einzelwertberichtigung geht aber davon aus, dass eine Einzelwertberichtigung von verschiedenen Forderungen bei tatsächlich gleichartigem Sachverhalt vorgenommen werden kann (VwGH 27.8.1998, 96/13/0165).

Legt man diese Aussage des VwGH auf Rückstellungen und die Frage um, wann Rückstellungen als pauschal und damit als unzulässig iSd § 9 Abs 3 EStG 1988 idF StRefG 1993 anzusehen sind, kommt man zu dem Ergebnis, dass bei tatsächlich gleich gelagerten Sachverhalten Rückstellungen nach den gleichen Kriterien zulässig sind (Doralt, EStG, 4.Auflage, § 9 Tz 189).

Die gemeinsame Rückstellung vieler gleichartiger Fälle ist steuerlich zulässig. Daher sind Rückstellungen aufgrund von Erfahrungswerten steuerlich zulässig, sofern den Erfahrungswerten gleichartige Sachverhalte zugrunde liegen (Mayr, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, S 185).

Liegen daher bei einem Hersteller von Massenprodukten (wie im gegenständlichen Fall Reifen) für ein bestimmtes Modell oder Produkt verlässliche Erfahrungswerte über die Inanspruchnahme der Gewährleistung vor, kann dafür, ähnlich den pauschalen Einzelwertberichtigungen von Forderungen, eine steuerwirksame Gewährleistungsrückstellung gebildet werden.

Eine Rückstellung in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes des gesamten Handelswarensumsatzes ist insofern pauschal, als bei einer solchen Vorgangsweise nicht berücksichtigt wird, dass einzelne Waren- oder Produktgruppen oder auch Produktchargen dem Grunde nach unterschiedlich gewährleistungsanfällig und meist auch der Höhe nach unterschiedlich gewährleistungsintensiv sind.

Ein aus der Umsatzsumme/Gesamtproduktionssumme der vergangenen Jahre abgeleiteter Gewährleistungsprozentsatz ist vom zufälligen Verhältnis der Produktumsätze zueinander abhängig. Eine solche Betrachtung ist nicht aussagefähig, da sich das Verhältnis der Umsatzanteile von Waren in jenem Jahr, für das die Rückstellung gebildet wird, gegenüber den Vorjahren aus denen die Erfahrungswerte stammen, stark verändern kann und der Gesamtumsatz/die Gesamtproduktion bei solcher Sachlage keinen brauchbaren Schlüssel zur Ermittlung drohender Gewährleistungsfälle darstellt (Gaigg, Die steuerliche Anerkennung von Rückstellungen, Pkt 3.2.2., ÖStZ 1997, S 433ff). Daran ändert sich auch nichts, wenn wie im strittigen Fall die Produktumsätze über einen längeren Zeitraum - wie hier über fünf Jahre - beobachtet werden. Im vorliegenden Fall tritt als weiterer Faktor hinzu, dass sich die Produktpalette mit den Jahren ändert und auch völlig neu entwickelte Produkte in die Reklamationsbeobachtung und damit in die Berechnungsbasis der Rückstellung aufgenommen werden. Hinsichtlich dieser Neuentwicklungen könnten gerade in den Ersteinsatzjahren besondere viele oder wenige Gewährleistungsfälle aufgetreten sein.

Im strittigen Fall wird von der Bw eine sehr gut nachvollziehbare Statistik über die Gesamthöhe des zu erwartenden Gewährleistungsvolumens geführt. Damit könnte die Berechnung der Rückstellung der Höhe nach gut kontrolliert werden. Die Bw übersieht aber bei ihrer Argumentation, dass hinsichtlich des Vorliegens eines Rückstellungsgrundes ein konkreter Sachverhalt bezogen auf die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme im Einzelfall vorliegen muss.

Zur Frage der Konkretisierung ist der Argumentation der Bw grundsätzlich zu folgen, wenn sie ausführt, dass im Fall eines bereits erfolgten (schriftlichen) geltend Machens eines Gewährsmangels die Verbindlichkeit dem Grunde nach bereits fest steht und somit im Rahmen der Gewährleistungsrückstellungsberechnung nur noch Raum für die Bewertung der Höhe nach gegeben wäre.

Die ständige Judikatur des VwGH (28.3.2000, 94/14/0165; 15.3.1995, 92/13/0271; 26.11.1991, 912/14/0125), die auf Erfahrungen der Vorjahre für die Frage, ob mit dem Entstehen einer Forderung ernstlich zu rechnen ist und damit ein Grund für die Bildung einer Rückstellung besteht Bezug nimmt ist auch nach Änderung des § 9 EStG durch das StRefG 1993 maßgebend. Die diesbezüglichen Erläuterungen der Regierungsvorlage und die daran

angelehnten EStR 2000 scheinen hier dem Gesetz eine Bedeutung beizumessen, die sich aus dem Gesetzesstext nicht ableiten lässt.

Bezogen auf den strittigen Einzelfall ist jedoch festzuhalten, dass die Konkretisierung des Gewährleistungsrisikos durch eine Gesamtbetrachtung der Produktionsjahre über alle unterschiedlichen Produkte als nicht ausreichend angesehen werden kann. Wiewohl zwar der Extremstandpunkt des oben erwähnten „Rückstellungserlasses“ und der EStR 2000, nämlich Vorliegen eines konkreten Anspruchschreibens, überzogen erscheint, ist es doch geboten das Gewährleistungsrisiko auf die Produktpalette abzustimmen.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens, werden die von der Bw hergestellten und vertriebenen Produkte aufgrund ihrer unterschiedlichen Qualität und Einsatzbereiche mit Sicherheit unterschiedliche Gewährleistungsintensitäten aufweisen. Es wäre daher im Rahmen der Konkretisierung des Gewährleistungsanspruches auf die unterschiedlichen Erfahrungswerte zu den einzelnen Produkten und Modellen zurückzugreifen und diese als Basis für die Begründung der Rückstellungsbildung dem Grunde und der Höhe nach anzusetzen.

Eine nicht nach Modellen und Produkten differenzierte Gesamtbeobachtung und Berechnung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme dem Grunde und der Höhe nach entspricht daher nicht den vom Gesetz und der Judikatur geforderten Konkretisierungserfordernissen, sondern stellt eine pauschale Rückstellungsbildung dar.

Da § 9 Abs 3 EStG idF StRefG 1993 aber gerade diese Form der Bildung von Rückstellungen ausdrücklich als unzulässig erklärt, kann daher in den Jahren 1994, 1995 und 1996 keine erfolgswirksame Dotierung der strittigen Gewährleistungsrückstellung mehr erfolgen.

Noch bestehende pauschale Rückstellungen sind gem. Art I Z 64 lit b StRefG 1993 idF StruktAnpG 1996 im Wirtschaftsjahr 1996 mit mindestens 50% des im letzten Jahresabschluss vor dem 1.1.1996 enthaltenen Betrages aufzulösen. Der Restbetrag ist 1997 aufzulösen. Die Betriebsprüfung hat daher zutreffend die nach Abzug der Dotierungen 1994 und 1995 die verbleibende pauschale Gewährleistungsrückstellung zu 50% im Jahr 1996 ertragswirksam aufgelöst.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Berufung vollinhaltlich abzuweisen.

Wien, am 26. Februar 2007