



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HRÄtin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder HR Dr. Elfriede Murtinger, Dipl.Ing. Wolfgang Weichselbraun und Mag. Robert Steier über die Berufung der K. GesmbH, vertreten durch Merkur Treuhand Wirtschaftsprüfung- & SteuerberatungsgmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1130 Wien, St. Veitgasse 50, vom 5. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 20. März 2006 betreffend Umsatzsteuer 2002 und Körperschaftsteuer 2004 nach der am 26. April 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2004 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) betreibt einen Handel mit Musikinstrumenten und Tonanlagen. Sie bilanziert in einem abweichenden Wirtschaftsjahr jeweils zum 31.7. des Jahres.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass für die als steuerfrei behandelten Lieferungen an die Firma Auslandskunde die erforderlichen Ausfuhrbestätigungen nicht vorgelegt werden konnten. Die davon betroffenen Umsätze wurden daher als steuerpflichtige Umsätze dem Umsatzsteuersatz von 20 Prozent unterworfen.

Weiters ergaben die Überprüfungen, dass die Leistungsprämien erst im Zuge der Bilanzerstellung für ein bestimmtes Jahr beschlossen wurden. Es fehle dadurch an der wirtschaftlichen Verursachung im abgelaufenen Wirtschaftsjahr. Die Leistungsprämien sind dadurch nicht rückstellungsfähig. Das Einkommen wurde entsprechend erhöht.

Die Rückstellung für Verluste aus schwierigen Geschäften wurde für die Lieferung einer kompletten Beschallungsanlage gebildet. Laut dem Endabnahme-, Fertigstellungs- und Übergabeprotokoll vom 28.7.2004 wurden alle Leistungen des Projektes ordnungsgemäß geliefert und die Tonanlage in Betrieb genommen. Die Einschulung an der Tonanlage erfolgte am 25.7.2004. Ab Mitte September gab es Reklamationen, welche in einer Mail vom 5.10.2004 festgehalten worden waren. Nach dem Betrieb von 5 Monaten gab es eine Zusammenfassung sämtlicher Bemängelungen durch die Betreiberfirma. Per Mail vom Dezember 2004 wurde der Bw Nichterfüllung des beauftragten Standards vorgeworfen. Mit Mail vom Mai 2005 wurde eine Dummyveranstaltung gefordert und für den Fall eines negativen Ergebnisses die Bw zum Austausch oder Adaptierung der Anlage aufgefordert. Im Juni 2005 fand die Dummyveranstaltung statt, welche die Leistungsfähigkeit der Anlage bestätigte. Die Betriebsprüfung kam zu dem Schluss, dass zum Bilanzstichtag noch keine konkreten Umstände nachgewiesen worden waren, die eine Rückstellung gerechtfertigt hätten. Die bloße Möglichkeit einer Inanspruchnahme reiche für eine Rückstellungsbildung nicht aus. Die Beurteilungskriterien für die Rückstellung müssten am Bilanzstichtag bereits vorliegen bzw. müsste der Abgabepflichtige innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag Kenntnis erlangt haben. Da zum Bilanzstichtag noch keine konkreten Umstände vorgelegen waren, die eine Rückstellung rechtfertigten, wurde diese nicht anerkannt. Die Reklamationen waren erst nach dem Bilanzstichtag erhoben worden und resultierten aus Bedienungsfehlern der Betreiberfirma.

Das Finanzamt erließ die Bescheide entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2002 und Körperschaftsteuer 2004 wurde Berufung erhoben. Die Bw brachte darin vor:

Für die Lieferung an die G. S. konnten als Versendungsbelege die zollamtlich bestätigten Papiere zur Einfuhr der bezeichneten Waren durch einen vom Kunden beauftragten Spediteur in die Slowakei unter Bezeichnung der Bw als Lieferantin bzw. der Nachweis der Abholung durch den Kunden vorgelegt werden. Wenn in RZ 1083 der UStR angeführt werde, dass der Ausfuhrnachweis durch entsprechende Versendungsbelege zu erbringen sei und als Beispiel Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen angeführt würden, dann müssten auch die vorliegenden Einfuhrbescheinigungen, die die Ausfuhr aus Österreich klar belegen, anzuerkennende Ausfuhrnachweise sein. Es werde daher beantragt, die Bemessungsgrundlage für die 20 prozentigen Umsätze um 46.956,60 Euro zu kürzen.

Hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 wandte sich die Berufung gegen die Nichtanerkennung der Rückstellung für Verluste aus schwebenden Geschäften und der Rückstellung für Leistungsprämien. Hinsichtlich der Rückstellung für Verluste aus schwebenden Geschäften sei es zwar richtig, dass sich die Reklamationen schlussendlich als unrichtig und nicht stichhaltig erwiesen hätten und auf Grund von Bedienungsfehlern und dem Einsatz von ungeeignetem Personal entstanden seien. Dennoch sei unbestritten, dass auf Grund dieser an sich unberechtigten Reklamation die Rückabwicklung des Anlagenaufbaues und des Anlagenverkaufes drohte. Die Reklamationen hätten bereits im September 2004 begonnen, der erste schriftliche Beweis stamme aus dem Oktober 2004. Für die Beurteilung, ob eine Rückstellung anzusetzen sei, seien jene Verhältnisse maßgebend, die am Bilanzstichtag bestanden haben, auch wenn sie dem Steuerpflichtigen erst zwischen Bilanzstichtag und Bilanzerstellung bekannt geworden seien. Auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.12.1997, 93/14/0177, werde verwiesen. Die Gefahr für die Bw sei entstanden, weil der Benutzer subjektiv Mängel behauptete, in eventu um eine Mietreduktion zu erhalten. Erst als diese Einschätzung durch den Benutzer in einem objektiven Verfahren relativiert und berichtigt werden konnte, sei die gelieferte Anlage tatsächlich durch den Kunden abgenommen worden und die Gefahr eines Drohverlustes für die Bw beseitigt worden. Am Bilanzstichtag sei die Anlage noch nicht auf ihre Funktion überprüft und formell abgenommen worden. Diese Tatsache gemeinsam mit dem Umstand, dass der Nutzer der Anlage diese als fehlerhaft und unzureichend einstuft, begründe die Einstellung des Drohverlustes. Die Bw habe bereits im September, also innerhalb von 3 Monaten nach dem Bilanzstichtag von dem Vorliegen dieser Umstände Kenntnis erlangt.

Hinsichtlich der Rückstellung für Leistungsprämien treffe es zwar zu, dass diese Leistungsprämien erst im Zuge der Bilanzerstellung, d.h. im Zuge der Ermittlung des Erfolges,

der Höhe nach ermittelt würden, dem Grunde nach aber hätten sie ihre Wurzel im abgelaufenen Wirtschaftsjahr. Es handle sich um eine klassische Verbindlichkeitsrückstellung. Die Verbindlichkeit sei zum Bilanzstichtag nach Entstehung und/oder Höhe ungewiss. Die Rückstellung für die Leistungsprämien knüpfe dabei nicht nur an ein vergangenes Wirtschaftsjahr an, sondern gelte auch vergangene Leistungen ab. Die Leistungsprämie sei daher klar den bereits im Vorjahr realisierten Erträgen zuzuordnen. Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass es für die Prämien der Verursachung im Wirtschaftsjahr 2003/2004 fehle, sei daher unrichtig. Es werde daher beantragt, die Rückstellung für Verluste aus schwebenden Geschäften und die Rückstellung für Leistungsprämien in voller Höhe anzuerkennen.

Die Betriebsprüfung nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

Für die Lieferungen an die Firma Auslandskunde konnten keine Ausfuhrnachweise, sondern nur Einfuhrnachweise vorgelegt werden. Der Nachweis, dass die Gegenstände der Lieferung in das Drittland gelangt sind, zählt zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen. Der Nachweis der Ausfuhr in einer anderen als vom Gesetz geforderten Art zum Beispiel durch eine ausländische Einfuhrbescheinigung ist unbeachtlich. Versendungsbelege wie sie in der Rz 1083 angeführt werden, konnten nicht vorgelegt werden. Der geführte Nachweis der Abholung durch den Kunden konnte nicht anerkannt werden, da die Identität des Abholers nicht ersichtlich war. Auf der Ausgangsrechnung war lediglich ein Handzeichen bzw. eine Unterschrift vorhanden.

Zur Rückstellung für Verluste aus schwebenden Geschäften: Die ersten mündlichen Reklamationen sind erst im September nach dem Bilanzstichtag aufgetreten und waren nur auf Bedienungsfehler der Betreiberfirma zurückzuführen. Als erster schriftlicher Beweis liegt ein Mail vom 5. Oktober 2004 vor, das besagte, dass die Temperatur im Technikraum zu hoch anstieg und dass sich ein Mischpult bei einer Veranstaltung selbst umgeroutet haben soll. Zu diesem Zeitpunkt war mit einem Austausch der Anlage noch nicht zu rechnen. Dies wurde erst mit Mail vom 12.5.2005 angedroht. Die Beurteilungskriterien, die zu einer Rückstellung führen sollen, müssen bereits am Bilanzstichtag vorliegen. Tatsächlich wurde die Anlage kurz vor dem Bilanzstichtag mit Endabnahme-, Fertigstellungs- und Übergabeprotokoll am 28.7.2004 ordnungsgemäß übergeben. Die Einschulung an der Tonanlage erfolgte am 25.7.2004 und wurde von einem Mitarbeiter des Kunden unterzeichnet. Wenn also in der Berufung angeführt wird, dass die Anlage nicht auf ihre Funktion überprüft und nur formell abgenommen wurde, kann dies auf Grund der vorliegenden Protokolle nicht bestätigt werden. Zum Bilanzstichtag lagen keine Reklamationen vor, die Anlage wurde ordnungsgemäß übergeben. Die Reklamationen traten erst nach dem Bilanzstichtag auf.

Zur Rückstellung für Leistungsprämien: Es konnten keine vertraglichen Vereinbarungen vorgelegt werden. Laut mündlicher Auskunft des steuerlichen Vertreters wird mit Herrn S., dem Geschäftsführer, wenn der Gewinn von der Steuerberatung bekannt wird, ein Betrag zur Disposition für Prämien freigegeben. Dieser Prämienbetrag wird leistungsgemäß an die einzelnen Mitarbeiter weitergegeben. Da die Leistungsprämie erst im Zuge der Bilanzerstellung für ein bestimmtes Jahr beschlossen wurde, fehlt es an der wirtschaftlichen Verursachung im abgelaufenen Wirtschaftsjahr. Sie ist damit nicht rückstellungsfähig.

Die Bw nahm dazu wie folgt Stellung:

Nach Ansicht der Bw komme es nicht darauf an, wann die Reklamationen seitens des Kunden vorgelegt wurden. Die Reklamationen seien nicht das die Rückstellung auslösende Tatbestandsmerkmal. Vielmehr sei wesentlich, dass die Anlage vor dem Bilanzstichtag auf- und eingestellt und an den Kunden übergeben worden sei. Damit seien sämtliche, die spätere Reklamation und Drohverlustrückstellung auslösenden Schritte vor dem Bilanzstichtag gesetzt worden. Hinsichtlich der Feststellungen zur Umsatzsteuer sei die Bw bemüht, die Originalausfuhrbescheinigungen zu beschaffen. Es werde hierfür um die Gewährung einer Fristerstreckung bis zum 31.1.2007 ersucht.

Das Finanzamt legte die Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

In der am 26. April 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Zu den fehlenden Ausfuhrlieferungen erklärte die steuerliche Vertretung der Bw, dass es außer den vorgelegten slowakischen Einfuhrbestätigungen keine weiteren Ausfuhrbescheinigungen gebe.

Zur Rückstellung für Drohverluste legte die steuerliche Vertretung nochmals den Ablauf der einzelnen Beanstandungen dar und wies darauf hin, dass die erste E-Mail am 5.10.2004 eingelangt sei. Die Abnahme der Anlage sei am 28.7.2004 nach vorheriger Einschulung am 25.7.2004 erfolgt. Auf Grund der Größe des Projektes habe eine sehr große Sorge bestanden, dass die gesamte Anlage zurückgenommen werden müsse, weil in einem solchen Fall eine Verbesserung kaum möglich sei. Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die bisherigen Ausführungen des Finanzamtes und stellte ergänzend fest, dass bis zum Bilanzerstellungsstichtag keine qualifizierten Mängelrügen gemacht worden seien, weil bis dahin auch kein Gutachter beigezogen worden sei.

Hinsichtlich der Rückstellung für Leistungsprämien bestätigte die steuerliche Vertretung der Bw, dass die Höhe der Prämien erst nach Feststehen des Bilanzergebnisses festgelegt werde. Es handle sich aber um Prämien für die Leistungen im abgelaufenen Wirtschaftsjahr.

Über die Berufung wurde erwogen:

Umsatzsteuer 2002:

Der Unabhängige Finanzsenat ist bei seiner Entscheidung von nachstehendem Sachverhalt ausgegangen:

Die Bw hat Ausgangsrechnungen über Lieferungen an die Auslandskunde vorgelegt.

In diesen wurden nachstehende Lieferungen in Rechnung gestellt:

Rechnungsnummer	Datum	Abnehmer	Betrag in Euro
01/17850	20.9.2001	Auslandskunde	17.405,22
01/22604	23.1.2002	Auslandskunde	15.851,70
01/24705	19.3.2002	Auslandskunde	23.091,00
Summe Lieferungen			56.347,92

Diese Lieferungen wurden von der Bw als steuerfreie Ausfuhrlieferungen nicht der Umsatzbesteuerung unterworfen.

Nach der Darstellung der Bw wurden die Waren bei der Bw abgeholt und vom Abnehmer der Ware in das Drittland verbracht. Auf den vorliegenden Ausgangsrechnungen befand sich der Vermerk: „*Hiermit bestätige ich, oben aufgeführte Waren erhalten und direkt ins Ausland ausgeführt zu haben.*“ Dieser Vermerk war mit einem Handzeichen, das nicht leserlich war und dem sich keine Angaben über den Unterzeichner entnehmen ließen, unterzeichnet.

Als Nachweis für die Ausfuhr der Waren wurden Kopien in slowakischer Sprache vorgelegt, die nach den Angaben der Bw die Einfuhr der Waren in die Slowakei dokumentierten.

In der ergänzenden Stellungnahme der Bw zur Stellungnahme der Betriebsprüfung gab die Bw an, dass sie die Originalausfuhrbescheinigungen beschaffen werde und begehrte dafür eine Fristerstreckung bis zum 31. 1. 2007. Bis zum Schluss der mündlichen Berufungsverhandlung im April 2012 wurden keine Ausfuhrbescheinigungen beigebracht. Die steuerliche Vertretung der Bw erklärte, dass es außer den slowakischen Einfuhrbescheinigungen keine Ausfuhrbescheinigungen gebe.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, insbesondere aus den Feststellungen der Betriebsprüfung und ist insoweit nicht strittig.

Rechtliche Würdigung:

Nach [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Von den unter [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) fallenden Umsätzen sind nach § 6 Abs. 1 Z 1 leg. cit. die Ausfuhrlieferungen (§ 7 UStG 1944) steuerfrei.

Eine Ausfuhrlieferung liegt vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat oder der Unternehmer das Umsatzgeschäft mit einem ausländischen Unternehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat ([§ 7 Abs. 1 Z 1 bis 2 UStG 1994](#)).

Ausländischer Abnehmer ist ein Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat ([§ 7 Abs. 1 Z 1 bis 2 UStG 1994](#)).

Über die erfolgte Ausfuhr muss ein Ausfuhrnachweis erbracht werden. Der Unternehmer ist berechtigt, die Steuerfreiheit schon vor Erbringung des Ausfuhrnachweises in Anspruch zu nehmen, wenn der Ausfuhrnachweis innerhalb von sechs Monaten nach Bewirkung der Lieferung erbracht wird ([§ 7 Abs. 4 UStG 1994](#)).

Die Versendung des Gegenstandes in das Drittlandsgebiet ist durch Versendungsbelege wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen, oder deren Doppelstücke nachzuweisen. Anstelle dieser Dokumente darf der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch durch eine von einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteur auszustellende Ausfuhrbescheinigung oder durch die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr führen ([§ 7 Abs. 5 UStG 1994](#)).

Im Falle der Beförderung des Gegenstandes in das Drittland hat der Unternehmer den Ausfuhrnachweis durch eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr oder durch eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn eine schriftliche Anmeldung nach den zollrechtlichen Vorschriften nicht erforderlich ist, zu führen (§ 7 Abs. 6 Z 2 UStG 194)

Die in den Abs. 5 Z 1 und 2 und Abs. 6 angeführten Belege für den Ausfuhrnachweis sind nach einem vom Bundesminister für Finanzen durch Verordnung zu bestimmenden Muster auszustellen und haben alle für die Beurteilung der Ausfuhrlieferung erforderlichen Angaben, insbesondere Angaben zur Person des ausländischen Abnehmers und desjenigen, der den Gegenstand in das Drittland verbringt, zu enthalten. Der Unternehmer hat die Ausfuhrbelege sieben Jahre aufzubewahren ([§ 7 Abs. 7 UStG 1994](#)).

Die Art des Nachweises steht damit nicht im Belieben des Unternehmers, sondern wird durch das Gesetz vorgeschrieben. Im Falle der Beförderung des Gegenstandes in das Drittland durch den liefernden Unternehmer oder durch den Abnehmer ist der Ausfuhrnachweis zwingend durch eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung zur Ausfuhr oder durch eine Ausfuhranzeige im Sinne des Art. 796e der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 oder durch eine vom Unternehmer ausgestellte mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehenen Ausfuhrbescheinigung zu führen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt klargestellt hat, ist der Ausfuhrnachweis materiell-rechtliche Voraussetzung für die Umsatzsteuerfreiheit der Ausfuhrlieferung. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, dann ist die Steuerfreiheit selbst dann zu versagen, wenn die übrigen sachlichen Voraussetzungen gegeben sind (vgl. VwGH 27.2.2002, [2000/13/0197](#)).

Im vorliegenden Fall hat die Bw nur Einfuhrbescheinigungen in slowakischer Sprache vorgelegt. In den vorgelegten Ausgangsrechnungen war vermerkt, dass der Empfänger die Ware erhalten hat und direkt ins Ausland ausgeführt hat. Es war jedoch nicht ersichtlich, wer die Ware ins Ausland verbracht hat. Für die Abgabenbehörde und den Unabhängigen Finanzsenat ist damit nicht zweifelsfrei feststellbar, dass die Ware das Bundesgebiet tatsächlich verlassen hat. Die Identität des Abholers der Ware konnte mangels näherer Angaben auf den Ausgangsrechnungen nicht festgestellt werden.

Es fehlen damit die Ausfuhrnachweise in der gesetzlichen geforderten Form und in den vorhandenen Belegen Angaben über denjenigen, der die Ware ins Ausland verbracht hat. Die Bw hat damit den Nachweis über die Ausfuhr nicht in der gesetzlich zwingend vorgeschriebenen Form erbracht. Die Steuerfreiheit wurde daher mit Recht versagt.

Körperschaftsteuer 2004:

Der Unabhängige Finanzsenat ist bei seiner Entscheidung von nachstehendem Sachverhalt ausgegangen:

Rückstellung für Verluste aus schwebenden Geschäften:

Die Bw erstellt ihre Abschlüsse zum 31.7.2004 im Rahmen eines abweichenden Wirtschaftsjahres.

Die Bw hat im Juli 2004 eine tontechnische Anlage an die Abnehmerfirma geliefert. Die Tonanlage wurde am 28. Juli 2004 geliefert, angeschlossen, eingestellt und in Betrieb genommen (Arbeitsbogen Seite 159).

Die Bedienungsanleitungen der Beschallungsanlage wurden in der 23. Kalenderwoche des Jahres 2004 (das ist die erste Juniwoche) übergeben (Arbeitsbogen Seite 158).

Die Einschulung an der Tonanlage erfolgte wie im Leistungsverzeichnis angeführt am 25.7.2004 (Arbeitsbogen Seite 158).

Am 5. Oktober 2004 fand eine Veranstaltung statt, bei der es zu Aussetzern bei der Audiobespielung kam. Das Pult hat sich selbstständig umgeroutet. Dies wurde der Bw per Mail am 6. Oktober 2004 mitgeteilt (Arbeitsbogen Seite 175).

Im Dezember 2004 wurde der Bw per Mail mitgeteilt, dass das von ihr gelieferte Beschallungssystem nicht dem beauftragten Standard entspreche. Die Bw wurde aufgefordert, bis Jänner 2005 konkrete Vorschläge zur Verbesserung vorzulegen (Arbeitsbogen Seite 180).

Im Mai 2005 wurde eine formale Abnahme zum Nachweis der behaupteten Leistungsfähigkeit gefordert. Für den Fall eines negativen Ergebnisses dieses Nachweises wurde ein kostenneutraler Austausch bzw. Adaptierung der Tonanlage gefordert (Arbeitsbogen Seite 181).

Im Juni 2005 erfolgte eine Testveranstaltung zum Nachweis der Leistungsfähigkeit der Tonanlage. Bei dieser Veranstaltung wurde festgestellt, dass die Leistungsfähigkeit der Anlage als gut einzustufen war. Die Anlage galt somit als in Ordnung übergeben (Arbeitsbogen Seite 184).

Rückstellung für Leistungsprämien:

Die Leistungsprämien von insgesamt 49.242,08 Euro wurden im Zuge der Erstellung der Bilanz für das Jahr 2004 im Juli 2005 nach Bekanntwerden des erzielten Gewinnes beschlossen und an die Mitarbeiter ausbezahlt (Arbeitsbogen Seite 218).

Dieser Beschluss basiert auf dem freiwilligen Entschluss der Bw. Es gibt keine verbindlichen Vereinbarungen für Leistungsprämien (Arbeitsbogen Seite 207). Es gibt auch Wirtschaftsperioden, in denen keine Leistungsprämien ausbezahlt werden.

Leistungsprämien in dieser Form wurden auch im Wirtschaftsjahr 2003 in der Höhe von 44.963,38 Euro beschlossen und die Rückstellung im Wirtschaftsjahr 2003 in dieser Höhe dotiert. Nach Auszahlung der Prämien im Wirtschaftsjahr 2004 wurde diese Rückstellung im Wirtschaftsjahr 2004 gewinnerhöhend aufgelöst.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, insbesondere aus den Feststellungen der Betriebsprüfung und ist insoweit nicht strittig.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß [§ 9 Abs. 1 EStG 1988](#) können Rückstellungen nur gebildet werden für

Anwartschaften auf Abfertigungen,

Laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen

Sonstige ungewisse Verbindlichkeiten

Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

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.

Rückstellung für Garantie und Gewährleistung sind in der Steuerbilanz nur zu bilden, soweit im Einzelfall ernstlich, also mit großer Wahrscheinlichkeit mit der Inanspruchnahme zu rechnen ist. Die zur Haftung führenden Verhältnisse müssen bereits am Bilanzstichtag vorliegen (Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B, § 9, Tz. 180, Seite 59).

Leistungsprämienzusagen an Mitarbeiter müssen als Verbindlichkeit ausgewiesen werden, wenn sie verbindlich zugesagt sind und als weitere Gegenleistung für bis zum Bilanzstichtag erbrachte Leistungen bezahlt werden. Wird die Prämie erst im Zuge der Bilanzerstellung beschlossen, stellt sie eine in die Zukunft gerichtete Motivation der Mitarbeiter dar. Mangels Veranlassung durch das abgelaufene Jahr darf in einem solchen Fall keine Rückstellung gebildet werden (Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B, § 9, Tz. 180, Seite 60).

Nach dem Grundsatz der Periodenbesteuerung ist immer der für eine einzelne Periode richtig ermittelte Gewinn der Steuer zu unterwerfen. Die Belastung einer Periode mit Gewinnermittlungsfehlern einer anderen Periode kommt nicht in Betracht (Doralt, EStG, § 4

Tz. 172). Wurde in den Vorjahren eine Rückstellung zu Unrecht gebildet, dann darf deren Auflösung nicht den Gewinn der Folgejahre erhöhen. Die Korrektur der Rückstellung ist bereits in der Eröffnungsbilanz des streitgegenständlichen Jahres entsprechend zu berücksichtigen.

Rückstellung für Verluste aus schwebenden Geschäften:

Wie sich aus der unstrittigen Darstellung der Bw ergibt, hat sie die Anlage mängelfrei geliefert. Es traf sie daher keine Gewährleistungsverpflichtung. Am Bilanzstichtag bestanden somit keine Umstände, welche zu einer Haftung der Bw hätten führen können. Dass mit der Lieferung und Errichtung der Anlage die Bw grundsätzlich Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen treffen, begründet keine Berechtigung zur Rückstellungsbildung, da gemäß § 9 Abs. 3 leg. cit. pauschale Rückstellungen ohne konkreten Anlass nicht gebildet werden dürfen.

Die (nicht gerechtfertigten) Reklamationen wurden erst nach dem Bilanzstichtag erhoben. Mangels Berechtigung der Reklamation stellen sie keine werterhellenden Umstände dar. Es könnte daher allenfalls aus den ungerechtfertigten Reklamationen selbst eine Verbindlichkeit gedroht haben. Diese drohende Verbindlichkeit zeichnete sich jedoch am Bilanzstichtag noch nicht ab, sondern wurde erst im Laufe des Wirtschaftsjahres 2005 realisiert. Am Bilanzstichtag waren diese Reklamationen noch nicht erhoben, es drohte am Bilanzstichtag daher aus diesem Anlass kein Verlust. Es war damit aus diesem Grunde am Bilanzstichtag keine ungewisse Verbindlichkeit gegeben. Für die Bw bestand damit keine Veranlassung zur Bildung einer Rückstellung.

Rückstellung für Leistungsprämien:

Im vorliegenden Fall wird die Leistungsprämie je nach Erfolg des Wirtschaftsjahres erst im Zuge der Bilanzerstellung beschlossen. Es kommt auch vor, dass keine Leistungsprämie ausbezahlt wird, wenn kein operativer Gewinn erzielt wird. Somit entsteht die Leistungsverpflichtung für die Bw erst im Zuge der Bilanzerstellung. Am Bilanzstichtag besteht mangels einer verbindlichen Zusage noch keine Verbindlichkeit aus diesem Titel für die Bw. Die Bildung einer Rückstellung aus diesem Titel ist daher mangels einer bestehenden Verbindlichkeit am Bilanzstichtag nicht gerechtfertigt.

Diese Rückstellung ist von der Bw auch im Vorjahr dotiert worden. Sie wurde in der Folge im Zuge der Auszahlung der Leistungsprämien im streitgegenständlichen Wirtschaftsjahr aufgelöst. Da die Rückstellung wie oben ausgeführt zu Unrecht gebildet worden war, besteht auch die Gewinnerhöhung aus der Auflösung im streitgegenständlichen Jahr zu Unrecht. Nach dem Grundsatz der Periodenbesteuerung ist dieser Fehler durch Korrektur des Bilanzansatzes im Fehlerjahr zu beheben. Da jedoch das Wirtschaftsjahr 2003 bereits rechtskräftig veranlagt

ist, ist der fehlerhafte Bilanzansatz der Rückstellung für Leistungsprämien in der Eröffnungsbilanz des Wirtschaftsjahres 2004 richtig zu stellen, damit die Bw nicht mit diesem unrichtigen Gewinnausweis belastet wird. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Betriebsprüfung (siehe Betriebsprüfungsbericht Tz. 22) sind daher um 44.963,38 Euro zu vermindern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. April 2012