



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt betreffend Einkommensteuer für 1998 und 1999 vom 18. April 2001 nach durchgeführter mündlicher Verhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 wird als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird teilweise Folge gegeben, der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird mit € 49.199,50 festgesetzt.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erbrachte im Streitzeitraum 1998 und 1999 im Rahmen seines Einzelunternehmens unter der Bezeichnung TB Ingenieursleistungen für Telekommunikationssysteme. Die Gewinnermittlung erfolgt gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Am 04. September 2000 langte beim Finanzamt **die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998** ein. Unter den in der Gewinn und Verlustrechnung ausgewiesenen Aufwendungen fand sich eine in einer Beilage als Rückstellung für "Regress-Inanspruchnahme" aus dem Projekt O spezifizierte Position "Gewährleistungen" in Höhe von ATS 1,130.000,00.

Das Finanzamt ersuchte mittels telefonischen Vorhaltes vom 27. November 2000 um entsprechende Nachweisführung.

Am 29. November 2000 wurde dem Finanzamt **die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999** übermittelt. Der Gewinn- und Verlustrechnung waren u.a. folgende gewinnmindernd geltend gemachte Aufwandpositionen zu entnehmen.

Einzelwertberichtigung der Forderung an die BP GmbH zu 100 %	ATS	1,561.544,48
Zuweisung zu Gewährleistungsrückstellung in Summe:	ATS	415.000,00
im Detail:		
Erhöhung der im Jahr 1998 bezüglich der BP GmbH gebildeten Rückstellung um		315.000,00
Bildung bezüglich der MM in Höhe von		100.000,00
Prozesskosten für W KEG	ATS	333.000,00
Summe	ATS	2,309.544,48

Im **Schreiben vom 06. Dezember 2000** führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, die BP GmbH in D sei von der Firma O in Ö mit der Planung und Ausführung technischer Anlagen beauftragt worden. Die BP GmbH hätte diese Aufträge zum Teil an den Bw. als Subunternehmer weitergegeben.

Aufgrund mangelhafter Planung und Ausführung durch den Bw. habe die Firma O gegenüber der BP GmbH Gewährleistungsansprüche geltend gemacht. Die BP GmbH habe ihrerseits gegenüber dem Bw laut dem als Anlage beiliegenden Schreiben der BP GmbH an den Bw. vom **24. August 1999** 50 % des ihr angelasteten Schadens im Ausmaß von rund ATS 4,300.000, -- eingefordert (somit rund ATS 2,000.000). Die Aufträge seien zum Teil im Jahre

1998 sowie im Jahre 1999 ausgeführt worden. Die Rückstellung betreffe demnach Regressansprüche für Arbeiten des Jahres 1998. Diese würden ATS 1.580.000, -- betragen. Die näheren Details ergäben sich aus der beiliegenden Mängelauflistung vom 24. August 1999.

Mit Schreiben vom 24. Jänner 2001 ersuchte das Finanzamt weitere bezughabende Unterlagen hinsichtlich der Gewährleistungsrückstellungen 1998 und 1999 zu übermitteln, sowie die Positionen Prozesskosten und Einzelwertberichtigung zu Forderungen lückenlos mittels Belegen nachzuweisen. Trotz dreimonatiger Fristgewährung wurde diesem Ersuchen nicht entsprochen.

In Folge ergingen am 18. April 2001 die (bekämpften) **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999**, welche mangels Vorlage der angeforderten Unterlagen um die streitgegenständlichen Rückstellungen sowie um die Einzelwertberichtigung erhöhten Einkünfte aus Gewerbebetrieb auswiesen.

In den gegen diese erhobenen **Berufungen vom 18. Mai 2001** wendete der Bw. im Wesentlichen ein:

1.) Zuweisungen zur Gewährleistungsrückstellung:

Die telefonische Anfrage vom 27. November 2000 sei mit Schreiben vom 6. Dezember 2000 ausführlich beantwortet worden und wären diesem auch die entsprechenden Unterlagen beigegeben worden. Aus den mit dieser übermittelten Unterlagen ergebe sich die Höhe der Zuweisung für die Regressinanspruchnahme des Bw. seitens der BP GmbH aus dem Projekt O.

2.) Dotierung Prozesskostenrückstellung :

Diese Kosten seien dem (nunmehr) beigeschlossenen Beschluss des Oberlandesgerichtes Wien vom 20. Juli 2000 in der Streitsache zwischen dem Bw. und der Firma W KEG entnehmbar.

3.) Einzelwertberichtigung zu Forderungen:

Hierbei handle es sich um die Wertberichtigung der Forderung des Bw. gegenüber der BP GmbH, welche infolge Konkureröffnung über deren Vermögen uneinbringlich sei.

In einen Telefonat des Rechtsmittelbearbeiters mit der Sachbearbeiterin der steuerlichen Vertretung wurde dieser mitgeteilt, dass bis zu diesem Zeitpunkt keine Unterlagen vorgelegt worden wären, die eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Rückstellungsdotierung ermöglichen, sodass die diesbezügliche Berufung abzuweisen wäre. Sollten weitere Unterlagen vorhanden sein, mögen diese übermittelt werden.

Das Finanzamt legte sodann die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Diese erließ in der Folge einen weiteren schriftlichen Vorhalt nachfolgenden Inhaltes:

" .1. Gewährleistungsrückstellungen (1998, 1999):

a) Es wird ersucht, den Nachweis darüber zu führen, dass im vorliegenden Fall zum Bilanzstichtag mit dem Vorliegen bzw. Entstehen der Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen war. Vorzulegen sind in diesem Zusammenhang der bezughabende gerichtliche und außergerichtliche Schriftverkehr zwischen der O und der BP GmbH betreffend die Geltendmachung von Ansprüchen aus dem Titel der Gewährleistung bzw. des Schadenersatzes.

Weiters ist auch der zwischen der BP GmbH und der TB abgeschlossene Vereinbarung betreffend Durchführung der Aufträge für die Firma O als Subunternehmer zur Einsichtnahme zu übermitteln. Zu dokumentieren sind in diesem Zusammenhang auch die Art und Weise der Abrechnungen über die von der TB erbrachten Leistungen.

b) Ebenso ist die Berechtigung für die Bildung einer Gewährleistungsrückstellung in Höhe von ATS 100.000, -- im Zusammenhang mit den ins Treffen geführten Ansprüchen der MM anhand geeigneter Unterlagen schlüssig darzulegen.

c) Was die Gewährleistungsrückstellung gegen die mittlerweile in Konkurs gegangene deutsche BP GmbH betrifft, erhebt sich die Frage, ob diese offenen Forderungen gegen den Bw. vom Masseverwalter eingeklagt wurden.

d) In diesem Zusammenhang wird auch ersucht, unter Anschluss der entsprechenden Nachweise (Einleitungsbeschluss) bekannt zu geben, wann das Konkursverfahren gegen die BP GmbH eröffnet wurde. Anzugeben wäre auch die gesellschaftsrechtliche Position des Bw. im obgenannten Unternehmen, insbesondere, ob dieser zur Geschäftsführung befugt war sowie der Umfang seines Beteiligungsausmaßes.

e) Selbst unter der Annahme, dass die Bildung einer Rückstellung dem Grunde nach berechtigt wäre, wo wurde diese offensichtlich für den falschen Zeitraum gebildet, die von der BP GmbH stammende Belastungsanzeige wurde nämlich am 24. August 1999 ausgestellt. f) Wenn gegenüber der BP GmbH tatsächlich Gewährleistungsverpflichtungen bestanden haben sollten, so erhebt sich die Frage, warum diese nicht mit den Forderungen gegen diese Gesellschaft aufgerechnet wurden?

2. Einzelwertberichtigung zu Forderungen (1999):

Auch hinsichtlich dieses Berufungspunktes wurde – trotz vom Finanzamt erlassenen Vorhaltes vom 24. Jänner 2001 – bis dato keine Unterlagen vorgelegt, welche eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Forderungswertberichtigung ermöglichen würden. Gegen Sie bitte unter Anschluss der entsprechenden Nachweise (Forderungskonto, Schriftverkehr u. dgl.) bekannt, um welche Forderungen es sich dabei handelt und wann diese uneinbringlich wurden."

Da auch dieses Ergänzungsschreiben unbeantwortet blieb bzw. keine weiteren zweckdienlichen Unterlagen übermittelt wurden, erließ das Finanzamt am 13. Juni 2002 unter Hinweis auf Vorstehendes bezüglich 1998 eine abweisende, bezüglich 1999 eine die Zuweisung zur Prozesskostenrückstellung berücksichtigende Berufungsvorentscheidung.

Am 31. Juli 2002 stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Zuge der Vorladung zur mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde der Bw. noch ein Mal ersucht dem oben angeführten Ergänzungsschreiben zu entsprechen.

Nunmehr übermittelte der Bw. u.a. nachfolgende Unterlagen:

- a.) "Letzte Mahnung" der BP GmbH an die Firma O vom 24. November 1999, mit welcher die BP GmbH die Zahlung des offenen Außenstandes in Höhe von 4,313.983,00 ATS einforderte.
- b.) (Vergleichs-)vereinbarung zwischen der Firma O und der BP GmbH sowie der TB vom 22.12.1999, in welcher sich die Firma O verpflichtete bei Einhaltung der genannten Überprüfungstermine bis 15. Jänner 2000 2,100.000, -- ATS zu bezahlen und nach Übergabe der Projektordner an die Firma O Ruhen des Verfahrens zu 35 Cg 299/99 zu vereinbaren. Für die BP GmbH unterzeichnete der Bw. . Gemäß Punkt 9 dieser Vereinbarung sind bei deren Erfüllung sämtliche wechselseitigen Ansprüche aus dem Projekt "O " bereinigt und verglichen.
- c.) Ruhensanzeige vom 17.2.2000 zu obigen Verfahren an das Handelsgericht Wien.
- d.) Diverse Schreiben der Firma MM vom 6. Juni 1997 und vom 1. Juli 1997 an den Bw., deren Gegenstand Mängelrügen, die Behebung von Baumängeln durch Ersatzvornahme sowie die Bereinigung der Konten bildeten.

Ein Aktenvermerk des Rechtsvertreters der Bw. vom 1. Juli 1997, wonach etwa noch bestehende Mängel im Rahmen des Haftrücklasses berücksichtigt werden sollten.

Ein Antwortschreiben des Bw. an den Rechtsanwalt der MM vom 10. Juli 1997, wonach nach Meinung des Bw. 2,500.000, -- zu überweisen wären.

g.) Erinnerungsschreiben des Bw. an MM vom 22. Februar 2000 über einen offenen Restbetrag vom 266.338,23 ATS.

h.) Schreiben der Rechtsanwälte K C & Partner vom 2. März 2000, wonach die Firma MM den einen Betrag 266.338,23 ATS an den Rechtsvertreter des Bw. in diesem Verfahren überwiesen hat.

i.) Beschluss des Amtsgerichtes Wolfratshausen vom 10. Mai 2000, wonach der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der BP GmbH mangels Vorhandenseins einer kostendeckenden Masse abgewiesen wurde.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 17. September 2003 brachte der Vertreter des Finanzamtes zum Ausdruck, dass aufgrund der sowohl vom Bw. als auch von der BP GmbH unterzeichneten Vereinbarung vom 22. Dezember 1999 die Gewährleistungsansprüche der BP GmbH an den Bw. dem Grunde und in Höhe von 1,106.991,50 ATS (4,313.983 ATS abzüglich 2,100.000, -- ATS ergibt 2,213.983 ATS, davon 50 %) feststanden und gegen die in der Bilanz zum 31. Dezember 1999 ausgewiesene offene Forderung des Bw. (in Höhe von 1,561.544,48) an die BP GmbH aufzurechnen sei.

In dem Umstand, dass der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der BP GmbH mangels Vorhandenseins einer kostendeckenden Masse abgewiesen wurde, seien ernsthafte Gründe dafür zu sehen, die für eine Uneinbringlichkeit der Restforderung sprächen, sodass eine Teilwertberichtigung des Differenzbetrages von 454.552,98 ATS im Jahre 1999 gerechtfertigt erscheine.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988 lautet auszugsweise:

Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

.....

§ 9 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Berufungsjahre geltenden Fassung lautet auszugsweise:

Rückstellungen können nur gebildet werden für....

3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten,....

Abs. 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, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten muss eine Leistungsverpflichtung gegenüber Dritten gegeben sein, die mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einem Vermögensabfluss in der Zukunft führt. Verbindlichkeitsrückstellungen sind beispielsweise solche, die gebildet werden aufgrund privatrechtlicher Verpflichtungen auf vertraglicher Grundlage, wie z. B. Rechts- oder Beratungskosten, Prozesskosten und Gewährleistungsansprüche.

Die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung ist nur zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Daher müssen konkrete Umstände belegt werden, dass bis zum Bilanzstichtag ein Schade tatsächlich entstanden ist und dass im gegebenen Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist.

Die schriftliche Inanspruchnahme einer Gewährleistungsverpflichtung durch den Berechtigten ist als ein solcher konkreter Umstand zu sehen.

Dem Wortlaut des § 9 Abs. 3 EStG 1988 ist entnehmbar, dass diese konkreten Umstände bereits zum Bilanzstichtag vorliegen müssen.

1.) Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998:

Zuweisung zur Gewährleistungsrückstellung betreffend die BP GmbH aus dem Projekt O:

Nach den übermittelten Unterlagen ist davon auszugehen, dass hinsichtlich der für das Jahr 1998 gebildeten Gewährleistungsrückstellung zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1998 weder für den Bw. noch für die BP GmbH konkrete Anhaltspunkte für eine Gewährleistungsinanspruchnahme durch die Firma O bestanden haben. Denn das Schreiben der BP GmbH, mittels welchem der Bw. von den Gewährleistungsansprüchen in Kenntnis gesetzt wurde und die Belastung mit rund 50 % des der BP GmbH von der Firma O angelasteten Schadens erfolgte, stammt vom **24. August 1999**. In diesem wird auf ein Schreiben der Firma O vom **12. August 1999** Bezug genommen, in welchem von dieser Planungs- und Bauleitungsfehler bemängelt werden. Auf Basis der ihr gegenüber von der Firma O geltend gemachten Gewährleistungsansprüche erfolgte die Auflistung der Mängel durch die BP GmbH.

Da aufgrund des Vorangeführten zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1998 für den Bw. keine konkreten Umstände bestanden haben, auf Basis derer er mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit hätte ernsthaft rechnen müssen, erweist sich die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 als unbegründet.

2.) Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999:

a.) Zuweisung zur Gewährleistungsrückstellung betreffend die BP GmbH aus dem Projekt O:

Zu beurteilen ist, ob zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1999 konkrete Umstände gegeben waren, aufgrund derer der Bw. mit dem Vorliegen **einer Inanspruchnahme aus dem Titel Gewährleistung** durch die BP GmbH nach dem 31. Dezember 1999 ernsthaft hatte rechnen müssen.

Wie bereits dargelegt, hat der Bw. dem übermittelten Schriftverkehr zufolge, im August 1999 von der Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen durch die BP GmbH Kenntnis erlangt. Des weiteren wurde im Schriftsatz vom 19. Dezember 1999 zwischen der Firma O einerseits sowie der BP GmbH und der TB andererseits die Bezahlung eines Betrages von ATS 2,100.000,00 – bei Einhaltung der genannten Überprüfungstermine – sowie ewiges Ruhen des Verfahrens zu 35 Cg 299/99 vereinbart. Da diese Ruhensanzeige im genannten Verfahren an das Handelsgericht Wien tatsächlich erfolgte, ist von der Einhaltung der getroffenen Vereinbarung auszugehen. Dies bedeutet in Folge, dass die Gewährleistungsforderung der BP GmbH an den Bw. mit 1,106.991,50 ATS sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bereits feststand. Dieser Forderung stand die in der Bilanz zum 31. Dezember 1999 ausgewiesene Forderung des Bw. an die BP GmbH im Ausmaß von 1,561.544,48 ATS aufrechenbar gegenüber, sodass zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1999 keine Umstände gegeben waren, aufgrund welcher mit einer (weiteren) Inanspruchnahme aus dem Titel Gewährleistung zu rechnen war und welche daher eine Zuweisung zu einer Rückstellung für Gewährleistungsansprüche rechtfertigen würden.

b.) Einzelwertberichtigung der Forderung des Bw. an die BP GmbH:

Da mit einer Einbringlichkeit des sich nach Kompensation der beiden Forderungen ergebenden Differenzbetrages von 454.552,98 ATS zum 31. Dezember 1999 insbesondere aufgrund der Tatsache, dass ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der BP GmbH mangels Vorhandenseins von kostendeckenden Vermögen am 10. Mai 2000 abgewiesen wurde, ernstlich nicht mehr gerechnet werden konnte, erscheint in diesem Ausmaß eine

Teilwertberichtigung gerechtfertigt, sodass dem Begehren im Sinn des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 teilweise entsprochen werden kann.

c.) Bildung einer Gewährleistungsrückstellung bezüglich der Firma MM in Höhe von 100.000,--ATS:

Aus den in diesem Zusammenhang übermittelten Unterlagen ergibt sich, dass die o.a. steuerlichen Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für das Jahr 1999 nicht vorliegen. Die Unterlagen beziehen sich auf das Jahr 1997 und dokumentieren regen Schriftverkehr über Mängelrügen, Behebung durch Ersatzvornahme und Kontenbereinigungen in diesem Jahr. Eine im Jahr des Vorliegens der Voraussetzungen unterlassene Bildung einer Rückstellung kann nicht nachgeholt werden und in ein anderes Jahr verlegt werden.

In diesem Punkt erweist sich die Berufung als nicht begründet.

d.) Rückstellung für Prozesskosten bezüglich der Firma W KEG:

Da die Rechtmäßigkeit der Bildung dieser Rückstellung im Zusammenhang mit einem mit der Firma W KEG geführten Rechtsstreit durch Vorlage entsprechender Unterlagen (Gerichtsurteil) bescheinigt wurde, ist diesem Berufungspunkt stattzugeben

Es ergibt sich daher, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1999 gegenüber dem bekämpften Bescheid vom 18. April 2001 um ATS 333.000,-- (Anerkennung Prozesskostenrückstellung Firma W KEG) und um ATS 454. 553,00 (Teilwertberichtigung der Forderung an die BP GmbH) zu vermindern sind. Die Berechnung der Einkommensteuer ist dem nachfolgenden Beiblatt zu entnehmen.

Dem errechneten Schillingbetrag entsprechen € 49.199,50.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, 24. 10. 2003