



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 1. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz, vertreten durch Amtspartei, vom 5. August 2010 betreffend Körperschaftsteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Tabelle

| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
|---------------------|-----------|----------------|------------------------------------|-----------------------|
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2007 | Einkommen | 8,327.586,76 € | Körperschaftsteuer | 2,081.896,69 € |
| | | | Ausländische Steuer | -124,28 € |
| | | | Einbehaltenen Steuerbeträge | <u>-36,15 €</u> |
| | | | Festgesetzte Körperschaftsteuer | 2,081.736,26 € |

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Für die Jahre 2004 bis 2007 wurde eine **Betriebsprüfung** bei der Bw. durchgeführt.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. Juni 2010** wird unter Anderem wie folgt ausgeführt:

Punkt 18 Rückstellung Schadenersatz

I. Sachverhalt

A Rechtsgültiger Vertrag vom 17. Juli 2006

Anbieter: Bw. A.

Annehmer: B. S.r.l. – I C.

über: Lieferung von 200 Stück W.

Preis: 29.500,00 €/Auflieger

Zahlung: 20% bei Abschluss/Anzahlung; Rest bei Erhalt

B Auftragsbestätigung vom 24. Juli 2006

über: 60 Stück neue 3-Achs-Leichtbau-Schiebeplanen-Plateausattelanhänger

Lieferung: 30 Stück circa Mitte – Ende Oktober 2006; 31 Stück circa innerhalb November 2006

Zahlung: prompt nach Bekanntgabe der Fahrzeugfertigstellung durch Banküberweisung mit Zahlungsnachweis bei Fahrzeugübernahme

C Lieferung von 60 Stück im Oktober bzw. November 2006

von: Bw. A.

an: B. S.r.l. – I C.

D Bezahlung der 60 Stück Auflieger durch B. S.r.l.

Zahlungszeitpunkt: Zahlungsvereinbarungen seien nicht eingehalten worden, Zahlungsverzug, Zahlung im Februar 2007

Betrag: Wert der 60 Stück Auflieger auftragsgemäß und Überzahlung in Höhe von 233.785,43 € - Betrag stehe weiterhin zu Buche

Reaktion der Bw. auf den Zahlungsverzug:

Von Seiten des geprüften Unternehmens sei auf den Zahlungsverzug nicht schriftlich reagiert worden. Laut mündlicher Besprechung mit D. sei zwar B. S.r.l. darauf hingewiesen worden, dass man mit Nichtlieferung der Restmenge rechnen müsse, aber schriftlich sei vom Rücktrittsrecht nicht Gebrauch gemacht worden.

E Konformitätsbestätigungen im April 2007

Von Seiten des geprüften Unternehmens seien irrtümlich „Konformitätsbestätigungen“ über

weitere zu liefernde Auflieger an B. S.r.l. geschickt worden.

Nachweis über das Versenden dieser Konformitätsbestätigungen hätte der Außenprüfung nicht vorgelegt werden können.

Exkurs Konformitätsbestätigung:

Diene dazu, den Auflieger im Land des Käufers vorweg anzumelden.

F Diverse Schreiben der Rechtsanwälte E.

(italienische rechtliche Vertretung der Bw.)

25. September 2007

- Einbringung eines Strafantrages nebst Strafanzeige bei der Staatsanwaltschaft F. durch B. S.r.l. = G. (Rechtsnachfolger der B. S.r.l.)
- Aufgliederung der Forderungen von B. S.r.l. = G. an Bw.
- Aufgliederung der einzelnen Forderungen und der Pönalzahlung für die Nichtlieferung von B. S.r.l. an H.

Exkurs: H. sei Abnehmer von B. S.r.l. = Endkunde G. sei Rechtsnachfolger von B. S.r.l.

15. Oktober 2007: keine neuen Tatsachen

II. Rechtliche Würdigung

Gemäß [§ 9 Abs. 3 zweiter Satz EStG 1988](#) sei die Bildung von Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden könnten, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen sei.

Bei der Bildung einer Rückstellung für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten handle es sich um ein Gewinnkorrektivum, das steuerlich in jener Höhe anzuerkennen sei, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet werde.

Steuerlich sei eine Rückstellung nur im Jahr des Entstehens des Rückstellungsgrundes gewinnmindernd geltend zu machen.

Darüber hinaus seien Rückstellungen, wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung (28.3.2000, 94/14/0165, 7.8.2001, 97/14/0066, u.a.) angeführt habe, steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn ein wirtschaftlicher die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft drohe, also mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit vorhersehbar sei.

Da die Bildung einer Rückstellung dazu diene, den Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres richtig auszuweisen, setze sie zwar nicht das Bestehen einer rechtsverbindlichen Verpflichtung zum Bilanzstichtag, wohl aber eine gewisse Wahrscheinlichkeit voraus, dass eine wirtschaftliche das abgelaufenen Jahr betreffende Schuld entstehen werde, wogegen die bloß entfernte Möglichkeit einer Inanspruchnahme nicht genüge (VwGH 28.1.2001, [99/13/0254](#); 10.10.1996, [94/15/0089](#)).

Für die Beurteilung, ob eine Rückstellung für ungewisse Schulden in der Bilanz anzusetzen sei,

seien jene Verhältnisse maßgebend, die am Bilanzstichtag bestanden hätten. Es entspreche der ständigen Rechtsprechung, dass Tatsachen, die objektiv bereits am Bilanzstichtag bestanden hätten, dem Steuerpflichtigen jedoch erst zwischen Bilanzstichtag und Bilanzerstellungszeitpunkt bekannt geworden seien, zu berücksichtigen seien. Dies bedeute andererseits, dass Tatsachen, die erst nach dem Bilanzstichtag bekannt geworden wären, nur dann berücksichtigt werden könnten, wenn sie am Bilanzstichtag schon bestanden hätten. Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden gewesen wären, bleibe bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz.

Ungewiss sei eine Verbindlichkeit, wenn ihr Bestehen oder Entstehen dem Grunde und/oder der Höhe nach nicht endgültig beurteilt werden könne, das hieße ernsthaft mit dem Schlagendwerden einer Verbindlichkeit zu rechnen sei. Aus dieser Norm ergebe sich das Erfordernis einer höheren Wahrscheinlichkeit für den Eintritt des Ereignisses.

Laut VfGH (9.12.1997, G 403/97) würde es ausreichen, wenn am Bilanzstichtag mehr Gründe für die Inanspruchnahme sprechen würden als dagegen.

Diese Voraussetzung sei nicht nach subjektiven Erwartungen des Steuerpflichtigen, sondern auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei Aufstellung der Bilanz erkennbarer Tatsachen zu beurteilen.

Die Rückstellungen für Garantie-, Gewährleistungs- und Schadensverpflichtungen dürften ausschließlich für den Einzelfall und nur in Höhe der mit größter Wahrscheinlichkeit zu erwartenden Haftung gebildet werden.

Es bedürfe – damit eine Rückstellung überhaupt gebildet werden könne – Nachweise, dass konkrete Umstände vorliegen würden, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen sei, und eine Inanspruchnahme nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag - hier also konkret der 31. Dezember 2007 – ernsthaft drohe.

Grundsätzlich sei aufgrund des rechtlich gültigen Kaufvertrages mit B. S.r.l. eine Rückstellung für Schadenersatzverpflichtungen aus diesem Vertrag möglich.

Die Höhe der Rückstellung bemesse sich jedoch nicht nach den Forderungen der beiden Beteiligten (B. S.r.l. und H.), sondern lediglich nach den Forderungen des direkten Geschäftspartners der Bw. B. S.r.l., da keine Rechtsbeziehung zwischen dem geprüften Unternehmen und H. bestehe.

Auszug aus dem Schreiben vom 20. April 2009:

„Die Firma H. hat mit Ihrer Firma in der Tat nie einen direkten Vertrag bzgl. der Lieferung der bekannten LKW-Auflieger geschlossen. Die italienische Firma kann daher gegen Ihre Firma wegen vertraglicher Haftung kaum direkt klagen. Die Firma H. könnte gegebenenfalls gegen ihre direkte Vertragspartnerin G. klagen, wobei diese in weiterer Folge Ihrer Firma den Streit

verkünden wird."

Diese Streitverkündung sei weder zum Bilanzstichtag, noch während des Werterhellungszeitraumes vorgelegen. Auch bis zum heutigen Tag sei keine Streitverkündung behauptet worden.

Nachweise betreffend Schadenersatzverpflichtung an H. bzw. konkrete Umstände, untermauert durch aussagefähige Unterlagen, dass G. der Firma Bw. den Streit verkündet habe bzw. ein Streit ernsthaft drohe – nicht nur subjektive Erwartungsmomente des Steuerpflichtigen – hätten im Prüfungsverfahrens nicht vorgelegt werden können.

Laut Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei E. – rechtliche Vertretung des geprüften Unternehmens – vom 20. April 2009 könne die Firma H. bei Anerkennung eines Verschuldens der Firma Bw. unter Umständen ihre Schadenersatzansprüche im Rahmen eines Zivilverfahrens als auch eventuell im Rahmen eines Strafprozesses geltend machen.

Laut Inhalt dieses Schreibens sei zwar ein Strafantrag nebst Strafanzeige im April 2007 gegen das geprüfte Unternehmen eingebracht worden, aber ein konkreter Nachweis darüber, dass dieser Strafantrag überhaupt existiere, hätte bis dato Juli 2009 nicht vorgelegt werden können. Die Verschuldensfrage, ob und wie weit hier der Firma Bw. Verschulden nachgewiesen werden könne, sei zur Gänze offen.

Da von Seiten der steuerlichen Vertretung schon mehrmals der Einwand gekommen sei, dass die österreichischen Finanzbehörde das ausländische Zivilrecht bzw. hier auch das italienische Strafrecht zu würdigen hätte bzw. selbst bei der Staatsanwaltschaft F. Informationen über den Stand der Klage einholen solle, werde dazu ausdrücklich festgehalten, dass dies nicht die Aufgabe einer Außenprüfung sei. Kurz angeführt würde hier nur die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten sein.

Exkurs Außenprüfung:

Den Abgabepflichtigen treffe eine erhöhte Mitwirkungspflicht, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland hätten (VwGH 13.9.2006, [2006/13/0100](#), 0101). Trete in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liege es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufklärung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Die Partei hätte diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände geboten hätte. Verletze die Partei diese ihre „erhöhte“ Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so könne das dadurch bedingte Aufklärungsdefizit nicht der Abgabenbehörde als Verfahrensmangel angelastet werden.

In der Besprechung vom 11. November 2009 sei vom geprüften Unternehmen darauf hingewiesen worden, dass es sich bei den Schadenersatzansprüchen von H. nicht um Schadenersatz ex contractu, sondern um Ansprüche ex delicto handle. Dieser rechtlichen

Subsumierung könne von Seiten der Außenprüfung gefolgt werden, jedoch ändere dies nichts an der Tatsache, dass für die Beurteilung der Ansprüche [§ 9 EStG 1988](#) anzuwenden sei.

Bei Schadenersatzansprüchen ex delicto liege die Beweislast – und somit das größere Prozessrisiko – sowohl für den Schadenseintritt, als auch für den Nachweis der Verursachung durch den Schädiger beim Geschädigten (in diesem Fall also bei H.).

Bei deliktischem Schadenersatz könne noch weniger Grund gesehen werden, dass in Zukunft mit einer Inanspruchnahme aus diesem Titel und somit einem Abfluss für vergangenen Perioden ernsthaft zu rechnen sei.

Die Tatsache allein, dass ein deliktischer Schadenersatz vorliegen könne, begründe kein ausreichendes Moment für die Zuerkennung eines möglicherweise zu erwartenden Schadenersatzes in Form einer diesbezüglichen Rückstellung.

Der Finanzbehörde sei es sehr wohl bewusst, dass Schadenersatz nicht gleich Gewährleistung sei, aber der strenge Maßstab, der in den Richtlinien (EStR 2000, in der jeweils aktuellen Version) herangezogen worden sei, sei nach dem steuerlichen Rechtsempfinden der Außenprüfung auch auf dem Gebiet des Schadenersatzes anzuwenden.

Aus steuerrechtlicher Sicht bestehe zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 kein Grund einer Rückstellungsbildung aus diesem Titel für den möglichen Schaden an H. Weiters sei noch vermerkt, dass sogar aus heutiger Sicht noch unklar sei, ob diese Inanspruchnahme durch H. jemals stattfinden werde.

Der bei der Staatsanwaltschaft F. im April 2007 eingebrachte Strafantrag nebst Strafanzeige löse kein Element einer Rückstellungsbildung aus, da Voraussetzung für eine Geltendmachung der Schadenersatzansprüche in diesem Verfahren eine Privatanklage durch H. sei.

Der Außenprüfung sei sehr wohl bewusst, dass das italienische Strafrecht etwas diffiziler bzw. anders sein könne als das österreichische, aber auch in Italien werde eine Strafverfolgung ohne Information des Beschuldigten nicht stattfinden.

Die Rückstellungshöhe werde an die Forderungen von B. S.r.l. angepasst.

Tabelle

| II. Berechnung Rückstellungshöhe | Laut Firma | Laut BP |
|---|-------------------|----------------|
| Entgangener Gewinn 140* Auflieger a 1.000,00 € | | 140.000,00 € |
| Schmerzensgeld/Rufschädigung = nicht bezifferbar | | 0,00 € |
| Anwaltskosten von B. S.r.l. | | 30.000,00 € |
| Pönalzahlung an H. In Höhe von 33 Auflieger zu AK | 954.360,00 € | |
| Rundung - Differenz | 45.640,00 € | |

| | | |
|--|----------------|--------------|
| Summe | 1,000.000,00 € | |
| * Lieferung laut Kundenkonto 60 Stück – daher ausstehende Menge 140 Stück | | |
| Steuerrechtliche Kürzung auf 80%, da Laufzeit dieses Rechtsstreites länger als ein Jahr – siehe Schreiben des italienischen Rechtsanwaltes | | |
| Rückstellung Schadenersatz | | 170.000,00 € |
| Davon 20% Kürzungsposten | | 34.000,00 € |

Tabelle

| IV. Bilanzielle Darstellung Rückstellung | | | |
|---|--------------|------------|------------|
| | HB | STB | +/- Erfolg |
| +/- Veränderungen 2007 | 1,000.000,00 | 170.000,00 | 830.000,00 |
| Stand per 31. Dezember 2007 | 1,000.000,00 | 170.000,00 | 830.000,00 |

Zahlenmäßige Darstellung Kürzungsposten:

Tabelle

| | | Vor BP | Nach BP | Differenz |
|------|---------|---------------|----------------|------------------|
| 2007 | KZ 9304 | 0,00 | 34.000,00 | 34.000,00 |

Im **Arbeitsbogen der Betriebsprüfung** finden sich unter anderem folgende Schriftstücke:

Ein **Schreiben der italienischen Rechtsanwaltskanzlei** an die Berufungswerberin vom **20. April 2009** wie folgt:

„Mit Bezugnahme auf die zwischen uns bis heute geführte Korrespondenz nehme ich bezüglich der Möglichkeit eines Schadenersatzanspruches der Firma H. gegenüber Ihrer Firma wie folgt Stellung:

Die Firma H. hat mit Ihrer Firma in der Tat nie einen direkten Vertrag bezüglich der Lieferung der bekannten LKW-Auflieger geschlossen. Die italienische Firma kann daher gegen Ihre Firma wegen vertraglicher Haftung kaum direkt klagen. Die Firma H. könnte gegebenenfalls gegen ihre direkte Vertragspartnerin G. klagen, wobei diese in weiterer Folge Ihrer Firma den Streit verkünden wird.

Die Firma H. vertritt die Auffassung, dass sie erhebliche Schadenersatzansprüche wegen der nicht erfolgten Lieferung (weil sie eine Anzahl von Aufliegern zu teureren Preisen bei anderen

Herstellern gekauft hätte, die gelieferten Zugmaschinen nicht angemessen einsetzen könnte; ferner wäre finanzieller Schaden entstanden) geltend zu machen hat. Sollte ein Verschulden Ihrseits anerkannt werden, kann die Firma H. unter Umständen ihre Schadenersatzansprüche gegen Sie geltend machen (außervertragliche Haftung) und dies sowohl im Rahmen eines Zivilverfahrens, als auch eventuell im Rahmen eines Strafprozesses (ein Strafantrag nebst Strafanzeige wurde im April 2007 gegen die Verantwortlichen Ihrer Firma gestellt).

Es besteht daher ein konkretes Risiko, dass die Firma H. gegen Ihre Firma die im Protokoll vom 25. September 2007 dargelegten Schadenersatzansprüche geltend machen kann und diesbezüglich auch über die notwendigen prozessualen und rechtlichen Mittel verfügt."

Zudem ein **Schreiben der italienischen Rechtsanwälte** an die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin vom **14. April 2008**:

„Die Bw. hat uns mit Schreiben vom 14. März 2008 gebeten, Ihnen die vorhandenen und potenziellen Streitigkeiten, in welche die besagte Firma verwickelt ist oder verwickelt werden kann, zu schildern.

Die Sache gegen B. (G.) und H. ist noch anhängig. Mit April 2007 wurde Strafanzeige in Italien gegen die Verantwortlichen der Firma Bw. gestellt. Zivilrechtliche Schritte wurden bis dato nicht ergriffen, jedoch in der Besprechung vom 20. September 2007 in unserer Kanzlei und in nachfolgenden Schreiben von den Gegenseiten angedroht. Es ist daher nicht auszuschließen, dass auch zivilrechtlich gegen Bw. vorgegangen wird. Nach wie vor wird eine Rückstellung in Höhe von 1.000.000,00 € empfohlen.“

Des Weiteren ein **Schreiben der italienischen Rechtsanwälte** an die Berufungswerberin vom **15. Oktober 2007**:

„Wie Ihnen bekannt bestreiten die Firmen B. und G. (als Käufer) und H. (als Endverbraucherin), dass Ihre Firma rechtswidrig 200 und (eigentlich mit Verspätung) zum Teil bezahlte Auflieger nicht geliefert hat. Die besagten Auflieger haben Sie nämlich anderweitig verwendet, eben weil Sie Ihnen nicht innerhalb der vorgesehenen Zeit bezahlt wurden. Beide Firmen haben die gerichtliche Geltendmachung sehr erheblicher Schadenersatzansprüche wegen der nicht erfolgten Lieferung angekündigt und zwar einerseits wegen entgangenen Gewinns und Imageschädigung und andererseits weil die Firma H. eine Anzahl von ihr bei anderen Herstellern gekauften und ihr bereits gelieferten Zugmaschinen nicht angemessen einsetzen konnte; dazu kommt noch der finanzielle Schaden hinsichtlich des mit verschiedenen Leasinggesellschaften verbrauchten Kreditrahmens und der damit verbundenen Einschränkung bei der Übernahme weiterer Kredite und des Zinsverlustes bezüglich der bei Ihnen in der Größenordnung von etwa 250.000,00 € geleisteten Zahlung. Wir haben zwar energisch versucht, mit den betroffenen Parteien eine friedliche Einigung zu

erreichen, aber unsere intensiven Bemühungen sind leider erfolglos geblieben. Die Geschäftsführung der Firma G. hat übrigens bereits eine Anzeige an die Staatsanwaltschaft F. abgegeben.

In diesem Zusammenhang unter Berücksichtigung der Tatsache, dass mit der oben beschriebenen Sach- und Rechtslage für Sie mit einem sehr erheblichen Risiko zu rechnen ist, ist es geboten, dass Sie in Ihrer Buchhaltung eine Rückstellung von mindestens einer Million Euro vorsehen."

Am **5. August 2010** wurde der berufungsgegenständliche **Bescheid** im Sinne der Feststellungen der Betriebsprüfung abgefertigt.

Mit Schreiben vom **1. Dezember 2010** wurde unter Anderem gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 **Berufung** eingereicht wie folgt:

Es werde der Berufungsantrag gestellt, die Körperschaftsteuer 2005 unter Anerkennung einer Einzelgewährleistungsrückstellung in Höhe von 600.000,00 € mit 1.829.862,70 € statt mit 2.006.862,78 € festzusetzen. Bei Stattgabe der Berufung würden sich daraus Folgewirkungen für die Veranlagung 2006 und 2007 ergeben.

Weiters werde der Berufungsantrag gestellt, die Körperschaftsteuer 2007 unter Anerkennung einer Rückstellung für Schadenersatz in Höhe von 1.000.000,00 € mit 1.982.962,51 € statt mit 2.198.962,51 € festzusetzen. Durch die Betriebsprüfung sei lediglich ein Betrag in Höhe von 136.000,00 € als steuerliche Rückstellung anerkannt worden.

Die Berufung richte sich hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2005 gegen die Nichtanerkennung einer Einzelgewährleistungsrückstellung (Qualitätsmangel I.) in entsprechender Höhe (siehe Punkt 17 der Niederschrift über die Betriebsprüfung vom 28. Juni 2010).

Die Berufung richte sich zudem hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2007 gegen die Nichtberücksichtigung bzw. Korrektur der Rückstellung für Schadenersatz Italien (siehe Punkt 18 der Niederschrift über die Betriebsprüfung vom 28. Juni 2010).

Begründung:

Teil II Rückstellung für Schadenersatzanspruch (Punkt 18 der Niederschrift)

1. Sachverhalt

Im Wirtschaftsjahr 2007 sei seitens des geprüften Unternehmens eine Rückstellung für Schadenersatzansprüche in Höhe von 1 Mio € berücksichtigt worden. Diese Rückstellung sei aufgrund eines Rechtsstreites mit der italienischen Firma B. S.r.l. (Im Folgenden B.) (Italien) gebildet worden. Die Firma B. wäre Vertragspartner bei einem rechtsgültigen Kaufvertrag (datiert mit 17. Juli 2006) über die Lieferung von 200 Stück Anhängern. Als Zahlungsbedingung sei „prompt nach Bekanntgabe der Fahrzeugfertigstellung durch Banküberweisung“ vereinbart worden. Im Oktober und November 2006 sei die erste Tranche

in Höhe von 60 Stück geliefert worden. Die Bezahlung dieser 60 Stück sei nicht ordnungsgemäß durchgeführt worden, weshalb seitens Bw. der Vertragspartner B. hingewiesen worden wäre, dass die restliche Menge nicht mehr geliefert werde. Vom schriftlichen Rücktrittsrecht sei jedoch kein Gebrauch gemacht worden. Mit 25. September 2007 sei seitens B. Strafanzeige bei der italienischen Staatsanwaltschaft wegen schweren Betrugs gestellt worden. Hingewiesen werde, dass die Firma G. Rechtsnachfolgerin der B. sei.

Die Anhänger wären bei B. bzw. G. nicht für den Eigenverbrauch bestimmt gewesen, sondern seien an die Firma H. (italienisches Unternehmen) weiterverkauft worden, die die Anhänger für eigene betriebliche Zwecke nutzen würde.

Aus der vorstehenden Chronologie sei daher jedenfalls ersichtlich, dass der Grund für die Rückstellungsbildung vor dem Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 liege.

Die Bw. hätte als Basis für die Rückstellung die kostenlose Lieferung von 33 Aufliegern als Pönale zuzüglich Rechtsanwaltskosten berücksichtigt. Dies entspreche der Schadenersatzforderung von H. (vergleiche dazu das beiliegende Rechtsanwaltsprotokoll). Die 33 Auflieger seien jeweils mit den Herstellungskosten in Höhe von 28.900,00 € bewertet worden. Die Differenz zu der gebuchten Rückstellung sei auf Rechtsanwaltskosten zurückzuführen.

Ansicht der Betriebsprüfung

Die Betriebsprüfung hätte diese Rückstellung auf lediglich 140.000,00 € zuzüglich Rechtsanwaltskosten in Höhe von 30.000,00 € reduziert und diese als langfristig gewertet, sodass der steuerliche Wert 136.000,00 € betrage.

Die Begründung für die Reduzierung der Rückstellung seitens der Betriebsprüfung liege darin, dass kein direktes Vertragsverhältnis mit der Firma H. eingegangen worden sei, sondern lediglich mit der Firma G. bzw. B., sodass nach Ansicht der Betriebsprüfung „lediglich“ der bei G. entgangene Gewinn in Höhe von 1.000,00 €/Auflieger als Schadenersatz (zuzüglich Rechtsanwaltskosten) rückstellungsfähig sei. Die Lieferung der 33 Auflieger als Pönalleistung an H. sei laut Meinung der Betriebsprüfung nicht rückstellungsfähig, da das Wesen einer Einzelrückstellung nicht gegeben sei, da entsprechend der EStR keine konkreten Umstände vorliegen würden, die ein Rückstellung für die Schadenersatzleistung an H. rechtfertigen würden. Die Betriebsprüfung halte in der Niederschrift fest, dass „*Die Tatsache allein, dass ein deliktischer Schadenersatz vorliegen kann, kein ausreichendes Moment für die Zuerkennung eines möglicherweise zu erwartenden Schadenersatzes in Form einer diesbezüglichen Rückstellung begründet.*“ Die Würdigung seitens der Betriebsprüfung sei nicht nachvollziehbar.

2. Rechtliche Würdigung

Gemäß [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) sei die Bildung von Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten zulässig, wenn diese nicht pauschal gebildet würden.

Verbindlichkeitsrückstellungen seien Rückstellungen, die gebildet würden aufgrund privatrechtlicher Verpflichtung auf vertraglicher oder deliktischer Grundlage (vergleiche EStR 3313), wobei für die steuerliche Anerkennung das Wesen einer Einzelrückstellung vorliegen müsse (vergleiche Doralt, EStG, Rz 30 zu § 9 EStG).

Wie aus den Ausführungen der Niederschrift zu entnehmen sei, könne nach Ansicht der Betriebsprüfung nur der Schadenersatzanspruch gegenüber dem direkten Vertragspartner (ex contractu) mit steuerlicher Wirkung rückgestellt werden, da diesbezüglich der Charakter einer Einzelkostenrückstellung zuerkannt werde. Die Betriebsprüfung gehe jedoch davon aus, dass die bloße Möglichkeit eines Schadenersatzanspruches auf deliktischer Grundlage nicht ausreiche. Dieser Ausführung sei nicht zu folgen, da aus damaliger Sicht unstrittig ein deliktischer Schadenersatz ernsthaft gedroht hätte (vergleiche dazu das beiliegende Rechtsanwaltsprotokoll).

Das Wesen einer Rückstellung bestehe darin, dass für das abgelaufene Wirtschaftsjahr ein Gewinnkorrektiv gebildet werde, wobei steuerlich nur der Teil anerkannt werde, der den Erfolg des abgelaufenen Wirtschaftsjahrs belaste. „*Voraussetzung ist daher, dass ein wirtschaftlich die Vergangenheit betreffender Aufwand ernsthaft droht, also mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit voraussehbar ist, oder dass der Aufwand schon sicher und nur der Höhe nach unbestimmt ist*“ (vergleiche VwGH 27.3.1996, [93/15/0223](#)), wohingegen „*die bloß entfernte Möglichkeit einer Inanspruchnahme oder eines Verlustes für die Bildung einer Rückstellung nicht genügt.*“

Es bedürfe daher nicht der bloß abstrakten Möglichkeit, dass in der Zukunft ein Aufwand entstehe, der einem vergangenen Wirtschaftsjahr zuzuordnen sei (wie beispielsweise der Bildung von pauschalen Gewährleistungsrückstellungen für eine eventuell mögliche Inanspruchnahme), sondern eines drohenden Aufwandes aus einem konkreten Sachverhalt. Die EStR würden in der Rz 3315 grundsätzlich diese Thematik behandeln und würden dazu ausführen, dass konkrete Umstände nachgewiesen werden müssten (...). Sie würden diese konkreten Umstände aber ebenso wie bei der Gewährleistungsrückstellung in unzulässiger Weise einschränken: „*Der Abgabepflichtige muss vielmehr entweder ausdrücklich mit einer Inanspruchnahme konfrontiert werden, oder selbst Schritte zur Sanierung eines eingetretenen Schadens gesetzt haben.*“ Die Betriebsprüfung hätte für die Beurteilung der Zulässigkeit dieser Schadenersatzrückstellung ebenso die Richtlinien für die Beurteilung der Zulässigkeit von Gewährleistungsrückstellungen angewendet. Folglich müsste für die Betriebsprüfung einer der beiden konkreten Umstände vorliegen, die in der Rz 3316 als Voraussetzung genannt werde. Wie bereits im Teil A der vorliegenden Berufung ausgeführt worden wäre, würden die

Richtlinien nicht im Gesetz Deckung finden und seien seitens namhafter Richter des UFS als überzogen zu werten. Die Richtlinien würden weitgehend zwar dem Gesetz entsprechen, wonach „*die Bildung von Rückstellungen nur dann zulässig ist, 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.*“, dennoch finde sich im Gesetz keine Definition des Begriffes „konkreter Umstand“. Es müsse daher jeder „konkrete Umstand“ gewürdigt werden. Eine Einschränkung auf die Beispiele in den Richtlinien sei gesetzlich nicht gedeckt.

Es sei daher von der engen Sicht der EStR für die Beurteilung der Schadenersatzrückstättung Abstand zu nehmen. Der Fall sei auf Basis des Gesetzes bzw. der ständigen Judikatur des VwGH zu entscheiden. Für die steuerliche Zulässigkeit der Rückstellung sei der Sachverhalt dahingehend zu würdigen, ob „*ein wirtschaftlich die Vergangenheit betreffender Aufwand ernsthaft droht, also mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit voraussehbar ist oder dass der Aufwand schon sicher und nur der Höhe nach unbestimmt ist*“ (vergleiche VwGH vom 27.3.1996, [93/15/0223](#)).

Die Betriebsprüfung gehe in ihren Ausführungen in der Niederschrift davon aus, dass betreffend H. keine konkreten Umstände für eine Rückstellungsbildung vorliegen würden, da H. zum Bilanzstichtag weder den Streit bereits verkündet hätte bzw. ein Streit aus objektiven Gesichtspunkten ernsthaft drohe. Diese Schlussfolgerung sei nicht zulässig, da aufgrund des Rechtsanwaltsprotokolls eine Streitverkündung aus objektiver Sicht mehr als ernsthaft drohe. Diesbezüglich dürfe beispielsweise auf die Seite 4 des beiliegenden Protokolls verweisen werden, wonach der Rechtsanwalt von H. bereits eine Klageschrift angefertigt hätte und diese bei Gericht einbringen wolle, bzw. dass er nicht wieder Verhandlungen zu einer gütlichen Lösung führen wolle.

Aufgrund des vorliegenden Protokolls des italienischen Rechtsanwaltes vom 25. September 2007 sei zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 unstrittig die Bildung einer Einzelrückstellung für Schadenersatz gegeben. Es sei keine Rückstellung für ein bloß allgemeines Risiko gebildet worden (wie beispielsweise für ein vom Umsatz abgeleitetes Risiko), sondern für einen konkreten Sachverhalt. Einerseits sei seitens B. (bzw. G.) ein Strafantrag bei der italienischen Staatsanwaltschaft gestellt worden, andererseits gehe aus diesem Protokoll eindeutig hervor, dass H. ebenfalls eine angefertigte Klageschrift bei Gericht einreichen habe wollen, welche sich gegen G. (aufgrund Vertragsbeziehung) und gegen das geprüfte Unternehmen (aufgrund deliktischer Grundlage) richte. Dieses Protokoll, welches am Bilanzstichtag vorgelegen sei, wäre Basis für die Bildung der Rückstellung gewesen. In ihren Ausführungen und Würdigungen hinsichtlich der Schadenshöhe stelle die Betriebsprüfung nicht auf die tatsächliche wirtschaftliche Realität ab.

Für die Bewertung von Rückstellungen würden grundsätzlich die bei Verbindlichkeiten anzuwendenden Bewertungsprinzipien gelten und seien daher mit jenem Betrag anzusetzen, der nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag zur Erfüllung notwendig seien. (Rz 3309 EStR).

Für Verbindlichkeiten (hier: Schadenersatzansprüche Dritter) gelte die Bewertung mit dem Nennbetrag (vergleiche Doralt, EStG, Tz 264 zu § 6). Dieser entspreche dem Betrag, der voraussichtlich als Entschädigung zu leisten sei.

Wie aus dem beiliegenden Protokoll entnommen werden könne, sei bei der Firma H. durch die Nichtlieferung der Auflieger ein erheblicher Schaden entstanden. Nachdem dieser Schaden von einem Vorlieferanten ausgelöst worden wäre, wäre aus damaliger Sicht mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit von einem Regress am schädigenden Unternehmen auszugehen. Auch wenn H. zunächst ihren eigenen Vertragspartner klagen würde, so würde sich dieser mit Sicherheit bei der Bw. regressieren. Es sei daher der Betrag rückgestellt worden, der sich als Aufwand jedenfalls niederschlagen werde. Aufgrund des Protokolls sei ohnehin die kostenlose Lieferung von 33 Aufliegern (bewertet mit den Herstellungskosten an H.) als Rückstellungsbasis herangezogen worden. Im Raum seien wesentlich höhere Forderungen gestanden.

Ein weiterer Grund der Betriebsprüfung für die Versagung der Anerkennung sei die Würdigung der tatsächlich eingetretenen Verhältnisse. Die Betriebsprüfung vertrete beispielsweise die Meinungen, „*dass bis zum heutigen Tag keine Streitverkündung behauptet wurde*“ (Anmerkung: seitens H.), „*ein konkreter Nachweis darüber, dass dieser Strafantrag überhaupt existiert konnte bis dato Juli 2009 nicht vorgelegt werden*“; „*die Verschuldensfrage zur Gänze offen ist*“, bzw. „*sogar aus heutiger Sicht noch unklar ist, ob diese Inanspruchnahme durch H. jemals stattfinden wird.*“

Die Betriebsprüfung würdige hier aus Sicht des Bilanzstichtages 31. Dezember 2007 bereits die tatsächlich eingetretenen Umstände der Zukunft. Dies sei insofern ein Widerspruch, als die Betriebsprüfung in ihren Ausführungen zunächst selbst darstelle, dass „*für die Beurteilung, ob eine Rückstellung für ungewisse Schulden in der Bilanz anzusetzen ist, jene Verhältnisse maßgebend sind, die am Bilanzstichtag bestanden haben.*“ Maßgebend für die Rückstellungsbildung seien die Verhältnisse am Bilanzstichtag bzw. seien Kenntnisse im Bilanzerstellungszeitraum miteinzubeziehen (vergleiche Laudacher in Jakom³, § 9, Tz 10, VwGH 26.7.2006, [2006/14/0106](#)). Für die Beurteilung der Zulässigkeit einer steuerlichen Rückstellung sei daher nicht davon auszugehen, dass letztlich auch tatsächlich eine Inanspruchnahme vorliege. Versage daher die Betriebsprüfung die steuerliche Anerkennung mit dem Argument, dass „*bislang*“ noch keine Inanspruchnahme aus dieser Rückstellung eingetreten sei, sei diese Schlussfolgerung nicht zulässig. Die Betriebsprüfung widerspreche sich hier selber und den gesetzlichen Grundlagen.

Es liege zwar im Ermessen der Betriebsprüfung, die vorliegenden Unterlagen im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen, doch solle ein Schreiben des italienischen Rechtsanwaltes, indem festgehalten werde, dass rechtliche Schritte gegen die Bw. eingebracht würden, als Existenznachweis dieser rechtlichen Schritte ausreichen. In freier Beweiswürdigung sei daher die Existenz von Schadenersatzforderungen (aufgrund des Protokolls) wahrscheinlicher als die Nichtexistenz (vergleiche Ritz, BAO³, § 167, Tz 8).

3. Zusammenfassung

Aufgrund des Protokolls des italienischen Rechtsanwaltes liege daher jedenfalls der Grund für die Rückstellungsbildung im Jahr 2007. Die seitens der Betriebsprüfung geforderten „konkreten Umstände“, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen sei, lägen unstrittig vor, da die konkreten Umstände, mit denen eine Einzelkostenrückstellung nachgewiesen werden müsse, nicht lediglich auf die Beispiele in den Einkommensteuerrichtlinien reduziert werden dürften. Aus dem Gesetzeswortlaut gehe nur hervor, dass überhaupt konkrete Umstände vorliegen müssten, die Definition dieser Umstände sei offen und könne nicht auf die Richtlinienmeinung beschränkt werden. Aufgrund des zum Stichtag 31. Dezember 2007 vorliegenden Sachverhaltes hätte daher ernsthaft bzw. mit einer hohen Wahrscheinlichkeit mit dem Entstehen des Aufwandes gerechnet werden müssen.

Dieser Aufwand sei nicht pauschal ermittelt worden, sondern sei auf eine konkrete Schadenersatzforderung (33 Auflieger als Pönalleistung) zurückzuführen. Das Protokoll des italienischen Rechtsanwaltes bzw. die inhaltlichen Ausführungen des Protokolls zum Stichtag 31. Dezember 2007 würden daher die Bildung einer steuerlich anerkannten Einzelrückstellung für Schadenersatz rechtfertigen, da sich die Bw. aus damaliger Sicht diesem Aufwand nicht entziehen hätte können.

Man sei daher der Meinung, dass die Rückstellung für Schadenersatzleistungen in Höhe von 1 Mio. € auch steuerlich anzuerkennen sei. Die konkreten Umstände des Rechtsstreits würde man dem UFS gerne mündlich vorbringen, da aus Sicht der Berufungswerberin letztlich nur so eine Überprüfung der Glaubwürdigkeit erfolge könne.

Beigelegt wurde ein von der Kanzlei E. übermitteltes zusammenfassendes **Protokoll einer Sitzung vom 20. September 2007** mit den Herren der Firmen G. (Rechtsanwalt Dr. J.) und H. (Rechtsanwalt Dr. K.).

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile lauten:

„Als erstes wollte ich die Rolle der G. in dieser Angelegenheit genau ermitteln, weil Sie anscheinend stets davon ausgegangen sind, dass nur die Firma B. Ihre Geschäftspartnerin war. Ausweislich der von Ihnen geführten Korrespondenz ist Ihre Vermutung wahrscheinlich nicht mit absoluter Sicherheit zutreffend. Es muss erwähnt werden, dass allein die Tatsache,

dass Sie Ihre Rechnungen, gemäß einer von der Firma B. erteilten Vorgabe, an die Firma G. erstellt haben und dass Sie von derselben Zahlungen angenommen haben, juristisch als ein Zeichen zu verstehen ist, dass die Rechtsbeziehungen mit letzterer doch zustande gekommen sind. Zu diesem Thema wurde in Ihrer Korrespondenz (welche übrigens oft auch an die Firma H. selbst gerichtet wurde) nie völlige Klarheit geschaffen.

Rechtsanwalt K. behauptete sogar, dass ein Teil der Korrespondenz sowie ein schriftliches, auf Ihrem Briefbogen verfasstes (jedoch nicht unterzeichnetes) Angebot über 200 Auflieger als Quelle einer direkten Rechtsbeziehung zwischen Ihrer Firma und der H. zu verstehen sein soll.

Rechtsanwalt J. informierte die Anwesenden, dass seine Mandantschaft durch die Herren L., M. und N. im April 2007 einen Strafantrag nebst Strafanzeige gegen die Verantwortlichen Ihrer Firma wegen schweren Betrugs gestellt hat. Das Verfahren ist nun bei der Staatsanwaltschaft F. anhängig. Ich behalte mir allerdings nähere diesbezügliche Nachforschungen vor. Ich konnte den Strafantrag nebst Strafanzeige vertraulich lesen.

Rechtsanwalt J. will im Rahmen dieses Strafprozesses seine Mandantschaft als Privatklägerin einschalten, um dort sämtliche Schadensersatzansprüche direkt geltendzumachen.

Rechtsanwalt J. hat ferner die große Verantwortung zu Ihren Lasten in Erwägung gezogen, falls H. wegen der Nichtlieferung der Auflieger in Konkurs geraten sollte.

Die italienischen Parteien haben sich über die sehr erheblichen, ihnen entstandenen Schäden beschwert. Das im Juni 2007 besprochene Vergleichsangebot sei inakzeptabel gewesen und zwar angeblich weil die Preise überteuert waren, weil die Zahlungsmodalitäten vorsahen, dass hohe Beträge seitens der Käufer vorzustrecken waren und weil die Liefertermine zeitlich zu weit entfernt lagen. Die negative Antwort der H. über das genannte Vergleichsangebot sowie das Ersuchen um prompte Rückzahlung des Ihrer Firma vergebens überwiesenen Betrag in Höhe von etwa 250.000,00 € soll von den Herren O. ausdrücklich direkt Ihrer Geschäftsführerin anlässlich einer Messe in München mitgeteilt worden sein; die Herren O. haben sich auch beklagt, dass trotz des Vorliegens der für sie sehr gravierenden Probleme, Ihre Geschäftsführerin ihnen in aller Eile lediglich drei Minuten gewidmet haben soll, was sie beleidigt hat.

Die H. hat uns darauf aufmerksam gemacht, dass wegen Mangels an Aufliegern ihre Tätigkeit erheblich beeinträchtigt wurde; ihre neu, gesondert bestellten Zugmaschinen waren praktisch zum Stillstand gezwungen; sie musste in dieser Not zum Teil die nach ihrer Auffassung von ihr bestellten Auflieger durch die Anschaffung minderwertigerer und weniger effizienter Anhänger ersetzen.

Rechtsanwalt J. betonte, dass die Fa. G. etwa 250.000,00 € an Ihre Firma bezahlte, weil H. diesen von den Leasinggesellschaften erhaltenen Betrag an die G. bezahlt hatte. Ich habe sofort Ihre Bereitschaft erklärt, den erhaltenen Betrag an den Absender zurückzuzahlen, wobei

wir so verblieben sind, dass man zunächst abwartet, ob nun eine Einigung doch noch zustande kommt.

Es wurde die Frage erörtert, welches Recht die vertraglichen Beziehungen regelt. Die italienischen Parteien gingen spontan davon aus, dass das italienische Recht Anwendung findet. Zu dieser Frage wollte ich zunächst gar keine Stellung nehmen.

Rechtsanwalt K. zeigte uns eine von ihm bereits angefertigte aber noch nicht bei Gericht vorgelegte Klageschrift gegen die G. und gegen Ihre Firma, allerdings ohne mich dieselbe lesen zu lassen. Ferner hat er mit weiteren energischen gerichtlichen Maßnahmen (zB Anträge zu einstweiligen Verfügungen mit Arrest bzw. Sicherstellung Ihrer Erzeugnisse, insbesondere falls diese in Italien bei Messen präsentiert würden oder Ihrer Kredite in Italien) gedroht. Er erklärte, dass er nicht wieder Verhandlungen für eine gütliche Lösung dieser Sache führen will, weil es ihm (und allen anderen Herren auch) bereits zuviel war, einmal zu Ihnen nach Österreich und einmal zu mir nach Verona zu fahren.

Unverbindlich bat ich die gegnerischen Kollegen (welche wiederholt und sehr energisch darauf bestanden hatten, dass von mir aus und nicht von ihnen ein Abfindungsangebot unterbreitet wird), mir einen Rahmen für die Verhandlung eines eventuellen Vergleichs bekanntzugeben. Nach einer getrennten Konsultation mit ihren jeweiligen Mandantschaften, haben mir die italienischen Anwälte folgende Antworten gegeben:

Tabelle

| | |
|--|---------------|
| 1. Rechtsanwalt J. für die G. | |
| - entgangener Gewinn 1.000,00 € pro Auflieger; bestellt wurden 200 Auflieger; nur 30 wurden geliefert; verbleiben 170 Auflieger à 1.000,00 € | 170.000,00 € |
| - Schmerzensgeld, auch wegen Rufschädigung | zu verhandeln |
| - Anwaltskosten und -gebühren (17.500,00 € soll Rechtsanwalt J. von der G. bereits bezahlt worden sein) vielleicht insgesamt | 30,000,00 € |
| 2. Rechtsanwalt K. für die H. | |
| - Lieferung von 200 (oder mindestens 170) Aufliegern, laut ursprünglichem Angebot zum damaligen Preis, vorbehaltlich Preiserhöhungen, wenn Anpassungen an die neuen Vorschriften oder Anforderungen in Frage kommen; davon sind vier Auflieger wie | |

| | |
|---|--|
| <i>ursprünglich vereinbart als Zugabe kostenlos zu liefern (die H. weiß Ihre Auflieger sehr zu schätzen; sie fährt sie stets mit den Kennfarben und mit dem sichtbaren Logo Ihrer Firma).</i> | |
| <i>- Kostenlose Lieferung von zusätzlich 33 Aufliegern als Pönale oder als Entschädigung.</i> | |
| <i>- Lieferzeit: 20 Auflieger monatlich ab Oktober 2007.</i> | |
| <i>- Anwaltskosten und Gebühren vielleicht 30.000,00 €.</i> | |

Eventuell würde Rechtsanwalt K. alternativ ein angemessenes Vergleichsangebot in Form der Zahlung eines Schadenersatzes (aber ich glaube, dass er an sehr hohe Summen denkt) in Betracht ziehen.

Im Falle einer Einigung wären schnell sämtliche Probleme mit der doppelten Zulassung der Auflieger in verschiedenen Ländern sowie das strafrechtliche Verfahren gelöst, und zwar durch von den jeweiligen Anwälten direkt zu treffende Vereinbarungen. Ferner könnte Ihnen eine Einigung ermöglichen, die Forderungen der G. wegen entgangenen Gewinns zu decken, indem für jeden der G. künftig gelieferten Auflieger aus dem Ihnen bezahlten Preis 1 000,00 € als Marge zu Gunsten der G. eventuell angerechnet werden könnte.

D. und ich selbst haben unter Anderem folgende Argumentationen vorgetragen. Von den italienischen Parteien zu vertretende Unordnung herrschte bzgl. des eigentlichen Geschäftspartners: anfänglich wurden die Verhandlungen mit der B. geführt; dann ist unerwartet und ziemlich unerklärt die G. aufgetaucht; die H. hat sich oft direkt eingemischt, die vertraglich vorgesehenen Zahlungen der Preise wurden trotz vieler Mahnungen nicht rechtzeitig vorgenommen; viel Korrespondenz mit Italien blieb ohne entsprechende Antwort oder wurde offensichtlich missverstanden; im Juni waren wir wahrscheinlich sehr nah an einer vernünftigen Lösung, und es lag sogar bereits eine Einigung vor, die allerdings von italienischer Seite aus nie bestätigt wurde; der Liefervertrag sei wegen nicht vertragsgemäßer Erfüllung der dem Käufer obliegenden Zahlungsverpflichtungen durch Initiative Ihrer Firma zu Recht aufgehoben worden; Ihre Firma kann deshalb keinerlei Schadenersatzansprüche der italienischen Parteien anerkennen, weil Ihre Firma keinerlei Verschulden trifft; Leistungen die nicht tatsächlich erbracht werden können kann eine seriöse Firma nicht versprechen; auf dem Markt sind der Stahl und sonstige Rohstoffe derzeit ziemlich knapp, die Tatsache, dass man verlangt, dass die alten Preise noch gelten sollen, ist Ihrer Firma kaum zumutbar, da die Rohstoffpreise stets steigen und der nächste Tarifvertrag der Metallarbeiter noch zusätzliche Arbeitskosten mit sich bringen wird.

Die rechtliche Situation in der vorliegenden Angelegenheit ist leider nicht vollkommen klar und

zwar zu Ihren Ungunsten. Einige Schwachpunkte Ihrer Position müssen sehr ernsthaft berücksichtigt werden, wie zB die doppelte Zulassung der Auflieger, die verfrühte Übergabe der Konformitätsbescheinigungen an die Käufer, der bisherige unbegründete Einbehalt Ihrerseits eines ziemlich beträchtlichen Betrags, die Nichteinhaltung der förmlichen Voraussetzungen um den Kaufvertrag aufheben zu lassen (siehe den anl. Artikel 1454 des italienischen Zivilgesetzbuchs nebst Übersetzung ins Deutsche, angenommen dass der Vertrag dem italienischen Recht unterliegt, was geprüft werden muss). Es muss auch erwähnt werden, dass, wird ein Verschulden Ihrerseits anerkannt, die Höhe des von den anderen Parteien erlittenen Schadens als extrem gravierend anzusehen ist. Ist das Gericht in F. für den Strafprozess zuständig, ist es auch für die Entscheidung bzgl. der Schadenersatzansprüche zuständig. Das Gleiche gilt, wenn H. gegen G. eine Klage erhebt und G. Ihnen den Streit verkündet. Ich sehe ein sehr beträchtliches mit sehr hohen Kosten und mit sehr langer Wartezeit verbundenes Prozessrisiko, hauptsächlich, wenn für die Entscheidung ein italienisches Gericht zuständig ist. Aus diesen Gründen kann ich Ihnen nur empfehlen, sich nicht auf die sonst zum Teil vorhandenen Verteidigungselemente zu berufen, sondern vielmehr zu versuchen, eine gütliche Einigung zu erreichen. Nach meinem Verständnis stellen die Liefertermine die größte Schwierigkeit dar. Die Gegner erklären, dass eine deutsche Konkurrenzfirma (ich glaube die Fa. P.) Auflieger mit Lieferung bereits im Januar 2008 anbietet und dass der Mangel an Stahl auf dem Markt eine Ausrede sei. Vielleicht können Sie durch etwas Flexibilität bei der Produktion versuchen, einen realistischen Gegenvorschlag auszuarbeiten, damit ich Verhandlungen weiterführen kann. Die Androhung einstweiliger Verfügungen könnte sich nämlich mit den entsprechenden negativen Folgen für Ihre Firma verwirklichen lassen.

Mit allen Anwesenden, welche energisch darauf bestanden haben, dass nunmehr ein konkretes und realistisches Vergleichsangebot seitens Ihrer Firma unterbreitet wird, habe ich vereinbart, dass ich Ihnen Bericht erstatte (was ich hiermit getan habe) und dass innerhalb von zehn Tagen ab gestern eine endgültige Antwort an Rechtsanwalt J. und an Rechtsanwalt K. erfolgt.

Deshalb bitte ich Sie um Ihre prompte und rechtzeitige Stellungnahme nebst Bekanntgabe Ihrer Vorgaben."

Am **20. Jänner 2011** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Am **21. März 2011** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Berufungswerberin abgefertigt:

„1.

§ 9 EStG 1988 lautet:

„Abs. 1

Rückstellungen können nur gebildet werden für

.....

3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen

.....

Abs. 3

Rückstellungen iSd 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.

.....

Abs. 5

Rückstellungen iSd Abs. 1 Z 3 und 4 sind mit 80% des Teilwertes anzusetzen.

.....

Rückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, sind ohne Kürzung des maßgeblichen Teilwertes anzusetzen.“

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa VwGH vom 13.4.2005, [2001/13/0122](#), und die dort angeführte Judikatur) ist von einem eigenständigen steuerrechtlichen Rückstellungs begriff auszugehen. „Der VwGH hat als Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung in seiner Rechtsprechung regelmäßig verlangt, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft droht. Bei der Bildung einer Rückstellung handelt es sich um ein Gewinnkorrektivum, welches steuerlich nur in der Höhe anzuerkennen ist, in der der Erfolg des betroffenen Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird. Mit dem Entstehen einer Schuld muss aufgrund der bisherigen Erfahrungen ernsthaft zu rechnen sein.“ Ausschlaggebend sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag, wobei auf den Kenntnisstand im Zeitpunkt der Bilanzerstellung abzustellen ist (VwGH 26.7.2006, [2006/14/0106](#)).

Nach Laudacher in Jakom³, § 9 Rz 39, kann nicht ein bestimmter Prozentsatz (etwa 51%) an Wahrscheinlichkeit („ernsthaft droht“) gefordert sein, sondern „ob das Be(Ent)stehen der Verpflichtung **wahrscheinlicher ist** als der umgekehrte Fall und dafür **mehrheitlich entsprechende stichhaltige Gründe genannt werden können**“.

2.

Körperschaftsteuerbescheid 2007 – Rückstellung in Höhe von 1.000.000,00 €

Protokoll der Sitzung vom 20. September 2007:

Der angeführte **Strafantrag** vom April 2007 ist einzureichen.

Hingewiesen wird auf ein im Juni 2007 besprochenes **Vergleichsangebot**.

Wann wurde ein solches in welchem Rahmen (welche Personen waren anwesend? – Namen und Adresse sind anzugeben) besprochen? Protokolle und Schriftverkehr sind einzureichen.

Wie lautete das Vergleichsangebot und in welcher Form wurde es unterbreitet? Auch diesbezüglich sind Protokolle und Schriftverkehr einzureichen.

Verwiesen wird auf ein Gespräch während einer **Messe in München**:

Nennen Sie die als Gesprächspartnerin angeführte Geschäftsführerin mit Namen und Adresse.

Wann hat dieses Gespräch stattgefunden? Welchen Inhalts war es im Detail?

Verwiesen wird darauf, dass Herr K. (Rechtsanwalt der Firma H.) in dieser Angelegenheit **in Österreich** bei der Berufungswerberin vorgesprochen hat. Wann hat dieses Gespräch stattgefunden? Sämtliche Protokolle über die geführten Gespräche sind einzureichen. Sollten diese nicht vorliegen, ist ein Gedächtnisprotokoll einzureichen. Wer war bei diesen Gesprächen anwesend? Die handelnden Personen sind mit Namen und Adresse anzugeben. Angeführt wird weiters, dass man im **Juni 2007** sehr nah an einer vernünftigen Lösung gewesen sei und eine Einigung bereits vorgelegen wäre.

Schildern Sie den Ablauf der Ereignisse, welche Personen waren jeweils beteiligt?

Untermauern Sie diese durch Protokolle, Schriftverkehr, Kalkulationen etc..

Zudem wird Ihnen durch die italienischen Anwälte aufgetragen, eine **endgültige Antwort binnen 10 Tagen** zu übermitteln.

Wie lautete diese? Schriftverkehr, Verhandlungsprotokolle sowie andere zweckdienliche Unterlagen zur Beweisführung sind einzureichen.

Hat es das geforderte Vergleichsangebot Ihrseits gegeben?

Woraus ergeben sich die Forderungen der H. laut Protokoll vom 20. September 2007? Reichen Sie sämtliche vorliegenden Unterlagen ein!

3.

Die Herstellungskosten pro Auflieger werden von Ihnen mit 28.900,00 € angegeben. Reichen Sie die zugrunde liegende Kalkulation ein.

4.

Laut Betriebsprüfung wurden 60 der 200 vereinbarten Auflieger geliefert. Das Protokoll vom 20. September 2007 geht lediglich von 30 gelieferten Fahrzeugen aus. Klären Sie diese Diskrepanz!

5.

Der Senat geht davon aus, dass – sollte eine Rückstellungsbildung im Hinblick auf den

Sachverhalt B./G./H. anerkannt werden, eine Kürzung auf 80% zu erfolgen hat. Nehmen Sie dazu Stellung!"

Mit **Schreiben vom 17. Mai 2011** wurde wie folgt geantwortet:

Punkt 1: Rechtsgrundlagen

Keine Anmerkungen

Punkt 2: Chronologie der Ereignisse

Urgenz des Strafantrages:

Wie im Protokoll vom 20. September 2007 dargelegt sei, hätte der italienische rechtliche Vertreter der Berufungswerberin, Dr. Q., den gegenständlichen Strafantrag vertraulich lesen können. Der Antrag sei jedoch nicht ausgehändigt worden und es hätten auch keine Kopien angefertigt werden können. Auch eine Zustellung sei bis dato nicht erfolgt. Es liege in der Natur der Sache, dass dieser Strafantrag nicht bei der Staatsanwaltschaft urgiert werde.

Aufgrund der Auskünfte des italienischen Rechtsanwaltes dürfte das Vorliegen eines eingereichten Strafantrages jedoch eindeutig belegt sein.

Vergleichsangebot:

Die diesbezügliche Besprechung hätte am Freitag den 29. Juni 2007 in A. stattgefunden. Anwesend bei diesem Gespräch würden R., S. (Leiter Verkaufsinnendienst – nicht mehr bei der Berufungswerberin beschäftigt), T. (Verkaufsinnendienst) und D. (CFO) gewesen sein. Die aufgrund der Besprechung angefertigte Gedächtnisnotiz hätte folgenden Inhalt:

Es sei die von der B. an die Berufungswerberin getätigte Überzahlung für 8 Fahrzeuge behandelt worden (rund 233.000,00 €). Trotz der Bezahlung seien diese Fahrzeuge aufgrund der schlechten Geschäftsgebarung von B. seitens der Berufungswerberin nicht mehr ausgeliefert worden. Man hätte das Angebot gemacht, diese Fahrzeuge doch noch zu produzieren und an B. zu liefern. Damit hätte diese Angelegenheit mit B. bereinigt werden sollen. In weiterer Folge sei auch das Angebot gemacht worden, weiterhin in Geschäftsbeziehung zu bleiben – dies jedoch direkt mit dem Endkunden H. und nicht mehr mit dem bisherigen Händler B. Eine weitere Lieferung an H. hätte jedoch nur unter konkret definierten Rahmenbedingungen (insbesondere unter der Leistung einer Anzahlung vor Produktionsbeginn) erfolgen sollen. Dem gewünschten Liefertermin von H. für die zu produzierenden Fahrzeuge hätte nicht entsprochen werden können. Diesem Vorschlag für die weitere Vorgehensweise sei jedoch schlussendlich durch B. und H. nicht zugestimmt worden und es hätte wiederum keine Lösung erzielt werden können. Diese weitere Geschäftsbeziehung mit dem Endkunden H., ohne Zwischenschaltung des Händlers B., würde auch die „vernünftige Lösung“ des gesamten Problems gewesen sein.

Das Gespräch mit dem Rechtsanwalt der Firma H., Dr. K., hätte ebenso im Rahmen des gemeinsamen Termins am 29. Juni 2007 stattgefunden. Ein weiteres Treffen wäre dann in

Verona am 20. September 2007 gewesen, wo wiederum der Versuch einer gemeinsamen Lösung unternommen worden wäre.

Hinsichtlich der Frage betreffend Messe in München würde mitgeteilt werden, dass dieses Gespräch – laut Auskunft der Berufungswerberin – im Rahmen der U. stattgefunden hätte. Anwesend bei diesem Gespräch wären Dipl. Betriebswirtin V. und R. gewesen. Im Zuge des Gespräches sei jedoch bloß allgemein erläutert worden, dass eine gemeinsame Lösung erzielt werden solle, es seien jedoch keine konkreten Vereinbarungen getroffen worden.

Forderungen von H.:

Wie aus dem Protokoll vom 20. September 2007 ersichtlich sei, hätte die Gegenseite ein konkretes Vergleichsangebot (im Sinne von Schadenersatz bzw. Pönale) erwartet. Dies sei jedoch von der Berufungswerberin nicht unterbreitet worden. Nach einer getrennten Konsultation der gegnerischen Parteien durch Rechtsanwalt Dr. Q. seien die jeweiligen Forderungen unterbreitet worden. Wesentlich in diesem Zusammenhang sei das Ansinnen von H., ein Pönale von 33 kostenlos gelieferten Aufliegern zu verlangen. Der übliche Kaufpreis solcher Auflieger hätte 29.160,00 € betragen. Weiters sei auch die Alternative eines angemessenen Vergleichsangebotes in Form einer Zahlung eines Schadenersatzes durch den Rechtsanwalt Dr. K. erwartet worden (Zitat Dr. Q. im Protokoll: „aber ich glaube, dass er an sehr hohe Summen denkt“).

Nehme man nun das Äquivalent zum Wert der eigentlichen Pönalleistung von 33 Aufliegern in einem Geldbetrag (aus der Sicht und des Wertes des Kunden), so bedeute dies, dass sich die Gegenseite rund 1.000.000,00 € als Vergleichszahlung vorgestellt hätte bzw. einen solchen Betrag bei gerichtlichen Verfahren einfordern werde ($29.100,00 \text{ €} \times 33 \text{ Auflieger} = 962.000,00 \text{ €}$).

Die endgültige Antwort seitens der Berufungswerberin sei mit Mail vom 2. Oktober 2007 an die gegnerische Partei übermittelt worden. Die Replik seitens des gegnerischen Rechtsanwaltes (Dr. K.) sei mit Schreiben vom 8. Oktober 2007, in dem weitere rechtliche Schritte dargelegt worden wären, erfolgt. Die Kopien dieser Schreiben würden sich in der Anlage befinden.

Weiters würde man ein Schreiben erhalten, in dem die Streitverkündung seitens der Firma G. (Rechtsnachfolger der B.) belegt sei.

Punkt 3: Herstellkosten

Die Herstellkosten eines gegenständlichen Aufliegers hätten nicht 28.900,00 €, sondern wie in der Anlage (Kalkulation) dargestellt nur 25.376,87 € bzw. die Selbstkosten 26.138,17 € betragen. Der höhere Preis wäre der Netto-Fixpreis der ursprünglichen Bestellung gewesen.

Punkt 4: Liefermenge

Es sei richtig, dass effektiv nur 30 Auflieger ausgeliefert worden wären. Die erste zu liefernde

Tranche belaufe sich auf 60 Auflieger. Die restlichen 30 Auflieger seien nicht mehr ausgeliefert worden bzw. sei die Produktion gestoppt worden.

Punkt 5: Kürzung der Rückstellung auf 80%

Gemäß [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) seien Rückstellungen iSd Abs. 1 Z 3 und 4 mit 80% ihres Teilwertes anzusetzen. Eine Ausnahme davon sei dann gegeben, wenn die Rückstellung kurzfristig anzusehen sei, das hieße deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als 12 Monate betrage. Maßgeblich seien demnach die Umstände am Bilanzstichtag – im konkreten Fall zum 31. Dezember 2007. Solle sich eine Rückstellung, die mit hoher Wahrscheinlichkeit als kurzfristig anzusehen gewesen wäre, dennoch im Nachhinein als langfristig herausstellen, so erfolge keine Kürzung, wenn die ursprüngliche Einschätzung mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes erfolgt sei (vergleiche Rz 3309 EStR sowie Wiesner/Grabner/Wanke, Kommentar zum EStG 1988, § 9, Tz 18).

Wie bereits erwähnt wäre man bereits im Juni 2007 nahe an einer „vernünftigen Lösung“ gewesen. Nachdem aus den diversen Rechtsanwaltsbriefen hervorgehe, dass die Rechtslage eindeutig gegen die Berufungswerberin spreche, wäre auch eine vernünftige außergerichtliche Einigung im Interesse der Berufungswerberin gewesen.

Darüber hinaus würde der im Rahmen einer Zivilklage entstehende finanzielle Schaden (der über dem Rückstellungsbetrag liegen würde), aber auch der Verlust des guten Rufes enorm gewesen.

Es würde daher im Bestreben der Berufungswerberin gewesen sein, möglichst bald eine Einigung herbeizuführen. Nachdem aufgrund der Korrespondenzen im Jahr 2007 das Bestehen des hohen Risikos der Inanspruchnahme zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 immanent gewesen wäre, wäre man sich von Seiten der Berufungswerberin sicher gewesen, dass dieses Problem im Laufe des Jahres 2008 insofern gelöst werden würde, dass man außergerichtlich einen „Vergleich“ erzielen könne. Aufgrund des Vorgesagten hätte daher eine sehr hohe Wahrscheinlichkeit bestanden, dass im Jahr 2008 die Rückstellung verbraucht werden müsste.

Noch einmal würde erwähnt sein, dass der Schaden für die Berufungswerberin, der im Rahmen einer Zivilklage voraussichtlich eingetreten wäre, enorm gewesen sein würde, wodurch eine baldige Einigung im Jahr 2008 im Interesse der Berufungswerberin gewesen sei.

Beigelegt wurde eine **E-Mail der Berufungswerberin an Dr. Q. vom 2. Oktober 2007** wie folgt:

„Bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 25. September 2007 möchten wir wie folgt Stellung nehmen:

1.

Die im Zuge der Besprechung von den übrigen Parteien gestellten Forderungen werden sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zurück gewiesen.

2.

Hinsichtlich der Lieferung von 200 (bzw. zumindest 170) Fahrzeugen wurde seitens der Gegenseite ein Liefetermin Oktober 2007 (20 Fahrzeuge monatlich) gefordert. Dieser Termin ist – wie schon in der Besprechung vom 29. Juni 2007 bei uns im Haus der Gegenseite mitgeteilt – natürlich nicht zu halten. Aus diesem Grund erübrigt es sich, ein weiteres detaillierteres Angebot zu legen.

3.

Wie in Ihrem Bericht festgehalten, wurde betreffend der Überzahlung von 233.000,00 € vereinbart, dass vorerst noch abgewartet wird, ob eine Einigung erzielt werden kann. Falls keine Einigung erzielt wird (was zu erwarten ist), ersuche ich um rechtlich genaue Aufbereitung, wie wir die Rücküberweisung durchzuführen haben, damit wir das Geld ehestmöglich transferieren können.

4.

Betreffend der „Doppelzulassungen“ wurden ebenfalls noch das Gespräch vom 20. September 2007 und die darauf folgenden Entscheidungen abgewartet. Wenn keine Einigung erfolgt, ersuchen wir um Durchführung der Variante, welche wir autonom durch Bekanntgabe beim italienischen Konsulat betreiben können.

5.

Zu den von den übrigen Parteien vorgebrachten Details werden wir zur gegebenen Zeit und wenn erforderlich, Replik erstatten."

Des Weiteren wurde vorgelegt ein **Schreiben des Dr. Q. vom 8. Oktober 2007**, wonach ein Schreiben des Dr. K. wie folgt an ihn gerichtet worden wäre:

„Das Schreiben vom 5. Oktober 2007 habe ich erhalten. Ich betrachte mich nun frei, weiter vorzugehen, wobei ich Sie darauf aufmerksam mache, dass ich bei der ermittelnden Staatsanwaltschaft (F.) sofort beantragen werde, dass mir die Möglichkeit gleich gewährt wird, dort die Sache zu erörtern.

Die Bemühungen von Dr. Q. weiß ich zu schätzen, bin aber enttäuscht, dass seitens der Bw. keinerlei Angebote unterbreitet wurden. Die Probleme beziehen sich nicht nur auf die Schadenersatzforderungen, sondern vielmehr auf die verschiedenen damit verwickelten Aspekte, die wir ausführlich anlässlich unseres Besuches bei der Bw. sowie bei Rechtsanwalt Dr. Q. besprochen haben.“

Vorgelegt wurde auch ein **Schreiben der Kanzlei Q. vom 9. Oktober 2007** an die Berufungswerberin wie folgt:

„In der Anlage sende ich Ihnen den italienischen Text einer gestrigen E-Mail-Mitteilung von

Rechtsanwalt J., welcher unter Anderem Folgendes warnt:

1.

Im Falle einer Klage der H. gegen G. soll die Bw. für sämtliche Kosten und Auslagen zu Lasten letzterer noch bevor ihrer Einlassung bei Gericht einstehen, ansonsten wird G. zusätzliche Schadenersatzansprüche geltend machen.

2.

Jedenfalls wird G. den Streit verkünden.

3.

Im Rahmen des Strafprozesse wird G. zusammen mit den anderen Berechtigen ihre Schmerzensgeldansprüche geltend machen."

Weiters wurde vorgelegt eine **E-Mail der Berufungswerberin an Dr. Q. vom 15. Oktober 2007**, wonach die Forderungen von Avvocato J. zurückgewiesen werden würden.

Zudem wurde folgende **Kalkulation** eingereicht:

Tabelle

| | |
|----------------------------------|--------------------|
| MK Summe gesamt | 21.363,47 € |
| FK Summe | <u>4.013,40 €</u> |
| HK Herstellkosten | 25.376,87 € |
| Verw.- und Vertriebsgemeinkosten | <u>761,30 €</u> |
| SK Selbstkosten | 26.138,17 € |

Am **17. Mai 2011** wurden die obigen Ermittlungsergebnisse der **Amtspartei** zur Stellungnahme übersendet. Eine Stellungnahme wurde von Seiten der Amtspartei nicht abgegeben.

Im Zuge eines **Erörterungstermins am 20. Juli 2011** wurde der Sachverhalt durch die Berufungswerberin wie folgt ergänzt:

Es hätte im Vorfeld eine Vertragsbeziehung mit der Firma H. bestanden, das sei ein großer Transporteur in Italien mit den Zwischenhändlern B. und G.. Es würden ursprünglich 200 Stück, dann 170 Stück Auflieger bestellt worden sein. Geliefert worden wären nur mehr 30 aus dem anfänglichen Paket von 60. Die Geschäftsbeziehung sei beendet worden, weil die Zahlungsmoral sehr schlecht gewesen wäre. Es würden die Fahrzeuge erst dann ausgeliefert worden sein, wenn bezahlt worden wäre. Die Fahrzeuge seien im Hof gestanden, es hätte keine Anzahlungen gegeben. Die Fahrzeuge wären nicht abgeholt und somit von der Berufungswerberin vorfinanziert worden.

Das durchschnittliche Zahlungsziel in Italien sei 90 Tage. Es hätte noch Schriftverkehr gegeben, man hätte noch versucht, die Fahrzeuge abzugeben. Diese seien aber nicht abgeholt und nicht bezahlt worden, weshalb daraufhin von der Berufungswerberin die Geschäftsbeziehung beendet worden wäre. Es würde eine Überzahlung von 8 Fahrzeugen gegeben haben, das wären circa 233.000,00 € gewesen. Die Kommunikation sei dabei über das Telefon erfolgt und nicht dokumentiert. Sodann sei es zu dem Gespräch bei der Messe in München gekommen, das sei vor Juni 2007 gewesen.

Am 29. Juni 2007 wäre die Besprechung in A. gewesen, an der auch D. teilgenommen habe. Man hätte versucht, eine Lösung zu erzielen. Eine Nachlieferung wäre im Raum gestanden, dies allerdings ohne Einschaltung des Zwischenhändlers, für eine solche hätte keine Notwendigkeit mehr bestanden. Zudem sei von Seiten der Berufungswerberin eine Anzahlung in Höhe von 20% verlangt worden. Es sei eine Lieferung bis Oktober gefordert worden, was nicht möglich gewesen sein würde. Eine Einigung wäre schließlich gescheitert.

Daraufhin sei es zu dem Termin in Verona bei Dr. Q. gekommen. Von der Gegenseite wären in etwa 15 Personen anwesend gewesen, um deren Macht zu demonstrieren. Zu Beginn seien die Forderungen von der Berufungswerberin zurückgewiesen worden. Von Dr. Q. seien Gespräche vorgenommen worden, um Vergleichsmöglichkeiten auszuloten. Von Dr. Q. sei die Situation als schwierig für die Berufungswerberin eingestuft worden, die Rechtslage als unsicher. Zahlungen in sehr großer Höhe würden im Raum gestanden sein.

Anschließend wären von B., G. und H. Vergleichsvorschläge gemacht worden (siehe Protokoll zur Besprechung). Von H. sei alternativ zu einer Lieferung von 33 Auflieger die Zahlung einer hohen Summe in den Raum gestellt worden.

Im Zuge dieser Besprechung hätte Dr. Q. auch den Strafantrag an die Staatsanwaltschaft F. lesen können und dieser sei von ihm als authentisch befunden worden. Urgiert worden sei der Verbleib dieser Strafanzeige von der Berufungswerberin nicht.

Zudem seien zivilrechtliche Klagen und einstweilige Verfügungen angedroht worden. Auch diesbezüglich sei von Dr. Q. immer wieder betont worden, dass die Situation für die Berufungsweberin schlecht ausgehen könne und daher Vorsicht angebracht sein würde. Da von der Bw. in Italien auf Messen ausgestellt werden wollte und Kunden gewonnen werden wollten, würde die Situation bei einer Nichteinigung schwierig gewesen sein.

Nach Frage durch die Referentin, weshalb schließlich laut den vorliegenden E-Mails eine Einigung rigoros abgelehnt worden wäre, wenn doch ernsthaft eine derart große Unsicherheit geherrscht hätte:

In den E-Mails seien die Forderungen dem Grunde und der Höhe nach vollständig zurückgewiesen worden. Dies hätte nicht der Rechtsmeinung von Dr. Q. entsprochen. Man hätte sich eine gewisse Verhandlungsposition sichern wollen. Im ersten Schritt sei

zurückgewiesen worden. Dabei würde es sich um ein typisches Vorgehen handeln, auch bei Gericht. Es wäre das Ziel gewesen, die Angelegenheit schnell und zügig zu beenden. Man hätte keine Ausdehnung auf Jahre hinaus gewollt. Von Dr. Q. sei das Risiko hoher Forderungen betont worden, auch je länger die Angelegenheit sich ziehen würde.

In den angeführten Gesprächen sei versucht worden, ein Ende herbeizuführen. Die E-Mails seien der letzte Akt gewesen. Auch die Überzahlung hätte noch geregelt werden müssen. Man sei zum damaligen Zeitpunkt davon ausgegangen, dass die Angelegenheit sich schnell lösen lassen würde. In den E-Mails wäre sicher auch ein wenig geblufft worden.

Dr. Q. hätte zur Annahme des Vergleiches geraten, von ihm sei die Lösung nicht als ungünstig eingestuft worden. Man hätte verhandlungstechnisch versucht, eine Minderung herbeizuführen.

Nach dem Termin im September hätte es keine konkreten Verhandlungen mehr gegeben.

Die Überzahlung würde noch immer bei der Bw. vorhanden sein.

Alle vorhandenen schriftlichen Unterlagen seien eingereicht worden.

Auf die Frage der Amtspartei, ob es einen Nachweis für das Vorliegen des Strafantrages geben würde:

Dr. Q. hätte den Strafantrag durchgeblättert und als relevant eingestuft. Man hätte sich auf die Beurteilung des Dr. Q. verlassen.

Eine allfällige Strafe sei nicht das primär Bedrohliche gewesen. Ein Strafantrag würde eine Möglichkeit darstellen, mit geringen Verfahrenskosten zu seinem Recht zu kommen, ohne zivilrechtlich eine Schadenersatzklage einzubringen.

Nach Darlegung durch die Amtspartei, dass aus den Lieferbedingungen der Gerichtsstand Österreich hervorgehen würde und die vertraglichen Streitigkeiten daher nach österreichischem Recht abgehandelt werden müssten:

Der Schadenersatz könne natürlich nach italienischem Recht beansprucht werden. Die Firma H. hätte die Lieferbedingungen nicht unterschrieben.

Die Rechtslage sei nicht klar gewesen. Es sei auch von einem Rechtsanwalt behauptet worden, dass ein auf dem Briefbogen der Berufungswerberin verfasstes Angebot über 200 Auflieger die direkte Rechtsbeziehung zwischen H. und Bw. begründen soll. Es sei nicht klar gewesen, welche Rechtslage im Falle einer Schadenersatzklage anwendbar sein würde. Von den Italienern sei die Ansicht vertreten worden, dass italienisches Recht anzuwenden sein würde. Eine Klärung sie nicht mehr vorgenommen worden, da schließlich kein Gericht angerufen worden sei.

Es hätte konkrete Vorstellungen der Gegenparteien gegeben und Dr. Q. hätte geraten, den Vergleichsvorschlag anzunehmen. Eine Rückstellung wäre daher die Folge gewesen. Der Strafantrag sei in die gegenständliche Rückstellungsbildung nicht eingeflossen. Auch die

weiteren Vergleichsangebote seien nicht zu 100% enthalten. Auch die Fristigkeit sei ein Thema. Es werde davon ausgegangen, dass es sich um eine kurzfristige Rückstellung handeln würde. Aus Sicht des Jahres 2007 sei es sehr, sehr wahrscheinlich gewesen, dass zu zahlen sein werde.

Es sei auch bei der Berufungswerberin ein Schuldbewusstsein vorhanden gewesen, da nicht geliefert worden wäre und ein Frächter, der nicht fahren könne, einen Schaden erleiden würde.

Nach Einwand durch die Amtspartei, dass falls die Firma B. aufgrund der schlechten Zahlungsmoral und des Nichtabholens Verursacher gewesen sein würde, nicht 100% auf die Berufungswerberin entfallen könnten:

Das sei möglich. In der Besprechung vom September seien die Ansprüche derart gestellt worden. Die Zahlen seien im Raum gestanden, Dr. Q. hätte diese nicht als untragbar beurteilt.

Nach Darlegung durch die Amtspartei, dass sich die Berufungswerberin in einer gewissen Art und Weise haftbar gemacht haben werde, es einen Grund zur Rückstellung geben würde, aber nicht der gesamte Betrag auf die Bw. zurückfallen würde. Man glaube nicht, dass eine direkte Vertragsbeziehung mit der H. bestanden habe. Es fehle eine Beurteilung, welche Zahlungen wirklich auf die Berufungswerberin zukommen könnten und welches Recht anwendbar sein würde:

Voraussetzung für den Schadenersatz sei, dass ein Schaden entstanden sei. Wenn ein Frächter Auflieger, die er bestellt hat, nicht bekommt, und deshalb Fahrer und Geschäfte still stehen, dann werde ein entgangener Gewinn im Raum stehen oder Aufwendungen etwa für Mietauflieger. Den Schaden werde man dem Grunde nach begründen können. Betreffend Höhe sei man mit H. nicht in nähere Details gegangen.

170 Auflieger seien nicht geliefert worden, man müsse für einen Auflieger pro Monat mit Aufwendungen für Miete ohne Steuern in Höhe von in etwa 750,00 € rechnen. Die Anwaltskosten würden noch dazu kommen. Es würde mit 140 Aufliegern zu rechnen sein. Die ursprüngliche Bestellung würden 200 gewesen sein, 30 seien geliefert worden. Man würde sich dann auf 170 Auflieger geeinigt haben. Es würde ein Delta von 140 oder 170 Aufliegern geben. 105.000,00 € würden als Mietkosten pro Monat anfallen. Dies unter der Voraussetzung, dass man einen Mietauflieger bekommen würde. Die Höhe der Forderung durch H. sei nicht vollkommen überhöht oder absurd gewesen.

Der ursprüngliche Vertrag sei Mitte 2006 abgeschlossen worden. 2006, 2007 und 2008 sei Hochkonjunktur gewesen, es sei teilweise schwierig gewesen, Stahl zu bekommen.

Die Rückstellung von einer Million Euro würde den Fall gesamt umfassen, es würden die 200.000,00 € dabei sein, die anerkannt worden wären. Zudem die Pönale, die Rechtsanwaltskosten, etwaige Gutachten, Übersetzungskosten und dergleichen.

Nach den Ausführungen der Amtspartei, dass es aus damaliger Sicht möglich gewesen wäre, dass von Seiten H. über den Umweg B. noch Forderungen kommen könnten, dass aber auch H. nicht bei einer realistischen Forderung angefangen hätte. Man hätte mit einer Million angefangen, dann sei nichts mehr passiert.

Nach Einwand der Referentin, dass zwischen dem Termin im September und dem Bilanzstichtag 3 Monate liegen würden und es nicht unrealistisch erscheinen würde, dass in dieser Zeit keine Fortschritte erzielt worden wären:

Die Berufungswerberin sei im Hinblick auf die Höhe immer gesprächsbereit gewesen. Es sei schwer zu beurteilen. Die Mietkosten für die Auflieger seien relativ plausibel nachvollziehbar.

Mit **Schreiben vom 1. August 2011** wurde von der Berufungswerberin Folgendes eingereicht:

Zur Höhe der Schadenersatzrückstellung würde Folgendes zusammengefasst werden:

1. Höhe laut Rechtsanwaltsbrief

Aus dem Schreiben vom Dr. Q. vom 25. September 2007 ergebe sich folgende Rückstellungshöhe:

Tabelle

| Schadenersatz G. | |
|---|--------------|
| entgangener Gewinn | 170.000,00 € |
| Anwaltskosten und Gebühren | 30.000,00 € |
| Summe | 200.000,00 € |
| Schadenersatz H. | |
| Vergleichsangebot 33 Auflieger je 28.900,00 € | 935.700,00 € |
| Anwaltskosten und Gebühren | 30.000,00 € |
| Summe | 983.700,00 € |

Die Höhe des vom Rechtsanwalt bezifferten Schadenersatzes gegenüber G. und H. betrage demnach in Summe 1.183.700,00€. Zudem wäre ein offenbar nicht näher beziffelter Betrag für Rufschädigung im Raum gestanden.

Zumindest erwähnt werden würde, dass Ende 2007 absolute Hochkonjunktur geherrscht habe und an den Rohstoffbörsen Rekordpreise erzielt worden wären. Die ursprünglichen

Vertragsverhandlungen über die Lieferung der 200 Auflieger hätten dagegen 1,5 Jahre zuvor im Jahr 2006 stattgefunden. Es würde für die Berufungswerberin daher nicht überraschend gewesen sein, wenn in einem Gerichtsverfahren ein Schadenersatz für Preissteigerungen eingeklagt worden sein würde.

Es dürfe festgehalten werden, dass bei der Dotierung der im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss zum 31. Dezember 2007 ausgewiesenen Rückstellung von 1.000.000,00 € ohnehin bereits ein entsprechender Verhandlungserfolg zugunsten der Berufungswerberin unterstellt worden wäre.

2. Plausibilisierung der Rückstellungshöhe

Man hätte ersucht, die Opportunitätskosten aus der vorübergehenden Anmietung von einer entsprechenden Anzahl von Aufliegern abzuschätzen. Den fremdüblichen Nettomietpreis pro Monat hätte D. bereits beim Erörterungstermin für das Jahr 2007 mit 750.000,00 € angegeben. Dies solle eine nachvollziehbare Größe sein, da es einen entsprechenden Markt für die Vermietung von Aufliegern gebe. Unterstelle man einen Zeitraum für die Miete von lediglich 6 Monaten, so errechne sich für die nicht gelieferten Auflieger (170 Stück) ein Schaden von 765.000,00 €. Aufgrund der Vorlaufzeiten in der Produktion und der damaligen Lieferengpässe würde man die 6 Monate eher als Untergrenze sehen.

Berücksichtige man zusätzlich die Rechtsanwaltskosten von 30.000,00 €, so ergebe sich für den Schadenersatz H. ein Betrag von knapp 800.000,00 €. Dies würde gemeinsam mit dem von der Betriebsprüfung ohnehin anerkannten Schadenersatz G. von 200.000,00 € (exklusive Abschlag für Langfristigkeit) etwa dem bilanzierten Rückstellungsbetrag von 1.000.000,00 € entsprechen.

Berücksichtige man zusätzlich, dass ein Vergleichsangebot in einer derart aufgeladenen Atmosphäre realistischerweise keine langfristige Handlungsoption sein habe können, so sei aus Sicht der Berufungswerberin der 20% Abschlag für langfristige Rückstellungen dem Grunde nach nicht nachvollziehbar. Die Gegenseite hätte im Herbst 2007 ein Vergleichsangebot unterbreitet, eine Nachbesserung zugunsten der Berufungswerberin sei bei der ursprünglichen Rückstellungsberechnung ohnehin unterstellt worden. Eine Annahme des Vergleichs erst nach mehr als einem Jahr (also erst im Jahr 2009) wäre aus Sicht des Bilanzstichtages 31. Dezember 2007 völlig unrealistisch gewesen. Die Rückstellung sei daher eindeutig als kurzfristig zu werten.

3. Kompromissvorschlag

Vom Ergebnis her betrachtet würde aber eine Reduktion der steuerlich anerkannten Rückstellung um 20% aus Sicht der Berufungswerberin gerade noch zu akzeptieren sein. Die unternehmensrechtliche Rückstellung von 1.000.000,00 € würde dann in Höhe von 800.000,00 € steuerlich anzuerkennen sein.

Es werde zu bedenken gegeben, dass ein derartiges Einlenken von Seiten der Berufungswerberin den steuerlich anerkannten Schadenersatz G. auf 600.000,00 € reduzieren würde. Im Rechtsanwaltsbrief wäre dafür noch 1 Mio. € vorgesehen gewesen, in der Alternativberechnung ein Betrag von 800.000,00 €. Der Langfristigkeitszuschlag beim Schadenersatz G. würde dann aber zu stornieren sein

Es werde dieser Vorschlag als Angebot zur gütlichen Einigung betrachtet.

Mit **Schreiben vom 18. August 2011** wurde ein Entwurf einer Niederschrift betreffend Erörterungstermin vom 20. Juli 2011 an die Berufungswerberin zur Stellungnahme übermittelt.

Ebenso am **18. August 2011** wurde der oben angeführte Entwurf sowie das Schreiben der Berufungswerberin vom 1. August 2011 an die Amtspartei zur Stellungnahme übersendet.

Mit **Schreiben vom 30. August 2011** wurde von der Amtspartei wie folgt ausgeführt:

Zu Punkt 1:

Anzumerken sei, dass die Berechnung „Schadenersatz G.“ vom ursprünglichen Auftragsumfang, das wären 200 Auflieger, abzüglich der gelieferten 30 Auflieger ausgehen würde. Tatsächlich sei der Auftrag aber laut Ausführungen von D. (Seite 14 der Niederschrift) einvernehmlich auf 170 Auflieger reduziert werden, sodass nach der Lieferung von 30 Aufliegern nur noch 140 Stück offen gewesen sein würden. Diese Anzahl sei auch der Berechnung der Rückstellung laut Betriebsprüfung zugrunde gelegt worden. Die zuletzt übermittelten Berechnungen würden daher den entgangenen Gewinn um 30.000,00 € zu hoch ansetzen.

Zu Punkt 2 und 3:

Wie bereits im Erörterungsgespräch festgestellt, hätte es keine rechtlich korrekte Beendigung des Vertragsverhältnisses zwischen der Berufungswerberin und dem Vertragspartner B. S. r.l. gegeben (Seite 15 der Niederschrift).

Da daher beide Vertragsteile eine schuldhafte Vertragsverletzung zu vertreten hätten, könne nicht allein die Berufungswerberin den gesamten daraus erwachsenen Schaden zu tragen haben. Eine Klärung der Verschuldensfrage scheine nicht möglich, weswegen eine Aufteilung des ermittelten Betrages von 800.000,00 € zu je 50% auf die beiden Vertragsparteien (Schadensteilung) vorgeschlagen werde.

Der Betrag von 400.000,00 € würde zusätzlich zur bisher von der Betriebsprüfung anerkannten Rückstellung von 136.000,00 € (179.000,00 € abzüglich 34.000,00 € Kürzungsposten) zu berücksichtigen sein.

Falls aus Sicht des Bilanzstichtages 2007 mit einer raschen Inanspruchnahme und Abwicklung zu rechnen gewesen sein würde, könne der bisherige Kürzungsposten laut Betriebsprüfung

nicht aufrechterhalten werden. Es würde sich in diesem Fall eine Gesamtrückstellung von 570.000,00 € ergeben.

Andernfalls würde die gesamte Rückstellung der 20%igen Kürzung in Höhe von 104.000,00 € unterzogen werden, sodass die steuerliche Rückstellung 466.000,00 € betragen würde.

Mit **Schreiben vom 30. August 2011** wurden die obigen Ausführungen der Amtspartei der Berufungswerberin übermittelt.

Am **19. September 2011** wurde dazu folgende **Gegenäußerung** von der Berufungswerberin eingereicht:

Zu Punkt 1:

Dieser Punkt sei bereits im Rahmen der Betriebsprüfung in aller Ausführlichkeit besprochen worden. Im Ergebnis sei der Schadenersatz damals auf Basis von 170 Aufliegern ermittelt worden. Tatsächlich seien 200 Auflieger bestellt worden. Die erste Lieferung hätte 60 Auflieger umfassen sollen, wobei nur 30 tatsächlich geliefert worden wären. Dies werde im Übrigen im Protokoll auf Seite 14 (ganz oben) klar gestellt.

Es sei aus Sicht der Berufungswerberin nicht davon auszugehen, dass sich die Gegenpartei im Falle einer Streitverkündung mit dem Schadenersatz von lediglich 140 Aufliegern zufrieden gegeben haben würde. Im Übrigen werde eine solche Diskussion aufgrund des Betrags nicht für zweckdienlich gehalten.

Zu Punkt 2 und 3:

Die Argumentation des Fachbereiches bleibe sehr an der Oberfläche und sei zudem auch nicht nachvollziehbar. Die Finanzverwaltung würde hier behaupten, dass es keine rechtlich korrekte Beendigung des Vertragsverhältnisses zwischen der Berufungswerberin und dem Vertragspartner B. gegeben habe. Das sei aber genau der Grund für die Geltendmachung des Schadenersatzes gegenüber der Berufungswerberin. Warum die Finanzverwaltung daraus den Schluss ziehe, dass beide Vertragsteile eine schuldhafte Vertragsverletzung zu vertreten haben würde, bleibe der Berufungswerberin verborgen. Die Schlussfolgerung sei wohl ganz einfach nicht richtig.

Zudem sei die Klärung der Verschuldensfrage wohl nicht so schwer zu beantworten, wie diese die Finanz darstellen würde. Wenn die Berufungswerberin als Produzent nicht liefere und der Endkunde daraus einen Schadenersatzanspruch geltend mache, so werde es wohl einleuchten, dass den Zwischenhändler daran nur wenig Verschulden treffen könne. Er könne schlicht die vom Produzenten nicht gelieferten Fahrzeuge nicht weiter verkaufen. Daher würde sich der Zwischenhändler im Falle einer Schadenersatzklage jedenfalls beim Produzenten regressieren. Der guten Ordnung halber möchte man darauf hinweisen, dass nach Wissen der Berufungswerberin die B. damals in die Insolvenz geschlittert sein würde.

Die von der Finanzverwaltung vorgeschlagene Schadensteilung sei für die Berufungswerberin

daher in keiner Weise nachvollziehbar. Sie sei rechtlich nicht untermauert und der Höhe nach beliebig.

Es würde noch einmal darauf hingewiesen werden, dass man gegenüber dem Rechtsanwaltsbrief bereits im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss einen Abschlag von beinahe 200.000,00 € vorgenommen hätte und diesen noch einmal im Schreiben vom 1. August 2011 um weitere 200.000,00 € auf in Summe 800.000,00 € reduziert hätte. Damit sei aus Sicht der Berufungswerberin die Schmerzgrenze erreicht.

Die Rückstellungen würden zudem eindeutig als kurzfristig zu werten sein.

Am **26. September 2011** wurde folgendes **Schreiben an die Amtspartei** abgefertigt:

„1.

Im Rahmen des Parteiengehörs wird das beiliegende Schreiben zur allfälligen Stellungnahme übermittelt.

2.

„Rückstellungen sind in der Höhe anzusetzen, „die nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig ist“.“ (Doralt, EStG 1988, § 9 Rz 7/2)

Nach § 9 Abs. 5 EStG 1988 ist der Teilwert als maßgeblicher Wert anzusehen.

„Die Rückstellung ist mit dem Betrag anzusetzen, der nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag wahrscheinlich zur Erfüllung notwendig sein wird (voraussichtlicher Erfüllungsbetrag). Der Erfüllungsbetrag ist regelmäßig zu schätzen.“ (BFH 19.11.2003, I R 77/01, Doralt, EStG 1988, § 9 Rz 52) Dieser Erfüllungsbetrag ist jener Betrag, „den das Unternehmen voraussichtlich aufbringen muss“ (Mayr, aaO, S 252).

Ungewisse Verbindlichkeiten sind nach den Vollkosten zu bewerten (Mayr, aaO, S 261, Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 9 Rz 81).

Nach VwGH, 25.6.2008, 2006/15/0059, ist der Ansatz von 80% des Teilwertes im Hinblick auf eine pauschale Verzinsung langfristiger Rückstellungen geboten. Diese 80%-Regel kommt nur dann zum Zug, wenn die Laufzeit mindestens 12 Monate beträgt.

Nach den Erläuternden Bemerkungen zum BudBG 2001 zu § 9 Abs. 5 EStG 1988 ist damit ein „Weiterbestehen“ bis zum darauf folgenden Bilanzstichtag gemeint.

Nach Doralt, EStG 1988, § 9 Rz 54, ist damit „offenkundig der Zeitpunkt gemeint, zu dem die Belastung voraussichtlich eintritt, es sei denn, der Rückstellungsgrund fällt bereits früher durch das Entstehen einer Verbindlichkeit weg.“

Es liegt ein vertragswidriges Verhalten der Berufungswerberin vor – das Bestehen von Ansprüchen ist offensichtlich. Zudem wurden diese bereits durch die Vertreter der B./G. und der H. geltend gemacht (siehe insbesondere das Protokoll vom September 2007).

Dies betrifft Forderungen der Firma B. und auch Forderungen der Firma H..

Irrelevant ist, dass die Bw. mit der H. nicht in einem direkten Vertragsverhältnis gestanden ist. Auch eine drohende mittelbare Inanspruchnahme ist für eine Rückstellungsbildung ausreichend (VwGH 27.3.1996, [93/15/0223](#)).

Als Erfüllungsbetrag iSd oben angeführten Judikatur im Hinblick auf die Forderungen der H. sind jene Kosten anzusehen, die aus Sicht der Berufungswerberin auf die geforderten 33 Auflieger entfallen. Aus der eingereichten Kalkulation gehen Selbstkosten in Höhe von 26.138,17 € pro Stück hervor, was in Summe somit 862.559,61 € ergibt.

Es kann sich - wie oben ausgeführt - bei Errechnung des Rückstellungsbetrages nur um eine Schätzung handeln. Der angeführte Betrag konnte jedoch durch die Darstellung eines möglichen Schadens der H. während des Erörterungstermins am 20. Juli 2011 sowie im Schreiben der Berufungswerberin vom 1. August 2001 nachvollziehbar und plausibel dargestellt werden.

Anhaltspunkte für eine Teilung des Schadens zwischen der B./G. und der Berufungswerberin finden sich nach Ansicht des Senates im Sachverhalt nicht. Ob und inwieweit auch die Firma B. eine Schadenersatzpflicht treffen könnte ist aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes nicht abschätzbar.

In Summe mit dem bereits durch die Betriebsprüfung anerkannten entgangenen Gewinn der B./G. in Höhe von 140.000,00 € ergibt sich als Basiswert ein Betrag von 1.002.559,61 €.

Der Einwand der Berufungswerberin, dass damit gerechnet worden sei, dass im Jahr 2008 ein Vergleich erzielt werden könnte, und somit eine „Laufzeit“ von 12 Monaten nicht überschritten werden würde, geht ins Leere.

Aus den vorgelegten Schriftstücken geht nicht hervor, dass mit einer außergerichtlichen Einigung innerhalb des Jahres 2008 zu rechnen gewesen ist. Vielmehr wurde von der Berufungswerberin auch im Zuge des Treffens im September 2007 kein Vergleichsangebot gelegt. Die E-Mail-Nachrichten der Berufungswerberin vom 2. und vom 15. Oktober 2007 weisen jegliche Ansprüche schon dem Grunde nach zurück. Ein konkretes Bemühen der Berufungswerberin um eine vergleichsweise Lösung ist nicht ersichtlich. Das von der gegnerischen Seite im September 2007 (siehe Protokoll) geforderte Vergleichsangebot wurde von der Berufungswerberin nicht unterbreitet. Nach dieser Besprechung im September 2007 ist es zu keinen weiteren Verhandlungen mehr gekommen. Aus dem vorliegenden Sachverhalt ist nicht zu entnehmen, dass eine Einigung im Jahr 2008 realistischerweise anzunehmen war. Vielmehr war davon zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 nicht auszugehen.

Bei Nichtzustandekommen einer außergerichtlichen Einigung und der Durchführung eines Gerichtsprozesses in Italien ist mit einer Klärung der Ansprüche innerhalb der Jahresfrist nach allgemeiner Erfahrung nicht zu rechnen. Eine derartige Wahrscheinlichkeit iSd

§ 9 Abs. 5 EStG 1988 ist nicht gegeben.

Der Betrag von 1.002.559,61 € ist daher um 20% zu kürzen. Eine Rückstellung ergibt sich im Jahr 2007 daher in Höhe von 802.047,69 €."

Am **4. Oktober 2011** wurde obiges Schreiben der **Berufungswerberin** im Rahmen des Parteiengehörs übermittelt.

Mit **Schreiben vom 18. Oktober 2011** wurden von der Berufungswerberin die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück gezogen.

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die Bw. hat für das Wirtschaftsjahr 2005 eine Rückstellung für Gewährleistung in Höhe von 600.000,00 € und für das Jahr 2007 eine Rückstellung für Schadenersatzanspruch in Höhe von 1.000.000,00 € gebildet.

Aufgrund einer durchgeführten Betriebsprüfung wurde die Gewährleistungsrückstellung zur Gänze nicht anerkannt, die Schadenersatzrückstellung lediglich mit einem Betrag von 136.000,00 €.

Das Wirtschaftsjahr 2004/2005 endete am 30. Juni 2005.

Das Wirtschaftsjahr 2006/2007 endete am 31. Dezember 2007.

Rückstellung für Schadenersatzanspruch

Am 17. Juli 2006 wurde mit der B. S.r.l., Italien, ein **Vertrag über die Lieferung** von 200 Stück Aufliegern mit einem Preis von 29.500,00 € pro Stück abgeschlossen.

30 Stück der oben angeführten Auflieger wurden im Oktober und November 2006 an die B. geliefert. Von dieser wurde – entgegen den vertraglichen Vereinbarungen – erst im Februar 2007 bezahlt, wobei eine **Überzahlung von 233.785,43 €** vorgenommen worden ist.

Die Zahlung wurde von der Berufungswerberin weder schriftlich eingemahnt, noch wurde von einem allfälligen Rücktrittsrecht Gebrauch gemacht. Die Firma B. wurde jedoch informell darauf hingewiesen, dass die restliche Menge aufgrund des Zahlungsverzuges nicht mehr geliefert werden würde. Eine weitere Lieferung von Aufliegern ist nicht erfolgt.

Zudem erfolgte nachträglich eine Einigung darauf, dass in Summe 170 Auflieger Vertragsinhalt sein sollen.

Die Anhänger wurden von der B. bzw. ihrer Rechtsnachfolgerin G. wiederum an die Firma H. (zur Nutzung für eigene betriebliche Zwecke) weiterverkauft. Von der Berufungswerberin wurden keine Verträge mit der H. abgeschlossen.

Im **Juni 2007** wurden unter Anwesenheit von Dr. K. Verhandlungen im Hinblick auf eine außergerichtliche Einigung geführt. Diese führten jedoch zu keinem Ergebnis.

Aus einem **Schreiben der italienischen Anwälte der Berufungswerberin vom 25. September 2007** (Gesprächsprotokoll einer Sitzung vom 20. September 2007 im Hinblick auf die oben angeführte Geschäftsverbindung) geht hervor, dass

- im April 2007 durch die Rechtsnachfolgerin der B., die G., eine Strafanzeige an die Staatsanwaltschaft F. gegen die Berufungswerberin wegen schweren Betrugs eingebracht wurde und diese im Rahmen des Strafprozesses als Privatanklägerin Schadenersatzansprüche geltend machen will;
- der Rechtsanwalt der H. eine Klageschrift (gegen die Berufungswerberin auf deliktischer Grundlage und gegen die G. auf vertraglicher Grundlage) angefertigt aber noch nicht bei Gericht eingebracht hat;
- die Anwälte der G. und der H. einen Rahmen für eventuelle Vergleichsverhandlungen bekannt gegeben haben (siehe Protokoll);
- von den Anwälten ein „beträchtliches mit sehr hohen Kosten und mit sehr langer Wartezeit verbundenes Prozessrisiko“ gesehen wird und empfohlen wird, eine gütliche Einigung anzustreben.

Von der Berufungswerberin wurde im Rahmen dieser Gespräche kein Vergleichsangebot unterbreitet.

Mit E-Mail wurde am **2. Oktober 2007** von der Berufungswerberin mitgeteilt, dass die Forderungen der gegnerischen Parteien dem Grunde und der Höhe nach zurück gewiesen würden. Eine Einigung war nach Ansicht der Bw. nicht zu erwarten.

Laut Schreiben vom **8. Oktober 2007** wurde von Dr. K. mitgeteilt, dass man sich an die Staatsanwaltschaft in F. wenden werde und man enttäuscht sei, dass von der Berufungswerberin keinerlei Angebote unterbreitet worden sind.

Mit **Schreiben vom 9. Oktober 2007** teilte die Kanzlei Q. mit, dass durch Rechtsanwalt J. mitgeteilt worden ist, dass im Falle einer Klage der H. gegen G. die Berufungswerberin für sämtliche Kosten zur Verantwortung gezogen werden würde. Zudem würde G. den Streit verkünden und Schadenersatzansprüche geltend machen.

Laut einem **Schreiben der italienischen Rechtsanwälte der Berufungswerberin vom 15. Oktober 2007** hat sowohl die Firma G., als auch die Firma H. die gerichtliche Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen wegen der nicht erfolgten Lieferung angekündigt.

Zudem liegt vor eine E-Mail der Berufungswerberin vom **15. Oktober 2007**, wonach die Forderungen von Rechtsanwalt J. zurückgewiesen werden.

Von der Berufungswerberin wurde eine Rückstellung in Höhe von 1 Mio. € eingestellt. Diese errechnet sich aus der Forderung der H. (Lieferung von 33 Aufliegern), bewertet zu Herstellkosten von je 28.900,00 € sowie einer Differenz von 45.640,00 €, die auf Rechtsanwaltkosten entfällt.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens wurde folgende Kalkulation im Hinblick auf die gegenständlichen Auflieger eingereicht:

Tabelle

| | |
|----------------------------------|--------------------|
| MK Summe gesamt | 21.363,47 € |
| FK Summe | <u>4.013,40 €</u> |
| HK Herstellkosten | 25.376,87 € |
| Verw.- und Vertriebsgemeinkosten | <u>761,30 €</u> |
| SK Selbstkosten | 26.138,17 € |

Im Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2007 wurde eine Rückstellung in Höhe von 136.000,00 € im Hinblick auf die Forderungen der B. anerkannt (siehe Niederschrift vom 28. Juni 2010). In Bezug auf die Forderungen der H. wurde keine Dotierung einer Rückstellung anerkannt.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde der Berufung im Hinblick auf die im Wirtschaftsjahr 2005 erstmals dotierte Rückstellung Gewährleistung Folge gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung von Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten im Jahr 2007.

§ 9 EStG 1988 lautet:

„Abs. 1

Rückstellungen können nur gebildet werden für

.....

3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen

.....

Abs. 3

Rückstellungen iSd 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.

.....

Abs. 5

Rückstellungen iSd Abs. 1 Z 3 und 4 sind mit 80% des Teilwertes anzusetzen.

.....

Rückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, sind ohne Kürzung des maßgeblichen Teilwertes anzusetzen."

Aus den **Erläuternden Bemerkungen zu § 9 EStG idF Steuerreformgesetz 1993** geht unter Anderem Folgendes hervor:

„Einzelrückstellungen sind steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn konkrete Umstände vorliegen, aufgrund derer mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit bzw. eines Verlustes ernsthaft zu rechnen ist. Einzelrückstellungen sind selbstverständlich auch dann zulässig, wenn eine Verbindlichkeit (Verlust) dem Grunde nach bereits feststeht und lediglich das Ausmaß noch ungewiss ist. Einzelrückstellungen in diesem Sinne sind insbesondere solche für Rechts- und Beratungskosten, konkret drohende Inanspruchnahme aus Bürgschaften, behördlich angeordnete Entsorgungen, Pfandverbindlichkeiten, vertraglich vereinbarte Miet- und Pachterneuerungspflichten, Heimfallsverpflichtungen, geltend gemachte Gewährleistungsansprüche bzw. Kulanzfälle, konkret drohende Inanspruchnahme aus bereits erfolgtem schädigenden Verhalten und Prozesskostenrückstellungen.“

Vorausschickend wird festgehalten, dass Verweise auf Regelungen in Erlässen und Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen ins Leere gehen. Diese stellen keine für den Unabhängigen Finanzsenat maßgebenden Rechtsquellen dar (VwGH 9. 5. 2005, [2001/13/0062](#)). Sie begründen weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen (VwGH 25. 1. 2006, [2006/14/0002](#); 28. 1. 2003, [2002/14/0139](#)).

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa VwGH vom 13.4.2005, [2001/13/0122](#), und die dort angeführte Judikatur) ist von einem eigenständigen steuerrechtlichen Rückstellungs begriff auszugehen. „*Der VwGH hat als Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung in seiner Rechtsprechung regelmäßig verlangt, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft droht. Bei der Bildung einer Rückstellung handelt es sich um ein Gewinnkorrektivum, welches steuerlich nur in der Höhe anzuerkennen ist, in der der Erfolg des betroffenen Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird.*

Mit dem Entstehen einer Schuld muss aufgrund der bisherigen Erfahrungen ernsthaft zu rechnen sein." Ausschlaggebend sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag, wobei auf den Kenntnisstand im Zeitpunkt der Bilanzerstellung abzustellen ist (VwGH 26.7.2006, [2006/14/0106](#)).

Ernsthaft drohen wird vom VwGH 7.8.2001, [97/14/0066](#), gleichgesetzt mit „*mit größter Wahrscheinlichkeit*“.

Im Erkenntnis des VwGH vom 28.11.2000, [96/14/0067](#), wird vorausgesetzt, dass der Aufwand „*mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit voraussehbar*“ sein muss.

Nach Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 9 Rz 59, ist es nicht ausreichend, dass mehr Gründe für als gegen das Be- oder Entstehen der Verbindlichkeit sprechen, vorausgesetzt werde eine höhere Wahrscheinlichkeit. Laut Mayr, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, S 180ff, ist eine Rückstellung zu bilden, wenn die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme etwa gleich hoch einzustufen ist wie die einer Nichtinanspruchnahme. Der VfGH (9.12.1997, G 403/97) sieht es als ausreichend an, wenn mehr Gründe dafür als dagegen sprechen.

Auch der BFH sieht eine Verpflichtung und eine Inanspruchnahme als hinreichend wahrscheinlich an, wenn mehr Gründe dafür als dagegen sprechen (1.8.1984, I R 88/80, BStBl. 1985 II, 44; 2.10.1992, III R 54/91, BStBl. 1993 II, 153).

Nach Laudacher in Jakom⁴, § 9 Rz 39, kann nicht ein bestimmter Prozentsatz (etwa 51%) an Wahrscheinlichkeit gefordert sein, sondern „*ob das Be(Ent-)stehen der Verpflichtung wahrscheinlicher ist als der umgekehrte Fall und dafür mehrheitlich entsprechende stichhaltige Gründe genannt werden können*“.

Der BFH geht in ständiger Rechtsprechung (siehe etwa vom 13.12.2007, IV R 85/05, BStBl. 2008 II, 516) von folgenden allgemeinen Voraussetzungen zur Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten aus:

- Das Bestehen oder die Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde und/oder der Höhe nach.
- Die wirtschaftliche Verursachung der Verbindlichkeit in der Zeit vor dem Bilanzstichtag.
- Dass der Schuldner mit seiner Inanspruchnahme ernsthaft rechnen muss.

Im Urteil des BFH vom 2.10.1992, III R 54/91, BStBl. 1993, II, 153, wurde es im Hinblick auf Schadenersatzverpflichtungen aufgrund von Straftaten als ausreichend angesehen, dass davon ausgegangen werden muss, dass das Verhalten entdeckt wird und man mit einer Inanspruchnahme rechnen muss.

Bei vertraglichen Verpflichtungen geht der BFH davon aus, dass der Gläubiger seine Rechte kennt und sie in Anspruch nimmt, weshalb nur das erste Kriterium von Bedeutung ist (UFS

5.10.2005, RV/0491-L/05; Mayr, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, 168
Laudacher in Jakom⁴, § 9 Rz 40).

„Inwieweit eine Inanspruchnahme aus einer fehlerhaften betrieblichen Leistung mit der für eine Rückstellungsbildung maßgeblichen Wahrscheinlichkeit droht, ist eine Tatfrage, die von der Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist“ (VwGH 28.11.2000, [96/14/0067](#)).

Rückstellung für Schadenersatzanspruch

Der BFH (30.1.2002, I R 68/00, BStBl. 2002 II, 688) geht bei einem im Klagsweg geltend gemachten Anspruch regelmäßig davon aus, dass die für eine Rückstellungsbildung geforderte Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme gegeben ist (siehe auch UFS vom 22.7.2010, RV/0402-L/08).

Ist zwar noch keine Klage eingebracht worden, hat sich aber das Gegenüber Schadenersatzansprüche vorbehalten, wurde ein gerichtliches Vorgehen angekündigt und steht ein Lösung im Vergleichsweg im Raum, ist die oben angeführte Wahrscheinlichkeit als gegeben anzusehen (VwGH 15.6.1983, [1419/79](#)).

Verwiesen wird auch auf das oben zitierte Erkenntnis des VwGH, 10.10.1996, [94/15/0089](#), wonach nicht als Voraussetzung angesehen werden kann, dass ein Verfahren bereits eröffnet worden ist.

Sicherheit ist nicht Voraussetzung einer Rückstellung (VwGH 25.2.1994, [90/14/0073](#)), es ist vielmehr gerade charakteristisch für Rückstellungen, dass die Verbindlichkeit mit konkreter, hoher Wahrscheinlichkeit besteht (UFS 25.9.2006, RV/0160-L/04).

„Rückstellungen sind in der Höhe anzusetzen, „die nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig ist“. (Doralt, EStG 1988, § 9 Rz 7/2)

Nach [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) ist der Teilwert als maßgeblicher Wert anzusehen.

„Die Rückstellung ist mit dem Betrag anzusetzen, der nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag wahrscheinlich zur Erfüllung notwendig sein wird (voraussichtlicher Erfüllungsbetrag). Der Erfüllungsbetrag ist regelmäßig zu schätzen.“ (BFH 19.11.2003, I R 77/01, Doralt, EStG 1988, § 9 Rz 52) Dieser Erfüllungsbetrag ist jener Betrag, „den das Unternehmen voraussichtlich aufbringen muss“ (Mayr, aaO, S 252).

Ungewisse Verbindlichkeiten sind nach den Vollkosten zu bewerten (Mayr, aaO, S 261, Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 9 Rz 81).

Nach VwGH, 25.6.2008, [2006/15/0059](#), ist der Ansatz von 80% des Teilwertes im Hinblick auf eine pauschale Verzinsung langfristiger Rückstellungen geboten. Diese 80%-Regel kommt nur dann zum Zug, wenn die Laufzeit mindestens 12 Monate beträgt.

Nach den Erläuternden Bemerkungen zum BudBG 2001 zu [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) ist damit ein „Weiterbestehen“ bis zum darauf folgenden Bilanzstichtag gemeint.

Nach Doralt, EStG 1988, § 9 Rz 54, ist damit „offenkundig der Zeitpunkt gemeint, zu dem die Belastung voraussichtlich eintritt, es sei denn, der Rückstellungsgrund fällt bereits früher durch das Entstehen einer Verbindlichkeit weg.“

Unstrittig ist, dass von der Berufungswerberin die vertraglich vereinbarten Lieferungen gestoppt worden sind und der Vertrag mit der B. nicht erfüllt worden ist.

Unstrittig ist, dass die Nichterfüllung des Vertrages sowie die Rückbehaltung eines Überzahlungsbetrages zu rechtlichen Divergenzen zwischen der Berufungswerberin und der B./G. und der H. geführt hat.

Von der B. wurde eine Strafanzeige an die Staatsanwaltschaft F. verfasst. Ob diese auch eingereicht worden ist, konnte nicht geklärt werden.

Wie oben ausgeführt ist jedoch nicht Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung, dass das Verfahren bereits eröffnet worden ist.

Vielmehr wurde durch den eingereichten Schriftverkehr ausreichend dargelegt, dass zum Einen realistischerweise vom Bestehen von Ersatzansprüchen ausgegangen werden muss, zum Anderen bereits Forderungen an die Berufungswerberin gestellt worden sind. Für den Senat sind keine Gründe ersichtlich, aus denen an der Glaubwürdigkeit der eingereichten Unterlagen zu zweifeln wäre. Vielmehr wurden offensichtlich sowohl im Juni 2007, als auch im September 2007 Gespräche im Hinblick auf einen allfälligen außergerichtlichen Vergleich geführt.

Im Sinne der obigen Judikatur ist die für eine Rückstellungsbildung geforderte Wahrscheinlichkeit des Eintrittes und der Inanspruchnahme im Hinblick auf Ersatzforderungen gegeben.

Es liegt ein vertragswidriges Verhalten der Berufungswerberin vor – das Bestehen von Ansprüchen ist offensichtlich. Zudem wurden diese bereits durch die Vertreter der B./G. und der H. geltend gemacht (siehe insbesondere das Protokoll vom September 2007).

Dies betrifft Forderungen der Firma B. und auch Forderungen der Firma H..

Irrelevant ist, dass die Bw. mit der H. nicht in einem direkten Vertragsverhältnis gestanden ist. Auch eine drohende mittelbare Inanspruchnahme ist für eine Rückstellungsbildung ausreichend (VwGH 27.3.1996, [93/15/0223](#)).

Als Erfüllungsbetrag iSd oben angeführten Judikatur im Hinblick auf die Forderungen der H. sind jene Kosten anzusehen, die aus Sicht der Berufungswerberin auf die geforderten 33 Auflieger entfallen. Aus der eingereichten Kalkulation gehen Selbstkosten in Höhe von 26.138,17 € pro Stück hervor, was in Summe somit 862.559,61 € ergibt.

Es kann sich - wie oben ausgeführt - bei Errechnung des Rückstellungsbetrages nur um eine

Schätzung handeln. Der angeführte Betrag konnte jedoch durch die Darstellung eines möglichen Schadens der H. während des Erörterungstermins am 20. Juli 2011 sowie im Schreiben der Berufungswerberin vom 1. August 2001 nachvollziehbar und plausibel dargestellt werden.

Anhaltspunkte für eine Teilung des Schadens zwischen der B./G. und der Berufungswerberin finden sich nach Ansicht des Senates im Sachverhalt nicht. Ob und inwieweit auch die Firma B. eine Schadenersatzpflicht treffen könnte ist aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes nicht abschätzbar.

In Summe mit dem bereits durch die Betriebsprüfung anerkannten entgangenen Gewinn der B./G. in Höhe von 140.000,00 € ergibt sich als Basiswert ein Betrag von 1.002.559,61 €.

Der Einwand der Berufungswerberin, dass damit gerechnet worden sei, dass im Jahr 2008 ein Vergleich erzielt werden könnte, und somit eine „Laufzeit“ von 12 Monaten nicht überschritten werden würde, geht ins Leere.

Aus den vorgelegten Schriftstücken geht nicht hervor, dass mit einer außergerichtlichen Einigung innerhalb des Jahres 2008 zu rechnen gewesen ist. Vielmehr wurde von der Berufungswerberin auch im Zuge des Treffens im September 2007 kein Vergleichsangebot gelegt. Die E-Mail-Nachrichten der Berufungswerberin vom 2. und vom 15. Oktober 2007 weisen jegliche Ansprüche schon dem Grunde nach zurück. Ein konkretes Bemühen der Berufungswerberin um eine vergleichsweise Lösung ist nicht ersichtlich. Das von der gegnerischen Seite im September 2007 (siehe Protokoll) geforderte Vergleichsangebot wurde von der Berufungswerberin nicht unterbreitet. Nach dieser Besprechung im September 2007 ist es zu keinen weiteren Verhandlungen mehr gekommen. Aus dem vorliegenden Sachverhalt ist nicht zu entnehmen, dass eine Einigung im Jahr 2008 realistischerweise anzunehmen war. Vielmehr war davon zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 nicht auszugehen.

Bei Nichtzustandekommen einer außergerichtlichen Einigung und der Durchführung eines Gerichtsprozesses in Italien ist mit einer Klärung der Ansprüche innerhalb der Jahresfrist nach allgemeiner Erfahrung nicht zu rechnen. Eine derartige Wahrscheinlichkeit iSd [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) ist nicht gegeben.

Der Betrag von 1.002.559,61 € ist daher um 20% zu kürzen. **Eine Rückstellung ergibt sich im Jahr 2007 daher in Höhe von 802.047,69.**

Der Berufung war teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 18. Oktober 2011