

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Krafft und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Gerald Heindl, Mag. Michael Schiller und in der Beschwerdesache Bf. (vormals Bf.alt), Anschrift als Gruppenmitglied und GT, Adresse, als Gruppenträgerin, beide vertreten durch Steuer & Service Steuerberatungs GmbH, Wipplingerstr 24, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 30.11.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 28.10.2015 betreffend Wiederaufnahme Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2009 bis 2011 und Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2009 bis 2011 in der Sitzung am 25.2.2019 in Anwesenheit der Schriftführerin SF nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird betreffend Wiederaufnahme Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2009 bis 2011 als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde wird betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2009 bis 2011 teilweise stattgegeben, die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Das Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 des Gruppenmitgliedes beträgt für 2009 - 3.397.192,65 € für 2010 - 808.955,74 € und für 2011 - 444.331,93 € und wird zur Gänze der Gruppenträgerin GT zugerechnet.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Bf., zuvor Bf.alt - (Beschwerdeführerin, Bf.) ist Gruppenmitglied (GM) unter der Gruppenträgerin (GT).

Die Unternehmensgruppe wurde beginnend mit dem Kalenderjahr 2013 einer Außenprüfung (BP) betreffend die Jahre 2009 bis 2011 unterzogen. Mit den angefochtenen Bescheiden vom 28.10.2015 zugestellt am 2.11.2015 nahm die belangte Behörde (FA) die Verfahren betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied für 2009 bis 2011 wieder auf und erließ für diese Jahre geänderte Feststellungsbescheide GM 2009 bis 2011.

Im Rahmen der BP wurden unter anderen - nicht bekämpften Feststellungen
- Drohverlustrückstellungen aus Buy-Back-Verträgen nicht anerkannt und die entsprechenden Aufwendungen und Erträge wie folgt neutralisiert.

Jahr	Rückstellung
2009	964.233,00
2010	-345.457,00
2011	-437.974,00
Summe	180.802,00

Zur Nichtanerkennung der Drohverlustrückstellung aus den Buy-Back-Verträgen differenzierte die BP im Bericht zunächst zwischen den einzelnen Kundenarten (Mietwagenkunden und Flottenkunden) und führt aus, dass bei den Mietwagenunternehmen nicht von bereits abgeschlossenen Verträgen auszugehen sei, da den vorgelegten Verträgen lediglich eine Zusage der Bf. zum Rückkauf zu unterschiedlich zu ermittelnden Rückkaufswerten zu entnehmen sei. Das Geschäft selbst werde erst mit der tatsächlichen Rückgabe des jeweiligen Fahrzeuges abgeschlossen, da nur zu diesem Zeitpunkt auch der tatsächliche Rückkaufspreis ermittelbar sei. Dem Argument, dass ein Verlust aus diesen Geschäften mit einer „qualifizierten“ Wahrscheinlichkeit drohe, sei entgegenzuhalten, dass sämtliche zufließenden wirtschaftlichen Vorteile zu berücksichtigen seien. Diese wirtschaftlichen Vorteile würden aufgrund der erhöhten Präsenz der Fahrzeuge auch eine umfassende Werbewirkung beinhalten. Diese Werbewirkung löse eine gesteigerte Anmeldestatistik aus, welche ihrerseits wieder Boni des Fahrzeugproduzenten zur Folge habe. Diese Vorgangsweise sei in der Autobranche gängige Praxis. Die wirtschaftlichen Vorteile würden keinesfalls hinter den aus dem Vertrag resultierenden Verpflichtungen zurückbleiben, weshalb kein Verlust entstehe und eine steuerliche Anerkennung der Rückstellung daher zu versagen sei.

Betreffend die Flottenkunden bestehe gegenüber Mietwagenunternehmen einerseits eine längere Vertragsdauer und andererseits die Möglichkeit des Kunden am Ende der vereinbarten Laufzeit zu entscheiden, ob er die Fahrzeuge der Verkäuferin wieder zum Kauf anbiete oder nicht. Auch könne das vereinbarte Rückkaufdatum überschritten werden, wobei die Verkäuferin nach einer Überschreitung von mehr als drei Monaten von der Rückkaufsverpflichtung grundsätzlich befreit sei. Dem Kunden Kunde1 stehe jedoch in jedem Fall das Recht zu, die Fahrzeuge länger zu nutzen oder eigenständig zu verwerten. Zudem lege die Verkäuferin für jedes von Kunde1 zur Rücknahme angebotene Fahrzeug ein gesondertes Ankaufsangebot. Kunde1 teile der Bf. die Rückgabe der Fahrzeuge schriftlich mit. Der Rückkaufvertrag über das betreffende Fahrzeug komme mit Eingang dieser Mitteilung bei der Bf. zustande. Demgemäß liege kein schwebendes Beschaffungsgeschäft vor, weil der Rückkaufvertrag erst mit Eingang der Mitteilung über ein betreffendes Fahrzeug zustande komme und folglich zum Bilanzstichtag noch nicht bestanden habe.

Die Wiederaufnahme sei darin begründet, dass dem FA keine vertraglichen Details für einen etwaigen Rückkauf und die sich daraus ergebenden Auswirkungen bekannt gewesen seien und überdies sei ein Nachforderungsbetrag von 118.628,16 im Jahr 2010 zu erfassen, dieser sei bereits in Vorjahren (2005 bis 2007) berücksichtigt worden.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde von 30.11.2015 wird zur Nichtanerkennung der Rückstellung eingewendet, dass es sich bei den streitgegenständlichen Buy-Back-Verpflichtungen um branchenübliche Verträge zwischen Kraftfahrzeughandelsunternehmen und ihren Kundenunternehmen - in der Regel Leasinggesellschaften und andere Großabnehmer - handle. Die Rückstellungsbildung aus diesem Titel sei in der gesamten Automobilindustrie eine branchenübliche Bilanzierungspraxis.

Die Bf. und auch ihre Gruppenträgerin (GT) Marke Austria Gesellschaft m.b.H seien entsprechend der Rahmenverträge z.B. gegenüber Kunde1 verpflichtet sämtliche Fahrzeuge zu einem Wert über dem gemeinen Wert der Fahrzeuge zurückzukaufen. Eine 100-prozentige Rückkaufsverpflichtung bestehe nur in seltenen Ausnahmefällen. Die Rahmenverträge würden unzweifelhaft eine rechtliche Verpflichtung seitens der Bf. und der GT vorsehen. Der Rücknahmewert sei im Vertrag fixiert. Bei bestehenden Schäden von über 500 € habe Kunde1 die freie Wahl die Schäden reparieren zu lassen, die Schäden zu begleichen oder über eine Versicherung abzudecken zu lassen. Unter diesen Voraussetzungen sei auch die Rücknahme von beschädigten Fahrzeugen für die Bf. und die GT verpflichtend in den Rahmenverträgen geregelt. Gemäß des Rahmenvertrages habe Kunde1 einseitig die Pflicht, Preisabschläge bei Überschreitung des vertraglich fixierten Rückkaufsdatums in Kauf zu nehmen (Überschreitung von einem Monat € 100, Überschreitung von zwei Monaten € 280 Überschreitung von drei Monaten € 480) und erst nach Überschreitung von mehr als drei Monaten sei die Bf. von der Rücknahmeverpflichtung befreit. Kunde1 habe darüber hinaus das vertragliche Recht das Fahrzeug selbst zu verwerten. Für den Regelfall, dass die Rücknahmeverpflichtung durch die einseitige Willensentscheidung und Vertragserklärung seitens Kunde1 schlagend würde, übernehme Kunde1 keine Gewährleistung für den Zustand der zurückgenommenen Fahrzeuge. Die vertraglichen Bedingungen für den Rückkauf seien wirtschaftlich so ausgestaltet, dass Kunde1 in der überwiegenden Mehrheit aller Fälle den Rückkauf durch einseitige Vertragserklärung auslösen würde (Rückkaufsquote bei der Bf. 90 %, beim GM 71 %).

Die rechtliche Verpflichtung bestehe durch eine fixe, genau konkretisierte, eindeutige und unwiderrufliche Parteienvereinbarung zwischen der Bf. beziehungsweise der GT und Kunde1. Der Rückkauf sei ein schwebendes Rechtsgeschäft, da dieses durch die einseitige Erklärung seitens Kunde1 rechtswirksam werde, die Bf. und die GT seien durch ihre Vertragsverpflichtungen gebunden, die eigenen Leistungsverpflichtungen der Bf. somit konkretisiert und verbindlich. Die vom VwGH im Erkenntnis vom 15.7.2019, 97/13/0190 geforderte rechtliche Verpflichtung zur Verlustverwertung liege hier vor weshalb die Rückstellungsbildung zwingend geboten sei.

Die von der BP angezogene erhöhte Werbewirkung sei kein taugliches Argument für die Nichtberücksichtigung der steuerlichen Rückstellungsbildung. Auf den überlassenen Fahrzeugen (weder bei Flottenkunden noch bei Mietwagenunternehmen) befänden sich keine Werbeaufschriften oder sonstige Werbebotschaften. Eine erhöhte Straßenpräsenz der Autos alleine, werde wohl kaum für eine erhöhte Werbewirkung ausschlaggebend sein. Die behauptete Werbewirkung sei zudem zahlenmäßig nicht darstellbar und habe auch die BP keine betragsmäßige Präzisierung gefunden, was aber für die Gegenrechnung mit der Rückstellung unbedingt erforderlich sei. Da eine betragsmäßige Darstellung nicht möglich sei, entspreche die gebildete Rückstellung ohne Abschlag dem Vorsichtsprinzip.

Auch in der Fachliteratur (Bertl/Hirschler, RWZ 2/2001,39) werde die weitaus überwiegende Rechtsansicht vertreten, dass Rückkaufverträge mit Veräußerungsverlusten zur Rückstellungsdotierung führen müssten. Jedes Geschäftsjahr sei für sich zu beurteilen und zwischen dem Veräußerungsgeschäft und anderen Geschäften (z.B. eine Werbewirkung) bestehe keine Bewertungseinheit. Bloße Ertragserwartungen dürften gemäß dem imparitätischen Realisationsprinzip grundsätzlich nicht bilanziert werden. Bei Drohverlustrückstellungen für betraglich fixe Rückkaufvereinbarungen von Kfz sei somit keine Bewertungseinheit zu bilden.

Würden zudem vermutete Einnahmen in der Zukunft (erhöhte Gewinne wegen gegebener Werbewirkung) die Geltendmachung von Aufwendungen im abgelaufenen Geschäftsjahr unmöglich machen, würde dies den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung widersprechen.

Da somit die Sachverhaltsermittlung der BP (Werbewirkung, keine rechtliche Verpflichtung seitens der Bf.) nicht korrekt sei, müsse auch die rechtliche Beurteilung unzutreffend sein.

Als Conclusio für die Rückstellungspflicht der Drohverluste aus schwebenden Geschäften führt die Beschwerde wörtlich aus:

Die Rückstellungspflicht ergibt sich aus den folgenden Sachverhaltselementen:

vertragliche (zwingende) Verpflichtung seitens GT und Bf.,

- im abgelaufenen Geschäftsjahr der Rückstellungsbildung ist der Verlust infolge der vertraglichen Verpflichtung entstanden,

- die Verpflichtung droht ernsthaft, da eine überwiegende Eintrittswahrscheinlichkeit des Eintretens der Rücknahmeverpflichtung besteht, kein fremder Dritter diesen Preis über den EUROTAX-Wert bezahlen würde, die Berücksichtigung einer (von der Betriebsprüfung behaupteten) erhöhten Werbewirkung zu einer Verletzung des imparitätischen Realisationsprinzips, des Maßgeblichkeitsprinzip und allgemeiner Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung führen würde und die obigen Gründe nachweislich vorliegen.

Ausführungen zur bekämpften Wiederaufnahme des Verfahrens enthält die Beschwerde nicht.

Die Beschwerde wurde antragsgemäß ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung an das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

In den mündlichen Senatsverhandlungen vom 4.2.2019 und 25.2.2019 führte das FA aus, dass sowohl die GT als auch die Bf. Boni erhalten hätten, welche von der Konzernmutter an die GT bzw. von der GT an die Bf. pauschal ausbezahlt worden seien. Diese gegenzurechnenden Boni seien nicht im Einzelnen auf einzelne Geschäfte beziehbar, sondern lediglich in einem Gesamtjahresbetrag überwiesen und dargestellt worden. Die erhaltenen Boni seien nach Ansicht der BP mit der Drohverlustrückstellung in Verbindung zu bringen und insoweit entweder prozentuell oder in absoluten Beträgen bei der Berechnung der Drohverlustrückstellung zu berücksichtigen. Im Jahr 2009 habe der Bonus an die GT in Form einer Einkaufsvergütung 1,2 Mio Euro, 2010 4,0 Mio Euro und 2011 20,0 Mio Euro betragen. Genaue Beträge und Verhältniszahlen, welche bei der Bildung der Drohverlustrückstellung zu berücksichtigen seien, könne die belangte Behörde aber nicht nennen. Das hier strittige Flottengeschäft mache einen Teil des Businessgeschäfts aus, welches selbst wiederum etwa 50 % des Gesamtumsatzes umfasse.

Zur Gegenrechnung der Boni erwiderte die Bf., dass die Einkaufspreisvergütung nicht mit der Buy-Back-Rückstellung in Verbindung zu bringen sei. Die GT erhalte keinerlei Boni vom Hersteller. Die GM erhalte zwar von der GT Zielerreichungsboni, in diese würden jedoch unterschiedlichste Kriterien einfließen (z.B. Verkaufszahlen, Verkäufer-Ausbildung und -Schulung usw.). Die Berechnung des ausbezahlten Bonus erfolge anhand von Prozentsätzen der erreichten Ziele. Die Zielvorgaben würden den Konzernvorgaben des Autoherstellers entsprechen. Die Einkaufspreise für die Fahrzeuge seien für die GT und die Bf. immer gleich hoch, egal ob die Fahrzeuge an Privatpersonen, Flottenkunden oder Mietwagenunternehmen verkauft würden. Auch wenn die Verkäufe in einem Jahr überdurchschnittlich hoch sein sollten, werde für die Folgejahre kein Preisnachlass seitens der Konzernspitze gewährt. Es würde auch keine Stützung für den Marketingvorgang „Buy-Back-Verträge“ gezahlt werden. Bei der Ermittlung der Höhe der von der GT an die Bf. ausbezahlten Boni würden derartige Beträge ebenfalls nicht mit einbezogen.

Über Befragen der Vorsitzenden führte die belangte Behörde aus, dass anlässlich der BP im ersten Jahr der Prüfung (2009) die gesamte Drohverlustrückstellungen ertragswirksam aufgelöst worden sei und in den Folgejahren die jeweiligen Anpassungen ergebniswirksam berücksichtigt worden. Die Drohverlustrückstellungen seien von der Bf. selbst für jedes Einzelne zum Bilanzstichtag noch nicht rückgekauft. Fahrzeug in Höhe des erwarteten Verlustes berechnet worden. Die Summe der zu erwartenden Einzelverluste hätte letztlich den Wert der in der Bilanz ausgewiesenen Drohverlustrückstellung gebildet. Die Berechnung der Drohverlustrückstellung durch die Bf. sei betraglich richtig und auf Einzelfahrzeuge bezogen gewesen.

Über Auftrag der Vorsitzenden legte die Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlungen einerseits sämtliche Verträge zu den von der Drohverlustrückstellung betroffenen Kunden vor und stellte andererseits in einer schriftlichen Übersicht die Rücklaufquoten bei den

einzelnen betroffenen Kunden in den Jahren 2008-2011 dar. Die belangte Behörde bestätigte ihrerseits, dass die betraglichen Darstellungen hinsichtlich der Rücklaufquoten den Daten der Buchhaltung entsprechen würden und betraglich richtig seien.

Abschließend verwies die belangte Behörde nochmals darauf, dass die erhaltenen Vergütungen bei der Berechnung der Rückstellung zu berücksichtigen wären, wiewohl eine betragliche Darstellung nicht möglich sei. Aus dem Rechenwerk sei aber ersichtlich, dass eine entsprechende Saldierung zwischen Einkaufsvergütung/Bonus und den Buy-Back-Rückstellungen nicht erfolgt sei. Die Bf. hält dem entgegen, dass nur konkrete wirtschaftliche Vorteile bei der Berechnung der Drohverlustrückstellung zu berücksichtigen gewesen wären.

Folgender Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und den übereinstimmenden Ausführungen der Parteien:

Die Bf. ist eine 100% Tochtergesellschaft der GT welche ihrerseits Generalimporteur der Automarke Marke ist. Die Bf. vertreibt die von ihrer Muttergesellschaft und GT importierten Fahrzeuge. Neben anderen Verkaufsgeschäften verkaufte die Bf. im Jahr 2009 auch Fahrzeuge an Mietwagenunternehmen (Kunde2, Kunde3 sowie an Flottenkunden (Kunde1, Kunde4).

Über diese Kaufverträge wurden jeweils Rahmenvereinbarungen abgeschlossen in welchen einerseits die Anzahl der zu liefernden Fahrzeuge sowie deren Preise ausgewiesen wurden und andererseits vereinbart wurde, dass die verkauften Fahrzeuge nach einer bestimmten Haltedauer von der Bf. zu einem bestimmten Preis, dessen Berechnung im Rahmenvertrag dargestellt wird, zurück zu kaufen sind.

Laut "3. Rückgabe" des Vertrages mit Rienhoff-Kunde3 beträgt die minimale Haltedauer der an diesen Kunden verkauften Fahrzeuge vier Monate bei einer Kilometerleistung von 16.000 km. Pro Monat wird eine Abwertung von 1,45 % bezogen auf den Kaufpreis exklusive Nova und exklusive Mehrwertsteuer kalkuliert. Werden Fahrzeuge länger als die vereinbarten vier Monate genutzt, wird unter Berücksichtigung einer Dispositionsbandbreite, ab dem 131. Tag eine Abwertung von 0,058 % pro Tag, ab dem 161. Tag eine Abwertung von 0,116 % pro Tag, jeweils bezogen auf den Kaufpreis, berechnet. Grundlage für die Berechnung der Laufzeit ist der Zeitpunkt der Fahrzeugübergabe an Kunde3. Bei Überschreiten der vereinbarten Kilometerleistung wird, unabhängig von der Laufzeit, pro Mehrkilometer ein Betrag von € 0,065 exklusive Mehrwertsteuer in Abzug gebracht. Eine Rückstellung der Fahrzeuge vor Ablauf der vereinbarten Haltedauer von vier Monaten ist nicht möglich. Ausgenommen davon sind beschädigte Fahrzeuge, deren Schadenshöhe 25 % des Anschaffungswertes übersteigen. Die beschädigten Fahrzeuge können auch durch den Kunden selbst vermarktet werden, wobei die Bf. in jedem Fall ein Vorkaufsrecht hat.

Laut den vorgelegten Verträgen für Kunde2 beträgt der Rückkaufspreis bis zum 150.Tag 92,75 %, vom 151.-180. Tag bzw. 151.-210. Tag erfolgt ein Tagesabschlag von 0,04 % dieser erhöht sich auf 3 %/Tag für Rückgabezeitpunkte nach dem 180. Tag bzw. 210. Tag.

Aus den Rahmenverträgen mit den Mietwagenunternehmen ergibt sich daher für die verkauften Fahrzeuge jeweils eine Laufzeit von üblicherweise 4-5 Monaten. Nach Ende der Laufzeit sind die Fahrzeuge von der Bf. zu den im Rahmenvertrag vorbestimmten Preisen zurückzukaufen. Aus den Verträgen ist ersichtlich, dass die Bf. den Rückkauf nicht verweigern kann, dass es aber in der Disposition der Kunden liegt Fahrzeuge allenfalls nicht zum Rückkauf anzubieten sondern selbst zu verwerten. Lediglich im Fall von wesentlichen Beschädigungen ist die Bf. von ihrer Rückkaufsverpflichtung befreit.

Die Rahmenvereinbarungen mit den Flottenkunden haben eine längere Laufzeit. Nach Punkt 14 "Fahrzeugrückgabe" des Rahmenvertrags mit Kunde1 beträgt die vereinbarte Laufzeit 36 Monate ab dem Datum der Erstzulassung und einer Gesamtkilometerleistung von 90.000 km. Am Ende der Laufzeit kann Kunde1 entscheiden ob die Fahrzeuge der Bf. oder einem anderen Marke Händler zum Kauf angeboten werden. In diesem Fall wird das Fahrzeug, das einer Rücknahmeverpflichtung unterliegt, bei Übernahme des Neuwagens an Marke bzw. dem Marke Händler übergeben und gemeinsam mit dem Fahrzeugüberbringer ein Übernahmeprotokoll erstellt. Fahrzeuge, die einer Übernahmeverpflichtung unterliegen und durch keinen weiteren Marke Neuwagen ersetzt werden, können auch, sofern als Rückgabeort Wien vorgesehen ist, am Standort von Kunde1 retourniert werden.

Die detaillierte Fahrzeugbewertung (Feststellung der Mängel und Beschädigungen mit Instandsetzungskosten) erfolgt innerhalb von fünf Werktagen nach körperlicher Übernahme durch die Bf. bzw. den Marke Händler.

Der fix vereinbarte Übernahmepreis laut Anlage 2) der Rahmenvereinbarung wird durch die Instandsetzungskosten reduziert, wobei Reparaturkosten von max. € 500 zuzüglich USt keinen Abzug bringen.

Als Grundlage für die Ermittlung des Rücknahmewertes der retournierten Fahrzeuge diene der Rücknahmepreis laut Anlage 2 und die Rücknahmekriterien laut Anlage 3 dieser Rahmenvereinbarung sowie Laufzeit und Kilometerleistung....

.....

Wird das vereinbarte Rückkaufdatum von Kunde1 überschritten, gelten folgende Preisabschläge als vereinbart:

Überschreitung 1 Monat € 100,

Überschreitung 2 Monate € 280,

Überschreitung 3 Monate € 480.

Nach einer Überschreitung von mehr als 3 Monaten ist Marke von der Rückkaufverpflichtung befreit. Einigt sich Kunde1 und Marke trotz Ablauf der Rücknahmeverpflichtung über einen Fahrzeugankauf, so erfolgt die Ermittlung des Rückkaufspreis nach Richtlinien der Eurotax Fahrzeugbewertung. Der Rücknahmepreis laut Anlage 3 kommt nicht zur Anwendung...

....

Kunde1 steht jedoch in jedem Fall des Recht zu die Fahrzeuge länger zu nutzen oder eigenständig zu verwerten.

Eine Fahrzeugzeugrückgabe vor Ende der vereinbarten Laufzeit ist möglich, daraus resultiert jedoch keine Erhöhung des festgelegten Rücknahmepreises.

Auch aus dieser Rahmenvereinbarung ist ersichtlich, dass die Bf. nach Ablauf der Laufzeit - hier 36 Monate - verpflichtet ist, die verkauften Fahrzeuge zu einem vorbestimmten Preis zurückzukaufen. Aufgrund der längeren Laufzeit können sich, bedingt durch erhöhte Laufleistungen oder Beschädigungen im Einzelfall Abweichungen von den vereinbarten Rückkaufspreisen ergeben. Das ändert aber nichts an der bestehenden Verpflichtung die Fahrzeuge zurück zu kaufen. Auch die grundsätzlich gegebene Möglichkeit der Selbstverwertung durch den Kunden ändert grundsätzlich nichts an der bestehenden Rückkaufsverpflichtung.

Der Rahmenvereinbarung mit Kunde4 ist unter Punkt 6. "Rückkauf" eine Laufzeit von mindestens 4 höchstens 11 Monaten zu entnehmen. Der Rückkauf erfolgt im Rahmen eines Fahrzeugtausches, wobei ein Fahrzeugtausch nur bis maximal 140 Fahrzeuge je Kalenderhalbjahr möglich ist. Der Rückkaufspreis ist nach Punkt 6.3 der Vereinbarung der Nettolistenpreis abzüglich Rabatt und abzüglich der Abwertung. Die Abwertungssätze sind in Anlage ./6.3.3. je nach Modell gestaffelt geregelt und in %-Sätzen des Nettolistenpreises des jeweiligen Monats jeweils für ein ganzes Monat angeführt. Pro Werktag eines angefangenen Monats wird zu den ganzen Monaten eine Abwertung von 1/30 des Abwertungssatzes hinzugerechnet. Die Abwertung ergibt sich daher aus der Multiplikation des jeweiligen Abwertungssatzes und der Nutzungsdauer.

Nach Punkt 6.4 hat Kunde4 ein Selbstverwertungsrecht wofür die Bf. Kunde4 einen "No-Return Bonus" bezahlt. Alle rückzukaufenden Fahrzeuge müssen einen standardisierten "Mindestzustand" aufweisen, wozu auch maximale Kilometerleistungen zählen. Für Mehrkilometer je Fahrzeuggruppe werden von der Bf. in gesonderter Rechnung 0,13 € zuzügl. USt verrechnet; für das Vorgehen bei Groß- und Kleinschäden finden sich in der Vereinbarung ausführliche Regelungen.

Auch aus diesem Vertrag ist ersichtlich, dass lediglich der Kunde disponieren kann ob er an die Bf. zurückverkaufen oder selbst verwerfen will, die Bf. aber verpflichtet ist, den Rückkauf unter den vereinbarten Bedingungen durchzuführen.

Aus dem Akteninhalt und den übereinstimmenden Ausführungen der Parteien ergibt sich, dass die Rückkaufspreise in allen Vertragsvarianten regelmäßig über den erzielbaren Marktwerten lagen.

Die rückgekauften Fahrzeuge verkaufte die Bf. in der Folge an verschiedene andere Kunden wobei sich aufgrund der über dem Marktwert gelegenen Rückkaufspreise aus diesen Verkäufen regelmäßig Verluste ergeben. Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bf. vorgelegten Beispielen betreffend einzelne Fahrzeuge und werden von der belangten Behörde inhaltlich und auch der Höhe nach bestätigt.

Aus den unbestritten gebliebenen Ausführungen der Bf. ist glaubhaft ableitbar, dass die Teilwerte der zurück zu kaufenden Fahrzeuge den von der Bf. im Rahmen der Berechnung der Drohverlustrückstellung angesetzten Werten entsprachen.

Ab 2010 tätigte die Bf. keine neuen derartigen Geschäfte mehr, sondern wurden diese gänzlich von der GT übernommen. Zu den Bilanzstichtagen 2010 und 2011 waren aber noch einige der 2009 verkauften Fahrzeuge bei den Kunden im Einsatz und der Rückkauf noch offen.

Aufgrund der erwarteten Verluste aus den Verkaufsgeschäften der rückgekauften Fahrzeuge bildete die Bf. ab 2009 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Bei Berechnung der Rückstellung wurden jeweils die einzelnen, zum Bilanzstichtag noch nicht rückgekauften Fahrzeuge (laufende Fahrzeuge) hinsichtlich des jeweils zu erwartenden Verkaufsverlustes im Rückkaufsfall beurteilt und in einer Gesamtsumme in der Bilanz ausgewiesen. Wie den Ausführungen der belangten Behörde zu entnehmen ist, erfolgte die Berechnung der Rückstellung jeweils bezogen auf einzelne Fahrzeuge. Die errechneten Einzelverluste wurden in einer Gesamtsumme ohne Berücksichtigung der unterschiedlichen Rückgabequoten der einzelnen Kunden rückgestellt. Im Streitzeitraum wurden im Rechenwerk der Bf. jeweils Zudotierung oder Auflösungen der errechneten Drohverlustrückstellung ertragswirksam.

Aus den von der Bf. über Auftrag des Gerichts vorgelegten vom FA als betraglich zutreffend bestätigten Unterlagen ergeben sich für die einzelnen Kunden im Jahr 2009 folgende Rücklaufquoten:

Kunde	Betrag BB-RÜ	Volumen	Rücklaufquote	rückgekaufte Volumen
	31.12.2009	31.12.2009		
Kunde3	54.383,00	20	90%	18
Kunde1	600.073,00	148	61%	91
Kunde4	154.534,00	61	82%	50
Kunde2	132.400,00	64	95%	61
Operating Leasing	98.880,00	52	50%	26
	1.040.270,00			

In den Jahren 2010 und 2011 wurden keine Fahrzeuge mehr verkauft. In den Bilanzen wurden für die einzelnen Kunden die folgenden Werte zur Rückstellungsberechnung herangezogen.

Kunde	Betrag BB-RÜ
	31.12.2010
Kunde3	0,00
Kunde1	557.141,00

Kunde4	3.703,00
Kunde2	125.200,00
Operating Leasing	86.500,00
	772.544,00

Kunde	Betrag BB-RÜ
	31.12.2011
Kunde3	0,00
Kunde1	185.002,00
Kunde4	0,00
Kunde2	0,00
Operating Leasing	41.000,00
	226.002,00

Den diesbezüglich glaubwürdigen Ausführungen der Bf. ist zu entnehmen, dass die Konzernspitze ihren Tochtergesellschaften eine Reihe von Zielen vorgab und dass im Fall der Zielerreichung entsprechende Zahlungen von der GT an die Bf. geleistet wurden. Die Ausführungen der Bf., dass keine Marketingzuschüsse für Buy-Back-Verträge oder andere betraglich darstellbare Bonuszahlungen für hohe Neuwagen-Verkäufe geleistet werden erscheinen schon deshalb glaubwürdig, weil auch die belangte Behörde, der sämtliche Buchhaltungsunterlagen vorlagen, nach ihren eigenen Ausführungen diesbezüglich keine Angaben machen konnte. Die Argumentation der belangten Behörde verbleibt zu diesem Punkt auf einer nicht näher ausgeführten Behauptungsebene. Zu den an die GT geleisteten Einkaufsvergütungen und dem fehlenden Zusammenhang mit den Neuwagenumsätzen wird auf das zur GT ergangene Erkenntnis RV/71000944/2016 verwiesen.

Die von der GT an die Bf. geleisteten Zahlungen orientierten sich an diversen Zielkennzahlen und kann auch hier keine unmittelbare Beziehung zu den hier strittigen Geschäften und den daraus resultierenden Rückkaufsverpflichtungen hergestellt werden. Die BP hat dazu keine für das Gericht verwertbaren Feststellungen getroffen, da aus dem vorliegenden und abgeforderten Zahlenmaterial keine Verbindung hergestellt werden konnte.

Auch einen vermögenswerten Vorteil der Werbewirksamkeit der erhöhten Zulassungszahlen konnte die belangte Behörde betraglich nicht - auch nur annähernd - darstellen. Die Ausführungen zur Werbewirksamkeit der gesteigerten Anmeldezahlen wurden von der belangten Behörde in keine Weise quantifiziert und sind daher auch durch

das Gericht nicht überprüfbar oder feststellbar. Das entsprechende Vorbringen verbleibt sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ausschließlich auf der Behauptungsebene.

Nach § 9 Abs. 1 Z 4 EStG können Rückstellungen gebildet werden für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Gemäß Abs. 3 leg. cit. dürfen derartige Rückstellungen nicht pauschal gebildet werden und sind nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen eines Verlustes ernsthaft zu rechnen ist.

Übersteigt am Bilanzstichtag der Wert der Leistungsverpflichtung aus einem Vertrag den Wert der Gegenleistungsverpflichtung des Unternehmers, droht diesem aus dem Geschäft ein Verlust, für welchen eine Rückstellung für drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften (Drohverlustrückstellung) gebildet werden kann.

Die Drohverlustrückstellung unterscheidet sich von der Verbindlichkeitsrückstellung durch ihre Zielsetzung. Erstere ergibt sich aus dem Vorsichtsprinzip und bildet künftigen Mehraufwand aus einem bestehenden Verpflichtungsüberhang bilanziell ab. Wesentlich ist dabei, dass zum Bilanzstichtag eine entsprechende schuldrechtliche Verpflichtung des Unternehmers vorliegt. Diese kann in einem bereits abgeschlossenen Verpflichtungsgeschäft oder in **einem verbindlichen Vertragsanbot** des bilanzierenden Unternehmens bestehen.

Die Drohverlustrückstellung hat zur Voraussetzung, dass der Vertrag über das schwebende Geschäft geschlossen ist. Es reicht allerdings auch aus, wenn der Steuerpflichtige, dem der Verlust aus dem Geschäft droht, ein verbindliches Vertragsanbot gestellt hat und nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages ernstlich mit der Annahme des Angebotes zu rechnen gewesen ist (Mühllehner in Hofstätter/Reichl, EStG 1988, § 9 Rz 118). Eine bloß wirtschaftliche Verpflichtung (ohne eine durchsetzbare rechtliche Bindung) reicht nicht aus.

Die Bildung einer Drohverlustrückstellung ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen eines Verlustes ernsthaft zu rechnen ist (Aufwandsüberhang, Verpflichtungsüberhang). Übersteigt am Bilanzstichtag der Wert der Leistungsverpflichtung aus einem Vertragsverhältnis den Wert der Gegenleistung, droht also aus dem Geschäft ein Verlust, so kann dieser im Wege einer Rückstellung jener Periode zugewiesen werden, in welcher sich die Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung einstellt (VwGH 15.7.1998, 97/13/0190).

Liegt am Bilanzstichtag ein schwebendes Geschäft vor und ergibt sich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag eine Verlustsituation, weil der Unternehmer für die Erbringung seiner Leistung mehr aufwenden muss, als der Teilwert der Leistung ausmacht, die er bezieht, sind die Voraussetzungen für eine Drohverlustrückstellung gegeben. Die Einschätzung der am Bilanzstichtag vorliegenden Verhältnisse erfolgt dabei stets nach der bei der Bilanzerstellung gegebenen (besseren) Einsicht (Mühllehner in Hofstätter/Reichl, EStG 1988, § 9 Rz 120f).

Bei einer Rücknahmeverpflichtung eines bereits veräußerten Wirtschaftsguts zu einem bestimmten, verbindlich festgelegten Preis, kann bei drohendem Verlust aus einzelnen Geschäften eine Rückstellung gebildet werden (BFH, BStBl 1998 II 249; BFH 25.7.2000, VIII R 35/97, BStBl 2001 II 566; Perl in Doralt, EStG 1988¹², § 9 Tz 42/2).

Im Falle von vornherein geplanter Verluste ist die Drohverlustrückstellung nicht ausgeschlossen (BFH BStBl 1984 II 56; Quantschnigg/Schuch EStHB § 5 Tz 46; Zorn, FJ 1990, 250). In der Regel wird ein Kaufmann Verluste nur dann gezielt eingehen, wenn damit ein bestimmtes wirtschaftliches Ziel (z.B. Markteinführung eines Produktes) verfolgt wird. Diese wirtschaftlichen Vorteile sind grundsätzlich zu berücksichtigen und stehen der Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung entgegen.

Die wirtschaftlichen Vorteile sind konkretisiert, wenn sie dem Grunde und der Höhe nach bestimmbar sind. Hoffnungen und vage Erwartungen zählen nicht zu den wirtschaftlichen Vorteilen (Doralt, EStG 1988¹², § 9 Tz 37).

Im hier zu beurteilenden Vorgang konnte im Rahmen der Sachverhaltsermittlung erkannt werden, dass die Bf. aufgrund der vorliegenden Rahmenverträge verpflichtet war, die verkauften Fahrzeuge zu einem bestimmten Zeitpunkt zu festgelegten Konditionen zurückzukaufen. Aus den Rahmenvereinbarungen und den Beilagen ist ersichtlich, dass die Bf. die Fahrzeuge zu einem Preis zurücknehmen musste, der über dem gemeinen Wert (Eurotax-Wert) bzw. dem jeweiligen Teilwert lag. Bei der Weiterveräußerung dieser Fahrzeuge konnte die Bf. unstrittig nicht die Einkaufspreise bzw. Teilwerte aus dem verbindlichen Rückkaufsvorgang erzielen. Für die zum Bilanzstichtag verkauften und noch nicht rückgekauften Fahrzeuge war daher aus der Sicht der Bf. zwingend mit der Erzielung eines Verlustes aus diesem für sie verpflichtend abzuschließenden Beschaffungsgeschäft zu rechnen.

Die Ausführungen des FA, dass die jeweiligen Vertragspartner teilweise das Recht zur Selbstverwertung der Fahrzeuge gehabt hätten ändert nichts daran, dass die Bf. eine rechtlich bindende Rückkaufszusage übernommen hat. Auch die ausführlichen Bewertungsvorgänge bei den Fahrzeugen mit langer Laufzeit (Kunde1 36 Monate) ändern nichts an der grundsätzlichen Verpflichtung zum Rückkauf über den Wiederverkaufspreisen.

Wenn das FA auf die gegenzurechnenden wirtschaftlichen Vorteile aus den erhöhten Zulassungszahlen verweist, ist zunächst festzuhalten, dass die behauptete Werbewirkung durch erhöhte Zulassungszahlen weder dem Grunde noch der Höhe nach festgestellt werden konnte. Die Bonuszahlungen des GT an die Bf. orientierten sich an unterschiedlichen vom Konzern vorgegeben Zielkennzahlen und konnten ebenfalls nicht in eine unmittelbare Beziehung mit den hier strittigen Verkaufsgeschäften gebracht werden. Andere wirtschaftliche Vorteile aus den Zulassungszahlen bzw. dem Verkauf von Fahrzeugen an Mietwagenunternehmen und Flottenkunden konnten ebenfalls weder dem Grunde noch der Höhe nach festgestellt werden und wurden von der belangten Behörde auch nicht behauptet.

Für die Bildung einer Drohverlustrückstellung sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend wobei werterhellende Umstände im Bilanzerstellungszeitraum zu berücksichtigen sind. Aus dem Grundsatz der Einzelbewertung ergibt sich zudem die Verpflichtung, jedes einzelne schwebende Geschäft daraufhin zu überprüfen, ob daraus ein Verlust droht.

Bei der Berechnung der Rückstellung wurde von der Bf. - wie das FA bestätigte - eine Einzelbewertung vorgenommen und der Verlust für jedes einzelne Fahrzeug anhand einer Gegenüberstellung des Rückkaufspreises und des Teilwertes zum Bilanzstichtag errechnet. Die saldierten Verluste wurden ungeachtet der unterschiedlichen Rücklaufquoten der einzelnen Vertragspartner in einer Summe rückgestellt.

Rückstellungen sind in der Höhe anzusetzen, „die nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig ist“ (§ 211 Abs. 1 UGB). Eine Rückstellung ist mit dem Betrag anzusetzen, der nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag wahrscheinlich zur Erfüllung notwendig sein wird (voraussichtlicher Erfüllungsbetrag); der Erfüllungsbetrag einer Sachleistungsverpflichtung ist regelmäßig zu schätzen (BFH 19.11.2003, I R 77/01, NV 2004, 271; Doralt, EStG 1988¹², Tz 52).

Die Grundsätze der Einzelbewertung und des Stichtagsprinzips gebieten im gegebenen Fall aber auch die Rückkaufwahrscheinlichkeit bei der gebotenen schätzungsweisen Berechnung der Drohverlustrückstellung zu berücksichtigen. Zum jeweiligen Bilanzerstellungszeitpunkt war der Bf. für das abgelaufene Wirtschaftsjahr die Höhe der Rückkaufquote des jeweiligen Vertragspartners bekannt. Sie konnte daher davon ausgehen, dass die zum Bilanzstichtag verkauften und von der Rücknahmeverpflichtung umfassten Fahrzeuge des jeweiligen Vertragspartners ebenfalls in etwa diesem Prozentsatz zurückzukaufen wären. Dementsprechend sind die oben dargestellten jährlichen Rückkaufquoten je Geschäftspartner bei Berechnung der Drohverlustrückstellung des jeweiligen Wirtschaftsjahres zu berücksichtigen. Für die Bf., die nur im Jahr 2009 derartige Geschäfte abgeschlossen hat, bedeutet das, dass die aus dem Wirtschaftsjahr 2009 bekannten Rückkaufsquoten der einzelnen Kunden sowohl für die Berechnung der Drohverlustrückstellung 2009 als auch bei deren Fortführung und sukzessiver Auflösung in den übrigen Streitjahren zu beachten sind.

Gemäß § 9 Abs. 5 EStG 1988 idgF sind Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 4 mit 80% des Teilwertes anzusetzen. Der maßgebliche Teilwert ist ohne Vornahme von Abzinsungen zu ermitteln. Rückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, sind ohne Kürzung des maßgeblichen Teilwertes anzusetzen.

Die Laufzeit bei Absatzgeschäften und Beschaffungsgeschäften bemisst sich nach dem Zeitraum zwischen dem Bilanzstichtag und dem Zeitpunkt der voraussichtlichen Leistungserbringung (Zorn in Hofstätter/Reichel, § 9 Tz 154 f).

Bezogen auf die hier zu beurteilende Drohverlustrückstellung ist bei jenen Rückstellungsbeträgen welche Kunde1 betrifft, wegen der langen Laufzeit der Verträge - 36 Monate zwischen Verkauf und Rückkaufzeitpunkt - von langfristigen Rückstellungen

auszugehen. Demgemäß sind die Rückstellungsbeträge "Kunde1" nur mit 80% von 61% - sohin 49% - der rechnerischen Gesamtverluste aus diesem Vertrag in der Steuerbilanz anzusetzen.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Der sog. Neuerungstatbestand erfordert, dass (entscheidungsrelevante) Tatsachen oder Beweismittel im (abgeschlossenen) Verfahren neu hervorkommen. Gemeint ist, in jenem Verfahren, das bereits durch Bescheid abgeschlossen ist. Nach der Judikatur (zu § 303 Abs 4 aF) ist das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu sehen (VwGH 15.12.2010, 2007/13/0157). Maßgebend ist der Wissensstand der Abgabenbehörde, bezogen auf die Aktenlage im Zeitpunkt der Erlassung des das Verfahren abschließenden Bescheides (VwGH 15.12.2010, 2007/13/0157; 23.11.2011, 2008/13/0090; 28.2.2012, 2008/15/0005 und 2008/15/0006). Weder der neue Wortlaut des § 303 noch die Gesetzesmaterialien deuten darauf hin, dass diese Rechtslage geändert werden sollte.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben, unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; 28.5.1997, 94/13/0032; 30.1.2001, 99/14/0067; Ritz BAO 2017, § 303 Tz 67).

Wiederaufnahmen werden idR aber dann nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen *bloß geringfügig* (absolut und relativ) sind (VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe (UFS 25.1.2011, RV/0665-L/08, RV/0666-L/08, RV/0667-L/08) und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (VwGH 14.12.1995, 94/15/0003; 4.3.2009, 2006/15/0079).

Der Abgabenbehörde waren vor Beginn der Betriebsprüfung die Berechnungsmodalitäten der Drohverlustrückstellungen und die Rückkaufquoten der Fahrzeuge zum Zeitpunkt der erstmaligen Erlassung der Feststellungsbescheide für den Streitzeitraum nicht bekannt. Diese stellen daher neue Tatsachen iSd § 303 BAO dar und lösen eine wesentliche Änderungen des Bescheidspruches und der damit verbundenen Steuerlast der Streitjahre aus. Für 2010 wird zudem auf die Ausführungen der BP in Tz 6 und Tz 5 verwiesen. Da keine Geringfügigkeit der Auswirkungen zu erkennen ist, war im Rahmen der Ermessensübung der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtssicherheit einzuräumen und die Wiederaufnahme der Verfahren zu verfügen.

Die Neuberechnung der steuerlich zulässigen Drohverlustrückstellung und der sich jährlichen ergebenden Mehr-Weniger-Rechnung (MWR) ist der als Beiblatt angeschlossenen Übersicht zu entnehmen.

Die Einkünfte des Gruppenmitglieds Bf. sind daher nach folgender Berechnung festzustellen und 100% bei der Gruppenträgerin GT im Gruppenergebnis zu erfassen:

	2009	2010	2011
Einkünfte GM Bescheid lt. BP	-2.801.713,23 €	-1.130.978,33 €	-598.030,78 €
Korrektur BB-Rückstellung lt. BP	-964.233,00 €	345.457,00 €	437.974,00 €
Ergebnis bereinigt	-3.765.946,23 €	-785.521,33 €	-160.056,78 €
MWR lt. Erkenntnis	368.753,58 €	-23.434,41 €	-284.275,15 €
Einkünfte GM Erkenntnis	-3.397.192,65 €	-808.955,74 €	-444.331,93 €

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit ersichtlich besteht keine eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage ob aus geplanten regelmäßigen Verlusten aus Anschaffungsgeschäften in der Fahrzeugbranche in der Steuerbilanz Drohverlustrückstellungen einstellbar sind. Demgemäß war eine Revision zuzulassen.

Wien, am 23. April 2019