



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der HFK (nunmehr: HIF) , Wien, X-straße, vertreten durch Auditor Treuhand GesmbH, 1010 Wien, Teinfaltstraße 8, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 26. Juni 2000 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1994 und 1995 und Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 1994 und 1995 entschieden:

Der Berufung gegen den Feststellungsbescheid betreffend Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO für 1994 wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1994 werden mit **6.537,94 € (89.964 S)** festgestellt (bisherige Feststellung: 338.789 S). Davon entfallen auf:

A	12 %	784,55 €	(10.795,68 S)
B	7 %	457,66 €	(6.297,48 S)
C	12 %	784,55 €	(10.795,68 S)
D	69 %	4.511,18 €	(62.075,16 S)

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1994 und 1995 und Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 1995 werden abgewiesen. Diese Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe Die HFK wurde seitens der Großbetriebsprüfung Wien (GBPW) einer die Jahre 1994 bis 1996 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen wurden:

Betriebsprüfungsbericht (BPB) vom 14. Juni 2000, Tz 15:

„Mit Notariatsakt vom 24.4.1989 wurden von der Abgabepflichtigen sämtliche Geschäftsanteile der Firma MSS zu einem vorläufigen Abtretungspreis von insgesamt S 1.925.000.- erworben. Der endgültige Kaufpreis wurde auf Grundlage eines Vermögensstatus zum 30.4.1989 mit S 2.125.000.- festgelegt. In der Bilanz zum 31.12.1989 wurden (einschließlich Nebenkosten) S 2.173.125,01 als Beteiligung aktiviert, Abschreibungen wurden keine vorgenommen.

Mit Vertrag vom 30.7.1990 wurden diese Geschäftsanteile um S 2.173.125.- an die HIF (idF kurz: „HG“) abgetreten. Unter Anwendung des Artikels I des Strukturverbesserungsgesetzes wurde die HG als

übernehmende Gesellschaft mit der MSS als übertragende Gesellschaft verschmolzen.

In der Fusionsbilanz der HG zum 1.1.1990 wurden sämtliche bilanzierte Aktiva und Passiva der MSS zu Buchwerten ausgewiesen. Bei der Abgabepflichtigen wurde in der Bilanz zum 31.12.1990 die Beteiligung in Höhe von S 2.173.125,01 auf „Firmenwert“ umgebucht, abzüglich dem einbezahltem Stammkapital in Höhe von S 250.000,-.

Von diesem Bilanzansatz wurde unter Zugrundelegung einer 15-jährigen Abschreibungsdauer, beginnend mit 1990, eine Abschreibung in jährlicher Höhe von S 128.208,33 erfolgsmindernd verbucht. Die ursprüngliche Beteiligung der Abgabepflichtigen an der MSS ist daher bereits mit der Abtretung 1990 aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden, eine Geltendmachung von Aufwendungen für 1990 und Folgejahre ist daher nicht zulässig.

Bei dem bilanzierten Firmenwert handelt es sich in Wirklichkeit um einen Verschmelzungsmehrwert, der durch den Unterschiedsbetrag des Buchwertes der Beteiligung der HG (nicht der Abgabepflichtigen!) an der MSS und den niedrigeren Buchwerten des übernommenen Vermögens entstanden ist. Derartige Buchverluste aus Verschmelzungsvorgängen sind gem. Artikel I § 1 Abs. 3 StruktVG steuerlich außer Ansatz zu lassen. Auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.11.1999, ZI. 94/15/0195, 0208 wird verwiesen. Eine Geltendmachung von Abschreibungsbeträgen bei der HG ist damit ebenfalls ausgeschlossen“.

Diesen Feststellungen entsprechend machte die Betriebsprüfung (BP) die 1994 und 1995 erfolgten Firmenwertabschreibungen rückgängig und rechnete diese dem steuerlichen Ergebnis erfolgswirksam zu (jeweils 128.208,33 S).

Zu Anträgen des steuerlichen Vertreters ist in der Tz 19 des BPB Folgendes ausgeführt:

„Im Zuge der Schlussbesprechung am 3.5.2000 wurde vom steuerlichen Vertreter ein Antrag auf Rückstellungsbildung für Urlaube und Dienstjubiläen gestellt. Die beantragte Rückstellung für Urlaube wurde bereits in dem am 28.8.1996 eingereichten Jahresabschluss zum 31.12.1995 berücksichtigt. Dem Antrag auf Bildung einer Rückstellung für Dienstjubiläen kann ebenfalls nicht entsprochen werden, da gem. § 9 Abs. 4 EStG idF Steuerreformgesetz 1993 eine solche ausdrücklich verboten ist“.

Das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg berücksichtigte im Zuge der Veranlagungsbescheide für 1994 und 1995 vom 31. August 2000 die Feststellungen der BP (Wiederaufnahmbescheide gem. § 303 Abs. 4 BAO und Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO).

Die HFK erhab gegen diese Bescheide am 14. September 2000 das Rechtsmittel der Berufung, wobei beantragt wurde für 1994 und 1995 Firmenwertabschreibungen in Höhe von jeweils 128.208,33 S zu berücksichtigen und Dotierungen für Jubiläumsgeldrückstellungen und Rückstellungen für noch nicht konsumierte Urlaube in noch zu berechnender Höhe einzustellen.

Begründend wurde ausgeführt, dass es sich bei der genannten Firmenwertabschreibung um die Abschreibung eines verschmelzungsbedingten Firmenwerts bei der HG aus 1990 handle. Dieser verschmelzungsbedingte Firmenwert habe im Buchverlust Deckung gefunden, sodass er im Zeitraum 1994 auch mit steuerlicher Wirkung bei der GesmbH abgeschrieben werden hätte können. Da es sich bei der HIF um eine reine Arbeitsgesellschafterin der HFK gehandelt habe, der sämtliche für die Betriebsführung anfallenden Aufwendungen durch die KG ersetzt worden seien, wäre ein bei der GesmbH berücksichtigter Aufwand aus einer Firmenwertabschreibung jedenfalls der KG weiterverrechnet worden. Aus diesem Grund habe man bei der GesmbH auf die Abschreibung des Firmenwertes verzichtet und den Aufwand direkt bei der GesmbH & Co KG angesetzt. Es handle sich dabei um keine unzulässige Abschreibung sondern um eine zulässige Weiterverrechnung einer Firmenwertabschreibung der GesmbH an die KG.

Bezüglich der Personalrückstellungen werde darauf hingewiesen, dass die HFK die Dotierung solcher Rückstellungen im Jahr 1994 aus noch nicht geklärten Gründen unterlassen habe. Die Voraussetzungen für die Bildung solcher Rückstellungen seien aber gegeben.

Die GBPW bezog zu den Berufungen der HFK mit Schreiben vom 10. Oktober 2000 Stellung und führte dabei aus, dass gem. § 1 Abs. 3 Strukturverbesserungsgesetz (StruktVG) Buchverluste aus Verschmelzungsvorgängen steuerlich außer Ansatz zu lassen seien. Auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1999, ZI. 94/15/0195, 0208

werde hingewiesen, worin die steuerliche Berücksichtigung des Verschmelzungsmehrwertes auch in Form der Abschreibung des in der Handelsbilanz ausgewiesenen Aktivpostens versagt worden sei.

Zum Antrag auf Einstellung von Personalrückstellungen wurde bemerkt, dass der BP im Zuge der Prüfung vom Unternehmen ein die Personalrückstellungen betreffendes Berechnungsblatt übergeben worden sei, auf dem sich folgender Vermerk befunden habe:

„E: entweder Urlaubsrückstellung gar nicht (wie bisher) oder nur Diff. Zu theoretischem Wert 1993!“

Nach Auffassung der BP sei für das besagte Jahr die Bildung einer solchen Rückstellung lediglich in Betracht gezogen, von diesem Wahlrecht aber dann nicht Gebrauch gemacht worden.

In der Gegenäußerung der Berufungswerberin (Bw.) zur Stellungnahme der GBPW vom 15. November 2000 wurde vorerst darauf hingewiesen, dass die Regelung des StruktVG, wonach Buchverluste aus Verschmelzungsvorgängen steuerlich außer Ansatz zu lassen seien, für den vorliegenden Berufungsfall nicht mehr Geltung gehabt habe, da das StruktVG Ende 1991 durch das Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) abgelöst worden sei. § 3 Abs. 2 UmgrStG idF vor BGBI 1996/201 habe die Rechtslage insoweit geändert, als ein Firmenwert, der bei der Anschaffung von Gesellschaftsanteilen an der übertragenden Gesellschaft abgegolten worden sei, soweit er im Buchverlust Deckung gefunden habe, nach § 8 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 über 15 Jahre hätte abgeschrieben werden können. Voraussetzung hiefür sei gewesen, dass die Anschaffung innerhalb der letzten zwei Jahre erfolgt sei.

Diese Voraussetzungen seien bei der Verschmelzung der MSS mit der HIF erfüllt. Da die HIF jedoch eine reine Arbeitsgesellschafterin der HFK gewesen sei und ein bei der GesmbH berücksichtiger Aufwand aus einer Firmenwertabschreibung jedenfalls der KG weiterverrechnet worden wäre, habe man bei der GesmbH auf die Abschreibung des Firmenwertes verzichtet und den Aufwand direkt bei der GesmbH & Co KG angesetzt. Im Ergebnis resultierten hieraus aber keine steuerlichen Unterschiede.

Zum Einwand der BP, die Nichtabsetzbarkeit eines verschmelzungsbedingten Firmenwertes werde auch durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1999, 95/15/0195, 0208 bestätigt, bemerkte die Bw., dieses Erkenntnis betreffe die Rechtslage nach dem StruktVG und beziehe sich auf Körperschaftsteuerfestsetzungen für die Jahre 1986 und 1987. Berufungsgegenständlich sei aber eine Firmenwertabschreibung für die Jahre 1994 und 1995, für Zeiträume also, in denen bereits die Regelungen des UmgrStG Anwendung hätten finden müssen.

Zum Berufungspunkt „Personalrückstellungen“ wurde ausgeführt, die Bildung solcher Rückstellungen sei keinesfalls von der Wahrnehmung eines Wahlrechtes abhängig, da die Bw. als KG auch handelsrechtlich verpflichtet sei Bücher zu führen und somit den Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln habe. Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG sei aber die Bildung solcher Rückstellungen auf Grund des Maßgeblichkeitsprinzips des Handelsrechtes kein Wahlrecht sondern verpflichtend.

Dies gehe auch aus § 198 Abs. 8 Z 4 Handelsgesetzbuch (HGB) hervor, worin die Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen für Anwartschaften und Abfertigungen, laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, Kulanzien, nicht konsumierte Urlaube, Jubiläumsgelder, Heimfalllasten und Produkthaftungsrisiken normiert sei.

Sind aber derartige Rückstellungen zwingend zu bilden, müsse es zu einer Bilanzberichtigung kommen.

Die Berufungsbehörde ersuchte die Bw. mit Schreiben vom 23. August 2001 mitzuteilen, in welchem Ausmaß Rückstellungen für Urlaube und Dienstjubiläen in den Jahren 1994 und 1995 beantragt würden, wobei weiters ersucht wurde darzustellen, auf welche Weise die einzelnen Rückstellungen betraglich ermittelt wurden. Auf die bereits im Zuge des Jahresabschlusses 1995 gebildete Urlaubsrückstellung wurde verwiesen und ersucht klarzustellen, weshalb eine Rückstellungserhöhung beantragt werde.

Weiters wurde ersucht darzustellen, welche wirtschaftlichen Gründe für die Bildung derartiger Rückstellungen bestanden hätten. Dies deshalb, weil die vorliegenden Anträge nur als Anträge auf Bilanzänderung gewertet werden könnten. Dies habe auch der Verwaltungsgerichtshof im Zuge seines Erkenntnisses vom 23. Jänner 1974, Zl. 1138/72, 1974, 133 bestätigt und ausgesprochen, dass auch beim protokollierten Kaufmann lediglich ein Wahlrecht zur Bildung von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube bestehe. Zudem sei § 9 Abs. 4 EStG 1988 zu beachten, der in der für die Berufungszeiträume maßgeblichen Fassung ein steuerliches Verbot der Bildung von Rückstellungen für Dienst- oder Firmenjubiläen ausspricht.

Die Bw. teilte der Berufungsbehörde mit Schreiben vom 19. September 2001 die Höhe der per 31. Dezember 1994 zu dotierenden Urlaubsrückstellung (248.824,69 S) mit, wobei bemerkt wurde, die Berechnung sei auf Basis der erworbenen und noch offenen Urlaube sämtlicher Arbeitnehmer der HFK erfolgt, wobei auch eine Kürzung um die aliquoten noch nicht erarbeiteten Urlaube berücksichtigt worden sei.

Für 1995 sei der bereits im Jahresabschluss zum 31. Dezember 1995 ausgewiesene Rückstellungsbetrag zu berücksichtigen, weshalb der Stand der Rückstellung zum 31. Dezember 1995 309.943,89 S (248.824,69 S und 61.119 S) betrage.

Zu dem im Vorhalt der Berufungsbehörde genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Jänner 1974, 1138/72, 1974, 133 bemerkte die Bw., dieses Erkenntnis sei zu einer Rechtslage ergangen, zu der das Rechnungslegungsgesetz (RLG) noch nicht in Kraft gewesen sei. Dieses Gesetz sei erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1991 beginnen, wobei die Literatur zur Rechtslage ab 1992 – bedingt durch die Einführung des RLG – von einem Rückstellungszwang für nicht konsumierte Urlaubsansprüche ausgehe (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch; vgl. auch Neuner-Zechmeister, Steuerindex 1994, Anhang 63).

Dieser Rechtsmeinung habe sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen, die in einem Erlass angeführt habe, vor dem Wirksamkeitsbeginn des RLG habe nach Rechtsprechung und Verwaltungsübung keine Verpflichtung zur periodengerechten Abgrenzung der Urlaubsansprüche bestanden. Weiters werde dort ausgeführt, dass der Erfüllungsrückstand aus den nicht konsumierten Urlauben nunmehr (unter Geltung des RLG) jedenfalls nach den Grundsätzen der periodengerechten Gewinnabgrenzung zu passivieren sei.

Weiters sei durch die Änderung des § 198 Abs. 8 HGB durch BGBl 1996/304 ausdrücklich klargestellt worden, dass ein handelsrechtlicher Passivierungszwang für nicht konsumierte Urlaube bestehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 1 Abs. 3 Strukturverbesserungsgesetz (StruktVG) bleibt, soweit eine Verschmelzung oder Einbringung im Sinne des Abs. 1 und 2 erfolgt ist, ein daraus entstehender Buchgewinn oder Buchverlust bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens und des Gewerbeertrages der übernehmenden Gesellschaft außer Ansatz. Voraussetzung ist, dass der Buchgewinn einer gesondert auszuweisenden Rücklage zugeführt wird. Diese Rücklage darf nur zur Deckung von künftigen Verlusten oder zur Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln verwendet werden; wird die Rücklage zu anderen Zwecken verwendet, so ist der Gewinn im Jahre der widmungswidrigen Verwendung in diesem Ausmaß zu erhöhen.

Gem. § 3 Abs. 2 Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) in der für den berufungsgegenständlichen Zeitraum maßgeblichen Fassung gilt für Buchgewinne und – verluste Folgendes:

1. Buchgewinne und –verluste bleiben bei der Gewinnermittlung außer Ansatz, soweit nicht Z 2 anzuwenden ist.

2. Ein Firmenwert, der bei der Anschaffung von Gesellschaftsanteilen an der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft abgegolten wurde, kann, soweit er im Buchverlust Deckung findet, ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr angesetzt und gem. § 8 Abs. 3 des EStG 1988 abgeschrieben werden.

Voraussetzung ist, dass die Anschaffung längstens zwei Jahre vor dem Verschmelzungstichtag erfolgt ist, das Vorliegen und das Ausmaß des Firmenwertes nachgewiesen wird und die Körperschaft, deren Anteile erworben worden sind, bis zum Verschmelzungstichtag einen Betrieb führt.

Das Bundesgesetz vom 27. Juni 1986, BGBl. 1986/325 bestimmt, dass Artikel I des StruktVG auf Vorgänge anzuwenden ist, für die die Beschlüsse nach dem 31. Dezember 1982 und vor dem 1. Jänner 1992 (Bundesgesetz vom 29. Dezember 1989, BGBl. 1989/660) zum Handelsregister angemeldet werden.

Gem. Pkt. 1a der Übergangs- und Schlussbestimmungen des UmgrStG (Bundesgesetz vom 30. Dezember 1991 BGBl. 699/1991) ist der erste Teil dieses Bundesgesetzes auf Umgründungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1991 zugrunde gelegt wird.

Pkt. 3a der besagten Übergangs- und Schlussbestimmungen des UmgrStG bestimmt, dass u.a. auch der Art. I des StruktVG in der geltenden Fassung letztmalig auf Vorgänge anzuwenden ist, denen ein Stichtag vor dem 1. Jänner 1992 zugrunde gelegt wird.

Im vorliegenden Fall steht nun außer Streit, dass die MSS als übertragende Gesellschaft mit der HIF als übernehmende Gesellschaft auf Grundlage der Bilanz zum 31. Dezember 1989 gem. Art. I des StruktVG verschmolzen wurde (Protokoll vom 30. Juli 1990 über die ordentliche Generalversammlung der Gesellschaft der HIF), wobei dieser Verschmelzungsvorgang am 12. September 1990 in das Handelsregister Wien eingetragen wurde.

Da diesen Vorgängen Beschlüsse zu Grunde liegen, die nach dem 31. Dezember 1982 und vor dem 1. Jänner 1992 zum Handelsregister angemeldet wurden sind nach der oben genannten Übergangsvorschrift die Regelungen des Art. I StruktVG anzuwenden, nicht jedoch, wie die Bw. vermeint, jene des UmgrStG. Dies würde nämlich Umgründungen erfordern, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1991 zugrunde gelegt wurde. Dem hier vorliegenden Verschmelzungsvorgang liegt aber eine Bilanz zum 31. Dezember 1989 zugrunde, weshalb die Regelungen des UmgrStG nicht zur Anwendung kommen können (vgl. Pkt. 1a und 3a der oben genannten Übergangs- und Schlussbestimmungen zum UmgrStG).

§ 1 Abs. 3 StruktVG bestimmt nun aber, dass, soweit eine Verschmelzung oder Einbringung im Sinne der Abs. 1 und 2 erfolgt ist, ein daraus entstehender Buchgewinn oder Buchverlust

bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens und des Gewerbeertrages der übernehmenden Gesellschaft außer Ansatz bleibt. Dieser auf dem klaren Wortlaut der Bestimmung gestützten Rechtsauffassung ist auch der Verwaltungsgerichtshof im Zuge des Erkenntnisses vom 25. November 1999 gefolgt (94/15/0195) und hat hierbei dargetan, dass auch bei Verschmelzungen auf betrieblicher Grundlage Buchverluste wegen der ausdrücklich en Norm des § 1 Abs. 3 StruktVG steuerlich nicht berücksichtigt werden können, und zwar auch nicht in Form der Abschreibung des in der Handelsbilanz aktivierten Verschmelzungsmehrwertes. Dabei kommt es nicht darauf an, auf welche Komponenten der Buchverlust zurückzuführen ist (vgl. VwGH vom 22. Oktober 1997, 95/13/0217).

War nun aber eine Absetzung für Abnutzung für den hier vorliegenden Verschmelzungsmehrwert mangels Abschreibbarkeit eines Buchverlustes gem. § 1 Abs. 3 StruktVG nicht möglich, so erübrigt sich ein Eingehen auf die von der Bw. aufgeworfene Frage einer Weiterverrechnung von Firmenwertabschreibungen zwischen der HIF und der HFK .

Gem. § 9 Abs. 4 EStG 1988 in der für die berufungsgegenständlichen Zeiträume maßgeblichen Fassung dürfen Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienst- oder eines Firmenjubiläums nicht gebildet werden.

Da dieses Verbot einem möglicherweise aus handelsrechtlicher Sicht bestehenden Gebot entsprechende Rückstellungen zu bilden, entgegensteht und dieses überlagert, kann aus einkommensteuerlicher Sicht die Bildung einer Rückstellung für Jubiläumsgelder als nicht zulässig angesehen werden.

Die von der Bw. im Zuge des Schreibens vom 15. November 2000 ins Treffen geführte Regelung des § 198 Abs. 8 Z 4 Handelsgesetzbuch (HGB), wonach Rückstellungen u.a. auch für Jubiläumsgelder zu bilden sind, hat für den berufungsgegenständlichen Zeitraum aber auch schon deshalb außer Betracht zu bleiben, weil diese durch das EU – Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz (BGBl. Nr. 304/1996) geschaffene Regelung gem. Art. XVII Abs. 2 dieses Gesetzes erst für Geschäftsjahre anzuwenden ist, die nach dem 30. Juni 1996 beginnen.

Was schließlich den im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens gestellten Antrag auf Berücksichtigung einer Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube betrifft, so ist von einer Verpflichtung eine derartige Rückstellung zu bilden, bereits vor Wirksamwerden der Bestimmung des § 198 Abs. 8 Z 4 HGB, die die Bildung einer solchen Rückstellung zwingend vorsieht, auszugehen. Dies deshalb, weil eine solche Abgrenzung nur bei unwesentlichen Ergebnisänderungen unterbleiben kann (vgl. auch: § 198 Abs. 8 Z 3, zweiter Satz HGB). Führt der nicht periodengerechte Anfall von Nichtleistungsentgelten zu wesentlichen Ergebnisverzerrungen, ist aber eine Abgrenzung im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger

Buchführung durchzuführen (Hofians, Steuerliche Behandlung von Urlaubsrückstellungen, ÖStZ 1986, 253).

Diese Rechtsauffassung entspricht auch der jüngeren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (1. Juli 2003, 98/13/0214; 24. Juni 2004, 2000/15/0098), weshalb der Antrag auf Berücksichtigung einer Rückstellung für nichtkonsumierte Urlaube für 1994 in Höhe von 248.824,69 S (vgl. Schreiben der Bw. vom 19. September 2001), der eine nicht unwesentliche Ergebnisänderung zur Folge hat, als Antrag auf Bilanzberichtigung zu beurteilen war. Bei Ermittlung der 1994 erzielten Einkünfte gem. § 188 BAO war daher diese Rückstellungsdotierung entsprechend in Ansatz zu bringen.

Eine das Jahr 1995 betreffende Dotierung der Rückstellung in Höhe von 61.119 S war jedoch schon im Zuge der Erstveranlagung des Jahres 1995 berücksichtigt worden und bedingt demnach keine Ergebnisänderung im Zuge der Berufungsentscheidung.

Steuerlicher Gewinn 1994 lt. BP:	338.789 S
abzüglich Dotierung Urlaubsrückstellung:	<u>248.825 S</u>
	89.964 S

Soweit sich die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide gem. § 303 Abs. 4 BAO bezüglich der Verfahren zur Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 1994 und 1995 wendet, wird hinsichtlich der Wiederaufnahmsgründe auf die Feststellungen der BP gemäß BPB verwiesen. Bei der dabei getroffenen Ermessensentscheidung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30. Mai 1994, 93/16/0096; 28. Mai 1997, 94/13/0032). Den Wiederaufnahmebescheiden stand auch nicht Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen entgegen. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass in den Berufungen Gründe, weshalb die Bw. allenfalls durch die Wiederaufnahmsbescheide in ihren Rechten verletzt sein sollte, nicht geltend gemacht wurden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. November 2004