



GZ. RV/1271-W/03,  
miterledigt RV/2748-W/02,  
RV/3057-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch KPMG Austria Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH, 1090 Wien, Kolingasse 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes W. hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1996 und gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 2001 entschieden:

Die Berufung vom 11. Mai 2001 hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung vom 20. Dezember 2001 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2000 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufungen vom 11. Mai 2001 und vom 15. Mai 2003 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 2001 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 1998 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2001 ergehen endgültig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Unternehmensgegenstand der Berufungswerberin (Bw.), die in der Form einer Kommanditgesellschaft (KG) betrieben wurde, umfasste die Ausübung des Leasinggeschäftes.

Im Zuge einer Außenprüfung wurden ua. folgende Feststellungen getroffen:

"Tz. 17 Nicht anerkannte Dotierungen für die Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen

Das geprüfte Unternehmen hat im Jahr 1996 erstmalig eine Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen (überwiegend Kfz) gebildet. Die Bildung einer Rückstellung für drohende Verwertungsverluste setzt das Bestehen einer entsprechenden Verbindlichkeit zum jeweiligen Bilanzstichtag voraus. Diese Voraussetzung ist bei den hier vorliegenden Leasingverträgen nicht erfüllt, da die zu einem Verlust führenden Kaufverträge am jeweiligen Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossen waren und auch nicht zumindest ein bindendes Vertragsangebot gestellt wurde (BFH, BStBl 1983 II 361, zitiert von Doralt, Kommentar zum EStG, 3. Auflage 1997, § 9 Tz 40).

Die erstmalige Bildung der Rückstellung widerspricht teilweise dem Nachholverbot. Eine Herausrechnung der Rückstellungsteile für Zeiträume vor 1996 konnte vom geprüften Unternehmen nicht vorgenommen werden.

Die Neufassung zum § 6 Z 16 EStG idF des Budgetbegleitgesetzes 2001/2002 kann mangels Rückwirkung auf den Prüfungszeitraum nicht angewendet werden.

Bilanzmäßige Darstellung:

Kto Rückstellung für drohende Verluste aus d. Verwert. v.L.	31.12.1996	31.12.1997
Wert laut Geschäftsbilanz	23.408.458,28	26.832.851,10
Wert lt. Prüferbilanz	0	0
Vermögensänderung	+23.408.458,28	+26.832.851,10
- Vermögensänderung des Vorjahres	0	-23.408.458,28
Erfolgsänderung	+23.408.458,28	+3.424.392,82

Tz. 22 Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1995

steuerliches Ergebnis	A.	B.	C.	Summe
Vorweggewinn	50.000,00	0,00	0,00	50.000,00
Bilanzgewinn	0,00	17.038.383,02	17.038.383,02	34.076.766,04
steuerliche Abrechn.				
abger. IFB	0,00	-2.942.870,50	-2.942.870,50	-5.885.741,00
E.a.GW	50.000,00	14.095.512,52	14.095.512,52	28.241.025,04
Verbrauch				
IFB-Wartetastenverlust				
aus 1990		-3.619.540,05	-3.619.540,05	-7.239.080,10
aus 1991		-10.475.972,47	-10.475.972,47	-20.951.944,94

Steuerliches Ergebnis	50.000,00	0,00	0,00	50.000,00
-----------------------	-----------	------	------	-----------

## Tz. 23 Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1996

steuerliches Ergebnis	A.	B.	C.	D.	Summe
Vorweggewinn	50.000,00	0,00	0,00		50.000,00
Bilanzgewinn		40.619.249,89	6.362.886,26	34.256.363,62	81.238.499,77
steuerl. Abrechn.					
abger. IFB		-2.387.846,50	0,00	-2.387.846,50	-4.775.693,00
steuerl. Zurechn.					
Vermögensteuer		41.547,50	0,00	41.547,50	83.095,00
Reprä-spesen		3.184,00	0,00	3.184,00	6.368,00
E.a.GW	50.000,00	38.276.134,89	6.362.886,26	31.913.248,62	76.602.269,77
Verbrauch					
IFB-Wartetastenverlust					
aus 1991		-1.065.296,03	-1.065.296,03		-2.130.592,06
aus 1992		-10.910.017,50	-5.297.590,23	-5.612.427,27	-21.820.035,00
aus 1993		-9.563.720,15	0,00	-9.563.720,15	-19.127.440,30
Steuerliches Ergebnis	50.000,00	16.737.101,21	0,00	16.737.101,20	33.524.202,41

## Tz. 24 Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1997

steuerliches Ergebnis	A.	B.	D.	Summe
Vorweggewinn	50.000,00	0,00	0,00	50.000,00
Bilanzgewinn		23.839.188,78	23.839.188,81	47.678.377,59
steuerliche Abrechn.				
abger. IFB		-2.202.428,50	-2.202.428,50	-4.404.857,00
Vw.Kostenvergüt.			2.962.624,00	2.962.624,00
Sonderbetriebsausg.			-2.962.624,00	-2.962.624,00
steuerliche Zurechn.				
Reprä-spesen		2.602,50	2.602,50	5.205,00
E.a.GW	50.000,00	21.639.362,78	21.639.362,81	43.328.725,59
Steuerliches Ergebnis	50.000,00	21.639.362,78	21.639.362,81	43.328.725,59"

Das Finanzamt nahm das Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1996 und 1997 gem. § 303 Abs. 4 mit der Begründung wieder auf, dass aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung Feststellungen getroffen worden seien, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen.

Hinsichtlich der Jahre 1996 bis 1998 hat das Finanzamt den Prüfungsfeststellungen folgend die in den jeweiligen Jahren erzielten Einkünfte einheitlich und gesondert festgestellt und dementsprechende Bescheide erlassen.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** vom 11. Mai 2001 führte die Bw. betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens aus, dass die Dotierung der Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen in den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften der Jahre 1996 bis 1998 eindeutig und zweifelsfrei offen gelegt worden sei.

Weder aus dem Wiederaufnahmebescheid noch aus dem in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides erwähnten Berichtes über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung gehe hervor, auf welche genaue Rechtsgrundlage sich die Wiederaufnahme beziehe. Es dürfe nur vermutet werden, dass die Behörde die Wiederaufnahme auf neue Tatsachen oder Beweismittel stütze. Die Behörde habe jedoch eine von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien. Dies sei nicht erfolgt.

Die Begründung des Ermessensgebrauches erscheine keinesfalls ausreichend und stelle im konkreten Fall eine Überschreitung des gesetzlichen Ermessensspielraumes dar. Dem Finanzamt sei die Bildung der Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung sowie die Geltendmachung der Dotierung als Betriebsausgabe im übermittelten Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 1996 sowie in der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften ausreichend dargelegt worden, sodass diesbezüglich keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien. Insofern seien die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 1996 mangels eines Wiederaufnahmsgrundes nicht möglich und der diesbezügliche Wiederaufnahmebescheid sowie der Feststellungsbescheid für das Jahr 1996 aufzuheben.

In der Sache selbst verwies die Bw. auf den Richtlinienentwurf des IWP vom 1. September 1994 über "die ordnungsgemäße Bilanzierung der Leasinggegenstände und Entgelte beim Leasinggeber und die Gliederung der G+V Rechnung vom Unternehmen" und führte hiezu aus, dass die Bildung einer Drohverlustrückstellung aus der Verwertung der Leasinggegenstände geboten sei, wenn die Nutzungsdauer der Leasinggegenstände, die der Berechnung der planmäßigen Abschreibung zugrunde liege, länger als die Grundmietzeit sei. Bereits während der Vertragslaufzeit solle für einen am Vertragsende absehbaren Verwertungsverlust vorgesorgt werden (vgl. dazu Mühllehner, RdW 1994, S. 30f; Windeisen in Büschgen, Praxishandbuch Leasing, § 19 Tz. 69).

Das Steuerreformgesetz 1993 habe zwar das Verbot der Pauschalrückstellungen und Wertberichtigungen eingeführt, beeinträchtige jedoch nicht die Möglichkeit bzw. Notwendigkeit der Bildung von Rückstellungen für Verwertungsverluste. Im Regelfall seien sämtliche Voraussetzungen für die Bildung einer Einzelrückstellung auf Basis konkreter

Umstände erfüllt gewesen. Übersteige der Wert der eigenen Leistungsverpflichtung am Bilanzstichtag den Wert der Gegenleistung, drohe somit aus dem Geschäft ein Verlust, so sei dieser Verlust nach dem Vorsichtsprinzip auszuweisen.

Rückstellungen für drohende Verluste aus Dauerschuldverhältnissen seien zu bilden, wenn der Anspruch auf das Nutzungsentgelt geringer zu bewerten sei, als die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erfüllung der Dauerschuld. In solchen Fällen sei eine Bewertung des drohenden Verlustes beim Vermieter eindeutig möglich.

Hinsichtlich eines Dauerschuldverhältnisses sei zu untersuchen, ob die verbleibende Laufzeit des Schuldverhältnisses einen Verlust erwarten lasse. Daher sei eine Restwertbetrachtung und keine Ganzheitsbetrachtung anzustellen (Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 5, Tz. 45 m.w.N.).

Selbst bei einer Ganzheitsbetrachtung der Leasingverträge entstünden bei zu langer Abschreibungsdauer der Leasinggegenstände aus den Leasingverträgen gesamthaft betrachtet Gewinne, denen aber entsprechende Verwertungsverluste nachfolgen würden. In den Verwertungsverlusten komme zum Ausdruck, dass die Leasingraten im Verhältnis zu den vorgenommenen Abschreibungen "zu hoch" gewesen seien, sodass den in den früheren Perioden ausgewiesenen Gewinnen entsprechende Verluste in den Folgeperioden folgten.

Gegen eine Ganzheitsbetrachtung spreche auch die Judikatur des VwGH, die dem richtigen Periodengewinn den Vorrang vor dem richtigen Totalgewinn einräume (VwGH-Erkenntnis vom 25. November 1999, ZI. 99/15/0194).

Die Rückstellungsbildung könne auch mit einem Passivposten für vorbelastete Einnahmen begründet werden. Seien nämlich mit bestimmten Einnahmen eines Wirtschaftsjahres bestimmte zukünftige Ausgaben zwangsläufig in einer Weise verbunden, dass sie wirtschaftlich betrachtet bereits das Jahr der Einnahmen treffen, seien diese zukünftigen Ausgaben bereits für das Jahr, in dem die Einnahmen erzielt worden seien, zu passivieren (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 26. November 1974, ZI. 1840/73; vom 21. Oktober 1986, ZI. 96/14/0021).

Im vorliegenden Berufungsfall erfolge die Abschreibung des Leasinggutes nicht entsprechend der wirtschaftlichen Wertminderung, sodass mit den im Verhältnis zur Abschreibung zu hohen Leasingraten zwangsläufig am Ende der Vertragslaufzeit ein Verwertungsverlust verbunden sei.

In der **BP - Stellungnahme** vom 6. Juli 2001 wurde hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeführt, dass die Geltendmachung der Dotierung als Betriebsausgabe in den übermittelten Berichten über die Prüfung der Jahresabschlüsse sowie in der Erklärung der

Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1996 zwar dargelegt worden sei, jedoch in den Prüfungsberichten/Jahresabschlüssen und Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften weder nähere Angaben über die Leasinggegenstände, auf Grund derer die Rückstellung gebildet, noch Berechnungen zu den jeweiligen Dotierungen betreffend den Zinssatz bzw. die Zinssätze zur Ermittlung der Barwerte gemacht worden seien. Im laufenden Prüfungsverfahren sei das geprüfte Unternehmen (Bw.) aufgefordert worden, diesbezüglich nähere Angaben zu übermitteln (siehe FAX vom 23.10.2000), jedoch dieser Aufforderung nicht nachgekommen, sodass der BP weder Unterlagen zur Berechnung der Rückstellung noch Angaben über die betroffenen Leasinggegenstände übermittelt worden sei. Im Schreiben vom 15. Jänner 2001 seien lediglich Unterlagen zur Berechnung der Rückstellung einer geprüften Schwesterngesellschaft übermittelt und bekannt gegeben worden, dass die Rückstellung für sämtliche Leasinggegenstände gebildet worden sei. Die Ermittlung des Barwertes sei mit dem internen Zinsfuß erfolgt.

Die Höhe des Zinsfußes zur Ermittlung des Barwertes, welche erst im Prüfungsverfahren übermittelt worden sei, habe einen wesentlichen Einfluss auf die Höhe der Dotierung der Rückstellungen, sodass von einer "ausreichenden" Darlegung in den Jahresabschlüssen und Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften nicht zu sprechen sei. Diese Angaben und Berechnungen seien nach Ansicht der BP eindeutig Tatsachen, die erst im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen und im bisherigen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien.

Die Bildung einer Rückstellung für drohende Verwertungsverluste setze das Bestehen einer entsprechenden Verbindlichkeit zum jeweiligen Bilanzstichtag voraus. Diese Voraussetzung sei bei den hier vorliegenden Leasingverträgen nicht erfüllt, da die zu einem Verlust führenden Kaufverträge am jeweiligen Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossen worden seien und zumindest auch ein bindendes Vertragsangebot nicht gestellt worden sei.

Die erstmalige volle Bildung der Rückstellung für sämtliche Leasinggegenstände widerspräche teilweise dem Nachholverbot. Eine Herausrechnung der Rückstellungsteile für Zeiträume vor dem Jahr 1996 sei vom geprüften Unternehmen nicht vorgenommen worden.

Die Bestimmung des § 6 Z 16 EStG idF des Budgetbegleitgesetzes sei mangels Rückwirkung auf den Prüfungszeitraum nicht anzuwenden.

In weiterer Folge verwies die BP wegen der systematische Einordnung der Rückstellungen für Leasingverluste auf die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 1984, umfangreiche Literatur und Judikatur.

Die in Rede stehenden Verwertungsrisiken aus Leasinggeschäften seien unter die Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften einordenbar und daher

grundsätzlich gem. § 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu bilden. Dabei sei jedoch zu beachten, dass schwebende Geschäfte, bei denen Leistungen und Gegenleistung erst in der Zukunft lägen, grundsätzlich nicht zu bilanzieren seien, weil sie die Vermutung der Ausgeglichenheit für sich hätten. Nur ein allfällig entstehender Verpflichtungsüberschuss sei zu passivieren. Der Anfall einzelner Verlustphasen sei für eine Rückstellung nicht ausreichend. Erforderlich sei vielmehr ein auf die Zukunft bezogener Verpflichtungsüberhang.

Nur wenn aus dem Gesamtgeschäft ein Verlust drohe, d.h., wenn die dem Unternehmen zufließenden wirtschaftlichen Vorteile hinter den aus dem Vertrag erfließenden Verpflichtungen zurück blieben, sei eine Drohverlustrückstellung aus Dauerschuldverhältnissen zulässig (Doralt, EStG, Kommentar, 3. Auflage, Tz. 37 zu § 9, VwGH-Erkenntnis vom 17. März 1994, ZI. 91/14/0001).

Im Sinne einer Ganzheitsbetrachtung entstehe branchenüblich aus den einzelnen Leasinggeschäften ein Gesamtgewinn, sodass es nicht zulässig sei, davon losgelöst einen allfälligen Verwertungsverlust in Form einer Rückstellung zu akzeptieren (Margreiter, ecolex-script 4/1995, S. 4).

Kernpunkt der Diskussion sei, ob ein entstehender Verwertungserlös bereits bei Abschluss des Leasingvertrages akzeptiert oder erst bei der tatsächlichen Realisation schlagend werde. Nach Auffassung der BP sei diese Frage insoweit zu lösen, als bei einem Vollamortisationsvertrag der Leasingnehmer während der Grundmietzeit die gesamten Anschaffungskosten zahle und aus der Vertragsgestaltung für den Leasingnehmer der Anspruch ableitbar sei, das Leasinggut nach Ende der Grundmietzeit zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag zu erwerben. Liege ein derartiger Fall vor, erscheine eine Drohverlustrückstellung für Verwertungsrisiken dem Grunde nach steuerlich dotierbar.

Berufungsanhängig seien ausschließlich die Fälle des Kfz-Leasings, wobei bei den Kfz-Leasing-Verträgen Teilamortisationsverträge vorlägen. Der Finanzierungscharakter stehe im Vordergrund. Das berufungsgegenständliche Problem entstehe dadurch, dass handelsrechtlich und damit auch in der Kalkulation der Leasingraten dem Fahrzeug eine andere Nutzungsdauer unterstellt werde. Der Steuergesetzgeber habe jedoch bewusst als Sonderform der AfA eine gesetzliche Abschreibungsdauer festgelegt und die Anerkennung einer derartigen Rückstellung würde das Gebot einer 8-jährigen Abschreibungsdauer in ihrer Wirkung unterlaufen.

Es würde sich auch eine Ungleichbehandlung zu anderen Steuerpflichtigen ergeben, wenn Eigentümer ihr Fahrzeug nicht verlesen und in ihrer handelsrechtlichen Kalkulation von einer kürzeren Abschreibungsdauer ausgingen.

Da sich aus dem einzelnen Leasinggeschäft kein Verlust, sondern vielmehr ein Gesamtgewinn ergäbe, könne ausgehend von einer Ganzheitsbetrachtung ein negatives Ergebnis in einer

Teilperiode nicht antizipativ durch Bildung einer Rückstellung vorgezogen werden. Derartige unterschiedliche Periodenergebnisse glichen sich im Zeitablauf nach dem Gesetz der großen Zahl aus.

Der Einwand betreffend vorbelastete Einkünfte sei nicht zulässig, da mit den Einnahmen nicht zwangsläufig künftige Aufwendungen verbunden seien, sondern nur ein unterschiedlicher Periodenverlauf gegeben sei.

Der Verweis auf die Bildung eines Aktivpostens gem. § 8 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 greife nicht, da mit dieser Bestimmung die Rechtsebene des Leasingnehmers angesprochen und die Zielrichtung dieser Vorschrift, Vermeidung der Umgehung der Mindestnutzungsdauer für PKW durch Finanzierungsleasingverträge, als Zweck dieser Vorschrift anzusehen sei.

In der **Bw. - Gegenäußerung** vom 26. September 2001 wurde hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeführt, dass die Ansicht der BP als weit überschießend zu beurteilen sei, da sonst mit jeder Steuererklärung die gesamten Buchhaltungsunterlagen zu übermitteln seien. Das dies jedenfalls unverhältnismäßig sei, sei bei einem Unternehmen der Größenordnung der Bw. evident.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens habe sich die BP auf die betroffenen Leasinggegenstände sowie die Höhe des Zinsfusses bezogen. Betreffend die Leasinggegenstände werde beispielsweise auf die Darstellung in Tz. 22 des Berichtes über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1996 verwiesen.

Im Übrigen würden die Wiederaufnahmebescheide keine ausreichenden Begründungen des Wiederaufnahmegrundes beinhalten.

Hinsichtlich des Vorbringens der BP, die Anerkennung einer Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen bei Kfz-Leasing würde das Gebot einer 8-jährigen Abschreibungsdauer in ihrer Wirkung unterlaufen, sei entgegenzuhalten, dass im EStG keine Regelung bestünde, die bei Fiktion der Abschreibungsdauer die Rückstellungsbildung für drohende Verluste untersage.

Eine Ungleichbehandlung gegenüber anderen Steuerpflichtigen sei auch nicht gegeben, da den Steuerpflichtigen für jede Art von Drohverlusten die Rückstellungsbildung zustehe. Feststellungen dahingehend, dass die Abschreibung nicht gem. § 8 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 vorgenommen worden sei, seien nicht getroffen worden.

Inwieweit andere Fahrzeugeigentümer auf handelsrechtliche Kalkulationen zurückgreifen würden, führe bei vorliegendem Sachverhalt zu keiner anderen Würdigung.

Hinsichtlich der Ausführungen der BP, ausgehend von einer Ganzheitsbetrachtung könne ein negatives Ergebnis in einer Teilperiode nicht antizipativ durch Bildung einer Rückstellung



vorgezogen werden und derartige unterschiedliche Periodenergebnisse würden sich im Zeitablauf nach dem Gesetz der großen Zahl ausgleichen, sei darauf hingewiesen, dass dem Einkommensteuerrecht ein "Gesetz der großen Zahl" fremd sei. Folge man den Ausführungen der BP, würde sich eine Ungleichbehandlung zwischen Leasinggesellschaften mit wenig Leasingverträgen und solchen mit einer großen Anzahl von Leasingverträgen ergeben. Das dies in keinsten Weise sachgerecht wäre, sei evident.

Festzuhalten sei, dass die Rückstellung auf Einzelvertragsbasis gebildet worden sei, wobei dies dem Gebot einer Einzelbewertung entspräche und eine Pauschalbetrachtung daher in keinsten Weise gerechtfertigt sei.

Mit Bescheid vom 26. November 2001 wurden die im Kalenderjahr 1999 und 2000 vorläufig erzielten Einkünfte der Bw. einheitlich und gesondert festgestellt und mit **Berufung** vom 20. Dezember 2001 bekämpft. Die anteiligen Auflösungen der Rückstellung seien bei der Festsetzung der Einkünfte für die Jahre 1999 und 2000 nicht anerkannt worden. Im Übrigen lautete die Begründung dieses Schriftsatzes im Wesentlichen gleich wie die der Berufung vom 11. Mai 2001.

Mit Schreiben vom 1. April 2003 gab die Bw. bekannt, dass mittels Einbringungsvertrag vom 9. September 1999 ein Kommanditist, nämlich die B., ihren Anteil an der Bw. unter Anwendung der Begünstigungen des Art. 3 UmGrStG rückwirkend zum 1. Jänner 1999 in die E. eingebracht habe.

Mit **Wiederaufnahmebescheide** vom 23. April 2003 wurde das Verfahren hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften für die Jahre 1999 und 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen, der neu hervorgekommenen Tatsachen (siehe Schreiben vom 1. April 2003) Rechnung getragen und die erzielten Einkünfte für die Jahre 1999 und 2000 vorläufig einheitlich und gesondert festgestellt.

Ebenfalls mit 23. April 2003 wurden die im Jahr 2001 erzielten Einkünfte der Bw. mittels vorläufigen Bescheides einheitlich und gesondert festgestellt und seitens des Finanzamtes begründend ausgeführt, dass der Auflösungsbetrag und der in der Mehr-Weniger-Rechnung angeführte Betrag bei der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Abzug zu bringen seien.

Mit **Berufung** vom 15. Mai 2003 gegen die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1999, 2000 und 2001 führte die Bw. aus, dass die anteiligen Auflösungen der Rückstellung und der Betrag der Mehr-Weniger-Rechnung nicht anerkannt worden seien. Auch die Begründung dieser Berufung deckte sich im Wesentlichen mit der Begründung der Berufung vom 11. Mai 2001.

Mit Schreiben vom 30. Oktober 2003 teilte die Bw. mit, dass mit Verschmelzungsvertrag vom 18. September 2003 die A. als 100% ige Tochtergesellschaft der F. als übertragende Gesellschaft mit der F. als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen worden sei. Die Eintragung der Verschmelzung und die Löschung der A. sei am 24. September 2003 im Firmenbuch erfolgt.

Durch die Verschmelzung sei die F. mit den eingebrachten und von ihr übernommenen Mitunternehmeranteilen zur Alleingesellschafterin der Bw. geworden, deren Unternehmen sohin im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 142 HGB auf die F. übergegangen sei und von dieser als Gesamtrechtsnachfolgerin fortgeführt worden sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1996**

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c leg.cit. und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen; bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der positiven Ermessenentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 3. Aufl. § 303, Tz 37, und die darin angeführte Judikatur).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die im § 20 BAO erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit sind grundsätzlich und subsidiär zu beachten.

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit im Bezug auf berechnigte Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgabe (vgl. Ritz aaO, § 20 Tz 6 und 7).

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist daher zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabeverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden.

Ist die Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein Wiederaufnahmsgrund tatsächlich gegeben ist, dann hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist, in welcher Entscheidung der Sinn des Gesetzes (Art. 130 Abs. 2 B-VG) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinie zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 14. Dezember 1995, Zl. 94/15/0003 und vom 11. Dezember 1996, Zl. 94/13/0070).

Wenn die Bw. in ihrer Berufung vorbringt, weder aus dem Wiederaufnahmebescheid noch aus dem verfahrensgegenständlichen BP-Bericht gehe hervor, auf welche genaue Rechtgrundlage sich die Wiederaufnahme beziehe und wenn sie vermutet, die Behörde stütze sich betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens auf neue Tatsachen oder Beweismittel, ist entgegenzuhalten, dass in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23. Jänner 2001 verwiesen wurde. Wenn die Bw. vermeint, der Betriebsprüfungshinweis im BP-Bericht lediglich auf die Tz 22 reiche für die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens nicht aus, ist zu erwidern, dass die Begründung des Wiederaufnahmebescheides die Voraussetzungen der Wiederaufnahme des Verfahrens darlegt. Zu diesem Zweck wurde auf sämtliche Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung hingewiesen. Insoweit kommen auch sämtliche Feststellungen der Betriebsprüfung in Betracht, die einen Wiederaufnahmestatbestand beinhalten.

Hinsichtlich des Einwandes der Bw., mangels eines Wiederaufnahmsgrundes sei die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1996 nicht möglich, ist auszuführen, dass die Betriebsprüfung (ua. in der Tz 17 des gegenständlichen BP-Berichtes) sehr wohl Feststellungen betreffend das Fehlen entsprechender Verbindlichkeiten zum Bilanzstichtag getroffen hat. Dadurch war dem Finanzamt der relevante Sachverhalt bezüglich der Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen keineswegs vollständig bekannt und geht somit der Einwand der Bw., neue Tatsachen bzw. Beweismittel seien nicht hervorgekommen, ins Leere.

Soweit die Bw. die Meinung vertritt, die Begründung des Ermessensgebrauches sei nicht ausreichend und stelle eine Überschreitung des gesetzlichen Ermessensspielraumes dar, und insoweit habe die Darlegung der Bildung der Rückstellung für drohende Verluste aus

Verwertungserlös im übermittelten Bericht über die Jahresabschlussprüfung 1996 und in der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften ausgereicht, ist darauf hinzuweisen, dass – wie oben bereits ausgeführt – zwischen der Rechtsfrage – liegt ein Wiederaufnahmsgrund vor - und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme des Verfahrens zu unterscheiden ist. Die Frage der ausreichenden Darlegung der Bildung der Rückstellung in den dem Finanzamt übermittelten Unterlagen ist von der Frage der Verfügung der Wiederaufnahme zu trennen. Ist ein Wiederaufnahmsgrund gegeben, dann liegt die Verfügung der Wiederaufnahme im Ermessen der Behörde. Die – wenn auch schablonenhaft in jedem BP-Bericht – vorliegende Begründung des Ermessensgebrauches wurde durch das Ankreuzen des entsprechenden Punktes gekennzeichnet, sodass dem UFS in Übereinstimmung mit dem Finanzamt unter Abwägung der Interessen, dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) den Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen, eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1996 gerechtfertigt erscheint.

Betreffend das Vorbringen der Bw. in der Gegenäußerung vom 26. September 2001, die Ansicht der BP sei als weit überschießend zu beurteilen, da mit jeder Steuererklärung die gesamten Buchhaltungsunterlagen zu übermitteln seien, übersieht die Bw., dass die BP Feststellungen getroffen hat, die das Vorliegen der Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für drohende Verwertungsverluste in Abrede stellt. Inwieweit für die Prüfung der diesbezüglichen Voraussetzung die gesamten Buchhaltungsunterlagen von Relevanz sein sollen, zumal erst nach einer solchen Prüfung die Buchungen relevant sind, ist für den UFS nicht nachvollziehbar.

Wenn die Bw. weiters in ihrer Gegenäußerung ausführt, die BP habe sich hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens auf die betroffenen Leasinggegenstände sowie die Höhe des Zinsfusses bezogen, übersieht die Bw., dass die diesbezüglichen Feststellungen der BP nicht allein die Leasinggegenstände und die Höhe des Zinsfusses betreffen. Die zu einem Verlust führenden Kaufverträge waren nämlich am jeweiligen Bilanzstichtag noch gar nicht abgeschlossen oder ein bindendes Vertragsangebot war nicht gestellt worden.

Auch der Hinweis auf die Darstellung der Leasinggegenstände in der Tz. 22 des Berichtes über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1996 verhilft der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung für das Jahr 1996 nicht zum Erfolg. In dieser Textziffer sind zwar die Leasinggegenstände in drei Gruppen geteilt, für die Wiederaufnahme des Verfahrens aber ist nicht die Art der Leasinggegenstände maßgebend, sondern die von der BP neu festgestellten Tatsachen (siehe TZ 17 des gegenständlichen BP-Berichtes), die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens war angesichts der Höhe der sich aus dem Wiederaufnahmsgrund ergebenden steuerlichen Auswirkungen, somit aus Zweckmäßigkeitsgründen geboten. Gründe, die für eine Unbilligkeit sprächen, sind nicht gegeben und wurden seitens der Bw. auch nicht vorgebracht, weshalb die Berufung betreffend Wiederaufnahme abzuweisen war.

### **Zurückweisung einer Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1999 und 2000**

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Das Finanzamt erließ am 26. November 2001 vorläufige Feststellungsbescheide für die Jahre 1999 und 2000; gegen diese Bescheide wurde Berufung eingelegt, die unerledigt geblieben ist. In der Folge wurde das Verfahren betreffend diese Jahre auf Grund einer Mitteilung der Bw. wieder aufgenommen und mittels Bescheide vom 23. April 2003 die Einkünfte neuerlich für die Jahre 1999 und 2000 vorläufig einheitlich und gesondert festgestellt. Durch die neuerlichen Bescheide sind die Bescheide vom 26. November 2001 vor Erledigung der Berufung aus dem Rechtsbestand getreten, sodass die Berufung vom 20. Dezember 2001 mangels Bescheidqualität als unzulässig zurückzuweisen war.

### **Einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1996 bis 2001**

Gemäß § 9 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988 können Rückstellungen nur für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden.

Absatz 3 leg. cit. normiert, dass Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z. 3 und 4 nicht pauschal gebildet werden dürfen. 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.

Übersteigt am Bilanzstichtag der Wert der Leistungsverpflichtung aus einem Vertrag den Wert der Gegenleistungsverpflichtung des Unternehmers, droht dem Unternehmer aus dem Geschäft ein Verlust. Der bilanzierende Unternehmer kann für den Verpflichtungsüberhang eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

(Drohverlustrückstellung) bilden. Dadurch wird der Verlust jener Periode zugewiesen, in welcher sich die Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung einstellt (Hofstätter/Reichl, Einkommensteuer-Kommentar, Band III B, § 9, Tz 105).

Hinsichtlich des Zeitpunktes der Rückstellungsbildung stellte die BP fest, dass die Bw. im Jahr 1996 erstmalig eine Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenstände gebildet hat, jedoch eine Herausrechnung der Rückstellungsteile, die den Zeitraum vor dem Jahre 1996 betreffen, nicht vornehmen konnte. Hiezu ist auszuführen, dass eine Rückstellung nur im Jahr des Entstehens des Rückstellungsgrundes gewinnmindernd geltend zu machen ist. Unterbliebene Rückstellungen können nicht in einem späteren Jahr nachgeholt werden (vgl. VwGH – Erkenntnis vom 25. Februar 1998, Zl. 97/14/0015). Demnach gelangt der erkennende Senat in Übereinstimmung mit Literatur und Rechtsprechung zur Ansicht, dass ein Nachholen der unterbliebenen Rückstellungsteile nicht anzuerkennen ist.

Soweit die Bw. in ihren Berufungen vorbringt, sobald aus einem Geschäft ein Verlust drohe, sei dieser Verlust nach dem Vorsichtsprinzip auszuweisen, schließt sich der UFS dieser Meinung an. Wenn die Bw. jedoch in diesem Zusammenhang erwähnt, sämtliche Voraussetzungen für die Bildung einer Einzelrückstellung seien auf Basis konkreter Umstände im Regelfall erfüllt gewesen, ist entgegenzuhalten, dass eben diese Ansicht mit der vorliegenden Aktenlage nicht im Einklang steht. In Tz 17 des gegenständlichen BP-Berichtes ist festgehalten, dass die zu einem Verlust führenden Kaufverträge am jeweiligen Bilanzstichtag weder abgeschlossen waren noch ein bindendes Vertragsangebot gestellt war. Für die Beurteilung, ob eine Rückstellung für drohende Verlust aus schwebenden Geschäften in der Bilanz anzusetzen ist, sind nämlich jene Verhältnisse maßgebend, die am Bilanzstichtag bestanden haben (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 16. Dezember 1997, Zl. 93/14/0177). Der von der BP diesbezüglich festgestellte Sachverhalt beinhaltet jedoch Umstände, nach denen die Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung nicht vorliegen, sodass die Rückstellungsbildung für nicht zulässig erachtet wird.

Soweit die BP die Ansicht vertritt, die Anerkennung einer Drohverlustrückstellung beim Kfz-Leasing unterlaufe die 8-jährige Abschreibungsdauer und die Bw. hiezu entgegnet, im Einkommensteuergesetz bestehe keine derartige Regelung, die die Bildung einer Drohverlustrückstellung untersage, schließt sich der UFS der Meinung der Bw. an. Auch eine Ungleichbehandlung gegenüber anderen Steuerpflichtigen kann nicht erblickt werden.

Was die Ausführungen betreffend Vorrang des richtigen Periodengewinns vor dem richtigen Totalgewinn oder Einstellung eines Passivpostens für vorbelastete Einnahmen angeht, begegnet es seitens des UFS grundsätzlich keinen Bedenken diese Auffassungen zu teilen. Sie begründen die Bildung einer Rückstellung, für den gegenständlichen Berufungsfall sind sie jedoch nicht entscheidungswesentlich. Denn wie schon mehrfach ausgeführt waren nach den Sachverhaltsfeststellungen der BP zum jeweiligen Bilanzstichtag die zu einem Verlust führende

Kaufverträge nicht abgeschlossen oder zumindest bindende Vertragsangebote nicht vorliegend. Insoweit führt dieses Vorbringen nicht zum Erfolg.

Wenn schließlich die Bw. in ihrer Gegenäußerung bemerkt, die Rückstellung sei auf Einzelvertragsbasis entsprechend dem Gebot einer Einzelbewertung gebildet worden, übersieht sie, dass dieser Sachverhalt eben nicht der Aktenlage entspricht.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist eine vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen, wenn die Ungewissheit, die zur Erlassung vorläufiger Bescheide geführt hatte, beseitigt ist. Diese Bestimmung ist auch von Amtswegen zu beachten.

Da hinsichtlich der Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1999 bis 2001 keine Ungewissheit vorliegt, werden die erzielten Einkünfte für die Jahre 1999 bis 2001 endgültig einheitlich und gesondert gemäß § 188 BAO festgestellt.

Es war demnach wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 23. Juni 2006