



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Andrea Ornig, Dr. Bernhard Koller und Mag. Petra Kühberger im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die gemäß § 277 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren verbundenen Berufungen der

1. T.GmbH , Adresse1, vertreten durch Corti & Partner GmbH, Andreas-Hofer-Platz 17, 8010 Graz, vom 25. März 2010 und der
2. F.GmbH , Adresse2, vertreten durch Appellator Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Schenkenstraße 4/6, 1010 Wien, vom 15. Dezember 2010

gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. November 2010 nach der am 31. Jänner 2012 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit dem Bescheid vom 6. August 2007 gab das Finanzamt Graz-Stadt dem Antrag der B.GmbH vom 7. Dezember 2006 auf Feststellung einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 statt.

Berufungswerberinnen (Bw.) in diesem Verfahren sind die Gruppenträgerin B.GmbH (U.GmbH, nunmehr F.GmbH) und das inländische Gruppenmitglied, die T.GmbH.

Mit dem Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 vom 18. März 2010 stellte das Finanzamt Graz-Stadt das Einkommen der T.GmbH für das Jahr 2006 mit 2.737.795,04 € fest. Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung von Feststellungen des Prüfers im Zuge einer vom Finanzamt im Jahr 2009 bei der Unternehmensgruppe abgeschlossenen Außenprüfung (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. September 2009, ABNr. 001), jedoch ohne Berücksichtigung des nach Erlassung des Feststellungsbescheides am 22. März 2010 beim Finanzamt eingelangten Antrages auf Bilanzberichtigung, in dem eine Rückstellung für drohende Verluste in der Höhe von 1.400.000,00 € mit der Begründung geltend gemacht wurde, die T.GmbH, die u.a. im Werkzeugbau tätig ist, habe die Kosten für ein Ende des Jahres 2006 mit dem Automobilhersteller D vereinbartes Projekt unterschätzt und dieses im Dezember 2008 mit einem Verlust von 1.400.000,00 € abrechnen müssen.

Im Hinblick auf den unberücksichtigt gebliebenen Antrag auf Bilanzberichtigung vom 17. März 2010 erhob die T.GmbH in der Eingabe vom 25. März 2010 gegen den Feststellungsbescheid das Rechtsmittel der Berufung und beantragte, den Bescheid aufzuheben und einen neuen Bescheid zu erlassen, in dem ihre Einkünfte mit 1.333.922,74 € festgestellt werden (in der Ergänzung der Berufung vom 29. März 2010 auf 1.337.795,04 € berichtigt).

In einer Stellungnahme führte der Prüfer dazu aus, das Verlust bringende Projekt sei bereits im Dezember 2008 abgerechnet worden, für die Jahre 2006 bis 2008 seien aber erst im März 2010, nach Abschluss des über ein Jahr dauernden Prüfungsverfahrens, berichtigte Bilanzen und Erklärungen abgegeben worden. Weder während der laufenden Prüfung noch im Zuge der Schlussbesprechung sei von diesem Verlustprojekt gesprochen worden, obwohl (andere) Drohverlustrückstellungen Prüfungsgegenstand gewesen seien. Es sei davon auszugehen, dass nicht die Preisgestaltung im Jahr 2006, sondern vielmehr die allgemeine Markt- und Wirtschaftsentwicklung – vor allem bei der Autozulieferindustrie – Ende 2008 und im Jahr 2009 die Ursache für den späteren Projektverlust sei.

Nach der Darstellung der steuerlichen Vertreterin wurde die strittige Rückstellung sehr wohl im Rahmen der Schlussbesprechung bzw. während der Prüfung angeschnitten, vom Prüfer aber nicht aufgegriffen. Dieser habe auf den Berufungsweg verwiesen (E-Mail vom 9. September 2010 bzw. Aktenvermerk vom 13. September 2010).

In Bezug auf das Berufsbegehren wurde von der T.GmbH in einer Stellungnahme vom 27. September 2010 Folgendes ausgeführt:

Zwischen ihr und D sei die Produktion von Werkzeugsätzen für das Projekt „DD“ zu einem Festpreis vereinbart worden. Die Auftragserteilung sei mittels eines Vergabeprotokolles am 19. Dezember 2006 erfolgt. Für die T.GmbH habe auf Grund der bindenden Bestellung eine Leistungsverpflichtung gegenüber einem Dritten, nämlich gegenüber dem Automobilhersteller D bestanden.

In der Automobilbranche sei es nicht unüblich, in der Hoffnung auf zukünftige gewinnbringende Geschäfte Verluste in Kauf zu nehmen, um Kundenbeziehungen aufrecht zu erhalten bzw. Neukunden zu akquirieren. Im konkreten Fall habe die T.GmbH mit einem Gewinn von 2% kalkuliert. Es habe sich jedoch herausgestellt, dass der Aufwand für das Projekt deutlich unterschätzt worden sei. Am Ende der Projektlaufzeit (Anfang 2008) beliefen sich die Gesamtkosten auf rund 4,2 Millionen Euro und standen damit Erlösen in der Höhe von nur 2,8 Millionen Euro gegenüber. Demnach sei jedenfalls mit einem Verlust aus diesem Geschäft zu rechnen gewesen, da die von der T.GmbH eingegangene Leistungsverpflichtung eindeutig über dem Wert der Gegenleistung gelegen sei.

Zum zeitlichen Projektablauf führte die T.GmbH aus, der Auftrag sei im Dezember 2006 angenommen worden. Verhandlungen über das Projekt hätten bereits im Oktober desselben Jahres begonnen. Es sei davon auszugehen, dass in der Verhandlungsphase nicht mit einer Kostenunterdeckung gerechnet wurde.

Ein Werkzeugauftrag baue auf folgenden Projektabschnitten auf: Konstruktion, Materialbeschaffung, Fertigung bis zum ersten Teil (Produktion eines Teiles zur Erprobung), Qualitätsmaßnahmen auf Grund des ersten Teils inklusive weiterer Fertigung, Vermessungsphase der Teile, Produktionsbeginn.

Der Soll-Endtermin der Konstruktionsphase sei im gegenständlichen Fall mit Ende Februar 2007 angesetzt gewesen. Dieser habe sich jedoch auf Mai 2007 verschoben, weil die Konstruktion auf die Blechpressen der Produktionsstätten von D angepasst werden musste, und die unerwartet hohen Qualitätsanforderungen von D die Arbeiten zusätzlich erschwert hätten. Beide Umstände könnten nicht vertraglich definiert und damit im Vorhinein kalkuliert werden. Trotz Beschleunigungsmaßnahmen bei der Materialbeschaffung bis zur Werkzeugfertigung, die erhebliche Mehrkosten verursacht hätten, habe der Termin bis zum ersten Teil mit 30. Juni 2007 nicht gehalten werden können, sondern sich bis Ende September verzögert.

Bedingt durch die Entwicklung des Projektes und der angeführten Kommunikation (ca. 5.000 E-Mails in fünf Monaten) habe sich für die verantwortlichen Mitarbeiter bereits im Februar/März 2007 abgezeichnet, dass es zu erheblichen Mehrkosten (Wochenendarbeit für das Eigenpersonal, externe Werkzeugvergaben, zusätzliche Kosten bei der Materialbeschaffung auf Grund erforderlicher kurzer Lieferzeiten) kommen würde.

Ursache für die hohen Verluste aus dem Projekt seien daher einerseits die bereits bei Abschluss des Vertrages bestehenden, aber noch nicht erkennbaren unterschiedlichen Qualitätsauffassungen der Vertragsparteien sowie andererseits der vereinbarte Festpreis gewesen, der eine entsprechende Preisanpassung verhindert habe. Schließlich hätte auch der Automobilhersteller Verzögerungen herbeigeführt, indem er Bauteile für die Konstruktion zu spät freigegeben habe. Diese Umstände hätten ihren Ursprung bereits im Vergabeprotokoll, weshalb die Rückstellung für drohende Verluste im Jahr 2006 zu bilden gewesen sei.

Bereits im Bilanzerstellungszeitraum 2006 sei die Entstehung eines solchen Verlustes erkennbar gewesen, doch habe es die damalige Geschäftsführung verabsäumt, eine entsprechende Rückstellung zu bilden.

In der dritten Phase vom Projektende bis zur Projektfertigstellung seien etliche Gespräche mit dem Auftraggeber geführt worden, um die negativen Auswirkungen möglichst gering zu halten. Ein vorzeitiger Ausstieg aus dem Vertrag sei nicht denkbar gewesen, da in diesem Fall auf Grund der rechtlichen Rahmenbedingungen noch höhere Kosten entstanden wären.

Folgender Mail-Verkehr mit dem Auftraggeber wurde vorgelegt:

Mails vom 16. Februar 2007:

Von D an T.GmbH :

*„Bitte teilen Sie uns den Gießmodellabnahmetermin der Op 70 und Op 90 mit. Wir könnten dann gemeinsam festlegen, ob die Abnahme der Op 60, Op 70 und Op 90 zusammengefasst werden kann. Des Weiteren benötigen wir den Ort der Gießmodellabnahme von Ihnen.“*

Von T.GmbH an D :

*„Im Grunde haben wir die Abnahme für die Gussmodelle lt. derzeitigen Terminplan so eingeplant. Natürlich macht es Sinn, die Beschneideoperationen zusammenzulegen. Dies würde aber einen Terminverzug bei der Abnahme der Op 60 bedeuten. Wir werden uns am Nachmittag noch einmal zusammenrufen.“*

T.GmbH intern:

*Diese methodischen Änderungen habe ich von D bekommen und vorab bereits an P versendet. Er wird uns diese Änderungen vorab in die bestehende Methode einarbeiten aber hierzu sollte noch ein klärendes Gespräch mit Hr. R. stattfinden. ... "*

Mails vom 24. Februar 2007:

Von D an T.GmbH :

*„Wir haben die Termine (Ihr Mail von heute) gesichtet. Für die Teile S1 außen unten li/re und D1 vorn oben Seite li/re können wir die Termine zusagen. Für uns wäre es jedoch von Vorteil wenn die Vorlagen an aufeinander folgenden Tagen stattfinden um einen flüssigen Ablauf zu erreichen.*

*Bei dem Bauteil Verst. S2 unten li/re kann die geplante Vorlage in KW 10 auf keinen Fall stattfinden. Hier ist die erste Vorlage frühestens in KW 12 möglich.“*

T.GmbH intern:

*„Bald heißt ´s warm anziehen, die ersten Terminabsagen flattern schon wie am Schnürchen ein.“*

Mails vom 26. Februar 2007:

Von D an T.GmbH :

*„Anbei die Änderungsanfrage und Freigabe für folgendes Bauteil: 8R0 817 963/964 D1 vorn oben Seite, TZ 16.02.07, K8, TM07. Bei dieser Änderung handelt es sich um eine Machbarkeitsforderung (AVS), die Korrektur ist Ihnen bereits bekannt und in der Methode bzw. der Konstruktion berücksichtigt. Die Umsetzung ist freigegeben (Anhang Infomeldung Freigabe).*

*Die Änderung ist somit ohne Kosten und Terminverzug einzubringen. Bitte um Prüfung und Bestätigung.*

*Der Änderungsstand ist entsprechend in die Terminkarten einzupflegen.“*

T.GmbH intern:

*Bitte um RÜ!*

Von T.GmbH an Herrn C:

*„Wie telefonisch besprochen bitte ich Sie beim Einsatzteil W 651/652 weiter voll drauf zu bleiben. Methode (Ziehanlage) von D offiziell gültig.*

*Sollte es in den nächsten Tagen bzw. Wochen zu einem STOP seitens D kommen, so werden wir uns bez. der Kosten (werden hier selbstverständlich auch an D Forderungen stellen) neu abstimmen müssen.*

*Zur Besänftigung der D -Mannschaft sollten wir auch hier so rasch als möglich einen Vorlage 1 Termin zustande bringen.*

*Je weiter der Fortschritt der Werkzeuge ist, umso leichter erwirken wir bei diesem Bauteil eine Verschiebung des Werkzeugmustertermins. ...“*

Mail vom 7. März 2007:

Von D an T.GmbH :

*„Anbei eine Änderungsanfrage für folgende Bauteile*

*Achtung: Nur Bewertung keine Umsetzung.*

*Einsatzteil 2 W ; 8R0 810 651/652 o.Z., TZ 02.03.07, K08, TM08.*

*Bitte unverzüglich Bewertungsblätter erstellen.*

*Machbarkeit prüfen, Kosten und Terminaussage.*

*Termin 5 Arbeitstage nach Erhalt der Infomeldung*

*Es handelt sich bei dieser Änderung um eine reine Formänderung innerhalb des Gussaufmass. Aufgrund des Fertigungsstandes der Konstruktion kann es hier zu keinen Terminauswirkungen kommen.*

*Die Freigabe erwarten wir am Freitag, den 09.03.07*

*Sie haben von uns am Montag, den 05.03.07 eine Methode zur Erstellung der Konstruktion erhalten, auf Basis dieser Methode müssen wir den Terminablauf neu abstimmen.“*

In der Ergänzung der Berufung vom 5. Oktober 2010 brachte die T.GmbH vor, übereinstimmend mit dem Finanzamt werde als Stichtag für die Bewertung der Rückstellung der 28. Februar 2007 vereinbart, da dieser Tag das Ende des werterhellenden Zeitraumes für die Bilanzerstellung 2006 markiere. An diesem Tag sei bekannt gewesen, dass sich die Konstruktion um mindestens zwei Monate verzögern werde, wodurch Mehrkosten von zumindest 250.000,00 € ( $2 \text{ Monate} \times 200 \text{ Stunden} \times 12 \text{ Mitarbeiter} \times 52 \text{ Euro}$ ) entstanden seien. Der aus der Konstruktionsverschiebung resultierende Dominoeffekt sei mit Mehrkosten von insgesamt 600.000,00 € (Materialwiederbeschaffung, Fertigungsphase, Fremdkosten, Qualitätsphase) zu bewerten. Insgesamt ergebe sich somit ohne Berücksichtigung von Material-, Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten eine Rückstellung von 850.000,00 €. Hingegen sei zum 28. Februar 2007 noch nicht bekannt gewesen, dass sich die Konstruktionsphase um einen weiteren Monat verzögern werde (50.000,00 € Mehrkosten). Die Wiederbeschaffungskosten hätten sich auf Grund einer nochmaligen Verkürzung der Wiederbeschaffungszeit von eineinhalb auf einen Monat von 250.000,00 auf 600.000,00 € und die Fertigungskosten auf Grund der Reduktion der Bearbeitungszeit von 200.000,00 auf 300.000,00 € erhöht. Für das Jahr 2007 ergäben sich damit wertbegründende Kosten von 550.000,00 €.

Die mit 28. Februar 2007 klar erkennbare Rückstellung von 850.000,00 € betrage im Verhältnis zum gesamten Projektverlust lediglich 60%. Die Drohverlustrückstellung 2006 decke damit ohnehin nur 43% des eingetretenen Verlustes von 1,977 Millionen Euro ab.

Mit dem Bescheid vom 16. November 2010 hob das Finanzamt den Feststellungsbescheid vom 18. März 2010 gemäß § 299 BAO auf, weil letzterer nur an das Gruppenmitglied, nicht aber auch an den Gruppenträger ergangen war (siehe dazu die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 24.6.2010, 2007/15/0284) und erließ am gleichen Tag einen an Gruppenträger und -mitglied gerichteten Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006, in dem das Einkommen des Gruppenmitgliedes T.GmbH für das Jahr 2006 wiederum mit 2.737.795,04 € festgestellt wurde.

Das Finanzamt sah die gegen den aufgehobenen Bescheid eingebrachte Berufung der T.GmbH vom 25. März 2010 gemäß § 274 BAO auch als gegen den neu erlassenen Sachbescheid vom 16. November 2010 eingebracht an und wies die Berufung mit der Berufungsvorentscheidung vom 19. November 2010 als unbegründet ab. Nach der Auffassung des Finanzamtes handle es sich bei den von den Bw. dargestellten Abläufen nicht um werterhellende Umstände. Vielmehr resultierten die angeführten Mehrkosten aus erst im Laufe der Abwicklung des Vertrages unerwartet aufgetretenen Problemen, deren Auslöser die

vom Auftraggeber als qualitativ nicht zufrieden stellend empfundene Vertragserfüllung durch die T.GmbH sei. Der in der Eingabe vom 25. März 2010 dargestellte chronologische Ablauf des Projektes veranschauliche, dass zum Bilanzstichtag – nicht zuletzt auf Grund der positiven Kalkulation – eine derartige Geschäftsentwicklung auch aus objektiver Sicht nicht erkennbar gewesen sei. Es handle sich im vorliegenden Fall um ein allgemeines Geschäftsrisiko, weshalb eine Rückstellung nicht vorzunehmen sei.

Der mit D geschlossene Vertrag stelle zwar den mittelbaren Grund für sämtliche Vorgänge dar, könne aber nicht als Ursache für die wirtschaftlichen Ergebnisse gesehen werden. Die Kalkulation habe zwar nur ein knapp positives Ergebnis (2%) ergeben, doch sei weder zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch zum Bilanzstichtag ersichtlich gewesen, dass die Kalkulation so unrichtig war, dass sich daraus die offensichtliche Unrichtigkeit zum Bilanzstichtag ableiten lasse.

Erst nachträglich, nämlich bei der Vertragsabwicklung im Jahr 2007 seien Umstände eingetreten, wodurch die ursprüngliche Kalkulation zu keinem Gewinn mehr hätte führen können. Durch den geschilderten Ablauf (nachträgliche Anpassungen an Qualitätsanforderungen, Mehrkosten auf Grund von Verzögerungen bzw. Beschleunigungsmaßnahmen, etc.), seien keine so ungewöhnlichen Umstände dargetan worden, dass diese im spezifischen Fall zu einem anderen Ergebnis führen würden. Auch nach den Ausführungen in der Berufung könne man diese Abläufe nicht im Vorhinein vertraglich regeln.

Hinzuweisen sei auch auf die bei der T.GmbH mit Unterbrechungen von September 2008 bis September 2009 durchgeführte Außenprüfung, in der trotz der in der Berufung behaupteten Offensichtlichkeit bereits im Zeitpunkt der Bilanzerstellung 2006 eine Drohverlustrückstellung nicht thematisiert worden sei.

Im Übrigen habe die T.GmbH durch ihre ursprüngliche Vorgangsweise, nämlich die Abwertung der halb- und unfertigen Erzeugnisse zum Bilanzstichtag 2007 den tatsächlichen Umständen Rechnung getragen.

In der Eingabe vom 9. Dezember 2010 beantragte die T.GmbH die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte die Anerkennung einer Rückstellung für drohende Verluste für das Jahr 2006 in der Höhe von 850.000,00 €. Die Verzögerung während der Konstruktionsphase, die bereits im Februar 2007 hätte abgeschlossen sein sollen, sowie der daraus resultierende Dominoeffekt stellten werterhellende und nicht wertbegründende Umstände dar. Dass sich nämlich die Konstruktionsphase hinauszögern werde, sei schon im Februar 2007 festgestanden und liege somit innerhalb des werterhellenden Zeitraumes.

Deshalb sei die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste in der Höhe von 850.000,00 € zulässig.

Zwar könne man unterschiedliche Qualitätsauffassungen der Vertragsparteien, sowie zeitliche Verzögerungen bei der Anpassung der Produkte an die Blechpressen beim Automobilhersteller nicht vertraglich vereinbaren; jedoch sei beiden Parteien zu jedem Zeitpunkt der Projektdurchführung klar gewesen, dass die Qualitätsstandards des Auftraggebers eingehalten werden müssten bzw. dass die Anpassung an die Blechpressen vorausgesetzt gewesen sei.

Eine fehlende verbale Formulierung von Vertragsbestandteilen schließe eine konkludente Vereinbarung nicht aus. Außerdem würde ein renommierter Automobilhersteller wohl kaum mit einem Gegenüber kontrahieren, bei dem er sich nicht sicher sein könne, dass er eine qualitativ hochwertige Gegenleistung erhalte. Dass die T.GmbH schlussendlich nicht in der Lage gewesen sei, die Standards zu erfüllen und in weiterer Folge viel höhere Kosten zu tragen gewesen seien, schließe die Bildung einer Drohverlustrückstellung nicht aus. Eine Drohverlustrückstellung sei jedenfalls zu bilden gewesen, denn auch wenn für Außenstehende noch nicht erkennbar gewesen sei, dass das Projekt fehlschlagen würde, so habe das Problem dennoch bereits am Bilanzstichtag vorgelegen.

Erschwerend komme die Vereinbarung eines Festpreises hinzu. Im Zusammenhang mit dieser Problematik wird auf die Fachprüfung für Wirtschaftsprüfer und Steuerberater aus dem Jahr 1998 verwiesen, bei der auf Seite 18 genau dieselbe Fallkonstellation beschrieben sei.

Gegen die Feststellungsbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. November 2010 und vom 19. November 2010 (Berufungsvorentscheidung) brachte auch der Gruppenträger, die U.GmbH (nunmehr F.GmbH ) das Rechtsmittel der Berufung ein und beantragte, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Gruppenmitgliedes T.GmbH mit 1.333.922,74 € festzusetzen. In der Begründung wird auf die Ausführungen in der Berufung der T.GmbH vom 25. März 2010 sowie den vom Gruppenmitglied eingebrachten Vorlageantrag vom 9. Dezember 2010 verwiesen und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

In der daraufhin am 31. Jänner 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung über die gemäß § 277 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren verbundenen Berufungen erklärte der steuerliche Vertreter der F.GmbH , er schließe sich vollinhaltlich den Berufungsanträgen der T.GmbH an; strittig sei daher die Rückstellung in einer Höhe von nunmehr 850.000,00 €. Seitens der T.GmbH wurde darauf hingewiesen, dass bei der Auftragsvergabe im Dezember 2006 auch die in den Pflichtenheften festgelegten Leistungsverpflichtungen mitabgeschlossen wurden und auch eine Kostenübernahmeerklärung unterfertigt werden musste. Das zu



bearbeitende Datenvolumen habe 40 Gigabyte betragen (ca. 12.000 Seiten). Diese Leistungsverpflichtungen seien im Zuge der Kalkulation falsch eingeschätzt worden, auch deshalb, weil es der erste Auftrag der T.GmbH mit D und der erste Auftrag über Außenteile für Fahrzeuge gewesen sei.

Der Sachverhalt wurde vom Vertreter des Finanzamtes außer Streit gestellt. Rechtlich führte er aus, der der Änderung des § 9 EStG im Jahr 1994 zu Grunde liegenden Absicht des Gesetzgebers seien Pauschalrückstellungen nicht als zulässig anzusehen. Im vorliegenden Fall nähere sich die beantragte Rückstellung einer unzulässigen Aufwandsrückstellung, weil im Fall von Nacharbeiten nicht die Erkennbarkeit sondern das Erkennen des Verlustes ausschlaggebend sei; dies sei im vorliegenden Fall der Zeitpunkt, in dem die ersten Entwürfe hätten freigegeben werden müssen, aber nicht freigegeben wurden. Dieser Zeitpunkt liege Ende Jänner Anfang Februar 2007, weshalb keine Möglichkeit einer Verlustrückstellung zum 31. Dezember 2006 bestehe.

Die steuerliche Vertreterin der T.GmbH führte dazu aus, die Drohverlustrückstellung sei sowohl im Steuerrecht als auch im Handelsrecht geregelt. In Erlässen des BMF zu Drohverlustrückstellungen werde nicht zwischen Steuerrecht und Handelsrecht unterschieden. Nach einer Stellungnahme der AFRAC handle es sich im vorliegenden Fall um den klassischen Fall einer Drohverlustrückstellung. Die Rückstellung sei auch konkret berechnet. Der Vermögensabfluss sei im Werterhellungszeitraum erkennbar und daher zum 31. Dezember 2006 rückstellbar gewesen, weil die Qualitätsanforderungen bereits im Jahr 2006 vereinbart worden seien.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Verfahrensrechtlich ist vorweg auszuführen:

Der ursprüngliche, lediglich an das Gruppenmitglied T.GmbH ergangene Feststellungsbescheid vom 18. März 2010 wurde vom Finanzamt mit dem Bescheid vom 16. November 2010 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Die gegen den Bescheid vom 18. März 2010 eingebrachte Berufung der T.GmbH vom 25. März 2010 gilt gemäß § 274 BAO auch als gegen den am 16. November 2010 gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid an den Gruppenträger und das Gruppenmitglied erlassenen neuen Sachbescheid (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006) gerichtet.

Ist gemäß § 277 BAO ein Bescheid von mehreren Berufungswerbern angefochten oder sind gegen einen Bescheid mehrere Berufungen eingebracht, so sind diese Berufungen zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden. Ist auch nur über eine solcher Berufungen nach § 282

Abs. 1 vom gesamten Berufungssenat (§ 270 Abs. 5) zu entscheiden, so obliegt diesem Berufungssenat auch die Entscheidung über die anderen Berufungen.

Da die U.GmbH in ihrer Berufung vom 15. Dezember 2010 gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. November 2010 den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt hat, waren ihre und die Berufung der T.GmbH gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 gemäß § 277 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden.

Die Berufung der U.GmbH gegen den Bescheid vom 19. November 2010 (Berufungsvorentscheidung Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006) ist als Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu werten, der angesichts der Vorlage ihrer Berufung vom 15. Dezember 2010 durch das Finanzamt an den Unabhängigen Finanzsenat und dessen Zuständigkeit zur Entscheidung über die Berufung bedeutungslos ist.

*Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zu Grunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.*

*Wie das Einkommen zu ermitteln ist bestimmt sich gemäß § 7 Abs. 2 2. Satz KStG 1988 nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.*

*§ 4 Abs. 1 EStG 1988 lautet (auszugsweise):*

*Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres....*

*§ 4 Abs. 2 EStG 1988 lautet (auszugsweise):*

*Der Steuerpflichtige muss die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. ...*

*Gemäß § 198 Abs. 8 Z 1 UGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.*

*§ 9 Abs. 1 EStG 1988 lautet:*

*Rückstellungen können nur gebildet werden für*

- 1. Anwartschaften auf Abfertigungen,*
- 2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,*
- 3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.*
- 4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.*

*Gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 dürfen Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.*

Voraussetzung für die Bildung einer steuerlich anzuerkennenden Rückstellung in der Bilanz ist, dass ein wirtschaftlich die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht, also mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit voraussehbar ist oder dass der Aufwand schon sicher und nur der Höhe nach unbestimmt ist. Da die Bildung einer Rückstellung in der Bilanz dazu dient, den Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres richtig auszuweisen, setzt sie zwar nicht das Bestehen einer rechtsverbindlichen Verpflichtung zum Bilanzstichtag, wohl aber die Wahrscheinlichkeit voraus, dass eine wirtschaftlich das abgelaufene Jahr betreffende Schuld entstehen wird, wogegen die bloß entfernte Möglichkeit einer Inanspruchnahme oder eines Verlustes für die Bildung der Rückstellung nicht genügt (VwGH 28.11.2001, 99/13/0254 und dort zitierte Vorjudikatur).

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 Weg einer Rückstellung jener Periode zugewiesen werden, in welcher sich die Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung einstellt. Für die Beurteilung, ob eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der Bilanz anzusetzen ist, sind jene Verhältnisse maßgebend, die am Bilanzstichtag bestanden haben. Zu berücksichtigen sind auch Tatsachen, die objektiv bereits am Bilanzstichtag bestanden haben, dem Steuerpflichtigen jedoch erst zwischen dem Bilanzstichtag und der Bilanzerstellung bekannt geworden sind (siehe VwGH-Erkenntnis vom 26.11.2002, 99/15/0075 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Eine Drohverlustrückstellung setzt zunächst eine zivilrechtlich verbindliche Leistungsverpflichtung voraus. Eine solche stellt das Vergabeprotokoll vom 19. Dezember 2006 unbestritten dar. In diesem verpflichtete sich die T.GmbH, für bestimmte Teile des Modells DD komplette Werkzeugsätze (einschließlich Mechanisierung und Einarbeitung in die

Produktionspressen bei D ) herzustellen. Der für diesen Auftrag vereinbarte Fixpreis basierte auf einer von der T.GmbH mit 2% Gewinn erstellten Kalkulation; mit einer Kostenunterdeckung wurde zu diesem Zeitpunkt seitens der Bw. nach eigenem Vorbringen nicht gerechnet.

Bilanzstichtag der Bw. ist der 31. Dezember.

Dass bereits am Bilanzstichtag 31. Dezember 2006 Umstände vorlagen, aus denen auf einen drohenden Verlust aus dem Vertragsabschluss vom 19. Dezember 2006 geschlossen werden konnte, wurde von der Bw. nicht vorgebracht; vielmehr führte die Bw. in der Eingabe vom 9. Dezember 2010 selbst aus, es sei am Bilanzstichtag für Außenstehende noch nicht erkennbar gewesen, dass das Projekt fehlschlagen würde.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 UGB sind drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.

Ereignisse, die erst nach dem Abschlussstichtag eintreten, sind somit bei der Aufstellung des Jahresabschlusses des abgelaufenen Geschäftsjahres nicht zu berücksichtigen.

Wertaufhellende Erkenntnisse über die Verhältnisse am Bilanzstichtag sind hingegen bis zum Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen.

Stellt sich nachträglich heraus, dass ein Bilanzansatz nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages objektiv unrichtig ist, so ist die Bilanz zu berichtigen, wenn dem Steuerpflichtigen die Umstände bei Bilanzerstellung bekannt waren (VwGH 26.11.2002, 99/15/0075).

Entscheidend sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag, wobei auf den Kenntnisstand im Zeitpunkt der Bilanzerstellung abzustellen ist (VwGH 26.7.2006, 2006/14/0106 unter Verweis auf Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, III B, Tz. 70 f. zu § 9, mwN).

Nach der Aktenlage wurde der Jahresabschluss der T.GmbH für das Geschäftsjahr vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2006 von der SteuerberatungsGmbH am 21. Februar 2007 geprüft und vermittelte zu diesem Zeitpunkt ein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens in Übereinstimmung mit den österreichischen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk vom 21. Februar 2007). Der Lagebericht (für das Geschäftsjahr 2006) stand in Einklang mit dem Jahresabschluss. Unter den Punkten „Wesentliche aktuelle Risiken und Ungewissheiten“ bzw. „Ausblick auf das Geschäftsjahr 2007“ findet sich kein Hinweis auf Schwierigkeiten bei der Erfüllung des Vergabeprotokolles vom 19. Dezember 2006.

Die Prüfung des Jahresabschlusses am 21. Februar 2007 bedingt, dass die Bilanzerstellung spätestens an diesem Tag erfolgt ist. Die bis zu diesem Zeitpunkt hervorgekommenen wertaufhellenden Erkenntnisse über die Verhältnisse am Bilanzstichtag im Hinblick auf das Vergabeprotokoll vom 19. Dezember 2006 sind daher zu berücksichtigen.

Aus dem bis zum Bilanzerstellungszeitpunkt 21. Februar 2007 von der T.GmbH vorgelegten Mailverkehr mit D (siehe Mails vom 16. Februar 2007) geht lediglich hervor, dass auf Wunsch von D die Abnahme der Gießmodelle Op 60, Op 70 und Op 90 nicht getrennt, sondern zusammengefasst erfolgen sollte, was laut Antwortmail der T.GmbH zwar sinnvoll wäre, aber einen Terminverzug bei der Abnahme des Modells Op 60 zur Folge hätte.

Nach der Ansicht des Berufungssenates findet das Ersuchen um gemeinsame Abnahme der Gussmodelle und die damit verbundene spätere Abnahme des (bereits fertig gestellten) Gussmodells Op 60 ihren Ursprung nicht im Vergabeprotokoll, weshalb für diese Verzögerung eine Rückstellungsbildung von vornherein nicht in Frage kommt; im Übrigen liegt mit dieser Mail kein Hinweis darauf vor, dass bis zur Bilanzerstellung mit Verlusten aus dem Vertrag ernsthaft gerechnet werden musste.

Die in einer weiteren E-Mail vom gleichen Tag seitens Audi geforderten methodischen Änderungen werden von der Bw. nicht näher ausgeführt. Die geforderten Änderungen wurden vom Mitarbeiter der Bw., L, akzeptiert und per E-Mail intern weiterversendet. Aus dem „Betreff“ der E-Mail geht hervor, dass es sich um Methodenänderungen an zwei Bauteilen (549/550 und 963/964, laut Vergabeprotokoll S2 unten und D1 vorn oben Seite) handelt.

Dass bereits auf Grund der gewünschten methodischen Änderungen von zwei (von insgesamt acht) Bauteilen zu diesem Zeitpunkt der Wert der Leistungsverpflichtung der T.GmbH den Wert der Gegenleistung aus der Vereinbarung vom 19. Dezember 2006 in der Größenordnung von 850.000,00 € überstiegen hätte, ist nicht nachvollziehbar. Dies ergibt sich auch aus der E-Mail des L vom 24. Februar 2007, in der dieser schreibt: „Bald heißt´s warm anziehen, die ersten Terminabsagen flattern schon wie am Schnürchen ein“. Diese Bemerkung bezieht sich jedoch wiederum auf eine seitens D erbetene Terminverschiebung zur geplanten Vorlage des Bauteiles S2 (frühestens in der Kalenderwoche 12 statt in der Kalenderwoche 10), deren eventuelle Folgekosten ebenfalls nicht aus der Vereinbarung vom 19. Dezember 2006 herrühren.

Daraus folgt, dass im Zeitpunkt der Bilanzerstellung (wie oben dargestellt spätestens am 21. Februar 2007) für die Mitarbeiter der T.GmbH noch nicht konkret ersichtlich war, dass sich aus den nicht kalkulierten hohen Qualitätsanforderungen von D erhebliche Mehrkosten ergeben werden.

Wie sich aus den vorliegenden E-Mails sowie dem Vorbringen der Bw. ergibt, waren nicht nur die unterschiedlichen Qualitätsvorstellungen der Vertragsteile, sondern auch die Verzögerungen durch Audi selbst, indem Bauteile für die Konstruktion zu spät freigegeben wurden, Ursache der erheblichen Mehrkosten. Welchen Anteil die Verzögerungen seitens des Vertragspartners an den zusätzlich aufgelaufenen Kosten wie externe Werkzeugvergaben oder zusätzliche Kosten bei der Materialbeschaffung hatten, wurde weder dargestellt noch berechnet. Wie bereits ausgeführt, können diese Verzögerungen nicht als im Vergabeprotokoll gelegen angesehen werden.

Die Festlegung des 28. Februar 2007 als Ende des werterhellenden Zeitraumes für die Bilanzerstellung 2006 wird durch die Bw. nicht näher begründet. Es handelt sich jedoch exakt um den Zeitpunkt, in dem diese vorbringt gewusst zu haben, dass sich die Konstruktion um mindestens zwei Monate verzögern werde (Ergänzung der Berufung vom 5. Oktober 2010).

Zunächst sind die aus der E-Mail vom 7. März 2007 für die Zulässigkeit der beantragten Rückstellung zu ziehenden Schlüsse nicht von Relevanz, weil die Bw. selbst davon ausgeht, dass der werterhellende Zeitraum am 28. Februar 2007 geendet hat.

Der Berufungssenat vertritt die Ansicht, dass sich auch aus den bis zu diesem Stichtag von der Bw. vorgelegten E-Mails mit der Auftraggeberin der erstmals im Jahr 2010 kalkulierte drohende Verlust nicht konkret erschließen lässt.

Die Ansicht der Bw., am 26. Februar 2007 habe der Vertriebsbeauftragte erstmals erkannt, dass es zu Mehrkosten kommen werde, lässt sich aus den diesbezüglich vorgelegten E-Mails nicht ableiten. In einer E-Mail wird seitens eines Mitarbeiters der Bw. gegenüber einem ihrer Zulieferer angedeutet, *„sollte es in den nächsten Tagen bzw. Wochen zu einem „STOP“ seitens D kommen, müssten sie sich bezüglich der Kosten neu abstimmen“*. Die Beurteilung, ob der Bw. aus einem „Stop“ seitens D Mehrkosten drohen, konnte nach dem Wortlaut dieses E-Mails daher erst Tage bzw. Wochen nach dem 26. Februar 2007 und somit erst nach dem von der Bw. selbst festgelegten Ende des werterhellenden Zeitraumes am 28. Februar 2007 vorgenommen werden.

Die zweite vorliegende E-Mail vom 26. Februar 2007 nimmt wiederum Bezug auf den Bauteil 963/964, D1 vorn oben Seite (siehe Mail vom 16. Februar), wobei erstmals eine Änderungsanfrage seitens D erfolgt (*„Die Änderung ist somit ohne Kosten und Terminverzug einzubringen“*).

Wie bereits erwähnt, wurde im Vergabeprotokoll vom 19. Dezember 2006 die Anfertigung von Werkzeugsätzen für insgesamt acht Bauteile vereinbart. Die Änderungsanfrage hinsichtlich eines Bauteiles bis zum Ende des werterhellenden Zeitraumes ließ zu diesem Zeitpunkt nach

Ansicht des Berufungssenates objektiv nicht erkennen, dass der Bw. ernstlich ein Schaden in der Höhe von 850.000,00 € gedroht hätte.

Dass sich die Konstruktion auf Grund der hohen Qualitätsanforderungen von D um mindestens zwei Monate verzögern würde, war nicht am 28. Februar, sondern nach Abschluss der Konstruktionsphase bekannt. Ebenso entstand der aus der Konstruktionsverschiebung resultierende Dominoeffekt (Materialwiederbeschaffung, Fremdkosten, etc.), der erhebliche Mehrkosten und somit den Verlust aus dem Vertrag verursacht hat, erst nach dem 28. Februar 2007.

Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang vorbringt, die Mehrkosten hätten sich bereits im Februar/März „abgezeichnet“ (Stellungnahme vom 27. September 2010), so bestätigt dieses Vorbringen zwar, dass Ende Februar 2007 die Möglichkeit des Eintrittes eines Verlustes aus dem Vertrag bestand; die bloße Möglichkeit genügt aber nicht für die Bildung einer Rückstellung.

Weiters bestätigt die in der Bilanz für das Jahr 2007 vorgenommene Abwertung der unfertigen Projekte (Eingabe vom 27. September 2010, S. 8 oben), dass die Bw. selbst eine Rückstellung zum 31. Dezember 2006 nicht als zulässig ansah.

Auch über die Höhe der Rückstellungskosten ist sich die Bw. selbst nicht im Klaren: wurde zunächst eine Rückstellung in der Höhe von 1.400.000,00 € geltend gemacht, wurde diese später auf einen Betrag in der Höhe von 850.000,00 € reduziert. Die Berechnung erfolgte im September 2010 mit dem Wissensstand über den nach Abschluss des Projektes insgesamt eingetretenen Verlust. Eine Rückprojektion der letztlich eingetretenen Verluste auf gewisse Anfangsschwierigkeiten des auf zwei Jahre veranschlagten Projektes ist nicht zulässig, zumal konkrete, im Februar 2007 vorliegende Hinweise über den in der Folge eingetretenen Verlust nicht vorgelegt wurden. Auch die wiederholte Behauptung, die Mehrkosten seien bereits am 28. Februar 2007 bekannt gewesen, kann den diesbezüglich erforderlichen Nachweis nicht ersetzen.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass der Jahresabschluss der T.GmbH zum 31. Dezember 2006 mit Gesellschafterbeschluss vom 14. März 2007 genehmigt, dem Geschäftsführer die Entlastung erteilt und der Bilanzgewinn auf neue Rechnung vorgetragen wurde. Warum der Jahresabschluss vom Geschäftsführer der T.GmbH unterfertigt wurde, ist unerklärlich, wenn, wie behauptet, zwei Wochen zuvor das Vorliegen aller Umstände für die Drohverlustrückstellung bekannt war.

Das Vorbringen, „die damalige Geschäftsführung habe es verabsäumt, eine entsprechende Rückstellung zu bilden“, lässt unerwähnt, dass der in der mündlichen Verhandlung erschienene und die Rückstellung vehement fordernde Geschäftsführer der T.GmbH den Gesellschafterbeschluss vom 14. März 2007 unterfertigt hat.

Das Vorbringen der Bw. zum Verlust aus dem Geschäft und die ihm zu Grunde liegenden Ursachen ist umfangreich und unstrittig. Da die Bildung der Rückstellung vier Jahre nach dem behaupteten Eintritt der Voraussetzungen, zwei Jahre nach Abrechnung des verlustbringenden Projektes und offensichtlich erst nach beendeter Betriebsprüfung erstmals geltend gemacht wurde, wäre die Bw. verpflichtet gewesen darzulegen, welche konkreten Umstände spätestens am Ende des werterhellenden Zeitraumes vorgelegen sind, die sie dazu berechtigten, mit dem Verlust bereits zu diesem Zeitpunkt ernsthaft zu rechnen. Da dies unterblieben ist, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Zum Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, die Drohverlustrückstellung sei sowohl im Handelsrecht als auch im Steuerrecht geregelt, und das BMF unterscheide in den diesbezüglichen Erlässen nicht zwischen den beiden, ist einerseits darauf hinzuweisen, dass der erkennende Senat nicht an die Rechtsmeinung des BMF in Erlässen gebunden ist. Von einem eigenen steuerlichen Rückstellungsbegriff ist bereits deshalb auszugehen, weil die gesetzliche Regelung des § 9 EStG 1988 die Bildung von Rückstellungen auf gewisse, gesetzlich näher bestimmte Rückstellungen eingrenzt.

Steuerlich nicht anzuerkennende Rückstellungen sind z.B. die unternehmensrechtlich zulässigen Aufwandsrückstellungen, die künftigen innerbetrieblichen Aufwand betreffen. Den Ausführungen des Vertreters des Finanzamtes ist darin zuzustimmen, dass sich die gegenständliche Rückstellung einer solchen steuerrechtlich unzulässigen Aufwandsrückstellung annähert. Im vorliegenden Fall war nicht der Vertragsabschluss mit D das Verlust verursachende Element, sondern die Schlechterfüllung des Vertrages durch die Bw., der seitens des Vertragspartners mit Änderungsanfragen im Zuge der Vertragsabwicklung begegnet wurde.

Das Vorbringen der Bw., es sei beiden Vertragsteilen klar gewesen, dass die Qualitätsstandards des Auftraggebers eingehalten werden müssten, weshalb diese im Vergabeprotokoll konkludent vereinbart gewesen seien, ist zu entgegnen, dass die Bw. die hohen Qualitätsstandards von D bei der Preiskalkulation offensichtlich nicht berücksichtigt hat und seitens der Bw. nur das mit dem Preisanbot einhergehende Maß an Qualität in der Fertigung vereinbart wurde.

Andererseits ist der Verwaltungsgerichtshof stets von einem eigenständigen steuerlichen Rückstellungsbegriff ausgegangen und hat als Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung in seiner Rechtsprechung regelmäßig verlangt, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand ernsthaft, somit mit größter Wahrscheinlichkeit, droht (VwGH 26.5.2004, 2000/14/0181, 13.4.2005, 2001/13/0122).



Zusammenfassend erschließt sich aus dem vorgelegten E-Mailverkehr nach Ansicht des Berufungssenates, dass in der Anfangsphase der Konstruktion Schwierigkeiten auftraten, die jedoch zu diesem Zeitpunkt nicht über ein für einen Auftrag dieser Größenordnung vertretbares Ausmaß hinausgingen und noch keinen, eine Rückstellung in der Größenordnung von 850.000,00 € rechtfertigenden Umstand darstellten. Wie bereits ausgeführt, genügt die bloß entfernte Möglichkeit einer Inanspruchnahme oder eines Verlustes für die Bildung der Rückstellung nicht (VwGH 10.10.1996, 94/15/0089).

Auf die von der Bw. zur Untermauerung ihrer Rechtsansicht erwähnte Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes, wonach eine Forderung gegenüber einem Gemeinschuldner mit dem niedrigeren Wert anzusetzen sei, auch wenn die Insolvenz für Außenstehende (offensichtlich am Bilanzstichtag) nicht vorhersehbar gewesen sei, kann mangels Zitierung einer Entscheidung nicht näher eingegangen werden. Eine Sachverhaltsidentität mit dem vorliegenden Fall scheint aber nicht zu bestehen.

Ein Zurückgreifen auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes erscheint aber ebenso wie die Berücksichtigung eines Beispiels aus der Fachprüfung für Wirtschaftsprüfer und Steuerberater aus dem Jahr 1998 im Hinblick auf den vorliegenden Sachverhalt und die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht erforderlich.

Graz, am 31. Jänner 2012