



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Vertreter, vom 11. Mai 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 1. März 2001, St.Nr., hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 und 1997 sowie gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996, 1997 und 1998 entschieden:

Die Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 und 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996, 1997 und 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Unternehmensgegenstand der Berufungswerberin (Bw.) umfasste im berufungsgegenständlichen Zeitraum die Ausübung des Leasinggeschäftes.

Im Zuge einer die Umsatzsteuer und die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung jeweils die Jahre 1996, 1997 und 1998 betreffenden Betriebsprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

Tz 16: Nicht anerkannte IFB-Dotierungen 1996 u. 1998

Dotierung IFB 1996:	Kauf BMW 528 iA / Vertrag Nr. 1 Leasingnehmer Padimex spol s, Kennzeichen 0 ausländischer Leasingnehmer, fehlende inländische Betriebsstätte IFB ATS 34.492,--
Dotierung IFB 1998:	Kauf gebrauchter Porsche 911 Carrera / VertragNr. 2

AK 400.000; Aktivierung auf 2 Jahre; Nutzungsdauer unter den erforderlichen 4 Jahren IFB ATS 24.000,--
--

Bilanzmäßige Darstellung:

Kto IFB 1996	31.12.1996	31.12.1997	31.12.1998
Wert laut Geschäftsbilanz	13.714.046	12.880.451	10.962.853
Wert laut Prüferbilanz	13.679.554	12.845.959	10.928.361
Vermögensänderung	+ 34.492	+ 34.492	+ 34.492
- Vermögensänderung des Vorjahres	0	-34.492	-34.492
Erfolgsänderung	+ 34.492	0	0

Bilanzmäßige Darstellung:

Kto IFB 1998	31.12.1998
Wert laut Geschäftsbilanz	13.140.642
Wert laut Prüferbilanz	13.116.642
Vermögensänderung	+ 24.000
- Vermögensänderung des Vorjahres	0
Erfolgsänderung	+ 24.000

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

Das geprüfte Unternehmen habe im Jahre 1996 erstmalig eine Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen (überwiegend Kfz) gebildet. 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 gewesen seien und da auch nicht zumindest ein bindendes Vertragsangebot gestellt worden sei (BFH, BStBl 1983 II 361, zitiert von Doralt, Kommentar zum EStG, 3. Auflage 1997, § 9 Tz 40).

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

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

Bilanzmäßige Darstellung:

Kto Rückstellung für drohende Verluste	31.12.1996	31.12.1997	31.12.1998
Wert laut Geschäftsbilanz	21.533.632,10	28.890.373,93	32.171.993,27
Wert laut Prüferbilanz	0	0	0
Vermögensänderung	+21.533.632,10	+28.890.373,93	+32.171.993,27
- Vermögensänderung des Vorjahres	0	-21.533.632,10	-28.890.373,93
Erfolgsänderung	+21.533.632,10	+7.356.741,83	+3.281.619,34

## Tz 21: Berichtigung der IFB Wartetastenverluste – Verwendung 1996

Die Berichtigungen der VorBp – Minderung der IFBs – (Prüfungszeitraum 1991-1993) wurden nicht entsprechend berücksichtigt. Im Zuge der Berufung wurde ein unrichtiger Betrag zum IFB-Wartetastenverlust angegeben.

IFB Wartetastenverlust – Verwendung	laut Steuererklärung		18.229.536
	laut BVE		18.518.060
Differenz			288.524
IFB Wartetastenverlust laut VorBp			17.563.220
Differenz zur VorBp			666.316
Differenz – Gesamt		ATS	954.840
= Berichtigung durch die Bp			
IFB-Wartetastenverluste laut Bp:			
aus 1990			2.225.142,65
aus 1991			13.662.594,00
aus 1994			1.675.484,00
Summe			17.563.220,65

## Tz. 22 Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1996

Steuerliches Ergebnis	LeasingGmbH	AG	GmbH	KG	Summe
Vorweggewinn	100.000,00	0,00	0,00	0,00	100.000,00
Bilanzgewinn	0,00	31.857.915,57	5.265.845,65	26.592.069,91	63.715.831,13
steuerliche Abrechn.:					
abger. IFB		-2.555.319,00	0,00	-2.555.319,00	-5.110.638,00
steuerliche Zurechn.:					
Abfertigungsrückstellung		-5.143,00		-5.143,00	-10.286,00
Repräsentation		4.925,75		4.925,75	9.851,50
Darlehenszinsen		2.636.666,66			2.636.666,66
steuerfr. Ant. Invest.		-257,82		-257,82	-515,63
Jahresgewinn	100.000,00	31.938.788,16	5.265.845,65	24.036.275,85	61.340.909,66
IFB-Wartetastenverlust			-5.265.845,65	-12.297.375,00	-17.563.220,65
Steuerliches Ergebnis	100.000,00	31.938.788,16	0,00	11.738.900,85	43.777.689,01

## Tz. 23 Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1997

Steuerliches Ergebnis	LeasingGmbH	AG	KG	Summe
Vorweggewinn	100.000,00	0,00	0,00	100.000,00
Bilanzgewinn		25.707.571,89	25.707.571,90	51.415.143,79
steuerliche Abrechn.:				
abger. IFB		-1.548.393,50	-1.548.393,50	-3.096.787,00
steuerliche Zurechn.:				
Auflös. Abfertigungsrst		-3.908,50	-3.908,50	-7.817,00
Vw-Kostenvergütung			2.851.475,00	2.851.475,00
Sonderbetriebsausg.			-2.851.475,00	-2.851.475,00
Darlehenszinsen		2.558.889,00	0,00	2.558.889,00
steuerfr. Ant. Invest.		-30,00	-30,00	-60,00
Steuerliches Ergebnis	100.000,00	26.714.128,89	24.155.239,90	50.969.368,79

## Tz. 24 Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1998

Steuerliches Ergebnis	LeasingGmbH	AG	KG	Summe
Vorweggewinn	100.000,00	0,00	0,00	100.000,00
Bilanzgewinn		11.678.553,07	11.678.553,07	23.357.106,13
steuerliche Abrechn.:			hb	
abger. IFB		-1.513.358,00	-1.513.358,00	-3.026.716,00
steuerliche Zurechn.:				
Veränd. Abfertigungsrst		50.172,00	50.172,00	100.344,00
Dotier. Jubil.geldrst		1.693,50	1.693,50	3.387,00
Vw-Kostenvergüt			2.943.817,53	2.943.817,53
Sonderbetriebsausg.			-2.943.817,53	-2.943.817,53
Repräsentation		7.699,75	7.699,75	15.399,50
Darlehenszinsent		2.204.416,67	0,00	2.204.416,67
Steuerliches Ergebnis	100.000,00	12.429.176,98	10.224.760,32	22.753.937,30

Unter Tz 25 führte die BP aus, dass auf Grund der getroffenen Feststellungen eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO erforderlich sei.

In Tz 26 begründete die BP den Ermessensgebrauch damit, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt sei. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1996 und 1997 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO 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, 1997 und 1998 stellte das Finanzamt den Prüfungsfeststellungen folgend die in den jeweiligen Jahren erzielten Einkünfte einheitlich und gesondert fest und erließ am 1. März 2001 die dementsprechenden Bescheide. Vom UFS wird hinsichtlich der Veranlagung des Jahres 1998 angemerkt, dass diese zum letztgenannten Datum erstmalig erfolgte.

In der mit Schreiben vom 11. Mai 2001 (rechtzeitig) eingebrachten Berufung gegen die o. a. Bescheide sowie gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 1998 führte die Bw. aus, dass IFB-Dotierungen für 1996 und 1998 in Höhe von ATS 34.492,-- bzw. ATS 24.000,-- nicht anerkannt worden seien. Weiters seien die Dotierungen für die Rückstellungen für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen in Höhe von ATS 21.533.632,10 für das Jahr 1996, in Höhe von ATS 7.356.741,83 für das Jahr 1997 und in Höhe von ATS 3.281.619,34 für das Jahr 1998 nicht anerkannt worden. Gemäß dem vorliegenden Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung sei die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei lt. Tz 26 des Berichts dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) eingeräumt worden.

Die Geltendmachung der Dotierung der Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen sei in den Erklärungen der Einkünfte von Personengesell-

schaften der Jahre 1996 bis 1998 eindeutig und zweifelsfrei offengelegt worden. Im Zusammenhang mit den der Behörde jeweils mitübermittelten Berichten der Bw. über die Prüfung der Jahresabschlüsse zum 31. Dezember der Jahre 1996 bis 1998 sei der Sachverhalt dem Finanzamt eindeutig und zweifelsfrei dargelegt worden.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens führte die Bw. begründend aus, dass weder aus den Wiederaufnahmebescheiden noch aus dem in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide erwähnten Bericht hervorgehe, auf welche genaue Rechtsgrundlage sich die Wiederaufnahme beziehe. Es dürfe aber vermutet werden, dass die Behörde die Wiederaufnahme auf neue Tatsachen oder Beweismittel stütze. Die Behörde habe jedoch die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien. Dies sei nicht erfolgt.

Die Begründung des Ermessensgebrauches erscheine im konkreten Fall keinesweges 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 in den übermittelten Berichten über die Prüfung der Jahresabschlüsse 1996 bis 1998 sowie in den jeweiligen Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften ausreichend dargelegt worden, sodass diesbezüglich keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien.

Hinsichtlich der nicht anerkannten Dotierungen von Investitionsfreibeträgen (1996 ATS 34.492,--, 1998 ATS 24.000,--) sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. April 1994, Zl. 90/14/0044 hinzuweisen, wonach die Interessensabwägung bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeiten verbiete. In diesem Erkenntnis sei die Auswirkung von jeweils unter 1 % der erklärten Gewinne als geringfügig bzw. unbedeutend erachtet worden.

Im Jahre 1996 sei ein steuerlicher Gewinn in Höhe von ATS 39,772.785,56 erklärt worden. Die festgestellte unzulässige IFB-Dotierung in Höhe von ATS 34.492,-- bedeute somit eine Auswirkung von 0,08%. Im Jahre 1998 sei ein Gewinn in Höhe von ATS 19,448.317,97 erklärt worden, sodass die Auswirkung 0,1 % darstelle. Die Feststellungen hinsichtlich der IFB-Dotierungen 1996 und 1998 könnten daher im Sinne des vorzitierten Erkenntnisses als geringfügig angesehen werden. Da hinsichtlich der Dotierung der Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien, lägen keine ausreichenden Gründe für die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte 1996 bis 1998 gem. § 303 Abs 4 BAO vor. Die Wiederaufnahmebescheide seien daher aufzuheben.

In der Sache selbst verwies die Bw. auf den Richtlinienentwurf IWP vom 1. September 1994 über „Die ordnungsgemäße Bilanzierung der Leasinggegenstände und –entgelte beim Leasinggeber und die Gliederung der G+V Rechnung von 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 gelegt werde, länger als die Grundmietzeit sei. Unter Hinweis auf Mühlehner, RdW 1994, Seite 30 f sowie auf Windeisen in Büschgen, Praxishandbuch Leasing, § 19 Tz 69 führte die Bw. u. a. weiters aus, dass bereits während der Vertragslaufzeit für einen am Vertragsende absehbaren Verwertungsverlust vorgesorgt werden solle.

Auch das durch das Steuerreformgesetz 1993 eingeführte Verbot der Pauschalrückstellungen und Wertberichtigungen beeinträchtigte die Möglichkeit bzw. Notwendigkeit der Bildung von Rückstellungen für Verwertungsverluste nicht. Im Regelfall seien sämtliche Voraussetzungen für die Bildung einer Einzelrückstellung auf Basis konkreter Umstände erfüllt. Übersteige der Wert der eigenen Leistungsverpflichtung am Bilanzstichtag den Wert der Gegenleistung, drohe aus dem Geschäft also ein Verlust, so sei dieser Verlust nach dem Vorsichtsprinzip auszuweisen.

Nach herrschender Auffassung seien Rückstellungen für drohende Verluste aus Dauerschuldverhältnissen zu bilden, wenn der Anspruch auf das Nutzungsentgelt geringer zu bewerten sei, als die Aufwendungen iZm der Erfüllung der Dauerschuld. In solchen Fällen sei eine Bewertung des drohenden Verlustes beim Vermieter eindeutig möglich. Da es sich beim Dauerschuldverhältnis um ein sukzessiv konsumiertes Schuldverhältnis handle, müsse jeweils untersucht werden, ob die verbleibende Laufzeit des Schuldverhältnisses einen Verlust erwarten lasse. Unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 5 Tz 45 führte die Bw. weiters aus, dass daher eine Restwertbetrachtung, nicht aber eine Ganzheitsbetrachtung anzustellen sei. Selbst bei einer Ganzheitsbetrachtung der Leasingverträge entstünden bei zu langer Abschreibungsdauer der Leasinggegenständen aus den Leasingverträgen gesamthaft betrachtet Gewinne, denen aber entsprechende Verwertungsverluste nachfolgen würden. In den Verwertungsverlusten komme zum Ausdruck, dass die Leasingraten zu den vorgenommenen Abschreibungen zu hoch gewesen seien, sodass den in den früheren Perioden ausgewiesenen Gewinnen entsprechende Verluste in den Folgeperioden nachfolgten. Gegen eine Ganzheitsbetrachtung spreche auch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, die dem richtigen Periodengewinn den Vorrang vor dem richtigen Totalgewinn einräume (Erkenntnis des VwGH 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 (Erkenntnisse des VwGH vom 26. November 1974, ZI. 1840/73 und VwGH vom 21. Oktober 1986, ZI 86/14/0021).

Genau dies sei aber im konkreten Fall gegeben, wenn die Abschreibung des Leasinggutes nicht entsprechend der wirtschaftlichen Wertminderung erfolge, sodass mit den im Verhältnis zur Abschreibung zu honen Leasingraten zwangsläufig am Ende der Vertragslaufzeit ein Verwertungsverlust verbunden sei.

Die Betriebsprüfung führte in ihrer Stellungnahme vom 6. Juli 2001 zur Berufung der Bw. aus, dass gegen die Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 1996, 1997 und 1998 berufen worden sei, obwohl im Prüfungsverfahren nur die Jahre 1996 und 1997 gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommen worden seien. Im Jahre 1998 sei es zu einer Erstveranlagung nach einer Prüfung gekommen. Daher gehe die Begründung der Bw, dass keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien, da die Dotierung der Rückstellung als Betriebsausgabe in den übermittelten Berichten sowie in den jeweiligen Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften ausreichend dargelegt worden seien, für das Jahr 1998 ins Leere.

Daher sei nur mehr auf die Wiederaufnahme der Jahre 1996 und 1997 sowie auf die Begründung des Ermessensgebrauches näher einzugehen.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens führte die BP aus, dass es richtig sei, dass die Geltenmachung der Dotierung als Betriebsausgabe in den dem Finanzamt übermittelten Berichten über die Prüfung der Jahresabschlüsse 1996 und 1997 sowie in den jeweiligen Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften dargelegt worden sei. Die Bw. bezeichne die Darlegung als ausreichend, sodass ihrer Meinung nach diesbezüglich keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien.

Die BP stelle dazu fest, dass in den Prüfungsberichten/Jahresabschlüssen und Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften jedoch keine näheren Angaben und Berechnungen zu den jeweiligen Dotierungen getroffen worden seien. Dies betreffe insbesondere den bzw. die Zinssätze zur Ermittlung der Barwerte sowie die Angabe für welche Leasinggegenstände die Rückstellung gebildet worden sei. Im laufenden Prüfungsverfahren sei die Bw. aufgefordert worden, diesbezüglich nähere Angaben zu übermitteln (Fax vom 23. Oktober 2000). Im Schreiben vom 15. Jänner 2001 habe die Bw. Unterlagen zur Berechnung der Rückstellung beigebracht und bekanntgegeben, dass die Rückstellung für sämtliche Leasinggegenstände



(PKWs, Motorräder, LKWs und div. Maschinen) gebildet worden sei und dass die Ermittlung des Barwertes mit dem internen Zinsfuß erfolgt sei.

Da diese erst im Prüfungsverfahren übermittelten Daten, insbesondere die Höhe des Zinsfußes, zur Ermittlung des Barwertes einen wesentlichen Einfluss auf die Höhe der Dotierung der Rückstellung hätten, könne von einer ausreichenden Darlegung in den Jahresabschlüssen und Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften nicht die Rede sein. Bei diesen Angaben und Berechnungen handle es sich somit nach Ansicht der BP eindeutig um Tatsachen, die erst im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen seien und die im bisherigen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien.

Hinsichtlich der nicht anerkannten Dotierung eines Investitionsfreibetrages für das Jahr 1996 in Höhe von ATS 34.492,-- stütze sich die Bw. auf das Erkenntnis des VwGH vom 12. April 1994, ZI. 90/14/0044, wonach die Interessensabwägung bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit verbiete. Es sei richtig, dass die alleinige Auswirkung dieser IFB-Dotierung in Höhe von ATS 34.492,-- eindeutig das Ausmaß von einem Prozent des erklärten Gewinnes unterschreite, die Bw. übersehe jedoch, dass im Jahre 1996 eine weitere Feststellung bezüglich des IFB-Wartetastenverlustes in Höhe von ATS 954.840,-- getroffen worden sei. Infolge einer Vorbetriebsprüfung bei der die damaligen IFB-Dotierungen vermindert worden seien, hätten im nunmehrigen Betriebsprüfungsverfahren die entsprechenden IFB-Wartetastenverluste gekürzt werden müssen, da die Verminderung der IFB-Wartetastenverluste nicht berücksichtigt worden sei.

Die beiden Berichtigungen, einerseits die Nichtanerkennung einer IFB-Dotierung und andererseits die Berichtigung der IFB-Wartetastenverluste, erreichten zusammen ein Ausmaß, bei dem von einer Geringfügigkeit im Sinne des zitierten Erkenntnisses nicht mehr gesprochen werden könne, da diese ein Ausmaß von rund 2,5 % des erklärten Gewinnes erreichten.

Hinsichtlich der Dotierung der Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen für die Jahre 1996 bis 1998 führte die Betriebsprüfung aus, dass die Bw. im Jahre 1996 erstmalig eine Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen (überwiegend KfZ) gebildet habe. 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 da auch nicht zumindest ein bindendes Vertragsangebot erstellt worden sei (BFH, BStBl 1983 II 361, zitiert von Doralt, Kommentar zum EStG, 3. Auflage 1997, § 9 Tz 40).

Die erstmalige volle Bildung der Rückstellung für sämtliche Leasinggegenstände widerspreche teilweise dem Nachholverbot. Eine Herausrechnung der Rückstellungsteile für Zeiträume vor 1996 habe von der Bw. nicht vorgenommen werden können.

Die Neufassung des § 6 Z 16 EStG idF des Budgetbegleitgesetzes 2001/2002 sei mangels Rückwirkung auf den Prüfungszeitraum nicht anzuwenden.

In weiterer Folge verwies die Betriebsprüfung wegen der systematischen Einordnung der Rückstellungen für Leasingverluste auf die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 1984 sowie auf diesbezügliche 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, da 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 zurückblieben, sei eine Drohverlustrückstellung aus Dauerschuldverhältnissen zulässig (Doralt, EStG, Kommentar, 3. Auflage, Tz 37 zu § 9 sowie Erkenntnis des VwGH vom 17. März 1994, Zl. 91/14/0001).

Da im Sinne einer Ganzheitsbetrachtung branchenüblich aus den einzelnen Leasinggeschäften ein Gesamtgewinn entstehe, sei es nicht zulässig, davon losgelöst einen allfälligen Verwertungsverlust in Form einer Rückstellung zu akzeptieren (Margreiter, ecolex-script 4/1995, S4).

Kernpunkt der Diskussion sei demnach, ob ein entstehender Verwertungserlös bereits bei Abschluss des Leasingvertrages antizipiert werden könne oder aber erst bei der tatsächlichen Realisation schlagend werde. Die Frage sei nach Auffassung der BP klar lösbar: Wenn die Vertragslage dergestalt sei, dass der Leasingnehmer bei einem Vollamortisationsvertrag während der Grundmietzeit die gesamten Anschaffungskosten zahle und aus der Vertragsgestaltung für ihn ein Anspruch ableitbar sei, das Leasinggut nach Ende der Grundmietzeit zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag zu erwerben, dann erscheine eine Drohverlustrückstellung für Verwertungsrisiken dem Grunde nach steuerlich dotierbar.

Berufungsanhängig seien ausschließlich die Fälle des KfZ-Leasings, wobei den KfZ-Leasingverträgen Teilamortisationsverträge vorlägen. Der Finanzierungscharakter stehe im Vordergrund. Das in Berufung stehende 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. Durch die Anerkennung einer derartigen Rückstellung würde das Gebot einer achtjährigen Abschreibungsdauer in ihrer Wirkung unterlaufen.

Es würde sich auch eine Ungleichbehandlung zu anderen Steuerpflichtigen, die als Eigentümer das Fahrzeug nicht verleasen und in ihrer handelsrechtlichen Kalkulation von einer kürzeren Abschreibungsdauer ausgingen, ergeben.

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.

Auch eine allfällige Argumentation auf vorbelastete Einkünfte wäre nicht zulässig, da mit den Einnahmen nicht zwangsläufig künftige Aufwendungen verbunden seien, sondern nur ein unterschiedlicher Periodenverlauf gegeben sei.

Auch eine Argumentation unter Verweis auf die Bildung eines Aktivpostens nach § 8 Abs 6 Z 2 EStG 1988 würde nicht greifen, da mit dieser Bestimmung die Rechtsebene des Leasingnehmers angesprochen sei. Zielrichtung dieser Vorschrift sei, dass vermieden werde, dass Leasingnehmer die Mindesnutzungsdauer für PKW durch Finanzierungsleasingverträge umgehen könnten.

In der mit Schreiben vom 26. September 2001 eingebrachten Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der BP zu ihrer Berufung zog die Bw. die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens für 1998 zurück. Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens für 1996 brachte die Bw. vor, dass die BP ausgeführt habe, dass im Prüfungsverfahren neue Tatsachen hervorgekommen seien und sich dabei auf die betroffenen Leasinggegenstände sowie die Höhe des Zinsfußes bezogen habe. Diese Ansicht der BP sei als weit überschießend zu beurteilen, da sonst mit jeder Steuererklärung die gesamten Buchhaltungsunterlagen zu übermitteln seien. Dass dies jedenfalls unverhältnismäßig sei, sei bei einem Unternehmen der Größenordnung der Bw. evident. Hinsichtlich Leasinggegenstände dürfe beispielsweise auf die Darstellung in Tz 40 (Anmerkung des UFS: gemeint wohl Tz 42) des Berichtes über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1996 verwiesen werden.

Die Darstellung der Betriebsprüfung, dass eine weitere Feststellung bezüglich der Verrechnung des IFB-Wartetastenverlustes getroffen worden sei, könne insoweit nicht als neu hervorgekommene Tatsache angesehen werden, da gerade die Höhe der Wartetastenverluste der veranlagenden Behörde bekannt sei. Zweifel an den diesbezüglichen Sachverhalten könnten bei Verlustrechnungen wohl nicht ins Treffen geführt werden. Da somit die einzige Feststellung, die der Behörde nicht in ausreichendem Ausmaß bekannt gewesen sei, unverändert die Dotierung des IFB in Höhe von ATS 34.492,-- sei, dessen Auswirkung aber weit unter 1 % des in diesem Jahr erwirtschafteten Ergebnisses darstelle, stelle die Wiederaufnahme des Verfahrens für 1996 keine verhältnismäßige Maßnahme dar.

Im Übrigen werde nochmals darauf hingewiesen, dass die Wiederaufnahmebescheide keine ausreichenden Begründungen des Wiederaufnahmegrundes beinhalteten.

Dem Vorbringen der BP, dass die Anerkennung einer Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen bei KfZ-Leasing das Gebot einer achtjährigen Abschreibungsdauer in ihrer Wirkung unterlaufen würde, sei entgegenzuhalten, dass im EStG keine Regelung bestehe, die bei Fiktion einer Abschreibungsdauer generell die Rückstellungsbildung für drohende Verluste untersage. Auch hier sei keine Ungleichbehandlung zu anderen Steuerpflichtigen gegeben, da den Steuerpflichtigen für jedwede 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 zurückgriffen, könne beim gegebenen Sachverhalt auch zu keiner anderen Würdigung führen.

Hinsichtlich der Ausführungen der BP, dass ausgehend von einer Ganzheitsbetrachtung ein negatives Ergebnis in einer Teilperiode nicht antizipativ durch Bildung einer Rückstellung vorgezogen werden könne, und dass sich derartige unterschiedliche Periodenergebnisse im Zeitablauf nach dem Gesetz der großen Zahl ausgleichen, sei darauf hinzuweisen, dass dem Einkommensteuerrecht ein „Gesetz der großen Zahl“ fremd sei. Folge man den Ausführungen der BP, würde sich eine Ungleichbehandlung zwischen Leasinggesellschaften mit wenigen Leasingverträgen und solchen mit einer großen Anzahl von Leasingverträgen ergeben. Dass dies in keiner Weise sachgerecht wäre, sei evident.

Darüber hinaus sei festzuhalten, dass die Rückstellung auf Einzelvertragsbasis gebildet worden sei. Dies entspreche auch dem Gebot einer Einzelbewertung. Eine Pauschalrückstellung sei daher in keinsten Weise gerechtfertigt.

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

#### **1.) Wiederaufnahme der Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1996 und 1997**

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 hätte.

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 Ermessensentscheidung 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 sowie die darin angeführte Rechtsprechung).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß der Bestimmung des § 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 in § 20 BAO erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit sind grundsätzlich und subsidiär zu betrachten.

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete 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 Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden.

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

Bei den unter Tz 17 des BP-Berichtes festgestellten Tatsachen – die für die Bildung einer Rückstellung für drohende Verwertungsverluste bestehende Voraussetzung des Vorhandenseins einer entsprechenden Verbindlichkeit zum jeweiligen Bilanzstichtag war bei den gegentständlichen Leasingverträgen nicht erfüllt, da die zu einem Verlust führenden Kaufver-

träge zu den jeweiligen Bilanzstichtagen noch nicht abgeschlossen waren - handelt es sich um Tatsachen, die erst im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorkamen und im Verfahren nicht geltend gemacht wurden. Dadurch war dem Finanzamt der relevante Sachverhalt betreffend der Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen keineswegs vollständig bekannt. Die Jahresabschlüsse enthielten keinerlei Anhaltspunkte der im BP-Bericht dargelegten Umstände. Ein Wiederaufnahmsgrund liegt daher zweifelsfrei vor. Das Vorbringen der Bw., dass hinsichtlich der Dotierung der Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien und dass keine ausreichenden Gründe für die Wiederaufnahme der gegenständlichen Verfahren vorlägen, geht auf Grund der obigen Ausführungen ins Leere.

Wenn die Bw. in ihrer Berufung vorbringt, dass weder aus den Wiederaufnahmebescheiden noch aus dem verfahrensgegenständlichen BP-Bericht hervorgehe, auf welche genaue Rechtsgrundlage 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 der berufsgegenständlichen Wiederaufnahmebescheide auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und auf die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den diesbezüglichen Prüfungsbericht verwiesen wurde.

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 in den übermittelten Berichten über die Prüfung der Jahresabschlüsse 1996 bis 1998 sowie in den jeweiligen Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften ausgereicht, ist darauf hinzuweisen, dass, w. o. ausgeführt, zwischen der Rechtsfrage ob ein Wiederaufnahmegrund vorliege 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 Wiederaufnahmegrund 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 Markieren 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 gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen, eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die einheitliche

und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1996 und 1997 gerechtfertigt erscheint.

Betreffend das Vorbringen der Bw. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu ihrer Berufung, die Ansicht der BP sei als weit überschießend zu beurteilen, da mit jeder Steuererklärung die gesamten Buchhaltungsunterlagen zu übermitteln seien, übersieht der Bw., dass die Betriebsprüfung 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, 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 40 (Anmerkung des UFS: gemeint wohl Tz 42) 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 die Jahre 1996 und 1997 nicht zum Erfolg, da für die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht der Umstand, dass die gegenständlichen Rückstellungen für Leasinggegenstände – ein weiterer Inhalt ist weder der o. a. Tz des Berichtes über die über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1996, noch der vom Text her gleichen Tz 41 des Berichtes über die über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1997 zu entnehmen – gebildet wurden, sondern die von der BP neu festgestellten Tatsachen (siehe Tz 17 des gegenständlichen BP-Berichtes), maßgebend waren.

Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung für die Jahre 1996 und 1997 war bereits angesichts der Höhe der sich aus dem oben beschriebenen Wiederaufnahmsgrund ergebenden steuerlichen Auswirkungen, somit aus Zweckmäßigkeitsgründen geboten. Gründe, die für eine Unbilligkeit sprächen, sind nicht gegeben. Deshalb kann letztendlich dahingestellt bleiben, ob die von der BP betreffend das Jahr 1996 festgestellte unzulässige IFB-Dotierung in Höhe von ATS 34.492,-- einen zusätzlichen Wiederaufnahmsgrund darstellt oder nicht. Weitere diesbezügliche Ausführungen erübrigen sich daher. Somit war die Berufung betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 1996 und 1997 als unbegründet abzuweisen.

## **2.) Einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1996, 1997 und 1998**

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

Abs 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 Jahre 1996 erstmalig eine Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen bildete, jedoch eine Herausrechnung der Rückstellungsteile, die den Zeitraum vor 1996 betrafen, nicht habe vornehmen können. 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 (siehe Erkenntnis des VwGH vom 25. Februar 1997, Zl. 97/14/0015). Demnach gelangt der UFS in Übereinstimmung mit Literatur und Rechtsprechung zur Ansicht, dass ein Nachholen der unterbliebenen Rückstellungsteile nicht anzuerkennen ist.

Soweit die Bw. vorbringt, sobald aus einem Geschäft ein Verlust drohe, sei dieser nach dem Vorsichtsprinzip auszuweisen, schließt sich der UFS dieser Meinung an. Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang jedoch erwähnt, dass im Regelfall sämtliche Voraussetzungen für die Bildung einer Einzelrückstellung auf Basis konkreter Umstände erfüllt seien, so ist entgegenzuhalten, dass eben diese Ansicht mit der vorliegenden Aktenlage nicht in 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 Verluste aus schwebenden Geschäften in der Bilanz anzusetzen ist, sind nämlich jene Verhältnisse maßgebend, die am Bilanzstichtag bestanden haben (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 16. Dezember 1997, Zl. 93/14/0177). Der von der BP diesbezüglich festge-



stellte Sachverhalt beinhaltet jedoch Umstände, nach denen die Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung nicht vorliegen, sodass die Rückstellungsbildung als nicht zulässig erachtet wird.

Soweit die BP die Ansicht vertritt, die Anerkennung einer Drohverlustrückstellung beim KfZ-Leasing unterlaufe die achtjährige 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 Periodengewinnes 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 führenden Kaufverträge nicht abgeschlossen oder zumindest bindende Vertragsangebote nicht vorliegend. Insoweit führt dieses Vorbringen nicht zum Erfolg.

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

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. September 2006