



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Candidus Cortolezis, 8010 Graz, Hauptplatz 14, vom 1. Juli 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 19. Juni 1998 betreffend Einkommensteuer 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Zur Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 24. Mai 2004 ergeben sich keine Änderungen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte im Streitjahr 1995 einen Gewinn aus Gewerbebetrieb aus seiner Tätigkeit als Versicherungsagent in Höhe von S 226.653,41. Als sonstige Einkünfte erklärte er Erlöse aus der Veräußerung von Beteiligungen (XYZ GmbH) gemäß § 31 EStG 1988 in Höhe von S 1.930.000,00. Die Veranlagung 1995 wurde mit Bescheid vom 30. Oktober 1996 erklärungsgemäß vorgenommen.

Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1996 gab der Bw. mit Schreiben vom 4. Juli 1997 seine Betriebsaufgabe mit 1. Jänner 1996 bekannt und erklärte sowohl den Aufgabe- als auch den Übergangsgewinn in Höhe von S 0,00. Im Zuge eines Vorhalteverfahrens legte der Bw. den Vertrag vom 21. August 1995 vor, auf Grund dessen das Finanzamt die Auffassung vertrat, dass der Bw. seinen Betrieb bereits im August 1995 aufgegeben habe.

In der Folge wurde mit Bescheid vom 19. Juni 1998 die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt. In dem im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid 1995 vom 19. Juni 1998 wurde die Investitionsrücklage 1992 als

Folge der Betriebsaufgabe im Jahr 1995 aufgelöst und der Gewinn aus Gewerbebetrieb auf S 294.553,00 erhöht.

In der dagegen gerichteten Berufung vom 1. Juli 1998 brachte der Bw. vor, dass die Erhöhung um die Investitionsrücklage 1992 in Höhe von S 67.900,00 zu Unrecht erfolgt sei, da die Betriebsaufgabe nicht im Jahr 1995, sondern zum 1. Jänner 1996 anzunehmen sei. Dies deshalb, weil zum einen das wesentliche Betriebsmittel – der Pkw – erst 1996 ins Privatvermögen übernommen und weil zum anderen das Gewerbe am 1. Jänner 1996 ruhend gemeldet worden sei.

In der abweisend ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2000 begründete das Finanzamt die Betriebsaufgabe im Jahr 1995 folgendermaßen:

Auf Grund der Vereinbarung vom 21. August 1995 habe das Finanzamt von dem Umstand Kenntnis erlangt, dass sich der Bw. verpflichtet habe, für die Dauer von mindestens 48 Monaten auf dem gesamten Finanzdienstleistungssektor weder selbständig noch unselbständig tätig zu werden. In diesem Vertrag sei weiters vereinbart worden, dass sich der Bw. aus sämtlichen Funktionen und Geschäftstätigkeiten der XYZ GmbH und deren Tochtergesellschaften zurückziehen werde. Der Bw. habe seine in Österreich versteuerten Provisionen als Versicherungsagent ausschließlich im Bereich des Finanzdienstleistungssektors im Umfeld der XYZ GmbH bezogen. Bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 4. Juli 1997 habe der Bw. mitgeteilt, dass die letzten Provisionen am 20. Juli 1995 zugeflossen seien. Im Jahr 1995 seien von ihm Anlagenverkäufe in Höhe von S 26.500,00 getätigt worden. Das restliche Anlagevermögen und zwar ein Aktenkoffer und einen Camcorder mit einem Buchwert zu je S 1,00, welche laut eigenen Aussagen des Bw. unverkäuflich wären, sowie der PKW Mercedes 500 SE, Bj. 1991, Buchwert S 354.000, habe der Bw. nach seiner Darstellung erst zum 1. Jänner 1996 in sein Privatvermögen übernommen.

Da es dem Bw. ab August 1995 untersagt gewesen sei, seine werbende Tätigkeit auszuüben und er sich verpflichtet habe, auch außerhalb von Österreich nicht mehr im Finanzdienstleistungssektor tätig zu werden, könne ab Anfang September 1995 der Beginn der Betriebsaufgabe unterstellt werden. Damit sei aber die wesentlichste Grundlage seiner bisherigen betrieblichen Tätigkeit weggefallen und es habe keine Notwendigkeit mehr bestanden, das Anlagevermögen weiter in der Betriebssphäre zu halten. Dementsprechend habe er auch einen Teil seines Anlagevermögens bereits 1995 veräußert. Dass der Bw. jedoch jene Wirtschaftsgüter, die er nicht veräußert bzw. die nicht veräußerungsfähig waren, erst mit dem 1. Jänner 1996 in sein Privatvermögen überführt habe, sei durch nichts begründet. Die Ruhendmeldung des Gewerbes bei der Wirtschaftskammer könne zwar ein Indiz für die Feststellung des Zeitpunktes der Betriebsaufgabe darstellen, doch sei sie im vorliegenden Fall

auf Grund des Sachverhaltes nicht ausschlaggebend für den Zeitpunkt der Annahme des Abschlusses der Betriebsaufgabe.

Diese Berufungsvorentscheidung wurde in der Folge von der (seinerzeitigen) Finanzlandesdirektion wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, mit der Begründung, das Finanzamt habe unterlassen zu überprüfen, ob bzw. in welcher Höhe zum Betriebsaufgabezeitpunkt bestehende Provisionsforderungen im Rahmen der gesetzlich vorgeschriebenen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich anzusetzen gewesen wären.

Die geforderten Ermittlungen wurden in der Folge durch eine das Streitjahr betreffende Betriebsprüfung nachgeholt. Unter Tz.13 Punkt 2.) des Bp-Berichtes vom 11. Mai 2004 wurde folgende Feststellung getroffen:

"Gemäß einer Vereinbarung zwischen Herrn K. und dem Bw. werde dem Bw. ein fixer Provisionssatz von S 250.000,00 auf 48 Monate ab 1. Oktober 1995 als Gegenleistung für die Überlassung seiner Tätigkeit im Geschäftsbereich der XYZ, im gesamten Finanzdienstleistungssektor weder mittelbar noch unmittelbar, weder selbständig noch unselbständig, weder als Geschäftsführer, Prokurist, leitender Angestellter noch als Berater zuerkannt.

Zusätzlich erfolgen variable Betreuungsprovisionen von bis 31. August 1995 vermittelte und abgerechnete Verträge für 36 Monate.

Auf Grund von Mitteilungen der X Vers. AG sind bereits Zahlungen der Tochtergesellschaft in Zagreb bis 11. März 2003 in Höhe von 8,118.734,41 Kuna eingegangen (€ 1,098.140,02). Im Vertrag ist weiterhin festgehalten, dass der Bw. selbst für die Versteuerung der Provisionen Sorge zu tragen hat.

<i>Ansatz der fixen Provisionen</i>	<i>12,000.000,00</i>
<i>Ansatz der variablen Provisionen</i>	<i>6,000.000,00</i>
<i>Gesamt</i>	<i>18,000.000,00</i>

Variable Provisionen:

Abgegoltene Provisionen gegenüber einem Handelsvertreter, der seine Tätigkeit einstellte, bezogen sich im gegenständlichen Fall auf Geschäfte, die vor Betriebseinstellung vermittelt und nach Betriebseinstellung ausgeliefert und bezahlt wurden. Da es sich um Geschäfte handelt, die zur normalen Geschäftstätigkeit des Vertreters zählen sind die Provisionen selbst bei engem zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebseinstellung dem laufenden Geschäftsgewinn und nicht dem begünstigten Aufgabegewinn zuzurechnen, wobei es einerlei ist, ob sofort oder erst später geleistet wird. Somit sind die variablen Provisionen dem laufenden Gewinn zuzurechnen und finden ihren Niederschlag als bestehende Forderungen im Übergangsgewinn von § 4 (3) EStG 1988 auf § 4 (1) EStG 1988 und sind nach Fehlen der steuerlichen Voraussetzungen mit dem Normalsteuersatz zu verusten.

Fixe Provisionen :

Nach derzeitiger Rechtsprechung sind nach Beendigung des Vertragsverhältnisses gebührende Entschädigungen des Handelsvertreters der laufenden Tätigkeit zuzurechnen und zählen zum begünstigten Aufgabegewinn, wenn sie mit der gleichzeitigen gänzlichen Einstellung der Tätigkeit zusammenfallen. Die fixen Provisionen werden somit der Betriebsaufgabe zugerechnet und mit dem Hälftesteuersatz gemäß § 37 EStG 1988 versteuert.

Mangels vorhandener Unterlagen werden beim Übergang von § 4 (3) auf § 4 (1) nur die Forderungen der variablen Provisionen in Höhe von S 6.000.000,00 und bei der Betriebsaufgabe nur die fixen Provisionen in Höhe von S 12.000.000,00 zum Ansatz gebracht."

Die in der Folge ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 24 Mai 2004 berücksichtigte diese Feststellungen.

In seinem dagegen gerichteten Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Bw. vor, dass die Erhebung der Einkommenshöhe nicht "korrekt" sei. Die in Tz. 13 Punkt 1.) und 2.) getroffenen Feststellungen seien aus folgenden Gründen nicht "korrekt":

"Es wurde festgestellt, dass die Aufgabe der Tätigkeit schon im Jahr 1995 erfolgt ist, da mir dies im Vertrag vom 21.08.1995 untersagt wurde. Leider wurde die bekannte Tatsache ignoriert, dass es nach dem Abschluss dieses Vertrages zu Rechtsstreitigkeiten kam und am 16.07.1997 zwischen den Parteien ein neuerlicher Vertrag abgeschlossen wurde. Das Berufsverbot wurde durch Nichteinhaltung des Vertrages und Einreichen der Klage meinerseits im Januar 1996 bereits aufgehoben.

In Pkt. 2 wird der Preis aus dem Vertrag vom 21.08.1995 zitiert. Dieser Punkt existiert ebenfalls nicht mehr, dieser wurde ebenso durch den Vertrag vom 16.07.1997 aufgehoben, und in folgendem Vertrag neu definiert."

In Beantwortung eines von der Abgabenbehörde II. Instanz an ihn gerichteten Vorhaltes, erschien der Bw. am 2. November 2005 persönlich zu einer Vorsprache und legte folgendes, an das Finanzamt gerichtete Schreiben vor:

"Ich habe aus dem von ihnen genannten Vertrag nie ein Geld bekommen! Die von ihnen vorgelegte Liste von der X Versicherung Kroatien sind Finanzströme an die Tochter der P. Vermögensverwaltung. Als Beweis lege ich ihnen die Ausgangsrechnungen und Kontoauszüge der S. Kroatien und der P. d.o.o. in Kopie bei. Die P. d.o.o. ist eine Firma, die zu 100% meiner Frau gehört."

Die in diesem Schreiben angesprochenen Belege wurden vom Bw. nun auch dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Zum Beweis seiner Behauptung, nie Geld bekommen zu haben, legte der Bw. auch eine Vereinbarung, abgeschlossen zwischen der X d.d. und ihm sowie der S. d.o.o. vor.

In der Präambel dieser Vereinbarung wurde im Wesentlichen festgehalten, dass der X d.d. bekannt sei, dass die XYZ GmbH aus einem mit dem Bw. abgeschlossenen Vertrag, diesem Provisionen aus Versicherungsverträgen bzw. an Ausgleichszahlungen unter anderem aus dem Aufbau der XY Tochtergesellschaften schulde. Weiter wurde festgehalten:

"Nach diesem Vertrag soll die Leistung von Teilen des vorgenannten, zwischen den vertragsschließenden Parteien einvernehmlich festgestellten Betrages auch an eine von Herrn P. zu benennende dritte Person bzw. an eine von ihm beherrschte juristische Person schuldbeitreitend bewirkt werden können und wurde von Herrn P. hierfür S. d.o.o. namhaft gemacht.

Um eine störungsfreie Aufrechterhaltung der Vertriebsaktivitäten eines ihrer absatzstärksten Vertriebspartner, sohin der XY Zagreb d.o.o., sicherzustellen und den ungehinderten wirtschaftlichen Aufbau der X d.d. zu gewährleisten, erklärt X d.d. an der Abwicklung des vorgenannten Vertrages mitwirken zu wollen, wozu diese mit den XY Gesellschaftern eine vertragliche Vereinbarung treffen wird, um die wirtschaftliche Umsetzung des oben genannten Vertrages zu ermöglichen."

Hinsichtlich der Zahlungen wurde unter Punkt 2. vereinbart:

"Von der in Pkt.1 einvernehmlich festgestellten Ausgleichszahlung soll von den XY Gesellschaften unter anderem ein Betrag von S 18 Mio. in Teilzahlungen beginnend mit Juni 1997 abgestattet werden. Auf der Grundlage der von der X d.d. mit den XY Gesellschaftern vorangehend geschlossenen Vereinbarung wird X d.d. aus ihren Verpflichtungen gegenüber XY Zagreb d.o.o. entsprechend der zwischen der XY Gesellschaften und Herrn P. abgeschlossenen Vereinbarung, beginnend mit August 1997 folgende Teilzahlungen an die von Herrn P. genannte Zahlstelle erbringen; X d.d. tritt damit aber nicht in das Zahlungsverprechen der XY Gesellschaften gegenüber Herrn P. ein.

Festgestellt wird, dass die obgenannte Ratenzahlung aus Verpflichtungen der X d.d. gegenüber der XY Zagreb d.o.o. für die Vermittlung von Versicherungsverträgen stammen. Es entspricht dem übereinstimmenden Willen der vertragsschließenden Teile, dass die Zahlungen für XY Zagreb d.o.o. an Herrn P. bzw. dessen Zahlstelle, S. d.o.o., überwiesen werden. Durch diese Zahlungen werden im Umfang der geleisteten Zahlungen die Verbindlichkeiten der XY Gesellschaften und der Herren A.K. und M.H. aus dem in der Präambel zu diesem Vertrag genannten Vertrag mit Herrn P. erfüllt."

Die in der Präambel dieser Vereinbarung angesprochenen Provisionen wurden in dem dieser Vereinbarung vorangegangenen Vertrag vom 21. August 1995 unter Punkt III wie folgt geregelt:

Trotz seines Ausscheidens wird Herr P. hinsichtlich der bis einschließlich 31. August 1995 vermittelten und laut Mitarbeitervertrag abgerechneten Verträge so gestellt, als wäre er nach wie vor Mitarbeiter der Gesellschaften. An seiner rechnerischen Eingliederung in der Struktur ändert sich daher durch sein Ausscheiden aus den Gesellschaften nichts. Für das ab 1. September 1995 vermittelte und abgerechnete Neugeschäft erhält Herr P. keine wie immer geartete Vergütung. Er behält aber unkündbar für die nächsten 36 Monate ab Abschluss dieses Vertrages seinen Anspruch auf Betreuungsprovision, aus den vorgenannten bis 31. August 1995 vermittelten und abgerechneten Verträgen.

Zusätzlich zu dieser variablen Betreuungsprovision erhält Herr P. von der slowenischen Tochtergesellschaft einen fixen Provisionssatz im Ausmaß von S 250.000,00 pro Monat für die Dauer von 48 Monaten, wobei die erste Rate am 1. Oktober 1995 zur Zahlung fällig wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Streitfall ist primär die Frage zu klären, wann der Zeitpunkt der Betriebsaufgabe anzusetzen ist:

Sowohl der Tatbestand der Betriebsveräußerung als auch jener der Betriebsaufgabe knüpft an die wesentlichen Betriebsgrundlagen an. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen bei der Betriebsaufgabe in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder in das Privatvermögen übernommen oder in einem gemischten Vorgang teilweise übertragen und teilweise in das Privatvermögen übernommen werden.

Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehören, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. Abzustellen ist auf die Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus. Bei einer werbenden und kundengebundenen Tätigkeit, - wie sie im vorliegende Fall gegeben ist - wird es die die Geschäftsverbindung mit Kunden und Auftraggebern sein (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24, Tz 21ff.).

Der diesbezügliche Vertragsinhalt lässt keine Zweifel daran aufkommen, dass der Bw. seine Tätigkeit zum 31. August 1995 aufgegeben und ab diesem Zeitpunkt keine Geschäftsverbindungen mehr gepflogen hat. Von der Tatsache, dass der Inhalt dieses Vertrages zur Einstellung seiner Tätigkeit geführt hat, geht der Bw. selbst auch anlässlich seiner Veranlagung für das Jahr 1996 aus. Nur sieht er diesen Zeitpunkt erst zum 1. Jänner 1996 verwirklicht. Da dem Schreiben des Bw. vom 4. Juli 1997 zufolge nach dem 20. Juli 1995 keine Provisionen mehr zugeflossen sind und es ihm auch auf Grund der vertraglichen Vereinbarung (Punkt II) gar nicht mehr möglich war, Vertretungshandlungen zu setzen, ist zum Zeitpunkt 31. August 1995, wie auch in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt wird, von der Aufgabe der wesentlichen Betriebsgrundlagen auszugehen.

In weiterer Folge stellt sich die Frage der steuerlichen Behandlung der Betriebsaufgabe.

Gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die bei der Aufgabe des Betriebes erzielt werden. Wird ein Betrieb mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 aufgegeben, so ist auf die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 überzugehen. Es ist daher noch vor Ermittlung des Aufgabegewinnes ein Übergang zum Betriebsvermögensvergleich durchzuführen.

Beim Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 zu jener gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 werden alle am Übergangsstichtag erfassten Besitzposten, die bei Fortführung der § 4 Abs. 3 Ermittlung später zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen geführt hätte und nach dem Übergang sonst unberücksichtigt blieben, als Zuschläge angesetzt (Quantschnigg/Schuch, aaO, § 4, Tz. 86 und 86.1).

Im vorliegenden Fall hat der Bw. wie aus den eingangs wiedergegebenen Vertragsbestimmungen vom 21. August 1995 ersichtlich ist, Anspruch auf variable Betreuungsprovisionen für bis zum 31. August 1995 vermittelte und abgerechnete Verträge.

Daraus ergibt sich eindeutig, dass es sich um einen Ausgleich für den Entgang zukünftiger Provisionen handelt. Wenn auch der Versicherungsmakler im Maklerrecht eine Sonderstellung einnimmt, so geht der unabhängige Finanzsenat dennoch davon aus, dass die in der Literatur und Rechtsprechung zur Entschädigung nach dem Handelsvertretergesetz getroffenen Aussagen auch auf den vorliegenden Sachverhalt, in dem sich ebenfalls die Frage der Behandlung künftig entstehender Provisionen stellt, anzuwenden sind. Danach ist die Abgeltung künftig entgehender Provisionen nicht als Erlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes anlässlich einer Betriebsaufgabe anzusehen und folglich auch nicht der begünstigten Besteuerung zugänglich (VwGH 4.6.2003, 97/13/0195, VwGH 13.9.1989, 88/13/0042, Doralt, EStG⁴, § 24, Tz. 77 und die dort zitierte Judikatur). Diese Ansprüche des Bw. sind somit der laufenden Geschäftstätigkeit zuzurechnen und im Zuge der Übergangsgewinnermittlung zu berücksichtigen.

Die vertraglich vereinbarte fixe Provision hingegen stellt dezidiert (Punkt III des Vertrages vom 21. August 1995) eine Gegenleistung für die Aufgabe dieser Tätigkeit dar und wurde deshalb zu Recht vom Finanzamt als Aufgabegewinn behandelt.

Dem hält der Bw. nur die Behauptung "Ich habe aus dem von ihnen genannten Vertrag nie ein Geld bekommen!" entgegen.

Ein Steuerpflichtiger muss jedoch Einkünfte als ihm zuzurechnen gelten lassen, über die ihm die tatsächliche Vergütung nicht mehr zusteht, weil er sie mit oder ohne Gegenleistung an einen Dritten abgetreten hat. Mit dieser Abtretung bewirkt er eine vorweggenommene Einkommensverwendung (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 2, Tz. 7).

Der Zufluss an Dritte ändert nichts an der Zurechnung, soweit Einkommensverwendung vorliegt: Dies gilt zB dann, wenn Einnahmen gepfändet oder abgetreten werden oder aus sonstigen Gründen auf Weisung des Berechtigten an einen Dritten ausgezahlt werden (Doralt, EStG⁸, § 2, Tz. 145).

Bei einer Forderungsabtretung fließen die Zahlungen, die der Schuldner des Zedenten an den Zessionar leistet den Zedenten im Zeitpunkt der Zahlung zu (Doralt, EStG⁴, § 19 Tz. 21 Stichwort Forderungsabtretung). Auch abgetretene (zedierte) Einnahmen sind grundsätzlich dem Abtretenden (Zedenten) zuzurechnen (ESt-HB, § 2, Tz. 48).

Im Streitfall hat der Bw. die Zahlung der ihm laut Vertrag vom 21. August 1995 zustehenden Forderungen abgetreten. Wie eingangs wörtlich wiedergegeben erfolgte die Zahlung mit schuldbefreiender Wirkung an eine vom Bw. namhaft gemachte Person bzw. an eine von ihm beherrschte Gesellschaft, weshalb der Bw. über seine Einkünfte verfügt hat und in diesem Fall von einer steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung auszugehen ist.

Wie aus dem Bp-Bericht ersichtlich, wurde in Übereinstimmung mit den vertraglichen Vereinbarungen und in Entsprechung der tatsächlichen Zahlungen eine Forderung in Gesamthöhe von S 18.000.000,00 angesetzt. Dem hält der Bw. in seinem Antrag auf Vorlage entgegen, dass dieser Bericht nicht korrekt sei, da nicht alle Unterlagen angeschaut worden seien und die Tatsache ignoriert worden sei, dass die Parteien einen neuen Vertrag (17. Juli 1997) abgeschlossen hätten.

Grundsätzlich ist dem Bw. zuzustimmen, dass der Grundsatz der besseren Einsicht, wie er anlässlich seiner mündlichen Vorsprache betont hat, im Steuerrecht anzuwenden ist. Das heißt, dass alle Umstände am Bilanzstichtag, allenfalls nach besserer Kenntnis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung, maßgebend sind. Es kommt folglich nicht auf das Wissen am Bilanzstichtag an, sondern auf die Erkenntnisse, die bis zur Bilanzerstellung über die Verhältnisse am Bilanzstichtag gewonnen worden sind.

Nach dem jeweiligen Bilanzstichtag bekannt gewordene Tatsachen – und zwar unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt die Bilanz erstellt bzw. die Abgabenerklärung eingereicht wird – sind (nur) dann bereits zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen, wenn sie zu diesem Stichtag als Umstände vorhanden waren, die für die Erstellung einer Bilanz relevant sind (VwGH 4.11.1998, 93/13/0186).

Umstände, die am Bilanzstichtag weder bekannt noch eingetreten waren, können nicht berücksichtigt werden. Ein erst später eintretendes Ereignis, das am Bilanzstichtag nicht vorhersehbar war, ist daher nicht zu berücksichtigen.

Wertänderungen nach dem Bilanzstichtag sind daher grundsätzlich auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn sie vor der Bilanzerstellung bekannt werden. Dazu gehört auch die Änderung oder Aufhebung eines Vertrages nach dem Bilanzstichtag (Doralt, EStG⁶, § 6, Tz. 14 ff.).

Es können somit nur die vertraglichen Vereinbarungen Berücksichtigung finden, die zum Bilanzstichtag bereits bestanden haben. Der Vertrag vom 17. Juli 1997 war weder am Bilanzstichtag noch zum Zeitpunkt der Einreichung der Erklärungen existent und konnte daher auch nicht zu einer Erhöhung der vertraglich zugesicherten Provisionen von S 18 Mio. auf S 33 Mio. führen.

Bei dieser Sach- und Rechtslage war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 5. Dezember 2005