



Außenstelle Linz
Senat 3

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

GZ. RV/1824-L/02, RV/1823-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der JV_GmbH (ehemals JF_GmbH) gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 15. Mai 1995 betreffend Körperschaftsteuer 1993 und als Rechtsnachfolgerin der EF_GmbH_&_CO_KG gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 17. Oktober 2000 betreffend die Feststellung der Einkünfte 1996 und vom 20. Oktober 2000 betreffend die Feststellung der Einkünfte 1997 nach durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1993 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend der Feststellung der Einkünfte der ehemaligen EF_GmbH_&_CO_KG für das Jahr 1996 wird stattgegeben. Der Bescheid wird abgeändert. Die Berechnung der Bemessungsgrundlage ist dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Die Berufung der ehemaligen EF_GmbH_&_CO_KG gegen den Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte 1997 wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1991 bis 1993, welche bei der damals als JF_GmbH bezeichneten JV_GmbH im Zeitraum vom 27. September 1994 bis 8. Februar 1995 stattfand, stellte der Prüfer im darüber gemäß § 150 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBI. Nr. 194/1961) verfassten Bericht unter anderem fest, dass in der Bilanz 1993 erstmals eine Rückstellung für mögliche Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter gebildet worden sei. Es handle sich um eine Rückstellung für zukünftige Aufwendungen, welche nach Ansicht des Prüfers entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht steuerlich anerkannt werden könne. Dieser Ansicht folgend wurde der Gewinn der JF_GmbH um S 1.412.000,00 erhöht (Rz 20 der Anlage I zum Prüfungsbericht; Niederschrift über die Schlussbesprechung).

Mit dem im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren für die Körperschaftsteuer 1993 der JF_GmbH ergangenen Bescheid vom 4. Mai 1995 folgte das Finanzamt Schärding den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

Gegen diese Bescheide richtet sich die innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist eingebrauchte Berufung vom 5. Juli 1995, in welcher begehrt wurde, die Rückstellung für Handelsvertreterausgleichsansprüche als Betriebsausgabe anzuerkennen. Begründend wurde in der Berufung ausgeführt, dass es sich beim vom Prüfer angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.6.1996, 91/14/0165) um eine Einzelfallentscheidung gehandelt habe, welcher keine Bedeutung zukomme, da deutsches HGB anzuwenden gewesen sei. Die Judikatur des BFH zur Handelsvertreterrückstellung sei daher von wesentlichem Einfluss gewesen, jedoch auf die österreichische Rechtslage nicht anwendbar, da diese sich von der deutschen unterscheide. Das Handelsvertretergesetz regle, dass einem Handelsvertreter beim Ausscheiden aus dem Unternehmen, mit Ausnahme bei Selbstkündigung ohne wichtigen Grund, ein Ausgleichsanspruch zustehe, sofern er dem Unternehmen Neukunden zugeführt oder bereits bestehende Geschäftsverbindungen erweitert habe und zu erwarten sei, dass der Unternehmer aus diesen Geschäftsverbindungen auch in Zukunft erhebliche Vorteile ziehen werde. Der Verwaltungsgerichtshof vertrete daher der deutschen Judikatur folgend die Ansicht, dass sich der Ausgleichsanspruch in erster Linie auf künftig entgehende Provisionen richte. Es sei danach wirtschaftlich betrachtet eine Einmalvergütung für alle von künftigen Kunden hereingeholten Aufträge und weniger eine Nachvergütung für den Erwerb des Kundenstamms und daher nicht wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht. Diese Beurteilung gehe allerdings zu weit. Es müsse unbestritten sein, dass Ausgleichsansprüche des Vertreters aufgrund von Tätigkeiten in der Vergangenheit, nämlich dem Zuführen von Kunden, verursacht seien. In einem Vielzahl der Fälle, in welchen

Handelsvertreter gekündigt und einen Anspruch auf Ausgleichszahlung erwerben, stehe aber nicht der Vorteil im Vordergrund, welcher dem Unternehmer aus den weiteren Geschäftsbeziehungen mit den hinzugewonnenen Kunden erwachsen werde, sondern Schadensbegrenzung. Im berufungsgegenständlichen Fall sei die Rückstellung, insbesonders auch deshalb gebildet worden, weil es eine Vielzahl von Gründen gebe, warum ein Vertreter für das Unternehmen nicht mehr tragbar sei oder die Leistung nicht mehr zur Zufriedenheit des Unternehmers erbringe. Der Vorteil des Geschäftsherrn habe für die Bildung der Rückstellung weniger Bedeutung als die Vermeidung schlechten Rufes oder Demotivation der Mitarbeiter. Es liege im Interesse des Unternehmers, Prozesse mit Vertretern, welche nachteilige Auswirkungen auf die Beziehungen zu den anderen Mitarbeitern haben könnten, zu vermeiden und die Beziehungen zu minderleistenden Vertretern auf einverständlicher Grundlage mit der Zahlung von Ausgleichsansprüchen zu beenden. Es würden daher auch dann größere Zahlungen anfallen, wenn dem Unternehmen keine Vorteile aus der Kundenzuführung erwachsen könnten. Handelsrechtlich stehe der in der Zukunft liegende ungewisse Eintritt einer Verpflichtung der Bildung einer Rückstellung nicht entgegen. Nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht sei eine solche Rückstellung auch steuerlich anzuerkennen.

Im Zeitraum vom 20. März bis 10. Oktober 2000 fand bei der EF_GmbH_&_CO_KG eine abgabenbehördliche Prüfung statt, welche die Veranlagungsjahre 1996 bis 1998 umfasste. Im darüber erstellten Bericht hielt der Prüfer unter anderem fest, dass diese per 28. Februar 1997 rückwirkend in die EB_GmbH unter Anwendung der Bestimmungen des Art. III UmgrStG (Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991) eingebracht worden sei. Unter Punkt 1) der Anlage I zum Prüfungsbericht (Niederschrift über die Schlussbesprechung; „Handelsvertreterrückstellung“) erläuterte der Prüfer den § 24 HVertrG 1993 (Handelsvertretergesetz, BGBl. Nr. 88/1993) und führte weiter aus, dass die Berufungswerberin mangels Erfahrungswerten eine Rückstellung in Höhe von 80% der Jahresprovision, welche auf Dauerkunden entfallen solle, gebildet habe. Eine steuerliche Rückstellung für die im Zuge der Beendigung des Vertragsverhältnisses mit Handelsvertretern zu zahlenden Ansprüche könne im Rahmen einer periodengerechten Abgrenzung während eines aufrechten Vertragsverhältnisses nicht gebildet werden. Der Ausgleichsanspruch entstehe erst bei Kündigung durch die Firma oder berechtigter Vertragsbeendigung durch den Handelsvertreter. Die Ausgleichszahlung stelle eine Vergütung für künftig entgehende Provisionen dar. Eine Sozialvorsorge könne nicht unterstellt werden. Der Entstehungsgrund des Handelsvertreterausgleichsanspruches liege in den der Auflösung folgenden Perioden, in welchen der Vorteil der bisherigen Tätigkeit des Handelsvertreters für das Unternehmen bewirkt werde. Es müsse auch in Frage gestellt werden, ob in der Branche ein entsprechender

Dauerkundenanteil bestehende. Bei Provisonen aus Einzelkundengeschäften könnte aber gar kein Handelsvertreterausgleichsanspruch entstehen. Allerdings rechnete der Prüfer dem Gewinn des Jahres 1996 den Stand der von der Berufungswerberin gebildeten Handelsvertreterausgleichsanspruchsrückstellung in Höhe von S 1.226.400,00 hinzu und verfuhr beim Jahr 1997 mit S 2.365.000,00 ebenso. Die außerbilanzielle Zurechnung bei der Handelsvertreterausgleichsanspruchsrückstellung in Höhe von S 1.436.800,00 wurde vom Prüfer beim Gewinn 1997 neutralisiert.

Das Finanzamt Schärding folgte diesen Feststellungen in den im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren für die Feststellung von Einkünften ergangenen Bescheiden datiert vom 17. (1996) und 20. November 2000 (1997), gegen welche sich die innerhalb der verlängerten Berufungsfrist eingebrachte Berufung vom 29. März 2001 richtet.

Darin wird begehrt, die gebildete Rückstellung für Handelsvertreterausgleichsansprüche im vollen erklärten Ausmaß für das Veranlagungsjahr 1996 und 1997 anzuerkennen und wurde einleitend dazu ausgeführt, dass die genannte Rückstellung am 28. Februar 1995 (Bilanzstichtag) S 1.294.000,00 betragen und sich im Wirtschaftsjahr 1995/96 um S 67.600,00 auf S 1.226.400,00 reduziert habe. Das Finanzamt hätte die bestehende Rückstellung im Wirtschaftsjahr 1995/96 aufgelöst und nicht die Dotierung in den vorangegangenen Perioden rückgängig gemacht, weswegen die Auflösung im Rahmen der Veranlagung des Jahres 1996 zu Unrecht erfolgt sei.

Zur grundsätzlichen Möglichkeit, eine solche Rückstellung mit Wirkung für das Steuerrecht zu bilden, wurde auf eine Literaturfundstelle verwiesen und diese wörtlich wiedergegeben (Novacek, Nunmehr auch Rückstellung für Ausgleichsansprüche von Handelsvertretern?, RdW 1998, 299), wobei der Autor davon ausgeht, dass derartige Ausgleichsansprüche ebenso wie Abfertigungsansprüche ihre Wurzeln ausschließlich in der Vergangenheit hätten.

Diese Berufung wurde mit den Berufungsvorentscheidungen datiert vom 22. März 2002 für die Feststellung der Einkünfte 1996 und 1997 vom Finanzamt Schärding gemäß § 276 Abs. 1 erster Satz BAO abgewiesen und dies mit einem Hinweis auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.2.2002, 2001/14/0081) begründet.

Mit Schreiben vom 18. Juni 2002 beantragte die JV_GmbH als Rechtsnachfolgerin der EF_GmbH_&_CO_KG die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begründete dies ein weiteres mal mit der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung. Bestritten wurde die Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes, dass der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters mit dem Verlust künftiger Provisionen und - aus Sicht des Unternehmens - mit zu erwartenden künftigen Vorteilen aus den Geschäftsverbindungen mit vom Handelsvertreter geworbenen Kunden zusammenhänge und

daher der Ausgleichsanspruch mit erst in der Zukunft erwachsenden Vorteilen verknüpft sei. Die erste Voraussetzung des § 24 HvertrG 1993 sei, dass der Handelsvertreter dem Unternehmer neue Kunden zugeführt oder bestehende Geschäftsverbindungen wesentlich erweitert habe, was die Tätigkeit des Handelsvertreters in der Vergangenheit betreffe. Die zweite Voraussetzung, nämlich, dass zu erwarten sei, dass der Unternehmer oder dessen Rechtsnachfolger aus diesen Geschäftsverbindungen auch noch nach Auflösung des Vertragsverhältnisses erhebliche Vorteile ziehen könne, betreffe zwar die Zukunft, jedoch sei der Ausgleichsanspruch nicht davon abhängig, ob die Erwartung erheblicher Vorteile tatsächlich eintreffe und wären diese daher nicht die wirtschaftliche Ursache des Ausgleichsanspruches. Dass die Ausgleichszahlung unter Berücksichtigung aller Umstände der Billigkeit entsprechen müsste, stelle ebenfalls keine in der Zukunft liegende wirtschaftliche Ursache dar. Der Aufbau eines Kundenstammes für die EF_GmbH_&_CO_KG sei durch die Handelsvertreter nicht beim Ausscheiden, sondern während ihrer aktiven Tätigkeit erfolgt. Der Anspruch sei daher sowohl dem Grunde nach als auch in der Höhe auf Vergangenes zurückzuführen. Bei vergleichbarer Rechtslage halte der deutsche Bundesgerichtshof (BGH) die Ausgleichsleistung für eine Abgeltung der Erhöhung des Geschäftswertes des Unternehmens, welche während des Vertragsverhältnisses eingetreten sei und daher eine entsprechende Rückstellung unter ausdrücklicher Ablehnung der gegenteiligen Ansicht des deutschen Bundesfinanzhofes (BFH) für möglich. Der BFH folge zwar in handelsrechtlicher Hinsicht der Rechtsmeinung des BGH, lehne jedoch aufgrund anderer Maßgeblichkeitsregeln für Steuer- und Handelsrecht in Deutschland eine steuerlich wirksame Bildung einer Rückstellung ab. In Österreich müsse aufgrund der Maßgeblichkeit des Handelsrechts für das Steuerrecht die gleiche Argumentation zur steuerlichen Anerkennung der handelsrechtlichen Passivierung führen. Mit ähnlicher Begründung würden auch manche deutschen Finanzgerichte und Teile des deutschen Schrifttums die Möglichkeit der Bildung einer Rückstellung für Handelsvertreterausgleichsansprüche bejahen. Ursache für den Ausgleichsanspruch sei nämlich das Schaffen von gewinnträchtigen Geschäftsbeziehungen während der Tätigkeit des Handelsvertreters. Ein Ausgleichsanspruch nach § 24 HvertrG 1993 bestehe auch beim Tod oder Auflösung des Vertragsverhältnisses durch den Handelsvertreter sowie aufgrund von Krankheit oder Alter, was verdeutliche, dass hier nicht künftige Provisionen abgegolten werden sollten, weil solche ohnehin nicht mehr hätten bezogen werden können.

Im Übrigen wird von der Berufungswerberin nochmals die Ansicht von Novacek (aaO.) wiedergegeben.

Darüber hinaus sei die Auflösung der Handelsvertreterausgleichsanspruchsrückstellung im Wirtschaftsjahr 1996 mit S 1,226.400,00 jedenfalls zu Unrecht erfolgt, da diese

Rückstellungen in vorangegangenen Wirtschaftsjahren dotiert worden wären und tatsächlich die Rückstellung im Wirtschaftsjahr 1996 um S 67.600,00 vermindert worden sei.

In Stellungnahme zum Vorlageantrag vom 2. September 2002 wies der Prüfer auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.11.2001, 2001/14/0081) hin und erklärte, dass für drohende Verbindlichkeiten, die mit erst zu realisierenden Gewinnen in Zusammenhang stehen würden und daher erst in der Zukunft wirtschaftlich veranlasst seien, im Steuerrecht keine Rückstellung gebildet werden könne. Es sei mit der Berufungswerberin vereinbart worden, die Frage der Zulässigkeit dieser Rückstellung als rein materiellrechtliches Problem zu behandeln und die Rückstellung (periodenwidrig) im Prüfungszeitraum insgesamt auf null zu stellen. Diese habe auch eine diesbezügliche Zurücknahme der Berufung angekündigt.

Darauf antwortete die Berufungswerberin im Schreiben vom 7. November 2002, dass von einer Geschäftsführerin der Berufungswerberin die Einschränkung der Berufung in Betracht gezogen worden sei. Nach Rücksprache mit allen Geschäftsführern sei beschlossen worden, dass die Berufung in vollem Umfang aufrecht bleibe.

In der am 30. November 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Branche in den letzten Jahren stark unter Druck gekommen sei und sich dies auch in den Ergebnissen widerspiegle. Kein Jahr könne unmittelbar mit dem Nächsten verglichen werden. Der Markt müsse jedes Jahr neu erobert werden. Das wirtschaftliche Ergebnis der Berufungswerberin sei durch die Teuerungen beeinträchtigt. Es sei notwendig, ständig neu zu investieren, um jährlich ein positives Ergebnis zu erzielen.

Es seien zum Teil noch Gerichtsverfahren anhängig, welche die Trennung von Vertretern, die zu geringe Leistung erbrachten, zum Inhalt hätten.

Bei der Berufungswerberin gebe es vier Geschäftsführer und Frau W, welche das Finanzwesen betreue. Von beiden Seiten habe er von solchen Fällen gehört.

An eine Vereinbarung über eine vereinfachte Behandlung der steuerlichen Feststellungen könne er sich nicht erinnern und hätte er auch eine solche nicht abgeschlossen, wenn sie ihm angeboten worden wäre. Eine Vereinbarung, welche Ergebniskorrekturen im Rahmen der Betriebsprüfung in einem Jahr zusammenfassen hätte sollen, habe es nicht gegeben. Bei den fraglichen Summen wäre eine solche Vereinbarung für beide Seiten riskant gewesen.

Der Vertrieb der Berufungswerberin sei so organisiert, dass selbständige Vertreter gegenüber den Endkunden tätig seien. Diese seien vor allem private Häuslbauer, welche von den Vertretern angesprochen werden. Der Vertreter erarbeite sich einen Markt in seinem Umfeld durch die zufriedenen Kunden, die er akquiriere. Jedoch müsse dieser Markt immer wieder

neu erobert werden und würden die in der Vergangenheit gemachten Bemühungen einen Erfolg für die Zukunft nicht garantieren.

Bei der Beurteilung der Rechtslage, gebe es unterschiedliche Ansichten. Die einen würden von einer selbstverständlichen zwingenden Bildung der Rückstellung für die Vergangenheit ausgehen, was handelsrechtlich gewinnmindernd wirke. Dies sei aber steuerlichrechtlich nicht so, weil hier mit dem unselbständigen Handelsvertreter gleichsam ein Teilbetrieb erworben werde. Das Ausscheiden des Vertreters werde steuerlich so behandelt, als ob das fingierte Unternehmen verkauft würde. Einen Unternehmenskauf könne man aber für die Vergangenheit nicht rückstellen. Die übliche rechtliche Argumentation drehe sich im Kreis.

Handelsrechtlich bestehe sowohl nach dem Deutschen Bundesgerichtshof als auch nach Novacek eine handelsrechtliche Pflicht zur Bildung der Rückstellung. Dies gelte dann wohl auch für Österreich, weil hier gleichsam ein „Kauf“ erfolgen müsse. Wenn aber zwangsweise ein Unternehmen gekauft werden müsse, dann sei der dafür gesetzlich vorgegebene Betrag, nämlich der Handelsvertreterausgleichsanspruch, als Schuldpost anzusetzen. Wenn man einen Unternehmenskauf fingiere, dann müsse man auch die Regeln des Unternehmenskaufs konsequent durchdenken.

Es sei daher in einem solchen Fall tatsächlich eine Unternehmensbewertung zu machen. Es sei zu untersuchen, ob mit dem zu erwartenden Umsatz auch tatsächlich ein Gewinn zu erzielen sein werde. Sollten sich diese Erwartungen nicht erfüllen, könnte es sein, dass sich der Wert des fingierten Unternehmens gegen null bewege. Sollte die Bewertung hingegen einen positiven Firmenwert ergeben, wäre das steuerlich als Aktivpost anzusetzen. Zwischen der notwendigen Rückstellung und dem Aktivposten könne sich eine Differenz ergeben. Eine derartige Prüfung sei jedoch im gegenständlichen Fall unterblieben. Es müsste untersucht werden, ob in einem Markt, der ständig neu erobert werden muss, ein Vertreter überhaupt einen Firmenwert einbringen könnte.

Der Ausgang einer allfälligen zivilrechtlichen Klage des Handelsvertreters auf Zahlung des Ausgleichsanspruches sei ungewiss und würden die Zivilrichter einen viel engeren Maßstab als das Steuerrecht anlegen. Ein solches Gerichtsverfahren müsse man sich erst leisten können.

Primär sei der Vertreter der Berufungswerberin ohnehin der Ansicht, dass eine handelsrechtliche Verpflichtung zur Bildung der strittigen Rückstellung bestehe und diese Verpflichtung nach der Maßgeblichkeit des Handelsrechts für das Steuerrecht in Österreich ohnehin steuerlichrechtlich beachtet werden müsste.

Nur ergänzend habe er vorgebracht, dass wenn man im Steuerrecht gleichsam einen Unternehmenskauf erfinde, auch eine Bewertung dieses Unternehmens stattfinden müsse. Das könne im Einzelfall ein umfangreicher Prozess sein. Dieser Gedankengang müsse

vollzogen werden, denn eine gedankliche Kürzung dieses Vorganges würde dazu führen, dass sich die rechtliche Argumentation im Kreis drehe.

Es werde behauptet, dass die Bildung der Rückstellung handelsrechtlich notwendig sei, aber steuerlichrechtlich die Ereignisse für die Zukunft wirken. Bei der Abfertigung eines Mitarbeiters, die er ja auch deshalb erhalte, damit er in Zukunft leben könne, solange er zunächst einmal kein Gehalt bekomme, würde auch niemand daran denken, dass es sich hier um einen Zukunftswert handle. Auch dieses Problem sei früher steuerlichrechtlich als Rücklage behandelt worden.

Der Unternehmer werde schon Vorteile erhalten, wenn er den Kundenstock nutzen könne, den der Vertreter erweitert habe. Der Gesetzeswortlaut spreche aber nicht von Gewinnen. Ein Unternehmenskauf sei jedoch auf Gewinne ausgerichtet. Ein Investor gebe nur dann etwas her, wenn er dafür Rückflüsse erwarten könne. Der Begriff sei eben nicht ident mit jenem der Unternehmensbewertung.

Im Falle eines Zivilprozesses sei es schon allein aus Beweisgründen nicht sichergestellt, dass dieser Prozess zum selben Ergebnis führen werde, wie die steuerliche Beurteilung.

Für die steuerliche Beurteilung sei nur ein Bruchteil der Arbeiten notwendig, die ein Zivilprozess mit sich bringen würde, da man nur die Herleitbarkeit des Erfolges beurteilen müsse. Im Zivilprozess hingegen würde es wohl schon alleine wegen der Prozesskosten Vergleichszahlen geben. Bei einer Quasiunternehmensbewertung sei durch Erhebungen und Befragen nach den Regeln der betriebswirtschaftlichen Unternehmensbewertung ein theoretischer Wert zu errechnen. Einen solchen richtigen theoretischen Wert müsse man auch steuerlich gelten lassen.

Es sei leicht, bei einem unterstellten Unternehmenskauf die Anschaffungskosten nach den Regeln der Betriebswirtschaftslehre zu ermitteln. Im täglichen Leben verliere man jedoch leicht einen Zivilprozess oder müsse man sich auf einen Vergleich mit enormen Kosten einigen. Das Steuerrecht müsse die Hindernisse des täglichen Lebens, den Unterschied zwischen Recht haben und Recht bekommen überprüfen. Es gebe einen Unterschied in der Bewertung einer Rückstellung, dem in einem Gerichtsverfahren zu bezahlenden Betrag und der wirklichen Werthaltigkeit der Leistung eines Vertreters. Der Vorschlag des Vertreters der Berufungswerberin sei es, dem zwangsweise zu zahlenden Betrag, nämlich der Rückstellung, den im Sinne einer Unternehmensbewertung werthaltigen Betrag, nämlich den Firmenwert, gegenüber zu stellen.

Und es gebe einen Unterschied zwischen dem Unternehmenswert laut Theorie und dem praktisch erzielbaren Marktpreis. Ebenso könne sich niemand lang andauernde Prozesse auf ewig leisten. Es bestehe ein Unterschied zwischen Theorie und Praxis.

Dieser Vorschlag könnte dazu führen, dass die Rückstellung oder Teile davon steuerlich anzuerkennen seien und dadurch die durch die sich im Kreis drehende Argumentation entstehenden Schwierigkeiten vermieden werden könnten.

Berücksichtigt werden müssten der gesetzlich vorgeschriebene Unternehmenskauf, die Preisfindung am Markt und das Prozessrisiko. Es sei schon klar, dass sich hier theoretisch gleiche Werte ergeben müssten. Weil hier aber eine Kluft bestehe, müsse das Steuerrecht die Angelegenheit in zwei Gedankengängen sehen: Auf der einen Seite stehe die Verpflichtung aus der Tätigkeit in der Vergangenheit, welche ohnehin handelsrechtlich zu bilden sei. Dies sei insoweit steuerlichrechtlich neutral als dieser Betrag gleichsam in einem Firmenwert gedeckt sei, der nach den Regeln der Betriebswirtschaftslehre dargestellt werden müsse, was gar nicht so schwierig sei. Bei dieser Bewertung müsse man die Freiwilligkeit des Unternehmenskaufes unterstellen.

Eine andere Angelegenheit sei es, dass diese Rückstellung vielleicht zu hoch oder zu niedrig dotiert wäre. Ähnliche Probleme gebe es in anderen Rechtsbereichen wie zum Beispiel der Verlustverwertung aber auch.

Der in der mündlichen Verhandlung gestellte Beweisantrag, die Ermittlung der Höhe der Dotierung beziehungsweise andererseits die Firmenwertkomponente zu prüfen, wurde vom Senat nach eingehender Beratung abgelehnt, weil die Rückstellung nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steuerrechtlich nicht zustehe und daher eine Prüfung derer Höhe entbehrlich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Gesamtrechtsnachfolge:

Die EF_GmbH_&_CO_KG (FN_A), welche am 7. Mai 1991 im Firmenbuch eingetragen worden ist, wurde mit Vertrag vom 29. Oktober 1997 in die EB_GmbH (FN_B; historischer Firmenwortlaut: EF_GmbH) eingebracht und per 3. April 1998 gelöscht. Dabei wurde die EF_GmbH_&_CO_KG nach Vereinigung der Kommanditistenanteile in einer Hand (Gesamtrechtsnachfolge durch Anwachsung gemäß § 142 HGB) in die Komplementärin EF_GmbH (FN_B) unter Anwendung des Artikel III UmgrStG (Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991) rückwirkend zum 28. Februar 1997 eingebracht und diese unter Anwendung der Begünstigungen des Artikel I UmgrStG auf die EP_GmbH (FN_C) verschmolzen (Gesamtrechtsnachfolge nach § 96 GmbHG).

Die E_GmbH (FN_C; historischer Firmenwortlaut: EP_GmbH) wiederum war am 10. August 1992 im Firmenbuch eingetragen worden. Diese Gesellschaft wurde mit Verschmelzungsvertrag und Generalversammlungsbeschluss vom 27. November 1999 als

übertragende Gesellschaft mit der JV_GmbH verschmolzen (Gesamtrechtsnachfolge nach § 96 GmbHG) und zum 6. Dezember 1999 gelöscht.

Die mit dem historischen Firmenwortlaut JF_GmbH (FN_E) im Firmenbuch am 19. September 1977 eingetragene JV_GmbH ist daher gemäß § 19 BAO (vergleiche Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar², TZ 1 zu § 19) Gesamtrechtsnachfolger der EF_GmbH_&_CO_KG und Partei der hier anhängigen Berufungsverfahren.

B) Steuerlich rechtliche Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen für Ansprüche nach § 24 HvertrG 1993:

§ 24 HVertrG 1993 lautet:

"(1) Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses gebührt dem Handelsvertreter ein angemessener Ausgleichsanspruch, wenn und soweit er dem Unternehmer neue Kunden zugeführt oder bereits bestehende Geschäftsverbindungen wesentlich erweitert hat, zu erwarten ist, dass der Unternehmer oder dessen Rechtsnachfolger aus diesen Geschäftsverbindungen auch noch nach Auflösung des Vertragsverhältnisses erhebliche Vorteile ziehen kann, und die Zahlung eines Ausgleichs unter Berücksichtigung aller Umstände, insbesondere der dem Handelsvertreter aus Geschäften mit den betreffenden Kunden entgehenden Provisionen, der Billigkeit entspricht.

(2) Der Ausgleichsanspruch besteht auch dann, wenn das Vertragsverhältnis durch Tod des Handelsvertreters endet und die in Abs. 1 genannten Voraussetzungen vorliegen.

(3) Der Anspruch besteht nicht, wenn der Handelsvertreter das Vertragsverhältnis gekündigt oder vorzeitig aufgelöst hat, es sei denn, dass dem Unternehmer zurechenbare Umstände, auch wenn sie keinen wichtigen Grund nach § 22 darstellen, hiezu begründeten Anlass gegeben haben oder dem Handelsvertreter eine Fortsetzung seiner Tätigkeit wegen seines Alters oder wegen Krankheit oder Gebrechen nicht zugemutet werden kann, oder der Unternehmer das Vertragsverhältnis wegen eines schuldenhaften, einen wichtigen Grund nach § 22 darstellenden Verhaltens des Handelsvertreters gekündigt oder vorzeitig aufgelöst hat oder der Handelsvertreter gemäß einer aus Anlass der Beendigung des Vertragsverhältnisses getroffenen Vereinbarung mit dem Unternehmer, die Rechte und Pflichten, die er nach dem Vertrag hat, einem Dritten überbindet.

(4) Der Ausgleichsanspruch beträgt mangels einer für den Handelsvertreter günstigeren Vereinbarung höchstens eine Jahresvergütung, die aus dem Durchschnitt der letzten fünf Jahre errechnet wird. Hat das Vertragsverhältnis weniger als fünf Jahre gedauert, so ist der Durchschnitt der gesamten Vertragsdauer maßgeblich.

(5) Der Handelsvertreter verliert den Ausgleichsanspruch, wenn er dem Unternehmer nicht innerhalb eines Jahres nach Beendigung des Vertragsverhältnisses mitgeteilt hat, dass er seine Rechte geltend macht."

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 können Rückstellungen nur für Anwartschaften aus Abfertigungen, laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, sonstige ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwelenden Geschäften gebildet werden.

Bei der Bildung einer Rückstellung handelt es sich um ein Gewinnkorrektivum, das steuerlich nur in der Höhe anzuerkennen ist, in welcher der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird. Voraussetzung für die Bildung einer

steuerlich anzuerkennenden Rückstellung ist stets, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht. Die wirtschaftliche Verursachung muss im Abschlussjahr gelegen sein (z.B. VwGH vom 27.11.2001, 2001/14/0081 mwH.).

Das Finanzamt hält die Bildung einer Rückstellung für die aus dem Handelsvertretervertrag resultierenden Verpflichtungen mit dem Hinweis auf die einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für nicht zulässig. Die Berufungswerberin vertritt dagegen die Ansicht, die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei in Hinblick auf unterschiedliche Rechtsansichten des deutschen BFH sowie des BGH angreifbar. Außerdem sei die Rückstellung auch gebildet worden, um im Falle der notwendigen Trennung von einem Handelsvertreter mit der Zahlung eines Ausgleichsanspruches gerichtliche Streitigkeiten negative Auswirkungen auf die übrige Belegschaft zu verhindern.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mit Erkenntnis vom 21.6.1994 (VwGH 21.6.1994, 91/14/0165: *"Nach den von der Beschwerdeführerin als Formkaufmann gemäß § 5 EStG 1972 zu beachtenden Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung müssen - von hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen - für künftige Ausgaben, die wirtschaftlich mit einem abgelaufenen Wirtschaftsjahr in ursächlichem Zusammenhang stehen, Rückstellungen in Form eines in die Bilanz des betreffenden Jahres einzusetzenden Passivums gebildet werden. Bei der Bildung einer Rückstellung handelt es sich also um ein Gewinnkorrektivum, das allerdings steuerrechtlich nur in der Höhe anerkannt wird, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird. Voraussetzung für die Einsetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung in eine Bilanz ist also stets, 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 der Rückstellung in der Bilanz dazu dient, den Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres richtig auszuweisen, setzt sie zwar nicht das Bestehen einer rechtsverbindlichen Verpflichtung am 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 (vgl. das hg Erkenntnis vom 15. Juni 1983, 14/1419, 1540, 1541, 1542/79, und die darin zitierte Vorjudikatur) ... Damit verbleibt jedoch nur die im angefochtenen Bescheid als zutreffend erachtete, in der Beschwerde weder erwähnte noch konkret bestrittene Beurteilung, dass der Ausgleichsanspruch dem Handelsvertreter in erster Linie künftig entgehende Provisionen abgelten soll. Da der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung des Bundesfinanzhofes in seinem Urteil vom 20. Jänner 1983, IV R 168/81, BStBl II, 1983, S 375 ff, aus den dort angeführten Erwägungen teilt, dass der Ausgleichsanspruch wirtschaftlich betrachtet einer "Einmalvergütung" für alle künftigen von alten Kunden hereingeholten Aufträge jedenfalls näher steht, als einer "Nachvergütung" für den "Erwerb eines Kundenstamms" und deswegen nicht wesentlich wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht ist, ist diesbezüglich eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht zu erkennen. Bei dieser Beurteilung kann dahinstehen, ob der Handelsvertreter nach Beendigung des Vertragsverhältnisses einen entsprechenden Anspruch überhaupt geltend machen wird, ob ("wenn und soweit") die Voraussetzungen des § 89 b leg. cit. im Beschwerdefall zutreffen (vgl. in diesem Zusammenhang auch das hg Erkenntnis vom 10. Februar 1987, 86/14/0120), aber auch, ob dem Handelsvertreter ein solcher Ausgleichsanspruch im Hinblick auf die vereinbarte Tätigkeit gemäß § 87 Abs. 2 dHGB, somit als Bezirksvertreter, zusteht, weil eine reine Bezirksprovision als Bezugspunkt für den Ausgleich ausscheidet (vgl. Brüggemann in Staub, Großkommentar zum deutschen HGB, 1983, Anm. 35 zu § 89 b)) die Bildung einer*

Rückstellung für Ansprüche nach § 89 b des deutschen HGB - diese Bestimmung entspricht weitgehend § 24 HVertrG - für unzulässig bezeichnet. Er hat dabei ausdrücklich die Auffassung des Bundesfinanzhofes (Urteil vom 20.1.1983, IV R 168/81, BStBl II, 1983, S 375 ff) aus den dort angeführten Erwägungen geteilt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Ansicht in der Folge für die Ansprüche nach § 24 HVertrG bestätigt (VwGH 24.2.1999, 97/13/0065; 27.11.2001, 2001/14/0081; 18.12.2001, 98/15/0177; 19.12.2002, 2002/15/0146; 29.4.2003, 98/14/0037). Der Ausgleichsanspruch hänge (aus der Sicht des Handelsvertreters) mit dem Verlust künftiger Provisionen und (aus der Sicht des Unternehmers) mit zu erwartenden künftigen Vorteilen (Erträgen) zusammen. Die wirtschaftliche Verursachung liege daher in der Zukunft und nicht in der Vergangenheit. Dabei hielt der Gerichtshof ausdrücklich fest, dies gelte auch für die Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG. Der Inhalt des Begriffes der steuerlichen Rückstellungen im Sinne § 9 EStG ändere sich nicht, wenn nicht die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG, sondern jene nach § 5 Abs. 1 EStG zur Anwendung komme. Die eine wie die andere Gewinnermittlungsart stelle auf die Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ab. Solcherart sei der vom EStG vorgegebene Rückstellungs begriff auch für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG maßgebend (VwGH 27.11.2001, 2001/14/0081). Dieselbe Ansicht wird auch von einem Großteil der Lehre vertreten (Beiser, "Der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters in der Handels- und Steuerbilanz" in ÖStZ 2002/675; Doralt, EStG, Kommentar, Tz 35 zu § 9, Stichwort "Handelsvertreter") vertreten.

In den zitierten Erkenntnissen (zuletzt VwGH 29.4.2003, 98/14/0037) hat sich der Verwaltungsgerichtshof mit den in der auch von der Berufungswerberin zitierten Literatur auseinandergesetzt und keinen Anlass gesehen, deswegen von seiner dargestellten Rechtsansicht abzuweichen. Auch der der Berufungssenat sieht dazu keinen Anlass, selbst wenn man das Argument der Berufungswerberin des fiktiven Unternehmenserwerbs berücksichtigt und war auch deshalb der Beweisantrag der Berufungswerberin abzulehnen.

Auch das Argument des Abwendenwollens von Nachteilen, die sich aus künftigen gerichtlichen Auseinandersetzungen bei der Belegschaft ergeben könnten, bezieht sich allein auf zukünftige Ereignisse und gilt daher das oben Gesagte. Daraus ergibt sich, dass eine Rückstellung für Ausgleichsansprüche eines Handelsvertreters nach § 24 HVertrG steuerlichrechtlich nicht gebildet werden kann.

Am Rande sei erwähnt, dass nach Ansicht des Senates in einem Markt, der nach Darstellung der Berufungswerberin ständig unter erheblichem finanziellen Aufwand neu erobert werden muss, ein Anspruch nach § 24 HvertrG ohnehin nicht in Frage kommt, weil es an den erheblichen Vorteilen mangelt, die der Handelsvertreter dem Unternehmen durch das

Zuführen neuer Kunden oder das wesentliche Erweitern bereits bestehender Geschäftsverbindungen auch für die Zukunft nach seinem Ausscheiden verschafft hat.

C) Zeitliche Zuordnung der bisher geltend gemachten Rückstellungsbeträge:

Steht nunmehr außer Zweifel, dass die Berufungswerberin und ihre Rechtsvorgängerin eine Rückstellung für Ausgleichsansprüche ihrer Handelsvertreter nicht hätte bilden dürfen, so sind die entsprechenden Aufwandspositionen im jeweiligen Jahr der Bildung rückgängig zu machen, um eine periodenrichtige Besteuerung zu erreichen (vergleiche etwa VwGH 1.7.2003, 98/13/0214, und die ständige Judikatur zur Bilanzberichtigung – Berichtigung an der Wurzel).

Von der JF_GmbH wurde im Wirtschaftsjahr 1993 (Bilanzstichtag 1. Juli) erstmals eine - wie oben dargestellt - unzulässige Rückstellung entsprechend § 24 HVertrG 1993 in Höhe von S 1,412.000,00 gebildet. Genau dieser Betrag ist dem Gewinn der JF_GmbH im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 1993 zugerechnet worden. Den schon unter Punkt B) dargestellten Erwägungen folgend war daher die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung abzuweisen.

Bei der EF_GmbH_&_CO_KG fand die Erstdotierung der fraglichen Rückstellung in Höhe von S 1,545.000,00 im Wirtschaftsjahr 1994 (Bilanzstichtag 1. März) statt. Im Wirtschaftsjahr 1995 wurde diese Bilanzposition auf S 1,294.000,00 reduziert.

Im Wirtschaftsjahr 1996 wurden weitere S 67.600,00 dieser als langfristige Rückstellung aufgeführten Postens aufgelöst, sodass der Stand S 1,226.400,00 betrug. Sind alle steuerlichen Auswirkungen der nicht rechtmäßig gebildeten Rückstellung periodenrichtig rückgängig zu machen, gilt dies auch für gewinnwirksame Auflösungen, weswegen der Berufung in diesem Punkt stattzugeben und der Feststellungsbescheid 1996 in der Form abzuändern war, dass die Hinzurechnung von S 1,226.400,00 bei den Einkünften 1996 rückgängig gemacht und außerdem der Gewinn um S 67.600,00 gekürzt wurde.

Die berufungsgegenständliche Rückstellung wurde von der Berufungswerberin in der Bilanz zum 28. Februar 1997 um S 2,365.600,00 auf S 3,592.000,00 erhöht, gleichzeitig aber außerhalb der Bilanz im Weg einer Mehr- Wenigerrechnung um S 1,436.800,00 reduziert. Da beide Vorgänge im angefochtenen Bescheid rückgängig gemacht worden sind, war die Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1997 wie oben erläutert abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: