



GZ. RV/0365-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der angefochtene Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 wurde vom Finanzamt ohne Abweichung von den Angaben der Bw. in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1996 erlassen.

In der dagegen erhobenen Berufung beantragte die Bw. die Berücksichtigung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in Höhe von S 3.344.174,00 (€ 243.030,60) und legte eine entsprechend berichtigte Bilanz sowie eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1996 vor.

Dies ist damit begründet, dass sich bei den Bilanzierungsarbeiten für das Jahr 1997 herausgestellt habe, dass durch den Abverkauf von Artikeln des ausgelaufenen "Non-food-Systems", welche zum 31. Dezember 1996 im Vorratsvermögen mit einem Wert von S 16.055.988,00 (€ 1.166.834,15) aufschienen im Jahr 1997 nur um S 12.711.814,00 (€ 923.803,55) verkauft werden konnten, woraus ein wirtschaftlich dem Geschäftsjahr 1996 zuzuordnender Verlust entstanden sei.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 22. Juni 1998 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung ist ausgeführt, dass die Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung aus schwebenden Geschäften nicht gegeben sei, da das Vorliegen eines konkreten Angebotes aus dem Jahr 1996 für den Verkauf der betreffenden Waren im Jahr 1997 nicht behauptet worden sei.

Die anlässlich der Bilanzerstellung für das Jahr 1997 gewonnene Erkenntnis, dass die Waren im Jahr 1997 unter dem zum in der Bilanz zum 31. Dezember 1996 ausgewiesenen Wert verkauft worden seien, berechthe nicht zur Bildung einer Rückstellung, da es an einer in der Vergangenheit gelegenen Wurzel dafür ermangle. Der im Jahr 1997 erzielte Verlust betreffe nicht das Jahr 1996.

Mit Anbringen vom 10. Juli 1998 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Bw. sei in der Textilbranche tätig und habe unter anderem mit dem X-Konzern einen langfristigen Absatzvertrag (1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1999) abgeschlossen. Aufgrund dieses Vertrages sei sie verpflichtet, im Textilbereich in Österreich ab 1. Jänner 1995 exklusiv und ausschließlich für den X-Konzern betreffend bestimmter Marken tätig zu sein. Das

bedeute, dass die über den X-Konzern vertriebenen Marken (A., B., etc.) ausschließlich über den X-Konzern vertrieben werden dürften.

Des weiteren habe die Bw. versucht, innerhalb des X-Konzerns zwei Sortimentschienen aufzubauen und zwar ein Promotion-Sortiment und ein Standardsortiment.

Mitte 1996 habe sich die Geschäftsleitung jedoch entschlossen, das Promotion-Sortiment aufgrund der schlechten Rentabilität aufzugeben. Ab diesem Zeitpunkt seien keine Artikel des Promotion-Sortiments mehr nachbeschafft worden.

Diese gemeinsam mit dem X-Konzern getroffene Entscheidung habe dazu geführt, dass die noch vorhandenen Restposten aus dem Promotion-Sortiment nicht mehr zum vollen Preis abgenommen worden seien. Es sei daher bereits 1996 mit der X-Konzern-Zentrale fixiert worden, dass aufgrund des Exklusivvertriebsrechtes die Restbestände zwar abgenommen würden, jedoch weit unter den ursprünglich fixierten Einkaufspreisen.

Dass der Abverkauf der Restposten aus dem Promotion-Sortiment erst im Wirtschaftsjahr 1997 stattgefunden habe, sei alleine in der Entscheidung des X-Konzernes gelegen, welcher eine frühere Abnahme abgewiesen hätte.

Es sei daher bereits zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 festgestanden, dass die unter "Vorräte" ausgewiesenen Promotion-Artikel nicht mehr zu Einstandspreisen verkauft werden könnten, sondern die Verkaufspreise unter den Einstandspreisen liegen würden.

Daher sei die notwendige Bilanzberichtigung zu Recht vorgenommen worden und der Ansatz der Rückstellung für Verluste aus schwierigen Geschäften habe sich als richtig dargestellt. Dies deswegen, da sehr wohl zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 aufgrund des Vertrages und des Exklusivrechtes mit dem X-Konzern ein "schwieriges Geschäft" vorgelegen sei. Weiters sei zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 ausdrücklich bekannt gewesen, dass aufgrund der Einstellung des Promotion-Sortimentes ein Verlust aus dem schwierigen Geschäft entstehen würde. Die Höhe habe jedoch zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 noch nicht genau fixiert werden können, da die Preisverhandlungen mit dem X-Konzern bis Anfang 1997 andauert hätten.

Auch gerade aus dem Grund, dass ein langfristiger Vertrag mit dem X-Konzern vorliege, habe man sich entschlossen, eine Rückstellung für drohende Verluste zu dotieren und nicht eine Wertberichtigung für Vorräte vorzunehmen. Eine derartige Wertberichtigung für Vorräte wäre dann vorzunehmen, wenn zum Bilanzstichtag kein "schwieriges Geschäft" vorliegen würde.

Die Rückstellung habe ihre Wurzeln eindeutig in der Vergangenheit. Durch die von den Geschäftsführern Mitte 1996 getroffene Entscheidung, das Promotion-Sortiment aufzulassen, sei bereits zum diesem Zeitpunkt bekannt gewesen, dass sich aus dem Abverkauf der Restbestände Verluste ergeben würden. Daher sei bereits zu diesem Zeitpunkt das Erfordernis einer Rückstellungsdotierung gegeben gewesen.

Die Verluste seien somit unabdingbar zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 eingetreten, jedoch in ihrer Höhe nicht genau konkretisierbar gewesen.

Der geradezu typische Fall für eine handels- und steuerrechtlich zwingend zu dotierende Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sei daher gegeben.

In einem von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland durchgeführten Vorhalteverfahren legte die Bw. eine Aufstellung über die Entwicklung des Wareneinsatzes der Waren des "Nonfood-Systems" sowie Sachkontenausdrucke und Rechnungskopien dazu vor und teilte folgendes mit:

Der Liefervertrag mit dem X-Konzern aus dem Jahr 1993 sei nie gekündigt worden. Es sei lediglich von Seiten der Bw. das Promotion-Sortiment aufgelassen worden.

Die wirtschaftliche Auflösung dieses Vertrages sei in einer Aktennotiz vom 3. Juli 1996 dokumentiert. Darin sei der Besprechungsinhalt eines Gespräches zwischen dem damaligen Geschäftsführer und dem Prokuristen des Geschäftspartners wiedergegeben.

Insbesondere sei in Punkt 4 der Aktennotiz festgehalten, dass extrem niedrige Listenverkaufspreise mit 50 % bis 75 % zu erwarten seien.

Aus dieser Sicht sei am 3. Juli 1996 klar gewesen, dass der Abverkauf des Promotion-Sortiments nur mit erheblichen Verlusten gelingen würde.

Im Hinblick auf die Übermacht des Vertragspartners habe die Bw. noch froh sein müssen, dass dieser überhaupt bereit gewesen sei, beim Abverkauf der Waren zu helfen, da ansonsten der Verlust noch größer ausfallen hätte können.

Die Abfassung von Aktennotizen in derartigen Fällen sei Branchensusus. Daher sei die Aktennotiz als konkludente Vertragsänderung des Vertrages aus dem Jahr 1993 anzusehen.

Da der X-Konzern aufgrund des Vertrages das Exklusivvertriebsrecht für die Waren hatte, sei eine Absetzung dieser über andere Vertriebswege nicht möglich gewesen.

Anlässlich einer bei der Bw. am 21. Juni 1999 durchgeführten Nachschau wurde mittels stichprobenweiser Überprüfung der Lagerbuchhaltung erhoben, dass die ab dem Jahr 1997 mit Verlust verkauften Waren bereits am 31. Dezember 1996 vorrätig waren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988, muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen.

Gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen.

Daher sind im Falle der Bw. neben den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auch die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu beachten.

Gemäß § 198 Abs. 8 Z 1 HGB, dRGBl. 219/1897 idF BGBl.Nr. 304/1996, sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintrittes unbestimmt sind.

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

Gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 dürfen solche Rückstellungen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung 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.

Rückstellungen sind ihrem Wesen nach Passivposten für Aufwendungen, die das abgelaufene Wirtschaftsjahr betreffen und mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit vorhersehbar sind oder dem Grunde nach schon sicher und nur der Höhe nach unbestimmt sind.

Sie dienen der zeitabschnittsmäßig richtigen Erfolgsabgrenzung und stellen damit ein Gewinnkorrektivum dar.

Rückstellungen für zukünftige Risiken oder für das allgemeine Geschäftsrisiko können daher nicht gebildet werden.

Ist der Vertrag von Leistungsverpflichteten noch nicht erfüllt (schwebendes Geschäft), dann ist das Geschäft in der Bilanz noch nicht auszuweisen; der Ausweis der eigenen Leistungsverpflichtung einerseits und der Forderung andererseits würde einen vorzeitigen Gewinnausweis bewirken. Dies würde gegen das Realisationsprinzip verstößen.

Übersteigt am Bilanzstichtag der Wert der eigenen Leistungsverpflichtung den Wert der Gegenleistung, droht also aus dem Geschäft ein Verlust, so ist dieser Verlust nach dem Vorsichtsprinzip sofort auszuweisen.

Eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist nur dann anzuerkennen, wenn die dem Unternehmen zufließenden wirtschaftlichen Vorteile hinter den aus dem Vertrag erfließenden Verpflichtungen zurückbleiben; diese ungewöhnlichen Verhältnisse bedürfen der konkreten Feststellung (VwGH 17.3.1994, 91/14/0001).

Voraussetzung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist, dass die Verpflichtung bereits übernommen, der Vertrag also bereits abgeschlossen oder zumindest ein bindendes Vertragsangebot gestellt worden ist.

Bei der Ermittlung des drohenden Verlustes sind dem vereinbarten Erlös die buchmäßigen Selbstkosten einschließlich der Fixkosten gegenüberzustellen, der entgehende Gewinn ist nicht zu berücksichtigen.

Bei Absatzgeschäften (Verkaufsgeschäften) ergeben sich drohende Verluste dann, wenn die eigenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die zugesagte Leistung nach dem Vertragsabschluss über den vereinbarten Preis gestiegen sind, oder der Wert der Gegenleistung z.B. aufgrund von Kursveränderungen gesunken ist.

Kann der drohende Verlust durch eine Teilwertabschreibung berücksichtigt werden, dann geht nach herrschender Lehre und Rechtsprechung die Wertberichtigung der Rückstellung vor.

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob und inwieweit ein schwebendes Geschäft zwischen der Bw. und dem X-Konzern vorgelegen ist.

Schwebende Geschäfte sind zweiseitig verbindliche Rechtsgeschäfte vom Zeitpunkt des Abschlusses bis zum Zeitpunkt der Erfüllung durch die Vertragspartner.

Das bedeutet, dass nur konkrete Geschäfte mit klar festgelegten Leistungsverpflichtungen der Vertragspartner als schwebende Geschäfte zu beurteilen sind.

Laut vertraglicher Regelung vom 5. Oktober 1993 ("Vertragsverlängerung Textil") durfte die Bw. im Textilbereich in Österreich ab 1. Jänner 1995 nur exklusiv und ausschließlich für den X-Konzern tätig sein.

Der X-Konzern war zur Bereitstellung von Regalflächen für die Waren der Bw. verpflichtet. Für das Promotion-Sortiment war ein Fixaufschlag von 48 % vereinbart.

Durch diesen Vertrag ist ein schwebendes Rechtsgeschäft mit diesem Inhalt zustandegekommen.

Die Vereinbarung, dass die Bw. nur an den X-Konzern verkaufen dürfe, macht für sich alleine betrachtet noch kein schwebendes Geschäft aus.

Inhalt des schwebenden Geschäftes ist die Gesamtheit der beiderseitigen Verpflichtungen.

Die Bw. ist bei Vertragsabschluss davon ausgegangen, dass sie die Artikel des Promotion-Sortiments zu einem über den Anschaffungskosten gelegenen Preis verkaufen und daraus einen Gewinn erzielen werde.

Die schlechte Rentabilität beim Promotion-Sortiment führte im Jahr 1996 zum Entschluss der Geschäftsführung, dieses aufzulassen.

Aus diesem Grunde wurde mit dem Vertragspartner die Vornahme eines Abverkaufes der betreffenden Artikel vereinbart, wobei die konkreten Bedingungen in der Aktennotiz vom 3. Juli 1996 fixiert wurden.

Die am 3. Juli 1996 zwischen der Bw. und dem X-Konzern getroffene Vereinbarung, welche den Abverkauf der Artikel des Promotion-Sortiments zu unter den Anschaffungskosten der Bw. gelegenen Preisen vorsah, stellt eine Änderung des Inhaltes des ursprünglichen Vertrages vom 5. Oktober 1993 dar.

Die beiderseitigen Verpflichtungen aus dem Vertrag vom 5. Oktober 1993 betreffend das Promotion-Sortiment wurden aufgehoben und durch die anderslautenden Verpflichtungen laut Aktennotiz vom 3. Juli 1996 ersetzt.

Daher ist am 3. Juli 1996 ein neues schwebendes Geschäft mit anderem Inhalt zustandegekommen.

Zum Abschlusszeitpunkt hatte die Bw. die betreffenden Waren bereits vorrätig, sodass ihr die Anschaffungskosten bekannt waren.

Sie nahm also bei Vertragsabschluss bewusst in Kauf, dass sie aus dem Geschäft, welches eine Veräußerung der Waren unter dem Einstandspreis zum Inhalt hatte, keinen Gewinn, sondern einen Verlust erzielen würde.

Da die Erwirtschaftung eines Verlustes der Bw. von vorne herein - wenn auch nicht in konkreter Höhe - klar war, sind die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung aus drohenden Verlusten gemäß § 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht gegeben.

Es ist zu prüfen, ob die Tatsache, dass die Artikel des Promotion-Sortiments in der Zeit nach dem 3. Juli 1996 nur mehr unter den Anschaffungskosten absetzbar waren, im Wege der Bewertung zu berücksichtigen gewesen wäre.

Gemäß § 207 Abs. 1 HGB ist bei der Bewertung von Umlaufvermögen das strenge Niederstwertprinzip anzuwenden. Sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten höher als der Börsen- oder Marktpreis, so ist höchstens dieser Preis anzusetzen, wobei die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich sind.

Gemäß § 6 Z 2 lit. a) EStG 1988 ist Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

Im Geltungsbereich des § 5 Abs. 1 EStG 1988 ist zwingend ein niedrigerer Teilwert anzusetzen (unbedingtes Niederstwertprinzip).

Da die Vereinbarung des Exklusivvertriebsrechtes aus dem ursprünglichen Vertrag vom 5. Oktober 1993 auch nach der Vertragsänderung betreffend das Promotion-Sortiment am 3. Juli 1996 aufrecht war, hatte die Bw. keine andere Absatzmöglichkeit für diese Waren.

Daher war ab dem 3. Juli 1996 die Minderung des Teilwertes der Artikel des Promotion-Sortiments evident.

Aus diesem Grunde wäre zum 31. Dezember 1996 von der Bw. eine Wertberichtigung vorzunehmen gewesen.

Diese rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes bewirkt, dass die Bilanz zum 31. Dezember 1996 von der Bw. zu Recht berichtigt wurde.

Der Grund für die Bilanzberichtigung ist jedoch nicht, wie von der Bw. vorgebracht wurde, das Erfordernis der Bildung einer Rückstellung für einen drohenden Verlust aus einem schwebenden Geschäft, sondern die Verpflichtung zur Vornahme einer Wertberichtigung.

Aus den vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass dieser Umstand keinen Einfluss auf die ziffernmäßige Richtigkeit der berichtigten Bilanz hat.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 8. März 2004