

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch TARO Wirtschaftstreuhand GmbH, 1040 Wien, Belvederegasse 2, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 und 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Bei der P.H. GmbH, in der Folge Berufungswerberin (Bw.) genannt, fand im Jahr 2000 eine Betriebsprüfung hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997 statt.

In Tz. 16 des Betriebsprüfungsberichtes wird sinngemäß folgendes ausgeführt:

Die C. Invest Beteiligung und Management GmbH nunmehr I. Beteiligung und Management GmbH habe 1995 25% des Stammkapitals an der S. GmbH erworben. Gleichzeitig habe die Bw. lt. vorgelegtem Syndikatsvertrag der C. GmbH eine Option auf weitere 24,99% des Stammkapitals mit einer Laufzeit von 30.10.1996 bis 30.6.1998 gewährt. Die Beteiligung sei vom Gesellschafter Dr. G.E. vermittelt worden, der mündlich dazu beauftragt worden sei. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 11.3.1999 habe dieser auf Erfolgsbasis (6% vom tatsächlichen Kapitalfluss bzw. Gesellschafterbeschluss) vermittelt. Obwohl die Option nicht ausgeübt worden sei, somit der Kapitalfluss lediglich S 10.000.000.- betragen habe, sei der Provisionsaufwand auf Basis von S 20.000.000.- verbucht worden.

Von der Betriebsprüfung wurden hingegen die für das Jahr 1995 gebildete Rückstellung i. H. von S 400.000.- und die für das Jahr 1996 gebildete Rückstellung i.H. von S 200.000.- nicht anerkannt.

Gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996 wurde fristgerecht berufen und als Begründung folgendes vorgebracht:

Dr. G.E. sei von der Bw. beauftragt worden, Investoren für die S. GmbH zu vermitteln. Der international übliche Vermittlungsprozentsatz sei mit 6 % des vereinbarten Kapitals festgelegt worden. Es sei ihm gelungen, die nunmehrige I. Beteiligung und Management GmbH als Investor zu gewinnen. Der Preis für die Beteiligung von 25% an der S. GmbH sei mit S 10,000.000.- festgelegt worden. Gleichzeitig sei ein Syndikatsvertrag abgeschlossen worden, in welchem sich die C. GmbH zu einer weiteren Investition von S 10,000.000.- bereit erklärte. Nach Auffassung der Bw. bestehe ein Anspruch des Vermittlers auf Provision, wenn zwischen den Parteien Willensübereinkunft zu Stande gekommen sei. Der Provisionsanspruch bestehe unabhängig davon, ob in der Folge eine der Parteien das Zustandekommen des Geschäftes vereitle.

Dr. G.E. habe die zwischen ihm und der Bw. vereinbarte Leistung, nämlich die Vermittlung von Kapital erfüllt, daher bestehe sein Provisionsanspruch zu Recht.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung führte diese aus, dass aus dem vorgelegten Syndikatsvertrag nicht hervorgehe, dass sich die C. GmbH zu einer weiteren Investition von S 10,000.000.- bereit erklärt habe.

Mit Schriftsatz vom 24.4.2001 (also erst nach Berufungsvorlage) brachte die Bw. folgenden ergänzenden Schriftsatz ein:

Der zwischen der C. GmbH und der Bw. geschlossene Syndikatsvertrag habe den für beide Vertragsparteien eindeutigen Inhalt gehabt, dass sich die C. GmbH zu einer weiteren Zahlung von S 10,000.000.- verpflichtet habe. Mit Dr. G.E. seien 6% des vermittelten Investitionsvolumens als Provision vereinbart worden. Das Honorar sei insofern erfolgsabhängig gewesen, als die Vermittlung einer bestimmten Summe als Erfolgsbasis herangezogen worden sei. Die Provision laut mündlicher Vereinbarung sei nicht davon abhängig gemacht worden, ob die vermittelten Zahlungen tatsächlich bei der Bw. eingingen. Als Nachweis für dieses Vorbringen legte die Bw. ein Schreiben an die C. GmbH vom 30.1.1997 vor, in dem sie eindringlich darauf hinwies, die C. GmbH möge ihrer laut Syndikatsvertrag eingegangenen Verpflichtung auf Kapitalerhöhung bei der S. GmbH nachkommen, zumal S 20,000.000.- als angemessener Preis vereinbart worden seien.

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

Bei Rückstellungen handelt es sich um Passivposten für noch ungewisse aber wahrscheinliche Aufwendungen der Zukunft, wobei die Aufwendungen ihre wirtschaftliche Begründung in der Periode der Rückstellungsgründung haben müssen. Die Ungewissheit kann den Grund oder die Höhe der künftigen Aufwendung betreffen. Eine Rückstellung ist somit Vorsorge für künftige sofort abzugsfähige Aufwendungen. Rückstellungen sind insbesondere zu bilden für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Liegt ein entsprechender Rückstellungstitel vor, so ist eine Rückstellung zu bilden, wenn eine gewisse Wahrscheinlichkeit für eine künftige Belastung besteht. Rückstellungen sind in jenem Jahr zu bilden, in dem der rückstellungsbegründende Umstand eintritt. Die Bildung zu Lasten eines späteren Jahres ist unzulässig.

Bei der von der Bw. gebildeten "Provisionsrückstellung" handelt es sich demnach grundsätzlich um eine "Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten". Dabei handelt es sich um Rückstellungen als Vorsorge für ungewisse (etwa wie hier hinsichtlich des Entstehens der Verbindlichkeit) Verpflichtungen gegenüber Dritten.

Die Rückstellungsbildung ist unter folgenden Voraussetzungen zulässig:

- Schuldcharakter gegenüber Dritten
- Die konkrete Wahrscheinlichkeit, dass eine solche Verpflichtung eintreten wird
- Die wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung im betreffenden Wirtschaftsjahr

(vgl. hierzu die Ausführungen in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 5 ,Tz. 22 ff.).

Im gegenständlichen Berufungs-bzw Betriebsprüfungsverfahren war zunächst nur die Höhe des der Rückstellung zugrunde liegenden Provisionsanspruches strittig. Während die Betriebsprüfung 6 % des tatsächlichen Kapitalflusses als vereinbart annahm und daher nur den tatsächlichen Aufwand von S 600.000.- im Jahr 1995 anerkannte, die zusätzlich im Jahr 1995 und 1996 gebildeten Rückstellungen in Höhe von insgesamt S 600.000.- jedoch auflöste, vertrat die Bw. die Auffassung, der Provisionsanspruch sei bereits durch die Vermittlung eines Investors entstanden, der sich zur Zahlung von insgesamt S 20,000.000.- verpflichtet habe. Die Rückstellungsbildung in Höhe von S 1,200.000.- sei daher zulässig. Dazu ist auszuführen, dass zunächst jeder Vertrag im Einzelnen dahingehend zu untersuchen ist, welche Geschäftsbedingungen vereinbart wurden. Wurde im Vertrag vereinbart, dass die Vermittlung für das rechtliche Entstehen des Provisionsanspruches ausreicht, so ist die Namhaftmachung des Dritten entscheidend für den Realisationszeitpunkt (vgl. UFS RV/0491-L/05 vom 5.10.2005 und die dort zitierte Entscheidung des BFH vom 14.3.1986, III R 172/2, BStBl. 1986 II S.669).

Da der Vertrag mit Dr. G.E. nur mündlich geschlossen wurde, kann dessen Inhalt nicht mehr überprüft werden. Selbst wenn man jedoch dem Vorbringen der Bw., dass bereits die Vermittlung des Investors provisionsbegründend gewesen sei, folgt, so stehen die Rückstellungen für die Jahre 1995 und 1996 aus folgendem Grund dennoch nicht zu: Wie bereits ausgeführt, steht die Bildung einer Rückstellung nur dann zu, wenn mit dem Entstehen der Verbindlichkeit (nämlich der Provisionszahlung) ernsthaft zu rechnen ist. Die Verpflichtung muss zwar nicht bereits am Bilanzstichtag bestehen (VwGH vom 25.1.1994, Zl. 90/14/0073), ihr Entstehen muss aber nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag zumindest ernsthaft drohen (VwGH vom 24.11.1987, Zl. 87/14/0145). Unbestritten stand aber bereits im Jahr 1995 die C. GmbH als Vertragspartner fest, unabhängig davon zu welcher Investitionssumme sich diese verpflichtete. Zum Bilanzstichtag 31.12.1995 war daher Dr. G.E. seinem Auftrag bereits nachgekommen und die, in welcher Höhe auch immer, vereinbarte Provision fällig. Dies gilt ebenso für das Wirtschaftsjahr bzw. den Bilanzstichtag 31.12.1996. Da somit an keinem der Bilanzstichtage eine, hinsichtlich des Provisionsanspruches, ungewisse Verbindlichkeit vorlag, steht weder für das Jahr 1995 noch für 1996 eine Rückstellung zu.

Folgt man hingegen der Auffassung der Betriebsprüfung, wonach die Bezahlung einer Provision vom tatsächlichen Kapitalfluss abhängig gewesen sei, so hat die C. GmbH unbestritten nur S 10.000.000.- bezahlt. Für die Argumentation der Betriebsprüfung spricht im Übrigen auch, dass die Bw. im Jahr 1995 nur eine Provision in Höhe von 6 % von S 10.000.000.-, d.i. S 600.000.-, tatsächlich ausbezahlt, den zweiten Teilbetrag aber "rückstellte", offenbar, weil die C. GmbH auch bis zum 31.12.1996 ihrer vertraglichen Verpflichtung noch nicht nachgekommen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. April 2006