jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2000/3/28 94/14/0165

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.03.2000

Index

21/01 Handelsrecht;
21/02 Aktienrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

AktG 1965 §131 Abs1 B4;
EStG 1988 §5;
EStG 1988 §9;
HGB §198 Abs8;
HGB §211;
HGB §224 Abs3 litC;

Beachte

Besprechung in: FJ 1/2001 S 11-12;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde der B-Gesellschaft mbH in L, vertreten durch Dr. Alfred Haslinger ua, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Kroatengasse 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 9. November 1994, 6/293/1-BK/Ba-1994, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine GmbH mit einem Stammkapital von 540.000 S, wurde am 17. Februar 1986 von 18 selbständigen Bauunternehmern gegründet und am 10. Juli 1986 in das (damalige) Handelsregister eingetragen. An der Beschwerdeführerin sind weiters Bauunternehmer als stille Gesellschafter beteiligt, deren Einlagen im Streitjahr 1,650.000 S betrugen. Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin ist ua die Förderung der Bauwirtschaft, vor allem die Verbesserung des Einkaufes aller natürlichen und/oder juristischen Personen aus der Bauwirtschaft, insbesondere des Baugewerbes im Bundesland Oberösterreich, die als Gesellschafter oder als stille Gesellschafter an

der Beschwerdeführerin beteiligt sind, das Handelsgewerbe gemäß § 103 Abs 1 Z 25 GewO, insbesondere der Großhandel mit Waren aller Art, wobei die Beschwerdeführerin zu allen Handlungen, Geschäften und Maßnahmen berechtigt ist, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes förderlich erscheinen, wie insbesondere die Schaffung von Grundlagen zur Verbesserung der wirtschaftlichen Basis der Gesellschafter und allfälliger stiller Gesellschafter, der Erwerb und die Pachtung von sowie die Beteiligung an anderen Unternehmen und Gesellschaften mit gleichem oder ähnlichem Gesellschaftszweck, die Übernahme der Geschäftsführung und Vertretung solcher Unternehmen und Gesellschaften sowie die Übernahme einschlägiger Handelsvertretungen.

In Ausübung des Gegenstandes ihres Unternehmens schließt die Beschwerdeführerin ausschließlich mit ihren Gesellschaftern (idF: Gesellschafter) folgende Vereinbarungen ab:

1. Konditionen

Die Beschwerdeführerin beliefert den Gesellschafter, soferne im Einzelfall nicht anderes vereinbart ist, zu den jeweils bekannt gegebenen Liefer- und Zahlungsbedingungen. Diese stellen einen integrierenden Bestandteil dieser Vereinbarung dar.

Allfällige Änderungen der Konditionen werden dem Gesellschafter prompt bekannt gegeben und gelten ab dem Tag der Bekanntgabe.

2. Bestellvorgang

2.1. Zur rascheren Abwicklung des Bestellvorganges kann der Gesellschafter,

bis auf weiteres, bei den Vertragslieferanten bzw deren Vertretern namens und für Rechnung der Beschwerdeführerin seine Bestellungen aufgeben. Demgemäß werden die Lieferungen dem Gesellschafter ausschließlich von der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt und sind an diese zu bezahlen.

2.2. Soferne nicht eine von der Beschwerdeführerin festgesetzte Beschränkung der Bestellsumme (Summe der bestellten und ausgelieferten aber noch nicht bezahlten Ware) überschritten oder dem Gesellschafter das Recht auf Aufgabe von Bestellungen namens und für Rechnung der Beschwerdeführerin entzogen ist, wozu die Beschwerdeführerin jederzeit berechtigt ist, gelten alle Bestellungen des Gesellschafters bei den Vertragslieferanten namens und auftrags der Beschwerdeführerin.

3. Erfüllungs- und Gewährleistungsansprüche

3.1. Der Gesellschafter nimmt zur Kenntnis, dass die Beschwerdeführerin

die Einhaltung von Bestellterminen, Beschaffenheit der gelieferten Ware und alle übrigen für etwaige Erfüllungs- und Gewährleistungsansprüche relevanten Tatbestände nicht überprüfen kann. Aus diesem Grund wurde mit den Vertragslieferanten vereinbart, dass allfällige Reklamationen wegen nichtgehöriger Erfüllung oder wegen Vorliegens von Mängeln durch den Gesellschafter unmittelbar beim Vertragslieferanten erfolgen.

3.2. Der Gesellschafter verpflichtet sich daher, die gelieferte Ware unverzüglich und

sorgfältig zu prüfen und allfällige Reklamationen sofort beim Vertragslieferanten geltend zu machen. Es wird hiefür das von der Beschwerdeführerin aufgelegte Formular verwendet. Die Beschwerdeführerin ist durch die gleichzeitige Übersendung eines Durchschlages der Reklamation zu verständigen. Kommt der Gesellschafter dieser Verpflichtung nicht nach, so stehen ihm der Beschwerdeführerin gegenüber nur jene Ansprüche zu, die die Beschwerdeführerin selbst auf Grund der ihr geeignet erscheinenden Maßnahmen beim Vertragslieferanten durchsetzt. Es liegt im freien Ermessen der Beschwerdeführerin, Erfüllungs-, Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche gegen den Vertragslieferanten entweder selbst im Wege der Klage oder Einrede durchzusetzen oder diese Ansprüche dem Gesellschafter abzutreten, womit der Gesellschafter bereits jetzt sein Einverständnis erklärt. Die mit diesen Maßnahmen verbundenen Kosten (insbesondere Gericht, Sachverständigen, Rechtsanwalt) hat der Gesellschafter zu tragen.

4. Eigentumsvorbehalt

Der Gesellschafter anerkennt den Eigentumsvorbehalt der Beschwerdeführerin an den gelieferten Waren bis zur vollen Bezahlung des Kaufpreises.

5. Schlussbestimmungen

5.1. Abänderungen und Ergänzungen dieser Bestimmungen bedürfen der Schriftform.

5.2. Für alle auf Grund dieser Vereinbarung geschlossenen Geschäfte zwischen der Beschwerdeführerin und dem Gesellschafter ist Erfüllungsort und Gerichtsstand der Sitz der Beschwerdeführerin.

Die Gesellschafter bestellen somit namens und für Rechnung der Beschwerdeführerin Waren bei Großhändlern, die die bestellten Waren unmittelbar an die Gesellschafter - meist zu Baustellen - liefern. Darüber hinaus vermittelt die Beschwerdeführerin den Transport von Bauschutt für die Gesellschafter. Die Beschwerdeführerin übt daher die dispositive Funktion eines Großhändlers ohne Lagerfunktion für die Gesellschafter aus (so genannter Streckengroßhandel). Eine Haftpflichtversicherung zur Deckung allfälliger betrieblicher Risken hat die Beschwerdeführerin nicht abgeschlossen.

Aus den seit Gründung der Beschwerdeführerin aktenkundigen Bilanzen ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin die erworbenen Waren zum Einkaufspreis an die Gesellschafter liefert. Auch die der Beschwerdeführerin gewährten Skonti gibt sie an die Gesellschafter weiter. Nur die von ihr lukrierten Rabatte von rund 1,65 % des Wareneinsatzes behält sie für sich.

Wie bereits in den Wirtschaftsjahren (Bilanzstichtag jeweils 28. Februar) 1988/89 und 1989/90 bildete die Beschwerdeführerin auch im Wirtschaftsjahr 1990/91 eine pauschale Gewährleistungsrückstellung von 0,1 % des adaptierten Jahreserlöses, wobei der Aufwand für das Streitjahr 34.000 S betrug.

Wie bereits in den Vorjahren vertritt die belangte Behörde in dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid die Ansicht, nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung müsse die Beschwerdeführerin für Schulden, die am Bilanzstichtag dem Grunde nach noch nicht bestünden, mit deren Eintritt aber ernstlich, somit mit größter Wahrscheinlichkeit gerechnet werden müsse, oder die zwar nicht dem Grunde, wohl aber der Höhe nach ungewiss seien, Rückstellungen bilden. Handelsrechtlich geboten und deshalb steuerlich zulässig seien Rückstellungen allerdings nur, wenn mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen sei. Rückstellungen für ungewisse Schulden setzten deshalb in tatsächlicher Hinsicht voraus, dass die Verbindlichkeiten, für die die Rückstellungen gebildet werden sollten, mit einiger Wahrscheinlichkeit bestünden oder entstehen würden und der Steuerpflichtige demgemäß ernsthaft damit rechnen müsse, in Anspruch genommen zu werden. Hingegen reiche die bloße Möglichkeit des Bestehens oder Entstehens einer Verbindlichkeit zur gewinnmindernden Bildung einer Rückstellung nicht aus. Ob eine Verbindlichkeit mit einiger Wahrscheinlichkeit bestehe oder entstehen würde, sei nach objektiven am Bilanzstichtag vorliegenden und spätestens bei Erstellung der Bilanz erkennbaren Tatsachen zu prüfen. Die Beschwerdeführerin habe behauptet, sie könne jederzeit als Lieferant der Waren aus dem Titel der Gewährleistung in Anspruch genommen werden, und hiezu ausgeführt, von einem Gesellschafter seien im Wirtschaftsjahr 1988/89 Gipsplatten bei einem Großhändler bestellt worden, die sich in der Folge als mangelhaft erwiesen hätten. Sie sei als Lieferant der Gipsplatten vom bauausführenden Unternehmen aus dem Titel der Gewährleistung zunächst in Anspruch genommen worden. Es sei jedoch sodann zu einem Vergleich gekommen, auf Grund dessen der Großhändler und der Gesellschafter die Kosten der Mängelbehebung gemeinsam getragen hätten. Die Beschwerdeführerin sei somit nicht in Anspruch genommen worden, was auch ihrer vertraglichen Absicherung entspreche (vgl Punkt 3. der mit den Gesellschaftern abgeschlossenen Vereinbarungen). Richtig sei, dass das Ertragsteuerrecht keinen eigenen Rückstellungsbegriff kenne, weswegen der handelsrechtliche Rückstellungsbegriff iSd Maßgeblichkeitsprinzipes für das Ertragsteuerrecht zu übernehmen sei. Die Beschwerdeführerin habe eine handelsrechtlich zulässige allgemeine Risikorücklage gebildet, zu der sie jedoch handelsrechtlich wegen der bloß vagen Möglichkeit der Inanspruchnahme aus dem Titel der Gewährleistung nicht verpflichtet gewesen wäre. Rücklagen, die nach Handelsrecht nicht gebildet werden müssten, seien steuerlich nicht anzuerkennen. Nach Handelsrecht dürfe sich ein Kaufmann nicht reicher machen, als er tatsächlich sei. Der Grundsatz des Handelsrechtes, eher müsse sich ein Kaufmann ärmer machen, als er tatsächlich sei, widerspreche dem Grundsatz des Abgabenrechtes, nach dem das tatsächlich erzielte Betriebsergebnis der Besteuerung zugrunde zu legen sei, weil ansonsten der Abgabepflichtige durch ein uneingeschränktes, handelsrechtlich zugelassenes Wahlrecht die Höhe seiner Abgabepflicht beliebig gestalten könnte. Maßgebend sei nicht der formalrechtlich bestehende Gewährleistungsanspruch gegenüber der Beschwerdeführerin, sondern der wahre wirtschaftliche Inhalt, somit die tatsächliche Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin aus dem Titel der Gewährleistung in jenem Verhältnis (0,1 % des adaptierten Jahreserlöses), der der pauschal gebildeten Gewährleistungsrückstellung entspreche. Die Beschwerdeführerin sei seit ihrer Gründung aus dem Titel der Gewährleistung nicht in Anspruch genommen worden. Auf Grund der von ihr ausgeübten Tätigkeit, des Punktes 3. der

mit den Gesellschaftern abgeschlossenen Vereinbarungen und der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin den Streckengroßhandel nur mit den Gesellschaftern abwickle, sei die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin aus dem Titel der Gewährleistung äußerst gering, weswegen die pauschale Gewährleistungsrückstellung mangels Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme steuerlich nicht anzuerkennen sei. Überdies stehe der Beschwerdeführerin nach Punkt 3. der mit den Gesellschaftern abgeschlossenen Vereinbarungen bei nicht gehöriger Reklamation durch den jeweiligen Gesellschafter ein Regressrecht aus etwaigen Gewährleistungsansprüchen gegenüber dem jeweiligen Gesellschafter zu, weswegen eventuell schlagend werdende Zahlungen aus dem Titel der Gewährleistung mit der Forderung gegenüber dem jeweiligen Gesellschafter aufzurechnen seien. Selbst bei Zulässigkeit der Garantierückstellung müsste diese durch einen entsprechenden Aktivposten ausgeglichen werden.

Hingegen meint die Beschwerdeführerin, sie sei nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zur Bildung einer Gewährleistungsrückstellung verpflichtet. Da eine derartige Rückstellung handelsrechtlich geboten sei, sei sie iSd Maßgeblichkeitsprinzipes auch steuerlich anzuerkennen. Wie sich aus der Inanspruchnahme aus dem Titel der Gewährleistung bei der Lieferung der Gipsplatten im Wirtschaftsjahr 1988/89 ergebe, bestehe sehr wohl die Wahrscheinlichkeit ihrer Inanspruchnahme. Es seien daher die Voraussetzungen für die Bildung einer Gewährleistungsrückstellung gegeben, wobei sie deren Höhe unter Beachtung der kaufmännischen Vorsicht und Sorgfaltspflicht sowie auf in der Literatur vorgefundene Erfahrungssätze gebildet habe. Daran vermöge der Umstand nichts zu ändern, dass sie ihre Lieferungen und Leistungen nur an die Gesellschafter erbringe. Denn dieser Umstand könnte bloß dazu führen, Wertberichtigungen zu Forderungen und für das Delkredererisiko steuerlich nicht anzuerkennen, nicht jedoch dazu, Gewährleistungsrückstellungen steuerlich zu versagen. Aus Punkt 3. der mit den Gesellschaftern abgeschlossenen Vereinbarungen könne keineswegs das Nichtbestehen von Gewährleistungsansprüchen abgeleitet werden. Denn grundsätzlich habe der Lieferant von Waren für deren Mängel einzustehen. Im Streckengeschäft bestünden zwischen den Lieferanten und den Abnehmern der Waren, somit den Gesellschaftern keine Rechtsbeziehungen. Es stehe ihr frei, Vereinbarungen über ein Regressrecht aus etwaigen Gewährleistungsansprüchen gegenüber den Gesellschaftern zu treffen. Dies zeige jedoch, dass sie für Mängel einzustehen habe. Überdies seien Fälle denkbar, wo sie trotz des bestehenden Regressrechtes aus dem Titel der Gewährleistung endgültig in Anspruch genommen werden könnte, wie zB bei Zahlungsunfähigkeit und bei Ablauf der Gewährleistungsfrist.

Über die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen zu Recht davon aus, dass die Bildung von Rückstellungen im Streitjahr - mit im Beschwerdefall nicht relevanten Ausnahmen - steuerrechtlich nicht geregelt war, weswegen bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 der handelsrechtliche Rückstellungsbegriff iSd Maßgeblichkeitsprinzipes für das Steuerrecht grundsätzlich anzuwenden gewesen ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, sind im Hinblick auf die Vorrangigkeit steuerrechtlicher Grundsätze (insbesondere Leistungsfähigkeits- und Periodengewinngrundsatz) Rückstellungen ungeachtet des Maßgeblichkeitsprinzipes des Handelsrechtes steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn mit dem Entstehen einer Schuld auf Grund der bisherigen Erfahrungen ernsthaft, somit mit größter Wahrscheinlichkeit zu rechnen ist (vgl beispielsweise die hg Erkenntnisse vom 1. Dezember 1967, 321/67, vom 26. November 1991, 91/14/0125, und vom 15. März 1995, 92/13/0271, alle betreffend pauschale Gewährleistungsrückstellungen).

Ob im zu entscheidenden Fall mit der Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin aus dem Titel der Gewährleistung ernsthaft zu rechnen gewesen ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Der Verwaltungsgerichtshof kann im Rahmen der ihm zustehenden Schlüssigkeitsprüfung (vgl Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit3, 548 f) nicht finden, die Beweiswürdigung der belangten Behörde wäre unschlüssig. Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin seit ihrer Gründung aus dem Titel der Gewährleistung nicht in Anspruch genommen worden ist, was gegen die Wahrscheinlichkeit einer künftigen Inanspruchnahme spricht, kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme auf Grund des Punktes 3. der mit den Gesellschaftern abgeschlossenen Vereinbarungen und der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin den Streckengroßhandel nur mit den Gesellschaftern abwickelt, verneint hat. Dazu kommt, dass der Beschwerdeführerin ein Regressrecht aus etwaigen Gewährleistungsansprüchen gegenüber den Gesellschaftern zusteht. Wie die belangte Behörde überdies zu Recht

ausgeführt hat, wäre die Beschwerdeführerin wegen der bloß vagen Möglichkeit der Inanspruchnahme aus dem Titel der Gewährleistung auch handelsrechtlich nicht verpflichtet gewesen, eine Rückstellung zu bilden. Mit ihren spekulativen Ausführungen, wonach sie trotz des Punktes 3. der mit den Gesellschaftern abgeschlossenen Vereinbarungen aus dem Titel der Gewährleistung in Anspruch genommen werden könnte, zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf, sie werde mit größter Wahrscheinlichkeit in Anspruch genommen werden, sondern nur, die Inanspruchnahme wäre unter gewissen Voraussetzungen möglich, was jedoch zur steuerlichen Anerkennung einer Rückstellung nicht reicht.

Die Beschwerdeführerin rügt zwar die Verletzung von Verfahrensvorschriften, führt jedoch hiezu nichts aus. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der entscheidungswesentliche Sachverhalt nicht strittig war, liegt die behauptete Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht vor.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 28. März 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1994140165.X00

Im RIS seit

29.01.2002

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at