jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2006/11/29 2002/13/0176

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.11.2006

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;
33 Bewertungsrecht;

Norm

BAO §21 Abs1;
BewG 1955 §64 Abs1;
EStG 1988 §9;
UStG 1972 §12 Abs3 Z2;
UStG 1972 §12 Abs4;
UStG 1972 §12 Abs5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil LL.M., über die Beschwerde der A Gesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch Dr. Walter Schwarzinger, Wirtschaftsprüfer in 1030 Wien, Traungasse 4/4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat IV, vom 27. Juni 2002, Zl. RV/258-11/07/95, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Beschwerdefall geht es um die Beurteilung der steuerrechtlichen Konsequenzen aus der Umsetzung von Rechtsgeschäften, die der u.a. auch auf dem Gebiete der Vermittlung von Beteiligungen aktive Geschäftsmann XY zwischen einzelnen Gesellschaften seiner Unternehmensgruppe hatte abschließen lassen.

Die beschwerdeführende GmbH (im Folgenden: Beschwerdeführerin) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 19. September 1991 gegründet und ermittelt ihren Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr zum Bilanzstichtag 30. September.

Mit einem am Tage nach der Gründung der Beschwerdeführerin, somit am 20. September 1991 abgeschlossenen Vertrag, der zweimal die Unterschrift von XY als des Vertreters beider Vertragsteile trägt, beauftragte die B. GmbH die Beschwerdeführerin mit dem Vertrieb von 3,750.000 Stück Optionsscheinen, die von der Unternehmensbeteiligung XY. GmbH zum Bezug von 3,750.000 Inhabergenussrechten berechtigten. Die Beschwerdeführerin nehme zur Kenntnis, dass die M. GmbH derzeit die gesamten Werbekosten übernommen habe, und werde sich mit dieser Gesellschaft ins Einvernehmen setzen, um das Ausmaß der Werbekostenzuschüsse festzulegen, hinsichtlich deren die B. GmbH zur Gänze schad- und klaglos zu halten sei. Für die Jahre 1991 und 1992 würden als Untergrenze für die Werbekostenbelastungen Beträge von S 18 Mio. festgelegt, welche die Beschwerdeführerin zur Kenntnis nehme und mit denen sie sich einverstanden erkläre. Für die Übernahme des Vertriebes und der Werbekostenzuschüsse leiste die B. GmbH "vorschüssig" bis 15. Dezember 1991 ein einmaliges Pauschalhonorar von S 60 Mio., womit alle Entgeltsansprüche der Beschwerdeführerin abgedeckt seien. Sollten "bis Dezember 1992" die 3,750.000 Stück Optionsscheine für die Genussrechte nicht plaziert worden sein, verpflichte sich die Beschwerdeführerin, eine Konventionalstrafe im Ausmaß von S 40 Mio. zu bezahlen, wobei darüber hinausgehende Schadenersatzansprüche nicht ausgeschlossen würden.

Mit der in diesem Vertrag erwähnten M. GmbH schloss die Beschwerdeführerin am gleichen Tag ebenso einen Vertrag, der desgleichen zweimal die Unterschrift von XY als Vertreter beider Gesellschaften trägt. Als Gegenstand dieses Vertrages wird der Kostenbeitrag für die von der M. GmbH getragenen Werbeaufwendungen bezeichnet, die gemäß dem zuvor genannten Vertrag von der B. GmbH der Beschwerdeführerin überbunden worden seien. Auf Grund der bisher aufgelaufenen Werbekosten, welche die M. GmbH für die gesamte Unternehmensgruppe XY zu tragen gehabt habe, werde die Beschwerdeführerin mit den Werbekosten, die "für die XY Immobilien AG sowie teilweise mit der Imagewerbung mit einem Pauschalbetrag von S 1 Mio. zuzüglich der gesetzlich vorgeschriebenen Umsatzsteuer belastet". Für die Laufzeit dieses Vertrages bis 30. September 1992 sei die M. GmbH berechtigt, der Beschwerdeführerin monatlich einen Werbekostenbeitrag in Höhe dieses Betrages vorzuschreiben, wobei mit diesem Werbekostenbeitrag alle Aufwendungen der M. GmbH für die Bewerbung der XY Immobilien AG-Produkte und die "anteilige Imagewerbung" abgegolten seien.

Ein mit dem 23. November 1993 datiertes, von XY als dem Geschäftsführer unterfertigtes Schreiben der B. GmbH an die Beschwerdeführerin hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Betreff: Konventionalstrafe gemäß Vertrag vom

20. September 1991

Vertragsgemäß wird die Konventionalstrafe gemäß der

Vereinbarung vom 20. September 1991 geltend gemacht, da die im

Vertrag bedungene Leistung der Plazierung der Optionen für die

Genussrechte der ... nicht erfüllt wurde.

Für die Plazierung der Optionsscheine für die Genussrechte

der ... wurde eine Frist bis 31.12.1992 gesetzt und für diese

Leistung ein vorschüssig bezahlter Pauschalbetrag in Höhe von

S 51,600.000,-- geleistet. Im Fall der Nichtplazierung war eine

Konventionalstrafe von S 40 Mio. vereinbart.

Die gegenständliche Frist für die Plazierung der Optionsscheine wurde im Dezember 1992 einvernehmlich bis 31. Juli 1993 verlängert. Trotz Fristverlängerung konnte die Leistung (Plazierung der Optionsscheine) aus der Vertragsvereinbarung nicht erfüllt werden, sodass nunmehr die Konventionalstrafe mit 1. August 1993 fällig gestellt wird.

..."

In dem den Abgabenerklärungen für das Jahr 1992 angeschlossenen Bericht über den Jahresabschluss zum 30. September 1992 heißt es u.a., dass sich die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin derzeit auf Konzeptionsarbeiten an Beteiligungsmodellen und auf den Vertrieb von Optionen an Genussrechten der

XY Immobilien AG beschränke. Vertriebspartner in diesem Bereich sei die B. GmbH, die auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung auch einen Betrag von S 51,6 Mio. für die Plazierung der Genussrechte vorschüssig bezahlt habe. Im Falle der nicht rechtzeitigen Plazierung bis zum 31. Dezember 1992 sei an die B. GmbH eine Konventionalstrafe in Höhe von S 40 Mio. zu entrichten. Da zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung bereits festgestanden sei, dass das gegenständliche Optionsscheinvolumen nicht plaziert werden könne, sei eine entsprechende Rückstellung für die Inanspruchnahme aus der Konventionalstrafe gebildet worden.

Nach Erlassung vorläufiger Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 erließ das Finanzamt an die Beschwerdeführerin einen Vorhalt, in welchem es darauf hinwies, dass die Umsatzerlöse in der Gewinn- und Verlustrechnung mit S 52,102.500,-- ausgewiesen, der Umsatzsteuer jedoch nur Erlöse in Höhe von S 502.500,-- unterzogen worden seien. Die Umsatzerlöse mögen unter Angabe nicht steuerbarer oder unecht befreiter Umsätze aufgegliedert werden. Im Falle unecht befreiter Umsätze möge bekannt gegeben werden, ob eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 12 Abs. 4 bis 6 UStG durchgeführt worden sei; die Berechnung über die Zuordnung möge vorgelegt werden. Ebenso ersuchte das Finanzamt um Vorlage der Urkunden im Zusammenhang mit den Werbekostenzuschüssen und der zum Anlass für die Bildung einer Rückstellung genommenen Konventionalstrafe.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 24. November 1993 führte die Beschwerdeführerin aus, dass sich die Umsatzerlöse des Jahres 1992 in Höhe von S 52,102.500,-- aus dem "Pauschalbetrag für Plazierung der Optionen und Werbekostenzuschüsse" in Höhe von S 51,600.000,-- und aus "Konzeptionsleistungen für Beteiligungsmodelle" in Höhe von S 502.500,-- zusammensetzten. Von den angefallenen Vorsteuern sei keine Vorsteuerkürzung vorgenommen worden, weil keine einzige Vorsteuer in einem direkten Zusammenhang mit den unecht befreiten Umsätzen, nämlich dem Optionsscheinverkauf gemäß § 6 Z. 8 UStG, angefallen sei. Da der Aufteilungsschlüssel nach § 12 Abs. 4 UStG grundsätzlich gegenüber jenem des § 12 Abs. 5 UStG Priorität habe, "kam es zu einer direkten Zuordnung, dies bedeutet in der Folge, dass es zu keiner Vorsteuerkürzung kommt". Die wesentlichsten Vorsteuern seien auf Grund der Fakturierung der M. GmbH angefallen; ein Vorsteuerbetrag von S 1,2 Mio. entfalle auf Werbekostenzuschüsse, der Restbetrag sei auf die Fakturierung von Verwaltungskosten zurückzuführen. Die Beschwerdeführerin verfüge über kein eigenes Personal und wickle ihre gesamte Administration über die M. GmbH ab. Das von der Beschwerdeführerin erzielte Honorar für Konzeptionsleistungen stehe im unmittelbaren Zusammenhang mit dem von der M. GmbH fakturierten Verwaltungsentgelt, weil nur diese Gesellschaft auf Grund der Personalressourcen die Konzeptionsleistungen habe erbringen können. Außerdem sei die Beschwerdeführerin vertraglich verpflichtet worden, einen Werbekostenzuschuss für Imagewerbung der Unternehmensgruppe XY und damit im Zusammenhang auch mit der Emission von Genussrechten Werbekostenzuschüsse zu leisten. Diese Werbekostenzuschüsse beträfen die gesamte Unternehmensgruppe XY, das heiße, "neben der Genussrechteemission wesentlich auch die Bewerbung von privaten Geldern in Fremdfirmen". Neben einem Videofilm sei eine Imagebroschüre hergestellt worden; in den Werbekostenzuschüssen seien auch die Druckkosten für den Geschäftsbericht der Unternehmensgruppe XY enthalten. Diese Imagewerbung stehe mit keinem unecht befreiten Umsatz im Zusammenhang, sondern sei im Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Konzeptionsleistungen zu sehen. Daneben seien auch Videofilme im Zusammenhang mit der Emission der Genussrechte erstellt worden. Bei der Kostenverteilung auf die einzelnen Unternehmen der Gruppe sei soweit wie möglich auf eine direkte Zuordenbarkeit der einzelnen beworbenen Produkte Rücksicht genommen worden. Die Optionsscheinplazierung selbst sei niemals beworben worden, weil der Verkauf der Optionsscheine durch Anbindung der Optionen an die verkauften Genussrechte erfolgt sei. Hinsichtlich der Klassifizierung der Emission von Genussrechtskapital als nicht steuerbaren Umsatz seien Rechtsmittel anhängig, sodass im Hinblick auf die Berufungen der Vorsteuerabzug zur Gänze geltend gemacht werde. Für den Fall, dass es nicht zu einer Plazierung der Optionen bis 31. Dezember 1992 komme, sei im Vertrag vom 20. September 1991 ein Konventionalstrafe von S 40 Mio. vereinbart worden. Die Frist für die Plazierung der Optionen sei einvernehmlich bis 31. Juli 1993 verlängert worden, sodass "für diesen Zeitraum die Konventionalstrafe ausgesetzt wurde". Diese Fristverlängerung sei in Form eines Rundschreibens erfolgt, "ohne dass dies vertraglich festgehalten wurde". Mittlerweile habe allerdings auch im Rahmen der verlängerten Frist die vertraglich vereinbarte Plazierung der Optionen nur teilweise durchgeführt werden können. Mit 1. August 1993 sei die Konventionalstrafe fälliggestellt worden. Diese Forderung werde ab Fälligkeit auch verzinst.

Mit 23. Dezember 1993 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1992 sowie gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1992, in deren gesondert ausgefertigter Begründung das Finanzamt in ertragsteuerlicher Hinsicht den Betrag der Rückstellung für die

Konventionalstrafe außerbilanzmäßig hinzurechnete, weil die Konventionalstrafe nicht bis zum Bilanzstichtag 30. September 1992 schlagend geworden sei. Die Vorsteueraufteilung nahm das Finanzamt nach § 12 Abs. 5 UStG 1972 mit der Begründung vor, dass ein Teilbetrag von S 51,600.000,-- an unecht befreiten Umsätzen einem Anteil von 99 % am Gesamtumsatz von S 52,102.500,-- entspreche, sodass 99 % der in Abzug gebrachten Vorsteuern zu berichtigen gewesen seien. In einem mit dem 22. Dezember 1993 datierten Bescheid betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1993 verwies das Finanzamt auf die Begründung der Ertragsteuerbescheide.

Ihre gegen diese Bescheide erhobene Berufung begründete die Beschwerdeführerin mit folgenden Argumenten:

Zur Umsatzsteuer wiederholte die Beschwerdeführerin ihr Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung, dass bei einer direkten Zuordnung der Vorsteuern zu den getätigten Umsätzen kein Konnex zwischen unecht befreiten Umsätzen und Vorsteuern vorhanden gewesen sei. In ertragsteuerlicher Hinsicht verwies die Beschwerdeführerin auf ihre Eigenschaft als Formkaufmann, welcher die Bilanz nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchhaltung zu ermitteln habe, weshalb die Handelsbilanz auch für die Steuerbilanz maßgeblich sei. Bei Aufrechterhaltung der Vorsteuerkürzung müsse diese jedenfalls bei der Ermittlung der Einkünfte des Gewerbebetriebes aufwandswirksam berücksichtigt werden. Die Plazierung der Optionsscheine für Genussrechte habe als plausibel angesehen werden können und hätte durch "Subpartner" der Beschwerdeführerin erfolgen sollen. Die Vermittlungskosten für den Verkauf der Optionsscheine hätten Kosten der Beschwerdeführerin dargestellt. Auf Grund der zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages vom 20. September 1991 vorgenommenen Einschätzung der Kapitalmarktsituation hätten beide Vertragspartner erwartet, dass die Plazierung innerhalb weniger Monate abgeschlossen sein würde; die Terminisierung der Plazierung mit Dezember 1992 sei lediglich aus Gründen der kaufmännischen Vorsicht vorgenommen worden. Für den damals für unwahrscheinlich betrachteten Fall, dass dieser Termin nicht eingehalten würde, sei eine Konventionalstrafe vereinbart worden. Nach intensiven Vorbereitungsarbeiten für die Plazierung und einem anfänglichen Verkauf habe "die sich rasch verschlechternde Kapitalmarktperformance" zu erheblichen Verkaufsschwierigkeiten geführt. Nachdem sich diese Situation auch im zweiten Halbjahr 1992 nicht merklich gebessert habe, sei zwischen dem Auftraggeber und der Beschwerdeführerin einvernehmlich die Terminisierung des Verkaufs der Optionsscheine bis zum 31. Juli 1993 erstreckt und die im Sinne des Vertrages entstandene Verpflichtung zur Leistung der Konventionalstrafe "vom Auftraggeber geltend gemacht und bis zum 31. Juli 1993 unverzinslich gestundet" worden. Eine Rückstellung für die drohende Konventionalstrafe sei auf Grund der Marktgegebenheiten zwingend geboten gewesen. Die Verpflichtung zur Leistung der Konventionalstrafe sei nie aufgehoben worden. Am 1. August 1993 sei die Konventionalstrafe zur Zahlung fällig gestellt worden. Der Jahresabschluss zum 30. September 1992 sei im Februar 1993 erstellt und am 10. September 1993 mit den Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht worden. Zum Bilanzerstellungstag sei die Konventionalstrafe vertraglich entstanden und vom Auftraggeber auch eingefordert gewesen, sodass aus dem Grundsatz der Bilanzwahrheit eine Passivierungspflicht bereits festgestanden sei. Sei die Verpflichtung auch erst mit dem 31. Dezember 1992 rechtlich entstanden, so sei doch schon zum 30. September 1992 eindeutig klar und absehbar gewesen, dass der gänzliche Absatz der Optionsscheine in der zwischen dem Bilanzstichtag und dem Termin 31. Dezember 1992 verbleibenden Zeit unmöglich sei. Eine Rückstellung müsse spätestens in jenem Zeitpunkt gebildet werden, zu welchem dem Unternehmen bekannt werde, dass ernsthafte Ansprüche gegen es geltend gemacht würden. Auch bewertungsrechtlich sei es verfehlt, die Rückstellung nicht anzuerkennen, weil es sich dabei nicht um eine aufschiebend bedingte Schuld, sondern um eine auflösend bedingte Last gehandelt habe.

Das Finanzamt erließ Berufungsvorentscheidungen, mit denen den Berufungen der Beschwerdeführerin in umsatzsteuerlicher Hinsicht und in den Fragen der ertragsteuerlichen und bewertungsrechtlichen Vernachlässigung der gebildeten Rückstellung für die Konventionalstrafe ein Erfolg versagt blieb. Rückstellungen für ungewisse Schulden könnten nur für das Wirtschaftsjahr gebildet werden, in welches der Betriebsvorgang falle, der zur Entstehung der Schuld geführt habe. Zum Bilanzstichtag 30. September 1992 sei noch eine dreimonatige und nach Verlängerung zehnmonatige Frist zur Vertragserfüllung offen gestanden und es sei die Konventionalstrafe zum Bilanzstichtag 30. September 1992 auch noch nicht geltend gemacht gewesen. Maßgebend für die Bildung von Rückstellungen seien die Verhältnisse am Bilanzstichtag und nicht jene zum Bilanzerstellungszeitpunkt. Eine noch engere Grenze ziehe das Bewertungsgesetz, nach welchem eine Rückstellung für die Inanspruchnahme auf Grund eines ungewissen künftigen Ereignisses eine aufschiebend bedingte Last darstelle, welche nicht als Schuldpost angesetzt werden könne. In umsatzsteuerlicher Hinsicht verwies das Finanzamt auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin in ihrer

Vorhaltsbeantwortung, nach welchem der Großteil der geltend gemachten Vorsteuern Werbemaßnahmen für die Genussrechtsemission und die Bewerbung von privaten Geldern in Fremdfirmen betreffe. Auf den steuerpflichtigen Umsatz für Konzeptionsleistungen könne damit allenfalls jener Teil an Vorsteuern fallen, welcher der Beschwerdeführerin durch die M. GmbH genau für diese Leistung in Rechnung gestellt worden sei. Solange eine derartige Eingangsrechnung aber nicht vorgelegt werde, sei davon auszugehen, dass eine Aufteilung der Vorsteuern nach dem Umsatzschlüssel den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten komme. Die von der Beschwerdeführerin auch vertretene Rechtsauffassung, die Emission von Genussrechtskapital stelle keinen unecht befreiten Umsatz dar, habe sich mittlerweile als unzutreffend erwiesen.

Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und trat den Begründungsausführungen des Finanzamtes unter Hinweis auf ihrer Auffassung nach für ihren Standpunkt sprechende Schrifttumsaussagen entgegen. Die vom Finanzamt angeführten Judikate seien nicht geeignet, den behördlichen Standpunkt zu stützen. Die in Rechtsprechung und Lehre entwickelten Bedingungen für die Bildung einer Rückstellung seien im Hinblick auf die von der Beschwerdeführerin geschuldete Konventionalstrafe erfüllt, weil die künftige Verpflichtung hinreichend konkretisiert sei, deren wirtschaftliche Verursachung zum 30. September 1992 bereits klar gegeben gewesen sei und die Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin als wahrscheinlich habe beurteilt werden müssen. Dass es der Beschwerdeführerin im Dezember 1992 gelungen sei, die Frist um einen Zeitraum von sieben Monaten zu verlängern, sei am Bilanzstichtag 30. September 1992 weder absehbar noch zu erwarten gewesen. Zum Bilanzstichtag 30. September 1992 sei für die Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung nicht eine zehnmonatige, sondern nur noch eine dreimonatige Frist offen gestanden, die nach den kaufmännischen Kenntnissen der Beschwerdeführerin mit Sicherheit nicht habe dazu auslangen können, die Plazierung noch fristgerecht zu komplettieren. Die dem Unternehmer zum Bilanzerstellungszeitpunkt bekannten Informationen hinsichtlich der Ereignisse zum Bilanzstichtag seien zu berücksichtigen. Eine Unterlassung der Bildung der Rückstellung hätte gegen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung verstoßen. Auch bewertungsrechtlich sei die Schuld nicht als aufschiebend, sondern als auflösend bedingte Last zu beurteilen. Hinsichtlich Umsatzsteuer werde auf die bisherigen Ausführungen verwiesen. Zur Frage, ob die Emission von Genussrechtskapital ein unecht befreiter oder nicht steuerbarer Umsatz sei, werde auf eine anhängige Höchstgerichtsbeschwerde verwiesen.

Die belangte Behörde ersuchte die Beschwerdeführerin in einem Vorhalt vom 21. September 2001 um Vorlage näher genannter schriftlicher Unterlagen und forderte sie auf, den Pauschalbetrag von S 51,600.000,-- in den Betrag für die Plazierung der Optionen sowie in den Betrag für die Werbungskostenzuschüsse aufzuschlüsseln und diese Aufschlüsselung nachvollziehbar zu dokumentieren. Hinsichtlich des Betrages für Werbekostenzuschüsse sei darzulegen, in welchem Verhältnis er im Zusammenhang mit den Umsätzen für die Plazierung der Optionen sowie den Umsätzen aus Konzeptionsleistungen für Beteiligungsmodelle im Zusammenhang stehe. Die vertragliche Grundlage für die Vereinbarung hinsichtlich des Werbekostenzuschusses und hinsichtlich der Konventionalstrafe sei ebenso vorzulegen wie jene Vereinbarung, mit welcher die Frist für die Plazierung der Optionen verlängert worden sei. Zu der von der Beschwerdeführerin auch geäußerten Rechtsauffassung, die Emission von Genussrechtskapital sei kein unecht befreiter Umsatz, wies die belangte Behörde auf das hg. Erkenntnis vom 18. Juli 2001, 95/13/0139, hin und stellte die Frage, inwieweit das diesbezügliche Berufungsvorbringen aufrechterhalten werde.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 31. Jänner 2002 legte die Beschwerdeführerin zahlreiche Schriftstücke des im Vorhalt angesprochenen Inhaltes vor und gliederte den Betrag von S 51,600.000,-- in die Positionen "Platzierung für Optionen" mit S 42 Mio., "Werbekostenzuschüsse" mit S 9 Mio. und "sonstiges" mit S 600.000,-- auf. Rechnungen der M. GmbH über S 9 Mio. legte sie vor und führte aus, dass im ursprünglichen Vertrag mit der B. GmbH ein Gesamtbetrag von S 60 Mio. vereinbart gewesen sei, von welchem S 18 Mio. für Werbekostenbelastungen vorgesehen gewesen seien, woraus sich der Differenzbetrag von S 42 Mio. für die Plazierung der Optionen ergebe. Die Beschwerdeführerin sei von der Abziehbarkeit der von der M. GmbH in Rechnung gestellten Vorsteuern ausgegangen. Die Rechnung über die von der Beschwerdeführerin erbrachten Konzeptionsleistungen in Höhe von S 502.500,-- werde ebenfalls vorgelegt. Zur Anfrage hinsichtlich der Zusammensetzung der Umsätze sei auszuführen, dass die M. GmbH nicht nur für die Rechtsnachfolgerin der XY Immobilien AG, sondern auch für andere Unternehmen der Unternehmensgruppe XY allgemein Imagewerbung geleistet habe. Eine direkte Zuordnung dieser allgemeinen Werbe- und Imagekampagne zu Optionsscheinen und deren Vermittlung habe nie bestanden und sei auch nach den vorliegenden Eingangsrechnungen der M. GmbH nie im direkten Zusammenhang mit der Vermittlung oder dem

Verkauf derselben durchgeführt worden. Das "von der B. GmbH der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellte" Pauschalhonorar sei durch die Geltendmachung der Konventionalstrafe deutlich gekürzt worden, sodass nicht Erlöse von S 42 Mio. von der Beschwerdeführerin für die Plazierung der Optionen vereinnahmt worden seien, sondern der tatsächliche Erlös um die anteilige Konventionalstrafe reduziert werden müsse. Es sei "insbesondere der allgemeine Werbeeffekt" durch die Werbekostenzuschüsse für die Unternehmensgruppe XY realisiert worden. Auch aus diesem Grunde sei eine Aufteilung von 99:1 nicht dem tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnis entsprechend. Die der Beschwerdeführerin von der M. GmbH in Rechnung gestellten Vorsteuern hätten im Endeffekt zu folgendem tatsächlichem Ergebnis geführt:

.) Plazierung von atypisch stillen Beteiligungen S 33,5 Mio. .) Genussrechtsplazierung auf Grund von Optionsrechtsausübung S 6,0 Mio.

Es werde daher die Aufteilung der Vorsteuer im Verhältnis von 33,5:6 beantragt, weil die Umsätze im Zusammenhang mit der Vermittlung von atypisch stillem Beteiligungskapital mit 20 % steuerpflichtig gewesen seien. Diese Aufteilung komme dem tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnis der von der Beschwerdeführerin beauftragten Werbeleistung am nächsten und sei, abgesehen von sachlich nicht vermeidbaren Ungenauigkeiten "richtig". Die Konventionalstrafe sei zu keiner Zeit aufgehoben worden und die schlechte Kapitalmarktsituation für die Emission von Genussrechten und Optionen sei im Jahr 1992 objektiv gegeben gewesen, zum Beweis hiefür würden Ablichtungen von Zeitschriften zu diesem Thema beigelegt. Die im Vorhalt angeführte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes werde zur Kenntnis genommen und daher "vom Berufungsbegehren die Ansicht der nicht steuerbaren Emission von Genussrechtskapital außer Streit gestellt". Grundsätzlich sei der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 4 UStG vorzunehmen, weil das im § 12 Abs. 5 UStG genannte Wahlrecht ein solches des Unternehmers und nicht der Behörde sei. Nach § 12 Abs. 6 UStG sei die Anwendung dieses Wahlrechtes nicht gestattet, wenn sich daraus eine Differenz von mehr (oder weniger) als 5 % ergäbe. Im Lichte dieser Bestimmungen sei die Aufteilung der Vorsteuer allein nach § 12 Abs. 4 UStG vorzunehmen, wie dies mit den in dieser Vorhaltsbeantwortung getroffenen Darlegungen geschehen sei.

Mit einem weiteren Vorhalt vom 12. April 2002 äußerte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin gegenüber die Ansicht, dass die in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Jänner 2002 offensichtlich nach § 12 Abs. 5 UStG 1972 vorgenommene Vorsteueraufteilung im Verhältnis 33,5:6 nicht in Betracht kommen könne. Eine Berechnungsgrundlage in Höhe von S 33,5 Mio. für die von der Beschwerdeführerin tatsächlich erzielten steuerpflichtigen Umsätze in Höhe von S 502.500,-- als Basis der Vorsteueraufteilung sei rechtlich nicht möglich, weil für die Ermittlung des Aufteilungsschlüssels nach § 12 Abs. 5 UStG 1972 vielmehr das Verhältnis der im Streitjahr tatsächlich erzielten steuerpflichtigen zu unecht steuerbefreiten Umsätzen entscheidend sei. Es lasse sich ferner auch die erst mit Schreiben vom 23. November 1993 fällig gestellte Konventionalstrafe bei der Ermittlung des Aufteilungsschlüssels für die Vorsteuern zur Bemessung der Umsatzsteuer 1992 nicht berücksichtigen. Mit den Werbekostenzuschüssen in Höhe von S 9 Mio. sei die Beschwerdeführerin in Wahrheit belastet worden, weshalb diese der Umsatzsteuer unterzogenen Beträge in den Erlösen der Beschwerdeführerin als unecht befreite Umsätze enthalten seien, bleibe unklar. Ein Grund für die Eigenschaft als unecht befreiter Umsätze sei für die Position "Sonstiges" mit dem Betrag von S 600.000,-- nicht erkennbar und auch nicht erläutert worden. Es wäre die Aufteilung der Vorsteuer nach § 12 Abs. 5 UStG 1972 damit in folgender Weise vorzunehmen (Beträge in S):

Umsätze steuerpflichtig

Umsätze steuerfrei

Gesamt

Pauschalbeträge

9,000.000,--

42,000.000,--

steuerpflichtiger Umsatz lt. Erklärung

520.500,--

Sonstiges

600.000,--

Summe

9,520.500,--

42,000.000,--

51,520.500,--

Prozentanteil am Gesamtumsatz

18,48

81,52

100,00

Die mit S 1,844.665,-- erklärten Vorsteuern seien demnach in einen Betrag von S 340.876,61 an abziehbaren Vorsteuern und einen Betrag von S 1,503.788,39 an nicht abziehbaren Vorsteuern aufzugliedern. Die Nachversteuerung des Werbekostenzuschusses und der sonstigen Umsätze müsse zu einer Abänderung der Bescheide zum Nachteil der Beschwerdeführerin führen. Dem Ansinnen der Beschwerdeführerin, die Vorsteuern nach § 12 Abs. 4 UStG 1972 aufzuteilen, könne nicht entsprochen werden, zumal die Beschwerdeführerin selbst keine direkte Zurechnung vorgenommen habe und eine solche auch nicht dargestellt worden sei. Das Begehren nach Aufteilung der Vorsteuer im Verhältnis 33,5:6 stehe zudem im Widerspruch zu dem Hinweis der Beschwerdeführerin auf § 12 Abs. 4 UStG 1972. Zur Rückstellung für die Inanspruchnahme aus der Konventionalstrafe verwies die belangte Behörde im Vorhalt auf verwaltungsgerichtliche Judikatur und Schrifttumsnachweise, woraus abzuleiten sei, dass die bloße Möglichkeit einer Inanspruchnahme nicht zur Bildung einer Rückstellung ausreiche, sondern dass am Bilanzstichtag mehr Gründe für die ernstliche Inanspruchnahme als gegen eine solche sprächen. Da die Inanspruchnahme frühestens nach dem 31. Dezember 1992 hätte drohen können, seien die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung zum Bilanzstichtag 30. September 1992 nicht vorgelegen. Die einvernehmliche Verlängerung der Frist auf den 31. Juli 1993 zeige darüber hinaus, dass aus der Sicht der Vertragsparteien auch noch im Dezember 1992 eine künftig positive Entwicklung am Kapitalmarkt erwartet worden sein müsse und deswegen offensichtlich von einer vertragskonformen Fälligstellung der vereinbarten Konventionalstrafe zum 1. Jänner 1993 einvernehmlich Abstand genommen worden sei.

Diesen Ausführungen trat die Beschwerdeführerin mit einer Vorhaltsbeantwortung vom 30. April 2002 entgegen. Einer Aufteilung der Vorsteuern nach der Bestimmung des § 12 Abs. 5 UStG stehe sowohl der Umstand entgegen, dass die Beschwerdeführerin eine solche Aufteilung nicht vorgenommen habe, als auch die Gesetzesvorschrift des § 12 Abs. 6 UStG 1972. Auf Grund der absoluten Höhe der erklärten Vorsteuern sei die Überschreitung der im§ 12 Abs. 6 UStG 1972 genannten Grenzwerte durch eine nach§ 12 Abs. 5 UStG 1972 vorgenommene Vorsteueraufteilung "überaus wahrscheinlich". Nur in Ausnahmefällen könne die Behörde von sich aus hilfsweise die Methode der Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis anwenden, wenn keine ausreichenden Anhaltspunkte für die Aufteilung der Vorsteuern vorlägen (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 11. November 1987, 85/13/0197). Diesem Erkenntnis sei eine Schätzung zu Grunde gelegen, bei welcher allerdings auch das Kriterium der größten Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit des Ergebnisses beachtet werden müsse, wovon bei einem angestellten Aufteilungsverhältnis von 99:1 nicht die Rede

sein könne. Die Werbekostenzuschüsse von S 9 Mio. zuzüglich 20 % Umsatzsteuer seien der Beschwerdeführerin von der M. GmbH angelastet worden, welcher daraus das Recht zur Geltendmachung der Vorsteuer im Betrag von S 1,8 Mio. zustehe, der den weitaus überwiegenden Teil der gesamten Vorsteuern von insgesamt S 1,844.665,-- ausmache. Die B. GmbH habe an die Beschwerdeführerin ein Gesamthonorar von S 51,6 Mio. geleistet. Dieser Betrag betreffe eine einheitliche Zahlung aus einem Vertragsverhältnis und sei in sich nicht aufteilbar und nur entweder zur Gänze steuerbefreit oder zur Gänze steuerpflichtig, im konkreten Fall zur Gänze steuerbefreit. Unabhängig davon habe die M. GmbH der Beschwerdeführerin Rechnungen über S 9 Mio. zuzüglich Umsatzsteuer gelegt. Dass die Aufgliederung des Erlöses der Beschwerdeführerin mit S 42 Mio. + S 0,6 Mio. + S 9 Mio. im Umfang dieses Teilbetrages von S 9 Mio. mit dem Aufwand der Beschwerdeführerin aus der Rechnung der M. GmbH über S 9 Mio. betraglich übereinstimme, sei "ein reiner zahlenmäßiger Zufall". Auch zeitlich habe zuerst die B. GmbH S 51,6 Mio. geleistet und erst daran anschließend habe die M. GmbH einen Vertrag über Werbeleistungen mit der Beschwerdeführerin abgeschlossen. Für eine "einseitige Uminterpretation" in einen steuerpflichtigen Teilumsatz der Beschwerdeführerin bleibe kein Raum. Unabhängig davon habe die Beschwerdeführerin im Wirtschaftsjahr 1991/92 einen steuerpflichtigen Umsatz in Höhe von S 502.500,-- getätigt. Die Aufteilung der Vorsteuern habe in jedem Fall nach § 12 Abs. 4 UStG zu geschehen. Im vorliegenden Fall sei eine direkte Zuordnung der Vorsteuern nur schwer möglich, weshalb eine Zuordnung der Vorsteuern nach anderen Methoden notwendig sei, wofür die im Jahr 1992 tatsächlich erzielten Umsätze geeignet seien. Auf Grund der Werbeleistung der M. GmbH habe die Beschwerdeführerin im Jahr 1992 Umsätze erzielt, welche mit S 33,5 Mio. steuerpflichtig und mit S 6 Mio. steuerbefreit gewesen seien. Ein vorläufiges Pauschalhonorar in Höhe von S 42 Mio. ("resp." S 51,6 Mio.), dem keine oder nur geringe tatsächlich unecht steuerbefreite Umsätze für Optionsscheinplazierungen zu Grunde lägen, sei inhaltlich kein Aufteilungsschlüssel für die Vorsteuern, weil dieser hohe "Einmalumsatz" erst die Grundlage für künftige Umsätze der Beschwerdeführerin gebildet habe. Die Beschwerdeführerin habe das Pauschalhonorar von S 51,6 Mio. ohne Erfolgsgarantie erhalten; erst später seien Werbekostenzuschüsse an die M. GmbH bezahlt worden, damit hiefür steuerpflichtige und steuerbefreite Umsätze durch die Beschwerdeführerin getätigt werden könnten. Auf Grund der teilweise erfolgreichen Werbeleistungen der M. GmbH habe die Beschwerdeführerin "tatsächliche Kapitalaufbringungen" durchgeführt, welche sich wirtschaftlich niedergeschlagen hätten. Die von der Beschwerdeführerin beantragte Aufteilung der Vorsteuern komme dem wirtschaftlichen Ergebnis damit am nächsten. Die Werbeleistungen der M. GmbH an die Beschwerdeführerin stünden in keinerlei direktem Zusammenhang mit dem Pauschalhonorar von S 51,6 Mio. Die Beauftragung und Bezahlung der M. GmbH durch die Beschwerdeführerin sei erst nach Erhalt des Betrages von der B. GmbH möglich gewesen. Zur Rückstellung für die Konventionalstrafe wies die Beschwerdeführerin darauf hin, dass sich diese auf eine gewisse und nicht auf eine ungewisse Verbindlichkeit beziehe. Der Aufwand für das Wirtschaftsjahr 1991/92 sei mit einer mehr als gewissen Wahrscheinlichkeit voraussehbar, dem Grunde nach sicher und auch der Höhe nach relativ genau bestimmbar gewesen. Die ernstliche Drohung der Inanspruchnahme habe am Bilanzstichtag bestanden. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz sei die Konventionalstrafe bereits eingefordert gewesen. Ob aus subjektiver Sicht die künftige Entwicklung am Kapitalmarkt positiv eingeschätzt worden sei, sei irrelevant. Eine Stundung der bereits fälligen Konventionalstrafe habe keine inhaltliche Abstandnahme von deren Einforderung bewirken können.

In der mündlichen Berufungsverhandlung trug XY als Vertreter der Beschwerdeführerin vor, im Berufungszeitraum lediglich Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen zu sein. Die Plazierung der Optionen für die Genussscheinanteile sei durch die an der Beschwerdeführerin beteiligten Vermögensberater erfolgt. Zwischen der geltend gemachten Vorsteuer und dem vorausbezahlten Pauschalhonorar von S 51,6 Mio. bestehe kein Zusammenhang, insbesondere bestehe ein solcher auch nicht zu den von der M. GmbH erbrachten Leistungen. Eine direkte Zuteilung der Vorsteuer sei nicht möglich gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1992 sowie gegen den Bescheid betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1993 als unbegründet ab und sprach aus, dass diese Bescheide unverändert bleiben, während sie der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 wie in den diesbezüglichen Berufungsvorentscheidungen durch periodengerechte ertragsteuerliche Passivierung der Vorsteuerkürzungen Folge gab.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides führte die belangte Behörde nach Wiedergabe des

Verwaltungsgeschehens in umsatzsteuerlicher Hinsicht aus, dass dem referierten Berufungsvorbringen der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden könne. Abgesehen davon, dass die von der Beschwerdeführerin gewünschte Aufteilung der Vorsteuern mit einem "Hilfsschlüssel" nicht einer direkten Zuordnung der Vorsteuern im Sinne des § 12 Abs. 4 UStG 1972, sondern einer verhältnismäßigen Aufteilung nach Umsatzschlüsseln im Sinne des§ 12 Abs. 5 UStG 1972 entspräche, finde die von der Beschwerdeführerin begehrte Aufteilung im Gesetz keine Deckung. Bei dem von der Beschwerdeführerin genannten S 33,5 Mio. handle es sich nur um das Emissionsvolumen, welches als Bemessungsgrundlage für die Provision der Beschwerdeführerin gedient habe, durch welche diese steuerpflichtige Erlöse in Höhe von S 502.500,-- erzielt habe. Bei dem Betrag von S 33,5 Mio. handle es sich damit nicht um von der Beschwerdeführerin selbst erzielte Umsätze; das Honorar von S 502.500,-- betreffe die Vermittlung von atypisch stillen Beteiligungen, "welche steuerpflichtig" sei. Im Gegensatz dazu handle es sich bei dem von der Beschwerdeführerin für den Vertrieb der Optionen erzielten Gesamthonorar in Höhe von S 51,6 Mio. um unecht steuerbefreite Umsätze im Sinne des § 6 Z. 8 lit. d UStG 1972. Mangels einer direkten Zurechenbarkeit der streitgegenständlichen Vorsteuern zu den von der Beschwerdeführerin selbst erzielten Erlösen - die Unmöglichkeit einer solchen direkten Zurechnung habe die Beschwerdeführerin selbst eingeräumt - könne eine Aufteilung der Vorsteuern daher nur nach der Methode des § 12 Abs. 5 UStG 1972 erfolgen. Dies habe das Finanzamt im Umsatzsteuerbescheid 1992 zutreffend getan. Die von der Beschwerdeführerin reklamierte Vergleichsrechnung im Sinne des § 12 Abs. 6 UStG 1972 sei nicht durchführbar, weil eine direkte Zurechnung der Vorsteuern zu steuerpflichtigen und steuerbefreiten Umsätzen nach den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin nicht möglich sei. Dass eine solche Vergleichsrechnung ergeben würde, dass die im § 12 Abs. 6 UStG 1972 angeführten Grenzen aller Wahrscheinlichkeit nach überschritten würden, sei eine unbewiesen gebliebene Behauptung der Beschwerdeführerin, die ihrer Berufung zu keinem Erfolg habe verhelfen können. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin aber, dass die von der M. GmbH an sie erbrachten Leistungen nicht in einem direkten Zusammenhang mit der Vermittlung und dem Verkauf der Optionsscheine gestanden seien, sondern nur die steuerpflichtigen Konzeptionsleistungen betroffen hätten, stehe im Widerspruch zu den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Verträgen. Enthalte doch der Vertrag der Beschwerdeführerin mit der M. GmbH die ausdrückliche Bestimmung, dass mit dem darin genannten Werbekostenbeitrag alle Aufwendungen für die Bewerbung von Produkten der XY Immobilien AG abgegolten seien. Die von der Beschwerdeführerin vertriebenen Optionen hätten zum Bezug von Inhabergenussrechten an der Rechtsnachfolgerin der XY Immobilien AG berechtigt, womit ein Zusammenhang der Werbekostenzuschüsse und der in Rechnung gestellten Vorsteuern mit den Umsätzen aus dem Vertrieb der Optionsscheine deutlich erkennbar sei. Die von der Beschwerdeführerin behauptete Zufallsgleichheit der aktiv- und passivseitigen Werbekostenzuschüsse in Höhe von S 9 Mio. überzeuge nicht.

Zu der für die Inanspruchnahme aus der Konventionalstrafe gebildeten Rückstellung führte die belangte Behörde nach Aussagen des Schrifttums und der Judikatur zu Rückstellungen aus, dass der Aufwand aus der Konventionalstrafe angesichts des ursprünglichen Leistungstermins 31. Dezember 1992 nicht das Wirtschaftsjahr 1991/92, sondern das daran anschließende Wirtschaftsjahr 1992/93 habe betreffen können. Die Konventionalstrafe sei eine Nebenabrede, aus der ein klagbarer Anspruch erst entstehen könne, wenn der Hauptgegenstand des Vertrages nicht vertragskonform geleistet worden sei. Dieser aufschiebend bedingte Anspruch habe schon nach der ursprünglichen vertraglichen Gestaltung mit dem Termin 31. Dezember 1992 das Wirtschaftsjahr 1991/92 nicht betreffen können. Zudem sei zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses für das Jahr 1992 im Februar 1993 schon bekannt gewesen, dass die Frist für die Plazierung der Optionen bis 31. Juli 1993 verlängert worden sei, womit nicht eine Stundung der Konventionalstrafe, sondern eine Änderung des Vertrages bewirkt worden sei. Ein klagbarer Anspruch auf die Konventionalstrafe habe für den Vertragspartner der Beschwerdeführerin erst mit Ablauf der Frist zum 31. Juli 1993 entstehen können. Der Umstand der einvernehmlichen Verlängerung der Frist für die Plazierung der Optionen spreche im Übrigen dafür, dass auch aus Sicht der Vertragspartner noch im Dezember 1992 eine künftig positive Entwicklung am Kapitalmarkt erwartet worden sei. Erstmalig geltend gemacht worden sei die Konventionalstrafe erst mit Schreiben vom 23. November 1993 und damit zu einem Zeitpunkt, welcher nach Einreichen der Erklärungen liege. Die Konventionalstrafe habe wirtschaftlich damit nur das Wirtschaftsjahr 1992/93 betreffen können. Ebenso unberechtigt sei die Berufung der Beschwerdeführerin in bewertungsrechtlicher Hinsicht, weil bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1993 die Verhältnisse des dem Feststellungszeitpunkt vorangehenden Schlusses des Wirtschaftsjahres und damit jene zum 30. September 1992 zu

Grunde zu legen gewesen seien. Zu diesem Zeitpunkt sei der Anspruch auf Konventionalstrafe vom Ereignis des Unterbleibens der Plazierung der Optionen bis 31. Dezember 1992 abhängig gewesen, was die angesetzte Last als eine aufschiebend bedingte zeige, die zum Feststellungszeitpunkt 1. Jänner 1993 nicht habe berücksichtigt werden dürfen.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Rückstellung für die Konventionalstrafe:

Der Verwaltungsgerichtshof ist, wie er dies in seinem ebenfalls zur Rechtslage vor der Schaffung der die Bildung von Rückstellungen beschränkenden Bestimmung des § 9 Abs. 1 EStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818/1993, ergangenen Erkenntnis vom 26. Mai 2004, 2000/14/0181, zum Ausdruck gebracht hat, stets von einem eigenständigen steuerlichen Rückstellungsbegriff ausgegangen und hat als Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung in seiner Rechtsprechung regelmäßig verlangt, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft droht (siehe neben den im genannten Erkenntnis vom 26. Mai 2004, 2000/14/0181, angeführten Nachweisen auch das hg. Erkenntnis vom 13. April 2005, 2001/13/0122, mit den dort angeführten weiteren Nachweisen).

Vor dem Hintergrund des in diesen Judikaten zum Ausdruck gebrachten Verständnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom Wesen einer Rückstellung kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, dass die belangte Behörde die im Beschwerdefall gebildete Rückstellung für die Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin aus der Konventionalstrafe rechtlich als nicht zulässig angesehen hat. Weder lag die wirtschaftliche Veranlassung des der Beschwerdeführerin drohenden Aufwandes im Abschlussjahr, wie dies die belangte Behörde rechtlich zutreffend erkannt hat, noch kann es als eine vom Verwaltungsgerichtshof aufgreifbare Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung angesehen werden (siehe hiezu das hg. Erkenntnis vom 28. März 2000, 94/14/0165), dass die belangte Behörde zur Einsicht gekommen ist, zum maßgeblichen Bilanzstichtag der Beschwerdeführerin (§ 7 Abs. 6 KStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Stammfassung) am 30. September 1992 habe die betroffene Belastung noch nicht ernsthaft gedroht.

Dass die wirtschaftliche Veranlassung des der Beschwerdeführerin aus der Konventionalstrafe drohenden Aufwandes nicht im Wirtschaftsjahr 1991/92 lag, hat seinen Grund darin, dass es sich bei der Konventionalstrafe um einen pauschalierten Schadenersatz handelt, der an die Stelle des Schadenersatzes wegen Nichterfüllung, Verzuges oder Schlechterfüllung tritt (siehe Koziol/Welser, Bürgerliches Recht12 II 20). Der Schadenersatztatbestand, für dessen Verwirklichung die Beschwerdeführerin der B. GmbH die Konventionalstrafe versprochen hatte, bestand im Ausbleiben der vollständigen Erfüllung der vertraglich übernommenen Verpflichtung zur Plazierung der 3,750.000 Optionsscheine bis "Dezember 1992" laut dem diesbezüglichen Vertrag vom 20. September 1991. Wie dem Schreiben der B. GmbH an die Beschwerdeführerin vom 23. November 1993 zu entnehmen ist, wurde mit dem vertraglichen Ausdruck "Dezember 1992" von der B. GmbH der 31. Dezember 1992 verstanden. Der solcherart festgelegte Schadenersatztatbestand konnte damit vor Ablauf des Jahres 1992 nicht verwirklicht sein, sodass der auch nach der ursprünglichen Vertragsgestaltung rechtlich nicht vor Beginn des Jahres 1993 mögliche Schadensfall die wirtschaftliche Veranlassung einer der Beschwerdeführerin durch diesen Schadensfall drohenden Ersatzverpflichtung aus der Vereinbarung über die Leistung einer Konventionalstrafe nicht schon in dem mit dem 30. September 1992 endenden Wirtschaftsjahr haben kann; erst nach dem Bilanzstichtag gesetzte Schadenersatztatbestände eignen sich nicht als rechtliche Grundlage für die Bildung einer Rückstellung schon für diese Besteuerungsperiode (siehe Hofstätter/Reichel, die Einkommensteuer - Kommentar, § 9, Tz 180, Stichwort Schadenersatzverpflichtung).

Aber auch die Beweiswürdigungsüberlegungen der belangten Behörde, dass am Bilanzstichtag 30. September 1992 die Inanspruchnahme aus der versprochenen Konventionalstrafe noch nicht ernsthaft gedroht habe, sind nicht als unschlüssig zu erkennen. Dass die einvernehmliche Verlängerung der Frist für die Plazierung der Optionsscheine noch im Dezember 1992 gegen die Annahme sprach, dass zum 30. September 1992 der Eintritt einer Verpflichtung zur Leistung der Konventionalstrafe ernsthaft gedroht haben könnte, ist eine behördliche Überlegung, die weder mit der allgemeinen Erfahrung noch mit den Denkgesetzen in Widerspruch steht. Zu der in der Sachverhaltsschilderung der Beschwerdeschrift gegebenen Darstellung, dass es der Beschwerdeführerin "nach intensiven Verhandlungen gelungen" sei, die Frist zur Plazierung der Optionsscheine zu verlängern, bleibt anzumerken, dass mit dieser Schilderung wohl nur innerpsychische Vorgänge in der Person des XY gemeint sein konnten.

Haftet der ertragsteuerlichen Beurteilung der von der Beschwerdeführerin für die Konventionalstrafe gebildeten

Rückstellung die geltend gemachte Rechtswidrigkeit nicht an, dann muss dies erst recht für die bewertungsrechtliche Beurteilung durch die belangte Behörde gelten. Da nach § 6 Abs. 1 BewG 1955 Lasten nicht berücksichtigt werden, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, und die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid unbedenklich und von der Beschwerdeführerin insoweit auch unwidersprochen nach § 65 Abs. 3 BewG 1955 die Verhältnisse zum Bilanzstichtag 30. September 1992 als relevant für die Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1993 beurteilt hat, konnte die am 30. September 1992 rechtlich noch nicht entstandene Last bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1993 als Schuldpost nicht berücksichtigt werden. Da selbst solche Rückstellungen, die in kaufmännischen Bilanzen mit Recht als Passivposten angesetzt wurden, das Betriebsvermögen bewertungsrechtlich nur dann mindern, wenn sie im Feststellungszeitpunkt als Schulden anzuerkennen sind und es sich dabei um schon entstandene und bewertbare Verpflichtungen handelt (siehe die hg. Erkenntnisse vom 25. Oktober 2000, 97/13/0203, und vom 14. Dezember 2000, 95/15/0199, jeweils mit weiteren Nachweisen), kommt der Ansatz einer Schuldpost für eine Belastung, die zum relevanten Stichtag noch nicht einmal die Bildung einer ertragsteuerlich anzuerkennenden Rückstellung rechtfertigt, von vornherein nicht in Betracht.

Umsatzsteuer:

Da die belangte Behörde die in ihrem Vorhalt vom 12. April 2002 in Erwägung gezogene Abänderung des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1992 zum Nachteil der Beschwerdeführerin im angefochtenen Bescheid nicht vorgenommen hat, bildet den diesbezüglichen Streitgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens im Einklang mit dem von der Beschwerdeführerin hiezu formulierten Beschwerdepunkt die Frage des Ausmaßes der anzuerkennenden Vorsteuern, welche nach Lage des Beschwerdefalles ihre Antwort durch die sachlich und rechtlich gebotene Aufteilung der in Rechnung gestellten Vorsteuern auf steuerpflichtige Umsätze einerseits und unecht steuerbefreite Umsätze andererseits zu finden hat.

Nach der Bestimmung des § 6 Z. 8 lit. d des für das Streitjahr noch anzuwendenden Umsatzsteuergesetzes 1972 sind die Umsätze von Wertpapieren und die Optionsgeschäfte mit Wertpapieren, die Vermittlung dieser Umsätze, die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren (Depotgeschäft) sowie die sonstigen Leistungen im Emissionsgeschäft steuerfrei, was nach § 6 Z. 8 lit. e leg. cit. auch für die Umsätze von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen gilt.

Dass der von der Beschwerdeführerin als "Pauschalbetrag für Plazierung der Optionen und Werbekostenzuschüsse" bezeichnete Umsatzanteil des Streitjahres im Ausmaß von S 51,600.000,-- den im § 6 Z. 8 lit. d UStG 1972 als (unecht) steuerbefreit normierten Umsätzen zu subsumieren war, kann nicht zweifelhaft sein und wurde von der Beschwerdeführerin, nachdem sie durch die belangte Behörde mit dem hg. Erkenntnis vom 18. Juli 2001, 95/13/0139, konfrontiert worden war, auch eingeräumt.

Gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 UStG 1972 ist vom Vorsteuerabzug die Steuer für sonstige Leistungen ausgeschlossen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer nach § 12 Abs. 4 UStG 1972 die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

An Stelle einer Aufteilung nach Abs. 4 kann der Unternehmer nach§ 12 Abs. 5 UStG 1972

1. die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen, oder

2. nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen, die den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach Abs. 3 führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Einfuhren sind nicht Umsätze im Sinne dieser Vorschrift.

§ 12 Abs. 6 UStG 1972 bestimmt, dass die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach Abs. 5 ausgeschlossen ist, wenn in einem Veranlagungszeitraum die auf Grund der Aufteilung der Vorsteuern nach den Umsätzen sich ergebende abziehbare Vorsteuer um mehr als 5 von Hundert, mindestens aber um S 1.000,-- oder um mehr als S 10.000,-- höher ist als die Vorsteuer, welche sich auf Grund der Aufteilung nach Abs. 4 ergibt.

Aus diesen gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich, dass für die "Zurechenbarkeit" der Vorsteuer darauf abzustellen ist, ob und inwieweit der Unternehmer, dem eine sonstige Leistung mit Umsatzsteuerausweis in Rechnung gestellt wird, diese sonstige Leistung des Rechnung ausstellenden Unternehmers zur Ausführung steuerfreier oder unecht steuerbefreiter Umsätze in Anspruch nimmt (siehe das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 96/13/0057). Die Vorsteuern sind so aufzuteilen, wie sie den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen und den übrigen Umsätzen bei wirtschaftlicher Betrachtung zuzurechnen sind. Wenngleich dem Steuerpflichtigen die Wahl der ihm für sein Unternehmen am zweckmäßigsten erscheinenden Aufteilungsmethode freigestellt ist, ist doch mangels ausreichender Anhaltspunkte zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach Maßgabe ihrer Zurechenbarkeit diese Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis im Sinne des § 12 Abs. 5 Z. 1 UStG 1972 vorzunehmen (siehe das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1999, 96/15/0116, mit weiterem Nachweis).

Die Beschwerdeführerin hat im Verwaltungsverfahren den wirtschaftlichen Zusammenhang der ihr von der M. GmbH mit Umsatzsteuerausweis verrechneten Leistungen mit den nach § 6 Z. 8 lit. d UStG 1972 unecht steuerbefreiten Leistungen in Abrede gestellt. Zutreffend ist ihr die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid mit dem Hinweis auf den Widerspruch dieses Standpunktes zum Regelungsinhalt der Vertragswerke entgegengetreten, denen sich die wirtschaftliche Funktion der verausgabten Werbeaufwendungen im Sinne der Förderung des Absatzes der Produkte der XY Unternehmensgruppe zweifelsfrei entnehmen lässt. Dass die Möglichkeit einer plausiblen Zuordnung der bezahlten Vorsteuern im Sinne des § 12 Abs. 4 UStG 1972 nach Lage des Falles nicht bestanden hatte, musste XY als Vertreter der Beschwerdeführerin in der mündlichen Berufungsverhandlung ohnehin einräumen. Die nach der Regelung des § 12 Abs. 5 UStG 1972 vom Finanzamt im Umsatzsteuerbescheid 1992 vorgenommene Aufteilung der Vorsteuern im Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze von S 502.500,-- zu den unecht steuerbefreiten Umsätzen von S 51,600.000,--, wie die Beschwerdeführerin diese Umsatzanteile in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 24. November 1993 ursprünglich ohnehin selbst aufgeschlüsselt hatte, wurde von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren als unrichtig bestritten und wird von ihr auch vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpft. Einen rechtlich tragenden Grund für die behauptete Rechtswidrigkeit der behördlich vorgenommenen Vorsteueraufteilung vermag die Beschwerdeführerin aber nicht aufzuzeigen. Ihr Hinweis, die Vorschrift des § 12 Abs. 5 UStG 1972 eröffne nur dem Steuerpflichtigen, nicht aber der Abgabenbehörde ein Wahlrecht, verhilft ihrem Standpunkt deswegen zu keinem Erfolg, weil die Beschwerdeführerin die Unmöglichkeit einer Zuordnung der Vorsteuern nach Maßgabe der Vorschrift des § 12 Abs. 4 UStG 1972 selbst eingeräumt hat. Die Behauptung der Beschwerdeführerin wiederum, eine Aufteilung der Vorsteuern nach Maßgabe der Bestimmung des § 12 Abs. 5 UStG 1972 sei nach § 12 Abs. 6 leg. cit. ebenso unzulässig, blieb von der Beschwerdeführerin schon im Verwaltungsverfahren unerläutert und unbelegt und wird von ihr vor dem Verwaltungsgerichtshof offensichtlich nicht mehr aufrechterhalten. Die von der Beschwerdeführerin auch vor dem Verwaltungsgerichtshof wieder aufgegriffene Aufteilung der Vorsteuern nach Maßgabe eines Verhältnisses 33,5:6 ist aus jenen Gründen rechtlich verfehlt, welche die belangte Behörde der Beschwerdeführerin in der Begründung des angefochtenen Bescheides zutreffend vorgehalten hat.

Es vermochte die Beschwerdeführerin somit auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Die Beschwerde erwies sich demnach in jeder Hinsicht als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Von der von der Beschwerdeführerin begehrten Durchführung der mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof hat dieser aus dem im § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG genannten Grund Abstand genommen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 29. November 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2002130176.X00

Im RIS seit

15.01.2007

Zuletzt aktualisiert am

16.04.2010

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at