jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2006/4/19 2001/13/0294

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.04.2006

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §293 Abs1;
BAO §293 Abs2;
BAO §34 Abs1;
BAO §35 Abs2;
EStG 1972 §6;
EStG 1988 §6;
VwGG §33 Abs1;
VwGG §41 Abs1;
VwGG §56;
VwRallg;

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 des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerde des W Fonds in W, vertreten durch Dr. Bernt Elsner, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Ebendorferstraße 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat IV, vom 28. Juni 2001, Zlen. RV/181-11/07/92 und RV/182-11/07/92, betreffend Umsatzsteuer 1982 bis 1988, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1983 bis 1989 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent zum 1. Jänner der Jahre 1982 bis 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 923,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Beim Beschwerdeführer handelt es sich um einen Fonds, dessen Satzung mit Bescheid des Amtes der Wiener Landesregierung im selbständigen Wirkungsbereich des Landes vom 11. Dezember 1981 fondsbehördlich genehmigt worden ist. Die Präambel und die §§ 1 bis 3 dieser Satzung haben folgenden Wortlaut:

"PRÄAMBEL

Die Wiener Stadtverwaltung, die Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien, die Kammer der gewerblichen Wirtschaft für Wien, der Österreichische Gewerkschaftsbund, die Vereinigung Österreichischer Industrieller, die Zentralsparkasse und Kommerzialbank Wien sowie die Erste Österreichische Spar-Casse haben sich im Sinne ihres gemeinsamen Anliegens, einer möglichst zweckentsprechenden Förderung der Wiener Wirtschaft, entschlossen, einen (Beschwerdeführer), mit der im § 2 dieser Satzung näher beschriebenen Zielsetzung zu gründen. Die finanzielle Hauptlast dieser Einrichtung wird von der Stadt Wien getragen werden, wobei eine Ersteinlage in der Höhe von S 50 Mio. und je nach Kapitalbedarf weitere Mittel flüssig gemacht werden. Die Stadt Wien nimmt weiters in Aussicht, Betriebsbaugründe und Betriebsobjekte aus ihrem Eigentum in das Fondsvermögen zu übertragen. Weitere Beiträge leisten die Zentralsparkasse und Kommerzialbank Wien mit einer Ersteinlage von S 10 Mio. und die Erste Österreichische Spar-Casse mit einer solchen von S 10 Mio. Die beiden Kreditinstitute werden den Fonds darüber hinaus durch die Zurverfügungstellung von Fremdmitteln zu marktkonformen Konditionen für 'erste Adressen' unterstützen, wobei für diese Kredite die Stadt Wien die Haftung als Bürge und Zahler übernehmen wird.

Name, Zweck und Sitz des Fonds

§ 1 (1) Der (Beschwerdeführer) ist ein gemeinnütziger Fonds mit Rechtspersönlichkeit und hat den Zweck(,) die Struktur der Wiener Wirtschaft durch Ansiedlung von Betrieben und durch Beratung von Unternehmungen in Wirtschaftsfragen zu fördern.

(2) Der Fonds hat seinen Sitz in Wien.

Zielsetzungen des Fonds

§ 2 (1) Der Fonds hat die Aufgabe, durch Förderung der Wiener Wirtschaft zur Stärkung der Wirtschaftskraft Wiens und zur Strukturverbesserung der Wiener Wirtschaft durch geeignete Maßnahmen beizutragen; zu diesen, ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken zählen insbesondere folgende Maßnahmen:

a) der Erwerb von bebauten und unbebauten Grundstücken, die auf Grund ihrer Widmung, Lage und Beschaffenheit ganz oder teilweise für die Ansiedlung oder die Erweiterung von Industrie- und Gewerbebetrieben sowie von Großhandelsbetrieben geeignet sind (Betriebsbaugründe) oder künftighin für einen derartigen Verwendungszweck in Frage kommen;

b) die Verwaltung von stadteigenen Betriebsbaugründen, die weder als Sachwerte gemäß § 3 lit. b) in das Eigentum des Fonds eingebracht, noch von diesem gemäß § 2 Abs. 1 lit. a) angekauft werden, sowie die Erstattung von Verwertungsvorschlägen für diese Betriebsbaugründe;

c) Mitwirkung bei den für die Erschließung von Betriebsbaugründen notwendigen Maßnahmen,

d) Vorfinanzierung und Aufteilung von Kosten für Versorgungs- und Gemeinschaftseinrichtungen,

e) Übernahme bzw. Umlegung von anderen mit der Betriebsliegenschaft in Zusammenhang stehenden Kosten zur Erzielung einer adäquaten Kostenverteilung,

f) Bereitstellung von aufgeschlossenen, baureifen Betriebsbaugründen für gesamtwirtschaftlich förderungswürdige Industrie-, Gewerbe- und Großhandelsbetriebe,

g) (v)olks- und betriebswirtschaftliche Beurteilung von Baurechtswerbern, Bestellung von Baurechten zu Gunsten von Klein- und Mittelbetrieben,

h) administrative Abwicklung von bzw. Mitwirkung bei strukturverbessernden Wirtschaftsförderungsaktionen,

i) Finanzierung und Durchführung baulicher Adaptierungen an bestehenden Betriebsobjekten und Neubau solcher Betriebsgebäude,

j) Verwertung von fondseigenen sowie stadteigenen und durch den Fonds treuhänderisch verwalteten Betriebsgebäuden und Anlagen (Betriebsobjekte(n)), insbesondere durch eine Vermietung derselben an Industrie-, Gewerbe- und Großhandelsbetriebe,

k) Betreuung von an- und umgesiedelten Betrieben bei der Realisierung ihrer Betriebsbauprojekte,

l)

Beratung von Wirtschaftstreibenden,

m)

Unterstützung der Aktivitäten von Einrichtungen(,) die Innovationen, die Entwicklung und Anwendung neuer Technologien, neuer Produkte und Verfahren sowie die Erschließung von neuen Märkten fördern(,) im Rahmen der anderen Maßnahmen des Fonds bzw. durch Bereitstellung von Förderungsmitteln,

n) Werbung für den Wirtschaftsstandort Wien.

(2) Zum Geschäftsumfang des Fonds gehören weiters alle Rechtsgeschäfte und Maßnahmen, die zur Erfüllung der im Abs. 1 genannten Aufgaben notwendig sind.

(3) Der Fonds soll mit allen öffentlichen und privaten Stellen, die sich zur Zusammenarbeit mit dem Ziel einer Verbesserung der Wiener Wirtschaftsstruktur bereit finden, kooperieren. Insbesondere kommen die Stadt Wien und die Wiener Handelskammer überein, die Beratungstätigkeit der in ihrem Einflussbereich stehenden Institutionen, nämlich (...) in den (Beschwerdeführer) einzubinden.

(4) Der Fonds geht nach diesen Zwecken nicht über den Interessenbereich des Landes Wien hinaus und strebt seine Ziele in den Formen des Privatrechtes an.

Mittel des Fonds

§ 3 Die für Zwecke des Fonds notwendigen Mittel werden

aufgebracht:

a) durch Beiträge öffentlicher und privater Körperschaften, wobei von der Stadt Wien erstmalig als gewidmetes Fondsvermögen per 1. Dez. 1981 ein Betrag von S 50 Mio.(,) von der Zentralsparkasse und Kommerzialbank Wien ein Betrag von S 10 Mio. und von der Ersten Österreichischen Spar-Casse ein Betrag von

S 10 Mio. aufgebracht wird;

b)

durch Einbringung von Sachwerten,

c)

durch Aufnahme von Krediten,

d)

durch freiwillige Zuwendungen von materiellen oder immateriellen Werten, insbesondere von Geld, Gütern, Dienstleistungen, Bereitstellung von Personal, Rechten, usw.(,)

e) durch eigene Einnahmen, wie Verkaufserlöse, Mieten, Pachtzinse, Ersatz von Vorleistungen, u.a."

Mit Schreiben vom 29. Juni 1988 legte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers die Erklärungen zur Körperschaft-, Gewerbe- und Vermögensteuer, zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens und zur Festsetzung des Erbschaftssteueräquivalents jeweils für die Jahre 1981 bis 1986 neben den Jahresabschlüssen und Wirtschaftsprüfungsberichten mit der Bemerkung vor, dass der Beschwerdeführer die Auffassung vertrete, "eine gemeinnützige Körperschaft im Sinne der §§ 34 bis 47 BAO" zu sein. Die vorgelegten Steuererklärungen sollten lediglich dazu dienen, die "offizielle Feststellung der Gemeinnützigkeit" des Beschwerdeführers durch die zuständige Behörde zu ermöglichen.

Mit Vorhalt vom 18. November 1988 konfrontierte das Finanzamt den Beschwerdeführer mit der Rechtsauffassung, dass nach herrschender Lehre und Rechtsprechung die Förderung der Wirtschaft kein gemeinnütziger Zweck im Sinne

der §§ 34 ff BAO sei, weshalb der Beschwerdeführer als abgabepflichtig angesehen werden müsse, und richtete an den Beschwerdeführer eine Reihe von Fragen zu den Bemessungsgrundlagen der Abgaben.

Nachdem der Beschwerdeführer mit Anbringen vom 2. August 1989 der Auffassung, er sei nicht gemeinnützig, entgegengetreten war und die an ihn gerichteten Fragen beantwortet hatte, erging am 16. August 1989 ein Auftrag zur Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung der Tätigkeit des Beschwerdeführers, über deren Ergebnis die Prüferin einen mit dem 21. Mai 1991 datierten Bericht verfasste.

Das Finanzamt folgte der Auffassung der Prüferin und erließ am 19. Juni 1991 Bescheide betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent zum 1. Jänner der Jahre 1982 bis 1989, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1988 sowie Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1983 bis 1988. Gegen alle diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer eine Berufung, in welcher er den vom Finanzamt übernommenen Auffassungen der Prüferin in verschiedenen Streitpunkten entgegentrat, die - soweit vor dem Verwaltungsgerichtshof noch strittig geblieben - im Folgenden einzeln dargestellt und erörtert werden. Auch gegen die nachträglich, nämlich am 4. September 1991, gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1989 erhob der Beschwerdeführer eine Berufung, in welcher er sich jedoch darauf beschränkte, diese Bescheide wegen Versagung der beanspruchten Steuerfreiheit aus dem Grunde der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke zu bekämpfen. Die Prüferin erstattete zu den Berufungen eine Stellungnahme, gegen welche der Beschwerdeführer replizierte.

Mit dem angefochtenen Bescheid traf die belangte Behörde über die Berufungen des Beschwerdeführers ihre teilweise abweisenden, teilweise durch Behebung, teilweise durch Abänderung stattgebenden Absprüche und erklärte erstinstanzlich vorläufig ergangene Bescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig.

Im Umfang der Absprüche über Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent zum 1. Jänner der Jahre 1985 bis 1989 sowie über Gewerbesteuer der Jahre 1985 und 1989 wurde der angefochtene Bescheid von der Vorsitzenden des Berufungssenates mit ihrem am 20. Februar 2002 dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers zugestellten Bescheid vom 19. Februar 2002 (angesichts der Abfertigung der Berichterverfügung über die Einleitung des Vorverfahrens vom 21. Jänner 2002 am 28. Jänner 2002 somit innerhalb der gemäß § 36 Abs. 1 VwGG gesetzten Frist) nach § 293 Abs. 1 und 2 BAO berichtigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde und Erstattung einer Replik durch den Beschwerdeführer erwogen:

Gemeinnützigkeit:

Der ihm schon im Vorhalt des Finanzamtes vom 18. November 1988 entgegengehaltenen Ansicht, die Förderung der Wirtschaft sei nach Lehre und Rechtsprechung kein gemeinnütziger Zweck im Sinne der §§ 34 ff BAO, trat der Beschwerdeführer in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 2. August 1989 mit dem Hinweis auf die Bestimmung des § 1 Abs. 1 der Fondssatzung entgegen, wonach er den Zweck habe, die Struktur der Wiener Wirtschaft durch Ansiedlung von Betrieben und durch Beratung von Unternehmungen in Wirtschaftsfragen zu fördern. Wenngleich die Förderung der Wirtschaft nach der herrschenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kein begünstigter Zweck im Sinn der §§ 34 bis 45 BAO sei, vertrete der Beschwerdeführer dennoch die Auffassung, dass seine Tätigkeit gemeinnützig sei. Liege doch eine Förderung der Allgemeinheit nach § 35 Abs. 2 BAO auch dann vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf materiellem Gebiet nütze. Das materielle Gebiet erstrecke sich bei Förderung von Unternehmen und Unternehmern zwingend auf wirtschaftliche Tatbestände. Der Beschwerdeführer fördere einen offenen Kreis von Unternehmern, welche die Absicht hätten, sich in Wien anzusiedeln und Arbeitsplätze zu schaffen. Es werde nicht die Volkswirtschaft mittelbar, sondern die Gesamtheit der einzelnen Wirtschaftssubjekte unmittelbar gefördert. Da der zu fördernde Personenkreis nicht umgrenzt sei, sei das Tatbestandsmerkmal der Allgemeinheit erfüllt, weil die Leistung des Beschwerdeführers von jedem ansiedlungswilligen Unternehmer in Anspruch genommen werden könne. Da der Beschwerdeführer den Unternehmern umfassende Hilfestellung im Zuge der Betriebsansiedlung biete, erfülle er die Voraussetzungen einer Unmittelbarkeit der Förderung der Allgemeinheit.

Im Prüfungsbericht wurde die Auffassung vertreten, dass die Förderung des Erwerbes und der Wirtschaft nach Literatur und Judikatur nicht unter die gemeinnützigen Zwecke im Sinne der §§ 34 ff BAO falle, weil damit bloß eine mittelbare Förderung der Allgemeinheit bewirkt werde.

In der Berufung trat der Beschwerdeführer dem mit dem Vorbringen entgegen, dass es sein Ziel sei, durch die Optimierung räumlicher Strukturen vorhandene Ressourcen besser zu nützen, Betriebe aus geplanten Wohnsiedlungen abzusiedeln und Betriebe mit starker Umweltbelastung in wohnarmen Gebieten anzusiedeln, um auf diese Weise der Volksgesundheit, der Lebensqualität und den materiellen Interessen der Allgemeinheit zu dienen. Durch örtliche Raumplanungsmaßnahmen, durch die Aufschließung von Industriegrund, durch die Beurteilung ansiedlungswilliger Unternehmer und der angestrebten Nutzung erbringe der Beschwerdeführer Leistungen, die der Allgemeinheit unmittelbar zu Gute kämen und für welche ein öffentliches Bedürfnis bestehe, das andernfalls auf hoheitlichem Weg befriedigt werden müsste. Die Unmittelbarkeit der Förderung werde auch durch den An- und Verkauf von Liegenschaften nicht eingeschränkt, weil es sich dabei um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO aus näher dargestellten Gründen handle.

In einer zur Berufung erstatteten Stellungnahme verwies die Prüferin auf ein in den Verwaltungsakten befindliches Schreiben eines Ministerialbeamten und auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1970, 1073/69, nach welchem bei einer Förderung der Wirtschaft lediglich eine mittelbare Förderung der Allgemeinheit vorliege, welche "nicht unter die gemeinnützigen Zwecke gemäß § 34 ff BAO" falle.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides vertrat die belangte Behörde nach Wiedergabe der maßgeblichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung die Auffassung, dass aus der Satzung des Beschwerdeführers eindeutig hervorgehe, dass sein primäres Ziel nicht die Förderung der Volksgesundheit und der Lebensqualität, sondern die Förderung der Wiener Wirtschaft zur Stärkung der Wirtschaftskraft Wiens sei, welche dadurch verwirklicht werden solle, dass der Beschwerdeführer Grundstücke ankaufe, diese durch entsprechende Investitionen nutzbar mache und sodann den Wiener Industriellen oder Handels- und Gewerbetreibenden als nutzbar gemachte Grundstücke bereit stelle, indem er sie an diese weiterveräußere. Dass dabei auch indirekt die Volksgesundheit und Lebensqualität gefördert werde, könne dem Beschwerdeführer nicht zum Erfolg verhelfen, weil § 34 Abs. 1 BAO fordere, dass die Körperschaft ausschließlich und unmittelbar dem gemeinnützigen Zweck diene. In der Satzung des Beschwerdeführers würden die in seiner Berufung behaupteten gemeinnützigen Zwecke einer Förderung der Volksgesundheit und der Lebensqualität gar nicht erwähnt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 11. April 1991, 90/13/0222) schade eine Förderung der Wirtschaft nur dann nicht, wenn sie lediglich einen völlig untergeordneten Nebenzweck darstelle, was im vorliegenden Fall aber nicht zutreffe. Der in der Förderung der Wirtschaft Wiens gelegene Hauptzweck des Beschwerdeführers, der schon aus seinem Namen ersichtlich sei, schließe die Voraussetzungen für die Begünstigungen auf abgabenrechtlichem Gebiet aus. Da Gemeinnützigkeit schon auf Grund des Satzungszweckes des Beschwerdeführers nicht vorliege, habe es einer Untersuchung seiner tatsächlichen Geschäftsführung unter diesem Gesichtspunkt nicht mehr bedurft, wie auch die Frage nicht mehr zu entscheiden gewesen sei, ob die Tätigkeit des An- und Verkaufs von Grundstücken als unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO zu beurteilen gewesen wäre.

In der Beschwerdeschrift macht der Beschwerdeführer nach Erläuterung seiner Satzung und Hinweis auf sein Berufungsvorbringen geltend, dass die in der Bestimmung des § 35 Abs. 2 BAO enthaltene Aufzählung gemeinnütziger Zwecke bloß demonstrativ sei, sodass eine Förderung der Allgemeinheit auf mehreren Gebieten gleichzeitig und auch auf materiellem Gebiet möglich sei und die belangte Behörde mit ihrer Auffassung, die Förderung der Wirtschaft stelle von vornherein kein gemeinnütziges Ziel dar, in einem Rechtsirrtum befangen sei. Es habe der Verwaltungsgerichtshof im positiven volkswirtschaftlichen Effekt, der durch die Förderung einzelner Unternehmen erzielt werden könne, bislang zwar nur eine mittelbare Förderung der Allgemeinheit gesehen und diese als nicht gemeinnützig beurteilt, jedoch noch nie explizit ausgesprochen, dass das Ziel "Wirtschaftsförderung" von vornherein keinen gemeinnützigen Charakter habe. Aus den - in der Beschwerdeschrift beispielhaft zitierten - Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes lasse sich ableiten, dass Wirtschaftsförderung dann "als zulässig angesehen" werde, wenn sie nicht primär auf den Einzelbetrieb und nicht auf ein relativ kleines Gebiet beschränkt sei. Ohne solche Einschränkungen erfülle eine die Wirtschaftsförderung bezweckende juristische Person die gesetzlichen Kriterien der Gemeinnützigkeit, was auch der Bundesminister für Finanzen in einem näher genannten Erlass festgelegt habe. Der Beschwerdeführer entspreche den dort genannten Anforderungen. Er verfolge in erster Linie das der Allgemeinheit zu Gute kommende Ziel der Wirtschaftsförderung und indirekt auch Umweltschutz und Volksgesundheit. Der An- und Verkauf von Grundstücken stelle dabei lediglich einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO dar.

Die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf aufgabenrechtlichem

Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, sind nach § 34 Abs. 1 Satz 1 BAO an die Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke zumindest überwiegend im Bundesgebiet dient, wobei nach § 34 Abs. 2 BAO die in den §§ 35 bis 47 für Körperschaften getroffenen Anordnungen auch für Personenvereinigungen, Vermögensmassen und für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechtes gelten.

Gemeinnützig sind nach § 35 Abs. 1 BAO solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.

Gemäß § 35 Abs. 2 BAO liegt eine Förderung der Allgemeinheit nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Dies gilt insbesondere für die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, des Körpersports, des Volkswohnungswesens, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, Tier- und Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden.

Dass die Förderung der Wirtschaft keine unmittelbare Verfolgung eines gemeinnützigen Zweckes im Sinne des § 34 Abs. 1 BAO darstellt, ergibt sich schon aus den im zweiten Satz des § 35 Abs. 2 BAO beispielhaft angesprochenen Förderungsbereichen und hat der Verwaltungsgerichtshof entgegen der Sichtweise des Beschwerdeführers bereits wiederholt explizit ausgesprochen (siehe neben dem auch in der Beschwerde angeführten hg. Erkenntnis vom 25. November 1970, 1073/69, aus jüngerer Zeit etwa das hg. Erkenntnis vom 21. Oktober 2004, 2001/13/0267, mit weiteren Nachweisen).

Dem Beschwerdeführer sei eingeräumt, dass sein Fall jenen Beschwerdefällen nicht vergleichbar ist, in denen die geltend gemachte Förderung der Wirtschaft als Verfolgung der wirtschaftlichen Eigeninteressen der Mitglieder der - Gemeinnützigkeit beanspruchenden - Körperschaft (siehe die hg. Erkenntnisse vom 26. Mai 1970, 111/69, vom 11. April 1991, 90/13/0222, und vom 28. April 1993, 90/13/0245, Slg. N.F. Nr. 6.771/F) oder als Verfolgung der wirtschaftlichen Interessen bestimmter Berufsstände und Wirtschaftszweige (siehe die hg. Erkenntnisse vom 26. September 1973, 1650/72, vom 20. November 1978, 2409/77, vom 20. Oktober 1982, 13/1649/79, 13/1650/79, vom 11. April 1991, 90/13/0296, 0297, vom 30. November 1993, 90/14/0094, und vom 20. Juli 1999, 99/13/0078, Slg. N.F. Nr. 7.431/F) zu erkennen war. Dass es nicht eigene privatwirtschaftliche Ziele sind, die der Beschwerdeführer seiner Satzung nach verfolgt, lässt die von ihm beabsichtigte Förderung der Wirtschaft aber dennoch nicht als unmittelbare Verfolgung eines gemeinnützigen Zweckes im Sinne des § 34 Abs. 1 BAO erkennen. Dies folgt aus jenen Erwägungen, die der Verwaltungsgerichtshof in seinem in der Beschwerde zitierten Erkenntnis vom 25. November 1970, 1073/69, im Einklang mit den vom Verfassungsgerichtshof getroffenen Ausführungen in seinem über die vorangegangene Beschwerde derselben damaligen beschwerdeführenden Partei ergangenen, in der Beschwerde ebenso schon zitierten Erkenntnis vom 14. Juni 1969, B 33/69, näher dargelegt hat. Im Fall der damals beschwerdeführenden Partei, einer im Alleineigentum des Bundes stehenden Gesellschaft, deren Aufgabe in der Übernahme von Bürgschaften und Leistungen von Zinsenzuschüssen für Darlehen und Kredite mit dem Ziel der Förderung des Gewerbes war, kamen Verfassungsgerichtshof und Verwaltungsgerichtshof übereinstimmend zur Auffassung, dass die Förderung des Erwerbes und der Wirtschaft nicht zu den gemeinnützigen Tätigkeiten gehöre, was der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis damit begründete, dass zwar das Gemeinwohl im Sinne der Volkswirtschaft durch die Förderung bestimmter Gewerbetreibender auch eine Förderung erfahre, dies aber nur auf mittelbarem Weg, während unmittelbar gefördert nur der einzelne Betrieb werde. Dass der zufolge der Verflechtung der modernen Volkswirtschaft aus der Förderung einzelner Wirtschaftstreibender resultierende Vorteil für das Gemeinwohl einen Akt lediglich mittelbarer Förderung der Allgemeinheit darstellt, mit dem der Tatbestand der Gemeinnützigkeit im Sinne der Bestimmungen der Bundesabgabenordnung nicht verwirklicht wird, ist ein Gedanke, der vom Verwaltungsgerichtshof auch in den bereits zitierten Erkenntnissen vom 26. September 1973, 1650/72, und vom 20. Oktober 1982, 13/1649/79, 13/1650/79, sowie auch in den Erkenntnissen vom 29. Jänner 1996, 94/16/0196, und vom 27. Jänner 1998, 97/14/0022, aufgegriffen wurde, und der erkennbar auch dem in jüngster Zeit ergangenen, bereits zitierten Erkenntnis vom 21. Oktober 2004, 2001/13/0267, zu Grunde liegt.

Von der in dieser Rechtsprechung zum Ausdruck gebrachten Rechtsanschauung abzurücken, findet sich der Verwaltungsgerichtshof auch durch die Sachverhaltskonstellation des Beschwerdefalles nicht veranlasst, denn auch

der vom Beschwerdeführer geschaffene Nutzen kommt, insoweit die Bemühungen des Beschwerdeführers zur "Förderung der Wirtschaft" erfolgreich sind, zwangsläufig unmittelbar jenen Wirtschaftstreibenden zu Gute, die von der Tätigkeit des Beschwerdeführers profitieren. Der aus der wirtschaftlichen Prosperität der Region für die Allgemeinheit resultierende Vorteil ist in gleicher Weise wie in den Fällen der angeführten Judikatur eine Konsequenz der dem einzelnen Wirtschaftstreibenden eröffneten Möglichkeiten und stellt sich damit als Akt bloß mittelbarer Förderung der Allgemeinheit dar, die nach § 34 Abs. 1 BAO nicht geeignet ist, die bei Betätigungen für gemeinnützige Zwecke vorgesehenen abgabenrechtlichen Begünstigungen nach sich zu ziehen.

Dem Hinweis des Beschwerdeführers auf einen Erlass des Bundesministers für Finanzen und auf Ausführungen in den Vereinsrichtlinien 2001 ist zu erwidern, dass aus Erlässen der Finanzverwaltung, bei welchen es sich um keine für den Verwaltungsgerichtshof beachtliche Rechtsquelle handelt, keinerlei Rechte abgeleitet werden können (siehe für viele die hg. Erkenntnisse vom 25. Jänner 2006, 2006/14/0002, 0003 und 0004, sowie vom 28. Jänner 2003,2002/14/0139).

Durch die Verweigerung der in den im Beschwerdefall maßgebenden abgabenrechtlichen Bestimmungen bei Betätigung für gemeinnützige Zwecke vorgesehenen Begünstigungen wurde der Beschwerdeführer, weil die Gemeinnützigkeit der von ihm verfolgten Zwecke schon nach Maßgabe seiner Satzung verneint werden musste, im diesbezüglich geltend gemachten Recht somit nicht verletzt.

Repräsentationsaufwendungen:

Schon im Vorhalt vom 18. November 1988 hatte das Finanzamt um Erläuterung der Abziehbarkeit geltend gemachter Repräsentationsaufwendungen mit dem Hinweis darauf ersucht, dass solche Aufwendungen nicht abziehbar seien, was lediglich für Repräsentationsaufwendungen mit werbeähnlichem Charakter nicht gelte.

In der Vorhaltsbeantwortung brachte der Beschwerdeführer vor, dass es sich bei den Repräsentationsaufwendungen zum überwiegenden Teil um Geschäftsessen mit zukünftigen Investoren und um Aufwendungen der Bewirtung in den Geschäftsräumlichkeiten des Beschwerdeführers handle. Der Zweck und die Teilnehmer solcher Arbeitsgespräche seien bekannt und könnten jederzeit nachgewiesen werden, wobei aus der Größenordnung ohnehin ersichtlich sei, dass die Bewirtung unter Bedachtnahme auf größte Sparsamkeit erfolgt sei, zumal eine extensivere Verwendung von Mitteln in diesem Zusammenhang den gemeinnützigen Zwecken des Beschwerdeführers entgegengestanden wäre.

Die Prüferin rechnete die in den Jahren 1982 bis 1988 angefallenen Bewirtungsspesen dem Gewinn des Beschwerdeführers außerbilanzmäßig hinzu und nahm entsprechende Vorsteuerkürzungen vor.

In der Berufung machte der Beschwerdeführer geltend, dass die beanstandeten Bewirtungsspesen eindeutig aus dem Titel der Kundenwerbung entstanden seien und die repräsentative Veranlassung deutlich in den Hintergrund trete, sodass abziehbarer Werbeaufwand vorliege. Diesem Gedanken trage auch ein näher genannter Erlass des Bundesministers für Finanzen Rechnung, in welchem zwischen Repräsentationsaufwand und Werbeaufwand unterschieden werde. An dieser vom Beschwerdeführer geteilten Rechtsauffassung habe der Bundesminister für Finanzen auch nach Ergehen eines anders lautenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes festgehalten.

Die Prüferin verwies in ihrer Stellungnahme zur Berufung darauf, dass der Beschwerdeführer zwei gesonderte Konten geführt habe, nämlich eines für "Werbeaufwand" und eines für "Repräsentationsspesen", welches letztere ausschließlich Bewirtungsspesen für diverse Geschäftspartner enthalten habe. Während die Aufwendungen auf dem Konto "Werbeaufwand" ohnehin in voller Höhe anerkannt worden seien, habe die auf dem Konto "Repräsentationsspesen" verbuchten Aufwendungen der Beschwerdeführer erkennbar selbst als repräsentativ veranlasst beurteilt.

Im angefochtenen Bescheid billigte die belangte Behörde die Vorgangsweise der Prüferin und verwies dazu auf die Bestimmung des § 16 Z. 2 KStG 1966 und auf das hg. Erkenntnis vom 23. Mai 1984, 83/13/0046. In umsatzsteuerlicher Hinsicht verwies die belangte Behörde auf die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1972. Weiteres "Beweismaterial" zu der in der Berufung behaupteten Möglichkeit einer weiteren Aufteilung der auf dem Konto "Repräsentationsaufwand" verbuchten Beträge in Repräsentationsaufwendungen und Werbeaufwand habe der Beschwerdeführer nicht mehr vorgelegt.

In der Beschwerdeschrift wird vorgetragen, dass Repräsentationsaufwendungen zur Gänze abziehbar seien, wenn sie der Werbung dienten, was auch für Bewirtungskosten gelte. Diese Rechtsansicht werde auch vom Bundesminister für Finanzen geteilt. Zweifel der belangten Behörde an der Natur der dem Beschwerdeführer diesbezüglich angefallenen

Aufwendungen hätten die belangte Behörde dazu veranlassen müssen, den Beschwerdeführer zu näheren Angaben über die Natur seiner Ausgaben zu verhalten. Dass sich die belangte Behörde auf den Umstand zurückziehe, dass der Beschwerdeführer kein weiteres "Beweismaterial" zur Art dieser Ausgaben vorgelegt habe, stelle einen wesentlichen Verfahrensmangel dar.

§ 16 Z. 2 des für die Streitjahre bis einschließlich des Jahres 1988 anzuwendenden KStG 1966 hatte folgenden Wortlaut:

"Nichtabzugsfähig sind Repräsentationsaufwendungen, wie insbesondere Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, kann der Bundesminister für Finanzen abweichend von der vorstehenden Bestimmung mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Umsätze gemäß § 6 Z. 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1972 sowie Leistungen, die im Ausland an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 1 Z. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1972) erbracht werden."

Nach § 12 Abs. 1 Z. 1 des für die Streitjahre anzuwendenden UStG 1972 konnte der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder im Inland seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

§ 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1972 bestimmte, dass Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 4 des Einkommensteuergesetzes 1972 oder der §§ 8 Abs. 1 und 16 Z. 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten.

Der wiedergegebene Wortlaut der Bestimmung des § 16 Z. 2 Satz 1 KStG 1966 schließt eine Abziehbarkeit von Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden bei der Ermittlung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage kategorisch aus. Die Möglichkeit eines Abzuges solche Aufwendungen wurde in den nachfolgenden Sätzen des § 16 Z. 2 KStG 1966 lediglich solchen der Körperschaftsteuer unterworfenen Rechtssubjekten eröffnet, die Ausfuhrumsätze tätigten. Dass der Beschwerdeführer keine Ausfuhrumsätze getätigt hat, steht ebenso fest und wird von ihm nicht in Abrede gestellt wie die Tatsache, dass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden gehandelt hatte.

Wie der Beschwerdeführer bei dieser Sach- und Rechtslage dazu kommt, sich durch die Ablehnung eines Abzuges der Bewirtungsspesen in den Jahren 1982 bis 1988 (für das Jahr 1989 wurde derlei nicht zum Gegenstand des Streits gemacht) und die dementsprechende Verweigerung einer Anerkennung diesbezüglich geltend gemachter Vorsteuerbeträge beschwert zu erachten, ist schlechthin unerfindlich, weil der eindeutige Gesetzeswortlaut den Abgabenbehörden beider Instanzen keine Möglichkeit zu einer den Wünschen des Beschwerdeführers entsprechenden Vorgangsweise offen ließ (siehe neben dem von der belangten Behörde zitierten hg. Erkenntnis vom 23. Mai 1984, 83/13/0046, auch die hg. Erkenntnisse vom 20. Juni 1990, 86/13/0003, und vom 27. Mai 1998, 97/13/0031 und 0032, jeweils mit weiteren Nachweisen).

Soweit sich der Beschwerdeführer auf den Wortlaut der Bestimmung des§ 16 Z. 2 KStG 1966 beruft und auch noch in seiner Replik ernstlich behauptet, dass sich daraus die Abziehbarkeit von Bewirtungsspesen für den Fall nachgewiesenen Werbezweckes ergebe, scheint dem Beschwerdeführer ein anderer als der für die Jahre 1982 bis 1988 in Geltung gestandene Gesetzestext vor Augen gestanden zu sein. Die erst für das Jahr 1989 geltende Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z. 3 des KStG 1988 freilich verweist auf die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988, in deren Stammfassung Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden für den Fall vom statuierten Abzugsverbot ausgenommen werden, dass der Steuerpflichtige nachweist, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Zum Gegenstand der Berufung gegen die Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für das Jahr 1989, für welches Jahr das Körperschaftsteuergesetz 1988 erstmals anzuwenden war, hat der Beschwerdeführer eine Verweigerung des Abzuges von Bewirtungsspesen aber nicht gemacht. Für die Jahre 1982 bis 1988 hingegen, die unter dem Regime des Körperschaftsteuergesetzes 1966 standen, galt im Grunde des § 16 Z. 2 Satz 1 dieses Gesetzes ein Abzugsverbot von Bewirtungsaufwendungen, das keine im Gesetz gegründeten Ausnahmen für welchen Bewirtungszweck auch immer kannte. Es hätte dem Beschwerdeführer damit auch eine noch so eindrucksvoll gelungene Beweisführung eines Werbezwecks seiner

Bewirtungen die begehrte Abziehbarkeit der damit anfallenden Spesen nicht verschafft, weshalb der vom Beschwerdeführer behauptete Verfahrensmangel nicht vorliegt und der diesbezügliche Hinweis in der Begründung des angefochtenen Bescheides als entbehrlich angesehen werden muss.

Dass aus Erlassregelungen für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen war, wurde bereits klargestellt. Welche Erfolgsaussichten sich der Beschwerdeführer von einer Argumentation versprochen haben kann, mit der er sich dem Verwaltungsgerichtshof gegenüber ausgerechnet auf eine Bekundung des Bundesministers für Finanzen stützt, mit welcher dieser ein dem eindeutigen Gesetzeswortlaut zum Durchbruch verhelfendes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes als nicht weiter beachtlich erklärt hat, ist schwer nachzuvollziehen.

Eine Verletzung von Rechten des Beschwerdeführers wurde durch die im angefochtenen Bescheid ertrag- und umsatzsteuerlich gebilligte Behandlung der geltend gemachten Bewirtungsspesen klarerweise nicht bewirkt.

Geometerkosten:

Im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung rechnete die Prüferin den Ergebnissen der Jahre 1987 und 1988 Beträge von S 1,247.149,67 für das Jahr 1987 und von S 1,432.439,84 für das Jahr 1988 mit der Begründung hinzu, dass die anlässlich der Teilung von Grundstücken anfallenden Geometerkosten in den Jahren 1987 und 1988 zu aktivieren seien. Diese Kosten stellten Aufwendungen für die betriebliche Nutzbarmachung des Wirtschaftsgutes dar und zählten damit zu den Anschaffungskosten der Grundstücke. Die gebuchten Geometerhonorare in Höhe von S 2,494.299,34 im Jahr 1987 und von S 2,864.879,68 im Jahr 1988 würden mit 50 % auf das Konto "Liegenschaften" aktiviert. Diese 50 % seien eine Schätzung der Prüferin, welche annehme, dass rund 50 % der Kosten bereits verkauften Grundstücken zuzurechnen seien.

In seiner Berufung trug der Beschwerdeführer dazu vor, dass die von ihm angekauften "oder anders erworbenen" Grundflächen vor ihrer Veräußerung mehrmals geteilt und zusammengelegt würden, worin sich besonders deutlich seine Intention zeige, das angestrebte Ziel durch Raumordnungsmaßnahmen zu erreichen. Die dabei anfallenden Geometerkosten seien bis einschließlich des Jahres 1986 aktiviert worden, von welcher Vorgangsweise ab dem Jahr 1987 in Übereinstimmung mit dem Wirtschaftsprüfer Abstand genommen worden sei. Die maßgeblichen Gründe dafür seien gewesen, dass sich erstens die Zugänge und Abgänge von Liegenschaften in ungefähr gleicher Höhe bewegt hätten, weshalb man habe davon ausgehen können, dass die als Wareneinsatz zu verrechnenden Geometerkosten den neu zu aktivierenden entsprächen, dass zweitens eine genaue Zuordnung zu den Grundstücken und damit eine detaillierte Ermittlung der Geometerkosten pro Liegenschaft nicht möglich gewesen sei, und dass drittens durch die Vermessung keine Werterhöhung der Grundstücke gegeben gewesen sei und in einem erheblichen Teil der Fälle die Kosten auch nicht erlösgedeckt gewesen seien. Die Annahme der Prüferin, dass 50 % der Geometerkosten zu aktivieren seien, führe bei konsequenter Fortführung in den späteren Jahresabschlüssen zu einer ständig steigenden Aktivierung von Geometerkosten bei gleich bleibendem oder leicht sinkendem Grundbestand, welcher Denkansatz als verfehlt anzusehen sei. Es werde deshalb begehrt, den Abgang an Geometerkosten in gleicher Höhe wie den Zugang anzusetzen und den Bilanzansatz damit zu belassen. Eine Zuordnung zu den einzelnen Grundstücken sei schließlich nicht möglich, weil ein Teilungsplan immer eine größere Anzahl von Liegenschaften umfasse, sodass der Kostenanteil, der auf ein einzelnes Grundstück entfalle, nicht feststellbar sei.

Die Prüferin setzte dem in ihrer Stellungnahme zur Berufung entgegen, dass sämtliche Grundstücke, weil meist solche mit großer Flächengröße angeschafft würden, vor ihrer Weiterveräußerung an Betriebe zunächst neu vermessen und parzelliert werden müssten. Die damit verbundenen Kosten dienten damit der betrieblichen Nutzbarmachung und seien deshalb als nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren. Die in der Berufung aufgestellte Behauptung, dass Zu- und Abgänge von Liegenschaften sich in ungefähr gleicher Höhe bewegten, sei richtig. Es werde dabei aber übersehen, dass die Abgänge der Jahre 1987 und 1988, für welche von der Prüferin die Aktivierung der Geometerkosten vorgenommen worden sei, fast ausschließlich aus Grundstücken bestünden, welche zwischen 1982 und 1986 gekauft "oder als Sacheinlage dotiert" worden seien. Bei "diesen Anschaffungen" habe der Beschwerdeführer die Geometerkosten selbst aktiviert. Die Unterlassung der steuerlich notwendigen Aktivierung ab 1987 stelle einen groben Buchhaltungsmangel dar, weshalb die Prüferin in diesem Fall nicht anders als mit einer Schätzung habe vorgehen können.

In der zur Stellungnahme der Prüferin erstatteten Gegenäußerung wandte sich der Beschwerdeführer gegen den Vorwurf des Vorliegens eines groben Buchhaltungsmangels mit dem Hinweis darauf, dass es sich bei den durch den

Geometer abzuteilenden Grundstücken um Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens handle, welche auch für eine steuerliche Beurteilung nach dem strengen Niederstwertprinzip zu bewerten seien.

In einem am 4. Juli 2000 von der belangten Behörde erlassenen Vorhalt wurde ausgeführt, dass die Parzellierung von Grundstücken als "Bearbeitung" anzusehen sei, aus welcher mehrere Grundstücke mit gesteigerter Verkehrsfähigkeit hervorgingen. Dementsprechend seien die Kosten für die Parzellierung als Gemeinkosten analog jenen einer Rohstoffbearbeitung in einem Produktionsbetrieb zu aktivieren. Mangels Vorlage tauglicher Kalkulationsunterlagen durch den Beschwerdeführer sei die Prüferin offenbar davon ausgegangen, dass 50 % der entsprechenden Grundstücke bereits verkauft gewesen seien, und habe deswegen nur 50 % der Geometerkosten im Schätzungswege als "Gemeinkosten" für die Grundstücksbearbeitung aktiviert. Zum Zwecke einer genaueren Ermittlung des tatsächlichen Anteils der Geometerkosten werde der Beschwerdeführer ersucht, für jedes Veranlagungsjahr gesondert Unterlagen vorzulegen, welche eine genauere Zuteilung der Geometerkosten auf die zu den einzelnen Stichtagen noch im Bestand des Beschwerdeführers befindlichen und die bereits verkauften Grundstücke ermöglichen würden. Mangels Vorlage solcher Unterlagen werde die mit 50 % vorgenommene Aktivierung beizubehalten sein, zumal der Beschwerdeführer selbst ausführe, dass sich die Zu- und Abgänge in gleicher Höhe bewegen würden. Zur Behauptung des Beschwerdeführers, eine direkte Zuordnung der Kosten zu einzelnen Grundstücken sei nicht möglich, sei anzumerken, dass eine flächenmäßige Aufteilung der Kosten wohl vorstellbar erscheine.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 3. August 2000 wiederholte der Beschwerdeführer sein Vorbringen, dass eine genaue Zuordnung der Geometerkosten zu den einzelnen Liegenschaften im Zeitraum 1982 bis 1988 nicht möglich gewesen sei. Der schon damals sehr umfangreiche Liegenschaftsbestand sei in der Anfangsphase mit einer händisch geführten Kartei erfasst und fortgeschrieben worden und erst im Jahr 1990 sei eine EDV-mäßige Erfassung der Grundstücke erfolgt. Diese Grundstückskartei sei in der zweiten Hälfte der 90er-Jahre durch eine neue, EDV-mäßig geführte Liegenschaftsevidenz abgelöst worden. Schon Ende 1988 hätten sich einige hundert Einzelliegenschaften im Bestand des Beschwerdeführers befunden. Die heutige Grundstücksverwaltung, in welcher die Einzelliegenschaften in Projektsgebieten zusammengefasst seien, denen auch jeweils die aktivierten Nebenkosten und die Kosten der technischen Infrastruktur zugeordnet würden, könne mit den vor mittlerweile beinahe zwei Jahrzehnten zur Verfügung gestandenen Mitteln nicht mehr verglichen werden. Dem im Vorhalt gestellten Ersuchen um Vorlage der dort genannten Unterlagen könne deshalb nicht entsprochen werden. Neben den Schwierigkeiten der genauen Zuordnung der Geometerkosten sei von einer Aktivierung dieser Kosten auch deshalb Abstand genommen worden, weil davon ausgegangen worden sei, dass durch die Vermessung keine Werterhöhung der Grundstücke bewirkt worden sei. In Anbetracht der Relation der Geometerkosten in Höhe von rund S 1,3 Mio. zu den für die Grundstücke aktivierten Werten (1988: rund S 1,2 Mrd.) mit ca. 0,1 % davon könne der Ansicht, die Vermessung stelle eine der Rohstoffbearbeitung in einem Produktionsbetrieb vergleichbare Maßnahme dar, nicht gefolgt werden. Während die Wertschöpfung im Produktionsbetrieb durch die Be- und Verarbeitung der Rohstoffe bewirkt werde, handle es sich hier um eine mit der Vorbereitung für den Verkauf der Grundstücke, die mit Preisen von rund S 2.500,-- pro m2 verkauft würden, im Zusammenhang stehende Vertriebsmaßnahme, die einer Aktivierung nicht zugänglich sei. Auf die Erforderlichkeit der Anwendung des Niederstwertprinzips für Umlaufvermögen werde erneut hingewiesen.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides, mit dem der Berufung des Beschwerdeführers auch zu diesem Punkt ein Erfolg versagt blieb, führte die belangte Behörde nach auszugsweiser Wiedergabe der Bestimmungen des § 6 Z. 1 und 2 EStG 1972 aus, dass unter Anschaffungskosten der Kaufpreis zuzüglich der Nebenkosten zu verstehen sei, die durch die Anschaffung veranlasst würden, insbesondere die Beschaffungskosten und die Kosten für die betriebliche Nutzbarmachung. Nachträgliche werterhöhende Aufwendungen gälten als nachträgliche Anschaffungskosten, die zu aktivieren seien. Für die vom Beschwerdeführer getätigten Ausgaben für die Neuvermessung und Parzellierung von Grundstücken durch den Geometer treffe dies zu, weil diese Ausgaben zu einer Werterhöhung der Grundstücke führten, indem durch deren Verkleinerung ihre Verkehrsfähigkeit am Immobilienmarkt wesentlich erhöht werde. Das offensichtlich auf einen verminderten Teilwert abzielende Berufungsvorbringen des Beschwerdeführers über das Fehlen einer Werterhöhung und einer teilweise unterbliebenen Erlösdeckung der Kosten hätte nur dann berücksichtigt werden können, wenn der Beschwerdeführer nachgewiesen hätte, dass die Grundstücke zu einem den - vom Beschwerdeführer nachzuweisenden - Teilwert überschreitenden Preis nicht verkäuflich wären, welchen Nachweis der Beschwerdeführer jedoch unterlassen habe, womit auch sein Hinweis auf das Mindestwertprinzip ins Leere gehe. Der Beschwerdeführer räume schließlich selbst ein, die

angefallenen Geometerkosten bis einschließlich 1986 selbst aktiviert zu haben. Ein Abgehen von dieser Vorgangsweise ab 1987 durch Unterlassung einer entsprechenden Aktivierung widerspreche dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit und hätte zur Folge, dass in den Jahren 1987 und 1988 jene Geometerkosten, die in den Jahren 1982 bis 1986 vom Beschwerdeführer selbst aktiviert worden seien, als Wareneinsatz zusätzlich zu den vom Beschwerdeführer als Aufwand verbuchten Geometerkosten der Jahre 1986 und 1987 erfolgswirksam geltend gemacht würden, was zu einer nicht periodengerechten Gewinnminderung führen würde. Nach der vom Beschwerdeführer unwidersprochen gebliebenen Feststellung der Prüferin hätten die Abgänge der Jahre 1987 und 1988 nämlich fast ausschließlich aus Grundstücken bestanden, welche zwischen 1982 und 1986 gekauft "oder als Sacheinlage dotiert" worden seien. Es habe daher bei der von der Prüferin vorgenommenen Aktivierung in Höhe von 50 % zu verbleiben. Unterlagen, die eine Abweichung von der 50 %igen Aktivierung im Schätzungswege rechtfertigen würden, habe der Beschwerdeführer nicht vorgelegt. Angesichts des Vorbringens des Beschwerdeführers über eine Umschlagsdauer der Grundstücke zwischen fünf und zehn Jahren im Regelfall sei davon auszugehen, dass von den Neuzugängen an Grundstücken in den Jahren 1987 bis 1989 kaum Verkäufe im gleichen Zeitraum erfolgt seien, welche Annahme im Einklang mit der vom Beschwerdeführer unwidersprochenen Feststellung der Prüferin zur Zusammensetzung der Abgänge der Jahre 1987 und 1988 stehe. Da somit davon ausgegangen werden könne, dass die ab 1987 angefallenen Geometerkosten im Wesentlichen den Neuzugängen an Grundstücken zuzuordnen gewesen seien, erscheine der belangten Behörde die mit 50 % vorgenommene Aktivierung der Geometerkosten nicht als überhöht.

In der Beschwerdeschrift wird geltend gemacht, dass die von der belangten Behörde kritisierte Änderung der Bewertung dann zulässig sei, wenn sich ein früher vorgenommener Bewertungsansatz als unrichtig erwiesen habe. Eine Abweichung von Finanzierungs- und Bewertungsmethoden sei durch das Gesetz in der Bestimmung des § 201 Abs. 2 HGB selbst erlaubt, soweit sachliche Gründe hiefür bestünden, was im vorliegenden Fall bejaht werden müsse. Jede betriebsnotwendige Aufwendung, die sich bloß indirekt werterhöhend auf die umgesetzten Wirtschaftsgüter beziehe, als aktivierungspflichtigen anschaffungsnahen Aufwand anzusehen, widerspreche fundamentalen Bilanzierungsgrundsätzen. Schon das Prinzip der Einzelbewertung spreche gegen die von der belangten Behörde gebilligte Vorgangsweise, weil sich die Geometerkosten nicht jeweils genau einem Grundstück zuordnen ließen, sondern durch Teilung und Zusammenlegung, "etc." entstanden seien. Beim Umlaufvermögensposten "Grundstücke" könne auch nicht von "Teilen eines einheitlichen Wirtschaftsgutes" gesprochen werden, weil nach der Verkehrsauffassung für jedes einzelne Grundstück ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflege (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 27. November 1973, 790/73). Die Behauptung der belangten Behörde, durch die Verkleinerung der Grundstücke würde ihre Verkehrsfähigkeit erhöht, sei mit einem Verfahrensmangel behaftet, weil sie ohne Beweisaufnahme und ohne weitere Begründung in den Raum gestellt worden sei. Ein langer Zeitraum zwischen der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes und dem Anfallen damit zusammenhängender Aufwendungen schließe die Qualifikation solcher Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten aus, wobei als Richtschnur hiefür ein Zeitraum von drei Jahren angenommen werde. Auf die in der Berufung dargestellte wirtschaftliche Betrachtungsweise der Geometerkosten als Wareneinsatz gehe die belangte Behörde nicht ein.

Gemäß § 8 Abs. 1 des für die von diesem Streitpunkt betroffenen Jahre anzuwendenden KStG 1966 bestimmte sich, was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Bundesgesetzes.

§ 6 des hiernach maßgebenden Einkommensteuergesetzes 1972 regelte die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, welche dem Betrieb dienen, und bestimmte in seiner Z. 1, dass Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach § 7 und um eine nach § 8 in Anspruch genommene vorzeitige Abschreibung oder um eine nach § 9 verwendete Investitionsrücklage (steuerfreien Betrag), anzusetzen sind. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, darf der Bilanzansatz nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgehen.

Gemäß § 6 Z. 2 EStG 1972 waren andere als die in Z. 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebes (insbesondere Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen) mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Statt

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann der niedrigere Teilwert (Z. 1 dritter Satz) angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden.

Die Anschaffungskosten umfassen nicht nur den Kaufpreis, sondern auch alle sonstigen, durch den Erwerb des Wirtschaftsgutes entstandenen Ausgaben, zu denen auch jene Kosten gehören, die nach der Anschaffung aufgewendet werden, um das angeschaffte Wirtschaftsgut für den Betrieb nutzbar zu machen (siehe zu diesem schon vor dem Inkrafttreten der Bestimmungen des Rechnungslegungsgesetzes (§ 203 Abs. 2 HGB) allgemein geltenden Verständnis dieses Begriffes etwa Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch, Tz. 30 zu § 6 EStG 1972).

Dass mit den vom Beschwerdeführer satzungsgemäß durchzuführenden Grundstückstransaktionen die Inanspruchnahme der Dienste eines Geometers zwangsläufig verbunden sein musste, ist nicht zweifelhaft und auch nicht strittig. Die von der belangten Behörde zum Ausdruck gebrachte Auffassung, die Geometerleistungen hätten der Nutzbarmachung der erworbenen Grundstücke für die der Satzung des Beschwerdeführers entsprechende "betriebliche" Verwendung gedient, ist nicht als rechtswidrig zu erkennen. Entsprach es der in der Satzung festgelegten Aufgabe des Beschwerdeführers, im Sinne der beabsichtigten Wirtschaftsförderung Liegenschaften zu erwerben, die sich nach Schaffung der erforderlichen räumlichen Strukturen zur Betriebsansiedlung eignen, dann mussten die dafür benötigten Vermessungsdienste als dazu nötig erkannt werden, die für den betrieblichen Einsatz im Sinne der Satzung erworbenen Grundflächen (auch) durch Teilungs- und Zusammenlegungsvorgänge so zu gestalten, dass sie dem beabsichtigen betrieblichen Einsatz ihrer Bereitstellung an ansiedlungswillige Wirtschaftstreibende bestmöglich zugeführt werden konnten. Die vom Beschwerdeführer der Beurteilung der Geometerkosten als aktivierungspflichtige (nachträgliche) Anschaffungskosten der erworbenen Grundstücke entgegengesetzten Einwendungen überzeugen nicht:

Dass die mit den betroffenen Aufwendungen abgegoltenen Leistungen des Geometers den Wert der erworbenen Grundflächen nicht erhöht hätten, ist eine Behauptung des Beschwerdeführers, mit welcher ein Widerspruch der diesbezüglichen behördlichen Einschätzung zur Lebenserfahrung ebensowenig plausibel gemacht wird wie mit der Beschwerdebehauptung, solche Kosten wären den erworbenen Grundflächen nicht zuordenbar. Die Unrichtigkeit dieser Beschwerdebehauptungen ist evident. Dass die - auch mit Hilfe der Geometerleistungen - herbeigeführte Beschaffenheit der erworbenen Grundflächen im Sinne ihrer größen- und lagemäßigen Eignung zur Überlassung als Betriebsgrundstücke den Wert der Flächen nicht zwangsläufig erhöht haben müsste, widerspräche jeder vernünftigen Erfahrung. Weshalb die vom Geometer hiezu erbrachten Leistungen den jeweils erworbenen Grundflächen nicht im Einzelnen hätten zugeordnet werden können, ist deswegen nicht einsichtig, weil eine korrekte Gestaltung der Leistungsbeziehungen des Beschwerdeführers zu dem von ihm jeweils beauftragten Geometer zwangsläufig eine Abrechnung des diesem zustehenden Honorares zur Folge haben musste, mit welcher der vom Beschwerdeführer für die Geometerleistungen getätigte Aufwand zu den von ihm erworbenen Flächen in eine klar nachvollziehbare Beziehung gesetzt worden sein musste, die aus den Honorarnoten abzulesen gewesen wäre. Wenn der Beschwerdeführer in Abänderung der von ihm bis einschließlich des Jahres 1986 selbst gepflogenen Übung es für die Zeit ab dem Jahr 1987 verabsäumt hatte, den Zusammenhang angefallener Geometerkosten mit erworbenen Grundflächen in der erforderlichen Weise zu dokumentieren, was ihm bis 1986 ganz augenscheinlich ohnehin möglich gewesen war, dann kann er das nicht mit Erfolg der belangten Behörde vorwerfen.

Inwieweit der durch das Rechnungslegungsgesetz mit der Bestimmung des § 201 Abs. 1 Z. 1 HGB festgeschriebene Grundsatz der Bewertungsstetigkeit als Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch schon vorher gegolten hatte, bedarf im vorliegenden Fall keiner Klärung durch den Verwaltungsgerichtshof (aus dem hg. Erkenntnis vom 26. Februar 1975, 1125/74, lässt sich immerhin schon für den damaligen Zeitpunkt eine Vertrautheit mit einem "Grundsatz der Bilanzkontinuität" entnehmen), weil der Beschwerdeführer ohnehin keinen plausiblen Grund vorzutragen wusste, der die Abstandnahme von einer Aktivierung der Geometerkosten ab dem Jahr 1987 in Abweichung von der bis dahin eingeschlagenen Vorgangsweise hätte rechtfertigen können.

Dass die belangte Behörde, wie der Beschwerdeführer meint, ihm darin beigepflichtet hätte, dass die Geometerkosten "nicht erlösgedeckt" gewesen seien, lässt sich der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht entnehmen. In der

vom Beschwerdeführer offensichtlich angesprochenen Passage der Bescheidbegründung wird von der belangten Behörde nämlich nur das diesbezügliche - auf reiner Behauptungsebene verbliebene - Vorbringen des Beschwerdeführers mit dem Bemerken wiedergegeben, dass der Beschwerdeführer damit auf eine Minderung des Teilwertes der Grundstücke anspiele, deren Berücksichtigung aber am Fehlen eines hiefür tauglichen Sachvorbringens scheitern müsse.

Auch in dieser Beurteilung ist der belangten Behörde kein Rechtsirrtum unterlaufen. Selbst wenn sich das Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren ernstlich auch dahin hätte interpretieren lassen sollen, dass er mit dem bewussten Unterlassen einer Aktivierung der Geometerkosten inhaltlich eine Abschreibung der von diesen betroffenen Grundstücke auf einen niedrigeren Teilwert hätte vornehmen wollen, dann hätte es hiezu eines wesentlich konkreteren, detaillierteren und fundierteren Vorbringens im Verwaltungsverfahren bedurft. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat nämlich die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, wobei Nachweis oder Glaubhaftmachung auch jener Sachverhalte erforderlich sind, auf Grund deren die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sein soll (siehe die im hg. Erkenntnis vom 10. August 2005, 2002/13/0037, hiezu wiedergegebene hg. Judikatur). An einem solchen Vorbringen fehlte es schon deswegen, weil sich der Beschwerdeführer (anders als noch in den Jahren bis 1986) ab dem Jahr 1987 nicht mehr in der Lage gesehen haben will, Geometerkosten konkreten erworbenen Grundstücken zuzuordnen.

Dass der Aktivierungspflicht der Geometerkosten auch das vom Beschwerdeführer betonte Prinzip der Einzelbewertung nicht entgegenstehen konnte, ergibt sich daraus, dass der als zusätzliche Anschaffungskosten nachträglich im Umfang der Geometeraufwendungen angefallene Aufwand den jeweils erworbenen Grundstücken, wie bereits an früherer Stelle dargelegt wurde, auf der Basis der gelegten Hono

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at