TE Vwgh Erkenntnis 2003/3/27 99/15/0148

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.03.2003

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §183 Abs3;

EStG 1988 §5;

EStG 1988 §6;

UStG 1972 §3;

UStG 1994 §3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karger sowie die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der W GmbH & Co KG in K, vertreten durch Dr. Josef Neier, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Wilhelm-Greil-Straße 23, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 27. Mai 1999, ZI RV 764/1-V6/98, betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1993 bis 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich 1993 als unbegründet abgewiesen. Im Übrigen wird der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen von 1.089,68 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei einer 1993 bis 1995 umfassenden Betriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin, einem den Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermittelnden Bauunternehmen, kam es zu Beanstandungen in der bilanziellen und umsatzsteuerlichen Erfassung bestimmter Bauleistungen. Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurden die Berufungen gegen die - den Feststellungen des Prüfers folgenden - Bescheide des Finanzamtes als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass sich im Beschwerdefall die Zeitpunkte (-räume) der Bilanzerstellung nicht mehr exakt feststellen ließen. Da die Abschlüsse jeweils innerhalb der Frist des § 193 Abs 2 HGB

bei der Abgabenbehörde eingereicht worden seien, könnten als Bilanzerstellungsdaten hilfsweise die Einreichdaten der Bilanzen herangezogen werden, ohne dass sich die Beschwerdeführerin dadurch als beschwert erachten könne. Konkret handle es sich dabei um den 11. Juli 1994 für 1993, den 21. Juli 1995 für 1994 und den 11. Juli 1996 für 1995.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Insgesamt ist hinsichtlich verschiedener Bauvorhaben strittig, zu welchen Zeitpunkten die Leistung erbracht bzw eine Gewinnrealisierung jeweils angenommen werden muss und wann und in welcher Höhe Forderungen zu berichtigen sind.

1. Einfamilienhaus der Margit Z

Der Prüfer stellte fest, dass die Auftraggeberin Margit Z bereits im Herbst 1993 in das Einfamilienhaus eingezogen sei. Die Benützungsbewilligung sei am 30. Dezember 1993 erteilt und die Schlussrechnung am 1. Juli 1994 erstellt worden. Die Beschwerdeführerin habe die betreffenden Leistungen steuerlich nicht erfasst. Am 16. August 1995 habe die Beschwerdeführerin einen Teil des Entgelts eingeklagt. Der Prüfer stellte für 1993 eine Forderung in Höhe der Schlussrechnung und für 1995 antragsgemäß eine Prozesskostenrückstellung in die Bilanz ein. Überdies führte er 1995 eine Wertberichtigung der strittigen Forderung in Höhe von 50 % durch.

Im Berufungsverfahren brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, bereits 1993 bzw am Bilanzerstellungstag sei die Tatsache, dass ein Teil der Forderung von der Auftraggeberin bestritten worden sei, bekannt gewesen. Im Urteil des Landesgerichtes Feldkirch vom 14. August 1997 sei klargestellt worden, dass sich die Vertragsteile auf einen Bruttowerklohn von 1,545.000 S geeinigt hätten, welcher auch geleistet worden sei, und eine darüber hinausgehende Forderung nicht bestanden habe. Sämtliche Wertminderungen seien 1993 zu berücksichtigen, da die Beschwerdeführerin gemäß § 5 EStG dem strengen Niederstwertprinzip verpflichtet sei.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt, dass es weder umsatzsteuerlich noch ertragsteuerlich möglich sei, ein Gerichtsurteil aus 1997 auf 1993 "vorzuprojizieren". Zweifelhafte Forderungen führten noch nicht zur Uneinbringlichkeit derselben. Die Bildung einer Delkrederepost wegen einer zweifelhaften Forderung berechne daher noch nicht zu einer Entgeltsberichtigung im Sinne der Bestimmung des § 16 Abs 3 UStG. Erst die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners oder die Minderung des Entgeltes auf Grund eines Gerichtsurteiles oder Vergleiches usw stellten echte Fälle von Uneinbringlichkeit dar.

Im angefochtenen Bescheid wurde von der belangten Behörde die Auffassung vertreten, auch der Umstand, dass Differenzen mit der Auftraggeberin hinsichtlich der Höhe des Entgeltes bereits zum Bilanzerstellungstag bekannt gewesen seien, rechtfertige allein noch nicht eine Wertberichtigung der Forderung, solange die Beschwerdeführerin keinerlei nach außen gerichtete Anstalten mache, der Streitgegnerin entgegenzukommen. Dass der Prozess gegen die Auftraggeberin Margit Z sich bis 1997 gezogen habe, wenn doch schon 1994 eine Einigung über eine endgültige Abrechnungssumme von 1,520.000 S erzielt worden sei, lasse wohl eher den Schluss zu, dass die angeblich endgültige Einigung nicht ganz so endgültig gewesen sei, wie die Beschwerdeführerin Glauben machen wolle. Es könne somit keine Rechtswidrigkeit darin erblickt werden, wenn im Jahr der Klagserhebung eine Prozesskostenrückstellung und 1995 eine Wertberichtigung des streitverfangenen Teiles der Forderung in Höhe von 50 % zugelassen werde. Eine vollständige Wertberichtigung bereits 1994 sei nicht zulässig, da in diesem Jahr die Einigung mit der Auftraggeberin von der Beschwerdeführerin noch vehement bestritten worden sei. Umsatzsteuerlich sei eine Abschreibung der Forderung im Prüfungszeitraum ebenfalls unzulässig.

Die Beschwerdeführerin rügt, die Forderung gegen Margit Z sei vom Prüfer zu Unrecht bereits 1993 mit der Begründung berücksichtigt worden, die Benützungsbewilligung für das gegenständliche Haus sei bereits am 20. Dezember 1993 erteilt und die Schlussrechnung unverzüglich danach im ersten Halbjahr 1994 erstellt worden.

Eine Forderung ist in der Bilanz jenes Wirtschaftsjahres auszuweisen, in welchem die Leistung erbracht worden ist. Auf die Fälligkeit des Leistungsentgelts bzw auf die Rechnungserteilung kommt es nicht an (vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 121f zu § 6, mwN). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist vielmehr auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums in Form der Übertragung der faktischen Verfügungsmöglichkeit abzustellen (vgl Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 1997, 97/14/0006, und vom 8. März 1994, 93/14/0179). Dieser Zeitpunkt stimmt mit dem der umsatzsteuerlichen Leistungserbringung überein.

Im Beschwerdefall hat bereits der Prüfer die Feststellungen getroffen, das Bauvorhaben "Haus Margit Z" sei 1993 durchgeführt und die Leistung durch die Auftraggeberin durch schlüssige Handlungen abgenommen worden, weil die Auftraggeberin das Haus im Herbst 1993 bezogen habe und die baubehördliche Benützungsbewilligung aus dem selben Jahre vorliege, woraus er den Schluss gezogen habe, die Leistung durch die Beschwerdeführerin sei bereits erbracht worden. Dem ist die Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren nicht konkret entgegengetreten, sodass die belangte Behörde diesbezüglich ergänzende Feststellungen unterlassen konnte.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, dass auf Grund der Einigung mit der Auftraggeberin Margit Z vom 19. Mai 1994 die Abrechnungssumme um 300.000 S niedriger gewesen sei als der Betrag in der Schlussrechnung. Sie sei verpflichtet gewesen, diesen Differenzbetrag im selben Jahresabschluss, in dem die Forderung gegen Margit Z aufgenommen werde, als Wertberichtigung zu berücksichtigen und nicht, wie dies die belangte Behörde getan habe, erst 1995 mit einem Halftbetrag.

Der belangten Behörde kann nicht entgegengetreten werden, wenn sie den Ausführungen des Prüfers folgend angenommen hat, erst mit Einbringung der Klage 1995 sei ein Prozessrisiko entstanden. Dieses Prozessrisiko hat sie einkommensteuerlich mittels einer Wertberichtigung berücksichtigt. Die Beschwerdeführerin hat weder dargetan, dass sie bei Bilanzerstellung 1994 mit einem Forderungsausfall rechnen musste, noch bei der Bilanzerstellung 1995 ein solcher Ausfall über den vom Prüfer berücksichtigten Betrag zu erwarten war. Da die Änderung des Entgelts iSd § 16 Abs 3 UStG erst mit dem 1997 ergangenen Urteil erfolgt ist, waren im Streitzeitraum umsatzsteuerlich keine Änderungen vorzunehmen.

2. Kloster M

Der Prüfer stellte fest, die Fertigstellung des Personalgebäudes sei 1995 erfolgt und wäre daher in diesem Jahr abzurechnen gewesen. Die Schlussrechnung sei am 18. April 1997 erstellt worden. Der Prüfer stellte die Forderung für Baumeisterarbeiten - unter Abschlag eines Betrages für diverse Mängelrügen - 1995 ein und senkte entsprechend gewinnmindernd die Positionen "Unfertige Bauten" und "Anzahlungen".

Im Berufungsverfahren führte die Beschwerdeführerin aus, in der Bilanz 1994 seien bereits 1,280.000 S erfolgswirksam verbucht worden, weswegen sich der vom Prüfer angesetzte Betrag dementsprechend verringere. Auch seien die Verputzarbeiten erst 1996 durchgeführt und abgerechnet worden und daher im selben Jahre ertragsteuerlich zu berücksichtigen. Es werde daher beantragt, die ursprünglichen Bilanzansätze beizubehalten und die Verputzarbeiten ertragsteuerlich 1996 zu berücksichtigen.

In der Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, die im Berufungsbegehren genannten 1,280.000 S ("laut Bilanz 1994 ertragsmäßig berücksichtigt") seien falsch. In der Bilanz 1995 seien bisher unter unfertigen Bauten "M I" (Baumeisterarbeiten) 1,600.000 S und "M II" 840.000 S ausgewiesen. Der in der Bilanz 1995 eingestellte Forderungsbetrag ergebe sich aus dem in der Schlussrechnung genannten Betrag plus 20 % Umsatzsteuer, vermindert um die bereits erhaltenen Anzahlungen.

Die Beschwerdeführerin führte in ihrem Vorlageantrag aus, dass in der beigelegten Bilanz 1994 unter der Position "Unfertige Bauten" 1,600.000 S aufschienen. Von diesen seien 20 % (320.000 S) in Abschlag gebracht worden. In der Bilanz zum 31. Dezember 1995 sei eine Abgrenzung dermaßen erfolgt, dass von dem Betrag von 3,050.000 S (2,000.000 S + 1,050.000 S) ein Abschlag von 20 % (610.000 S) vorgenommen worden sei. Das ergebe einen Betrag von 2,440.000 S. Davon sei ein Betrag von 1,280.000 S "1994 bereits abgegrenzt" worden, sodass die Gewinnauswirkung 1995 lediglich 1,160.000 S betrage.

Im angefochtenen Bescheid wurde ausgeführt, durch den Prüfer sei ertragsteuerlich 1995 die Bilanzposition "Unfertige Bauten" um den von der Beschwerdeführerin für die Baumeisterarbeiten festgesetzten Betrag von 1,920.000 S verringert worden. Ebenso seien die "Erhaltenen Anzahlungen" um 2,400.000 S verringert worden. Dieser Betrag entspreche den bereits versteuerten Vorauszahlungen von 400.000 S zuzüglich den noch zu versteuernden Vorauszahlungen von 2,000.000 S. Die Bilanzposition "Forderungen" sei durch den Prüfer um 856.877,60 S erhöht worden. Dieser Betrag errechne sich aus den erbrachten Leistungen für den Rohbau von 3,520.186 S (brutto) abzüglich der erhaltenen Anzahlungen bis zum 31. Dezember 1995 von 2,480.000 S (brutto) sowie die auf Mängelrügen entfallenden 183.308,40 S. Wie man aus den angeführten Bilanzänderungen des Prüfers unschwer erkennen könne, sei lediglich die Fertigstellung der Baumeisterarbeiten durch die Einstellung einer entsprechenden Forderung mit der damit notwendigerweise korrespondierenden Ausbuchung der Positionen "Unfertige Bauten" sowie "Erhaltene

Anzahlungen" bilanziell nachvollzogen worden. Darin könne keine Doppelerfassung von Erträgen bzw Entgelten erblickt werden.

Die Beschwerdeführerin rügt auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof, es sei nicht berücksichtigt worden, dass bereits 1994 1,280.000 S (als "Unfertige Bauten M") "erfolgswirksam" verbucht worden seien. Wenn die gesamte Bauleistung 1995 abzurechnen gewesen sei, hätten die Erlöse 1994 um 1,280.000 S reduziert werden müssen. Die bereits 1994 angesetzte Position "Unfertige Bauten M" hätte mit dem "angesetzten Betrag von 1,280.000 S auf den 31. Dezember 1995 verschoben werden müssen, sodass in diesem Umfange der Erlös 1994 um 1,280.000 S reduziert" werde.

Dem Beschwerdevorbringen ist zu entgegnen - wie dies aus dem Prüfungsbericht nachvollzogen werden kann -, dass der gesamte Erlös aus dem Objekt M 1995 als Erlös verbucht wurde, was die Ausbuchung der dementsprechenden Bilanzposition "Unfertige Bauten" zur Folge hatte. Warum eine solche erlösmindernde Ausbuchung bereits 1994 hätte erfolgen sollen, stellt die Beschwerde nicht nachvollziehbar dar.

3. Wohnanlage L/S

Der Prüfer stellte fest, dass am 9. Jänner 1995 ein "Objekt L/S" mit S 7,592.300 abgerechnet und am selben Tag eine Gutschrift von S 2,673.179,17 erteilt worden sei. Nach dem Konkurs über das Unternehmen der L GmbH Mitte 1994 sei eine Abrechnung der erhaltenen Anzahlungen erfolgt. Da laut Benützungsbewilligung vom 29. November 1993 die Einheiten 1, 2, 3, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 14, 15, 16, 17 und 18 planmäßig ausgeführt und bereits bezogen, für die restlichen Einheiten 4, 5, 11 und 13 mit Bescheid vom 9. Mai 1994 die Benützungsbewilligung erteilt worden sei, sei davon auszugehen, dass die Baumeisterarbeiten bereits 1993 fertig gestellt worden seien. Für 1993 und 1994 wurden durch den Prüfer die Positionen "Unfertige Bauten" und "Erhaltene Anzahlungen" verringert und die Position "Forderung L" erhöht.

Im Berufungsverfahren brachte die Beschwerdeführerin vor, mit Schreiben vom 5. Jänner 1994 sei die L GmbH durch ihren anwaltlichen Vertreter aufgefordert worden, Teilrechnungen zu bezahlen. Zu diesem Zeitpunkt sei das Bauvorhaben noch nicht fertig gestellt gewesen, wie dies auch der anwaltliche Vertreter der L GmbH, Dr. T, mit Schreiben vom 11. Mai 1994 - unter Hinweis, dass erst nach Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung und Bauabnahme eine Zahlung erfolgen könne - mitgeteilt habe. Eine Rechnungsausstellung habe somit erst 1994 erfolgen können. Die L GmbH sei bereits 1993 zahlungsunfähig gewesen. Ein Konkursantrag gegen die L GmbH sei mit Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch vom 24. Juni 1994 mangels Vermögens abgewiesen worden. Ihrer Ansicht nach sei die Fertigstellung des Bauvorhabens erst 1994 erfolgt, sodass der ursprüngliche Bilanzansatz für 1993 beizubehalten und "nur der Zeitpunkt der Schlussrechnung von 1995 auf 1994 vorzuerlegen" sei.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde die Ansicht vertreten, sowohl für die umsatzsteuerliche als für die ertragsteuerliche Erfassung sei der Zeitpunkt maßgeblich, zu dem die Ausführung der Leistung im Wesentlichen abgeschlossen sei. Bei Bauleistungen sei dies insbesondere bereits anzunehmen, wenn der Auftraggeber das Werk durch schlüssiges Verhalten (zB durch Benützung) abgenommen habe, auch wenn eine formelle Abnahme erst später oder gar nicht erfolge. Das Fehlen kleiner Restarbeiten oder der vom Auftraggeber beantragten Benützungsbewilligung hindere nicht, die Werklieferung als ausgeführt anzusehen, wenn der Auftraggeber die Verfügungsmacht über das Werk tatsächlich übernommen habe. Auch das Vorliegen von Mängeln bilde kein Hindernis, die Fertigstellung der Werklieferung anzunehmen. Die L GmbH habe dem Amt der Vorarlberger Landesregierung mit Schreiben vom 11. Dezember 1992 berichtet, dass beim Haus A 90 % der Bauleistungen erbracht, beim Haus B die Baumeisterarbeiten zum 10. Dezember 1992 fertig gestellt worden seien. Die Beschwerdeführerin habe nur die Baumeisterarbeiten erbracht. Für die meisten Wohnungen der beiden Häuser (Top 1, 2, 3, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 14, 15, 16, 17 und 18) sei überdies die Benützungsbewilligung bereits am 29. November 1993 erteilt worden, jene für die Tops 4, 5, 11 und 13 am 9. Mai 1994. Damit könne aber davon ausgegangen werden, die Baumeisterarbeiten seien im Wesentlichen bereits 1993 fertig gestellt worden. Mit dem Hinweis auf das Schreiben vom 5. Jänner 1994 des anwaltlichen Vertreters der Beschwerdeführerin sei nichts zum gewinnen. Dort seien nur nochmals Abschlagsrechnungen anwaltlich eingemahnt worden. Dass das Bauvorhaben deshalb noch nicht fertig gestellt gewesen sei, gehe daraus keineswegs hervor. Auch das Schreiben des gegnerischen Anwaltes Dr. T vom 11. Mai 1994 besage nichts darüber. Dort werde nur die fehlende ordnungsgemäße Abrechnung und Bauabnahme gerügt. Durch eine Nichtabrechnung bzw Nichtabnahme eines

Bauwerkes könne aber die Umsatzsteuerung bzw Gewinnverwirklichung nicht verhindert werden. Da die L GmbH bereits Ende 1993 zahlungsunfähig gewesen sei und schließlich der Konkurs am 24. Juni 1994 mangels Vermögens habe abgewiesen werden müssen, sei für 1993 eine Abrechnung der geleisteten Anzahlungen vorgenommen worden.

In ihrem Vorlageantrag wurde von der Beschwerdeführerin vorgebracht, gemäß den zivilrechtlichen Bestimmungen könne ein Bauvorhaben erst nach tatsächlicher Fertigstellung und Mängelbehebung abgerechnet und eine Schlussrechnung gelegt werden. Erst nach einer ordnungsgemäßen Abrechnung und einer mängelfreien Bauabnahme gemäß der vertraglichen Vereinbarung sei die Forderung fällig gewesen. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass das Werk durch schlüssiges Verhalten abgenommen worden sei, da der Auftraggeber ausdrücklich eine mängelfreie Bauabnahme 1994 verlangt habe, weswegen die gegenteilige Feststellung einer konkludenten Abnahme aktenwidrig sei. Die Erbringung einer 90 %igen Bauleistung allein berechtige noch nicht zu einer Rechnungslegung. Es seien wohl Teilzahlungen ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich laufend zu berücksichtigen. Eine Schlussrechnung habe im vorliegenden Fall jedoch frühestens mit der Abnahme des Bauwerks 1994 gestellt werden können.

Im angefochtenen Bescheid wurde im Wesentlichen ausgeführt, es komme für die steuerliche Erfassung einer Bauleistung weder auf die Erteilung einer Benützungsbewilligung noch auf die Legung einer Schlussrechnung an. Ebenso unmaßgeblich sei das Vorliegen einer formellen Bauabnahme. Der Prüfer sei unter Heranziehung stichhaltiger Argumente (vgl Betriebsprüfungsbericht sowie Berufungsvorentscheidung) davon ausgegangen, dass die Bauleistungen 1993 vollständig erbracht worden seien. Dieser Sachverhaltsannahme habe die Beschwerdeführerin nichts Entscheidendes entgegenzusetzen vermocht.

Die Beschwerdeführerin rügt auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof, der Prüfer habe eine gänzliche Abrechnung der genannten Wohnanlage bereits 1993 vorgenommen, obwohl gemäß vertraglicher Vereinbarung erst nach ordnungsgemäßer Abrechnung und mängelfreier Bauabnahme die Forderungen fällig geworden seien. Die Feststellung in der Berufungsvorentscheidung betreffend eine "konkludente Abnahme", welche offensichtlich von der belangten Behörde geteilt werde, sei aktenwidrig. Auf Grund des festgestellten Sachverhaltes seien die Bauleistungen 1993 noch nicht vollständig erbracht worden.

Wie bereits zum Einfamilienhaus der Margit Z ausgeführt, ist für die Bestimmung des Leistungszeitpunkts auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums in Form der Übertragung der faktischen Verfügungsmöglichkeit abzustellen. Ob und wann die faktische Verfügungsmöglichkeit übertragen wurde, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Der Verwaltungsgerichtshof kann im Rahmen der ihm zustehenden Schlüssigkeitsprüfung (vgl Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit³, 548 f) nicht finden, die Beweiswürdigung der belangten Behörde wäre rechtswidrig. Der Beschwerdeführerin ist zuzugestehen, dass es für die Verschaffung der Verfügungsmacht über die Gebäude nicht auf die Erteilung der Benützungsbewilligungen ankommt. Aber auch der Zeitpunkt der Legung der Schlussrechnungen ist nicht maßgebend. Vielmehr ist aus dem Gesamtbild der Verhältnisse der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht zu ermitteln (vgl das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Oktober 1995, 91/14/0190). Wenn die belangte Behörde daher - unter Hinweis auf die Berufungsvorentscheidung bzw den Bericht des Prüfers - auf Grund des Schreibens der Auftraggeberin der Beschwerdeführerin an die Vorarlberger Landesregierung, wonach ein Gutteil der Arbeiten bereits 1992 abgeschlossen gewesen sei, aus dem Vorliegen der Benützungsbewilligung Ende des Jahres 1993 bzw im Mai 1994 sowie aus der Feststellung in der 1993 erteilten Benützungsbewilligung, die Wohnungen seien von den Abnehmern der Auftraggeberin größtenteils bereits bezogen worden (Top 1 bis 3, 6 bis 10, 12 und 14 bis 18), zur Ansicht gelangt ist, die Verfügungsmacht über die Gebäude sei der Auftraggeberin bereits zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1993 verschafft worden, kann ihr nicht entgegengetreten werden, zumal weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde das Vorliegen von Teilleistungen behauptet wurde.

4. Haus des Ehepaars G

Der Prüfer stellte fest, dass auf dem Erlöskonto per 2. Dezember 1994 eine Rechnung an das Ehepaar G von 5,536.653,56 S gebucht und am selben Tag wieder storniert worden sei. Sowohl in der Bilanz zum 31. Dezember 1994 als auch zum 31. Dezember 1995 scheine das Haus G bei den unfertigen Bauten und bei den Anzahlungen auf. Die Forderungen seien eingeklagt und aus diesem Titel eine Rückstellung in die Bilanz eingestellt worden. Laut Gerichtsakten seien die Arbeiten jedenfalls Mitte 1994 beendet worden. Entgegen der im Zug der Betriebsprüfung mehrfach aufgestellten Behauptung, es sei bislang noch keine Schlussrechnung gelegt worden, und der anlässlich der

Betriebsprüfung übergebenen "Teilschlussrechnung" vom 2. Mai 1997 sei die Schlussrechnung tatsächlich bereits am 2. Dezember 1994 erstellt worden. Der Prüfer erfasste die Schlussrechnung 1994 zunächst in voller Höhe und erkannte eine Wertberichtigung von 1,000.000 S per 31. Dezember 1995 an.

Im Berufungsverfahren wurde vorgebracht, es handle sich bei der Ausgangsrechnung vom 2. Dezember 1994 lediglich um eine Proforma-Rechnung, die dem Ehepaar G niemals zugestellt worden sei. Da diese nicht hätte verbucht werden dürfen, sei sie wieder storniert worden. Im Verfahren vor dem Landesgericht Feldkirch sei zunächst lediglich die bis dahin berechnete Teilforderung von 1,000.000 S klagsweise geltend gemacht worden. Eine Forderungsausdehnung auf insgesamt 2,704.794,54 S sei erst am 2. Juli 1996 erfolgt, wobei bereits bei Klagseinbringung die Einbringlichkeit der Forderung fraglich gewesen sei, nachdem Egon G als Geschäftsführer der Egon G GmbH zahlungsunfähig geworden sei, Kredite in Millionenhöhe fällig gestellt worden seien und damit der Forderungsausfall bestanden habe. Die Zahlungsunfähigkeit sei bereits am 31. Dezember 1994 gegeben und vorhersehbar gewesen. Aus diesem Grund seien die Arbeiten 1994 eingestellt worden. Die erbrachten Teilleistungen seien in der jeweiligen Bilanz als halbfertige Bauten periodengerecht abgegrenzt worden. Aus dem gegen Egon G eingeleiteten Strafverfahren werde sich ergeben, dass die Zahlungsunfähigkeit bereits am 31. Dezember 1994 bestanden habe und bekannt gewesen sei. Das Haus G sei daher gemäß dem strengen Niederstwertprinzip mit den tatsächlich geleisteten Zahlungen von netto 3,304.166,66 S zu bewerten.

In der Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt, die Rechnung vom 2. Dezember 1994 enthalte keinerlei Hinweise darauf, dass es sich um eine "Proforma-Rechnung" handle, die gar nicht zugestellt worden sei, weswegen sie keine Rechnung iSd § 11 UStG darstelle. Im Urteil des Landesgerichtes Feldkirch vom 24. Juli 1996 werde sogar festgestellt, dass dem Ehepaar G die in Rede stehende Rechnung gelegt, von der Bauaufsicht (Siegfried K) geprüft und das Ergebnis dieser Prüfung mit Schreiben vom 24. Februar 1995 dem Bruder des Zweitbeklagten, Ing. Arno G, als gerichtlich beideten Buchsachverständigen bekannt gegeben worden sei. Die Erfassung der Umsätze aus diesem Bauvorhaben sei daher auf Grund der Rechnungslegung zu Recht 1994 erfolgt. Dass im Verfahren beim Landesgericht Feldkirch gemäß Klagsschrift vom 30. November 1994 ursprünglich nur eine Teilforderung eingeklagt worden und erst am 2. Juli 1996 eine Forderungsausdehnung erfolgt sei, sei für umsatzsteuerliche Zwecke irrelevant. Auch ertragsteuerlich seien die Leistungen 1994 zu erfassen. Aus dem Urteil gehe eindeutig hervor, dass die Bauarbeiten bereits 1994 beendet gewesen seien. Dass die Zahlungsunfähigkeit des Ehepaares G bereits zum Zeitpunkt des Bilanzstichtages 31. Dezember 1994 gegeben und vorhersehbar gewesen sei, könne nicht angenommen werden. Von der Beschwerdeführerin seien auch keine diesbezüglichen Beweise vorgelegt worden. Über die Egon G GmbH sei erst am 26. März 1997 das Konkursverfahren eingeleitet worden. Über Egon G sei erst am 10. Oktober 1997 das Konkursverfahren eingeleitet worden, während gegen Ingrid G überhaupt kein Konkursverfahren anhängig sei. Dass die Arbeiten mangels Zahlung eingestellt worden seien, stimme nicht. Laut dem Gerichtsurteil seien die Baumeisterarbeiten bis auf wenige nebensächliche Leistungen bereits seit Mitte 1994 abgeschlossen. Wenn die Zahlungsunfähigkeit bereits zum 31. Dezember 1994 gegeben gewesen wäre, sei es im Hinblick auf die Kosten nicht einsichtig, dass die Beschwerdeführerin noch am 10. November 1994 ein Zivilverfahren in Millionenhöhe eingeleitet habe.

In ihrem Vorlageantrag führte die Beschwerdeführerin aus, vorsichtshalber sei zunächst nur ein Teilbetrag eingeklagt worden. Eine Teilzahlung von 1,260.000 S sei bis spätestens 15. Juli 1994 zu leisten gewesen. Da trotz wiederholter Urzungen die Zahlung nicht geleistet worden sei, sei ab 19. August 1994 von der Zahlungsunfähigkeit des Ehepaares G auszugehen. Zum Beweis dafür werde die Vorlage sämtlicher Exekutionsakten beim Bezirksgericht Bregenz sowie der Strafakten beim Landesgericht Feldkirch, jeweils das Ehepaar G betreffend, angeboten.

Mit Vorhalt vom 7. April 1999 wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, die Gerichtsakten betreffend das Ehepaar G vorzulegen und dabei jene Stellen zu kennzeichnen, aus denen ersichtlich sei, dass zum 31. Dezember 1994 nicht nur objektiv Zahlungsunfähigkeit bestanden habe, sondern diese auch der Beschwerdeführerin bekannt gewesen sei.

Seitens der Beschwerdeführerin wurde darauf hin vorgebracht, ihr sei nach Ausstellen der 7. Abschlagsrechnung vom 1. Juli 1994 und diversen Urzungen mitgeteilt worden, dass sich das Ehepaar G in einem Liquiditätenspass befände, weshalb es zweifelhaft sei, ob die Zahlung geleistet werden könne. Das Ehepaar G sei mit Schreiben vom 19. August 1994 aufgefordert worden, bis spätestens 25. August 1994 die Zahlung zu leisten. Da trotz wiederholter Urzungen und ihrer persönlichen Vorsprache nach dem anwaltlichen Aufforderungsschreiben keine weiteren Zahlungen

geleistet worden seien, habe sie im Umfeld des Ehepaares G recherchiert und dabei festgestellt, dass die Egon G gehörende Egon G GmbH die Produktionstätigkeit eingestellt habe und lediglich eine Handelstätigkeit betreibe. Der damalige Geschäftspartner von Egon G, Johann B, habe ihr im Spätherbst 1994 mitgeteilt, es stehe um die Egon G GmbH äußerst schlecht. Egon G wickle zweifelhafte Geschäfte ab. Verhandlungen liefen dahingehend, dass sämtliche Vermögenswerte von Egon G verkauft werden müssten. Auch die Egon G GmbH verhandle über eine Übertragung des ihr gehörenden Immobilienvermögens an eine Leasinggesellschaft. Die Einbringlichkeit der Forderung sei äußerst zweifelhaft, was auch seitens des Kreditschutzverbandes bestätigt worden sei. Aus diesen Gründen sei die Annahme gerechtfertigt, das Ehepaar G sei bereits 1994 zahlungsunfähig gewesen. Sie habe daher trotz einer um ein Vielfaches höheren Gesamtforderung unter Berücksichtigung des bestehenden Kostenrisikos lediglich eine Teilforderung von 1.000.000 S geltend gemacht. Dass die Zahlungsunfähigkeit objektiv bestanden habe, werde derzeit im Rahmen eines Verfahrens gegen den im Konkurs befindlichen Egon G beim Landesgericht Innsbruck erhoben. Sie habe sich daher geweigert, weitere Arbeiten zu verrichten. Es werde dazu die Einvernahme ihres Geschäftsführers angeboten sowie der Strafakt des Landesgerichtes Feldkirch, welcher sich allerdings derzeit beim Sachverständigen befinde. Nach Vorlage dieses Strafaktes werde sie weitere Schriftstücke vorlegen. Der Nachweis der Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit des Ehepaares G ergebe sich aus der Aussage ihres Geschäftsführers sowie des ebenfalls als Zeugen genannten Johann B. Auch der anwaltliche Vertreter der Beschwerdeführerin sei bereit, dies zu bezeugen und ersuche um eine entsprechende Ladung. In der Beilage wurde eine Kopie der Mahnung vom 1. Juli 1994 sowie des Schreibens des anwaltlichen Vertreters der Beschwerdeführerin vom 19. August 1994, jeweils gerichtet an das Ehepaar G, übermittelt.

Im angefochtenen Bescheid wird im Wesentlichen ausgeführt, bei den von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Argumenten für eine bereits zum Bilanzstichtag bestehende, der Beschwerdeführerin spätestens zum Bilanzerstellungstag (21. Juli 1995) bekannt gewordene Zahlungsunfähigkeit des Ehepaares G handle es sich nur um vage Vermutungen auf Basis des Hören-Sagens. Der Beschwerdeführerin sei ausreichend Gelegenheit gegeben worden, die rechtzeitige Kenntnis der objektiven Zahlungsunfähigkeit des Ehepaares G mittels geeigneter Beweismittel darzutun. Sei bei Klagshebung am 10. November 1994 noch eine Teilforderung von 1.000.000 S unter ausdrücklichem Vorbehalt zur Geltendmachung sämtlicher darüber hinausgehender Ansprüche entsprechend der zu erstellenden Schlussrechnung eingeklagt worden, so sei am 2. Juli 1996 eine Klagsausdehnung auf 2.704.794,54 S erfolgt. Es könne jedoch auch mangelnde Zahlungsbereitschaft des Ehepaares G vorliegen, da es im Zug der Bautätigkeiten wiederholt zu Mängelrügen und Einwänden von Terminverzögerungen durch das Ehepaar G gekommen sei. Dies werde durch eine Aufstellung einer "Gegenrechnung" des Ehepaares G (Fixpreis lt. Angebot, abzüglich Konventionalstrafe für Bauverzögerungen und abzüglich 5 % Haftrücklass) deutlich. Laut dieser "Gegenrechnung" habe das Ehepaar G bereits eine Überzahlung von ca 900.000 S geleistet.

In der Beschwerde wird gerügt, der Prüfer habe zu Unrecht 1994 die Schlussrechnung in voller Höhe eingestellt und erst 1995 eine Wertberichtigung durchgeführt. Es sei aber schon 1994 festgestanden, dass die Forderung ausfallsgefährdet sei, weswegen die Beschwerdeführerin in diesem Jahr ihre Arbeiten eingestellt habe. Die belangte Behörde wäre verpflichtet gewesen, 1994 die gesamte Forderung gegen das Ehepaar G - soweit sie noch offen gewesen sei - einer Wertberichtigung zuzuführen.

In der Bilanz sind nur solche Ereignisse zu berücksichtigen, die bereits eingetreten sind. Ereignisse, die nach dem Bilanzstichtag eintreten, können nicht berücksichtigt werden. Konkret erkennbare Risiken und Wertminderungen sind bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG - eine solche liegt im Beschwerdefall vor - zwingend zu berücksichtigen. Sie müssen jedoch ihre Ursache vor dem Bilanzstichtag gehabt haben (vgl das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 2002, 96/14/0106). Dies gilt auch für die Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners. Auch diese muss am Bilanzstichtag bereits bestanden haben. Die Abschreibung uneinbringlicher Forderungen setzt nicht die Durchführung tatsächlicher Zwangsvollstreckungsmaßnahmen voraus, wenn die Uneinbringlichkeit anders bewiesen werden kann (zB Aufhebung des Konkursverfahrens mangels Vermögens).

Ob im Beschwerdefall die Zahlungsunfähigkeit des Ehepaares G zum Bilanzstichtag bereits bestanden hat, ist eine Sachverhaltsfrage. Gemäß § 41 Abs 1 VwGG hat der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid auf Grund des von der belangten Behörde angenommenen Sachverhaltes zu überprüfen. Diese Regelung schließt jedoch

keinesfalls eine verwaltungsgerichtliche Kontrolle in der Richtung aus, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, d.h. den Denkgesetzen entsprechen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Jänner 2003, 97/14/0042, 0051).

Die belangte Behörde geht im angefochtenen Bescheid davon aus, dass die Zahlungsunfähigkeit zum Bilanzstichtag nicht bestanden habe und führt dabei im Wesentlichen aus, das Vorliegen mangelnder Zahlungsbereitschaft durch das Ehepaar G habe dieselbe Wahrscheinlichkeit, weil entsprechend einer "Gegenrechnung" des Ehepaares G dieses - unter Berücksichtigung von Konventionalstrafen und Haftrücklass - bereits eine Überzahlung geleistet habe. Die belangte Behörde vertritt im angefochtenen Bescheid die Meinung, der Beschwerdeführerin sei ausreichend Gelegenheit geboten worden, die Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit des Ehepaares G mittels geeigneter Beweismittel darzutun. Dem sei die Beschwerdeführerin nicht nachgekommen. Sie habe sich vielmehr auf "vage Vermutungen auf Basis des Hören-Sagens" gestützt. Auf die von der Beschwerdeführerin gestellten Beweisanträge - die Einvernahme des Johann B, dem ehemaligen Geschäftspartner des Egon G, und des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin - wurde im angefochtenen Bescheid nicht eingegangen. Die Beschwerdeführerin rügt dies zu Recht als Verfahrensmangel, bei dessen Unterlassen es nicht ausgeschlossen werden kann, dass hinsichtlich des Hauses G ein im Spruch anders lautender Bescheid herbeigeführt wird. Angesichts der eben erwähnten Beweisanbote durch die Beschwerdeführerin kann ihr nicht zu Recht vorgeworfen werden, sie sei ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen. Der bloße Antrag auf die Herbeischaffung von bzw. Einsichtnahme in Gerichtsakten stellt allerdings keinen Beweisantrag iSd § 183 Abs 3 BAO dar.

Der angefochtene Bescheid war daher aus den in 4. genannten Gründen hinsichtlich 1994 und 1995 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs 2 Z 3 lit c VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl II Nr 501/2001.

Wien, am 27. März 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1999150148.X00

Im RIS seit

16.07.2003

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at