jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2018/10/18 Ra 2017/15/0085

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.10.2018

Index

E6J;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

61999CJ0306 BIAO VORAB;
62003CJ0412 Hotel Scandic Gasabäck VORAB;
62004CJ0439 Kittel VORAB;
BAO §167 Abs2;
BAO §23 Abs2;
EStG 1988 §4 Abs2;
EStG 1988 §6;
EStG 1988 §9 Abs1 Z3;
EStG 1988 §9 Abs1;
EStG 1988 §9 Abs3;
EStG 1988 §9;
UGB §193 Abs2;
UGB §201 Abs2 Z4 litb;
UGB §222 Abs1;
UStG 1994 §1;
UStG 1994 §4 Abs1;
UStG 1994 §4 Abs9;
VwGG §41;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):Ra 2017/15/0086

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin

Mag. Engenhart, über die Revisionen 1. des Finanzamts Spittal Villach in 9500 Villach, Meister-Friedrich-Straße 2 (mitbeteiligte Partei: B GmbH in V, vertreten durch die CTC-Consulting Team Carinthia Steuerberatungs-GmbH in 9500 Villach, Hauptplatz 19/2; Revision protokolliert zu Ra 2017/15/0085) und 2. der B GmbH in V, vertreten durch Dr. Richard Soyer, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Kärntner Ring 6 (Revision protokolliert zu Ra 2017/15/0086), gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 24. Juli 2017, Zl. RV/4100921/2015, betreffend u.a. Umsatzsteuer 2010 sowie Körperschaftsteuer 2009 bis 2012,

Spruch

1. (zur Revision der B GmbH, Ra 2017/15/0086) den Beschluss gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die revisionswerbende Partei (B GmbH) hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

2. (zur Revision des Finanzamts, Ra 2017/15/0085) zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird betreffend Umsatzsteuer 2010 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1 Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts war der vormalige Steuerberater und Wirtschaftsprüfer B zu 75% am Stammkapital der mitbeteiligten Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Zweitrevisionswerberin (B GmbH; in der Folge als Mitbeteiligte bezeichnet) beteiligt und ihr Geschäftsführer. Mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 24. Juni 2008 brachte B seinen Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhandbetrieb unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Artikels III UmgrStG rückwirkend zum 30. September 2007 in die Mitbeteiligte ein. Die Mitbeteiligte ermittelt ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag jeweils 31. März) und hat dieses Wirtschaftsjahr auch als Veranlagungszeitraum für die Umsatzsteuer gewählt. Sowohl B als auch die Mitbeteiligte berechnen die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten.

2 Am 23. April 2007 beauftragte H (in seinem und im Namen des M) B damit, beim Verkauf der Aktien der KH an der HAG tätig zu werden und die Zweckmäßigkeit und Machbarkeit des vertraulich zu behandelnden Vorhabens zu beurteilen. Die Parteien vereinbarten ein Fixum in Höhe von 100.000 EUR für die Beratungsleistungen. Im Erfolgsfall sollten B für seine Tätigkeit 1,5% des Verkaufserlöses zustehen. B nahm in der Folge an Verhandlungen teil. Am 15. Mai 2007 erstellte B eine Machbarkeitsstudie, aus welcher sich die erfolgreiche Realisierung des Projektes ableiten ließ. B war bewusst, dass im Erfolgsfall als Provision für seine Tätigkeiten ein Betrag in Höhe von etwa 12 Mio. EUR ausbezahlt würde; ihm war auch bewusst, dass seine Leistungen keineswegs einem Honorar in Höhe von 12 Mio. EUR entsprechen würden.

3 Am 22. Mai 2007 erfolgte die Unterzeichnung des Kaufvertrages über das Aktienpaket der KH an der HAG. Der Kaufpreis von ca. 810 Mio. EUR wurde am 10. Oktober 2007 überwiesen; damit trat der "Erfolgsfall" ein.

4 B konfrontierte im Dezember 2007 M mit der Frage, wem gegenüber die Honorarnote zu legen sein werde. In einem Gespräch am 9. Jänner 2008 erklärte H, dass die Honorarnote der KH gegenüber zu legen sein werde.

5 Am 9. Februar 2008 verfasste B gemeinsam mit einem Vorstand der KH den rückdatierten "Gegenbrief vom April 2007" zur schriftlichen Dokumentation des am 23. April 2007 mündlich erteilten Auftrages. Um die Auszahlung des Erfolgshonorars in Höhe von ca. 12 Mio. EUR zu rechtfertigen, wurde B vom Vorstand der KH aufgefordert, ein Leistungsverzeichnis zu übermitteln; B übermittelte dazu seinen Tätigkeitsbericht an die KH. In der Folge ließ der Vorstand der KH mehrere Gutachten zur Frage erstellen, ob ein Honoraranspruch in Höhe von mehr als 12 Mio. EUR für die erbrachten Leistungen gerechtfertigt sein könne. Da in keinem der angeforderten Gutachten ein Honorar in dieser Höhe als angemessen angesehen wurde, erfolgte am 11. März 2008 eine Besprechung zwischen B, H und M sowie den Vorstandsmitgliedern der KH. Dabei verständigten sich die Beteiligten auf die Reduzierung des Honorars auf 6 Mio. EUR.

6 Am 28. April 2008 legte B Rechnung über 6 Mio. EUR (inklusive Umsatzsteuer) an die KH. Am 2. Juni 2008 erfolgte die Zahlung eines Betrages in Höhe von 4,5 Mio. EUR an B; der Restbetrag von 1,5 Mio. EUR wurde am 17. Dezember 2009 gezahlt.

7 Die Forderung wurde weder beim Einzelunternehmen B in der Bilanz zum 30. September 2007 noch in der Bilanz der

Mitbeteiligten zum 1. Oktober 2007 aktiviert. Im Einbringungsvertrag vom 24. Juni 2008 wurde die Forderung des B gegenüber der KH aber ausdrücklich als einzubringende Forderung angeführt.

8 Das Finanzamt gelangte im Einkommensteuer-Verfahren betreffend B zum Ergebnis, dass der Erfolgsfall mit Unterzeichnung des Kaufvertrages über die Aktien am 22. Mai 2007 im zweiten Quartal 2007 eingetreten sei und daher der volle Honoraranspruch (ca. 12 Mio. EUR) beim Einzelunternehmer B im Jahr 2007 zu besteuern sei. Der unabhängige Finanzsenat legte hingegen im Berufungsbescheid dar, B habe im Wirtschaftsjahr 2007 lediglich einen durchsetzbaren Anspruch in Höhe von 300.000 EUR (inklusive Umsatzsteuer) gehabt.

9 Bereits ab Februar 2008 war bei der Staatsanwaltschaft (aufgrund von Sachverhaltsdarstellungen) ein Ermittlungsverfahren u. a. gegen B anhängig; dieses Verfahren wurde im Jänner 2009 eingestellt. Ein Fortführungsantrag wurde mit Beschluss des Oberlandesgerichtes G vom 17. September 2009 abgewiesen. Im Jänner 2011 nahm die Staatsanwaltschaft die Ermittlungen wieder auf. Zur Beurteilung der Angemessenheit der Höhe des Honorars wurde ein Gutachten des Sachverständigen S eingeholt (Gutachten vom 28. Juni 2011); danach sei für die Tätigkeiten des B ein Honoraranspruch bis zur Höhe von 200.000 EUR netto angemessen. Am 21. März 2012 erhob die Staatsanwaltschaft Anklage (u.a.) gegen B. Mit Urteil des Landesgerichtes K vom 1. Oktober 2012 wurde B schuldig gesprochen, das Verbrechen der Untreue nach § 153 Abs. 1 und Abs. 2 StGB als Beitragstäter gemäß § 12 StGB begangen zu haben.

10 Nach Ergehen des Urteils des OGH am 11. März 2014 (11 Os 51/13d) berichtigte die Mitbeteiligte die Honorarnote vom 28. April 2008 mit Schreiben vom 3. April 2014 (nunmehr 250.000 EUR zuzüglich 50.000 EUR Umsatzsteuer) und brachte beim Finanzamt Abgabenerklärungen ein.

11 Im Bericht vom 21. Juli 2014 über das Ergebnis einer Erhebung gemäß § 143 BAO wurde u.a. festgehalten, im Jahr 2014 seien für die Jahre 2009 sowie 2011 bis 2013 Umsatzsteuererklärungen und für 2010 eine berichtigte Umsatzsteuererklärung eingebracht worden. In der berichtigten Umsatzsteuererklärung 2010 (Wirtschaftsjahr 2009/2010) werde begehrt, den im Dezember 2009 zugeflossenen Honoraranteil (1,5 Mio. EUR inklusive Umsatzsteuer) herauszunehmen. Eine Minderung der Entgelte könne aber erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung von Honorarteilen vorgenommen werden. Eine erste Teilrückzahlung sei am 1. September 2012 (Wirtschaftsjahr 2012/2013) erfolgt. Die Entgelte 2013 würden daher um diesen Betrag gemindert. Weitere Entgeltrückzahlungen seien bisher nicht erfolgt.

12 Betreffend Körperschaftsteuer wurde in diesem Bericht ausgeführt, im April 2014 seien weiters für die Jahre 2008 und 2010 berichtigte und für das Jahr 2009 erstmals Körperschaftsteuererklärungen eingebracht worden. Die mitbeteiligte Gesellschaft habe im April 2008 Honorarleistungen (5 Mio. EUR zuzüglich Umsatzsteuer) verrechnet, ein Teilbetrag von 250.000 EUR netto sei aufgrund der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenats dem Einzelunternehmer B im Jahr 2007 zuzurechnen. Die B GmbH habe daher im Wirtschaftsjahr 2008/09 Betriebseinnahmen von (netto) 4,75 Mio. EUR zu versteuern. Dass es sich um einen widerrechtlichen Bezug handle, hindere nicht die Beurteilung als Betriebseinnahmen. Eine teilweise Rückzahlung habe im September 2012 stattgefunden. Diese Rückzahlung sei im Wirtschaftsjahr 2012/2013 gewinnmindernd zum Ansatz zu bringen. Weitere Rückzahlungen seien höchst ungewiss und könnten erst in jenem Wirtschaftsjahr erfasst werden, in dem die Rückzahlungsverpflichtung zumindest mit hoher Wahrscheinlichkeit feststehe.

13 Mit Bescheiden vom 22. Juli 2014 setzte das Finanzamt u. a. Körperschaftsteuer 2009 sowie 2011 und 2012 fest und erklärte bereits zuvor ergangene Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2010 und Umsatzsteuer 2010 als endgültig. Es verwies dabei jeweils auf die Ergebnisse der Erhebung.

14 Betreffend Körperschaftsteuer 2009 war dieser Festsetzung eine vorläufige Festsetzung mit Bescheid vom 11. Februar 2013 vorangegangen. In der Begründung jenes Bescheides war angeführt worden, Steuererklärungen für 2009 seien bisher nicht eingereicht worden. Es erfolge daher eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen, wobei Basis für diese Schätzung die von der Mitbeteiligten geleistete Körperschaftsteuerzahlung vom 22. September 2010 in Höhe von 1,175.800 EUR sei. Diese Körperschaftsteuer entspreche einer Bemessungsgrundlage von ca. 4,7 Mio. EUR.

15 Die Mitbeteiligte erhob (u.a.) gegen die genannten Bescheide vom 22. Juli 2014 Beschwerde.

16 Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 28. April 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

17 Die Mitbeteiligte beantragte die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht.

18 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht u.a. die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2012 als unbegründet ab; den Körperschaftsteuerbescheid 2012 änderte es ab. Der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2010 gab das Bundesfinanzgericht Folge. Es sprach aus, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig ist.

19 Begründend führte das Bundesfinanzgericht nach Wiedergabe des Verfahrensgangs - soweit für das Revisionsverfahren noch von Bedeutung - im Wesentlichen aus, die Forderung über 6 Mio. EUR (inklusive Umsatzsteuer) sei aufgrund der Vereinbarung vom 28. April 2008 bei der B GmbH im Wirtschaftsjahr 2008/09 zu erfassen.

20 Die Forderung sei nicht von Beginn an bestritten gewesen; sie sei vielmehr zur Gänze bezahlt worden.

21 Die Mitbeteiligte mache geltend, ihrer Forderung sei im Hinblick auf das strafbare Verhalten bereits von Beginn an eine Verbindlichkeit an die KH gegenüber gestanden oder es habe zumindest die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung bestanden. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts seien zum Bilanzstichtag März 2009 aber die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung nicht gegeben gewesen, weil es zu diesem Zeitpunkt noch keine konkreten Anhaltspunkte dafür gegeben habe, dass ernsthaft Rückzahlungsforderungen drohten. Diese seien erst im Zuge des im Jänner 2011 neuerlich aufgenommenen Ermittlungsverfahrens der Staatsanwaltschaft und nach Anklageerhebung gegen B hervorgekommen. Ein zuvor ab Februar 2008 eingeleitetes Ermittlungsverfahren sei hingegen im Jänner 2009 eingestellt worden. Es seien daher vorerst alle Beteiligten davon ausgegangen, dass Rückzahlungsforderungen nicht gestellt würden.

22 Nach dem Geständnis im Strafverfahren habe B an die KH im September 2012 einen Betrag in Höhe von ca. 1 Mio. EUR retourniert. Im Wirtschaftsjahr 2011/12 seien im Hinblick auf das Gutachten des Sachverständigen S vom 28. Juni 2011 im Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft und der rechtskräftigen Anklageschrift vom 21. März 2012 konkrete Umstände vorgelegen, aufgrund derer objektiv mit hoher Wahrscheinlichkeit von der unmittelbar bevorstehenden Aufdeckung der Tat habe ausgegangen werden können. Der Körperschaftsteuerbescheid 2012 (Veranlagungszeitraum 1.4.2011 bis 31.3.2012) sei daher insoweit abzuändern, als in der Bilanz eine Rückstellung in Höhe von 4,75 Mio. EUR zu bilden gewesen sei. Mit Urteil vom 1. Dezember 2012 sei B auch zur Zahlung des eingetretenen Schadens in Höhe von ca. 4,7 Mio. EUR samt Zinsen verurteilt worden. Ab der Verurteilung sei daher von einer Verbindlichkeit in eben dieser Höhe auszugehen und in der Bilanz zum 31. März 2013 zu erfassen.

23 Der Körperschaftsteuerbescheid 2013 sei daher insoweit abzuändern gewesen, als in die Bilanz 2013 die Verbindlichkeit in Höhe von 4,75 Mio. EUR einzustellen sei.

24 Im Wirtschaftsjahr bis 31. März 2009 habe die KH noch keine Forderungen geltend gemacht; etwaig mögliche Forderungen seien erst im Zuge des Strafverfahrens im Wirtschaftsjahr 2012 hervorgekommen. Der frühest mögliche Zeitpunkt für die Bildung einer Passivposition sei der Zeitpunkt der Gutachtenserstellung (28. Juni 2011) gewesen, was in der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2012 zu berücksichtigen sei.

25 In der Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer 2010 seien Zahlungen in Höhe von 1,25 Mio. EUR (netto) vom 16. Dezember 2009 enthalten.

26 Die von B erbrachten Leistungen seien mit maximal 300.000 EUR (inklusive Umsatzsteuer) zu bewerten gewesen. Die Tätigkeit des B sei für die Verkäuferin von Bedeutung gewesen und habe der Tätigkeit eines "professionellen Interessenwahrers" (Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater) entsprochen. Eine im Wert über 250.000 EUR (netto) hinausgehende Leistung sei nicht erbracht worden; die geleisteten Mehrzahlungen in Höhe von 4,75 Mio. EUR seien Gegenstand des Verbrechens der Untreue gewesen, weil diese im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ohne Rechtsgrund ausbezahlt worden seien. Damit fehle es hinsichtlich der Zahlung eines Betrags in Höhe von 1,25 Mio. EUR an einem inneren kausalen Zusammenhang zwischen der von B erbrachten Leistung und der Zahlung. Insoweit sei daher der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2010 Folge zu gegeben gewesen.

27 Aufgrund der Ergebnisse des Beweisverfahrens ergäben sich keine Fragestellungen, deren rechtliche Beurteilung zu einer von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweichenden Rechtsprechung geführt hätte; die Revision sei daher nicht zulässig.

28 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich betreffend Umsatzsteuer 2010 die Revision des Finanzamts. Die mitbeteiligte Partei hat nach Einleitung des Vorverfahrens keine Revisionsbeantwortung eingebracht.

29 Betreffend Körperschaftsteuer 2009 bis 2012 wendet sich gegen dieses Erkenntnis die Revision der B GmbH. Nach Einleitung des Vorverfahrens hat das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

1. zur Revision der B GmbH (Körperschaftsteuer 2009 bis 2012):

30 Die B GmbH erachtet sich in ihrem Recht auf ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit der Bildung einer Rückstellung für eine drohende Rückzahlungsverpflichtung verletzt.

31 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

32 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen. Ein derartiger Beschluss ist nach § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

33 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden.

34 Hat das Verwaltungsgericht - wie im vorliegenden Fall - im Erkenntnis ausgesprochen, dass die Revision nicht zulässig ist, hat die Revision auch gesondert die Gründe zu enthalten, aus denen entgegen dem Ausspruch des Verwaltungsgerichtes die Revision für zulässig erachtet wird. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision gesondert vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu prüfen (vgl. etwa VwGH 25.4.2018, Ra 2015/13/0025, mwN).

35 Zur Zulässigkeit wird in der Revision zusammengefasst geltend gemacht, die Beweiswürdigung des angefochtenen Erkenntnisses widerspreche logischen Denkgesetzen und stehe im Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

36 Damit wird eine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht aufgezeigt.

37 Eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts ist der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof nur insofern zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, sie somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen. Ob die Beweiswürdigung in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 1.6.2017, Ra 2017/15/0037). Eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028).

38 Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 können Rückstellungen u. a. für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Die Bildung dieser Rückstellungen ist nach § 9 Abs. 3 EStG 1988 nur dann zulässig (und bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 zwingend; vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2016/15/0005; 27.11.2017, Ra 2016/15/0042), wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist.

39 Gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 ist die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen.

40 Die Verbindlichkeitsrückstellung ist ein Gewinnkorrektiv, mit dem ein ernsthaft drohender, wirtschaftlich die Zeit vor dem Bilanzstichtag betreffender Aufwand berücksichtigt wird. Eine Verbindlichkeitsrückstellung hat zur Voraussetzung, dass die Verbindlichkeit ernsthaft droht, für den Eintritt des Risikofalles also eine konkrete Wahrscheinlichkeit gegeben ist. Die mit einer Rückstellung zu berücksichtigenden Umstände müssen zwar am Bilanzstichtag bereits vorliegen, es ist aber dabei im Sinne der "subjektiven Richtigkeit der Bilanz" stets auf den Kenntnisstand zum Sachverhalt abzustellen, den der Unternehmer bei Bilanzerstellung hatte oder hätte haben müssen (vgl. VwGH 25.5.2016, 2013/15/0257; 20.12.2016, Ro 2014/15/0012).

41 Dabei kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem eine Bilanz erstellt sein soll (§ 193 Abs. 2 UGB; § 222 Abs. 1 UGB), sondern auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Bilanzerstellung (vgl. VwGH 22.11.2001, 98/15/0157).

42 Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden waren, bleibt hingegen bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2016/15/0005).

43 Wann die Mitbeteiligte die Bilanz für das Wirtschaftsjahr 2008/09 aufgestellt hat, hat das Bundesfinanzgericht nicht festgestellt. Die Mitbeteiligte verweist in ihrer Revision darauf, dass ihre Bilanz zum 31. März 2009 - in Verstoß gegen unternehmensrechtliche Normen - erst im ersten Halbjahr 2014 erstellt worden sei (in den vorgelegten Verwaltungsakten findet sich hiezu ein am 15. April 2014 beim Finanzamt eingebrachter, nicht datierter Jahresabschluss zum 31. März 2009); das Finanzamt verweist hingegen in der Revisionsbeantwortung auf die Einreichung des Jahresabschlusses an das Firmenbuch am 25. Februar 2011 (aus den vorgelegten Verwaltungsakten geht insoweit hervor, dass ein Jahresabschluss zum 31. März 2009 am 24. Februar 2011 von den Geschäftsführern unterzeichnet wurde; ein weiterer, berichtigter Jahresabschluss zu diesem Stichtag wurde sodann am 23. April 2014 unterzeichnet).

44 Es kann hier offen bleiben, wann der für die vorliegende Beurteilung relevante Jahresabschluss (vgl. - auch zur Frage eines allenfalls abweichenden Zeitpunktes der Erstellung einer Unternehmensbilanz und der Steuerbilanz - Doralt et al, EStG17, § 4 Tz 128) erstellt wurde. Der Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz ist nur wesentlich für "werterhellende" Umstände.

45 "Wertbeeinflussende" Umstände, die zwischen Bilanzstichtag und dem Tag der Bilanzerstellung eintreten, sind nicht zu berücksichtigen. Es ist lediglich die spätere bessere Einsicht über die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse ("werterhellende" Umstände) zu berücksichtigen (vgl. Doralt/Mayr, EStG13, § 6 Tz 14 ff; vgl. auch § 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB). Als "werterhellend" ("wertaufhellend") sind jene Umstände zu berücksichtigen, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen und nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Tag der Bilanzerstellung bekannt oder erkennbar wurden.

46 Nicht wertaufhellend, sondern wertbegründend bzw. wertbeeinflussend und damit nicht zu berücksichtigen sind solche Umstände, die am Bilanzstichtag objektiv nicht vorlagen; dazu zählen insbesondere nach dem Bilanzstichtag getroffene Dispositionen Dritter (vgl. deutscher Bundesfinanzhof 16.12.2014, VIII R 45/12; vgl. auch BFH 28.3.2000, VIII R 77/96, BStBl. 2002 II 227 zu einer Wandlungserklärung vor Aufstellung der Bilanz; BFH 30.1.2002, I R 68/00, BStBl. 2002 II 688 zu einem Verzicht des Prozessgegners; vgl. auch EuGH 7.1.2003, BIAO, C-306/99, Rn. 124 zur Vierten Richtlinie 78/660/EWG: Rückzahlung nach dem Bilanzstichtag ist keine Tatsache, die eine rückwirkende Neubewertung einer Rückstellung, sondern nur eine Erwähnung im Jahresabschluss erfordere).

47 Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung ist insbesondere die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (vgl. VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0012; vgl. auch Mayr, Rückstellungen, 165 ff; Mühlehner in Hofstätter/Reichel,

58. Lfg, § 9 EStG 1988 Tz 44). Auch insoweit kommt es auf die am Bilanzstichtag bestehenden "Verhältnisse" oder "Umstände" (also Sachverhaltselemente) an; dies entsprechend dem (bei Anwendung der nötigen Sorgfalt erzielbaren) Kenntnisstand bei Bilanzerstellung.

48 Bei Verpflichtungen, die aus Straftaten resultieren, entsteht die Verbindlichkeit nach zivilrechtlichen Grundsätzen zwar bereits mit Begehung der Tat. Solange der Steuerpflichtige aber davon ausgehen kann, dass die Tat unentdeckt bleibt, stellt die Verbindlichkeit für ihn keine wirtschaftliche Belastung dar (vgl. VwGH 23.2.2017, Ra 2015/15/0023; sowie BFH 22.8.2012, X R 23/10).

49 Vor diesem rechtlichen Hintergrund ist daher sachverhaltsmäßig entscheidend, ob zum Bilanzstichtag 31. März 2009 objektive "Umstände" ("Verhältnisse") vorgelegen sind, aus denen ernsthaft auf eine Inanspruchnahme der Mitbeteiligten geschlossen werden musste, wobei auch später (bis zur Bilanzerstellung) erworbene Kenntnisse über diese - am 31. März 2009 vorliegenden - Umstände zu berücksichtigen sind.

50 Zutreffend rügt zwar die Revision die Formulierung im angefochtenen Erkenntnis, es habe keine Anhaltspunkte für das ernsthafte Drohen von Rückzahlungsforderungen gegeben. Es ist aber klar erkennbar, dass das Bundesfinanzgericht, welches - wie auch die Revision darlegt - gleich im nächsten Absatz derartige "Anhaltspunkte"

schildert, damit nur zum Ausdruck bringen wollte, es lägen keine ausreichenden Anhaltspunkte vor, eine derartige Rückzahlungsforderung ernsthaft anzunehmen (dies insbesondere gestützt auf die Einstellung der Ermittlungen durch die Staatsanwaltschaft).

51 Wenn in der Revision dazu geltend gemacht wird, es sei die subjektive Sichtweise des B betreffend die Eintrittswahrscheinlichkeit einer Rückzahlungsverpflichtung maßgeblich, so bezieht sich die "subjektive Richtigkeit" der Bilanz lediglich auf den Kenntnisstand zum Sachverhalt, den der Unternehmer bei der Bilanzerstellung hatte oder hätte haben müssen. Eine subjektive Einschätzung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme liefe hingegen dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zuwider (vgl. BFH 25.4.2006, VIII R 40/04, BStBl. 2006 II 749).

52 Die Revision verweist weiters darauf, die Auszahlung des Resthonorars sei erst nach Abweisung des Fortführungsantrags erfolgt. Hiebei ist aber zu bemerken, dass die Vereinbarung vom 28. April 2008 (in ihrem Punkt IV) nur wenig konkrete Regelungen über die Fälligkeit des Honorars beinhaltete und eine Verzugsverzinsung erst ab 31. Dezember 2009 vorsah; die Restzahlung erfolgte jedenfalls vor diesem Datum. Festzuhalten ist aber, dass jedenfalls der Umstand des Fortführungsantrags die KH nicht dazu veranlasste, eine Rückzahlung zu begehren; dass mit der Auszahlung des Restbetrags zunächst die Entscheidung über den Fortführungsantrag abgewartet wurde, musste noch nicht zur Annahme führen, dass eine Rückzahlung ernsthaft drohen würde.

53 Auch aus den weiters in der Revision zitierten Urkunden kann eine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung nicht abgeleitet werden.

54 Die Möglichkeit einer Rückzahlungsforderung stand zwar bereits zum Bilanzstichtag am 31. März 2009 im Raum. So wurde - wie weiters in der Revision dargelegt - bereits in der Vereinbarung vom 28. April 2008 festgehalten, dass B einen zu viel gezahlten Honorarbetrag umgehend an die KH zurückzuzahlen habe, sollte durch eine rechtskräftige Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde festgestellt werden, dass B der Honoraranspruch nicht oder nicht in der festgelegten Höhe zustehe. Unter Hinweis auf diesen Vertragspunkt führte die KH in einem Schreiben vom 2. Juni 2008 auch an, dass der Staatsanwaltschaft im Zusammenhang mit diesem Honoraranspruch diverse Sachverhaltsdarstellungen übermittelt worden seien. Die KH gehe davon aus, dass B jedenfalls dafür Sorge tragen werde, dass er im Falle einer möglichen Rückzahlungsverpflichtung dieser vertraglichen Verpflichtung auch tatsächlich entsprechen könne.

55 Daraus ergibt sich aber, dass im konkreten Fall mit einer Rückzahlung des Honorars nur dann zu rechnen war, wenn es zu einer (rechtskräftigen) Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde kommen würde. Eine derartige Entscheidung eines Gerichtes (hier eines Strafgerichtes) trat zwar in der Folge ein (im Jahr 2012 in erster Instanz). Dass aber eine derartige Entscheidung bereits zum Bilanzstichtag am 31. März 2009 absehbar und hinreichend wahrscheinlich gewesen wäre, musste im Hinblick auf die Einstellung der Ermittlungen durch die Staatsanwaltschaft im Jänner 2009 (auch wenn dazu ein Fortsetzungsantrag eingebracht wurde, der freilich im September 2009 abgewiesen wurde) nicht angenommen werden.

56 Auch die Überlegung des Bundesfinanzgerichts, im Falle einer (ernsthaft) drohenden Rückzahlungsverpflichtung hätte ein "sorgfältiger Empfänger" der Zahlungen diese (im Hinblick auf ihre Höhe) vorsorglich nicht zum Teil verbraucht, um mögliche Rückforderungen rasch bedienen zu können, erweist sich als nicht denkgesetzwidrig. Beim Empfänger der Zahlungen (B) handelte es sich um einen erfahrenen Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, der in der Folge - wie auch vom OGH hervorgehoben - um Schadensgutmachung bemüht war.

57 Dass es sich bei dem von B bestätigten Schreiben vom 2. Juni 2008 um eine - so die Formulierung des Bundesfinanzgerichts - "Vereinbarung von Tätern" gehandelt habe, wird in der Revision nicht bestritten. Die Überlegung des Bundesfinanzgerichts, dass dieser Umstand einer Rückforderung eher entgegenstünde, erweist sich ebenfalls als nicht denkgesetzwidrig, würde doch eine Rückforderung das Eingeständnis eines verbotenen Verhaltens durch die Vertreter der KH bedeuten.

58 Die Revision der Mitbeteiligten war daher gemäß § 34 Abs. 1 iVm Abs. 3 VwGG in einem gemäß § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

59 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff (insbesondere § 51) VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

2. zur Revision des Finanzamts (Umsatzsteuer 2010):

60 Das Finanzamt macht zur Zulässigkeit der Revision insbesondere geltend, das angefochtene Erkenntnis weiche von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach es für die Beurteilung der Entgeltlichkeit einer Leistung nicht auf die Angemessenheit der vereinbarten Gegenleistung ankomme; die Gegenleistung könne auch nicht in zwei Teile aufgespalten werden.

61 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

62 Die Revision des Finanzamtes ist zulässig und begründet. 63 Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen u.a. die

sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

64 Nach § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

65 Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung ist nicht erforderlich (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 4 Tz 15). Die Gegenleistung stellt einen subjektiven, das bedeutet tatsächlich erhaltenen Wert und nicht einen nach objektiven Kriterien geschätzten Wert dar (vgl. EuGH 20.1.2005, Hotel Scandic Gasabäck, C-412/03, Rn. 21). Das tatsächlich Aufgewendete ist daher (im Allgemeinen; vgl. aber etwa § 4 Abs. 9 UStG 1994) auch dann Bemessungsgrundlage, wenn es dem objektiven Wert der bewirkten Leistung nicht entspricht, insbesondere im Vergleich dazu unangemessen hoch oder niedrig ist (vgl. Probst in Hartmann/Metzenmacher, dUStG, Lfg. 8/09, § 10 Tz 77; Wagner in Sölch/Ringleb, dUStG, Juni 2016, § 10 Tz 85).

66 Für die Besteuerung ist es nach § 23 Abs. 2 BAO grundsätzlich ohne Belang, ob es sich um rechtlich zulässiges oder verbotenes, verpöntes oder strafbares Verhalten handelt (vgl. Ruppe/Achatz, aaO, § 1 Tz 15). Die Einstufung eines Verhaltens als strafbar führt nicht ohne Weiteres dazu, dass der fragliche Vorgang nicht steuerbar ist. Dies ist nur in spezifischen Situationen der Fall, in denen wegen der besonderen Eigenschaften bestimmter Waren (z.B. Suchtmittel) oder bestimmter Dienstleistungen jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist (vgl. EuGH 6.7.2006, Axel Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, Rn. 50).

67 Bei den von B erbrachten Leistungen handelt es sich zweifellos um solche, die in einem legalen Wirtschaftssektor erbracht wurden. Es handelt sich auch um eine einheitliche Leistung, die umsatzsteuerlich nicht in einen legalen und einen illegalen Teil aufgespalten werden kann.

68 Dass es sich um ein absolutes Scheingeschäft gehandelt hätte, das Handeln also nicht von der ernsthaften Absicht eines wechselseitigen Leistungsaustausches getragen gewesen wäre (vgl. VwGH 4.6.2008, 2005/13/0129), ist nicht erkennbar. Dass es sich bei der Tätigkeit des B um keine wirtschaftliche Tätigkeit gehandelt hätte (vgl. hiezu etwa EuGH 12.5.2016, Gemeente Borsele, C-520/14, Rn. 28 ff), ist gleichfalls nicht ersichtlich.

69 Da der Besteuerung somit das tatsächlich erhaltene Entgelt zu Grunde zu legen ist, war das angefochtene Erkenntnis betreffend Umsatzsteuer 2010 (Berechnung nach vereinnahmten Entgelten gem. § 17 Abs. 1 UStG 1994) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Wien, am 18. Oktober 2018

Gerichtsentscheidung

EuGH 61999CJ0306 BIAO VORAB
EuGH 62003CJ0412 Hotel Scandic Gasabäck VORAB
EuGH 62004CJ0439 Kittel VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2018:RA2017150085.L00

Im RIS seit

14.11.2018

Zuletzt aktualisiert am

22.01.2019

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at