



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1995, Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 und 1994 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1995, Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 14. September 2001 als übertragende Gesellschaft mit der S. AG als übernehmender Gesellschaft verschmolzen. Anlässlich einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 1992 bis 1995 umfasste, wurden folgende, im Betriebsprüfungsbericht vom 10. Dezember 1998 und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. September 1998 dargestellten, berufungsgegenständlichen Feststellungen getroffen:

Tz. 15 Kürzung der abziehbaren Vorsteuer

Die in Punkt 1 und 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung betreffend die U., einer Organgesellschaft der Bw., dargestellten Kürzungen der abziehbaren Vorsteuer seien bei der Bw. als Organobergesellschaft zu berücksichtigen. Im Detail wurden dazu folgende Feststellungen getroffen:

a) Aufteilungsschlüssel für Vorsteuerbeträge 1995:

Die U. habe sowohl steuerpflichtige als auch gemäß § 6 Z 9 lit. a UStG unecht befreite Umsätze, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges führen, bewirkt. Die Vorsteuern im Zusammenhang mit eindeutig steuerpflichtigen Umsätzen seien sofort in voller Höhe in Abzug gebracht worden. Für jene Vorsteuern, welche nicht eindeutig zuordenbar gewesen seien, sei ein vorläufiger Aufteilungsschlüssel angewandt worden, wonach 7,80% den steuerpflichtigen Umsätzen zugeordnet worden seien. Da im Jahr 1995 die Fertigstellung des Bauprojektes erfolgt sei, habe die BP das endgültige Umsatzverhältnis errechnet und einen Aufteilungsschlüssel in Höhe von 5,75% ermittelt. Die daraus resultierende Vorsteuerkorrektur im Jahr 1995 betrage ATS 1,307.597,72.

b) Vorsteuerabzug bezüglich Schadensfall Planung ARGE H.

Die Umsätze betreffend Errichtung des Bauwerkes X. seien gemäß § 6 Z 9 lit. a UStG 1972 steuerbefreit. Daher könne die mit der Errichtung der Bauten in Zusammenhang stehende Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 UStG 1972 nicht geltend gemacht werden. Im Bereich der

Haustechnik des Bauprojektes seien in den Jahren 1992 bis 1996 durch Fehlplanungen verursachte Mehraufwendungen in Höhe von netto ATS 19,432.777,50 angefallen, für die der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei. Die Behebung dieser Planungsmängel sei im Rahmen des ursprünglichen Vertrages erfolgt und unabdingbare Voraussetzung für die zeitgerechte Fertigstellung des Bauvorhabens gewesen. Es bestehe daher ein direkter Zusammenhang mit den unecht steuerbefreiten Umsätzen betreffend Errichtung des Bauwerkes X. Die in den Jahren 1993 und 1994 geltend gemachten Vorsteuerbeträge in Höhe von ATS 1,580.000,00 (1993) und ATS 2,110.000,00 (1994) seien daher nicht anzuerkennen.

Tz. 21 Finanzanlagen (Besserungsvereinbarungen 1994)

Am 12. Dezember 1994 habe sich die Bw. bereit erklärt, einen nicht rückzahlbaren Zuschuss in Höhe von ATS 10,000.000,00 an die I. unter der Maßgabe zu leisten, dass aus zukünftig erwirtschafteten Gewinnen vorrangige Gewinnzuweisungen in Höhe von ATS 16,000.000,00 beansprucht werden. Der Zuschuss sei im Jahresabschluss der Bw. zum 31. Dezember 1994 als Forderung aktiviert und auf den Teilwert in Höhe von ATS 1,00 abgeschrieben worden. Eine Auszahlung des Zuschusses sei zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1994 noch nicht erfolgt. Am 21. September 1995 sei der Beschluss gefasst worden, die I. rückwirkend mit Stichtag 31. Dezember 1994 mit der Bw. zu verschmelzen. Unter Besserungsvereinbarungen verstehe man schriftlich verbrieftete Schuldversprechungen mit dem Inhalt, erlassene Schulden bzw. zugeführte Kapitalien aus künftigen Gewinnen zurückzuzahlen. Der grundsätzliche Ansatz der Anschaffungskosten des Besserungsanspruches sei allein schon deshalb geboten, da bei betrieblich veranlasster Kapitalhingabe nach allgemeinen kaufmännischen Grundsätzen davon auszugehen sei, dass Aufwendungen ohne den Erhalt eines Gegenwertes nicht getätigt würden. In jedem Fall müsse eine angemessene Zeitspanne für eine mögliche Sanierung der betroffenen Gesellschaft abgewartet werden, bevor eine Teilwertberichtigung vorgenommen werden könne. Eine Sanierung des Schuldnerunternehmers habe vor Auszahlung der Gelder binnen zwei Wochen bis zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1994 keinesfalls erfolgen können. Selbst zum Bilanzerstellungszeitpunkt (Wirtschaftsprüfungsbericht vom 12. Mai 1995) hätten wohl kaum ausreichende neue Erkenntnisse vorliegen können, die eine nachhaltige Wertminderung der Forderung zum 31. Dezember 1994 gerechtfertigt hätten. Die sofortige Teilwertberichtigung im Jahr der Beschlussfassung sei daher nicht anzuerkennen. Dies führe zu einer erfolgswirksamen Auswirkung in Höhe von ATS 9,999.999,00 im Jahr 1994.

Tz. 23 Rückstellung für Gewährleistungen

Die Rückstellung für Gewährleistungen werde den zu erwartenden Inanspruchnahmen angepasst, wobei insbesondere auf die Rückgriffsmöglichkeiten gegenüber den Subunternehmern Bedacht genommen werde. Dies führe zu folgenden erfolgswirksamen Auswirkungen:

1992:	ATS	2.218.000,00
1993:	ATS	-87.000,00
1994:	ATS	582.000,00

Mit Schreiben vom 30. März 1999 erhob die Bw. Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1995, Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993. Mit Schreiben vom 29. April 1999 reichte die Bw. die Begründung zu dieser Berufung beim Finanzamt ein und beantragte in diesem Schreiben die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Die Berufung ist wie folgt begründet:

Tz. 15 Kürzung der abziehbaren Vorsteuer

a) Aufteilungsschlüssel für Vorsteuerbeträge 1995:

Die U. habe im Prüfungszeitraum sowohl steuerpflichtige als auch gemäß § 6 Z 9 lit. a UStG unecht steuerbefreite Umsätze bewirkt, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges geführt hätten. Bewirke der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so habe der Unternehmer die Vorsteuerbeträge gemäß § 12 Abs. 4 UStG in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen. Die U. habe die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe ihrer Zurechenbarkeit aufgeteilt, d.h. danach, wie sie den steuerfreien Umsätzen und den sonstigen Umsätzen bei wirtschaftlicher Betrachtung ganz oder teilweise zuzurechnen seien. Auf Basis einer unternehmensinternen Kostenaufstellung habe nach einer zunächst vorläufigen Berechnung der Anteil der Kosten die den umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen zugerechnet werden konnten 7,80% betragen. Nach Abschluss des Bauobjektes sei dieser Anteil auf 7,40% verifiziert worden. Da diese Aufteilungsmethode wirtschaftlich sachgerecht und zweckmäßig sei, habe sie Vorrang vor der von der BP angewandten Methode einer Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis. Die Wahl der Aufteilungsmethode sei dem Unternehmer freigestellt und bedürfe weder eines Antrages des Unternehmers noch einer Bewilligung durch das Finanzamt. Nach dem Wortlaut und der Systematik des Gesetzes sei in erster Linie eine Aufteilung nach der wirtschaftlichen Zurechenbarkeit und nicht nach dem Umsatzverhältnis vorzunehmen, um im Einzelfall ein möglichst sachgerechtes Ergebnis zu erreichen. Erst wenn eine direkte Zurechnung der Vorsteuerbeträge nicht möglich sei, solle nach der Intention des

Gesetzgebers eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Ausschlussumsätze zu den übrigen Umsätzen gemäß § 12 Abs. 5 UStG erfolgen. Die von der BP im Jahr 1995 zu Unrecht vorgenommene Vorsteuerkürzung betrage ATS 1,292.957,00.

b) Vorsteuerabzug bezüglich Schadensfall Planung ARGE H.

Aufgrund der Vereinbarung vom 30. Oktober 1985 zwischen der U. und dem BM habe sich die U. verpflichtet, auf dem vertraglich bezeichneten Grund und Boden ein Bauwerk als Superädifikat zu errichten und an das BM zu vermieten. Das Finanzamt für Körperschaften in Wien habe diese Vereinbarung im Rahmen einer Rechtsauskunft vom 12. Februar 1986 nicht als Mietvertrag, sondern als Kaufvertrag eingestuft. Aufgrund der sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen (insbesondere der Versagung des Vorsteuerabzuges für die im Zusammenhang mit der Errichtung des Bauwerkes stehenden Kosten) sei es im Dezember 1986 zu einer Vertragsanpassung gekommen, wonach sich das BM verpflichtet habe, die sich durch die Qualifizierung als Kaufvertrag ergebenden Mehrbelastungen zu übernehmen. Im Rahmen der Errichtung des Bauwerkes habe sich das Problem einer teilweisen mangelhaften Bauplanung im Haustechnikbereich ergeben, dessen Ursache darin gelegen gewesen sei, dass vom BM eine Führungsplanung durch den Generalplaner (einer ARGE aus Architekten, in der Folge kurz ARGE H. genannt) aus Kostengründen abgelehnt worden sei. Mangels Beauftragung der Führungsplanung hätten die einzelnen Subplaner und die bauausführenden Unternehmen die Aktualisierung der Pläne selbst vornehmen sollen. Im Zuge des Baufortschrittes habe sich allerdings herausgestellt, dass dies aufgrund der Vielzahl der Adaptierungen nicht mehr möglich gewesen wäre, sodass eine grundlegende Überarbeitung der ursprünglichen Planungsunterlagen erforderlich geworden sei. Hätte diese Überarbeitung nicht stattgefunden, wäre eine Baueinstellung von mindestens einem Jahr erforderlich gewesen. Um dies zu vermeiden, seien sowohl der Generalplaner als auch die Subplaner mit der nachträglichen Erbringung der erforderlichen Leistungen beauftragt worden. Aus diesem Titel hätten Mehrkosten von netto ca. ATS 53 Mio. resultiert. Von diesen Kosten hätten an das BM aufgrund eindeutiger Nutzerwünsche ca. ATS 20,4 Mio. weiterbelastet werden können. Für die darauf entfallenden Herstellkosten sei kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen worden. Ein weiterer Teil des Schadens hätte dadurch überwältzt werden können, dass netto ATS 5 Mio. von der ARGE H. und netto ATS 8 Mio. von der Versicherung der ARGE H. ersetzt worden seien. Die entsprechenden Rechnungen an die ARGE H. und an die Versicherung seien mit Umsatzsteuer unter dem Titel „Schadenersatz bzw. Planungsmehrkosten“ ausgestellt worden. In der U. seien Mehrkosten in Höhe von netto ATS 19,432.775,50 verblieben, für

welche der Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei. Der Argumentation der BP, die Aufwendungen stünden in direktem Zusammenhang mit den unecht befreiten Umsätzen aus der Errichtung des Bauwerkes, könne nicht gefolgt werden, weil zwischen dem Leistungsverhältnis im Zusammenhang mit der Errichtung des Bauwerkes und dem Leistungsverhältnis im Zusammenhang mit der Behebung der Planungsmängel streng zu unterscheiden sei. Die Leistungsverhältnisse im Zusammenhang mit der Behebung der Planungsmängel seien umsatzsteuerpflichtige Erlöse, weshalb die Vorsteuern im Zusammenhang mit diesen Kosten abzugsfähig seien. Komme es im Rahmen eines Vertragsverhältnisses zu einem Schaden und beauftrage der Leistenden einen anderen Unternehmer mit der Schadensbeseitigung, so stehe dem Leistenden nach Lehre und Rechtsprechung der Vorsteuerabzug hinsichtlich der von diesem beauftragten Unternehmer in Rechnung gestellten Umsatzsteuer zu. Im Rahmen der Mängelbehebung habe die ARGE H. bzw. deren Versicherung die U. mit der Beseitigung der durch die Planungsfehler der ARGE H. verursachten Schäden beauftragt. Die Schadensbeseitigung habe somit nicht zu einem Leistungsaustausch zwischen der U. und dem BM geführt. Ein Leistungsaustausch habe vielmehr im Rahmen der Leistungskette ARGE H./Versicherung – U. – ausführende Firmen stattgefunden. Demzufolge sei die Bw. berechtigt gewesen, die von den ausführenden Firmen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer (ATS 1,580.000,00 im Jahr 1993 und ATS 2,110.000,00 im Jahr 1994) abzuziehen.

Tz. 21 Finanzanlagen (Besserungsvereinbarungen 1994)

Es habe im Zeitpunkt der Zuschussgewährung keine gesellschaftsrechtliche Verflechtung der Bw. mit der I. bestanden. Nach § 204 Abs. 2 HGB (idF. vor dem EU-GesRÄG) dürfen Gegenstände des Anlagevermögens bei Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren Wert, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist, unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeiten im Unternehmen abgeschrieben werden. Außerplanmäßige Abschreibungen seien vorzunehmen, wenn solche Wertminderungen voraussichtlich von Dauer seien. Diese Grundsätze würden aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auch für die steuerrechtliche Teilwertabschreibung gelten. Liege der Teilwert einer Forderung unter deren Nennwert, sei der niedrigere Teilwert anzusetzen. Wertbestimmend sei dabei insbesondere die Einbringlichkeit der Forderung. Diese sei nach den Einschätzungen über die Gewinnerzielung und die Rückzahlungsfähigkeit des Kapitalnehmers zu beurteilen, wobei insbesondere der Grundsatz der Vorsicht uneingeschränkt Beachtung finden müsse. Nach diesem Grundsatz habe der Kaufmann zum Schutz

der Gläubiger sein Vermögen in der Bilanz im Zweifel eher zu niedrig als zu hoch zu bewerten. Der Vorsichtsgrundsatz werde dabei durch das Imparitätsprinzip konkretisiert. Danach müssten erkennbare Risiken und drohende Verluste auch dann schon berücksichtigt werden, wenn sie zwar noch nicht realisiert, aber in der Bilanzierungsperiode oder davor entstanden und bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung bekannt geworden seien. Die Gewährung des Zuschusses durch die „unternehmensfremde“ Bw. sei zwar in der Erwartung erfolgt, dass die Gesellschaft zukünftig in der Lage sein würde, den geleisteten Betrag nach wirtschaftlicher Gesundung wieder zurückzuzahlen. Bei vorsichtiger Einschätzung habe der Rückzahlungsanspruch gegenüber der Kapitalnehmerin zum Bilanzstichtag jedoch keinen wirtschaftlichen Wert besessen. Die Einbringlichkeit sei insbesondere aufgrund folgender Umstände als ernsthaft gefährdet erschienen: Die I. habe die Kapitalzufuhr aufgrund der Besserungsvereinbarung in Höhe von ATS 10 Mio. ergebniswirksam als außerordentlichen Ertrag verbucht. Trotz dieser Ergebnisverbesserung habe das negative Eigenkapital zum 31. Dezember 1994 ATS 1,65 Mio. betragen. Die Bw. habe bei vernünftiger kaufmännischer Einschätzung und Beachtung des Vorsichtsprinzips nicht ohne weiteres davon ausgehen dürfen, dass die Rückzahlungsforderung gegenüber der Kapitalnehmerin zum Stichtag 31. Dezember 1994 einbringlich gewesen sei. Die schlechten betriebswirtschaftlichen Parameter hätten vielmehr dazu gezwungen, zum damaligen Zeitpunkt von der Wertlosigkeit des Anspruches auszugehen. Eine dauernde Wertminderung sei für die durchgeführte Teilwertabschreibung nach § 204 Abs. 2 S. 1 HGB nicht erforderlich. Das Argument der BP, vor Durchführung der Teilwertabschreibung hätte eine angemessene Zeitspanne für eine mögliche Sanierung abgewartet werden müssen, gehe damit nicht nur ins Leere, sondern sei mit dem gebotenen Vorsichtsprinzip unvereinbar. Die von der Bw. zum 31. Dezember 1994 vorgenommene Teilwertabschreibung des Rückzahlungsanspruches sei daher zu Recht erfolgt.

Tz. 23 Rückstellung für Gewährleistungen

Die Bw. habe im Prüfungszeitraum aufgrund der von ihr erwarteten voraussichtlichen Inanspruchnahme Rückstellungen für Gewährleistungen gebildet. Die von der BP vorgenommene Kürzung der Rückstellungen sei nicht gerechtfertigt. Fiktive Rückgriffsansprüche gegenüber Dritten dürften im Hinblick auf das Realisationsprinzip bei der Bildung von Rückstellungen nicht berücksichtigt werden. Gewährleistungsrisiko und Rückgriffsansprüche seien voneinander unabhängig zu betrachten und stellten zwei verschiedene Wirtschaftsgüter dar, auf welche die Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung unabhängig voneinander anzuwenden

seien. Eine „verbundene Bewertung“ setze voraus, dass das Gewährleistungsrisiko durch eine im Gewährleistungsfall bereits unstreitig bestehende Forderung kompensiert werde.

Die BP nahm zur Berufung mit Schreiben vom 10. September 1999 wie folgt Stellung:

Tz. 15 Kürzung der abziehbaren Vorsteuer

a) Aufteilungsschlüssel für Vorsteuerbeträge 1995:

Bei einer Aufteilung der Vorsteuern nach den Kosten seien die speziellen Verhältnisse bei dem Bauvorhaben zu berücksichtigen. Die Ausstattung unterscheide sich im technischen und ausstattungsmäßigen Bereich erheblich von den anderen Anlagen, weshalb eine Vergleichbarkeit der Kosten völlig ausgeschlossen sei. Die von der Bw. beantragte Aufteilung der Vorsteuern sei daher nicht sachgerecht und könne dem Kriterium der geforderten wirtschaftlichen Zweckmäßigkeit nicht entsprechen. Auf die nicht unerhebliche Differenz der Vorsteuerkürzungen bei beiden Verfahrensmethoden werde verwiesen. Zur Berechnung der Bw. werde festgestellt, dass die Vorsteuerkürzungen zu 20% dabei nicht berücksichtigt seien. Bei Berechnung mit einem Vorsteuerschlüssel von 7,40% ergebe sich eine Vorsteuerkorrektur in Höhe von ATS 255.141,02.

b) Vorsteuerabzug bezüglich Schadensfall Planung ARGE H.

Wie aus den im Arbeitsbogen der BP aufliegenden Unterlagen eindeutig hervorgehe, betreffe der Schadensfall ausschließlich Fehlplanungen im Bereich der Haustechnik im neu errichteten Gebäude, also in jenem Teil, der gemäß § 6 Z. 9 lit. a UStG steuerbefreit sei. Aufwendungen für die Planung des Gebäudes würden in unmittelbarem wirtschaftlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Erfüllung des Auftrages des BM zur Planung und Errichtung durch den Bauträger und dessen Subunternehmer stehen, was auch den Berufungsausführungen zu entnehmen sei, wonach bei Unterlassung der Überarbeitung der ursprünglichen Planungsunterlagen eine Baueinstellung von mindestens einem Jahr erforderlich gewesen wäre. Nachweise (wie z.B. Schriftverkehr, Auftragsschreiben) für die Behauptung der Bw., dass zwei Leistungsverhältnisse bestanden hätten, seien der BP nicht vorgelegt worden. Sollte dies dennoch nachweislich den Tatsachen entsprechen, wäre nach Ansicht der BP eine Schlussrechnung über die erbrachten Leistungen (mit Umsatzsteuer) an die ARGE H. bzw. deren Versicherung zu legen gewesen. Außerdem hätte die Bw. eine entsprechende Forderung aktivieren müssen. Tatsächlich seien jedoch nur Mehraufwendungen in Höhe von netto ATS 19.432.775,50 und der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht worden. Offen bliebe auch

im Falle eines nachweislichen Auftragsverhältnisses die Frage, ob es sich um einen Leistungsaustausch oder einen echten Schadenersatz handle, der keinen Leistungsaustausch begründe.

Tz. 21 Finanzanlagen (Besserungsvereinbarungen 1994)

Nach Ansicht der BP hätten tatsächliche neue erhebliche Gründe für eine Abschreibung nach der Gewährung des Zuschusses und bis spätestens zum Bilanzerstellungszeitpunkt eintreten müssen, die eine sofortige Vollabschreibung gerechtfertigt hätten. Die schlechte wirtschaftliche Situation der Gesellschaft sei ja bereits bei der Gewährung des Zuschusses vorhanden gewesen.

Tz. 23 Rückstellung für Gewährleistungen

Es stehe außer Streit, dass von der Bw. für Haftungsinanspruchnahmen im Zusammenhang mit selbst erbrachten Leistungen Vorsorge getroffen werden müsse. Bei jenen Leistungen, die von Subunternehmern erbracht würden, bestehe jedoch keine große Wahrscheinlichkeit, für eine entsprechende Haftung der Bw. Die BP sei daher der Ansicht, dass eine „verbundene Bewertung“ anzuwenden sei.

Die vorliegende Berufung sei aus den angeführten Gründen vollinhaltlich abzuweisen.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP brachte die Bw. mit Schreiben vom 25. Oktober 1999 Folgendes vor:

Tz. 15 Kürzung der abziehbaren Vorsteuer

a) Aufteilungsschlüssel für Vorsteuerbeträge 1995:

Es sei festzuhalten, dass die durchgeführte Vorsteueraufteilung nach dem Kostenverhältnis und damit nach der wirtschaftlichen Zurechenbarkeit sachgerecht sei und damit der von der BP gewählten Aufteilungsmethode nach dem Umsatzverhältnis vorgehe. Es müsse jedoch die Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis zum selben Ergebnis führen wie die Aufteilung nach dem Kostenverhältnis, da bei beiden Aufträgen ein einheitlicher Gewinnaufschlag vereinbart und abgerechnet worden sei. Bei Nachkalkulation des Aufteilungsschlüssels nach dem Umsatzverhältnis sei es zum gleichen Ergebnis wie beim Kostenschlüssel gekommen. Der Berufung sei somit in diesem Punkt wie beantragt stattzugeben.

b) Vorsteuerabzug bezüglich Schadensfall Planung ARGE H.

Entgegen der Ansicht der BP seien von der Organgesellschaft der Bw. an die ARGE H. bzw. deren Versicherung auch entsprechende Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis gelegt und verbucht worden. Diese Umsatzsteuer müsste bei konsequenter Anwendung der Rechtsauffassung der BP korrigiert werden. Die von der BP angeführte Frage der Abgrenzung zwischen Leistungsaustausch und echtem Schadenersatz stelle sich im gegenständlichen Zusammenhang nicht. Wenn der leistende Unternehmer den Schaden am Liefergegenstand selbst oder durch einen Dritten beseitigen lässt, finde kein Leistungsaustausch zwischen leistenden Unternehmer und Leistungsempfänger statt. Werde der Schaden durch einen Dritten behoben, liege zwischen diesem und dem leistenden Unternehmer ein Leistungsaustausch vor. Beim leistenden Unternehmer liege hinsichtlich dieses Entgeltes keine Entgeltsminderung, sondern Entgeltsverwendung vor. Hinsichtlich der vom Dritten in Rechnung gestellten Umsatzsteuer bestehe somit die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug.

Tz. 21 Finanzanlagen (Besserungsvereinbarungen 1994)

In der ausführlichen Berufungsbegründung habe die Bw. nachgewiesen, dass die Gesamtsituation der Gesellschaft im Zeitpunkt der Gewährung des Zuschusses die Kapitalzufuhr durchaus gerechtfertigt habe, sich bis zum Bilanzerstellungszeitpunkt die betriebswirtschaftlichen Parameter jedoch derart verschlechtert hätten, dass die Teilwertabschreibung der Rückzahlungsforderung zwingend vorzunehmen gewesen sei.

Tz. 23 Rückstellung für Gewährleistungen

Fiktive Rückgriffsansprüche gegenüber Subunternehmern dürften im Hinblick auf das Realisationsprinzip bei der Bildung von Rückstellung für Gewährleistungen im gegenständlichen Fall nicht berücksichtigt werden.

Mit Schreiben vom 28. Oktober 2005 und 8. August 2006 brachte die Bw. ergänzend vor:

Tz. 15 Kürzung der abziehbaren Vorsteuer

a) Aufteilungsschlüssel für Vorsteuerbeträge 1995:

In der Argumentation der BP bleibe unberücksichtigt, dass jene Vorsteuern, die einzelnen Aufwendungen direkt und zweifelsfrei zugeordnet werden konnten, bereits abgezogen worden seien und nur noch jene Vorsteuern zu behandeln seien, die nicht eindeutig zu vorsteuerabzugsberechtigten oder eben nicht vorsteuerabzugsberechtigten Umsätzen zugeteilt werden könnten. Diese verbleibenden Vorsteuern würden aber Aufwendungen betreffen wie etwa die Kosten für die Baubaracke, Baustrom und Bauwasser sowie für Probebohrungen. Die Behauptung der fehlenden Kostenvergleichbarkeit durch die BP sei nicht nachvollziehbar. Um eine sachgerechte Lösung herbeizuführen, habe die Bw. eine Auflistung aller Herstellungsaufwendungen im Zusammenhang mit der Errichtung des Bauvorhabens vorgenommen, beginnend mit den ersten Probebohrungen im Jahr 1987 bis zu den letzten im Jahr 1998 angefallenen Aufwendungen. Dabei seien über den gesamten Betrachtungszeitraum von 1987 bis 1998 diejenigen Kosten bzw. Aufwendungen, deren Vorsteuerbeträge eindeutig als abzugsfähig eingestuft werden hätten können, von jenen Kosten bzw. Aufwendungen getrennt worden, bei denen diese eindeutige Zuordenbarkeit nicht gegeben gewesen sei. Anschließend seien die jeweiligen Kostensummen zu den Nettokosten bzw. Nettoaufwendungen ins Verhältnis gesetzt worden, wodurch sich der Vorsteueraufteilungsschlüssel von 7,40% ergeben habe. Die von der Bw. vorgenommene Aufteilung sei daher sachgerecht und der von der BP gewählten Methode nach dem Umsatzverhältnis vorzuziehen. Zudem sei festzuhalten, dass die Bw. bei der Berechnung ihrer Leistungen und deren Weiterverrechnung nach der Kostenaufschlagsmethode vorgegangen sei. Diese sei auch aus dem Vertrag vom 30. Oktober 1985, der zwischen der U. und dem BM abgeschlossen worden sei, ersichtlich. Wie aus Art. II Z 5 des Vertrages ersichtlich sei, habe die Bw. auf die angefallenen Kosten einen Aufschlag in Höhe von 5,5% (zuzüglich eventueller Umsatzsteuer) verrechnet. Da die angefallenen Kosten, vermehrt um einen Zuschlag von 5,5%, weiterverrechnet worden seien,

stellten diese Beträge gleichzeitig die erzielten Umsätze dar, sodass im Ergebnis ein Vorsteueraufteilungsschlüssel auf Basis der angefallenen Kosten bzw. auf Basis der erwirtschafteten Umsätze zwangsläufig zu einem gleichen Ergebnis führen müsse. Der von der BP geforderten Versagung der Anwendung der Kostenrechnung, die in weiterer Folge auch zur Nichtanwendbarkeit des Kostenschlüssels zur Vorsteueraufteilung führen solle, sei daher entschieden entgegenzutreten, weil eine Übereinstimmung von Kosten und Umsätzen aus den vertraglichen Grundlagen resultiere. Die von der BP gewählte Methode der Berechnung des Vorsteueraufteilungsschlüssels sei fehlerhaft und auch der Grund für das deutliche Auseinanderklaffen der beiden Aufteilungsschlüssel. Wie von der BP jedoch richtig festgestellt worden sei, habe die Bw. in der vorliegenden Berechnung zum Vorsteueraufteilungsschlüssel den Umsatzsteuersatz von 20% nicht berücksichtigt, weshalb diese Berechnung tatsächlich unvollständig gewesen sei. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes ergebe sich bei Anwendung des korrekten Prozentsatzes von 7,40% eine Vorsteuerkorrektur in Höhe von ATS 375.223,69.

b) Vorsteuerabzug bezüglich Schadensfall Planung ARGE H.

Es bestünden grundsätzlich keine Zweifel darüber, dass die erste Planungsleistung, die zur Einreichplanung geführt habe, eine sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 1 UStG darstelle. Die den Vorsteuerabzug bei Umsätzen von Grundstücken im Sinne des § 2 Grunderwerbsteuergesetzes 1987 ausschließende Bestimmung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a in Verbindung mit § 12 Abs. 3 Z 3 lit. a UStG finde hier keine Anwendung. Es ergebe sich eindeutig aus dem Gesetz, dass Planungsleistungen grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigen. Die notwendig gewordenen Aktualisierungen der ursprünglichen Einreichplanung seien nachträglich gefordert worden. Wäre die Behebung der Planungsmängel direkt bei dem mit der Führungsplanung beauftragten Generalplaner durchgeführt worden, wäre der Vorsteuerabzug der dabei zusätzlich anfallenden Aufwendungen anzuerkennen gewesen. Der Umstand, dass vom BM aus Kostengründen eine weitere Befassung des bisher mit der Planung beauftragten Generalplaners abgelehnt worden sei, könne nach Ansicht der Bw. nicht überzeugend begründen, dass der bisher gewährte Vorsteuerabzug nicht mehr zustehen solle. Denn so wie die ursprüngliche Planungsleistung eine selbstständige sonstige Hauptleistung dargestellt habe, müsse auch die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehende Mängelbehebung zum Vorsteuerabzug berechtigen und als Hauptleistung qualifiziert werden.

Den von der U. durchgeführten Mängelbehebungen liege ein eigenständiges Auftragsverhältnis zugrunde, das mit dem ursprünglichen Auftrag vom 31. Oktober 1985 nicht ident sei

und von diesem abweiche. Die ARGE H., die sich ihrer Rolle als Schädiger klar bewusst gewesen sei und auch die entstandenen Kosten zu tragen gehabt habe, hätte in jedem Fall geeignete Unternehmen mit der Beseitigung der Schäden beauftragen müssen, da sie aufgrund der fehlenden personellen Kapazitäten dazu nicht in der Lage gewesen sei. So habe man die Lösung darin gesehen, die U., gleich einem Dritten, mit der Schadensbeseitigung zu beauftragen, die dann ihrerseits ergänzend die geeigneten Professionisten als Subunternehmer verpflichten sollte. Diese Vorgangsweise sei auch darin begründet gewesen, dass man auf Seiten der ARGE H. davon ausgegangen sei, dass die U. aufgrund der engen Kontakte zu den ausführenden Gesellschaften entsprechend ihrer Funktion als Bauträger am besten Zugriff auf die Haustechnikfirmen gehabt habe und mit dieser Vorgangsweise Haftungsschnittstellen vermieden hätten werden können. Die Beauftragung zur Beseitigung der entstandenen Schäden durch die ARGE H. sei durch ein gesondertes Auftragsverhältnis begründet, weswegen die U. die ihr entstandenen Vorsteuern in Abzug bringen habe können, da auch jeder andere Unternehmer, der als fremder Dritter von der ARGE H. mit der Schadensbeseitigung beauftragt worden wäre, gleichfalls die ihm entstandenen Vorsteuern in vollem Ausmaß abziehen hätte können. Der zeitlich später erteilte Auftrag, der nach der ursprünglichen Beauftragung durch das BM zustande gekommen sei, stelle ein eigenes, gesondertes Vertragsverhältnis dar und berechne somit auch zum Vorsteuerabzug. Durch die Beauftragung der U. zur Mängelbeseitigung durch die ARGE H. könne nicht, wie von der BP vorgebracht, von der Behebung der Planungsmängel im Rahmen des ursprünglichen Vertrages gesprochen werden.

Tz. 21 Finanzanlagen (Besserungsvereinbarungen 1994)

Es sei von der BP nicht berücksichtigt worden, dass die Besserungsvereinbarung bei der I. steuerrechtlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Körperschaftssteuererklärung für 1994 erfasst worden sei, sodass, im Falle einer abschlägigen Beurteilung der Berufung, die entsprechend aufwandsmäßig zu erfassende Berücksichtigung der Besserungsvereinbarung bei der Bw. unterbleiben würde. Im Ergebnis käme es daher zu einer Ungleichbehandlung im Sinne eines Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, resultierend einerseits aus der steuerwirksamen Behandlung der Besserungsvereinbarung bei der I. und andererseits aus der Versagung der entsprechenden aufwandsmäßigen Behandlung der vorgenommenen Teilwertabschreibung, was einer Doppelbesteuerung ein und desselben Sachverhaltes entspreche. In der folgenden BP betreffend die Zeiträume 1995 bis 1997 habe die BP die gegenständlichen Besserungsvereinbarungen nochmals gewürdigt und die Feststellung getroffen,

dass die Teilwertabschreibung der Besserungsvereinbarung bei der Bw. betreffend die I. durch die BP weiterhin nicht anerkannt werde. Die Ausleihung an die I. sei wegen der rückwirkenden Verschmelzung dieser Gesellschaft mit der Bw. zum Stichtag 31. Dezember 1994 für den Prüfungszeitraum 1995 bis 1998 nicht mehr auszuweisen, wodurch es zu einem endgültigen Verlust dieses Aufwandes komme und das Leistungsfähigkeitsprinzip daher endgültig verletzt werde. Die Ablehnung der BP gelte grundsätzlich nicht der Durchführung der Teilwertabschreibung an sich, sondern der relativen kurzen Zeitspanne zwischen Gewährung des Zuschusses und der tatsächlichen Vornahme der Teilwertabschreibung. Andererseits sei der Zuschuss bei der empfangenen Gesellschaft in die Besteuerungsgrundlage einbezogen worden. Aufgrund der Verlustsituation der I. sei es dadurch zwar zu keiner Besteuerung und auch zu keiner Zahlung von Körperschaftsteuer in der damaligen Veranlagung bekommen, trotzdem habe sich der durch die ertragwirksam erfassten Besserungsvereinbarung verringerte Verlust bei der später vorgenommenen Verschmelzung in Form eines niedrigeren Verlustvortrages bei der aufnehmenden Gesellschaft steuerlich ausgewirkt. Dieser Verlustvortrag, der durch die ertragsmäßige Erfassung der Besserungsvereinbarung geringer ausgefallen sei, habe bei der aufnehmenden Gesellschaft zu einer höheren Steuerleistung geführt. Ein diesem „Ertrag“ korrespondierender Aufwand bei der Bw. liege nicht vor. Für den Fall, dass der Unabhängige Finanzsenat die vorgenommene Teilwertabschreibung nicht anerkenne, würde dies zur endgültigen Versagung der Geltendmachung der Teilwertabschreibung führen. Dies bedeute eine deutliche Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips und der Steuergerechtigkeit. Um Steuergerechtigkeit zu erreichen, müsste bei der Bw. der Ansatz eines steuerlich abzugsfähigen Aufwandspostens anerkannt werden. Falls der Unabhängige Finanzsenat der Ansicht der Bw. nicht folgen sollte und die Abzugsfähigkeit der Teilwertabschreibung im Jahr 1994 verneine, sollte die Abzugsfähigkeit zumindest auf einem anderen Weg erreicht werden. Für diesen Fall stellen wir daher den Antrag, den im Zug der Verschmelzung bei der Bw. als Rechtsnachfolgerin ausgewiesenen Verlustvortrag der I. um den Betrag von ATS 9,999.999,00 aus Gründen der Steuergerechtigkeit und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung nachträglich zu erhöhen.

Tz. 23 Rückstellung für Gewährleistungen

Mit dem Steuerreformgesetz 1993 sei die steuerliche Anerkennung von Pauschalrückstellungen generell ausgeschlossen worden. Dieser Ausschluss habe auch die von der Bw. bis 1993 pauschal gebildeten Rückstellungen für Gewährleistungen betroffen. Bis zum 1. Jänner 1994 sei die Bildung von Pauschalrückstellungen durchaus zulässig und auch gängige Praxis

sowohl auf Basis des Handelsrechtes als auch des Steuerrechtes gewesen. Pauschale Rückstellungen hätten bis 1994 bereits im Jahr der Lieferung gebildet werden können, wenn aufgrund von Erfahrungswerten mit späteren Schadenersatz- oder Gewährleistungsansprüchen gerechnet werden hätte müssen. Dabei seien Rückstellungsbildungen in Höhe der durchschnittlichen Inanspruchnahme der vorausgegangenen Jahre zulässig gewesen. Abschnitt 41 Abs. 1 EStR 1984 habe demgemäß die Bildung pauschaler Rückstellungen für Gewährleistungen im Baugewerbe mit bis zu 2% der Bausumme zugelassen. Die Bw. habe pauschale Gewährleistungsrückstellungen in Höhe von 0,5% des jeweiligen Jahresumsatzes gebildet. Eine pauschale Gewährleistungsrückstellung sei im Jahr 1994 nicht mehr gebildet worden. Die bis dahin gebildeten pauschalen Gewährleistungsrückstellungen seien von der Bw. entsprechend den gesetzlichen Regelungen im Jahr 1997 Gewinn erhöhend aufgelöst worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idF AbgRmRefG, BGBl. Nr. 97/2002) hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn diese in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird. Ein Rechtsanspruch der Partei auf mündliche Berufungsverhandlung besteht nur dann, wenn sie rechtzeitig beantragt wurde (vgl. VwGH 27.2.2001, 2000/13/0137, 24.9.1996, 93/13/0022). Es genügt demnach nicht, ein auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung abzielendes Begehren erst in einer nach Einbringung der Berufung nachgereichten Berufungsbegründung zu stellen. Die Bw. stellte in ihrer Berufung vom 30. März 1999 keinen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Da von der Bw. erst mit Schreiben vom 29. April 1999 der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung eingebracht wurde, hat sie entsprechend der dargestellten Rechtslage keinen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Tz. 15 Kürzung der abziehbaren Vorsteuer

a) Aufteilungsschlüssel für Vorsteuerbeträge 1995:

Unstrittig ist, dass die Organgesellschaft der Bw., die U., im berufsgegenständlichen Zeitraum sowohl steuerpflichtige als auch gemäß § 6 Z 9 lit. a UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, unecht steuerfreie Umsätze tätigte.

§ 12 Abs. 4 und Abs. 5 UStG 1994 normieren:

(4) Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

(5) anstelle einer Aufteilung nach Abs. 4 kann der Unternehmer

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

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

Tätigt also der Unternehmer (wie die Organgesellschaft der Bw.) sowohl Umsätze, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, als auch andere Umsätze (steuerpflichtige, echt steuerfreie oder nicht steuerbare), müssen die Vorsteuern in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufgeteilt werden. Der Ansicht der Bw., dass § 12 Abs. 4 UStG 1994 für die Frage der Aufteilung der Vorsteuerbeträge als Grundnorm anzusehen ist, ist zu folgen. Die Aufteilung hat nach Maßgabe des wirtschaftlichen Zusammenhanges mit den jeweiligen Umsätzen zu erfolgen. Es werden in diesem Fall die jeweils wirtschaftlich den unecht befreiten Umsätzen unmittelbar zuordenbaren Vorsteuern als nicht abzugsfähig behandelt.

§ 12 Abs. 5 Z 1 UStG 1994 eröffnet dem Unternehmer neben der direkten Zuordnung der nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge eine weitere Möglichkeit die nicht abzugsfähigen Vorsteuern zu ermitteln, nämlich das sogenannte Umsatzschlüsselverfahren, bei welchem die Aufteilung der Vorsteuern nach dem prozentuellen Verhältnis der vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Umsätze und der anderen Umsätze berechnet wird.

Nach § 12 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 ist auch eine kombinierte Methode zulässig, nämlich die direkte Zurechnung, soweit diese möglich ist, und für die restlichen Vorsteuern die Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis (Mischmethode).

Grundsätzlich hat der Unternehmer das Wahlrecht zwischen den dargestellten Methoden. Gemäß § 12 Abs. 6 UStG 1994 ist die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach Abs. 5 jedoch ausgeschlossen, wenn in einem Veranlagungszeitraum die aufgrund der Aufteilung der Vor-

steuern nach den Umsätzen sich ergebene abziehbare Vorsteuer um mehr als 5%, mindestens aber um € 75 (ATS 1.000), oder um mehr als € 750,00 (ATS 10.000) höher ist als die Vorsteuer, welche sich aufgrund der Aufteilung nach Abs. 4 ergibt.

Die Organgesellschaft der Bw. hat die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe ihrer wirtschaftlichen Zurechenbarkeit gemäß § 12 Abs. 4 UStG 1994 aufteilt. Die BP wandte im Gegensatz dazu das Umsatzschlüsselverfahren an. Wie bereits ausgeführt, ist § 12 Abs. 4 UStG 1994 als Grundsatznorm anzusehen. Bei Vorsteuerbeträgen, die sowohl mit unecht steuerbefreiten als auch mit anderen Umsätzen im Zusammenhang stehen, muss ein Aufteilungsmaßstab gewählt werden, der im Einzelfall zu einem möglichst sachgerechten Ergebnis führt. Eine bestimmte Vorgangsweise schreibt das Gesetz hierfür nicht vor. Zulässig ist jede Methode, die eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge gewährleistet. Geeignete Anhaltspunkte (Hilfsmittel) sind in der Regel die betriebliche Kostenrechnung oder die Aufwands- und Ertragsrechnung (vgl. Ruppe, Kommentar UStG, Tz. 181 zu § 12, WUV-Universitätsverlag).

Die von der Bw. im Berufungsverfahren vorgelegten Berechnungen hinsichtlich der Aufteilung der Vorsteuerbeträge sind schlüssig und nachvollziehbar. Warum die von der Organgesellschaft der Bw. vorgenommene Aufteilung nicht sachgerecht wäre und dem Kriterium der geforderten wirtschaftlichen Zweckmäßigkeit nicht entsprechen sollte, kann mangels Begründung der BP ebenso nicht nachvollzogen werden wie die Annahme der BP, dass die *„Vergleichbarkeit der Kosten völlig ausgeschlossen ist“*. Aus den von der Bw. vorgelegten Berechnungsgrundlagen ergibt sich für das Jahr 1995 eine Vorsteuerkorrektur in Höhe von ATS 375.223,69 (€ 27.268,57), sodass der Berufung in diesem Punkt entsprechend dem Schreiben der Bw. vom 8. August 2006 stattzugeben war.

b) Vorsteuerabzug bezüglich Schadensfall Planung ARGE H.

Einleitend ist festzustellen, dass dieser strittige Vorsteuerabzug die Jahre 1993 und 1994 betrifft und somit die Bestimmungen des UStG 1972, BGBl. Nr. 223/1972, zur Anwendung kommen. Die Vorbringen der Bw. zu § 3 a Abs. 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994 sind somit verfehlt.

Gemäß § 6 Z 9 lit. a UStG 1972 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 fallenden Umsätzen die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 steuerfrei. Die Steuerfreiheit gilt nicht für den Eigenverbrauch, insoweit für die Grundstücke ein Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 vorgenommen worden ist.

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

Gemäß § 12 Abs. 5 UStG 1972 kann der Unternehmer anstelle einer Aufteilung nach § 12 Abs. 4

1. die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen, oder
2. nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen, die den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Nach § 12 Abs. 4 UStG 1972 sind die Vorsteuern grundsätzlich nach Maßgabe ihrer Zurechenbarkeit aufzuteilen, d.h. sie sind so aufzuteilen, wie sie den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen und den übrigen Umsätzen bei wirtschaftlicher Betrachtung zuzurechnen sind. Die Vorsteuerbeträge sind bei dieser Methode ausschließlich nach den Grundsätzen einer sachgerechten Zuordnung den Umsätzen, zu denen sie wirtschaftlich gehören, zuzuteilen (vgl. VwGH 6.3.1989, 87/15/0087, 16.12.1999, 96/15/0116).

Unstrittig ist, dass der berufsgegenständliche Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Errichtung des Bauwerkes X. stand. Aus den im Arbeitsbogen der BP aufliegenden Unterlagen

ergibt sich, dass der Schadensfall ausschließlich Fehlplanungen im Bereich der Haustechnik im neu errichteten Gebäude betroffen hat. Auch die Bw. hat sowohl in der Berufung als auch in den ergänzenden Schriftstücken bestätigt, dass sich der Schadensfall aus einer teilweisen mangelhaften Bauplanung im Haustechnikbereich ergeben hat. Unstrittig ist weiters, dass die mit der Errichtung des Bauwerkes zusammenhängenden Umsätze gemäß § 6 Z 9 lit. a UStG 1972 unecht steuerbefreit waren, die grundsätzlich zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges führen (siehe dazu auch die Ausführungen unter Punkt a hinsichtlich der gegenüber dem UStG 1972 unveränderten Rechtslage). Wie bereits ausgeführt, verlangt das Gesetz als Grundsatznorm grundsätzlich die Zuordnung nach Maßgabe des Zusammenhanges der Vorsteuern mit den Ausgangsumsätzen. Entscheidend ist der objektive wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den für das Unternehmen erworbenen Gegenständen bzw. sonstigen Leistungen und den eigenen unternehmerischen Leistungen. Da aber die von der Organgesellschaft der Bw. geltend gemachten Vorsteuerbeträge unstrittig im Zusammenhang mit den gemäß § 6 Z 9 lit. a UStG 1972 unecht steuerbefreiten Umsätzen stehen, ergibt sich eindeutig und zweifellos der objektive wirtschaftliche Zusammenhang iSd § 12 Abs. 4 UStG 1972. Bezüglich dem wiederholten Vorbringen der Bw., dass der von der Organgesellschaft der Bw. vorgenommenen bzw. weiter beauftragten Beseitigung der Planungsmängel ein gesondertes Auftragsverhältnis zugrunde lag, ist festzuhalten, dass diese Frage für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes entsprechend der dargestellten Rechtslage unerheblich ist. Laut Kranich, Siegl, Waba, Kommentar zum Mehrwertsteuergesetz (Umsatzsteuergesetz 1972) Tz. 53 zu § 1 wird die Umsatzsteuer grundsätzlich für jede einzelne Leistung erhoben. Nur wenn Leistungen wirtschaftlich zusammengehören und eine Einheit bilden, folgt auch das Umsatzsteuergesetz dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise und behandelt die wirtschaftliche Einheit mehrerer Leistungen als eine Leistung. Das Umsatzsteuerrecht hat diesbezüglich den Grundsatz der Unteilbarkeit der Leistung entwickelt. Mehrere gleichrangige Leistungen sind als eine Leistung zu beurteilen, wenn sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als eine Einheit aufzufassen sind. Leistungen, die als unselbstständige Nebenleistungen zu einer Hauptleistung anzusehen sind, gehen umsatzsteuerrechtlich in der Hauptleistung auf, sie teilen daher das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung. Eine unselbstständige Nebenleistung ist nach der Judikatur anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung untergeordnete Bedeutung besitzt (nebensächlich ist), mit der Hauptleistung im konkreten Fall eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Das ist zu bejahen, wenn die Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder

ergänzt (vgl. VwGH 5.4.1984, 83/15/0045, 17.9.1990, 89/15/0048, 17.9.1996, 93/14/0055, 17.12.1996, 96/14/0016).

Laut Vertrag vom 17. November 1986 beauftragte die Organgesellschaft der Bw. die ARGE H. mit der Generalplanung des Bauvorhabens. Punkt 12 dieses Vertrages regelte die Haftung und Gewährleistungsverpflichtung der Auftragnehmerin ARGE H. Unter Punkt 15 wurde die Auftragnehmerin außerdem verpflichtet eine Versicherung für ihre Vertragshaftung abzuschließen. Aus diesen Vertragsbestimmungen ist ersichtlich, dass die ARGE H. für allfällige Fehlplanungen haftungs- bzw. gewährleistungspflichtig und sie bzw. ihre Versicherung schadenersatzpflichtig war. Die Einforderung der Kosten für die Beseitigung des Schadens durch die Organgesellschaft der Bw. bzw. durch die von ihr beauftragten Subunternehmungen, durch die geschädigte Organgesellschaft der Bw. bei der Schädigerin ARGE H. bzw. deren Versicherung begründet keinen Leistungsaustausch. Der Bw. ist daher darin zuzustimmen, dass ein Umsatzsteuerausweis nicht zu erfolgen hat. Abgesehen davon, dass dieser Umstand nicht Gegenstand des zu beurteilenden Berufungsverfahrens ist, kann eine Berichtigung dieser Umsatzsteuer durch den Unabhängigen Finanzsenat im Rahmen der Berufsentscheidung nicht erfolgen, da entsprechende Rechnungen mit Steuerausweis von der Organgesellschaft der Bw. ausgestellt wurden. Bis zu einer allfälligen Berichtigung dieser Rechnungen besteht daher eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung.

Entgegen der Ansicht der Bw. liegt daher aufgrund der dargestellten Sach- und Rechtslage bezüglich der Beseitigung der Schäden aufgrund der Planungsmängel kein gesonderter Umsatzkreis vor. Vielmehr stehen die strittigen Vorsteuerbeträge zur Gänze im Zusammenhang mit den unecht befreiten Grundstücksumsätzen. Die Berufung erweist sich daher in diesem Punkt als unbegründet. Die Nichtanerkennung der geltend gemachten Vorsteuerabzüge in Höhe von ATS 1,580.000,00 (€ 114.823,08) im Jahr 1993 und ATS 2,110.000,00 (€ 153.339,68) im Jahr 1994 durch die BP ist daher zu Recht erfolgt.

Tz. 21 Finanzanlagen – Ausleihungen (Besserungsvereinbarungen 1994)

Strittig ist die Bewertung des Wirtschaftsgutes „Besserungsvereinbarung“ zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1994. Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, Zl. 2002/13/0168) geht unmissverständlich hervor, dass die aufgrund einer Besserungsvereinbarung bestehende Ungewissheit über den exakten Rückzahlungszeitpunkt einer Aktivierung des Anspruches auf Rückzahlung des hingegebenen Kapitals nicht entgegensteht. Diese Ansprüche sind nach Maßgabe des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 zu aktivieren,

wobei eine Bewertung zum niedrigeren Teilwert nur dann zulässig ist, wenn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsgutes am Bilanzstichtag eine entsprechende Entwertung eingetreten ist und derjenige, der eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachweisen oder doch wenigstens glaubhaft machen kann.

Von der Bw. wurden ursprünglich Aufwendungen für Besserungsvereinbarungen in Höhe von insgesamt ATS 19.999.998,00 im Jahr 1994 geltend gemacht. Hinsichtlich der Aufwendungen in Höhe von ATS 9.999.999,00 wurde von der Bw. die dagegen eingebrachte Berufung mit Schreiben vom 28. Oktober 2005 und 8. August 2006 nicht aufrechterhalten. Die Bewertung der Wirtschaftsgüter „Besserungsvereinbarung“ erfolgte zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1994 mit jeweils ATS 1,00. Die Beurteilung der Frage, ob diese von der Bw. vorgenommene Bewertung der Besserungsvereinbarung bezüglich der I. steuerlich anzuerkennen ist, hat unter Zugrundelegung der im Folgenden dargestellten Rechtslage zu erfolgen.

Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so dann dieser 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.

Der Gläubiger einer Besserungsvereinbarung hat den Besserungsanspruch gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen, weil nach allgemeinen kaufmännischen Grundsätzen nicht davon auszugehen ist, dass Aufwendungen ohne Erhalt eines Gegenwertes getätigt werden. Der Ansatz des niedrigeren Teilwertes käme im Jahr der Anschaffung nur dann zum Zug, wenn der Gläubiger nachweist, ein angenommener Erwerber des Betriebes würde unter Annahme der Betriebsfortführung für den Besserungsanspruch weniger als die Anschaffungskosten ansetzen. Der Teilwertansatz in den folgenden Jahren richtet sich nach der Entwicklung des mit Besserungskapital ausgestatteten Unternehmens.

Die Bw. bringt im Wesentlichen vor, dass der Zuschuss zum Zwecke der Sanierung der Zuschussempfängerin gewährt worden sei. Der Rückzahlungsanspruch hätte zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1994 keinen wirtschaftlichen Wert gehabt, weil die Einbringlichkeit deswegen gefährdet gewesen wäre, da trotz der ertragswirksamen Verbuchung des Zuschusses bei der Empfängerin zum 31. Dezember 1994 das negative Eigenkapital ATS 1,65

Mio. betragen habe. Aus diesem Grund hätte bei vernünftiger kaufmännischer Einschätzung nicht davon ausgegangen werden dürfen, dass der Rückforderungsanspruch gegenüber der Kapitalnehmerin zum Stichtag 31. Dezember 1994 einbringlich gewesen wäre. Die schlechten wirtschaftlichen Parameter (zum Bilanzerstellungszeitpunkt im Mai 1995) hätten bewiesen, dass der Anspruch zum Zeitpunkt 31. Dezember 1994 wertlos gewesen sei. Unter Hinweis auf § 204 Abs. 2 HGB sei für die durchgeführte Teilwertabschreibung eine dauernde Wertminderung nicht erforderlich, weshalb das Abwarten einer angemessenen Zeitspanne für eine mögliche Sanierung nicht erforderlich sei, was auch im Widerspruch zum gebotenen Vorsichtsprinzip stünde.

Wie bereits ausgeführt wurde, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Bewertung zum niedrigeren Teilwert nur dann zulässig, wenn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsgutes am Bilanzstichtag eine entsprechende Entwertung eingetreten ist und derjenige, der eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachweisen oder doch wenigstens glaubhaft machen kann. Der BP ist insoweit zuzustimmen, dass je kürzer der zeitliche Abstand zwischen der Zuschussgewährung (im gegenständlichen Fall der 12. Dezember 1994) und dem Bilanzstichtag (31. Dezember 1994) ist, desto stärker die Vermutung der Übereinstimmung mit dem Teilwert gegeben ist. Infolge dieser kurzen Zeitspanne ist davon auszugehen, dass für die Bw. bis zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1994 solche Umstände vorlagen, aufgrund welcher sie eine positive Entwicklung der Zuschussempfängerin erwarten konnte, auch wenn zu diesem Stichtag die Zuschussempfängerin rein buchmäßig überschuldet war.

Trotz Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat wurde die von der Rechtsprechung geforderte Entwertung des Wirtschaftsgutes von der Bw. weder nachgewiesen noch wenigstens glaubhaft gemacht.

Die Bw. bringt ergänzend vor, dass bei der Zuschussempfängerin entsprechende Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst worden seien und es daher zu einer ungerechtfertigten Doppelbesteuerung komme. Mit diesem Vorbringen zeigt die Bw. die steuerlichen Konsequenzen der Nichtanerkennung der vorgenommenen Teilwertabschreibung auf, welche darin bestehen dass einerseits der entsprechende Zuschuss als Ertrag versteuert, demgegenüber aber der entsprechende Aufwand nicht anerkannt werde. Damit zeigt zwar die Bw. die steuerlichen Konsequenzen richtig auf, sie übersieht jedoch, dass im gegenständlichen Berufungsverfahren lediglich die Bewertung des Wirtschaftsgutes „Besserungsvereinbarung“ zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1994 zu beurteilen ist. Aus dem Umstand, dass die I. mit Generalver-

sammelungsbeschluss vom 21. September 1995 auf die Bw. rückwirkend mit Stichtag 31. Dezember 1994 verschmolzen wurde, ergibt sich zwangsläufig, dass lediglich aufgrund dieses Umstandes es zu einer differenzierenden Behandlung des Aufwandes bzw. Ertrages kommt. Der Umstand einer rückwirkenden Verschmelzung ist aber keinesfalls dazu geeignet, die von der Judikatur geforderte Entwertung des Wirtschaftsgutes zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1994 nachzuweisen oder doch wenigstens glaubhaft zu machen.

Von der Bw. wurden keine entsprechend der dargestellten Rechtslage erforderlichen Nachweise für die Teilwertabschreibung des Wirtschaftsgutes „Besserungsvereinbarung“ beigebracht. Demzufolge ist dem Begehren der Bw. auf steuerliche Anerkennung der zum 31. Dezember 1994 vorgenommenen Teilwertabschreibung in Höhe von ATS 9.999.999,00 nicht zu folgen. Bezüglich des Antrages der Bw. im Schreiben vom 8. August 2006 auf nachträgliche Erhöhung des Verlustvortrages der I. aus Gründen der Steuergerechtigkeit und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ist auszuführen, dass die Ermittlung dieses Verlustvortrages nicht Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens ist und es dem Unabhängigen Finanzsenat verfahrensrechtlich gar nicht möglich ist, über die Höhe des Verlustvortrages im Rahmen dieser Berufungsentscheidung abzusprechen. Beim Verlustvortrag besteht die Bindung an die Höhe des im Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerbescheid ausgewiesenen Verlustes. Hinsichtlich der Vortragsfähigkeit ist im jeweiligen Jahr, in dem der Verlust vorgetragen werden soll, abzusprechen, außer es wäre in einem Feststellungsbescheid nach § 92 BAO über die Vortragsfähigkeit abgesprochen worden (vgl. Ritz, Kommentar Bundesabgabenordnung, Tz. 6 zu § 193, Linde-Verlag).

Tz. 23 Rückstellung für Gewährleistungen

§ 9 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes (StRefG) 1993, BGBl. Nr. 818/1993, bestimmt Folgendes:

(1) Rückstellungen können nur gebildet werden für

1. Anwartschaften auf Abfertigungen,
2. laufenden Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten,
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

(2) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 sind nach § 14 zu bilden.

(3) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienst- oder eines Firmenjubiläums dürfen nicht gebildet werden.

Soweit für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 1994 geendet haben, Rückstellungen gebildet werden, die nicht der Neufassung des § 9 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 entsprechen gilt gemäß Art I Z 64 StRefG 1993 Folgendes:

- a) Die Rückstellungen sind mit jenem Betrag Gewinn erhöhend aufzulösen, mit dem die Rückstellungen im Jahresabschluss für das letzte vor dem 1. Jänner 1994 endende Wirtschaftsjahr angesetzt werden.
- b) Die Gewinn erhöhende Auflösung ist innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren vorzunehmen, die auf das letzte vor dem 1. Jänner 1994 endende Wirtschaftsjahr folgen.

Wie sich aus den vorliegenden Unterlagen zweifellos ergibt, bildete die Bw. in den berufsgegenständlichen Jahren 1992 und 1993 pauschale Gewährleistungsrückstellungen in Höhe von 0,5% der Auftragssummen. Im Jahr 1994 wurde von der Bw. entsprechend der darge-

stellten Rechtslage keine neue Rückstellung dotiert. Die zum 31. Dezember 1994 bilanzierten pauschalen Gewährleistungsrückstellungen blieben im Vergleich zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1993 in ihrer Höhe unverändert. Aufgrund der Übergangsregelung des Art I Z 64 StRefG 1993 war eine Gewinn erhöhende Auflösung innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren vorzunehmen, die auf das letzte vor dem 1. Jänner 1994 endende Wirtschaftsjahr folgen. Von der Bw. wurden die zu den Bilanzstichtagen 31. Dezember 1993 und 31. Dezember 1994 ausgewiesenen (pauschalen) Gewährleistungsrückstellungen in Höhe von ATS 3,552.000,00 im Geschäftsjahr 1997 im Ausmaß von ATS 3,312.000,00 aufgelöst. Die Auflösung der pauschalen Gewährleistungsrückstellungen erfolgte somit innerhalb der gesetzlichen Fünfjahresfrist. Entsprechend den vorliegenden Bilanzen der Bw. bestehen für den Unabhängigen Finanzsenat keine Zweifel hinsichtlich der dargestellten rechtskonformen Auflösung der strittigen Gewährleistungsrückstellungen. Die Berechnungen der BP sind ebenso wie die Annahme der BP, dass von der Bw. auch nach dem 31. Dezember 1993 noch pauschale Gewährleistungsrückstellungen gebildet worden seien, nicht nachvollziehbar. Entsprechend der den gesetzlichen Bestimmungen von der Bw. vorgenommenen Auflösung der (pauschalen) Gewährleistungsrückstellungen und der nicht nachvollziehbaren Berechnung der BP erscheint eine Auseinandersetzung über das Ausmaß der bis zum Jahr 1993 gebildeten (pauschalen) Gewährleistungsrückstellungen sowohl hinsichtlich der Höhe von 0,5% als auch hinsichtlich der Problematik der „verbundenen Bewertung“ als nicht zielführend. Der Berufung war daher insoweit stattzugeben, als die von der BP vorgenommenen Auflösungen der Gewährleistungsrückstellungen (Erfolgsänderung 1992: ATS 2,218.000,00 (€ 161.188,35), 1993: ATS – 87.000,00 (€ - 6.322,54) und 1994: ATS 582.000,00 (€ 42.295,59)) rückgängig gemacht werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, 1. Juni 2010