



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0017-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch O.W., Steuerberater, 0000 Wien, A-Str. 08/15, vom 8. April 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 6. März 2002 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine ImmobilienverwertungsGmbH mit einer Liegenschaftsadresse im Firmenwortlaut. Die Kapitalgesellschaft wurde mit Notariatsakt vom 23. Juli 1997 errichtet. Der alleinige Gesellschafter der Bw. ist ursprünglich die Fa. TBC GmbH gewesen, welche das Stammkapital der Gesellschaft von S 500.000 zur Gänze übernommen und eine bare Einzahlung von S 250.000 auf die Stammeinlage geleistet hat. Seit 2. März 2000 ist die handelsrechtlich geschäftsführende Gesellschafterin der beiden oben angeführten Kapitalgesellschaften - Gabriele Shumway - als alleinige Gesellschafterin der Bw. im Firmenbuch eingetragen.

Gemäß § 2 der Erklärung über die Errichtung der Bw. gem. § 3 GmbHG besteht der Gegenstand des Unternehmens aus a) dem Handel mit und der Vermietung und Verwertung von Immobilien, insbesondere des im Firmenwortlaut angeführten Hauses; b) der Ausübung des Baugewerbes und des Bautränergewerbes; c) der Verwaltung von Immobilien und Ausübung des Immobilienmaklergewerbes, d) der Vermittlung von Finanzierungen, ausgenommen Bankgeschäfte, e) dem Handel mit Waren aller Art, f) der Beteiligung an anderen Unternehmen mit gleichem oder ähnlichem Unternehmensgegenstand sowie deren Geschäftsführung und Vertretung und alle Tätigkeiten, die zur Erreichung dieses Unternehmensgegenstandes dienlich und förderlich sind; ausgeschlossen sind Bank- und Börsengeschäfte.

Mit der beim Finanzamt am 16. April 1999 eingelangten Erklärung gemäß § 6 Abs.3 UStG 1994 verzichtete die Bw. auf die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 27 leg. cit. ab dem Jahr 1997.

Nach Kauf der im Firmennamen angeführten Liegenschaft mit Vertrag vom 24. Juli 1997 beauftragte die Bw. die Fa. ALF Bau BaubedarfhandelsGmbH (in der Folge kurz Fa. ALF genannt) mit dem Ausbau des Dachgeschosses zu vier Wohnungen und der Verrichtung von Sanierungsarbeiten im Sinne des § 18 MRG; am 22. Dezember 1997 verkaufte die Bw. sämtliche Wohnungen mit einem aufrechten Mietverhältnis an die Firma MAD Immobilienvermietungsgesellschaft m.b.H. (=in der Folge kurz Fa. MAD) und schloss eine Zusatzvereinbarung mit der Fa. MAD über die Mitfinanzierung der Sanierungskosten ab. In weiterer Folge klagte die Bw. einerseits die Fa. ALF wegen Fertigstellung der Sanierungsarbeiten, andererseits die Fa. MAD auf Rückabwicklung des Kaufvertrages vom 22. Dezember 1997 bzw. Bezahlung des weiteren Kaufpreises von S 3.500.000.

Mit der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1997 wurden dem Finanzamt steuerfreie Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 in Höhe von S 13.755.000 angezeigt.

Infolge Nichtabgabe der Körperschaftsteuererklärung 1998 ermittelte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege und setzte die Körperschaftsteuer mit Bescheid vom 8. März 2001 in Höhe von S 170.000 fest.

Mit den beim Finanzamt am 1. August 2001 eingelangten Abgabenerklärungen für das Jahr 1998 wurde ein umsatzsteuerpflichtiger Gesamtbetrag von S 6.794.668,09, von dem S 6.707.933,07 mit 20% und S 86.735,02 mit 10% USt zu versteuern seien, der Gesamtbetrag der Vorsteuern mit S 797.988,42 sowie ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 9.426.969 offen gelegt. Auf den abgabenerklärungsgemäß festgesetzten Umsatzsteuerbescheid gem. § 200 Abs. 2 BAO vom 7. September 2001 folgten die mit 4. Oktober 2001 datierte Berufung gegen den letztgenannten Bescheid sowie die auf Erstreckung der Berufungsfrist gerichteten Anträge vom 4. Oktober, 31. Oktober, 30. November jeweils des Jahres 2001 und 2. Jänner 2002.

Mit den beim Finanzamt am 17. August 2001 eingelangten Abgabenerklärungen für das Jahr 1999 wurden, was die Umsatzsteuererklärung betrifft, lediglich Vorsteuern von S 974.612,96, was die Körperschaftsteuererklärung anbelangt, Einkünfte aus Gewerbebetrieb von S 4.613.579 angezeigt.

Auf Grundlage des Berichts vom 15. Februar 2002 über die abgabenbehördliche Prüfung (=PB), deren Gegenstand u. a. die Umsatz-, die Körperschaft- und die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1998 und 1999 war, nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 1998 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ u. a. jene Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide jeweils für die Jahre 1998 und 1999, gegen die Berufung erhoben wurde. Auf den Mängelbehebungsbescheid vom 17. Mai 2002 (mit dem das Finanzamt gemäß § 275 BAO den steuerlichen Vertreter beauftragt hatte, die beantragten Änderungen und eine Begründung nachzureichen), die Fristverlängerungsanträge vom 24. Juni 2002, 15. Juli 2002, 12. August 2002, 16. September 2002, 15. Oktober 2002 und dem Bescheid vom 21. Oktober 2002 (mit dem die Berufungsfrist bis 8. November 2002 verlängert wurde) folgte das dem Mängelbehebungsauftrag entsprechende Schreiben vom 8. November 2002.

Mit Schreiben des Finanzamts vom 2. April 2003 wurde dem steuerlichen Vertreter die Stellungnahme der Bp zur Berufung vorgehalten, zu der keine Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters erfolgte.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden in der vorliegenden Berufungsentcheidung die Prüfungsfeststellungen und die Stellungnahme der Betriebsprüfung, das Vorbringen der Bw., der entscheidungsrelevante Sachverhalt, die Beweiswürdigung und die

rechtliche Beurteilung jeweils zu den einzelnen Berufungspunkten zusammengefasst dargestellt:

Tz 16 und 22 PB

Mit dem Betriebsprüfungsbericht vom 15. Februar 2002 stellte der Betriebsprüfer fest, dass mit Verträgen vom 7. August und 25. März jeweils des Jahres 1998 die Dachgeschoßwohnungen Top Nr. 27 und 28 um S 6.470.000 bzw. S 5.200.000 mit der Garantie der Verkäuferin, eine Vorsteuer von ca. S 400.000 weiterzuleiten, verkauft worden seien. Hinsichtlich der Wohnung Top Nr. 28, deren Kaufpreis lt. Kaufvertrag S 5.200.000 betrug, sei zusätzlich eine Rechnung über S 4.800.000 inkl. S 960.000 USt, das sind S 5.760.000 ausgestellt worden. Der **Differenzbetrag von S 560.000** zum ursprünglichen Kaufpreis "sollte" durch Überrechnung auf das Steuerkonto der Verkäuferin beglichen werden.

Von den o. a. Kaufpreisen seien nur jeweils S 2.000.000 der Umsatzsteuer unterzogen worden, die Differenzbeträge seien als steuerfreie Erlöse behandelt worden. Laut Bp sei jedoch bei der Bemessung des steuerpflichtigen Entgelts der gesamte Kaufpreis heranzuziehen.

Im Anschluss an die obigen Ausführungen stellte die Bp ihre Berechnung zum gegenständlichen Punkt in folgender Form dar.

	1998
	S
Kaufpreis top 27 (nach Kaufpreisminderung)	6.211.950,-
Kaufpreis top 28	5.760.000,-
Entgelte, brutto	11.971.950,-
Entgelte, netto	9.976.625,-
bisher versteuert	- 4.000.000,-
Differenz lt. Bp = Erhöhung Entgelte 20 % USt	5.976.625,-
Gesamtbetrag der Entgelte lt. Erkl.	6.794.668,09
+ Diff. lt. Bp	5.976.625,00
Gesamtbetrag der Entgelte lt. Bp	12.771.293,09
Entgelte 20 % USt, lt. Erkl.	6.707.933,07
+ Diff., lt. BP	5.976.625,00
Entgelte 20 % USt, lt. BP	12.684.558,07

Unter Bezugnahme auf die o. a. Ausführungen betreffend der zusätzlichen Umsatzsteuer lt. Ausgangsrechnung hielt der Betriebsprüfer unter der Tz 22 PB fest, eine Kaufpreisforderung in Höhe von S 560.000 eingestellt zu haben.

Wider die obigen Feststellungen führte der steuerliche Vertreter in seiner Berufung, was die Top 27 betrifft, ins Treffen, in der Umsatzsteuererklärung 1998 noch von einem Kaufpreis von S 6.470.000 ausgegangen zu sein und die zwischenzeitige Kaufpreisminderung erst im Jahr

1999 berücksichtigt zu haben. Infolge der Vereinbarung mit dem Käufer, derzufolge ihm die Ausbaukosten von S 2.000.000 zuzüglich Umsatzsteuer verrechnet würden, sei lediglich dieser Betrag verustet worden; der Rest sei ohne Umsatzsteuer verrechnet und vom Käufer auch so bezahlt worden.

Was die Wohnung top Nr. 28 anbelangt, habe der tatsächliche Kaufpreis sich auf S 5.200.000 (inklusive S 400.000 USt, die aus den Ausbaukosten stammen) belaufen. Mit dem Käufer sei vereinbart gewesen, unter der Voraussetzung, dass er die Umsatzsteuer an die Gesellschaft bezahle, eine Rechnung mit netto S 4,800.000 (S 5.200.000 minus S 400.000) zuzüglich 20 % Umsatzsteuer S 960.000 zu erhalten. Nachdem Dr. M nicht an die Gesellschaft bezahlt habe, sei diese Rechnung auch nicht rechtsgültig ausgestellt worden, weshalb der vom Käufer bezahlte Preis von S 5.200.000 verbleibe. Mangels rechtsgültiger Rechnung entfalle daher auch die Umsatzsteuer-Nachforderung von S 960.000. Vom Kaufpreis von S 5.200.000 seien S 2.000.000, welche aus den Ausbaukosten stammen, verustet (S 400.000) worden; der Rest sei umsatzsteuerfrei behandelt worden.

Als Begründung für die Wahl der Vorgangsweise der Verrechnung der Ausbaukosten mit Umsatzsteuer führte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen ins Treffen: Beide Käufer hätten den Willen zur Vermietung der Wohnungen gehabt; dies sei in der Vergangenheit jahrelang problemlos so gehandhabt worden. Erst die unvermutete Änderung der Rechtslage im Juni 1998 und der späte Erlass im Dezember 1998 hätten in der gesamten Branche eine Rechtsunsicherheit geschaffen.

Wider die Aktivierung der Kaufpreisforderung von S 560.000 unter der Tz 22 PB führte der steuerliche Vertreter in der Berufung ins Treffen, dass zufolge der zu Tz 17 genannten Gründe auch die Kaufpreisforderung in Höhe von S 560.000 entfalle.

In weiterer Folge hielt die Bp dem steuerlichen Vertreter in der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme vor, die beiden Dachgeschosswohnungen Top 27 und 28 laut Kaufverträgen als umsatzsteuerpflichtige Umsätze behandelt zu haben. Aufgrund der ausgestellten Ausgangsrechnung vom 5 Mai 2000 über S 4,800.000 + 960.000 USt über die Wohnung top 28 werde die Umsatzsteuer von S 960.000 schon aufgrund der der Stellungnahme beigelegten Rechnung geschuldet. Gemäß dem Grundsatz der Unteilbarkeit (Einheitlichkeit) der Leistung könnten die erzielten Verkaufserlöse daher nicht in einen steuerfreien Grundstücksanteil bzw. einen steuerpflichtigen Anteil für die Ausbaukosten aufgeteilt werden. Die Kaufpreisminderung der Top 27 sei von der Bp im Jahr 1998 berücksichtigt worden.

Was die von der Bp eingestellte Kaufpreisforderung von S 560.000 betrifft, sei die Ausgangsrechnung vom 5. Mai 2000 vom Unternehmen bisher nicht berichtigt worden.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z1 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 (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat. Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag gesondert ausgewiesen, den er nach dem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, so schuldet er diesen Betrag gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt.

Nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs folgt aus dem im Umsatzsteuerrecht herrschenden, auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhenden Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung, dass unselbständige Nebenleistungen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen (insb. hins. Zeitpunkt und Ort sowie Steuersatz). Maßgeblich ist der Leistungsvorgang und nicht, ob die Leistungen auf ein und demselben Vertrag beruhen und ob das Entgelt für jede einzelne Leistung oder als Gesamtentgelt berechnet wurde (vgl. Kolacny-Mayer, UStG 1994, 2. Auflage, Seite 108, Punkt 3 zu § 3, und die beiden dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. September 1990, 89/15/0048, und 4. April 1974, 1718/73). Dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und der Lehre als Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes Kaufverträge, in denen ein Unternehmer über eine Leistung abrechnet, in Frage kommen (vgl. Kolacny-Mayer, UStG 1994, 2. Auflage, Seite 401, Punkt 2 zu § 11, und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Jänner 1988, 87/15/0065), sei bemerkt.

Punkt II. der dem UFS vorliegenden Vereinbarung vom 7. August 1998 über den Verkauf der in Rede stehenden Eigentumswohnung mit der Top Nr. 27 beinhaltet folgenden Text:

"Die prot. Fa. ... verkauft und übergibt ... die Wohnung top Nr. 27 ... samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, insbesondere mit dem Recht und der Verpflichtung zur Begründung von Wohnungseigentum, zum beiderseits vereinbarten Kaufpreis von S 6.470.000. Der vereinbarte Kaufpreis ist ein Fixpreis. Die Verkäuferin garantiert eine Vorsteuerweiterleitung von ca. S 400.000..."

Auch wenn der Bruttokaufpreis für die top Nr.27 nach dessen Verminderung um den Betrag von S 258.950 letztendlich S 6.211.950 beträgt, ändert dies nichts an der Tatsache, dass die oben zitierte Kaufvereinbarung den auf die top Nr. 27 entfallenden Kaufpreis als normalsteuerpflichtiges Entgelt behandelt. Ist Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, so waren nicht nur die auf den Ausbau entfallenden Kosten von S 2.000.000, sondern auch die

übrigen Nettokosten unter Anwendung des zwanzigprozentigen Normalsteuersatzes gem. § 10 UStG 1994 zu versteuern.

Das Gleiche gilt für den Kaufvertrag betreffend der top Nr. 28, wenn Punkt II. der dem UFS vorliegenden Vereinbarung vom 25. März 1998 über den Verkauf der in Rede stehenden Eigentumswohnung den Text *"Die prot. Fa. ... verkauft und übergibt ... die Wohnung top Nr. 28 ... samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, insbesondere mit dem Recht und der Verpflichtung zur Begründung von Wohnungseigentum, zum beiderseits vereinbarten Kaufpreis von S 5.200.000. Der vereinbarte Kaufpreis ist ein Fixpreis. Die Verkäuferin garantiert eine Vorsteuerweiterleitung von ca. S 400.000..."* lautet und die dem UFS vorliegende, an Univ. Prof. DDr. D M adressierte Rechnung vom 5. Mai 2000 über den Kauf der top Nr.28 folgenden Text beinhaltet:

" Wir erlauben uns für den Verkauf oben bezeichneter Liegenschaft entsprechend dem zugrundeliegenden Kaufvertrag wie folgt in Rechnung zu stellen:			
Kaufpreis laut Kaufvertrag	S		4.800.000
zuzüglich 20% Umsatzsteuer	S		960.000
Gesamt	S		5.760.000
	EUR		418.596
Wir ersuchen Sie, den noch ausstehenden Restbetrag in Höhe von S 560.000 auf das ... Steuerkonto ... zu überrechnen: ..."			

Da die Bw. in ihrer Rechnung über den Kauf der auf die top Nr. 28 entfallenden Anteile an der in Rede stehenden Liegenschaft einen Steuerbetrag in Höhe von S 960.000 gesondert ausgewiesen hatte, schuldete sie diesen Betrag gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 schon kraft Rechnungslegung.

Auch wenn der steuerliche Vertreter die Rechtmäßigkeit der Aktivierung der sich nach Abzug des Kaufpreises laut Kaufvereinbarung von dem in der Ausgangsrechnung ausgewiesenen Betrag ergebenden Forderung des Finanzamts bestreitet, ändert dies weder etwas an dem Bestand des diesem Betrag anhaftenden Forderungscharakters, noch an der Tatsache, dass der Bp eine berichtigte Ausgangsrechnung vom 5. Mai 2000 trotz der als Vorhalt zu wertenden Stellungnahme der Bp nicht nachgereicht wurde. Ist § 224 Abs. 1 HGB zufolge in der Bilanz der in der Abs. 2 im Umlaufvermögen vorgesehene Posten "Forderungen aus Lieferungen und Leistungen" gesondert und in einer vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen, so hatte die Bp keine andere Möglichkeit als die in Rede stehende Forderung zu aktivieren.

Aufgrund der obigen Ausführungen war die Berufung, was die auf die Tz 16 und 22 PB Bezug habenden Ausführungen betrifft, gem. § 289 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen.

Tz 17 PB

Mit der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1999 wurden abzugsfähige Vorsteuern in Höhe von S 974.613 geltend gemacht.

Mit der Tz 17 PB bestritt die Bp die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges aus den Sanierungskosten hinsichtlich der an die Fa. MAD verkauften Liegenschaftsanteile mit der Begründung, dass diese ohne Mehrwertsteuer verkauft worden seien. Dieser Rechtsmeinung hielt der steuerliche Vertreter in der Berufung gegen den auf Grundlage des Betriebsprüfungsberichts ergangenen Umsatzsteuerbescheid 1999 entgegen, dass die im letztgenannten Jahr insgesamt bezahlten Vorsteuern in Höhe von S 1.032.811,35 zum überwiegenden Teil aus Reparaturarbeiten aufgrund von Bauaufträgen gemäß § 18 MRG gestammt hätten. Diese Arbeiten hätten sich insgesamt auf netto S 6.078.400 belaufen, wovon S 1.322.810,33 in die Jahre 1997 und 1998 gefallen seien, weshalb als Vorsteuerbasis für 1999 ein Betrag von S 4.755.589,67, somit eine Vorsteuer von S 951.117,93 verblieben sei. Darüber hinaus sei ein weiterer Vorsteuerbetrag von S 23.495,03 angefallen, sodass insgesamt Vorsteuern von S 974.612,96 als absetzbar und S 58.198,39 als nicht absetzbar verbucht worden seien. Im Jahr 1997 habe die Fa. MAD Wohnungen erworben, die an Altmietern vermietet gewesen seien. Die Kosten gemäß § 18 MRG "sollten" von diesen Altmietern bezahlt werden, was sie auch an die Fa. MAD tun würden. Nachdem die Fa. ALF nicht fertig gestellt habe, weigere sich die Fa. MAD, diese Kosten an die Gesellschaft zu refundieren. Diesbezüglich laufe ein Prozess. Die Fa. MAD habe die Arbeiten selbst fertig gestellt. Grundsätzlich sei hiezu festzustellen, dass Reparaturarbeiten aufgrund von Bauaufträgen gemäß § 18 MRG unabhängig von den Wohnungsverkäufen durchzuführen gewesen seien. Da diese mit diesen Grundgeschäften nichts zu tun hätten, stehe der Vorsteuerabzug zu.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme hielt die Bp dem steuerlichen Vertreter vor, Mieterlöse letztmalig im Jahr 1998 erklärt zu haben. Die Wohnungen mit aufrechten Mietverhältnissen seien mit 22. Dezember 1997 an die Fa. MAD ohne Mehrwertsteuer verkauft worden. Da die Vorsteuern aus den Sanierungskosten mit keinen umsatzsteuerpflichtigen Erlösen in Zusammenhang stünden, seien sie von der Bp nicht anerkannt worden.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 6 Abs. 1 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen u. a. die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 a UStG 1994 sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gemäß Z 16 der letztzitierten Norm steuerfrei; nicht befreit ist die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige

Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Vom Vorsteuerabzug sind gem. § 12 Abs. 3 Z 1 und Z 2 UStG 1994 die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet, sowie die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt, ausgeschlossen.

Aus der dem steuerlichen Vertreter vorgehaltenen Stellungnahme der Bp war zu entnehmen, dass die Bw. die Liegenschaft mit der im Firmennamen der Bw. enthaltenen Adresse mit Vertrag vom 24. Juli 1997 gekauft und sämtliche Wohnungen mit einem aufrechten Mietverhältnis an die Fa. "MAD Immobilienverwertungsgesellschaft m.b. H." verkauft hatte. Die Tatsache der Übereinstimmung zwischen den Vertragsparteien in den Punkten II und V. 1 b) des in den Arbeitsbogen eingelegten Kaufvertrags vom 22. Dezember 1997, demzufolge die Bw. die im Punkt I. angeführten Liegenschaftsanteile an die MAD um den "Kaufpreis von S 6.000.000" verkaufe, die verkauften Wohnungen vermietet seien und die Käuferin in die bestehenden Mietverträge anstelle der Verkäuferin eintrete, sprach für das Vorliegen eines steuerfreien Entgelts, wenn der Kaufpreis keine Angaben zur Umsatzsteuer ausweist und Mietern erhöhte Mietzinse im Gefolge eines Verfahrens gem. § 18 MRG vorgeschrieben wurden.

Außer Streit steht, dass das in Rede stehende Haus in den Anwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes fällt. Demzufolge gilt § 18 c MRG "Nachträgliche Neuerrichtung von Mietgegenständen", laut dessen Abs. 1 die neu errichteten Objekte hinsichtlich ihrer Errichtungskosten als eigene wirtschaftliche Einheit zu behandeln sind. Werden Baumaßnahmen nach § 18 c Abs. 1 MRG durchgeführt, so hat das **Gericht** bzw. die Gemeinde auf Antrag des Vermieters **über die Höhe der Kosten gemäß § 18 c Abs. 3** (das sind die Kosten von Baumaßnahmen zur nachträglichen Neuerrichtung weiterer Wohnungen oder Geschäftsräumlichkeiten durch Auf-, Ein-, Um- oder Zubau, soweit diese Baumaßnahmen in absehbarer Zeit notwendig werdende Erhaltungsarbeiten ersetzen oder nützliche Verbesserungen sind) **zu entscheiden, die aus der Mietzinsreserve zu decken sind**. Reicht die Mietzinsreserve zur Deckung der Kosten für die jeweils erkennbaren und in absehbarer Zeit notwendig werdenden Erhaltungsarbeiten sowie nützlichen Verbesserungsarbeiten nicht aus, so sind die Fehlbeträge unter Anwendung der §§ 18, 18 a, 18 b und 19 MRG zu decken.

Gemäß § 20 Abs. 1 MRG hat der Vermieter in übersichtlicher Form eine Abrechnung über die Einnahmen und Ausgaben eines jeden Kalenderjahres zu legen. Laut Abs. 2 der letztzitierten

Norm ist der Unterschiedsbetrag, der sich aus der Gegenüberstellung der so ausgewiesenen Einnahmen und Ausgaben eines Kalenderjahres errechnet, die Mietzinsreserve oder der Mietzinsabgang des Kalenderjahres. Finden die Kosten einer vom Vermieter durchzuführenden, unmittelbar heranstehenden größeren Erhaltungsarbeit einschließlich der nach § 3 Abs. 3 Z 1 anrechenbaren Verzinsung und Geldbeschaffungskosten in der Summe der sich in den vorausgegangenen zehn Kalenderjahren ergebenden Mietzinsreserven oder Mietzinsabgänge keine Deckung und übersteigen sie die während des Verteilungszeitraums zu erwartenden Hauptmietzinseinnahmen, so kann zur Deckung des Fehlbetrags eine Erhöhung des Hauptmietzinses gem. § 18 Abs. 1 MRG begehrt werden. Wird im § 18 Abs. 3 MRG die Summe der sich in den vorausgegangenen zehn Kalenderjahren ergebenden Mietzinsreserven oder Mietzinsabgänge einschließlich eines allfälligen Zuschusses, der aus Anlass der Durchführung der Arbeiten gewährt wird, als erstes von den zur Festsetzung des erforderlichen erhöhten Hauptmietzinses maßgebenden Kriterien bestimmt, so wäre es vor diesem mietrechtsgesetzlichen, somit zwangsrechtlichen Hintergrund am steuerlichen Vertreter gelegen gewesen, dem Vorhalt der Bp in deren Stellungnahme zum gegenständlichen Punkt, demzufolge Mieterlöse letztmalig im Jahr 1998 erklärt worden seien, in Form der Abgabe einer schriftlichen Gegenäußerung entgegenzutreten, soll die Annahme des Bestands eines Zusammenhangs zwischen den in Rede stehenden Kosten zum umsatzsteuerfreien Grundgeschäft verneint werden.

Die obigen Ausführungen finden Deckung in der am 22. Dezember 1997 abgeschlossenen Zusatzvereinbarung zu dem in Rede stehenden Kaufvertrag, wenn mit dieser die Fa. MAD Immobilienverwertungsgesellschaft m.b. H. zur Kenntnis genommen hatte, dass die Liegenschaft auf Grund der bestehenden Baugenehmigung aufgestockt und gleichzeitig die allgemeinen Teile des Hauses saniert werden sollten; der Umstand, dass zum Zweck der Finanzierung der Sanierung hinsichtlich der aufrechten Altmietverträge ein Verfahren gem. § 18 MRG durchgeführt worden sei, ins Treffen geführt wurde und Punkt II. des Vertrages den Abschluss der nachfolgenden Zusatzvereinbarung zur Bereitschaftserklärung der Käuferin, die Kosten der Sanierung mit den von ihr gekauften Liegenschaftsanteilen auf Basis der Entscheidung des Bezirksgerichts mit zu finanzieren, bestätigt:

a)	<i>Die Finanzierung der Sanierung soll durch ein Hypothekendarlehen der ... Bank ... erfolgen ... Die Höhe des aufzunehmenden Darlehens ist ... begrenzt, ...</i>
b)	<i>Die zur Finanzierung der Erhaltungsarbeiten laut Entscheidung des Bezirksgerichtes ... vorhandene Mietzinsreserve ist zur Gänze auch hinsichtlich der von der MAD Immobilienverwertungsgesellschaft m.b.H erworbenen Liegenschaftsanteile von der Bw. bzw. "TBC GmbH" aufzubringen.</i>
c)	<i>Die Bw., die TBC Gesellschaft m.b.H und Gabriele Shumway garantieren</i>
1)	<i>dass die Aufbringung der Sanierungskosten aus dem Titel der Mietzinsreserve gesichert ist,</i>
2)	<i>dass, durch die Erhöhung der Hauptmietzinse gem. § 18 MRG und die mit den</i>

		<i>anderen derzeitige bzw. künftigen Miteigentümer getroffenen Vereinbarungen die Finanzierung der Sanierungsarbeiten und die Rückzahlung des aufzunehmenden Hypothekendarlehens gesichert ist</i>
	3)	<i>dass die Hausverwaltung auf die Dauer ihrer Bestellung keine Honorare von der Fa. MAD verlangen wird, die über das im Mietrechtsgesetz gedeckte Maß hinausgehen und auf die Mieter überwältzt werden können. Dies gilt sowohl für das § 18 Verfahren als auch für die laufende Verwaltung.</i>
	4)	<i>dass das Verfahren gemäß § 18 MRG bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die Endabrechnung fristgerecht und ordnungsgemäß betreut und fortgeführt wird.</i>

Da die Bw. die Liegenschaft mit der im Firmennamen der Bw. enthaltenen Adresse mit Vertrag vom 24. Juli 1997 gekauft und sämtliche Wohnungen mit einem aufrechten Mietverhältnis an die Fa. "MAD Immobilienverwertungsgesellschaft m. b. H." mit Vertrag vom 22. Dezember 1997 verkauft hatte, stand letztendlich auch die kurze Behaltdauer der für Bestandzwecke genutzten Objekte der Annahme des Bestands eines unmittelbaren Zusammenhanges der als Vorsteuern geltend gemachten Kosten zu zum Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG 1994 berechtigenden Entgelten entgegen, weshalb von einem umsatzsteuerfreien Verkauf der Liegenschaftsanteile der Bw. an die Fa. "MAD Immobilienverwertungsgesellschaft m. b. H." auszugehen und daher der Betrag von S 974.613 nicht als abzugsfähige Vorsteuer gem. § 12 Abs. 1 leg. cit. zu werten war. Damit war die Berufung auch im gegenständlichen Berufungspunkt als unbegründet abzuweisen.

Tz 21 PB

Abweichend von der Bilanz zum 31. Dezember 1998, mit der dem Finanzamt sonstige Rückstellungen in Höhe von S 8.255.800 angezeigt worden waren, stellte die Bp mit der Tz 21 PB fest, dass die Rückstellung für den Dachausbau im Ausmaß von S 5.921.333 im Jahr 1998 aufzulösen sei, womit die sonstigen Rückstellungen um diesen Betrag zu vermindern und (nur mehr) in Höhe von S 2.334.467 anzuerkennen seien.

Mit der Berufung gegen den auf der Grundlage des Prüfungsberichts ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 1998 beantragte der steuerliche Vertreter die Erhöhung dieser Bilanzposition in Höhe von S 3.000.000 mit der Begründung, dass die Fa. ALF eine Nachtragsrechnung in Höhe von rund S 6.000.000 gelegt habe. Da der vom Gericht im diesbezüglich anhängenden Gerichtsverfahren bestellte Sachverständige einen Betrag von etwa S 3.000.000 für gerechtfertigt erklärt habe, seien die Rückstellungen im Jahr 1998 um diesen Betrag zu erhöhen.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme thematisierte die Bp die Ungewissheit des Ausgangs des Verfahren der Bw. gegen die letztgenannte Firma wegen Fertigstellung der Sanierungsarbeiten sowie des Verfahrens gegen die Fa. MAD auf Rückabwicklung des Kaufvertrages vom 22. Dezember 1997 bzw. Bezahlung des weiteren Kaufpreises von S 3.500.000 und hielt der Bw. im Übrigen vor, dass bezüglich des letztgenannten Prozesses eine Forderung

in etwa gleicher Höhe "einzustellen wäre", sodass im Jahresergebnis 1998 keine Änderung eintrete.

Das mit 2. April 2003 datierte Ersuchen des Finanzamts um Abgabe einer Gegenäußerung zu der obigen Stellungnahme blieb unbeantwortet.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 können Rückstellungen nur für 1. Anwartschaften auf Abfertigungen, 2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, 3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, und 4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden. Gemäß Abs. 3 der letztzitierten Norm dürfen Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Rückstellungen steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn mit dem Entstehen einer Schuld auf Grund der bisherigen Erfahrungen ernsthaft, somit mit größter Wahrscheinlichkeit, zu rechnen ist (vgl. für viele das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. März 2000, 94/14/0165). Eine Rückstellung für Zahlungsverpflichtungen ist nur dann zulässig, wenn bereits am Bilanzstichtag eine Verpflichtung besteht, für später erfolgende Zahlungen aufkommen zu müssen.

Im gegenständlichen Fall wurde der steuerliche Vertreter sowohl im Betriebsprüfungsverfahren, als auch im Berufungsverfahren (mit dem Ersuchen des Finanzamts um Abgabe einer Gegenäußerung zu der als Beilage übermittelten Stellungnahme der Bp zur Berufung) aufgefordert, die Umstände, die zur Bildung der Rückstellung führten, aufzuzeigen. Der alleinige Hinweis (im Schreiben vom 8. November 2002) auf eine Nachtragsrechnung der Firma ALF in Höhe von rund S 6.000.000, aufgrund dieser der vom Gericht bestellte Sachverständige im Verfahren wegen Fertigstellung von Sanierungsarbeiten einen Betrag von S 3.000.000 für gerechtfertigt erklärt habe, vermochte das Erfordernis einer Rückstellungsbildung zu dem streitgegenständlichen Bilanzstichtag nicht zu begründen, wenn der Bw. in der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme der Bp vorgehalten wurde, dass die Klage gegen die Fa MAD Immobilienverwertungsgesellschaft m.b.H wegen Duldung der Rückabwicklung des Kaufvertrages vom 22. Dezember 1997 bzw. Bezahlung des weiteren Kaufpreises von S 3.500.000 eine Verbindlichkeit in etwa gleicher Höhe einzustellen wäre, und eine Gegenäußerung der Bw. zu diesem Punkt unterblieb. Damit erwies sich die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Oktober 2006