



GZ. RV/1674-W/08,  
miterledigt RV/1675-W/08,  
RV/2085-W/09, RV/1393-W/10

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Margit Mayr, Gregor Ableidinger und Dr. Franz Kandlhofer über die Berufungen der Bw., vertreten durch O., gegen die Bescheide des FA, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2008, entschieden:

1. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 wird teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
3. Die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2008 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen der laut 2. und 3. abgeänderten Bescheide sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.
4. Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006 wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Kommandit-Erwerbsgesellschaft und wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 30. April 2005 errichtet. Der Geschäftszweig der Bw. umfasst „Ankauf, Ausbau Immobilien, Besitz, Verwertung und Vermietung von Immobilien sowie Beteiligungen an Unternehmen und Gesellschaften“.

Für den Zeitraum Juni 2005 bis April 2006 führte das zuständige Finanzamt (FA) eine Außenprüfung (AP) hinsichtlich Umsatzsteuer 6/2005 bis 4/2006 durch. Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24. November 2006 hielt die Prüferin unter Tz. 1 („Eingangsrechnungen der G.“) fest, dass die Bw. mit Kaufvertrag (= Rechnungsdatum) vom 23. Juni 2005 das Objekt S. von der A. erworben habe. Der Kaufpreis sei mit € 2.237.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer festgesetzt worden. Weiters sei im Kaufvertrag der 15. Juni 2005 als Tag der Übergabe festgelegt worden.

Obiges Objekt sei am 27. Februar 2004 von der B. erworben worden und zwar 1166/1829 Anteile von der M. und 663/1829 Anteile von L.. Am 23. Juni 2005 habe die A. das Objekt erworben und mit selben Datum an die Bw. weiterveräußert.

Mit Rechnungsdatum 13. Juni 2005 habe die G.. zwei Rechnungen an die Bw. gelegt:

AR20050001 betreffend Außenanlagen: € 461.000,00 zuzüglich € 92.200,00 USt

(„....Wir verrechnen Ihnen die Errichtung von 1 Senkgrube 12x47x3 m, das Verlegen von Abfallrohren und Ableitungen in das bestehende Kanalnetz, 1800 m<sup>2</sup> teeren, Regen Drainage, 32 lfm Mauer, 1 m hoch, 35 cm breit, 80 cm tief, Verlegen von einer Gasleitung und Zusatzanspeisung Strom, 72 lfm aufgraben, betonieren, teeren, abtragen einer Böschung, 142 lfm Drainage legen, Regenwasseranschluss, Zuleitung in Senkgrube 284 lfm...“)

AR20050002 betreffend Einrichtung: € 58.000,00 zuzüglich € 11.600,00 USt

(„....Wir verrechnen einen TUS-Anschluss, Direktanpeilung an die Feuerwehr, komplett Wireless LAN Beschallung im gesamten Bürogebäude, ISDN Verkabelung in 62 Räumen, inkl. verlegen und Material, Festnetz Telefon, Verlegung durch Umbauarbeiten notwendig, stemmen, schließen, malen, Verlegen von neuen Teppichböden 1200 m<sup>2</sup>...“)

Die Bw. habe bisher folgende Vorsteuern aus diesen Rechnungen beantragt:

|                |                  |                             |
|----------------|------------------|-----------------------------|
| Juli 2005      | 23.366,66        | 1. Rate Außenanlagen        |
| August 2005    | 55.000,00        | 2. und 3. Rate Außenanlagen |
| September 2005 | 13.833,33        | 4. Rate Außenanlagen        |
| September 2005 | 3.266,67         | 1. Rate Einrichtung         |
| Oktober 2005   | 3.666,67         | 2. und 3. Rate Einrichtung  |
| November 2005  | 366,67           | 4. Rate Einrichtung         |
|                | <u>99.500,00</u> |                             |

Die letzte Rate für die Einrichtung sei bis dato nicht bezahlt und daher noch keine Vorsteuer beantragt worden.

Im Zuge der Prüfung seien Belege bezüglich Vorleistungen zu diesen Rechnungen der G.. vorgelegt worden. Es handle sich dabei um Eingangsrechnungen aus den Jahren 1994 bis 2000 adressiert an G.. bzw. L.. Die G.. sei nie Eigentümerin der Liegenschaft gewesen. Weiters sei zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung am 13. Juni 2005 die Bw. noch nicht Eigentümerin dieser Liegenschaft gewesen.

Laut Punkt V des Kaufvertrags zwischen der Bw. und der A. sei das Objekt völlig satz- und lastenfrei übertragen worden. Die Übernahme weiterer Kosten oder ein Verweis auf Zusatzvereinbarungen sei aus dem Kaufvertrag nicht ersichtlich. Die Ergänzungsvereinbarung vom 24. Juni 2005, die Herr L. am 21. September 2006 vorgelegt habe, erscheine nachgeholt und daher nicht glaubhaft.

Da die in der Rechnung angeführten Leistungen der G.. nicht für die Bw. erbracht wurden, könne die Vorsteuer aus diesen Rechnungen nicht anerkannt werden.

Daraufhin ergingen folgende Bescheide des zuständigen Finanzamtes (FA):

1. Bescheid vom 27. September 2007 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005

*„Die Vorsteuern von € 92.200,- und € 11.600,- aus den Rechnungen AR20050001 und AR20050002 mit Rechnungsdatum 13.6.05 werden nicht anerkannt, da zu diesem Zeitpunkt der Rechnungsempfänger gar nicht Eigentümer des Objektes in S. gewesen ist. Auf die diesbezüglichen Feststellungen im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung wird verwiesen. Lt. Kaufvertrag ist o. a. Liegenschaft mit allen Rechten sowie sie der Verkäufer des Kaufgegenstandes besessen und benützt hat auf den Käufer übergegangen. Es wurde dafür ein angemessener Kaufpreis bezahlt, der ebenso den Ertragswert, der die Mieter inkludiert, abgegolten hat. Zusätzliche Provisionen für Mietervermittlungen des Hauses S. wären zwischen Verkäufer und Käufer unter Fremden nie zur Verrechnung gekommen. So muss jedoch auf das Naheverhältnis zwischen Rechnungsaussteller und Eigentümer der Liegenschaft hingewiesen werden. Es wird die Vorsteuer v. € 21.240 aus d. Rg. AR20050037 v. 13.6.05 betreffend Vermittlung der Mieter nicht anerkannt, da Fremdüblichkeit nicht gegeben ist.“*

2. Bescheid vom 27. September 2007 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006

*„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens.“*

*Wie in der Besprechung vom 10.9.2007 festgehalten wird die von der Bw. an M. gelegte Rechnung über € 500.000,00 netto für Baurecht S. den erklärten Entgelten zugerechnet."*

3. Bescheid vom 27. September 2007 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2005.

*„Die Aufwendungen für die Vermittlung der Beteiligungen in Höhe von € 148.900,00 sind als Anschaffungskosten zu qualifizieren und gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG mit einem AfA-Satz von 1,5 % abzuschreiben.*

*Laut Kaufvertrag vom 23. 6. 2005 wurde das Objekt in P., S. von der A. erworben, wobei die Liegenschaft mit allen Rechten sowie sie der Verkäufer des Kaufgegenstands besessen und benützt hat, auf den Käufer übergegangen ist. Es wurde dafür ein angemessener Kaufpreis bezahlt, der ebenso dem Ertragswert der Liegenschaft Rechnung trägt und damit die Mietverhältnisse darin berücksichtigt. Eine zusätzliche Provision für die Vermittlung der Mieter oben genannter Liegenschaft in Höhe von 6 Monatsmieten entbehrt jeder rechtlichen Grundlage. Wären Verkäufer und Käufer Fremde würde es zu keiner diesbezüglichen Verrechnung kommen. Daher muss auf das Naheverhältnis zwischen Rechnungsaussteller und Eigentümer der Liegenschaft hingewiesen werden und sind diesbezügliche Aufwendungen nicht anzuerkennen.*

*Die AfA für die Außenanlagen von € 15.366,67 und die AfA für Büro- und Geschäftsausstattung von € 2.900,00 sind nicht zu gewähren, da zum Zeitpunkt der Anschaffung der Rechnungsempfänger nicht Eigentümer der Liegenschaft war. Auf die diesbezüglichen Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung wird verwiesen."*

Gegen die oben angeführten Bescheide wurde am 19. Oktober 2007 Berufung erhoben und im Einzelnen eingewendet:

Die Bw. habe für die Vermittlung von Beteiligungen (Kommanditkapital) eine Provision von € 148.900,00 bezahlt und als Werbungskosten abgesetzt. Laut Bescheidbegründung seien die Aufwendungen für die Vermittlung der Beteiligung als Anschaffungskosten zu qualifizieren und gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 mit einem AfA-Satz von 1,5 % abzuschreiben. Mit „Anschaffungskosten“ seien offensichtlich die Anschaffungskosten der Liegenschaft S., gemeint. Die Vermittlungsprovisionen für die Akquisition von Eigenkapital seien keine Anschaffungskosten der Liegenschaft, hätten keinen Zusammenhang mit der Liegenschaft. Anlässlich der Beantwortung von Zweifelsfragen sei diese Rechtsansicht bereits ausführlich dargelegt worden, die Veranlagung sei jedoch – unter Missachtung von höchstgerichtlichen Erkenntnissen und ohne stichhaltige Begründung – trotzdem abweichend erfolgt.

Es werde nochmals auf das Erkenntnis des VwGH 2005/15/0071 vom 19.04.2007 verwiesen, worin klargestellt werde, dass Kosten der Finanzierungsbeschaffung, wozu auch die Kosten der Eigenkapitalbeschaffung gehören, zu sofort absetzbaren Werbungskosten führen. Eine Verteilung gemäß § 19 Abs. 3 EStG 1988 komme deshalb nicht in Frage, weil die Vermittlungsprovision für das Eigenkapital keine Vorauszahlung darstelle, das Eigenkapital werde unbefristet zur Verfügung gestellt.

Für die Vermittlung der Mietverträge, welche eine jahrelange Akquisitionstätigkeit erfordert hätten, sei eine Provision von 6 Monatsmieten vereinbart und an die A. bezahlt worden. Die genannte Gesellschaft sei zum Zeitpunkt der Erbringung ihrer Akquisitionsleistung nicht Eigentümerin der Liegenschaft gewesen. Die Beurteilung der Angemessenheit des Kaufpreises der Liegenschaft – wie sie das FA vornehme – sei zur Beurteilung der Akquisitionsleistung weder notwendig noch sinnvoll. Der Liegenschafts Kauf sei unter fremden Geschäftspartnern erfolgt und eine Angemessenheitsprüfung wie unter nahen Angehörigen vorzunehmen, nicht vorgesehen. Die gänzliche Nichtanerkennung einer unter fremden Geschäftspartnern vereinbarten Provision sei rechtswidrig. Die Argumentation, dass die Provision „jeder rechtlichen Grundlage entbehre“ sei unrichtig. Rechtliche Grundlage sei ein mündlicher Vertrag. Die Provision sei bezahlt und die Leistung erbracht worden.

Bezüglich der nicht anerkannten AfA werde einerseits auf die nachstehenden Ausführungen verwiesen, andererseits auf den Bescheid des Finanzamts für Gebühren, wonach die an die Bw. erbrachten Leistungen den Anschaffungskosten des Grunderwerbs zuzurechnen seien. Folge man diesem Bescheid, sei für diese Leistungen selbstverständlich AfA anzusetzen und verrechnete Umsatzsteuer sei als Vorsteuer abzugsfähig. Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben berufe man sich auf diesen Bescheid.

Zum Umsatzsteuerbescheid 2005: Das FA habe anlässlich der Außenprüfung laut Niederschrift vom 24. Oktober 2006 die Vorsteuern aus den Rechnungen der Firma G.. an die Bw., AR 20050001 und AR 20050002 in Höhe von € 92.200,00 und € 11.600,00 unter anderem aus Formalvorschriften nicht anerkannt. Dies sei rechtswidrig. Die in diesen Rechnungen ausgewiesenen Investitionen seien zu einem Zeitpunkt getätigt worden, in welchem die Liegenschaft S. im Eigentum der B. gestanden sei.

Die Leistungserbringung selbst stehe außer Streit. Die Leistungen hätten eine Werterhöhung der Liegenschaft in einem dem Rechnungsbetrag entsprechendem Ausmaß bewirkt.

In der Folge habe ein zweistufiger Verkauf, und zwar einmal durch die B. an die Firma A. und in unmittelbarer zeitlicher Nähe durch die Firma A. an die Bw., stattgefunden.

In den jeweils für die Liegenschaft verrechneten Kaufpreisen (identische Kaufpreise) hätten die Leistungen der G. aus dem Grund keine Berücksichtigung gefunden, weil dieselben nicht an die B. weiterverrechnet worden seien. Der Kaufpreis enthalte daher die Leistungen der G.. nicht. Die unterlassene Verrechnung an die B. habe ihre Ursache darin, dass die Leistungen der G.. im kalkulierten Restwert keine Deckung gefunden hätten und stets vereinbart gewesen sei, die Leistungen der Firma G.. würden an den endgültigen Erwerber der Liegenschaft verrechnet werden.

Die zeitliche Abfolge des Eigentumsübergangs an der Liegenschaft, welche zu einem zweimaligen Anfall von Grunderwerbsteuer geführt habe, finde ihre Ursache in der notwendigen Finanzierung der Liegenschaftstransaktion durch die V..

In gleicher Weise sei zu berücksichtigen, dass die B. die angelaufenen Kosten für die Investitionstätigkeit aus dem Grund nicht übernehmen wollte, weil für die B. absehbar gewesen sei, dass die Liegenschaft verkauft werde und die Leasinggesellschaft diese Kosten im Kaufpreis nicht kalkuliert habe. Daher sei der Wert der erbrachten Investitionsleistung zwar im Verkehrswert, nicht aber im fakturierten Kaufpreis enthalten, sondern sei anlässlich der Eigentumsübertragung vereinbart worden, diese Leistung an den Rechtsnachfolger zu verrechnen. Dabei habe es sich zutreffenderweise um die Bw. und nicht um die A. als nur kurzzeitigem Eigentümer gehandelt.

Insoweit basiere die Vorgangsweise der Fakturierung der Rechnungen der G.. an die Bw. auf rein wirtschaftlichem und keinem steuerlichen Grund und lasse sich die Verweigerung des Vorsteuerabzugs nicht rechtfertigen.

Entsprechend sei die Argumentation des FA unrichtig, welche davon ausgehe, dass den beiden Rechnungen der G.. an die Bw. keine Leistung zugrunde liege, sondern bilde dieselbe einen Bestandteil des Verkehrswertes der Liegenschaft.

Wie der EuGH in seinem Urteil vom 1.1.2002, Rs. C-90/02, Bockemühl, ausgeführt habe, gestatte es Artikel 22 Abs. 3 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie zwar den Mitgliedstaaten, über das von der Richtlinie verlangte Mindestmaß hinaus bestimmte Angaben in Rechnungen zu fordern, welche erforderlich seien, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern. Diese Möglichkeit könne aber nicht so weit gehen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug vollständig ausgeschlossen oder übermäßig erschwert werde. Jene Maßnahmen, welche die Mitgliedstaaten erlassen, um die Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich sei.

Zuletzt werde darauf hingewiesen, dass das Finanzamt für Gebühren am 11.9.2007 bescheidmäßig festgestellt habe, dass es sich bei den erbrachten Leistungen um den Anschaffungskosten der Liegenschaften zuzurechnende Leistungen handle. Auch damit wäre der Vorsteuerabzug gegeben.

Im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 habe das FA Umsatzsteuer in Höhe von € 100.000,00 für eine Rechnung über ein Baurecht festgesetzt. Diese Rechnung sei jedoch 2006 nicht bezahlt worden, sodass aufgrund der zwingenden Ist-Besteuerung die Steuerschuld noch nicht entstanden sei. Aus der Besprechung vom 10. September 2007 ergebe sich keine anders lautende Beurteilung.

Mit 22. Jänner 2008 erließ das FA den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 abweichend von der Erklärung der Bw.:

*„Die Aufwendungen für die Provision für die Vermittlung der Mieter werden nicht anerkannt. Auf die Begründung des Vorjahres wird verwiesen. Weiters wurde die AfA für die Außenanlage (€ 30.733,33) und TUS-Anschluß, Wlan (€ 2.900,00) nicht berücksichtigt. Auf die diesbezüglichen Begründungen im Vorjahr wird verwiesen.“*

Am 26. März 2009 bzw. 22. März 2010 ergingen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2007 bzw. 2008 mit folgender, gleichlautender Begründung:

*Die Aufwendungen für die Provision für die Vermittlung der Vermieter (€ 10.620) werden nicht anerkannt. Auf die Begründung der Vorjahre wird verwiesen. Die AfA für die Außenanlage (€ 30.733,33) und den TUS-Anschluss (€ 5.800) kann nicht anerkannt werden. Auf die diesbezügliche Begründung in den Vorjahren wird verwiesen.*

Auch gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben und hinsichtlich der Begründung auf die Berufung vom 19. Oktober 2007 verwiesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Berufungswerberin (Bw.), eine GmbH & Co KEG, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 30. April 2005 errichtet. Kommanditisten sind bzw. waren Mag. W. und AH GmbH (bis 26.11.2005).

Mit Kaufvertrag vom 23. Juni 2005 erwarb die Bw. das bebaute Grundstück S. von der A., die es mit gleichem Datum von der B. erworben hatte, zu einem Kaufpreis von € 2.237.000,00 plus Umsatzsteuer. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin der Veräußerin A. ist die mittlerweile in Liquidation befindliche AH GmbH (Kommanditistin der Bw.). Als Tag der Übergabe wurde im Kaufvertrag der 15. Juni 2005 festgelegt.

Bis zum 23. Juni 2005 stand das Grundstück im Eigentum der B., die es mit Kaufvertrag vom 27. Februar 2004 erworben hat. Die Vorbesitzer waren L. mit 663/1829 Anteilen (seit 9. November 1989) sowie die M. mit 1166/1829 Anteilen (seit 29. August 2000).

Folgende Feststellungen der AP sind strittig:

1. Rechnungen der G.. vom 13. Juni 2005 an die Bw. betreffend Außenanlagen AR20050001 (Senkgrube, Verlegung von Rohren, einer Gasleitung, Regenwasseranschluss usw.) iHv € 461.000,00 + € 92.200,00 und betreffend Einrichtung AR20050002 (TUS-Anschluss, Direktanpeilung Feuerwehr, WLAN Beschallung usw.) iHv € 58.000,00 + € 11.600,00.

Der AP seien Belege bezüglich der zu diesen Rechnungen erbrachten Vorleistungen vorgelegt worden. Es handle sich dabei um Eingangsrechnungen aus den Jahren 1994 bis 2000, adressiert an die G.. und L., wobei die G.. nie Eigentümerin der Liegenschaft gewesen sei. Auch sei die Bw. im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung noch nicht Eigentümerin dieser Liegenschaft gewesen.

Laut Punkt V des Kaufvertrags sei das Objekt satz- und lastenfrei übertragen worden und die Übernahme weiterer Kosten aus dem Kaufvertrag nicht ersichtlich. Die von der Bw. vorgelegte Ergänzungsvereinbarung vom 24. Juni 2005 erscheine nachgeholt und daher wenig glaubhaft. Es seien daher weder die geltend gemachten Vorsteuern, noch die von den Anschaffungskosten geltend gemachten AfA-Beträge anzuerkennen.

Dagegen wurde in der Berufung eingewendet, dass die in diesen Rechnungen ausgewiesenen Investitionen zu einem Zeitpunkt getätigt worden seien, in welchem die Liegenschaft im Eigentum der B. gestanden sei. Diese Leistungen hätten eine Werterhöhung der Liegenschaft in einem dem Rechnungsbetrag entsprechendem Ausmaß bewirkt. In der Folge habe ein zweistufiger Verkauf stattgefunden. In den jeweils für die Liegenschaft verrechneten (identen) Kaufpreisen hätten die Leistungen der G.. deshalb keine Berücksichtigung gefunden, weil diese nicht an die B. weiterverrechnet worden seien. Der Grund liege darin, dass Leistungen der G.. im kalkulierten Restwert keine Deckung gefunden hätten und stets vereinbart gewesen sei, diese Leistungen an den endgültigen Erwerber der Liegenschaft zu verrechnen. Bei diesem habe es sich um die Bw. und nicht um die A. als nur kurzzeitigem Eigentümer gehandelt.

Zur Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung ist zunächst darauf hinzuweisen, dass Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist, dass eine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 vorliegt. Enthält eine Urkunde die von § 11 geforderten Angaben nicht, so ist sie auch nicht als Rechnung iSd § 11 anzusehen. Nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 müssen Rechnungen u. a. enthalten: „...den Tag der Lieferung oder der sonstigen

*Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt...*“.Da in den gegenständlichen Rechnungen weder ein Lieferdatum noch ein Leistungszeitraum angegeben ist und sich auch kein Hinweis gemäß § 11 Abs. 2 findet, wonach die erforderlichen Angaben in anderen Belegen enthalten sind, steht schon aus diesem Grund ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Im Außenprüfungsverfahren wurde seitens der Bw. eine *„Ergänzungsvereinbarung zum Kaufvertrag“* vom 24. Juni 2005 vorgelegt. Aus dieser geht hervor, dass sich die Bw. gegenüber der A. verpflichtet *„die Kosten für die Errichtung der Senkgrube, Dachdeckungen,..... etc. samt zugehörigen Leistungen im Zeitraum 1996 bis 2005 in Höhe von EUR 461.000,-- .... sowie die Kosten für Verkabelungen im Bürogebäude, Umbauarbeiten .....etc. im Zeitraum 2000 bis 2005 in Höhe von EUR 58.000,-- ..... zu übernehmen“*.

Anlässlich einer Besichtigung der Liegenschaft S. am 28. Juni 2006 wurde der AP zum Nachweis der diesen beiden Rechnungen zugrunde liegenden Leistungen ein Konvolut von Belegen über Vorleistungen (Arbeitsbogen ABNr. 223043/05, Seiten 79 bis 179) übergeben (AV vom 28. Juni 2006, Arbeitsbogen ABNr. 223043/05, Seite 334). Es handelt sich dabei um Eingangsrechnungen aus den Jahren 1993 bis 2000 (sowie zwei Rechnungen aus dem Jahr 2004) adressiert an die G.. sowie an L., und zwar im Wesentlichen um Rechnungen der Fa. C. über die Errichtung des Lager- und Bürohauses in den Jahren 1993 bis 1994, diversen Rechnungen für die Errichtung von Heizungs- und Sanitäranlagen aus den Jahren 1999 und 2000 sowie Architektenhonorare aus den Jahren 1998 bis 2000. Weder weisen die vorgelegten Belege einen sachlichen Bezug zu den laut AR20050001 und AR20050002 verrechneten Leistungen auf, noch einen zeitlichen, zumal die Bw. in der Berufung behauptet hat, die strittigen Leistungen seien zu einem Zeitpunkt getätigt worden, in dem die B. Eigentümerin der Liegenschaft gewesen ist. Die Liegenschaft stand vom 27. Februar 2004 bis 23. Juni 2005 im Eigentum der B.. Für diesen Zeitraum hat die Bw. lediglich eine einzige Eingangsrechnung an die G.. vom 20. 7.2004 über € 5.000,00 netto (*„Für geliefertes Material und abgeschlossene Installationsarbeiten.“*) vorgelegt. Ein Widerspruch ergibt sich diesbezüglich auch aus den in der *„Ergänzungsvereinbarung“* ausgewiesenen Zeiträumen. Überdies wurden die strittigen Rechnungen zu einem Zeitpunkt ausgestellt, in dem die Bw. noch nicht Eigentümerin der Liegenschaft war.

Unklar ist auch, zwischen wem stets *„vereinbart gewesen ist, diese Leistungen an den endgültigen Erwerber der Liegenschaft“* zu verrechnen.

Nicht nachvollziehbar ist weiters, warum die G., die zu keinem Zeitpunkt Eigentümerin der Liegenschaft war, die Kosten für die in den Rechnungen angeführten Leistungen übernommen hat, um diese erst viele Jahre später an einen *„endgültigen Erwerber“* weiter zu verrechnen.

Wie die AP zu Recht anmerkt, können derart ungewöhnliche Gestaltungen letztendlich nur im – vor allem durch die (direkten und indirekten) Beteiligungen des L. gegebenen – Naheverhältnis zwischen den Gesellschaften begründet werden. So war L. (bis 2005) sowohl Geschäftsführer (und seine Gattin Gesellschafterin) der mittlerweile in Liquidation befindlichen G., als auch der M. (Teileigentümerin der Liegenschaft bis 2004). Die M. ist auch unbeschränkt haftende Gesellschafterin der Bw.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen. Die im Zusammenhang mit den oben angeführten Eingangsrechnungen (AR 20050001 und AR 20050002) im Jahr 2005 geltend gemachten Vorsteuern von € 92.200,00 sowie € 11.600,00 sowie die in den Jahren 2005 bis 2005 bis 2008 geltend gemachten AfA-Beträge von jeweils € 15.366,67 und € 2.900,00 pro Jahr waren nicht anzuerkennen.

2. Eingangsrechnung der A. über eine Provision für die *Vermittlung der Mieter des Hauses S.* iHv € 106.200,00 plus Umsatzsteuer € 21.240,00.

Die aus dieser Eingangsrechnung geltend gemachte Vorsteuer sowie in Form von AfA-Beträgen (10jähriger Abschreibungszeitraum) geltend gemachten Aufwendungen hat das FA nicht anerkannt. Nach den Ausführungen des FA ist die gegenständliche Liegenschaft laut Kaufvertrag mit allen Rechten sowie sie der Verkäufer besessen und benützt hat auf den Käufer übergegangen. Zusätzliche Provisionen für Mietervermittlungen zwischen Verkäufer und Käufer wären nach Ansicht des FA unter Fremden nie zur Verrechnung gekommen und könnte nur im Naheverhältnis zwischen Rechnungsaussteller und Bw. ihre Ursache haben.

In der Berufung wurde eingewendet, dass für die Vermittlung der Mietverträge, welche eine jahrelange Akquisitionstätigkeit erfordert hätten, eine Provision von 6 Monatsmieten vereinbart und an die A. bezahlt worden sei. Da der Liegenschaftsverkauf unter fremden Geschäftspartnern erfolgt sei, sei eine Angemessenheitsprüfung wie unter nahen Angehörigen vorgesehen, nicht vorzunehmen. Rechtliche Grundlage der Provision sei ein mündlicher Vertrag, die Provision sei bezahlt und die Leistung erbracht worden.

Wie aus der Aktenlage hervorgeht, hat die Bw. die o. a. Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 23. Juni 2005 von der A. erworben, die dieses Grundstück mit gleichem Datum von der B. erworben hat. Unter Punkt VI des Kaufvertrags vom 23. Juni 2005 wurde der 15. Juni 2005 als Tag der Übergabe vereinbart. Laut der strittigen AR20050037 verrechnet die A. am 13. Juni 2005 für die „*Vermittlung der Mieter des Hauses S., laut Anhang,....vereinbarungsgemäß 6 Monatsmieten 20 % MWSt... EUR 106.200..*“

Laut Berufung habe die Vermittlung der Mietverträge eine jahrelange Akquisitionstätigkeit erfordert. Für den Senat nicht nachvollziehbar ist, welche konkrete Leistung die A. in diesem

Zusammenhang erbracht hat, zumal diese nur „kurzzeitige“ Eigentümerin bzw. davor lediglich 15 Monate Leasingnehmerin war und eine „jahrelange Akquisitionstätigkeit“ mit Sicherheit nicht durchgeführt haben kann. Auch hat die Bw. in der Berufung vorgebracht, dass die Zwischenschaltung der A. beim Liegenschafts Kauf lediglich aus Gründen der notwendigen Finanzierung erfolgt sei.

Den Inhalt des in der Berufung angesprochenen zwischen der A. und der Bw. abgeschlossenen „mündlichen Vertrags“ hat die Bw. nicht erläutert. Überdies war die A. am Tag der Rechnungslegung – 13. Juni 2005 – auch noch nicht Eigentümerin der gegenständlichen Liegenschaft.

Ungeachtet der vorstehenden Ausführungen weist die strittige Eingangsrechnung aber auch formelle Mängel im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 auf, so dass schon aus diesem Grund ein Vorsteuerabzug nicht zusteht. Die gegenständlich zu beurteilende Rechnung der A. vom 13. Juni 2005 mit dem oben angeführten Text, weist keinerlei Angaben betreffend Zeitpunkt oder Zeitraum der Durchführung der abgerechneten Leistungen auf. Auch ein Hinweis darauf, dass der Zeitraum der Leistungserbringung in einem anderen Beleg oder Beweismittel enthalten wäre, lässt sich der in Rede stehenden Rechnung nicht entnehmen. Rechnungen aber, die keine Angabe über den Tag oder den Zeitraum der abgerechneten Leistung und auch keinen Hinweis, dass dieser in einem anderen Beleg angeführt ist, enthalten, genügen den im zitierten § 11 UStG normierten Erfordernissen an eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungslegung nicht.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt abzuweisen. Die im Zusammenhang mit der oben angeführten Eingangsrechnung im Jahr 2005 geltend gemachte Vorsteuer von € 21.240,00 sowie die in den Jahren 2005 bis 2008 geltend gemachten AfA-Beträge von € 10.620,00 pro Jahr waren nicht anzuerkennen.

3. Ausgangsrechnung vom 31. Juli 2006 an die M. Holding GmbH über den *Verkauf des Baurechtes 2 OGS*. über € 500.000,00 + 20 % Umsatzsteuer.

Unter Hinweis auf eine Besprechung vom 10. September 2007 (Niederschrift vom 10. September 2007 mit L. als Geschäftsführer der Bw.) hat das FA den Betrag von € 500.000,00 den erklärten Umsätzen zugerechnet und die Umsatzsteuer in Höhe von € 100.000,00 festgesetzt.

Dagegen wurde in der Berufung eingewendet, dass die strittige Rechnung 2006 noch nicht bezahlt worden sei, sodass aufgrund der zwingenden Ist-Besteuerung die Steuerschuld noch nicht entstanden sei. Aus der angeführten Besprechung vom 10. September 2007 ergebe sich keine anders lautende Beurteilung.

Die seitens des FA als Begründung für die Hinzurechnung angeführte Niederschrift hat folgenden Inhalt:

„.....

.) GF der Bw. zum Zeitpunkt der Rechnungslegung – wer hat Rechnungslegung – Vertrag verhandelt? Unterlagen dazu?

*Bei beiden Firmen ist Herr L. GF (direkt und indirekt). Kein schriftl. Vertrag. Baupläne.*

.) Rechnungsaussteller?

*Bw. – Veranlasser Herr L.*

.) Ist dies ein vorhandenes, eingetragenes Baurecht?

*Nein, vermietet seit 1990. Fa. M. hat bei VB eine Bankgarantie von € 500.000,00 erstellt. Zur Absicherung des Baurechts. Ein Teil der Bankgarantie (40 – 50 T) sind schon geflossen. Bankgarantie 2005 erstellt. Es wurde von Bw. nicht gesamter Kaufpreis bezahlt.*

.) Wie erfolgte die Wertermittlung?

*2 Geschosse auf linkem Bauteil. Unterlagen über neu zu errichtendes Geschoss werden vorgelegt.*

.) Gibt es Pläne für die Nutzung dieses Baurechts?

*Pläne werden vorgelegt. Höhe der Rechnung geht von der Bankgarantie aus.*

.) Wurde mit dem Bau schon begonnen?

*Baubeginn im Oktober 2007 durch M.*

.....“

Vorweg ist anzumerken, dass für den Senat nicht erkennbar ist, aufgrund welcher konkret nachvollziehbarer Sachverhaltsfeststellung das FA die strittige Entgeltszurechnung vorgenommen hat.

Insoweit das FA davon ausgeht, dass es sich um ein Scheingeschäft gehandelt hat und eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung (§ 11 Abs. 14 UStG 1994) gegeben ist, ist darauf hinzuweisen, dass dies zur Voraussetzung hat, dass eine solche Rechnung vorliegt, die formal die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 erfüllt (vgl. VwGH vom 2. März 2006, 2006/15/0022). Nach § 11 Abs. 1 muss eine Rechnung u. a. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung (Z. 4) enthalten sowie für Umsätze nach dem 30.6.2005 auch die vom FA erteilte UID des Leistungsempfängers (BGBl. I 103/2005).

Weiters ist anzumerken, dass nach der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung nur in Ausnahmefällen zu Tragen kommt, da entsprechend dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer eine zu Unrecht in Rechnung

gestellte Steuer gemäß § 16 UStG 1994 dann berichtigt werden könne, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat.

Im Rahmen der vom FA noch vorzunehmenden Ermittlungen, wird daher auch zu überprüfen sein, ob – vorausgesetzt, dass überhaupt eine formal einwandfreie Rechnung vorliegt – es mittlerweile zu einer Rückabwicklung des gewährten Vorsteuerabzugs beim Rechnungsempfänger gekommen ist.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 21.11.2002, 2002/20/0315 (zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung) unmissverständlich zum Ausdruck gebracht hat, würde es die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Laut VwGH ist es nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.

Da die gegenständliche Vorgangsweise des Finanzamtes dazu führen würde, dass sowohl Ermittlungen, erstmalige Sachverhaltsfeststellung und sachverhaltsbezogene Begründung des Bescheides auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz verlagert werden würden, und dies der Intention des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren widersprechen würde, ist die Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz berechtigt (vgl. obige Ausführungen zur Ermessensübung und dem Zweck der Kassation).

4. Im Jahr 2005 geleistete Provisionen für die Vermittlung der Beteiligungen (Kommanditkapital) in Höhe von gesamt € 148.900,00.

Nach Ansicht des FA sind diese Aufwendungen als Anschaffungskosten zu qualifizieren und gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 mit einem AfA-Satz von 1,5 % abzuschreiben.

In der Berufung wurde dazu eingewendet, dass das FA mit „Anschaffungskosten“ offensichtlich die Anschaffungskosten der Liegenschaft S. meine. Die Vermittlungsprovisionen für die Akquisition von Eigenkapital seien jedoch keine Anschaffungskosten der Liegenschaft und hätten auch keinen Zusammenhang mit der Liegenschaft. Es werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 19. 4. 2007, 2005/15/0071 verwiesen, worin klargestellt werde, dass Kosten der Finanzierungsbeschaffung zu sofort absetzbaren Werbungskosten führen.

Strittig sind 5 Rechnungen der Bw. vom 31. Dezember 2005 in denen sie Gutschriften für „*die Vermittlung von Beteiligungen*“ erteilt. Seitens des FA wurden die gegenständlichen Rechnungen weder dem Grunde, noch der Höhe nach bezweifelt. Es ist folglich unstrittig, dass die Bw. Provisionen für die Akquisition von Beteiligungskapital bezahlt hat und die Rechnungsaussteller diese Leistung auch erbracht haben. Das FA vertritt aber die Ansicht, dass diese Provisionen als Teil der Anschaffungskosten des Grundstücks zu aktivieren seien.

Anschaffungskosten sind „die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand eindeutig zugeordnet werden können“ (§ 203 Abs. 2 UGB). Allerdings können Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts nur solche Kosten sein, die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten dessen Beschaffung tatsächlich zuzuordnen sind (BFH, BStBl II 2002, 349). Hierzu ist ein bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung nicht ausreichend. Vielmehr kommt es auf die Zweckbestimmung der Aufwendungen an (BFH, BStBl II 2006, 369).

Kosten für die Beschaffung von Beteiligungskapital (hier Kommanditbeteiligungen) gehören jedenfalls nicht zu den Anschaffungskosten der Liegenschaft, weil die Beschaffung von Kapital ein von der Anschaffung einer Liegenschaft unabhängiger Vorgang ist.

Da die gegenständlich strittigen Kosten nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks stehen, können diese auch nicht dem Grundstück zugeordnet werden

Der Berufung war daher in diesem Punkt stattzugeben. Die Vermittlungsprovisionen in Höhe von € 148.900,00 sind im Jahr 2005 zur Gänze als Betriebsausgaben abzugsfähig, die seitens der AP in den Jahren 2005 bis 2008 zum Ansatz gebrachten AfA-Beträge in Höhe von € 10.620,00 pro Jahr, waren den Einkünften wieder hinzuzurechnen.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 10. Juli 2013