



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Michael Hason von der Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei Dkfm. Dr. Franz Burkert & Co, 1020 Wien, Praterstraße 33, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Elisabeth Gürschka, betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1993 bis 1998, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 und der Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1997 nach der am 17. November 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

- |    |   |
|----|---|
| 1. | <p>Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1998, Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1997, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 und der Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1997, wird als unbegründet abgewiesen.</p> <p>Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1998, Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1997, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 und der Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1997 bleiben unverändert.</p> |
| 2. | <p>Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1998 wird teilweise stattgegeben.</p> <p>Dieser Bescheid wird abgeändert.</p> <p>Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 25. August 2000 zu entnehmen, die insofern einen Teil</p>  |

dieses Bescheidspruches darstellt.

## Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 23. Juni 1993 gegründete GmbH. Gründungsgesellschafter waren Matthias A (S 50.000,00 Nominale), Franziska A (S 50.000,00 Nominale), Meta-Katarina B (S 50.000,00 Nominale) sowie Erika C, welche ihren S 400.000,00 Anteil treuhändig für Ariane D, Gerda D, Rüdiger D, Mag. Alexis-Rüdiger D, Dr. Wolfgang E, Christoph E, Dr. Johann F und Claudius G (je (S 50.000,00 Nominale) hielt. Mit Abtretungsvertrag vom 24. November 1994 übernahm die A-AG die von Matthias und Franz A gehaltenen Anteile (je (S 50.000,00) um einen Abtretungspreis von je S 1.000.000,00.

Weitere Anteilsabtretungen fanden am 22. Februar 1995 statt, wobei die A-AG für die von Meta-Katarina B, Rüdiger D, Dr. Johann F und Claudius G gehaltenen S 50.000,00 - Anteile jeweils S 1.000.000,00, für jenen von Ariane D gehaltenen Stammanteil S 750.000,00 bezahlte und den von Mag. Alexis-Rüdiger D abgetretenen S 45.000,00- Anteil um S 750.000 aufgriff.

Am 14. März 1995 hatte A-AG für die von Dr. Wolfgang E, Christoph E und Gerda D veräußerten Anteile jeweils S 500.000 zu bezahlen.

Ab dem 14. März 1995 sind die Gesellschafter der Bw. Mag. Alexis-Rüdiger D mit einem S 5.000- Stammanteil und die A-AG mit S 545.000,00 Einlage.

Laut Jahresabschluss zum 31. März 1995 sind die Geschäftsführer der Bw. bis zum 13. März 1995 Rüdiger D und Prim. Dr. Otto B gewesen, ab dem 14. März 1995: Rüdiger D, Alexis-Rüdiger D und Prim. Dr. Otto B.

Mit dem Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1998 wurde unter anderem ein Verlustabzug von S 1.662.074 anerkannt; mit der Berufung gegen den letztgenannten Bescheid wurde vorgebracht, dass der gesamte Verlustabzug S 1.960.663 ausmache. Die Differenz entspreche genau dem Verlust aus 1994, der offensichtlich vergessen worden sei.

Im Gefolge der Betriebsprüfung, deren Gegenstand u.a. die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 beinhaltet hatte, erließ das Finanzamt auf Grundlage des Betriebsprüfungsberichts (PB) vom 26. Juli 2000 Bescheide, mit denen die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1993 bis 1998 bzw. der Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1993 bis 1997 wieder aufgenommen, der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1998 in Form einer Berufungsvorentscheidung abgeändert und neue Bescheide betreffend der Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1993 bis 1997 bzw. der Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 erlassen wurden. Auf die Berufung gegen die im letzten Satz - mit Ausnahme

der Berufungsvorentscheidung betreffend der Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 - genannten Bescheide sowie den Vorlageantrag betreffend der Körperschaftsteuer 1998 folgte ein Mängelbehebungsauftrag des Finanzamts, dem die steuerlich vertretene Bw. mit dem Schreiben vom 16. November 2000 entsprach. Das Ergänzungseruchen des Finanzamts vom 10. Juli 2001, mit dem die steuerlich vertretene Bw. zur Abgabe einer Gegenäußerung zu der dem Schreiben beigelegte Stellungnahme des Betriebsprüfers aufgefordert worden war, blieb unbeantwortet. Mit der Niederschrift vom 17. November 2004 wurde der Verlauf der in der Berufung beantragten Berufungsverhandlung dokumentiert.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden in der vorliegenden Berufungsentscheidung 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:

1) Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1993 bis 1998

a) Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1998

In der Tz 19 des oben genannten Prüfungsberichtes wurde die Anerkennung des Abzugs von Vorsteuern in Höhe von S 120.878,85 für das Jahr 1994, S 4.055,28 für das Jahr 1995, S 575,00 für das Jahr 1996, S 3.373,35 für das Jahr 1997 und S 8.362,21 für das Jahr 1998 mit folgender Begründung versagt:

Gemäß Punkt 2 des Gesellschaftsvertrages vom 23. Juni 1993 sei der Betriebsgegenstand der "Erwerb von bebauten und unbebauten Liegenschaften, deren Entwicklung und die Verwertung und Verwaltung von Realbesitz" sowie "die Errichtung von Appartements, die Verwaltung eigener Immobilien".

Zufolge des im September 1993 beim Finanzamt eingereichten Fragebogens anlässlich der Gesellschaftsgründung übe das Unternehmen "den Realbesitz und die Realbesitzverwertung" als Tätigkeit aus. Am 23. Juni 1993 sei die gewerbliche Tätigkeit aufgenommen worden.

Über Vorhalt des Finanzamts habe der steuerliche Vertreter am 17. März 1997 den tatsächlich ausgeübten Betriebsgegenstand mit "dem Erwerb von Liegenschaften, deren Entwicklung, die Verwertung und deren Verwaltung" mitgeteilt. Infolgedessen habe die Gesellschaft ein Grundstück erworben, auf dem Wohnungen errichtet werden sollen, die der Vermietung zugeführt würden.

Mit der nachfolgenden Übersicht wurden die in den Steuererklärungen erklärten Umsätze dargestellt:

1993	S	0,00	(geschätzt lt. Bescheid, da keine Abgabenerklärung eingereicht; lt. eingesehener Buchhaltung seien an "Erlösen aus Dienstleistungen" S 125.000 lukriert (Tz 18). Lt. Auskunft des Hr. Rüdiger D vom 16. Juni 1999 habe es sich konkret um die Abhaltung eines Seminars über Baurecht im Dezember 1993 gehandelt. Die Leistung sei der I-GmbH verrechnet worden)
------	---	------	---

1994	S	1.000,00	(Jänner bis Dezember/1994)
1995	S	0,00	(Jänner bis Dezember/1995)
1996	S	0,00	(Jänner bis März/1996)
1997	S	0,00	(April/1996 bis März/1997)
1998	S	0,00	(April/1997 bis März/1998; lt. Konto (4302) "Sonstige Erlöse 0%" sei erstmals bei Bilanzierung mittels Um- und Nachbuchung ein Betrag iHv S3.000.000,00 als "Abgeltung Kaufanbot G-Gasse" eingebucht worden; der diesbezügliche Jahresabschluss sei beim Finanzamt am 21. Juni 1999 eingereicht worden, in den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen und der Jahresumsatzsteuererklärung scheine dieser Betrag nirgendwo auf; der Betrag sei als Forderung an die Hauptgesellschafterin A-AG gegengebucht worden)
4-98 bis 2/99	S	0,00	Die eingereichten Voranmeldungen ab April/1998 bis zumindest März/2000 würden keinerlei Umsätze aufweisen.

Im Anschluss an die obige Übersicht wurde unter dem Titel "Festgestellte Tätigkeit lt. Geschäftsunterlagen, Erhebungen und Vorhaltsbeantwortungen" im Wesentlichen festgestellt: Die Bw. habe die Liegenschaft 1000 Wien, H-Gasse 7-9, von Matthias A mit Kaufvertrag vom 8. Juli 1993 um einen Kaufpreis von S 7 Millionen erworben. Zu diesem Zeitpunkt sei Herr A mit etwa 9 % am Stammkapital der Bw. beteiligt gewesen.

Bei dem Objekt handle es sich um ein etwa 1.200 m<sup>2</sup> großes Grundstück, auf welchem sich leerstehende, desolat wirkende, ebenerdige sowie einstöckige Betriebsgebäude (lt. Grundbuchsstand im Flächenausmaß von rd. 840 m<sup>2</sup>) einer ehemaligen Raumausstattungsfirma befänden.

Unter Verweis auf das Konto (0200) "Grundwert bebaute Grundstücke" wurden folgende in Zusammenhang mit dem Grundstück angefallenen Kosten genannt:

Datum	Leistungsbeschreibung	Nettobetrag	Vorsteuer
19.07.1993	Kaufpreis	S 7.000.000,00	S 0,00
	Notar Dr. H	S 78.820,00	S 15.500,00
31.12.1993	Vermittlungsprovision I-GmbH	S 125.000,00	S 25.000,00
31.12.1993	GrEST	S 245.000,00	S 0,00
bis 31.12.1993		S 7.448.820,00	S 40.500,00
bis 31.12.1994		S 7.448.820,00	S 40.500,00
bis 31.12.1995		S 7.448.820,00	S 40.500,00
16.10.1995	Grundbuchseintragung	S 70.000,00	S 0,00
seit 31.März 1996 bis dato		S 7.518.820,00	S 40.500,00

Mit der nachfolgenden Tabelle wurde das "Konto (0710) "Anlagen in Bau" dargestellt:

Datum	Leistungsbeschreibung	Nettobetrag	Vorsteuer
8.07.1993	Einreichung für die Bekanntgabe der Bebauungsbestimmungen 6/1993 18h/Arch. I	S 11.038,00	S 2.207,60
11.08.1993	Konsulententätigkeit bei der Projektbearbeitung 7-8/1993/ Dr. F	S 20.000,00	S 4.000,00
3.09.1993	Konsulententätigkeit bei der Projektbearbeitung 9-10/1993/ Dr. F	S 20.000,00	S 4.000,00
13.12.1993	Konsulententätigkeit bei der Projektbearbeitung 11-12/1993/ Dr. F	S 40.000,00	S 8.000,00
bis 31.12.1993		S 91.038,00	S 18.207,60
10.01.1994	Einreichplanung, Nebenkosten Arch. J	S 156.000,00	S 31.200,00

1.03.1994	Konsulententätigkeit bei der Projektbearbeitung 1-2/1994/ Dr. F	S	40.000,00	S	8.000,00
15.04.1994	Einreichplanung bis Bauverhandlung, Nebenkosten Arch. J	S	105.000,00	S	21.000,00
3.05.1994	Konsulententätigkeit bei der Projektbearbeitung 3-4/1994/ Dr. F	S	40.000,00	S	8.000,00
27.06.1994	Konsulententätigkeit bei der Projektbearbeitung 5-6/1994/ Dr. F	S	40.000,00	S	8.000,00
9.08.1994	Ergänzungsgebühr Kanaleinmündungsabgabe MA 37	S	40.577,00	S	0,00
30.08.1994	Konsulententätigkeit bei der Projektbearbeitung 7-8/1994/ Dr. F	S	40.000,00	S	8.000,00
17.10.1994	Verwaltungsabgabe Baubewilligung MA 37	S	5.270,00	S	0,00
31.12.1994	Projektierungsleistungen I-GmbH	S	137.000,00	S	27.400,00
bis 31.12.1994		S	694.885,00	S	129.807,60
bis 31.03.1995		S	694.885,00	S	129.807,60
bis 31.03.1996		S	694.885,00	S	129.807,60
bis 31.03.1997		S	694.885,00	S	129.807,60
seit 31.03.1998 bis dato		S	694.885,00	S	129.807,60

Im Anschluss an die Tabelle wurde u.a. bemerkt: Mittels Vorhalts vom 10. Mai 1999 sei die Bw. dazu aufgefordert worden, insbesondere die "Konsulententätigkeit" des Dr. F (, der Gesellschafter bis 22. Februar 1995 gewesen sei,) anhand geeigneter Unterlagen näher zu konkretisieren bzw. nachzuweisen. Ebenso sei die Gesellschaft um Vorlage der Rechnung der I-GmbH sowie Erläuterung derselben ersucht worden. Mit Schreiben vom 16. Juni 1999 sei allgemein erklärt worden, dass "die Leistungen anhand der Rechnungen ersichtlich seien und sich sämtliche auf die Ausarbeitung des Projektes H-Gasse bezögen". Die Rechnung der letztgenannten GmbH vom 31. Dezember 1994 über netto S 137.000,00 sei hingegen - entgegen dem diesbezüglichen Begleittext - nicht vorgelegt worden. Allerdings sei eine Rechnung an die I-GmbH vom 31. Dezember 1993 über S 125.000,00 netto mitgesandt worden.

Trotz mehrerer Einladungen zur Erbringung der gewünschten Nachweise sei somit dem Ergänzungsauftrag in diesem Punkt bis Prüfungsende nicht nachgekommen worden.

Mit Bescheid der MA 37, Baupolizei, vom 8. August 1994 sei die Bewilligung zur Abtragung des gesamten Baubestands der Liegenschaft erteilt worden.

Am 23. September 1994 sei die Genehmigung zur Errichtung eines vierstöckigen Wohnhauses erwirkt worden. Laut Baubewilligungsbescheid der MA 37 solle das Gebäude ein Kellergeschoß sowie zwei ausgebauten Dachgeschosse besitzen und nebst einem Geschäftslokal im Erdgeschoß 38 Wohnungen enthalten. Die verbaute Fläche werde künftig 896 m<sup>2</sup> betragen.

Im "Statistischen Bogen" vom 16. Dezember 1994 zur Baubewilligung würden die Wohnungsgrößen der künftigen Wohnungen mit zwischen rd. 27m<sup>2</sup> und rd. 90m<sup>2</sup> je Wohneinheit angegeben. Das spätere Rechtsverhältnis sei mit "Eigentumswohnungen" angekreuzt worden.

Nach dem 31. Dezember 1994 würden weder Belege, noch andere Hinweise dafür, dass weitere Planungsmaßnahmen gesetzt worden seien, vorliegen.

Dem für die Grundstücksbewertung zuständigen Lagefinanzamt in Wien sei im April 1995 mitgeteilt worden: Die Bw. sei noch mit der Einholung von Angeboten beschäftigt. Ein Abbruch habe noch nicht stattgefunden, der Baubeginn sei jedoch noch für 1995 geplant. Der Abschluss der Bautätigkeiten werde mit Ende 1996 erwartet. Am 29. März 1999 habe der steuerliche Vertreter gegenüber dem Finanzamt ergänzt: Die erteilte Baubewilligung sei nicht konsumiert worden, bis dato sei ein Neubau nicht errichtet worden.

Im Zuge des bei der nunmehrigen Hauptgesellschafterin, der A-AG, durchgeführten, simultanen Betriebsprüfungsverfahrens sei der Betriebsprüfung eine einseitige, mit April 1995 datierte, nicht unterfertigte "Information für den Aufsichtsrat der A-AG" vorgelegt worden. Dabei handle es sich lt. Rüdiger D um die rechnerische Darstellung des Beteiligungswertes der Bw.

Konkret werde in dieser Abhandlung die Rendite für ein geplantes Miethaus mit jährlich 7,2% errechnet, wobei aber auch "nach Fertigstellung und Vermietung des Projektes ein Weiterverkauf als Anlageobjekt für institutionelle Anleger möglich werde". Im letzten Absatz dieses Papiers heiße es wörtlich:

" Jedenfalls sollte nach Fertigstellung des Projektes an den vermietbaren Einheiten des Hauses auch Wohnungseigentum begründet werden, um damit später bei Bedarf leicht auch einzelne Einheiten wieder verkaufen zu können. Bei Annahme von durchschnittlich S 28.000 je m<sup>2</sup> und S 150.000 pro Garagenplatz als Verkaufspreis ergebe dies bei einem Abverkauf im Wohnungseigentum einen kalkulatorisch möglichen Gesamterlös von rund S 75 Mio. Da Verkaufserlöse einzelner Einheiten jedoch um die anteiligen Vorsteuerrückzahlungen geschmälert würden, sollte diese Verwertung nicht angestrebt werden und ebenfalls nur zur Kontrolle dienen."

Im Sommer 1999 durchgeführte Erhebungen der Bp hätten ergeben, dass ein Abbruch des Objektes nach wie vor nicht erfolgt sei; laut Baupolizei sei die erteilte Bewilligung zum Neubau mangels gesetzter Baumaßnahmen nunmehr erloschen.

Mit Vorhalt der Bp vom 10. Mai 1999 sei die Bw. unter Hinweis darauf, dass bis auf geringfügige Erlöse in den Jahren 1993 und 1994 keinerlei Umsätze gemeldet worden seien - der Ausweis eines nullprozentigen Erlösес in Höhe von S 3.000.000,00 (Tz 28 PB) im Jahre 1997/98 sei erstmals mit Einreichung des Jahresabschlusses am 21. Juni 1999 erfolgt - und das Projekt seit 1995 offensichtlich ruhe, dazu aufgefordert worden, anhand geeigneter, nach außen hin in Erscheinung getretener Handlungen, welche über bloße Absichtserklärungen hinausgehen, den Nachweis zu führen, dass das Unternehmen tatsächlich Wohnungen vermieten werde und die bisher geltend gemachten Vorsteuern in Zusammenhang mit der Liegenschaft abziehbar seien, weil diese Vermietungsabsicht bereits bei Kauf des Objektes bestanden habe.

In einer im Beisein des Gruppenleiters der Bp stattgefundenen Besprechung am 16. Juni 1999 habe der Firmenvertreter wenig konkret erklärt: "Die Erbringung des gewünschten Nachweises sei problematisch. Zum Teil stünde die Finanzierung des Projektes noch nicht. Die Investitionstätigkeit [dieser und weiterer in Betriebsprüfung befindlicher

Gesellschaften] sei zu umfangreich geworden, da aufgrund eingetretener Änderungen des Immobilienmarktes derzeit weniger Nachfrage nach Wohnungen bestünde. Man warte die derzeitige Situation ab und beabsichtige, mehr Eigenkapital aufzubringen. Der ursprünglich gesetzte Zeitrahmen wäre gesprengt worden. Ohne ausreichend viel Eigenkapital könne man kein Risiko eingehen. Es seien Anbote (von Baufirmen) eingeholt worden. Unterlagen darüber könne man im Moment nicht vorlegen, da sich diese gesammelt in einem Ordner, welcher außer Haus sei, befänden."

Weiters habe der steuerliche Vertreter schriftlich - allerdings wiederum nur allgemein und damit nicht zielführend - (vgl. die am 21. Juni 1999 eingelangte Vorhaltsbeantwortung) erklärt, dass ein "Wohnhaus geplant und die Baubewilligung hiefür eingereicht wurde. Dies habe längere Zeit in Anspruch genommen. In der Zwischenzeit habe sich die Situation auf dem Wohnungsmarkt verändert, das Projekt wäre daher ruhend gestellt und solle nach Abklärung der Finanzierung in der nächsten Zeit realisiert werden."

Mit Schriftsatz vom 1. März 2000 (zum Bp-Verfahren der A-AG) sei - erstmals- die Absicht, auf der in Rede stehenden Liegenschaft ein Hotel zu errichten, kundgetan worden. Weiters sei dem Finanzamt mitgeteilt worden: Die Finanzierung des Wohnhauses bzw. die Vermittlung im Falle eines Hotelprojektes sei Gegenstand eines "Sondierungsgespräches mit dem Generaldirektor der Bausparkasse" gewesen.

Unter dem Titel "Finanzierung, Vorkaufsrecht" wurde vorgebracht, dass der Kaufpreis für das Objekt H-Gasse in Höhe von S 7 Millionen an den Verkäufer am 19. Juli 1993 geleistet worden sei. Die Anschaffung der Liegenschaft, die Kaufnebenspesen und die Planungskosten seien durch eine "erhaltene Anzahlung" in Höhe von S 9.000.000, welche der Bw. am 16. Juli 1993 am Bankkonto gutgeschrieben worden sei, finanziert worden. Die Zahlung des letztgenannten Betrages habe der vormalige Geschäftsführer Dr. B lt. Vereinbarung vom 28. August 1993 für die "Einräumung einer Kaufoption in der Form eines Vorkaufsrechtes auf im Erdgeschoß der Liegenschaft H-Gasse 7 - 9 zu errichtende Geschäftsräumlichkeiten im Ausmaß von ca. 800 m<sup>2</sup>" geleistet.

Ab dem Jahr 1994 habe die Bw. begonnen, das erhaltene "Optionsgeld" sukzessive (durch Banküberweisungen und mittels Gegenverrechnungen) rückzuzahlen. Laut Vorhaltsbeantwortung habe zum 31. August 1999 noch ein Betrag von rd. S 4,3 Mio. als Verbindlichkeit an Dr. B ausgehaftet.

Zu den obigen Ausführungen führte die Bp ins Treffen, dass Umsätze von Grundstücken, zu denen im konkreten auch der Verkauf von neu zu errichtenden bzw. umzubauenden Eigentumswohnungen (bzw. Geschäftsräumlichkeiten) zähle, gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG unter die sogenannte "unechte" Umsatzsteuerbefreiung fallen würden. Ein Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit der Planung, der Errichtung bzw. dem Umbau und später der Bewirtschaftung derartiger Wohnungen sei ausgeschlossen.

Das Recht auf Vorsteuerabzug werde nur dann vermittelt, wenn der Steuerpflichtige bereits im Zeitpunkt des Anfallens von Vorsteuern seinen Entschluss, die Liegenschaft bzw. Teile derselben zu vermieten, klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung bringe. Laut ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes müsse die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die bloße Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Es genüge dabei nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hiebei sondiert werde, ob sich diese günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lasse.

Im vorliegenden Fall lasse bereits der Gesellschaftsvertrag offen, ob die Gesellschaft Immobilien vermieten oder verkaufen wolle.

Fakt sei, dass bis dato keinerlei Umsätze in Zusammenhang mit der Liegenschaftsverwertung erzielt bzw. erklärt worden seien. Soweit bisher überhaupt Aktivitäten gesetzt worden seien, die über die bloße Anschaffung der Liegenschaft hinausgehen (Planung, Einreichen um Baubewilligung), würden diese sämtliche Verwertungsmöglichkeiten offen lassen.

Da die Bw. den wiederholten Aufträgen des Finanzamtes, die Absicht der Vermietung nachprüfbar darzustellen, letztlich nicht nachgekommen sei, habe sich die Abgabepflichtige damit des Beweises begeben, dass künftig steuerpflichtige Umsätze erzielt würden. Die Ernsthaftigkeit der Vermietungsabsicht bereits im Zeitpunkt des Liegenschaftskaufes und der Planung sei letztlich auch dadurch relativiert, dass nach einem nun etwa knapp siebenjährigen Beobachtungszeitraum weder konkrete Abbrucharbeiten in Angriff genommen, noch Umbauten begonnen, geschweige denn Mieterlöse vereinnahmt worden seien. Auch dies deute auf reine Spekulationsabsichten der Bw. hin.

Die Bp gehe daher - auch unter Berücksichtigung der dem ehemaligen Geschäftsführer Dr. B mit Vertrag vom 28. August 1993 eingeräumten Kaufoption - davon aus: Die Tätigkeit der Bw. sei auf den Verkauf von Wohnungen gerichtet bzw. gerichtet gewesen. Durch die jüngst geäußerte Absicht, alternativ zur Errichtung eines Wohnbaues auch ein Hotel herzustellen, gewinne die Bw. jedoch nichts. Zum einen, da es sich auch dabei wieder nur um eine bloße, nicht konkretisierbare Absichtserklärung handle. Zum zweiten, da auch von einer Vermittlung, also Verkauf (der bebauten Liegenschaft) die Rede sei. Das führe ebenso zu unecht befreiten Umsätzen und Verlust des Vorsteuerabzuges.

Da sämtliche bisher im Unternehmen angefallenen und geltend gemachten Vorsteuern - S 128.878,85 für das Jahr 1994, S 4.055,28 für das Jahr 1995, S 575 für das Jahr 1996, S 3.373,35 für das Jahr 1997 und S 8.362,21 für das Jahr 1998 - in Zusammenhang mit künftig zu erwartenden (unecht) befreiten Grundstücksumsätze stünden, seien sie aufgrund der Ausführungen der Bp an das Finanzamt rückzuerstatteten.

Den obigen Ausführungen der Bp wurde in dem Schreiben vom 16. November 2000, mit dem die steuerlich vertretene Bw. dem vom Finanzamt mit Bescheid vom 11. Oktober 2000 gemäß

§ 275 BAO erteilten Auftrag zur Behebung der Berufung gegen die auf Grund des Prüfungsberichts erlassenen Bescheide betreffend der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1993 bis 1998 anhaftenden Mängel entsprochen hatte, entgegnet, dass die angefochtenen Bescheide dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht Rechnung tragen würden und die in den Steuererklärungen geltend gemachten Vorsteuern nicht anerkannt worden seien.

Mit der zur Berufung ergangenen Stellungnahme führte der Betriebsprüfer, was die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1998 betrifft, ins Treffen, dass seitens der Bw. auch im nunmehr vorliegenden Schriftsatz (zum Mängelbehebungsauftrag vom 11. Oktober 2000) lediglich auf schon im Betriebsprüfungsverfahren Bekanntes und Vorgebrachtes verwiesen werde. Von den angesprochenen Schriftstücken und Dokumenten würden sämtliche in den Arbeitsbögen der in diesem Zusammenhang bei A-AG, B-AG, C-AG, Bw., B-GmbH vorgenommenen Prüfungen vorliegen.

Da auch im Zeitpunkt der Mängelbehebung - im November des Jahres 2000 - eine Vermietung des Objektes augenscheinlich (immer noch) nicht vorgelegen sei ("Es werden derzeit Verhandlungen geführt mit dem Ziel ... "), liege damit auch mehr als acht Jahre nach Gründung der Gesellschaft und Erwerb der Liegenschaft immer noch nichts Schlüssiges vor, was eine steuerpflichtige Vermietung des Objektes wahrscheinlich mache. Auf Tz 19 des in Rede stehenden Prüfungsberichts werde verwiesen. "Dass das Abbruchobjekt mittlerweile wenigstens bereits eingeebnet worden wäre und ein Neubau - wie im Prüfungsverfahren angekündigt - errichtet werde, wird im Berufungsverfahren offenkundig nicht behauptet." Im Übrigen werde nochmals auf die in der Berufung völlig "verschwiegene", dem ehemaligen Geschäftsführer der Bw. eingeräumte Kaufoption verwiesen. "Demnach wäre an den Feststellungen der Bp, Umlaufvermögen anstelle von Anlagevermögen anzunehmen und die Vorsteuern in Zusammenhang mit beabsichtigten Grundstücksverkäufen zu versagen" (Zitat Ende) nichts zu ändern.

Laut Grundbuchsauszug vom 22. März 2004 wurde die Liegenschaft H-Gasse 7 - 9 am 8. Oktober 2003 verkauft.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom 17. November 2004 führte der steuerliche Vertreter der Bw., K, als Begründung für die von der Bw. vertretene Sachverhaltsvariante ins Treffen, dass nach der Anschaffung der gegenständlichen Liegenschaft eine Baubewilligung eingeholt und von der zuständigen Behörde erteilt worden sei. "Hätte eine Veräußerungsabsicht bestanden, so wäre die Liegenschaft innerhalb des Zeitraums der Gültigkeit dieser Baubewilligung verkauft worden oder zumindest der Versuch eines Verkaufs unternommen worden. Dies sei nicht erfolgt." (Zitat Ende.) Bis zum tatsächlichen Verkauf durch den nunmehrigen Liquidator hätten sich die Gesellschafter vehement gegen einen Verkauf gewährt und hätten in Verkennung der wirtschaftlichen

Realität immer noch den Ausbau und die nachfolgende Vermietung angestrebt. Lediglich aus wirtschaftlichen Gründen - auf Druck der Bank durch Fälligstellung der Kredite - habe die Liegenschaft durch den nunmehrigen Liquidator schlussendlich mit großem Verlust verkauft werden müssen.

Nach Verweis des Betriebsprüfers auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und dem Vorbringen, dass Unterlagen für die Vermietungsabsicht der Bw. nicht vorgelegt worden waren, gab der steuerliche Vertreter der Bw. zu Protokoll: Vermietungsabsicht sei gegeben gewesen. Jedes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes beziehe sich auf einen Einzelfall. Der vom Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs erfasste Sachverhalt sei auf den gegebenen Anlassfall nicht anzuwenden.

Auf das Vorbringen der Vertreterin des Finanzamts, wonach die Finanzierung für die H-Gasse über B erfolgt sei und die Bw. schon im Jahr 1994 mit der Rückzahlung an B, "der Einsicht in die Geschäftsführung gehabt haben muss", begonnen habe, gab der Liquidator der Bw. zu Protokoll: "Wenn die Rückzahlung des Optionsgelds lang vor einer Fertigstellung begonnen hat, zeigt dies klar, dass man eine Konsumation der Option verhindern wollte und damit den Verkauf einer anteiligen Fläche."

Auf das Vorbringen des Betriebsprüfers, Erben, wonach die Möglichkeit bzw.

Wahrscheinlichkeit, dass das Objekt auch verkauft werde, sich aufgrund des Vorhaltsverfahrens nicht ausschließen lassen habe, den Verweis des Betriebsprüfers auf jenes Papier, wo drin stehe, dass der Weiterverkauf als Anlageobjekt für institutionelle Anleger möglich werde, den Verweis des Betriebsprüfers auf die Einräumung der Kaufoption in Form des Vorkaufsrechts an B, samt den vom Betriebsprüfer daraus gezogenen Schluss "Der Verkauf hat eine der Verwertungsmöglichkeiten dargestellt" erklärte der steuerliche Vertreter der Bw., durchaus einzuräumen, dass bei der Art der Dokumentation und der Führung der Geschäfte durch den Geschäftsführer der Bw. durchaus im Rahmen des erstinstanzlichen Verfahrens zu den vorgenannten Schlüssen zu kommen sei. Aus der Sicht des steuerlichen Vertreters entspreche es den Tatsachen, dass am Beginn der gesamte Gesellschafterkreis und auch knapp vor der Veräußerung auch ein Teil der Gesellschafter vehement auf eine Bebauung und Vermietung gedrängt hätten.

Dem Gesagten fügte der Liquidator der Bw. hinzu: Beide Beispiele - das Optionsentgelt, Zitat über den institutionellen Anleger - würden zeigen, dass auf die Vermietungsabsicht abgezielt worden sei. Einerseits durch die fast unmittelbare begonnene Rückzahlung des Optionsentgelts, andererseits, weil institutionelle Anleger nach der Marktkenntnis des Liquidators die höchsten Preise für langfristig vermietete, bereits über einen gewissen Zeitraum vermietete Projekte bezahlen würden.

Über Frage des Referenten nach der Vorlage von Belegen antwortete der steuerliche Vertreter der Bw.: "Es ist uns leider nicht möglich, die geforderten Belege vorzulegen."

## rechtliche Würdigung

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1972 bzw. UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt, oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 leg. cit. kann der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder im Inland seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesen Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind (Vorsteuer), als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß § 12 Abs 3 leg.cit. ist der Vorsteuerabzug nicht gegeben, wenn die empfangenen Lieferungen oder sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze - von bestimmten, im Wesentlichen den in § 6 Abs 1 Z 1 bis 6 leg. cit. angeführten steuerfreien Umsätzen abgesehen - eingesetzt werden.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 a in der Fassung des UStG 1972 bzw. UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 GrEStG 1955 bzw. 1987 frei. Werden Grundstücke für Wohnzwecke vermietet oder zur Nutzung überlassen, so unterliegen diese Leistungen, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme, gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 leg. cit. dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10 %.

Zu den Umsätzen im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zählen "die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Nicht befreit sind die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke; die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind; die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen; die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art; die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke.

Für den Fall, dass ein Umsatz nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei ist, kann der Unternehmer einen solchen steuerfreien Umsatz gemäß § 6 Abs. 2 leg. cit. als steuerpflichtig behandeln. Das heißt: Wird ein Gebäude errichtet, das steuerpflichtig geliefert werden soll, so kann der Vorsteuerabzug kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung erst ab dem Zeitpunkt

---

der Ausübung der Option zur Steuerpflicht - diese ist ab der Grundstückslieferung möglich - vorgenommen werden.

Nach Lehre und Rechtsprechung (des Verwaltungsgerichtshofes) kommt es für die Frage der Zuordnung der in Rede stehenden Liegenschaft zum Anlage- oder Umlaufvermögen entscheidend darauf an, ob es dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens zu dienen. Diese Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes wird häufig bereits aus der objektiven Eigenschaft des Vermögensgegenstandes, aus der Natur des Gegenstandes, aus der tatsächlichen Nutzung und aus dem Geschäftszweig des Unternehmens abzuleiten sein. Wenn aber eine solche objektive Funktionsbestimmung nicht mit Sicherheit möglich ist, ist die subjektive Widmung als letztlich entscheidendes Abgrenzungskriterium heranzuziehen (vgl. Doralt, EStG, Band I, 6. Auflage, Tz 154 zu § 6, Seite 8; Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 2000, 96/15/0207). Die Einstellung des Eigentümers ist ein subjektives Element, auf dessen Vorhandensein zwar aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten geschlossen werden kann. Hierbei sind jedoch alle sonstigen Umstände entsprechend zu berücksichtigen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum UStG 1972 - diese Judikatur ist auch auf die Rechtslage nach dem UStG 1994 uneingeschränkt anwendbar - können Vorsteuern bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Entgelte im Sinne des UStG 1972 bzw. UStG 1994 bzw. Einnahmen im Sinne des EStG 1988 erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Gerade bei Gebäuden, die auch Wohnzwecken dienen können, kommen Vorsteuern vor einer Einnahmenerzielung nur zum Tragen, wenn entweder die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen die künftige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststeht. Ob diese eben geschilderten Voraussetzungen vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 1998, 97/15/0046; 25. Juni 1997, 94/15/0227; 27. März 1996, 93/15/0210; 23. Juni 1992, 92/14/0037 und 25. November 1986, 86/14/0045).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hierbei sondiert wird, ob sich dieses günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juli 1997, 93/14/0132). Der auf die Vermietung eines Gebäudes gerichtete Entschluss muss klar und

eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Juni 1992, 92/14/0037).

Die Bw. war kraft ihrer Rechtsform in den Streitjahren ein Gewerbebetrieb, der eine selbständige, nachhaltige Betätigung ausgeübt hat, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen worden ist und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dargestellt hat. Dass sich die Gewinnabsicht als Willensakt regelmäßig nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar auf Grund des nach außen in Erscheinung tretenden Sachverhaltes feststellen lässt, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18. September 1991, 91/13/0072, ausgesprochen.

Was die Geschäftsführung der Bw. anbelangt, waren die Geschäftsführer verpflichtet, den Vorteil der Gesellschaft zu wahren, Schaden von ihr abzuwenden, alles dem Gesellschaftszweck Abträgliche zu unterlassen (das Interesse der Öffentlichkeit war dabei mitzuberücksichtigen) und bei der Unternehmensleitung die Grenzen, die ihnen beispielsweise durch den im Gesellschaftsvertrag festgesetzten Gegenstand des Unternehmens, durch Geschäftsordnung, Gesellschafterbeschlüsse und -weisungen gezogen waren, einzuhalten (vgl. auch Johannes Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht, Band I<sup>2</sup>, Seite 308, Tz 2 2/315).

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die Organe der Bw. für die Jahre 1993 bis 1998 dargestellt (vgl. auch das Einlageblatt zur Tz 11 PB):

Geschäftsführer	Zeitraum	
D, Rüdiger	von der Gründung	bis über das Jahr 1998 hinaus
B, Dr. Otto	von der Gründung	bis 28. Mai 1998
D, Mag. Alexis-Rüdiger	von 14. März 1995	bis 28. Mai 1998

Soll laut den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. "am Beginn der gesamte Gesellschafterkreis ... vehement auf eine Bebauung und Vermietung der Gesellschaft gedrängt haben", hätte die Geschäftsführung auf den Abschluss von Verträgen, die gemäß § 1090 ABGB in der Überlassung des Gebrauchs einer unverbrauchbaren Sache gegen Entgelt auf gewisse Zeit bestehen, gerichtet sein müssen.

Ein Bestandvertrag im Sinne des § 1090 ABGB kommt als Konsensualvertrag - Abschlusswille vorausgesetzt - bereits mit Einigung über Bestandsache und Bestandzins als Preis der Gebrauchsüberlassung zustande, sofern nicht ein - wenn auch unwesentlicher - Vertragspunkt ausdrücklich vorbehalten wurde oder ein offener Dissens darüber besteht. Bei zweifelhafter Sach- oder Rechtslage dürfen sich die Geschäftsführer auf den für die Kapitalgesellschaft günstigeren Standpunkt stellen und damit das Risiko eingehen, dass dieser nachträglich eine Vertrags- oder Gesetzesverletzung vorgeworfen wird. Sie haben aber auch dieses Risiko zu berücksichtigen und die Ausnutzung der objektiv zweifelhaften Sach- oder Rechtslage zu unterlassen, wenn sich aus einer Entscheidung zuungunsten der GmbH unverhältnismäßig schwere Nachteile ergeben könnten und diese nicht unwahrscheinlich sind

(vgl. auch Johannes Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht, Band I<sup>2</sup>, Seite 308, Tz 2/314).

Da die Geschäftsführer für die Erfüllung der vertraglichen Pflichten der Bw. zu sorgen hatten, war aufgrund der vom steuerlichen Vertreter der Bw. selbst noch in der Berufung thematisierten Vermietungsabsicht der Bw. die Möglichkeit in Betracht zu ziehen, dass bei der Geschäftsführung Pflichten der Geschäftsführer verletzt worden waren. Im Fall der Nickerfüllung von Pflichten bei der Geschäftsführung wäre die Bestellung der Geschäftsführer durch Beschluss der Gesellschafter innerhalb der Jahre 1993 bis (28. Mai) 1998 nicht widerrufen worden, obwohl dies nach § 16 Abs. 1 GmbH-Ges. jederzeit möglich gewesen wäre.

Da die Unterlassung einer personellen Änderung in der Geschäftsführung auch durch die Annahme der Möglichkeit - die Geschäftsführer sind nach pflichtgemäßiger Abwägung zum Ergebnis gekommen, dass es für die Bw. günstiger ist, keine verbindlichen Mietverträge abzuschließen, sondern die Liegenschaft zu verkaufen - begründet gewesen wäre, weil es in einem solchen Fall an einer Pflichtverletzung der Geschäftsführer gefehlt hätte, sprachen die personellen Verhältnisse in der Geschäftsführung der Bw. in den Streitjahren gegen die Annahme des Bestands einer Absicht der Bw. in verbindlicher Form, die in Rede stehende Liegenschaft für Bestandzwecke in den Streitjahren zu nutzen.

Was den Sachverhalt anbelangt, wurde unter der Tz 19 des Betriebsprüfungsberichts vom 26. Juli 2000 festgestellt, dass "bis dato keinerlei Umsätze in Zusammenhang mit der Liegenschaftsverwertung erzielt bzw. erklärt wurden". Damit im Fall einer Vermietungsabsicht der Bw. bereits vor der Ausführung eines Umsatzes ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hätte werden können, hätte die Bw. für den Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung nachweisen müssen, dass die Absicht zur steuerpflichtigen Vermietung bereits in verbindlichen Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder aufgrund von sonstigen, über eine bloße Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststeht.

Mit

a)	dem Kauf eines Grundstücks in Wien (, auf welchem sich leerstehende, ebenerdige sowie einstöckige Betriebsgebäude befanden,) zu einem Preis von S 7 Millionen <u>im Jahr 1993</u> ,
b)	der Inanspruchnahme von Leistungen der Architekten I und J sowie des Gesellschafters Dr. F als Konsulent,
c)	dem Bescheid der Baupolizei vom 8. August 1994 (, mit dem die Bewilligung zur Abtragung des gesamten Baubestands der Liegenschaft erteilt worden war),
d)	dem Bescheid der Baupolizei vom 23. September 1994 (, mit dem die Bewilligung erteilt worden war, ein vierstöckiges Wohnhaus samt Kellergeschoß und zwei ausgebauten

	Dachgeschosse zu errichten, wobei das Gebäude ein Stiegenhaus mit 38 Wohnungen, ein Geschäftslokal im Erdgeschoß, eine Garage mit 38 Stellplätzen im Keller sowie Hausnebenräumen umfasse),
e)	dem Verkauf der Liegenschaft H-Gasse 7 bis 9 am 8. Oktober 2003 und
f)	der Eintragung des Eigentümerwechsels im Grundbuch,

ohne dass der auf die Vermietung der in Rede stehenden Bestandobjekte gerichtete Entschluss klar und eindeutig nach außen hin dokumentiert worden wäre, lagen Sachverhaltselemente vor, aufgrund dieser die Annahme, es wäre der Bw. darauf angekommen, 38 Wohnungen sowie 38 Garagen zu vermieten, zu verneinen war. Da die Bw. mit ihrem Vorbringen im Schreiben vom 16. November 2000 die Richtigkeit der Zurechnung der im Jahr 1993 angeschafften Liegenschaft zum Umlaufvermögen bestritten hatte, wäre es an der Bw. gelegen gewesen, dieses Vorbringen durch Vorlage von geeigneten Beweismittel zu dokumentieren.

Statt die Bestimmtheit des Vermietungszweckes der auf der Liegenschaft geplanten 38 Wohnungen sowie den 38 Stellplätzen in der Garage im Rahmen der Bw. zum Zeitpunkt des Kaufs der in Rede stehenden Anteile an der Liegenschaft H-Gasse 7 bis 9 anhand stichhaltiger Beweismittel, die spätestens im Berufungsverfahren vorzulegen gewesen wären, nachzuweisen, wurde in der Berufung ins Treffen geführt: Die aufgrund der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide würden dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht Rechnung tragen. Es sei Absicht der Bw., auf der letztgenannten Liegenschaft ein Gebäude zu errichten, dass der Erzielung von Einkünften aus Vermietung dienen solle. Derzeit würden Verhandlungen geführt, "mit dem Ziel ein Hotelprojekt zu errichten und an eine Betreibergesellschaft zu vermieten".

Da der Unternehmensgegenstand der Bw. vom Zeitpunkt der Eröffnung der betrieblichen Tätigkeit an nicht auf die Inbestandgabe von Objekten beschränkt gewesen war, was aus dem Punkt 2 des Gesellschaftsvertrages vom 23. Juni 1993 in Verbindung mit der Antwort der steuerlich vertretenen Bw. auf die im Fragebogen anlässlich der Eröffnung des Unternehmens gestellte Frage nach der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit der Bw. ableitbar war, war ein Rückschluss vom Betriebsgegenstand der Bw., der dem Finanzamt mit dem anlässlich der Firmengründung der Bw. ausgefüllten Fragebogen im Jahr 1993 und dem mit 23. Juni 1993 datierten Gesellschaftsvertrag im Jahr 1994 angezeigt worden war, auf den Bestand einer Vermietungsabsicht hinsichtlich der in Rede stehenden Wohnungen und Abstellplätze ausgeschlossen.

Dass allein die Beschreibung des Betriebsgegenstands im Gesellschaftsvertrag nicht ausreichend war, im gegenständlichen Anlassfall den Bestand/Nichtbestand der in Rede stehenden Vermietungsabsicht nachzuweisen, war Johannes Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht, Band I<sup>2</sup>, Seite 53, Tz 1/161 (samt den dort zitierten

Entscheidungen des Obersten Gerichtshofs und des Oberlandesgerichtes Wien) zu entnehmen:

" An die Anforderung der Bezeichnung des Unternehmensgegenstandes im Gesellschaftsvertrag darf ein allzu strenger Maßstab nicht angelegt werden; eine generelle gattungsmäßige Bezeichnung der zu betreibenden Geschäfte genügt. Der Hinweis auf bestimmte Paragraphen der Gewerbeordnung ist ausreichend. Allzu strenge Anforderungen an die Bestimmtheit des Unternehmensgegenstandes, wären verfehlt, weil es den Gesellschaftern überlassen bleiben kann, wie konkret sie die Tätigkeit der GmbH jeweils umschreiben wissen wollen. Nur eine allzuweite Fassung und farblose Bezeichnung des Unternehmensgegenstandes, wie zB "jegliche gesetzliche kaufmännische oder nichtkaufmännische Verwaltungs- und Betriebstätigkeit", erscheint hingegen im Hinblick auf die Bestimmungen über die Änderung des Unternehmensgegenstandes (§ 50 Abs. 3 GmbH-Gesetz Einstimmigkeit!) unzulässig."

Da die Bw. den Bestand der Vermietungsabsicht zum Zeitpunkt des Kaufs der Liegenschaft selbst noch zum Zeitpunkt nach dem Verkauf dieser Liegenschaft behauptet hatte, war von dem obigen Zitat aus dem von Johannes Reich-Rohrwig verfassten Kommentar zum GmbH-Recht auf eine Beweisvorsorgepflicht der Bw. zu schließen.

Obwohl es der steuerlich vertretenen Bw. möglich gewesen wäre, in dem anlässlich der Unternehmensgründung im März 1994 für das Finanzamt ausgefüllten Fragebogen die Vermietungsabsicht in Form einer klar und eindeutig formulierten Antwort auf die Frage, welche gewerbliche Tätigkeit das Unternehmen tatsächlich ausübe, offen zu legen, wurde dem Finanzamt die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit als "Realbesitz und Realverwertung" beschrieben. Dass diese Kurzbeschreibung sich mit den Ausführungen im Punkt 2 des Gesellschaftsvertrages der Bw. deckt, wenn laut dem letztgenannten Punkt der Gegenstand des Unternehmens "der Erwerb von bebauten und unbebauten Liegenschaften, deren Entwicklung und die Verwertung und Verwaltung von Realbesitz. Die Errichtung von Appartements, die Verwaltung eigener Immobilien" ist, sei bemerkt.

Was die Abgabenerklärungen anbelangt, wurden Erklärungen betreffend der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 1993 beim Finanzamt nicht abgegeben.

Obwohl die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1994 bis 1998 eine Spalte "Art des Unternehmens" und die Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 1994 bis 1998 eine Spalte "Gegenstand des Unternehmens" beinhaltet hatten, blieben die in Rede stehenden Spalten vom früheren steuerlichen Vertreter der Bw. unbeschriftet.

Da mit dem Schreiben der Bw. vom 17. März 1997 der Erwerb des Grundstücks, "auf dem Wohnungen errichtet werden sollen, die der Vermietung zugeführt werden", als Folge des Betriebsgegenstands dargestellt worden war, zu dem auch die Verwertung von Liegenschaften gehört, und die Erlangung einer Baubewilligung als Begründung für die Bildung des IFB genannt worden war, widersprach das sowohl durch die Abgabenerklärungen

für die Streitjahre, als auch durch das Schreiben vom 17. März 1997 dokumentierte Verhalten der Bw. gegenüber dem Finanzamt in den Streitjahren der Annahme, es wäre der Bw. nur darauf angekommen, die in Rede stehende Liegenschaft für Vermietungszwecke zu nutzen.

Wenngleich auch der steuerliche Vertreter der Bw. in der Berufungsverhandlung am 17. November 2004 die beabsichtigte Nutzung der in Rede stehenden Liegenschaft für Bestandzwecke behauptet hatte, war der Verkauf sämtlicher Anteile von der in Rede stehenden Liegenschaft der Beweis für den Bestand einer weiteren - und von der Bw. realisierten - Verwertungsmöglichkeit, aufgrund dessen die Anerkennung von Vorsteuern in der mit der Unsatzsteuererklärung für das jeweilige Streitjahr geltend gemachten Höhe zu verneinen war.

Da die Genehmigung für den geplanten Bau mit Bescheid der Baupolizei vom 23. September 1994 erteilt worden war, ohne dass ein Neubau bis zum Jahr 1999 errichtet worden wäre, vermochte die in der Berufung angeführte Begründung für die Wahl der Konstruktion einer Projektgesellschaft - "Der Eigentümer der Projektgesellschaft kann im Falle eines allfälligen Verkaufes seine Anteile an der Projektgesellschaft mit Gewinn verkaufen. Schon allein durch die rechtliche Konstruktion ergibt sich der logische Schluss, dass eine allfällige Veräußerung der Liegenschaft durch die Bw. wahrscheinlich ist, da es für die Eigentümer der Projektgesellschaft günstiger ist, allenfalls die Gesellschaft als Ganzes zu veräußern" - eine Mängelhaftigkeit der angefochtenen Bescheide nicht zu beweisen, zumal die Vermietung von Wohnungen und Stellplätzen eine Form der Kapitalveranlagung darstellt, die eine längerfristige Bindung des investierten Kapitals erfordert.

Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung am 17. November 2004 - "Hätte eine Veräußerungsabsicht bestanden, so wäre die Liegenschaft innerhalb des Zeitraums der Gültigkeit dieser Baubewilligung verkauft worden oder zumindest der Versuch eines Verkaufs unternommen worden. Dies sei nicht erfolgt. Bis zum tatsächlichen Verkauf durch den nunmehrigen Liquidator haben sich die Gesellschafter vehement gegen einen Verkauf gewährt und in Verkenntung der wirtschaftlichen Realität noch immer den Ausbau und die nachfolgende Vermietung angestrebt. Lediglich aus wirtschaftlichen Gründen - auf Druck der Bank durch Fälligstellung der Kredite - musste die Liegenschaft durch den nunmehrigen Liquidator schlussendlich mit großen Verlust verkauft werden" - ändert nichts an der Tatsache, dass die Vermietungsabsicht in den Streitjahren nicht in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hatte und nach außen hin erkennbare Umstände, aus denen mit ziemlicher Sicherheit auf die Vermietungsabsicht geschlossen werden kann, nicht festzustellen waren.

Dem vom Liquidator der Bw. aus der Tatsache des Beginns der "Rückzahlung des Optionsgeldes" zu einem lang vor der Fertigstellung des Objekts gelegenen Zeitpunkt gezogenen Schluss "Dies zeigt klar, dass man eine Konsumation der Option verhindern wollte und damit den Verkauf einer anteiligen Fläche" widersprach die Tatsache, dass sich - wie vom

Betriebsprüfer Erben anlässlich der Berufungsverhandlung zu Protokoll gegeben - die Möglichkeit bzw. Wahrscheinlichkeit, dass das Objekt auch verkauft werde, aufgrund des Vorhalteverfahrens nicht ausschließen ließ.

Durch den Verkauf der in Rede stehenden Liegenschaft im Jahr 2003 bedingt war der Bestand eines von vornherein bestehenden Willens, die in Rede stehende Liegenschaft ausschließlich für Vermietungszwecke zu nutzen, weder aus dem vom Betriebsprüfer in der Berufungsverhandlung thematisierten "Papier, wo drin steht, dass der Weiterverkauf als Anlageobjekt für institutionelle Anleger möglich werde", noch aus der Tatsache, dass Dr. B eine Kaufoption in Form eines Vorkaufsrechts eingeräumt worden war, abzuleiten.

Auch für den Fall, dass sämtliche Aktivitäten der Bw. von vornherein auf die Veräußerung des Grundstückes gerichtet und allfällige Maßnahmen zur Akquisition von Mietern lediglich als Vorleistungen für den (potentiellen) Erwerber zu sehen gewesen wären, wäre die Voraussetzung für die Anerkennung des Vorsteuerabzuges im gegebenen Fall nicht als erfüllt zu betrachten gewesen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juli 1997, 93/14/0132). Vor der steuerpflichtig behandelten Veräußerung des Gebäudes stünde ein (anteiliger) Vorsteuerabzug daher frühestens in jenem Voranmelde- bzw.

Veranlagungszeitraum zu, in dem tatsächlich eine verbindliche Vereinbarung, aufgrund der ein umsatzsteuerpflichtiges Mietverhältnis mit dem Gebäudeerrichter begründet wird, vorliegt. Was das Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 17. November 2004, wonach am Beginn der gesamte Gesellschafterkreis, knapp vor der Veräußerung ein Teil der Gesellschafter vehement auf eine Bebauung und Vermietung der Gesellschaft gedrängt hätte, anbelangt, war aus diesem folgender Schluss zu ziehen: Knapp vor der Veräußerung hat ein Teil der Gesellschafter nicht auf eine Bebauung und Vermietung der Gesellschaft gedrängt.

Aus der Abnahme der Zahl an Gesellschaftern mit dem Drang nach Bebauung der Liegenschaft zum Zweck der Vermietung war das Verhalten von Gesellschaftern, ihren Willen, die Liegenschaft für Verwertungszwecke zu nutzen, kund zu tun, ohne die Bw. zur Herstellung eines Zustands auf der Liegenschaft, der der durch die Erklärung bekannt gegebenen Absicht der Gesellschafter entsprochen hätte, innerhalb eines angemessenen Zeitraums zu verpflichten, abzuleiten. Damit vermochte dieses Vorbringen höchstens den Bestand einer unverbindlichen Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern zum Zeitpunkt des Kaufs der in Rede stehenden Liegenschaft glaubhaft zu machen.

Da die Vermietungsabsicht der Bw. bei diesem Grundstück nach dem objektiven Gesamtbild der Verhältnisse nach außen hin nicht ersichtlich gewesen war, war die in Rede stehende Liegenschaft trotz längerer betrieblicher Zugehörigkeit nicht dem Anlagevermögen, sondern dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Durch die direkte Zuordenbarkeit der Rechnungen zum Grundstück bedingt war den in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern von S 120.879 für das Jahr 1994, S 4.055,00 für das Jahr 1995, S 575,00 für das Jahr 1996,

S 3.373,00 für das Jahr 1997 und S 8.362 für das Jahr 1998 die Anerkennung als abzugsfähige Vorsteuern zu versagen und die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1998 als unbegründet abzuweisen.

b) Umsatzsteuer für das Jahr 1993

In der Tz 18 des Prüfungsberichts vom 26. Juli 2000 wurde bezüglich steuerpflichtiger Umsätze für das Jahr 1993 festgestellt: Mit der Faktura vom 31. Dezember 1993 habe die Bw. über Leistungen (Seminare), welche gegenüber der Fa. I-GmbH im Dezember 1993 erbracht worden seien, abgerechnet. Das Entgelt habe sich auf S 125.000 netto zzgl. 20 % USt. belaufen; die Rechnung sei in den Büchern der Bw. erfasst.

Die Steuerberechnungsgrundlagen des Jahres 1993 seien vom Finanzamt bisher wegen Nichtabgabe von Abgabenerklärungen im Wege der Schätzung ermittelt worden (vgl. Tz 16 PB); dabei sei der Umsatz der Bw. mit S 0,00 angenommen und die Umsatzsteuer gemäß § 21 Abs. 7 UStG 1972 nicht festgesetzt worden.

Auf Grund der nunmehr eingesehenen Bücher seien der dem Normalsteuersatz unterliegende Umsatz der Gesellschaft mit S 125.000 netto anzunehmen und die Umsatzsteuer neu zu veranlagen. Diesem Umsatz könnten keinerlei Vorleistungen bzw. Vorsteuern direkt zugeordnet werden.

Den obigen Ausführungen der Bp wurde in dem Schreiben vom 16. November 2000, mit dem die steuerlich vertretene Bw. dem vom Finanzamt mit Bescheid vom 11. Oktober 2000 gemäß § 275 BAO erteilten Auftrag zur Behebung der Berufung gegen die auf Grund des Prüfungsberichts erlassenen Bescheide betreffend der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1993 bis 1998 anhaftenden Mängel entsprochen hatte, entgegnet, dass die angefochtenen Bescheide dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht Rechnung tragen würden. Die in der Steuererklärung geltend gemachten Vorsteuern seien nicht anerkannt worden. Bei der Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 1993 sei der in der Buchhaltung ausgewiesene und aufgrund der Belegsammlung nachgewiesene Vorsteuerabzugsbetrag in Höhe von S 67.863,09 nicht in Abzug gebracht worden. Hingegen sei richtig festgestellt worden, dass die Umsatzsteuer (Sollsteuer) für das Jahr 1993 S 25.000 betrage.

Mit der zur Berufung ergangenen Stellungnahme führte der Betriebsprüfer zum nunmehr in Höhe von S 67.863,09 beantragten Vorsteuerabzug für das Jahr 1993 ins Treffen: Laut der Tz 16.1 des Prüfungsberichtes seien die Steuerbemessungsgrundlagen für das Jahr 1993 im Wege der Schätzung zu ermitteln gewesen, da trotz Erinnerungen und Zwangsstrafenandrohungen Erklärungen nicht eingereicht worden waren. Die Schätzungsbescheide seien in Rechtskraft erwachsen gewesen. Im Zuge der Betriebsprüfung sei der Vorsteuerabzug für 1993 mit S 0 - wie schon bei der Schätzung - angenommen worden.

Wie in Tz 18 PB ausgeführt, hätten (dem) in Zusammenhang mit dem bei Wiederaufnahme mit S 125.000 angenommenen umsatzsteuerpflichtigen Umsatz keine damit verbundenen Vorsteuern zugeordnet werden können. Der nunmehr beantragte Vorsteuerabzug von S 67.863,09 stehe nicht in Zusammenhang mit den von der Betriebsprüfung versteuerten steuerpflichtigen Erlösen. Allenfalls bestehe ein Konnex mit den in Tz 19 begründeten und zu erwartenden unecht befreiten Grundstücksumsätze.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom 17. November 2004 brachte der Liquidator der Bw. vor: Die Belege samt der Bilanz für das Jahr 1993 seien von der früheren Steuerberatungskanzlei bzw. vom Geschäftsführer nicht übergeben worden bzw. hätten nicht übergeben werden können und würden daher nicht vorgelegt.

Dem Gesagten fügte der Betriebsprüfer Amtsdirektor Erben hinzu, dass der Umsatzsteuerbescheid 1993 zum Prüfungsbeginn rechtskräftig gewesen sei. Im Rahmen der Prüfung sei festzustellen gewesen, dass keine Bilanz vorgelegt worden wäre. Mit Vorhalt sei um Vorlage der Bilanz und Belege 1993 ersucht worden. Die im Betriebsprüfungsbericht erwähnten Belege seien in der Tz 19 des Betriebsprüfungsberichts. Die in den Belegen ausgewiesenen Vorsteuern stünden in Verbindung mit unecht befreiten Umsätzen. Bis heute seien die Belege für 1993 nicht vorgelegt worden.

#### rechtliche Würdigung

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Nach Lehre und Rechtsprechung bedeutet vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (vgl. Ritz, BAO<sup>2</sup>, Tz 3 zu § 119 BAO, Seite 265, das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 20. September 1989, 88/13/0072; das Urteil des Obersten Gerichtshofs vom 18. Dezember 1995, 14 Os 83/95).

Was bei einer Abgabenerklärung zu einer vollständigen Offenlegung gehört, hat der Erklärungspflichtige in der Abgabenerklärung zunächst selbst nach bestem Wissen und Gewissen, das heißt nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. April 1991, 90/16/0231).

Umstände, die regelmäßig oder sogar ihrer Natur entsprechend nach außen nicht in Erscheinung treten, sind in erster Linie von demjenigen unter Beweis zu stellen, der ihr

Vorliegen behautet (vgl. Ritz, BAO<sup>2</sup>, Tz 3 zu § 119 BAO, Seite 266, und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 20. Februar 1991, 86/13/0047).

Vor diesem Hintergrund sprach gegen die Anerkennung des im Schreiben vom 16. November 2000 thematisierten Vorsteuerabzugsbetrag von S 67.863,09 für das Jahr 1993 die Tatsache, dass der frühere steuerliche Vertreter die Belege für das Jahr 1993 nicht ausgehändigt hatte, weshalb der Liquidator der Bw. die Belege für das Jahr 1993 samt der Bilanz 1993 im Rahmen der Berufungsverhandlung nicht als Beweismittel für sein Vorbringen ins Treffen führen konnte. Da die Bw. die sie treffende Beweisvorsorgepflicht verletzt hatte, war der maßgebende Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung im Sinne des § 167 BAO festzustellen.

Obwohl die Bw. seit dem Jahr 1993 in steuerrechtlichen Angelegenheiten vertreten gewesen war, wurde die Anerkennung des letztgenannten Betrages als abzugsfähige Vorsteuer erstmals mit dem Schriftsatz vom 16. November 2000 beantragt. Obwohl - laut Schreiben vom 16. November 2000- der letztgenannte Betrag in der Buchhaltung ausgewiesen war, wurde eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1993 beim Finanzamt nicht eingebracht. Obwohl mit Bescheid vom 29. November 1995 (!) die Umsatzsteuer für das Jahr 1993 gemäß § 21 Abs. 7 UStG 1972 nicht festgesetzt worden war, wurde eine Berufung gegen diesen Bescheid nicht erhoben. Obwohl der steuerliche Vertreter an der anlässlich der in Rede stehenden Betriebsprüfung abgehaltenen Schlussbesprechung am 29. Mai 2000 teilgenommen hatte, wurden Vorsteuern in der mit dem Schreiben vom 16. November 2000 ausgewiesenen Höhe selbst im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens nicht zugunsten der Bw. geltend gemacht. Erst mit der Berufung gegen den - im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen - Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1993 wurde der in Rede stehende Betrag in einen Zusammenhang mit Leistungen des Unternehmens gebracht, ohne den Nachweis dafür, dass diese Leistungen zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze getätigt worden wären, zu erbringen. Mangels Vorlage konkreter Anhaltspunkte samt entsprechender Belege, anhand dieser ausgeschlossen werden könnte, dass das Unternehmen Leistungen im Jahr 1993 zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch genommen hätte, war der erstmals im Schreiben vom 16. November 2000 als Vorsteuerabzugsbetrag bezeichnete Betrag von S 67.863,09 vom Vorsteuerabzug auszuschließen. Da die Ausführungen der steuerlich vertretenen Bw. eine Mängelhaftigkeit des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1993 im Rahmen des Berufungsverfahrens nicht offen gelegt hatten, war die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1993 als unbegründet abzuweisen.

## 2) Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1993 bis 1998

### a) Anschaffungs- und Herstellungskosten

Mit den Bilanzen zu den Stichtagen 31. Dezember 1994 und 31. März 1996 wurde dem Finanzamt das Anlagevermögen der Bw. in folgender Form dargestellt:

Bilanz per 31.12.1994			
" Aktiva	31.12.1994	31.12.1993	
A.Anlagevermögen			
I. Sachanlagen			
1. Grundstücke und Adaptierungen			
Grundwert (v. bebauten Grundstücken)			
Bebaute Grundstücke (Grundw.)	S 7.448.820,00	(S 7.448.820,00)	
Gebäudewert (v. bebauten Grundstücken)	S 694.885,00	(S 91.038,00)	"
Anlagen in Bau	<u>S 8.143.705,00</u>	<u>(S 7.539.858,00)</u>	"
Bilanz per 31. März 1996			
" Aktiva	31.3.1996	31.3.1995	
A.Anlagevermögen			
I. Sachanlagen			
1. Grundstücke und Adaptierungen			
Grundwert (v. bebauten Grundstücken)			
Bebaute Grundstücke (Grundw.)	S 7.518.820,00	(S 7.448.820,00)	
Gebäudewert (v. bebauten Grundstücken)	S 694.885,00	(S 694.885,00)	"
Anlagen in Bau	<u>S 8.213.705,00</u>	<u>(S 8.143.705,00)</u>	"

Zur Liegenschaft H-Gasse wurde in der Tz 27 des Prüfungsberichts vom 26. Juli 2000 nach Verweis auf den in der Tz 19 PB geschilderten Sachverhalt vorgebracht, dass das im Jahr 1994 angeschaffte Objekt bisher nicht vermietet worden sei und als Spekulationsobjekt dienen dürfte. Die Immobilie sei daher dem Umlaufvermögen zuzuordnen.

Eine Afa sei schon bisher nicht geltend gemacht worden.

Da die von der Bp nicht anerkannten, dem Grundstück direkt zuordenbaren Vorsteuern (lt. den in der Tz 19 PB angeführten Tabellen Leistungsbeschreibung "Grundwert bebaute Grundstücke" und "Anlagen in Bau") zusätzliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten darstellen, seien S 58.707,60 bis 31. Dezember 1993 bzw. S 170.307,60 ab 31. Dezember 1994 zu aktivieren.

Mit den die Tz 27 PB abschließenden Tabellen "Sachanlagen bisher" und "Umlaufvermögen Hackengasse lt. Bp" wurden die zu berichtigenden Bilanzansätze dargestellt.

Den obigen Ausführungen der Bp wurde in der Berufung vom 2. Oktober 2000, die nicht nur gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1998 gerichtet war, entgegengehalten, dass die Bp die vorgebrachten Sachverhalte falsch gewürdigt habe, weshalb die Berufungsinstanz ersucht werde, ein besonderes Augenmerk auf den Inhalt jener Schriftstücke und Dokumente zu werfen, die der Bp vorgelegt worden seien.

Aus dem darin vorgebrachten Sachverhalt ergebe sich: Es sei Absicht der Gesellschaft gewesen, auf der Liegenschaft H-Gasse ein Gebäude zu errichten, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung dienen solle. Derzeit würden Verhandlungen mit dem Ziel, ein Hotelprojekt zu errichten und an eine Betreibergesellschaft zu vermieten, geführt.

Die Konstruktion einer Projektgesellschaft sei gewählt worden, damit der Eigentümer der Projektgesellschaft im Falle eines allfälligen Verkaufes seine Anteile an der Projektgesellschaft mit Gewinn verkaufen könne. Schon allein durch die rechtliche Konstruktion ergebe sich der logische Schluss, dass eine allfällige Veräußerung der Liegenschaft durch die Gesellschaft unwahrscheinlich sei, da es für die Eigentümer der Projektgesellschaft günstiger sei, allenfalls die Gesellschaft als Ganzes zu veräußern.

Abschließend sei auf die Ausführungen im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom 17. November 2004, die bereits oben unter dem Punkt Umsatzsteuer 1 a) zitiert wurden, verwiesen.

#### rechtliche Würdigung

Da die in Rede stehenden Liegenschaftsanteile gemäß dem grundbürgerlichen Eigentumsblatt zu diesem Grundstück verkauft worden waren, war aus den Tätigkeiten der Bw. ein Verhalten, das über den Bestand der Absicht der Errichtung eines für Vermietungszwecke genutzten Gebäudes bzw. Hotels auf der Liegenschaft H-Gasse hinausgegangen wäre, nicht zu erkennen. Da die in den auf die Liegenschaft Bezug habenden Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern dem Finanzamt unrichtigerweise als abzugsfähige Vorsteuern in Höhe von S 58.607,60 für das Jahr 1993 bzw. S 170.307,60 für das Jahr 1994 erklärt worden waren und daher als Anschaffungs- und Herstellungskosten zu aktivieren waren, ergaben sich bedingt durch die Hinzurechnung der letztgenannten Beträge im entsprechenden Jahr zu den in der Bilanz per 31. Dezember 1994 ersichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten von S 7.539.858 für das Jahr 1993 und S 8.143.705 für das Jahr 1994 Anschaffungs- und Herstellungskosten in der gleich wie im Prüfungsbericht ersichtlichen Höhe von S 7.598.565,60 für das Jahr 1993 bzw. S 8.314.012,60 für das Jahr 1994. Da die Summe der aus der Bilanz zum 31. März 1996 ableitbaren Kosten von S 70.000 und des berichtigten Liegenschaftswerts zum Stichtag 31. Dezember 1994 Deckung im Prüfungsbericht, in dem die Kosten in Höhe von S 8.384.012,60 beziffert worden waren, gefunden hatte, war eine Mängelhaftigkeit der mit der in Rede stehenden Berufung angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide im gegenständlichen Punkt weder anhand der Ausführungen des steuerlichen Vertreters, noch anhand der der Bp vorgelegten Schriftstücke und Dokumente festzustellen. Insofern war die Berufung gegen die vom Finanzamt auf Grundlage des Prüfungsberichts vom 26. Juli 2000 erlassenen Bescheide hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 im gegenständlichen Punkt als unbegründet abzuweisen.

#### B) Option

In der Tz 28 des in Rede stehenden Prüfungsberichts wurde unter der Überschrift "Forderung A-AG (Optionsrecht)" als Begründung für die Rückgängigmachung der in Höhe von

S 3 Millionen gebuchten Forderung ins Treffen geführt, dass ein wirtschaftlich nachvollziehbarer Grund bzw. eine Rechtsgrundlage ins Treffen fehle.

Zu der in der Gewinn und Verlustrechnung des Jahres 1997/1998 erklärten Position "Sonstige Erlöse 0%ig" von S 3 Millionen finde sich in der Buchhaltung ein Ertragskonto (4302), auf welchem sich als Buchungstext der Vermerk "Abgeltung Kaufanbot G-Gasse" finde. Die Buchung sei bei Bilanzierung durchgeführt worden. Das Buchungskürzel laute "BG" per 30. April 1997. Als Gegenkonto sei das Verrechnungskonto (3450) mit der letztgenannten AG angesprochen worden.

Bei dieser ebenfalls geprüften AG fänden sich spiegelgleiche Buchungssätze mit selben Datum: Aufwandsbuchung am Konto (5800) "Bezogene Leistungen" an passives Bestandskonto (2319) "Verrechnungskonto Bw.".

Ein Beleg hiezu sei u.a. auch im Beisein des für den Betriebsprüfer zuständigen Gruppenleiters AD Kircher am 14. Juli 1999 angefordert worden. Um eine Erläuterung zu dieser Buchung sei gebeten worden.

Erstmals am 1. Februar 2000 sei der Bp in diesem Zusammenhang die Kopie eines von der A-AG an die Bw. gerichteten, mit "29. Juli 1994" datierten Schreibens vorgelegt worden, worin der damalige Vorstand der letztgenannten AG, Alexis D, der Bw., vertreten durch deren Geschäftsführer Rüdiger D (Vater des Alexis D), ein Anbot auf Kauf von Anteilen an der Liegenschaft 1001 Wien, G-Gasse 14, einräume. 249/3300tel Anteile am Haus G-Gasse 14 seien von der A-AG mit Kaufvertrag vom 22. Juni 1994 erworben worden.

In diesem Papier werde ausgeführt, dass "die derzeit vermieteten Tops 2 bis 4/4A, 6 bis 9, 17/19, 18 und 21 mit einer Gesamtnutzfläche von insgesamt 1.253 m<sup>2</sup> bis 30. Juli 1998 lastenfrei erworben werden könnten, wobei ein Kaufpreis von S 12.000/m<sup>2</sup> im ersten, S 13.000/m<sup>2</sup> im zweiten, 14.000/m<sup>2</sup> im dritten und 15.000/m<sup>2</sup> im vierten Jahr der Laufzeit des Anbotes zu entrichten wären, wobei Bedingung sei, dass die derzeit aus den betroffenen Mietobjekten fließenden Mietzinse bis zum Ablauf des Anbotes weiterhin der A-AG zufließen sollen und alle von der letztgenannten AG während der Laufzeit des Anbotes getätigten notwendigen oder nützlichen Aufwendungen dieser separat zu vergüten sind". Das Recht zur Annahme des Anbotes erlösche mit 30. Juni 1998.

Über Befragen habe Rüdiger D u.a. in den Besprechungen am 1. Februar 2000 und 17. April 2000 angegeben: Von diesem Schriftsatz bzw. diesem Anbot hätten nur Alexis und Rüdiger D Kenntnis gehabt, der Co-Geschäftsführer der Bw., Dr. B , sowie die seinerzeitigen Mitgesellschafter der Bw. bzw. Aktionäre der A-AG jedoch nicht. Dr. Otto B sei nur deshalb Geschäftsführer der Bw. gewesen, damit diese nicht gegen sein Einverständnis Verbindlichkeiten eingehen könne. Davon abgesehen hätte sich Dr. B nie um die Geschäfte der Bw. gekümmert.

Vorstands-, Aufsichtsrats- bzw. Eigentümerversammlungsprotokolle über das eingeräumte Anbot seien "nicht auffindbar". In der Besprechung vom 17. April 2000 sei ergänzt worden:

Die Einräumung dieses Anbotes stelle noch kein Geschäft dar und sei daher nicht aufsichtsratspflichtig gewesen. Aufgrund der aktienrechtlichen Bestimmungen sei daher keine Zustimmung des Aufsichtsrates zur Einräumung des Kaufanbotes nötig gewesen. Zum Ersuchen, die Aufsichtsratprotokolle zur erfolgten -in Geschäft darstellenden- Ablösezahlung vorzulegen, habe Rüdiger D am 17. April 2000 gemeint: Er wisse nicht, wo diese sich befänden.

Da eine grundbürgerliche Eintragung über die Einräumung der Kaufoption nicht erforderlich sei, sei sie auch nicht durchgeführt worden. Lediglich bei der Einräumung eines Vorkaufsrechtes sei dies möglich. Ebenso wenig sei die (notarielle) Beglaubigung notwendig gewesen. Das Geschäft sei wegen des "besonderen Vertrauensverhältnisses" zwischen der A-AG und der Bw. abgeschlossen worden.

Die beim Finanzamt eingereichten Geschäftsbilanzen und Anhänge (Lageberichte) würden weder im Jahr 1994 (Wirtschaftsjahr 1994/1995), noch danach irgendeinen Hinweis auf das angeblich am 29. Juli 1994 abgeschlossene Kaufanbot geben.

Unter Verweis auf das Vorhalteverfahren zur Betriebsprüfung bei der A-AG wurde vorgebracht: Im Schriftsatz vom 1. März 2000 würden die dem Kaufanbot zu Grunde gelegenen Motive aus der Sicht der Bw. und der letztgenannten AG dargelegt. Das Interesse der Bw. sei im Wesentlichen in der zu erwartenden Wertschöpfung durch die im Objekt G-Gasse "schlummernden stillen Reserven" (Wertsteigerungen durch frei werdende Objekte) gelegen, die der Bonität der Bw. halfen.

Ein von der Bw. verfertigtes Aufnahmeschreiben zum Anbot existiere nicht, dies sei auch nicht erforderlich.

Da die A-AG im Februar 1997 mit Kaufinteressenten verhandelt habe, der Bw. aber noch bis 30. Juni 1998 vertraglich verpflichtet gewesen sei, habe sich die Bw. gegen eine Abstandszahlung von S 3 Millionen das Recht auf Anbotsannahme ablösen lassen. Dazu sei am 8. März 2000 in Kopie ein Schreiben der Bw., unterfertigt durch den Geschäftsführer Rüdiger D, an die A-AG, deren Aufsichtsratsvorsitzender ebenfalls Rüdiger D sei, datiert mit 13. Februar 1997, vorgelegt worden. Des Weiteren liege der Bp ebenfalls seit 21. März 2000 eine Rechnung der Bw. an die A-AG vom 30. April 1997 über S 3 Mio. "für die Entlassung aus Ihrer am 29. Juli 1994 eingegangenen Vertragsverpflichtung" vor.

Die Bp erachte die Einräumung dieser "Kaufoption" als wirtschaftlich unbegründet, unverständlich und unangemessen.

Der gesamte Buchungsvorgang des Jahres 1998 (bei der Bw: Forderung an Erlös, bei A-AG: Aufwand an Verbindlichkeit) sei aus nachstehenden Gründen nur unter dem Gesichtspunkt der dadurch eingetretenen Abgabenersparnis verständlich und erklärbar:

Die Vertreter der Bw. und der letztgenannten AG seien ihrer gegenüber der Behörde bestehenden Offenlegungsverpflichtung nur zum Teil und über wiederholte Aufforderungen

der Bp nachgekommen. Durch den Einwand des Rüdiger D vom 17. April 2000, "nicht so sehr gerne Kopien aus der Hand zu geben", gewinne der Abgabepflichtige in diesem Punkt nichts. Die A-AG sei bei dieser - nach außen hin erstmals mit Einreichung der Geschäftsabschlüsse 1998 im Juni 1999 in Erscheinung getretenen - "Kaufoption"s-einräumung ein einseitig verpflichtendes Rechtsgeschäft eingegangen, wobei die Risikoverteilung sehr einseitig, bei der AG gelegen, gewesen sei. Unüblich und für die AG unvorteilhaft sei auch die über einen vierjährigen Zeitraum eingegangene Bindung, die mit keiner wie immer gearteten wirtschaftlichen Gegenleistung der Bw. verbunden gewesen sei. "Üblich hingegen wäre die Hereinnahme einer Klausel gewesen, dass die Option spätestens dann endet, wenn die A-AG selbst einen Käufer findet." Weiters sei eine bei Vermittlung von Immobilien weit niedrigere (in einem Prozentsatz vom Kaufpreis berechnete) Verkaufsprovision üblich.

Unüblich sei weiters, dass dem potentiellen Erwerber (Bw.) die Mieterträge bis zum Ablauf der Option vorenthalten würden bzw. noch der AG zufließen würden.

Dafür, dass das Rechtsgeschäft bereits im Juli 1994, wie das der Betriebsprüfung am 1. Februar 2000 erstmals vorgelegte Schreiben Glauben mache, abgeschlossen worden sei, gebe es mit Ausnahme der Belegdatierung keine objektivierbaren Beweise. Gerade angesichts der durch die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen der Bw. und der A-AG (ab dem 24. November 1994 Tochter-/Muttergesellschaft, Geschäftsführer-/Aufsichtsratsidentität des Rüdiger D) unterstellbaren Interessenkollisionen und des im Wirtschaftsleben unüblichen Vertragsinhaltes "hätte das Rechtsgeschäft rechtzeitig und ausreichend nach außen hin in Erscheinung treten müssen". Der vom Höchstgericht in diesem Zusammenhang immer wieder verlangten, erhöhten Dokumentationsverpflichtung sei nicht entsprochen worden. Auch auf die Rechtsprechung zur "Angehörigenliteratur" sei verwiesen.

Zu den im Wirtschaftsjahr 1997/98 bei der Bw. eingebuchten "Sonstigen Erlöse" von S 3 Mio. wurde in der Tz 28 PB festgestellt, dass ein Bargeldfluss nicht erfolgt sei, ein Teil der S 3.000.000,00 Forderung mit einer bestehenden Verbindlichkeit "Barvorlage" gegengerechnet worden sei, ein Teil an ein verbundenes Unternehmen abgetreten worden sei. Als Begründung dafür, dass die "Sonstigen Erlöse" gelegen gekommen seien, führte der Betriebsprüfer ins Treffen:

Im Jahr 1998 verfüge die Bw. über erhebliche körperschaftsteuerliche Verlustvorträge, die den willkürlich eingebuchten Ertrag fast zur Gänze "abfangen", so dass dieser kaum mit Körperschaftsteuer (bisher rd. S 170.000) belastet werde.

Umgekehrt führe auch der bei der A-AG herbeigeführte und dort ebenso wenig erklärbare Aufwand zu einem günstigen Ergebnis, da sich das steuerpflichtige Einkommen stark vermindere und infolge noch vorhandener Verlustvorträge aus Vorperioden schließlich sogar auf S 0 belaufe. Bei Wegfall des Aufwandes von S 3 Millionen "hätte sich bei der A-AG schon bisher eine Körperschaftsteuerbelastung von über S 400.000 ergeben".

Gegen den auf Grundlage des Prüfungsberichts ergangenen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1998 wurde in der Berufung ins Treffen geführt, dass die Betriebsprüfung die vorgebrachten Sachverhalte falsch gewürdigt habe, weshalb die Berufungsinstanz ersucht werde, ein besonderes Augenmerk auf den Inhalt jener Schriftstücke und Dokumente zu werfen, die der Betriebsprüfung vorgelegt worden seien.

Mit der zur Berufung erfolgten Stellungnahme der Bp wurde auf die in der Berufung völlig "verschwiegene", dem ehemaligen Geschäftsführer der Bw. eingeräumte Kaufoption verwiesen.

Auf die - bereits oben unter dem Punkt Umsatzsteuer 1 a) zitierten - Ausführungen der Parteienvertreter zu dem in Rede stehenden Optionsrecht anlässlich der Berufungsverhandlung vom 17. November 2004, sei verwiesen. Dass Amtsdirektor Erben zur Tz 28 - Option - anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung am 17. November 2004 zu Protokoll gab: "Heute wurden keine weiteren Unterlagen, die über die im Betriebsprüfungsbericht genannten hinausgehen, vorgelegt." sei in diesem Zusammenhang festgestellt.

### rechtliche Würdigung

Nach Rummel, ABGB, Band 1, Tz 33 zu § 1072, Seite 1496, sind Optionsverträge Verträge, die einem Beteiligten das Recht einräumen, ein inhaltlich schon vereinbartes, erst in Aussicht genommenes Rechtsgeschäft durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen. Das Vorkaufsrecht ist insofern ein Unterfall des Optionsrechts, als es ein durch den Vorkaufsfall bedingtes Optionsrecht darstellt.

In abgabenrechtlicher Hinsicht sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Jänner 2003, 99/14/0100, grundsätzlich anzuerkennen. Entgelte, die von der Tochtergesellschaft auf der Basis derartiger Vertragsbeziehungen geleistet werden, führen bei ihr zu einer Gewinnminderung. Wendet die Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft allerdings im Rahmen solcher Vertragsbeziehungen Vermögensvorteile zu, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, mindern diese den Gewinn der Tochtergesellschaft nicht (verdeckte Ausschüttung). Die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses wird dabei an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt: entscheidend ist, ob die Gesellschaft den Vorteil einem Nichtgesellschafter ebenfalls gewährt hätte (vgl. die bei Doralt/Ruppe, Steuerrecht I7, 325f zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Die zu den Stichtagen ermittelten Vermögenswerte der Bw. sind in jenen Bilanzen, die den Abtretungszeitpunkten am nächsten liegen (zum 31. Dezember der Jahre 1993, 1994 und 1995) wie folgt ausgewiesen:

	31. 12.1993	31.12.1994	31.12.1995
<b>AKTIVA</b>			
Bebaute Grundstücke (Grundwert H-Gasse 7-9)	7.448.820,00	7.448.820,00	7.448.820,00
Anlagen in Bau (Planungen, Proj.leistungen, u.ä.)	91.038,00	694.885,00	694.885,00
Forderungen, gewährte Barvorlagen	1.062.863,09	1.314.366,00	160.972,00
Bank- und Kassenguthaben	1.177.127,49	70.093,09	19.928,00
 Summe	 9.779.848,58	 9.528.164,09	 8.324.605,09
 <b>PASSIVA</b>			
Stammkapital	550.000,00	550.000,00	550.000,00
Verlust 1993	-25.151,42	-25.151,42	-25.151,42
Verlust 1994		-313.588,78	-313.588,78
Verlust 1995			-31.636,76
Investitionsfreibetrag 1994		113.978,00	113.978,00
Rückstellungen			10.000,00
Erhaltene Anzahlungen Dr. B	9.000.000,00	8.600.000,00	7.800.000,00

Verbindlichkeiten, erh. Barvorlagen	255.000,00	602.926,29	221.003,05
Summe	9.779.848,58	9.528.164,09	8.324.605,09

Mit der nachfolgenden Tabelle wird das buchmäßige Eigenkapital der Bw., das von der Bp bei den Abtretungen zum 24. November 1994 aus der Bilanz zum 31. Dezember 1994, bei den Abtretungen zum 22. Februar 1995 und 14. März 1995 aus der Bilanz zum 31. Dezember 1995 errechnet wurde, dargestellt:

	31. Dezember 1994	31. März 1995
Bebaute Grundstücke (Grundwert H-Gasse 7-9)	7.448.820,00	7.448.820,00
Anlagen in Bau (Planungen, Proj.leistungen, u.ä.)	694.885,00	694.885,00
Forderungen, gewährte Barvorlagen	1.314.366,00	160.972,00
Bank- und Kassenguthaben	70.093,09	19.928,09
Zwischensumme	9.528.164,09	8.324.605,09
- Rückstellungen		- 10.000,00
- Erhaltene Anzahlungen Dr. B	- 8.600.000,00	- 7.800.000,00
- Verbindlichkeiten, erh. Barvorlagen	- 602.926,29	- 221.003,05
buchmäßiges Eigenkapital	325.237,80	293.602,04

Die Ertragslage der Bw. spiegelte sich in deren Gewinn/Verlustrechnungen wie folgt wider:

	23.6.1993	1.1.1994	1.1.1995	1.4.1995	1.4.1996	1.4.1997
	- 31.2.1993	- 31.12.1994	- 31.3.1995	- 31.3.1996	-31.3.1997	-31.3.1998
Erlöse	125.000,00	1.000,00	0,00	0,00	0,00	3.000.000,00
GF-Honorar	120.000,00	120.000,00				
Rechts-, Beratungskosten	45.676,00	36.520,00	19.600,00	25.660,00	25.120,00	26.720,00
Steuerberatung						
Sst Aufwand (Betriebskosten u.dgl.)	21.266,09	35.617,07	2.752,43	17.386,79	12.580,66	17.445,85
übrige Aufwendungen						
Betriebsverlust/-gewinn	-61.942,09	- 191.137,07	- 22.352,43	- 43.046,79	- 80.576,66	2.955.834,15
Zinserträge	36.789,67	9.654,86		37,53	24,25	26,31
Zinsaufwendungen	0,00	3.128,57	5.533,33	838.418,62	669.213,59	499.238,25
Finanzergebnis	36.789,67	6.526,29	- 5.533,33	- 838.381,09	- 669.189,34	- 499.211,94
EGT	- 25.152,42	-184.610,78	- 27.885,76	-881.427,88	-749.766,00	2.456.622,21
KSt		15.000,00	3.750,00	15.000,00	17.500,00	106.133,00
KSt Vje					11.250,00	
Jahresfehlbetrag	- 25.152,42	- 199.610,78	- 31.635,76	-896.427,88	-778.516,00	2.350.489,21
Dot IFB		113.978,00				
Aufl IFB 1994						
Jahresverlust/-gewinn	- 25.152,42	-313.588,78	-31.635,76	-896.427,88	-778.516,00	2.464.467,21
Verluste Vj		-25.152,42	-338.741,20	-370.376,96	-1.266.804,84	- 2.045.320,84
Bilanzverlust/-gewinn	- 25.152,42	-338.741,20	-370.376,96	-1.266.804,84	-2.045.320,84	419.146,37

Wie der letzten Tabelle ersichtlich ergibt sich im Fall der Versagung der abgabenrechtlichen Anerkennung des Optionsrechts ein Gesamtverlust in Höhe von -S 2.580.853,63 für den

Zeitraum von 23. Juni 1993 bis 31. März 1998. Die Anerkennung der Abstandszahlung der Muttergesellschaft an die Bw. würde einen Steuervorteil bei der Muttergesellschaft der Bw. bedeuten, ohne eine Zahllast an Körperschaftsteuer bei der Bw. zu bewirken. Da für die Herbeiführung eines behördlichen Urteils über die Gewissheit des Vorliegens einer betrieblich bedingten Gewährung der in Rede stehenden Rechtsposition die Vorlage von Beweismitteln im Abgabenverfahren erforderlich gewesen wäre, die zur Feststellung des von der steuerlich vertretenen Bw. dargestellten Sachverhalts geeignet und nach Lage des Falles zweckdienlich gewesen wären, wäre es an der steuerlich vertretenen Bw. gelegen gewesen, die Richtigkeit der Behauptung, die Muttergesellschaft A-AG habe der Bw. als Tochtergesellschaft ein Optionsrecht eingeräumt, das nicht aufsichtsratspflichtig gewesen sei, durch Vorlage von Vorstands-, Aufsichtsrats- bzw. Eigentümerversammlungsprotokolle über das in Rede stehende Anbot zu dokumentieren.

Das einzige Schreiben, diesem nach der Sohn von Rüdiger D (Alexis D) als damaliger Vorstand der A-AG seinem Vater als Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom 23. Juni 1993 gegründeten Bw. ein Anbot auf Kauf von Anteilen an der von der letztgenannten AG mit Kaufvertrag vom 22. Juni 1994 erworbenen Liegenschaft G-Gasse 14 vorgelegt haben solle, datiert vom 29. Juli 1994 und wurde der Bp trotz Beginns der abgabenbehördlichen Prüfung am 4. Mai 1999 erstmals am 1. Februar 2000 vorgelegt. Da die bloße Verbuchung von Zuwendungen eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht, vermochte das der Bp vorgelegte Schreiben die abgabenrechtliche Anerkennung der behaupteten Option nicht zu bewirken. Da die Ausführungen in der Berufung und in der mündlichen Berufungsverhandlung (vom 17. November 2004) eine Unschlüssigkeit der bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen der Bp nicht offen zu legen vermochten, bestanden keine Bedenken, sich den im Prüfungsbericht vom 26. Juli 2000 getroffenen Feststellungen der Bp anzuschließen und die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1998 im gegenständlichen Punkt abzuweisen.

C) IFB

Mit der Bilanz per 31. Dezember 1994 wurde dem Finanzamt das Anlagevermögen unter dem Punkt I. Sachanlagen in folgender Form dargestellt:

"....		31. Dezember 1994		31. Dezember 1993	
<b>GRUNDSTÜCKE UND ADAPTIERUNGEN</b>					
<b>GRUNDWERT (v. BEBAUTEN GRUNDSTÜCKEN)</b>					
Bebaute Grundstücke (Grundw.)		S	7.448.820,00	(S	7.448.820,00)
<b>GEBÄUDEWERT (v. BEBAUTEN GRUNDSTÜCKEN)</b>					
Anlagen in Bau		S	694.885,00	(S	91.038,00)
		S	8.143.705,00	(S	7.539.858,00)"

Mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1994 wurde ein Investitionsfreibetrag 1994 in Höhe von S 113.978 geltend gemacht.

Mit dem Prüfungsbericht vom 26. Juli 2000 wurde die Anerkennung des in Rede stehenden passiven Bestandskontos IFB versagt. Als Begründung dafür wurde in der Tz 29 PB unter Bezugnahme auf die ersten beiden Absätze des § 10 EStG 1988 sowie die Ausführungen zu den Tz 19 und 27 PB ins Treffen geführt, dass die Bp die in Rede stehende Liegenschaft dem Umlaufvermögen zugeordnet habe, weshalb der Freibetrag nicht zulässig sei und daher nicht gebildet werden könne.

Mit der Berufung, welche die Bw. gegen die aufgrund des Prüfungsberichts vom 26. Juli 2000 erlassenen Bescheide erhoben hatte, wurde die Anerkennung des Investitionsfreibetrages für das Jahr 1994 in der oben genannten Höhe mit der Begründung, die Bp habe die vorgebrachten Sachverhalte falsch gewürdigt, weshalb die Berufungsinstanz ersucht werde, ein besonderes Augenmerk auf den Inhalt jener Schriftstücke und Dokumente zu werfen, die der Bp vorgelegt worden seien, beantragt.

#### rechtliche Würdigung

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr 1994 geltenden Fassung kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen; der Investitionsfreibetrag beträgt von dem nach dem 31. März 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 15%.

Die in der Bilanz per 31. Dezember 1994 ausgewiesene Position "Anlagen in Bau" legt den Bestand eines Zusammenhangs zwischen im Jahr 1994 angefallenen Kosten für in Bau befindliche "Anlagen" auf der Liegenschaft H-Gasse offen. Da die mit einer Liegenschaft verbundenen abnutzbaren Güter das Schicksal der Liegenschaft teilen, war durch die Zuordnung der in Rede stehenden Liegenschaft zum Umlaufvermögen bedingt die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages in Höhe von S 113.978 unzulässig. Insofern war die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1994 im gegenständlichen Punkt als unbegründet abzuweisen.

#### D) Umsatzsteuernachforderung/Sst. Forderungen aus Steuern lt. Bp

In der Tz 30 des Prüfungsberichts vom 26. Juli 2000 wurde die Abgrenzung der auf Grund der Prüfungsfeststellungen nachzuzahlenden Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1993 bis 1998 in folgender Form dargestellt:

	31.12.1993	31.12.1994	31.3.1995	31.3.1996	31.3.1997	31.3.1998
HB	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PB	25.000,00	145.879,00	149.934,00	150.509,00	153.882,00	162.244,00
VA	- 25.000,00	- 145.879,00	- 149.934,00	- 150.509,00	- 153.882,00	- 162.244,00
- VA Vj	0,00	25.000,00	145.879,00	149.934,00	150.509,00	153.882,00
EA	- 25.000,00	- 120.879,00	- 4.055,00	- 575,00	- 3.373,00	- 8.362,00

Im Anschluss an diese Tabelle führte der Betriebsprüfer unter anderem aus, dass die für das Jahr 1993 nachzuzahlende Umsatzsteuer auf der nachzuversteuernden Leistung gemäß Tz 18 basiere.

Zur Position "(Sonstige) Forderungen aus Steuern" in der Bilanz per 31. Dezember 1994 stellte die Betriebsprüfung fest, dass die Bw unter dieser Subposition der Position "Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände" dem für das Jahr 1994 in Höhe von S 76.304 ausgewiesenen Betrag ein Betrag von S 42.863,09 für das Jahr 1993 gegenübergestellt wurde, und führte zu dieser Position im Prüfungsbericht aus:

Für das Jahr 1993 sei bisher keine Umsatzsteuererklärung abgegeben worden, das Finanzamt habe die Umsatzsteuer mit S 0 geschätzt. Da die Bw. die für das Jahr 1993 angefallenen, allerdings niemals geltend gemachten Vorsteuern aktiviert - lt. Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1994 seien an "Sonstigen Forderungen aus Steuern" S 42.863,09 (vgl. auch Pkt. 2 des Vorhalts vom 10. Mai 1999) - aktiviert und im Jahr 1997 erfolgswirksam aufgelöst worden, storniere die Bp die Aktivierung.

	31.12.1993	31.12.1994	31.3.1995	31.3.1996	31.3.1997	31.3.1998
HB	42.863,09	42.863,09	42.863,09	42.863,09	0,00	0,00
PB	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VA	- 42.863,09	- 42.863,09	- 42.863,09	- 42.863,09	0,00	0,00
- VA Vj	0,00	42.863,09	42.863,09	42.863,09	42.863,09	0,00
EA	- 42.863,09	0,00	0,00	0,00	42.863,09	0,00

Der in der Textziffer thematisierte Punkt 2 des Vorhalts vom 10. Mai 1999 enthält folgenden Text:

" Die Veranlagung des Jahres 1993 (RumpfWj = 23. Juni bis 31. Dezember 1993, auch bei Ust) erfolgte am 29. November 1995 gemäß § 184 BAO, da Steuererklärungen und Bilanz nicht eingereicht worden waren (Umsätze, Vorsteuern 0,00; Gewinn 0,00, Gewerbeertrag 0,00).

Für das Jahr 1993 wurden auch der Bp bislang keine Buchhaltungskonten und Saldenlisten vorgelegt.

Ein Antrag auf Regelbesteuerung ab 1995 wurde am 28. November 1996 eingebbracht. Den vorgelegten Belegen zufolge - vorgelegt wurden Kontoauszüge samt Beilagen zur WIF- Bank wären an Vorsteuern S 39.607,60 abziehbar! (lt. EB 1. Jänner 1994 wurden als "Sst. Fo aus Steuern" 42.863,09 aktiviert, eine gewinnwirksame Ausbuchung erfolgte im Jahre 1997).

An "Erlösen Dienstleistungen" wurden 1993 125.000 in der G+V erklärt. Belege hiezu sind

vorzulegen; welche Leistungen wurden wem gegenüber durch wen erbracht? Angemerkt wird, dass aufgrund der für 1993 durchgeführten Schätzung eine Verrustung bisher unterblieben ist!

Der Verlust für 1993 würde lt. Saldenliste 1. Jänner 1994 25.151,42 betragen."

Gegen die obigen Ausführungen der Bp wurde in der Berufung, mit der auch die Anerkennung der Vorsteuern im gesamten Betriebsprüfungszeitraum beantragt wurde, im Wesentlichen vorgebracht, dass die Bp die vorgebrachten Sachverhalte falsch gewürdigt habe, weshalb die Berufungsinstanz ersucht werde, ein besonderes Augenmerk auf den Inhalt jener Schriftstücke und Dokumente zu werfen, die der Bp vorgelegt worden seien. Es werde unter anderem beantragt, die durch die Betriebsprüfung vorgenommene Umgliederung der Liegenschaft vom Anlagevermögen in das Umlaufvermögen rückgängig zu machen.

#### rechtliche Würdigung

Gemäß § 115 Abs. 3 BAO haben die Abgabenbehörden die Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Auch wenn § 115 Abs. 3 BAO lediglich Angaben des Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände erwähnt, gilt die Verpflichtung, die richtige (und nicht eine möglichst hohe) Abgabenbemessungsgrundlage zu ermitteln, ganz allgemein.

Da die Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. in der Berufung und in der Berufungsverhandlung samt den im Arbeitsbogen befindlichen Schriftstücke die Unrichtigkeit jenes Sachverhalts, der den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegt worden war, nicht offen gelegt hatten, war weder in der Passivierung der - außer Streit stehenden - Umsatzsteuer für das Jahr 1993 in Höhe von S 25.000 (vgl. Tz 18 PB), noch in der Passivierung der durch die Nichtanerkennung von Vorsteuern bedingten Umsatzsteuer für die Streitjahre - S 120.878,85 für das Jahr 1994, S 4.055,28 für das Jahr 1995, S 575,00 für das Jahr 1996, S 3.373,35 für das Jahr 1997 und S 8.362,21 für das Jahr 1998 - ein Fehler ersichtlich.

Was die Position "Sonstige Forderungen aus Steuern S 42.863,09" anbelangt, gab der steuerliche Vertreter anlässlich der Berufungsverhandlung vom 17. November 2004 zu Protokoll: "Die Belege für 1993 samt der Bilanz 1993 werden nicht vorgelegt, da sie von der früheren Steuerberatungskanzlei bzw. dem Geschäftsführer nicht übergeben wurden bzw. nicht übergeben werden konnten." Mangels Belegen war der Rechtsmeinung des Betriebsprüfers zu folgen und die Unzulässigkeit der Aktivierung der in Rede stehenden Forderung zu bestätigen.

Damit war die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1998 auch im gegenständlichen Berufungspunkt als unbegründet abzuweisen.

3) Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer  
für die Jahre 1993 bis 1998, Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1997

Aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die dem Prüfungsbericht vom 26. Juli 2000 zu entnehmen waren, erließ das Finanzamt Bescheide, mit denen die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 und der Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1997 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen worden waren. Gegen diese Bescheide wurde die Berufung vom 2. Oktober 2000 erhoben.

rechtliche Würdigung

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Abgabenbehörde erster Instanz zur Wiederaufnahme von Verfahren in allen Fällen berechtigt, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen im Sinne des § 303 leg. cit. ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (vgl. VwGH 28. September 1998, 96/16/0158); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. beispielsweise VwGH 30. Mai 1994, 93/16/0096; 12. August 1994, 91/14/0018, 0042; 23. April 1998, 95/15/0108). Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie z.B. die Zahlungswilligkeit, VwGH 14. Juni 1982, 82/12/0056).

Nach Lehre und Rechtsprechung ist maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen könnten (vgl. Ritz, BAO<sup>2</sup>, Tz 10 zu § 303, Seite 728 und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Juli 1997, 96/13/0185; 28. Januar 1998, 95/13/0141; 21. Juli 1998, 93/14/0187, 0188).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9. Juli 1997, 96/13/0185).

Die Tatsachen, dass die Aktivitäten der Bw., soweit sie bisher überhaupt gesetzt worden sind, sämtliche Verwertungsmöglichkeiten der Liegenschaft H-Gasse 7 bis 9 offen gelassen hatten und die Bw. die in Rede stehende, gleich nach der Gründung der Gesellschaft erworbene Liegenschaft in weiterer Folge verkauft hatte, ohne für Beweise, anhand dieser die Vermietungsabsicht in Form von nach außen hin ersichtlichen Handlungen offen gelegt hätte werden können, vorzusorgen, widersprachen dem vom steuerlichen Vertreter der Bw. hinsichtlich der in Rede stehenden Liegenschaft angenommenen Anlagevermögenscharakter und stellten daher eine neue Tatsache im Sinne des § 303 BAO dar, aufgrund dieser die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 und der Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1997 mit Bescheid wiederaufzunehmen waren. Da die abgabenrechtliche Wertung der vom Finanzamt festgestellten Sachverhaltselemente als neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO in der Veräußerung der in Rede stehenden Liegenschaft H-Gasse 33 seine Bestätigung gefunden hatte, war aufgrund der obigen Ausführungen die Berufung gegen die in Rede stehenden Wiederaufnahmbescheide als unbegründet abzuweisen.

Aus den oben angeführten Gründen war die Berufung gegen die Bescheide mit denen die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 und der Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1997 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und die Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 sowie die Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1997 festgesetzt worden waren, als unbegründet abzuweisen. Soweit sich die "Berufung" gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 richtet, war der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 25. August 2000 teilweise stattzugeben.

Wien, am 28. Jänner 2005