



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand- und SteuerberatungsgmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

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

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine offene Erwerbsgesellschaft. Sie besteht seit 7. Februar 1998 und ist durch Umwandlung gemäß §§ 1 ff Umwandlungsgesetz aus der X-GmbH hervorgegangen. Persönlich haftende Gesellschafter sind H. und S. Der Unternehmensgegenstand der Bw. besteht in der Planung und Errichtung von Immobilien.

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeföhrten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 1997 bis 2000 umfasste, wurden folgende berufungsgegenständliche, im BP-Bericht vom 14. Juli 2003 und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. August 2003 dargestellten, Feststellungen getroffen:

I. Umsatzsteuer

Tz. 16: Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 unecht befreite Grundstücksumsätze

Die von der Bw. im Jahr 1999 als nicht steuerbare Umsätze behandelten Grundstücksverkäufe E-Gasse und L-Gasse seien gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 als unecht befreite Grundstücksumsätze zu erfassen.

Tz. 17: Vorsteuer

Von dem im Jahr 1999 „*für die Gebäudesanierung*“ der Objekte H-202 und H-204 geltend gemachten Vorsteuerabzug in Höhe von S 12.226.152,04 seien folgende Beträge nicht anzuerkennen:

- a) Vorsteuern der X-GmbH für das Jahr 1996 in Höhe von S 286.880,00 mangels Nachweises der „*Nichtveranlagung bzw. der Nichtgeltendmachung*“ bei der Rechtsvorgängerin.
- b) Vorsteuern für unbelegte Aufwendungen 1997 in Höhe von S 26.100,00 (Rechnung P. in Höhe von S 130.500,00 netto), S 8.000,00 (Honorarnote G. in Höhe von S 40.000,00 netto) und S 420,00 (fehlender Beleg).

- c) Vorsteuern 1998 für eine ausgebuchte Teilrechnung der P-AG in Höhe von S 109.469,98 und laut „*Gegenrechnung an die M-GmbH*“ in Höhe von S 288.000,00.
- d) Vorsteuern für unbelegte Aufwendungen 1999 (Eingangsrechnung 24/99 und 26/99) in Höhe von S 139.347,68, Vorsteuern aus zwei Akontozahlungen in Höhe von S 66.666,66 abzüglich einer Vorsteuerkontenfehlberichtigung für die Umsatzsteuersonderprüfung in Höhe von S 76.136,65 zuzüglich Differenz von S 0,20 somit S 129.877,89.
- e) Vorsteuern im Zusammenhang mit dem unecht befreiten Grundstücksverkauf E-Gasse in Höhe von S 548.523,00.

Tz. 17a: Vorsteuer 2000

Von dem von der Bw. im Jahr 2000 geltend gemachten Vorsteuerabzug in Höhe von S 3.250.810,97 seien folgende Beträge nicht anzuerkennen:

- a) Vorsteuern für unbelegte Aufwendungen (Eingangsrechnungen 11/00, 13/00, 102/00 und 103/00) in Höhe von S 56.596,98.
- c) Vorsteuern aus Leerstehungskosten/Mindermieten in Höhe von S 55.126,42.
- e) Vorsteuern aus doppelt verrechneten Vermittlungsprovisionen in Höhe von S 10.449,00.
- f) Vorsteuerdifferenz Jahressumme/Erklärung in Höhe von S - 5.574,16.

II. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung

Tz. 21: Sonstige Forderungen

Von der BP werde die Forderung an die M-GmbH entsprechend der nicht verbuchten „*Gegenrechnung*“ vom 23. Dezember 1998 in Höhe von S 1,728.000,00 (s. Tz. 17 c) und im Jahr 2000 die Rückforderung an doppelt verrechneten Vermittlungsprovisionen in Höhe von S 62.693,00 (s. Tz. 17a Punkt e) aktiviert.

Tz. 22: Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Die Kreditkonten X, XY (Japanische Yen) und YZ (Schweizer Franken, „*unterjährig*“ 1999) seien nicht als Verbindlichkeiten der Bw. anzuerkennen, da diese Kredite an die H. & S. GesnbR gewährt worden seien und die Kreditkonten X und XY bereits vor der „*Einbuchung gegen Entnahmen*“ im Jahr 1999 bestanden hätten. Auch der Kredit Z (Schweizer Franken), für den kein Kreditvertrag vorgelegt worden sei und der im Jahr 2000 zur vorübergehenden unterjährigen Deckung des Kredites XY (Japanische Yen) verwendet worden sei, werde von der BP nicht anerkannt. Der „*auszuscheidende Stand*“ habe für den Kredit X per 31. Dezember 1999 S 379.448,00 und per 31. Dezember 2000 S 706.213,00 und für den Kredit XY per 31. Dezember 1999 und 31. Dezember 2000 je S 14,978.574,33 betragen. Die Entnahmen vom Kreditkonto X im Jahr 2000 in Höhe von S 833,00 seien als der Privatsphäre zugehörig auszuscheiden.

Tz. 23: Erhaltene Darlehen

Das in den sonstigen Verbindlichkeiten zum 31. Dezember 2000 enthaltene Darlehen L-GmbH & Co KEG in Höhe von S 2,000.000,00 werde mangels Vorliegen eines Darlehensvertrages aufgelöst.

Tz. 25: Bilanzgewinn 1999

Der sich auf dem Betriebsvermögensvergleich ergebende Gewinn 1999 betrage S 3,402.708,88 gegenüber dem von der Bw. erklärten Gewinn von S 3,073.144,99.

Tz. 26: Entnahmen/Einlagen

Die Bw. habe die Liegenschaft E-Gasse mit Kaufvertrag vom 15. Dezember 1997 um den Kaufpreis von S 1,200.000,00 erworben. In der Bilanz zum 31. Dezember 1997 habe der

Wertansatz unter Berücksichtigung der Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, Provisionsabrechnungen, Honorare für Projektentwicklung, Baureifmachung und Planerstellung und diverser anderer Nebenkosten S 2.500.000,00 betragen. Die Bw. habe diesen Wertansatz im Jahr 1998 auf den reinen Kaufpreis in Höhe von S 1.200.000,00 wertberichtet. Diese Wertberichtigung wird von der BP bereits zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1997 vorgenommen und die Privatentnahmen der Gesellschafter im Jahr 1997 mit je S 650.000,00 erfolgswirksam berücksichtigt.

Entsprechend den Feststellungen laut Tz. 22 seien die Privatentnahmen bzw. -einlagen der Gesellschafter um die gegen Entnahmen gebuchten Einlagen der Kredite VB X und VB XY in den Jahren 1999 und 2000 zu verringern (die „*Jahresenddifferenzen dieser Kredite werden als Einlagen behandelt*“). Die Privatentnahmen/einlagen 2000 (erfasst über sonstiges variables Kapital) seien um die Entnahmen vom Kreditkonto X in Höhe von S 833,00 zu verringern.

Tz. 27: Außerbilanzmäßige Zurechnungen

Den Betriebsergebnissen seien folgende Aufwendungen hinzuzurechnen:

- a) Zahlungen der Bw. im Jahr 1998 in Höhe von S 800.000,00, da der entsprechende Aufwand bereits im Jahr 1997 bei der Rechtsvorgängerin erfasst worden sei.
- b) Die Zahlung der Rangordnungsgebühr im Jahr 1999 in Höhe von S 450.000,00, da der entsprechende Aufwand bereits im Jahr 1998 erfasst worden sei.
- c) Die Zahlung der Bw. an den Sportverein L. im Jahr 1999 in Höhe von S 500.000,00 stelle mangels Vorliegens eines Sponsorvertrages eine nichtabzugsfähige Spende dar.
- d) Die Kosten für die Wohnungen der Gesellschafter seien im Jahr 2000 in Höhe von S 11.503,56 außerbilanzmäßig zuzurechnen.
- e) Die Gebühren für Fremdkonten, Kreditkosten, Gebühren und Kursverluste (vgl. Tz. 22) seien im Jahr 1998 in Höhe von S 900,00, im Jahr 1999 in Höhe von S 2.986.160,18 und im Jahr 2000 in Höhe von S 5.530.093,80 nicht anzuerkennen.
- f) Mangels vorgelegter Unterlagen und Rechnungen seien Aufwendungen im Jahr 1997 in Höhe von S 204.600,00 (s. auch Tz. 17 b), im Jahr 1999 (ER 84/99) in Höhe von S 39.800,00 und im Jahr 2000 (ER 11/00) 2000 in Höhe von S 35.000,00 nicht anzuerkennen.

Das Finanzamt erließ am 8. September 2003 unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 2000.

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2003 und Ergänzung vom 20. November 2003 erhab die Bw. gegen diese Bescheide das Rechtsmittel der Berufung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und des Verfahrens und stellte den Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide und Neuausfertigung im Sinne folgender Berufungsgründe:

Die X-GmbH sei mit Vertrag vom 29. März 1996 gegründet worden. Betriebsgegenstand sei die Entwicklung von Immobilienprojekten gewesen. Mit Kaufvertrag vom 30. Jänner 1997 habe die X-GmbH die Liegenschaft H-202/H-204 um S 18,000.000,00 erworben und mit der Errichtung zweier Wohngebäude begonnen. Aufgrund unterschiedlicher Überlegungen sei die X-GmbH mit Umwandlungsplan und Generalversammlungsbeschluss vom 29. Jänner 1998 rückwirkend zum 31. Oktober 1997 in eine OEG umgegründet worden. Nach erfolgter Fertigstellung der Wohngebäude sei im Jahr 1999 ein Teil der Wohnungen verkauft und die restlichen Wohnungen teilweise vermietet worden. Nach dem Verkauf weiterer Wohnungen im Jahr 2001 seien lediglich zwei Wohnungen im Besitz der Bw. verblieben, welche bis dato vermietet worden seien. Für die während der Bauphase angefallenen Vorsteuerbeträge sei bis zur Veräußerung der einzelnen Wohnungen keine Vorsteuer in Abzug gebracht worden. Beim Verkauf der Wohnungen habe die Bw. zur Steuerpflicht der Umsätze gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 optiert und zu diesem Zeitpunkt die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung der Wohneinheiten nach den Bestimmungen des § 12 Abs. 11 UStG 1994 abgezogen, da sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse geändert hätten. Sämtliche Berechnungsgrundlagen, Belege und die nach Ansicht der BP fehlenden Rechnungen seien in Kopie vorgelegt worden. Aus dem BP-Bericht würde sich ergeben, dass diese in keiner Weise berücksichtigt worden seien.

I. Umsatzsteuer

Tz. 16: Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 unecht befreite Grundstücksumsätze

Für das im Jahr 1999 unter Inanspruchnahme der unechten Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 verkauft Grundstück E-Gasse sei bisher kein Vorsteuerabzug beansprucht worden. Die Liegenschaft E-Gasse sei mit Kaufvertrag vom 15. Dezember 1997 um

den Kaufpreis in Höhe von S 1.200.000,00 erworben worden, wobei die im Hinblick auf die am Objekt geplanten Sanierungsmaßnahmen erbrachten Vorleistungen (Aufmassarbeiten, Planerstellung) in Höhe von S 800.000,00 zuzüglich S 160.000,00 Umsatzsteuer der Bw. gesondert in Rechnung gestellt worden seien. Diese Liegenschaft sei im Jahr 1999 an die L-GmbH & Co KEG um S 1.200.000,00 verkauft und die erbrachten Vorleistungen gesondert in Höhe von S 1.600.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden. Durch den eindeutigen Zusammenhang der der Bw. in Rechnung gestellten Vorleistungen mit der steuerpflichtigen Weiterverrechnung dieser Leistungen an die L-GmbH & Co KEG werde die zusätzliche Berücksichtigung der Vorsteuern aus den an die Bw. fakturierten Vorleistungen in Höhe von S 160.000,00 beantragt.

Tz. 17: Vorsteuer

- a) Für die aus dem Kalenderjahr 1996 geltend gemachten Vorsteuern sei der BP die beim Finanzamt eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung 1996 der X-GmbH übermittelt worden, aus der eindeutig hervorgehe, dass in diesem Kalenderjahr keine Vorsteuern beansprucht worden seien. Die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges durch die BP stelle eine Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht dar. Es werde daher der Vorsteuerabzug der Rechtsvorgängerin für das Jahr 1996 in Höhe von S 306.880,00 beantragt.
- c) Die Vorsteuer für die Teilrechnung der P-AG in Höhe von S 109.469,98 sei von der Bw. bereits in der Umsatzsteuerjahreserklärung 1999 abgezogen worden, da diese Feststellung bei einer Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum Februar 1999 bis Februar 2000 getroffen worden sei. Eine nochmalige Korrektur sei somit nicht zulässig.

Die M-GmbH habe der Bw. mit Rechnung vom 17. Dezember 1998 einen Pauschalbetrag betreffend Vermittlung und Beratung für das Projekt H-202 und H-204 in Höhe von netto 2.100.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von S 420.000,00 in Rechnung gestellt. Mit Schreiben vom 23. Dezember 1998 habe die Bw. unter Bezugnahme auf diese Rechnung der M-GmbH mitgeteilt, dass aufgrund der bis 16. Dezember 1998 vermittelten Wohnungen der Provisionsanspruch lediglich netto S 660.000,00 betragen habe. Der Differenzanspruch sei erst mit der Erbringung der restlichen Vermittlungsleistungen in den Jahren 1998 und 1999 entstanden. Der sich nach diesem Schreiben ergebende Rechnungsbetrag in Höhe von brutto S 792.000,00 sei noch im Jahr 1998, der offene Restbetrag am 26. Jänner 1999 von der Bw. bezahlt worden. Von einer Gegenrechnung im umsatzsteuerlichen Sinn könne bei dem Schreiben vom 23. Dezember 1998 nicht gesprochen werden. Es handle sich auch nicht um

eine Rechnungskorrektur, da diese die Bw. als Leistungsempfängerin gar nicht vornehmen könne.

- d) Die Kürzung des Vorsteuerabzuges in Höhe von S 23.333,33 bezüglich der ER 24/99 sei bereits im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung vorgenommen worden. Die ER 26/99 werde der Berufung beigelegt, da diese von der BP offensichtlich übersehen worden sei. Die Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit den Akontozahlungen in Höhe von S 272.681,02 sei zu stornieren.
- e) Die geltend gemachte Vorsteuer betreffe nicht das Objekt E-Gasse sondern stehe im Zusammenhang mit den errichteten Gebäuden H-202 und H-204, weshalb die Anerkennung des gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von S 548.523,00 beantragt werde.

Tz. 17a: Vorsteuer 2000

- a) Die Belege 102/00 und 103/00 seien der Berufung beigelegt, weshalb die Vorsteuerkürzung im Ausmaß von S 49.188,22 wieder rückgängig zu machen sei.
- c) Aus beiliegender Abrechnung der Hausverwaltung bzw. der Umsatzsteuerbeilage gehe hervor, dass die auf leerstehende Wohnungen entfallenden Mietvorschreibungen in die umsatzsteuerpflichtigen Mietengelte eingerechnet worden seien. Im Zuge der Jahresabschlusserstellung sei zur Berichtigung der Umsatzsteuerzahllast die zuviel errechnete Umsatzsteuer als Vorsteuer in Abzug gebracht worden. Wenn dieser Vorsteuerabzug rückgängig gemacht werde, müssten auch die 10%igen Mieterlöse um netto S 246.166,27 und die

20%igen Umsätze um netto S 152.548,96, respektive die Umsatzsteuerschuld insgesamt um S 55.126,42 vermindert werden.

e) Die Vermittlungsleistungen hätten tatsächlich stattgefunden und es seien Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 vorgelegt worden, welche die Bw. zum Vorsteuerabzug nach § 12 UStG 1994 berechtigen. Es hätten für bestimmte Wohnungen mehrmals Vermittlungsleistungen erbracht werden müssen, da die ursprünglichen Mieter inzwischen wieder ausgezogen seien. Es werde daher die Stornierung der Vorsteuerkürzung für Vermittlungsprovisionen in Höhe von S 10.499,00 beantragt.

II. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung

Tz. 21: Sonstige Forderungen

Wie aus der beiliegenden Rechnung der M-GmbH hervorgehe, habe diese der Bw. am 17. Dezember 1998 für die erbrachten Vermittlungs- und Beratungsleistungen im Zusammenhang mit den errichteten Wohnungen H-202 und H-204 einen Betrag in Höhe von netto S 2,100.000,00 in Rechnung gestellt. Mit Schreiben vom 23. Dezember 1998 habe die Bw. die M-GmbH darauf hingewiesen, dass bis zum 16. Dezember 1998 lediglich 22 Wohnungen vermittelt worden seien und damit die Rechnungssumme für 1998 aufgrund der nicht vollständig erbrachten Leistung von der Bw. nicht anerkannt werde. Dementsprechend seien von der Bw. im Jahr 1998 lediglich netto S 660.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer an die M-GmbH überwiesen worden. Der verbleibende Rechnungsbetrag von brutto S 1,728.000,00 sei von der Bw. auf Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten gebucht und im Jahr 1999 beglichen worden, da mittlerweile die Leistung von der M-GmbH vereinbarungsgemäß und vollständig erbracht worden sei. Die Rechtsansicht der BP, dass auf Grund des Schreibens der Bw. an die M-GmbH vom 23. Dezember 1998 ein Forderungsanspruch entstehe, sei unvertretbar und völlig aus der Luft gegriffen.

Die der Bw. in Rechnung gestellten Vermittlungskosten für die Tops 3, 17 und 52 in Höhe von S 62.693,00 seien, wie dies aus den beiliegenden Rechnungen eindeutig hervorgehe, tatsächlich erbracht worden. Für die angeführten Tops seien durch Mieterwechsel mehrmals Vermittlungsleistungen erbracht und damit auch mehrmals Provisionen verrechnet worden. Eine Rückforderung der von der BP entsprechend einer unvertretbaren und willkürlichen Rechtsansicht aktivierten Beträge sei nicht möglich, weshalb die erlöswirksame Aktivierung der von der Bw. auch tatsächlich bezahlten Vermittlungskosten zu stornieren sei.

Tz. 22: Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Zur Klärung des Zweckes der Darlehensaufnahme und des wahren wirtschaftlichen Gehaltes werde nochmals, wie bereits im BP-Verfahren, die Erklärung der kreditgebenden Bank zu dem tatsächlichen Verwendungszweck des Darlehens YY (Japanische Yen, Begleitkonto in ATS Nr. X) vorgelegt. Der Kredit habe der Bw. ausschließlich zur Finanzierung des Bauvorhabens und der daraus in der Anlaufphase resultierenden Verluste gedient. Die Berücksichtigung dieses Kredites und der damit im Zusammenhang stehenden Kosten habe als Sonderbetriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsausgaben zu erfolgen, auch wenn als Kreditnehmer nicht die Bw. aufscheine. Irrtümlich sei dieser Kredit und die damit in Verbindung stehenden Kosten bei der Gewinnermittlung der Bw. in den Jahren 1997 und 1998 nicht berücksichtigt worden, weshalb im Kalenderjahr 1999 die Aufnahme in die Bilanz durch „*Einbuchung gegen Entnahmen*“ erfolgt sei.

Der im BP-Bericht angeführte Schweizer Franken Kredit stelle keine eigenständige neue Darlehensvereinbarung dar. Es sei laut der vorgelegten Krediturkunde vom 1. September 1997 ein Abstattungskredit vereinbart worden, welcher alternativ in Schilling bzw. in einer Fremdwährung ausgenutzt hätte werden können. Im Jahr 1997 sei dieser Kredit zunächst in Japanischen Yen aufgenommen, im Kalenderjahr 1999 aufgrund der Kursentwicklung in Schweizer Franken konvertiert und später wieder in den Japanischen Yen gewechselt worden. Mangels Aufnahme eines neuen Kredites könne daher auch keine neue Vertragsurkunde vorgelegt werden.

Tz. 23: Erhaltene Darlehen

Der rechtliche Grund für die erfolgswirksame Auflösung des von der L-GmbH & Co KEG an die Bw. gewährten Darlehens sei vollkommen unklar. Die Zuzählung sei am 17. März 2000 und die Rückzahlung am 10. Februar 2002 erfolgt. Eine erfolgswirksame Auflösung der zivilrechtlich im Wege eines Darlehens zur Verfügung gestellten Mittel, würde die Besteuerung von Einlagen in die Gesellschaft bedeuten. Eine derart unzutreffende einkommensteuerliche Beurteilung des Sachverhaltes seitens der Abgabenbehörde stelle eine grob fahrlässige bis vorsätzliche Schädigung der Bw. dar (Kosten der Rechtsmittel).

Tz. 25: Bilanzgewinn 1999

Der sich aus dem Betriebsvermögensvergleich ergebende Bilanzgewinn 1999 betrage wie erklärt S 3,073.144,99.

Tz. 26: Entnahmen/Einlagen

Im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft E-Gasse seien der Bw. Vermittlungskosten in Höhe von brutto S 120.000,00 und Kosten der Projektentwicklung, der Baureifmachung, der Erstellung von Plänen sowie der Einholung von Bewilligungen für den Dachbodenausbau in Höhe von brutto S 960.000,00 in Rechnung gestellt und auch bezahlt worden. Die Liegenschaft E-Gasse sei laut Kaufvertrag vom 15. Dezember 1997 um S 1,200.000,00 erworben worden. Aus der vorliegenden Treuhandabrechnung der beauftragten Rechtsanwaltskanzlei sei ersichtlich, dass im Zusammenhang mit den Ankauf dieser Liegenschaft insgesamt S 2,343.720,11 bezahlt worden seien. Unter Berücksichtigung von weiteren Aufwendungen sei der Bilanzansatz im Kalenderjahr 1997 unter "unfertige Erzeugnisse" mit einem Wert von S 2,500.000,00 erfolgt. Die Liegenschaft sei mit Vertrag vom 10. Februar 1999 an die L-GmbH & Co KEG um S 1,200.000,00 verkauft worden, weshalb bei der Gewinnermittlung des Jahres 1998 der Bw. eine Teilwertabschreibung der Liegenschaft in Höhe von S 1,300.000,00 vorgenommen worden sei. Im Jahr 1999 seien die Mehrkosten in voller Höhe an die L-GmbH & Co KEG weiterverrechnet worden. Es sei von der Bw. dementsprechend eine Rechnung über S 1,600.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer ausgestellt worden, welche auch von der L-GmbH & Co KEG bezahlt worden sei (vgl. Tz. 16). Durch diese Verrechnungen sei bei der Bw. aus dem Verkauf der Liegenschaft E-Gasse sogar ein Gewinn entstanden. Da dieser jedoch im Kalenderjahr 1998 noch nicht bekannt gewesen sei, sei im Zuge der Jahresabschlusserstellung noch die Abwertung erfolgt, der jedoch im Jahr 1999 ein höherer Gewinn aus der Veräußerung gegenüber stehe. Laut den Feststellungen der BP sei der Wertansatz der Liegenschaft E-Gasse bereits zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1997 auf die reinen Anschaffungskosten in Höhe von S 1,200.000,00 zu korrigieren. Es sei jedoch unerklärlich warum diese Abwertung als Entnahme erfasst und dem steuerlichen Ergebnis hinzugerechnet werde.

Im Sinne der unter Tz. 22 vorgebrachten Ausführungen seien auch alle übrigen von der BP unter Tz. 26 vorgenommenen erfolgswirksamen Hinzurechnungen rückgängig zu machen.

Tz. 27: Außerbilanzmäßige Zurechnungen

a) Im Jahr 1997 habe ein Lieferant für die Herstellung eines Hausanschlusses eine Rechnung in Höhe von brutto S 1,341.802,80 gelegt. Zur Abdeckung des offenen Rechnungssaldos seien im Jahr 1998 S 800.000,00 überwiesen worden. Diese Zahlungen seien im Jahr 1998 lediglich zum Ausgleich der offenen Verbindlichkeit am Lieferantenkonto erfolgsneutral gegengebucht

worden, da der Aufwand bzw. die Aktivierung bereits im Jahr 1997 zur Gänze erfasst worden sei. Die von der BP im Jahr 1998 vorgenommene Hinzurechnung in Höhe von S 800.000,00 sei vollkommen unerklärlich, da die Bezahlung einer betrieblichen Schuld erfolgsneutral zu erfassen sei und nicht zu einem Ertrag führen könne.

b) Im Jahr 1998 sei der Bw. von der V-Bank die Gebühr für die Eintragung der Rangmerkung im Grundbuch für die beabsichtigte Verpfändung der Liegenschaften H-202 und H-204 zugunsten der aufgenommenen Betriebskredite in Rechnung gestellt worden. Im Jahr 1999 sei die Eintragung des Pfandrechtes ins Grundbuch erfolgt und die Pfandrechtseintragungsgebühr entrichtet worden. Die Hinzurechnung des Jahres 1999 in Höhe von S 450.000,00 sei damit nicht gerechtfertigt und wieder zu stornieren.

c) Mit Rechnung vom 11. Jänner 1999 habe der Sportverein L. die in den Jahren 1998 und 1999 erbrachten Werbeeinschaltungen und Marketingaktivitäten abgerechnet. Diese hätten hauptsächlich darin bestanden, Werbeaufschriften an den Sportplatzbegrenzungen während der Fußballspiele anzubringen, um so eine möglichst breite Masse über die zu verkaufenden Wohnungen in Wien zu informieren. Nachdem in dieser Region sehr viele Menschen berufsbedingt auch nach Wien auspendeln müssten, war die Überlegung einen durchaus nicht nur in der Region bekannten Fußballverein für Werbezwecke zu verpflichten. Die Voraussetzungen einer breiten Öffentlichkeitswirkung seien durch die Verpflichtung eines bekannten Fußballvereines, der in den angeführten Jahren im Spitzensfeld der österreichischen Fußballvereine gespielt habe, eindeutig gegeben. Auch die vereinbarte Leistungssumme sei in Anbetracht dessen gerechtfertigt, was wohl aufgewendet hätte werden müssen, um auf andere Weise einen derartig großen potentiellen Käuferkreis zu erreichen. Der steuerlichen Anerkennung der Zahlung an den Sportverein L. in Höhe von S 500.000,00 stehe somit nichts entgegen, umso mehr es sich dabei nicht bloß um ein geringfügiges Entgelt handeln würde, welches üblicherweise dem Spendenbereich zuzuordnen sei.

d) Dass zu keinem Zeitpunkt Wohnungen durch die Gesellschafter genutzt worden seien, gehe aus den der BP übermittelten Hausabrechnungen eindeutig hervor. In der Hausabrechnung für das Kalenderjahr 2000 seien lediglich die beiden im Besitz der Bw. verbliebenen und an Dritte vermieteten Wohnungen als „Wohnung S.“ und „Wohnung H.“ bezeichnet worden. Diese irreführende Bezeichnung in der Hausabrechnung sei lediglich zu dem Zweck erfolgt, die angefallenen Betriebskosten aus den beiden Wohnungen, entsprechend der Verursachung auf die Mieter verteilen zu können.

- e) Die Hinzurechnungen der BP seien entsprechend den Ausführungen in Tz. 22 zu stornieren.
- f) Die beiliegenden Belege würden eindeutig den Abfluss aus dem Verfügungsbereich der Bw beweisen. Den Bestimmungen des § 162 BAO, der eine Empfängerbenennung als Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit einer Betriebsausgabe fordere, sei mit den vorgelegten Belegen ebenso Rechnung getragen worden. Das Vorliegen einer Rechnung könne nur für den Vorsteuerabzug maßgeblich sein. Dies gelte auch für die angeführten fehlenden Eingangsrechnungen 84/99 und 11/00, für welche die Zahlungen durch die Bw. tatsächlich nachweisbar seien.

Am 8. März 2004 nahm die BP zur Berufung wie folgt Stellung;

I. Umsatzsteuer

Tz. 16: Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 unecht befreite Grundstücksumsätze

Dem Antrag der Bw. auf zusätzlichen Abzug von Vorsteuern im Zusammenhang mit der Anschaffung der Liegenschaft E-Gasse in Höhe von S 160.000,00 werde entgegnet, dass von den geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von S 548.523,00 (s. Tz. 17 e) durch die BP nur S 473.136,36 verifiziert hätten werden können, wobei die zusätzlich beantragte Vorsteuer von S 160.000,00 darin bereits enthalten sei.

Tz. 17: Vorsteuer

- a) Die von der Bw. vorgelegte Umsatzsteuererklärung der Rechtsvorgängerin für das Jahr 1996 werde von der BP nicht als Beweis einer „Null- bzw. Nichtveranlagung“ anerkannt. Warum ein Vorsteuerabzug in Höhe von S 306.880,00 beantragt werde, sei weder aus der Berufung noch aus den Berufungsbeilagen ersichtlich.
- c) Die Berichtigung im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung habe die 9. Teilrechnung der P-AG in Höhe von S 190.068,33 betroffen.

Hinsichtlich der Rechnungsberichtigung M-GmbH sei ein handschriftlich aufgegliederter Überweisungskontoauszug erstmalig vorgelegt und damit für die BP nachvollziehbar geworden.

- d) Die Vorsteuer in Höhe von S 23.333,33 sei „beim Jahresabschluss 1999“ nicht berücksichtigt worden. Die ER 26/99 (Vorsteuer in Höhe von S 68.447,68) sei der BP erstmals als

Berufungsbeilage zur Kenntnis gebracht worden. Bezuglich der aus Akontozahlungen geltend gemachten Vorsteuer in Höhe von S 66.666,66 sei die Schlussrechnung vom 21. Dezember 1999 erst im Berufungsverfahren vorgelegt worden, wobei diese Rechnung keinen Buchungs- bzw. Vorkontierungsvermerk trage. Warum in der Berufung ein Vorsteuerabzug in Höhe von S 272.681,02 begehrt werde, sei weder aus der Berufung noch aus den Berufungsbeilagen ersichtlich.

e) Aus den Kopien der Konten 1999 und der Vorsteuerzusammenstellung im Arbeitsbogen der BP sei ersichtlich, dass die Umbuchung "Vorst.95-98" über S 9.271.071,51 am "Sammelkonto Vorsteuer" die Vorsteuern für die Gebäude H-202 und H-204 in den Jahren vor 1999 zur Gänze enthalte. Die Vorsteuer in Höhe von S 548.523,00 sei jedoch mit der Buchung "Sammelkonto Vorsteuer" an "Erlöse nicht steuerbar" geltend gemacht worden.

Tz. 17a: Vorsteuer 2000

a) Zur Rechtfertigung einer Haftrückklassauszahlung vor Ablauf des Haftungszeitraumes (Vorsteuerabzug aus den Eingangrechnungen 102/00 und 103/00) seien weder Zahlungsbelege, Bankgarantien noch andere Belege (Haftfreilassungsschriftverkehr oder unbedingte Bauabnahme oder ähnliches bzw. Buchungsanweisungen) vorgelegt worden.

c) von der BP werde die Berechtigung des Vorsteuerabzuges in Höhe von S 55.126,42 aus Leerstehungskosten eingeräumt.

e) es seien in der Rechnung Nr. 615/00 nochmals die bereits in den Rechnungen 398/00, 399/00 und 401/00 verrechneten Leistungen der Bw. angelastet worden. Daher bestehe die Vorsteuerkürzung von S 10.449,00 durch die BP zu Recht.

II. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung

Tz. 21: Sonstige Forderungen

Es werde auf Ausführungen zu Tz. 17 c) und Tz. 17a Punkt e) verwiesen.

Tz. 22: Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Den Argumenten der Bw. sei entgegenzuhalten, dass die kreditnehmende H. und S. GesnbR eigene Geschäfte getätigt habe. Es handle sich um mehrere zu verschiedenen Zeitpunkten aufgenommene Kredite, wobei deren Aufnahme in keinen (zeitlichen) Zusammenhang mit dem jeweiligen Kapitalbedarf der Bw. gebracht werden könne. Der vorgelegte Kreditvertrag und die Erklärung des Kreditgebers (Konto-Nr. YY bzw. Kredit Nr. XX) hätten keinen Bezug zu dem im BP-Bericht dargestellten Kredit.

Tz. 23: Erhaltene Darlehen

Gesellschafter der L-GmbH & Co KEG seien neben H. und S. zwei weitere Gesellschafter, weshalb keine Gesellschafteridentität bestehe. Eine Behandlung der Darlehenshingabe als Einlage würde ebenfalls zu einer Verminderung der Verbindlichkeiten führen.

Tz. 25: Bilanzgewinn 1999

Es werde ein Betriebsvermögensvergleich laut Bilanzen der Bw. beigelegt und auf den BP-Bericht bzw. den Arbeitsbogen der BP verwiesen.

Tz. 26: Entnahmen/Einlagen

Da der BP trotz mehrfacher Aufforderung keine weiteren Belege vorgelegt worden seien, habe die BP die Aufwendungen für die Anschaffung der Liegenschaft E-Gasse nicht anerkannt. Für die in der Berufung dargestellte Abwicklung dieses Grundstücksgeschäftes hätte die Bw. „einen Spekulationsgewinn erklären müssen, wobei jedoch tatsächlich nur Spekulationsverluste erklärt worden seien“.

Tz. 27: Außerbilanzmäßige Zurechnungen

a) Der Darstellung der Bw. sei zuzustimmen.

- b) Nach Meinung der BP wäre die der Bw. im Jahr 1998 von der V-Bank angelastete Rangordnungsgebühr für die Verpfändung der Liegenschaften H-202 und H-204, welche von der Bw. im Jahr 1999 auch tatsächlich entrichtet worden sei, seitens der V-Bank weiterzuleiten gewesen.
- c) Da weder ein Sponsorvertrag noch eine ähnliche Vereinbarung der Bw. mit dem Sportverein L. vorgelegt worden sei, müsse diese Zahlung auch nach dem Wortlaut der Rechnung als Spende qualifiziert werden.

d) Ein Nachweis für die „*Nichtnutzung*“ der beiden Wohnungen durch die Gesellschafter sei nicht erbracht und Mietzinslisten mit den Namen der Mieter nicht vorgelegt worden. Es werde dazu auf die Hauseigentümerabrechnung verwiesen, in welcher ausdrücklich Stromabrechnungen für die Privatwohnungen S. und H. angeführt seien.

Aus den angeführten Gründen wäre die Berufung nach Ansicht der BP „*vollinhaltlich*“ abzuweisen.

In der Gegenäußerung vom 4. August 2004 brachte die Bw. folgendes vor:

I. Umsatzsteuer

Tz. 16: Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 unecht befreite Grundstücksumsätze

Bisher sei für die Vorleistungen betreffend die Liegenschaft E-Gasse kein Vorsteuerabzug geltend gemacht worden. Laut den Beilagen zur Stellungnahme der BP ordne diese dem Projekt E-Gasse Vorsteuern in Höhe von S 302.800,00 zu, weshalb der Abzug dieser Vorsteuern laut Aufstellung der BP abzüglich einer bereits berücksichtigten Vorsteuer von S 8.000,00 (s. Punkt 17 b) somit S 294.800,00 beantragt werde.

Tz. 17: Vorsteuer

a) Es werde eine „*Finanzonlineabfrage*“ vom 14. Dezember 1998 beigelegt, woraus klar erkennbar sei, dass mit Buchung vom 2. April 1998 die Umsatzsteuer des Kalenderjahres 1996 bei der X-GmbH mit S 0,00 festgesetzt worden sei. Aus beiliegender Aufstellung und den Kontoausdrucken des Kalenderjahres 1996 gehe die Zusammensetzung der beantragten Vorsteuern in Höhe von S 306.880,00 hervor.

b) Zusätzlich zum bisherigen Berufungsvorbringen werde die Berücksichtigung der bisher nicht anerkannten Vorsteuer in Höhe von S 34.520,00 beantragt und die fehlenden Belege vorgelegt.

c) Aus den beiliegenden Berechnungen der abziehbaren Vorsteuer ergebe sich die Berücksichtigung der Vorsteuerkorrektur in Höhe von S 109.469,98 aus der ersten Teilrechnung der P-AG in der Jahresumsatzsteuererklärung 1999.

d) Entgegen der Darstellung der BP seien die Berichtigungen aus der Umsatzsteuersonderprüfung in der Jahreserklärung 1999 nicht rückgängig gemacht worden. Dies sei aus den vor-

gelegten Berechnungen eindeutig ersichtlich. Die BP habe den Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen 24/99 und 26/99 in Höhe von S 139.347,68 nicht anerkannt. Tatsächlich betrage der sich aus diesen Rechnungen ergebende Vorsteuerbetrag jedoch S 91.811,01. Es werde beantragt die von der BP vorgenommene Kürzung der abziehbaren Vorsteuern in Höhe von S 129.877,89 rückgängig zu machen.

e) Aus den der Berufung beigelegten Aufstellungen sei die Ermittlung des in der Umsatzsteuerjahreserklärung 1999 beanspruchten Vorsteuerbetrages in Höhe von S 12,226.152,05 ersichtlich. Mit der in der Stellungnahme der BP angeführten Umbuchung im Kalenderjahr 1999 sei die gesamte Vorsteuer aus den Baukosten H-202 und H-204 der Jahre 1996 bis 1998 in Höhe von S 9,271.071,51 geltend gemacht worden. Zusätzlich seien aus den allgemeinen und nicht aktivierungspflichtigen Verwaltungs- und Vertriebskosten im Zeitraum 1996 bis 1998, welche nicht in den Baukosten enthalten seien und auch nicht mit der Liegenschaft E-Gasse sondern mit dem Projekt H-202 und H-204 im Zusammenhang stünden, Vorsteuern in Höhe von S 548.103,00 zu berücksichtigen. Die Verbuchung dieser Vorsteuerbeträge sei deshalb erlöswirksam erfolgt, da die entsprechenden Aufwendungen in den Vorjahren mit den Bruttobeträgen gewinnmindernd geltend gemacht worden seien.

Tz. 17a: Vorsteuer 2000

- a) Allein auf Grund der Tatsache, dass die angeführten Vorsteuerbeträge der Bw. in Rechnung gestellt und die Leistungen zu diesem Zeitpunkt bereits erbracht worden seien, sei die Berechtigung der Bw. zum Vorsteuerabzug gegeben. Zwar spiele der Zeitpunkt der Zahlung der Haftrücklässe keine Rolle, es sei jedoch auch die Zahlung der in Rechnung gestellten Beträge noch im Jahr 2000 erfolgt.
- f) Die vermeintliche Vorsteuerdifferenz in der Umsatzsteuererklärung 2000 in Höhe von S 5.574,16 sei nicht nachvollziehbar. Der von der BP dargestellte Vorsteuerbetrag sei von der Bw. nicht erklärt worden, weshalb eine weitere Kürzung nicht erfolgen könne.

II. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung

Tz. 22: Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Wie den Kontoauszügen der Bw. zu entnehmen sei, sei der Schweizer Franken Kredit (Konto YZ) im Februar 2000 aufgenommen und wie aus beiliegendem Kontoauszug zum Girokonto XZ hervorgehe, zur Abdeckung des aushaftenden Darlehensbetrages auf diesem Konto verwendet worden, weshalb es lediglich zu einer Umschuldung einer bestehenden betrieblichen Darlehensverbindlichkeit gekommen sei. Die Ausführungen im BP-Bericht, dass dieser Kredit zur Deckung der Verbindlichkeiten in Japanischen Yen (Konto XY) verwendet worden wäre, seien daher falsch. Der Kreditbetrag habe eindeutig zur Abdeckung des Saldos am Konto XZ gedient, über welches ein Grossteil der Baukosten finanziert worden sei und welches aus der

Bauphase noch einen negativen Saldo von rund S 49,000.000,00 aufgewiesen habe. Dieser Schweizer Franken Kredit (YZ) sei Ende des Jahres 2000 wieder umgeschuldet worden (Anlastung der Darlehenstilgung am Konto XZ). Die nachfolgende Kontoabdeckung des Kontos XZ sei durch die neuerliche Aufnahme zweier Fremdwährungsdarlehen in Japanische Yen (VB 992701023 lautend auf S. und VB 2705001 lautend auf E.) jeweils im Gegenwert von S 30,000.000,00 erfolgt. Diese Darlehen seien als Sonderbetriebsvermögen (-verbindlichkeiten), die Zinsen und Spesen wegen der eindeutigen betrieblichen Zugehörigkeit als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt worden.

Im Schreiben der kreditgebenden Bank werde bestätigt, dass der Kredit (YY bzw. XX) für das Bauvorhaben H-202 und H-204 aufgenommen worden sei. Aus der bereits mehrmals vorgelegten Kreditvereinbarung sei ersichtlich, dass der Fremdwährungskredit unter dem Konto XY geführt werde. Dieses Konto sei in der Finanzbuchhaltung der Bw. enthalten und werde von der BP nicht als Verbindlichkeit der Bw. anerkannt. Die Bestätigung der kreditgebenden Bank beziehe sich eindeutig auf diesen in der Bilanz der Bw. angeführten Fremdwährungskredit.

Tz. 23: Erhaltene Darlehen

Das von der L-GmbH & Co KEG erhaltene Darlehen sei von der Bw. im Jahr 2002 nachweislich wieder zurückgezahlt worden. Es liege lediglich eine Vermögensumschichtung vor, weshalb sich keine Ertragsbesteuerung ergeben könne. Folge man der BP müsste jede Bareinlage in eine Personengesellschaft oder auch in ein Einzelunternehmen als Ertrag steuerlich erfasst werden. Dies stehe jedoch klar im Widerspruch zur gesetzlichen Definition der Betriebseinnahmen im § 4 EStG 1988, weshalb die Rechtsauffassung der BP nicht vertretbar sei.

Tz. 25: Bilanzgewinn 1999

Mit Berufung vom 12. April 2001 seien die aufgrund der ursprünglich eingereichten Erklärung des Jahres 1999 ergangenen Bescheide hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO angefochten und in der Begründung auf den berichtigten Jahresabschluss 1999 verwiesen worden. Mit Bescheid vom 19. März 2002 sei dieser Berufung vollinhaltlich stattgegeben und die Bilanzkorrektur auch steuerlich berücksichtigt worden, weshalb es unklar sei, warum die BP die ursprünglich abgegebene Erklärung zur Gewinnermittlung des Jahres 1999 heranziehe.

Tz. 26: Entnahmen/Einlagen

Die von der BP verlangten Belege seien der Berufung beigelegt. Die Bw. habe keinen Spekulationsverlust im Zusammenhang mit der Verkauf der Liegenschaft E-Gasse erklärt. Die Bw. erziele Einkünfte aus Gewerbebetrieb und es seien der BP die entsprechenden Bilanzen vorgelegt worden. Der Gewinn aus der Differenz der der Bw. verrechneten Vorleistungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft E-Gasse sei selbstverständlich in der Gewinnermittlung der Bw. enthalten.

Tz. 27: Außerbilanzmäßige Zurechnungen

- b) Es sei der Bw. vollkommen unklar, an wen die V-Bank die Ranganmerkungsgebühr im Jahr 1998 nach Ansicht der BP weiterleiten hätte sollen.

- c) Mit der vorliegenden Rechnung seien Werbeleistungen abgerechnet worden, weshalb auf den Ausführungen in der Berufung festgehalten werde.
- d) Die Gesellschafter hätten zu keinem Zeitpunkt Wohnungen der Bw. für private Zwecke verwendet. Dies ergebe sich eindeutig aus den nochmals beigelegten Mietzinslisten des Kalenderjahres 2000.
- e) Die Aufwendungen im Zusammenhang mit den von der BP nicht anerkannten Krediten seien als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen. Zwar laute die Krediturkunde nicht auf die Bw., die aufgenommenen Mittel seien jedoch zur Abdeckung der Errichtungskosten der Wohnungen H-202 und H-204 eingesetzt worden, woraus sich eindeutig eine betriebliche Veranlassung dieser Aufwendungen ergebe.

Am 12. September 2005 wurde das Rechtsmittel zur Entscheidung an den unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Umsatzsteuer

Tz. 16: Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 unecht befreite Grundstücksumsätze

Umsätze im Zusammenhang mit Grundstücken sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, (unecht) steuerfrei. Unecht steuerfrei bedeutet in diesem Zusammenhang, dass der Umsatz nicht der Umsatzsteuer unterliegt und im Gegenzug die Vorsteuern aus den Vorleistungen nicht abzugsfähig sind bzw. unter bestimmten Umständen der Vorsteuerabzug zu korrigieren ist. Behandelt ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig, so kann eine bis dahin vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer (§ 12 Abs. 3) oder eine zu berichtigende Vorsteuer (§ 12 Abs. 10 bis 12) frühestens für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in dem der Unternehmer den Umsatz steuerpflichtig behandelt.

Unstrittig ist, dass das Grundstück E-Gasse von der Bw. gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 ohne Umsatzsteuer veräußert und auf eine Option zur Steuerpflicht verzichtet wurde. Daraus ergibt sich, dass die Vorsteuern im Zusammenhang mit der steuerfreien Lieferung des Grundstückes E-Gasse nach § 12 Abs. 3 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994

nicht abzugsfähig waren. Entsprechend dieser Rechtslage wurde von der Bw. kein Vorsteuerabzug geltend gemacht.

Zu dem von der Bw. erst im Rechtsmittelverfahren geltend gemachten Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der steuerfreien Lieferung des Grundstückes E-Gasse in Höhe von S 160.000,00 ist folgendes festzustellen: Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen abziehen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 ist die Steuer für die Lieferung von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer gemäß § 12 Abs. 4 UStG 1994 die Vorsteuerbeträge in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen. Nach Lehre und Rechtsprechung verlangt das Gesetz grundsätzlich eine Zuordnung der Vorsteuern nach Maßgabe des Zusammenhangs der Vorsteuern mit den Ausgangsumsätzen. Entscheidend ist der objektive wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den für das Unternehmen erworbenen Gegenständen bzw. sonstigen Leistungen und den eigenen unternehmerischen Leistungen (vgl. Ruppe, Kommentar UStG 1994, Tz. 179 zu § 12, WUV-Universitätsverlag).

Der Bw. wurden mit Rechnung vom 10. Dezember 1997 Vorleistungen im Zusammenhang mit dem Grundstück E-Gasse in Höhe von S 800.000,00 zuzüglich S 160.000,00 Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Diese Vorleistungen standen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates in keiner wirtschaftlichen Verbindung mit der steuerfreien Grundstückslieferung E-Gasse und berechtigen die Bw. daher grundsätzlich zum Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch deshalb, als die Bw. diese Vorleistungen der L-GmbH & Co KEG gesondert in Höhe von S 1.600.000,00 zuzüglich S 320.000,00 Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat (vgl. auch Tz. 26). Voraussetzung für den Vorsteuerabzug der Bw. ist jedoch das Vorliegen einer Rechnung gemäß den Bestimmungen des § 11 UStG 1994. Nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 müssen Rechnungen folgende Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder der sonstigen Leistung;

3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Von der Bw. wurde im Rechtsmittelverfahren bezüglich der Rechnung vom 10. Dezember 1997 der Vorsteuerabzug in Höhe von S 160.000,00 geltend gemacht. Entgegen den Ausführungen der BP in der Stellungnahme zur Berufung gilt es daher lediglich zu beurteilen, ob die von der Bw. vorgelegte Rechnung vom 10. Dezember 1997 für den Abzug von Vorsteuern in Höhe von S 160.000,00 den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 entspricht. Dabei ist zu berücksichtigen, dass eine Rechnung ein Abrechnungsdokument über eine Leistung ist und zu einer Vertrags- oder sonstigen Rechtsbeziehung tritt, die sie umsatzsteuerrechtlich zutreffend wiederzugeben hat. Durch das Abstellen auf eine Rechnung im Sinn des § 11 UStG 1994 soll eine verwaltungsökonomische und praktikable Kontrolle der Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges beim Leistungsempfänger einerseits und der steuerlichen Erfassung beim Leistungserbringer andererseits sichergestellt werden. Dabei ist die Bindung des Vorsteuerabzuges an eine Rechnung im Sinne der genannten Bestimmung nicht als unsachlich zu beurteilen, da der Leistungsempfänger auf die Ausstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung dringen kann. Die erforderlichen Angaben müssen vom leistenden Unternehmer in die Rechnung aufgenommen worden oder in Belegen enthalten sein, die der leistende Unternehmer ausgefertigt hat. Sämtliche erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird (§ 11 Abs. 2, 3. Satz). Aus diesem Zusammenhang ergibt sich, dass es sich um Belege handeln muss, die vom Rechnungsaussteller stammen oder von ihm mitverfasst sind. Eigenbelege des Rechnungsadressaten sind nicht ausreichend. Die fehlende oder unvollständige Rechnung kann nicht (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) durch den Sachbeweis ersetzt werden, dass inhaltlich alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind (VwGH 1.12.1983, 83/15/0033; 12.12.1988, 87/15/0079).

Die von der Bw. vorgelegte Rechnung vom 10. Dezember 1997 über das in Rechnung gestellte Pauschale für die Projektentwicklung, Baureifmachung und Erstellung der Pläne

sowie die Einholung der Baubewilligung für den Dachbodenausbau im Haus E-Gasse enthält keinerlei Angaben betreffend dem Zeitpunkt oder dem Zeitraum der Durchführung der abgerechneten Leistungen. Auch ein Hinweis darauf, dass der Zeitraum der Leistungserbringung in einem anderen Beleg oder Beweismittel enthalten wäre, lässt sich aus der in Rede stehenden Rechnung nicht entnehmen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann auf eine Urkunde, die entgegen der Vorschrift des § 11 Abs. 1 UStG 1994 den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht anführt, der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden (VwGH 22.2.2000, 99/14/0062; VwGH 12.9.2001, 99/13/0069). Es genügen auch nicht Angaben, aus denen im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass ein Unternehmer die konkret in Rechnung gestellten Lieferungen oder Leistungen zu einem konkret bestimmten Zeitpunkt erbracht hat (VwGH 25.4.2001, 98/13/0081). Im Sinne dieser Rechtsprechung folgt somit im gegenständlichen Fall, dass der von der Bw. in der Berufung beantragte Vorsteuerabzug in Höhe von S 160.000,00 aus der angeführten Rechnung vom 10. Dezember 1997 mangels Vorliegens der Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 nicht zugestanden werden kann.

Anzumerken ist, dass wenn eine Rechnung nicht den Erfordernissen des § 11 UStG 1994 entspricht, der Leistungsempfänger vom leistenden Unternehmer die Ausstellung einer formgerechten Rechnung verlangen kann. In diesem Fall kann der Vorsteuerabzug erst für den Voranmeldungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnung erfolgt (vgl. VwGH 17.9.1996, 95/14/0068; VwGH 18.11.1987, 86/13/0204).

Tz. 17: Vorsteuer

a) Gemäß § 1 des Bundesgesetzes über die Umwandlung von Handelsgesellschaften (UmwG), BGBI. Nr. 304/1996, erfolgte die Umwandlung der X-GmbH in die Bw. im Weg der Gesamtrechtsnachfolge. Im Hinblick auf die allgemein mit Gesamtrechtsnachfolge verbundenen Rechtswirkungen ist eine entsprechende Vorsteuerkorrektur der bei der X-GmbH bisher vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Vorsteuerbeträge bei der Bw. als Rechtsnachfolgerin zweifellos zulässig. Im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat wurde durch Einsicht in die Datenbanken der Finanzverwaltung festgestellt, dass bei der X-GmbH laut Umsatzsteuerbescheid vom 2. April 1998 tatsächlich keine Vorsteuern für das Jahr 1996 abgezogen wurden, weshalb die Nichtanerkennung der von der Bw. geltend gemachten Vorsteuern durch die BP nicht zu Recht erfolgt ist. Entsprechend den im Berufungsverfahren vor-

gelegten Belegen und Baukostenaufstellungen ist der Vorsteuerabzug in Höhe von S 306.880,00 zu gewähren.

b) Zu den strittigen, von der Bw. vorgelegten, Rechnungen ist festzustellen: Mit Honorarnote vom 18. Dezember 1997 stellte G. der Bw. ein vereinbartes Pauschalhonorar in Höhe von S 40.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in Höhe von S 8.000,00 für die "rechtsfreundliche Vertretung und Beratung betreffend den Ankauf des Dachbodens im Haus E-Gasse" in Rechnung. Mit Provisionsnote vom 3. November 1997 stellte P. für die erfolgreiche Vermittlung des Objektes L-Gasse ein Honorar in Höhe von S 130.500,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in Höhe von S 26.100,00 in Rechnung. Aus der bereits unter Tz. 16 dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass die aus diesen Rechnungen geltend gemachten Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit den steuerfreien Lieferungen der Grundstückes E-Gasse und L-Gasse gemäß § 12 Abs. 3 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 nicht abzugsfähig sind. Ein Beleg über den Vorsteuerabzug in Höhe von S 420,00 wurde von der Bw. nicht vorgelegt. Die Nichtanerkennung des von der Bw. geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von S 34.520,00 ist daher zu Recht erfolgt.

c) Aus den von der Bw. vorgelegten Berechnungsgrundlagen ergibt sich, dass die der am 31. Dezember 1998 verbuchten Rechnungsberichtigung der Rechnung P-AG entsprechende Vorsteuerkorrektur in Höhe von S 109.469,98 im Rahmen der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1999 berücksichtigt wurde, weshalb eine Berichtigung der abziehbaren Vorsteuer im Jahr 1998 unterbleiben kann.

Als Rechnung gilt gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1994 jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet. Unbestritten ist, dass die formal fehlerfreie und inhaltlich zutreffende Rechnung der M-GmbH vom 17. Dezember 1998 die Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. Der Rechnungsempfänger ist grundsätzlich nicht berechtigt, eine erhaltene Rechnung, die zum Nachweis des Vorsteuerabzuges dient, selbst zu berichtigen. Eine Rechnungsberichtigung kann nur der Rechnungsaussteller vornehmen. Eine nicht vertragsmäßige Abrechnung könnte zwar grundsätzlich durch den Leistungsempfänger mit einer entsprechenden Belastungsnote korrigiert werden. Derartige Belege können jedoch nur unter den für die Erteilung von Gutschriften vorgesehenen Bedingungen, welche im zu beurteilenden Fall nicht vorliegen, als Rechnungen (Gutschriften) anerkannt werden. Die Bw. hat zu Recht darauf hingewiesen, dass der Vorsteuerabzug erst für den Besteuerungszeitraum vorgenommen wurde, in dem auch die tatsächliche Leistungserbringung an die Bw. erfolgte. Auch von der BP wurde in der Stellungnahme zur Berufung vom 8. März 2004 die Nachvoll-

ziehbarkeit des von der Bw. geltend gemachten Vorsteuerabzuges eingeräumt. Die Berichtigung des von der Bw. geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von S 288.000,00 durch die BP ist daher nicht zu Recht erfolgt.

- d) Die den von der BP nicht anerkannten Vorsteuerbeträgen zugrunde liegenden Rechnungen wurden von der Bw. im Berufungsverfahren vorgelegt. Die Überprüfung dieser Rechnungen führt zu dem Schluss, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben waren. Den Feststellungen der BP in der Stellungnahme zur Berufung, dass diese Rechnungen teilweise keinen „*Buchungs- bzw. Vorkontierungsvermerk*“ tragen, ist entgegenzuhalten, dass derartige Angaben gemäß den bereits unter Tz. 16 dargestellten Bestimmungen des § 11 UStG 1994 für den Vorsteuerabzug nicht erforderlich sind. Die Nichtanerkennung des von der Bw. geltend gemachten Vorsteuerabzuges 1999 in Höhe von S 129.877,89 durch die BP ist daher nicht zu Recht erfolgt.
- e) Die vom unabhängigen Finanzsenat durchgeföhrte Überprüfung der von der Bw. geltend gemachten Vorsteuer in Höhe von S 548.523,00 führt zu dem Schluss, dass diese Vorsteuern unter Berücksichtigung der bereits unter Punkt 17 c) getroffenen Feststellungen im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben H-202 und H-204 gestanden sind. Die Ausführungen der Bw. zur Verbuchung dieser Vorsteuerbeträge sind schlüssig und nachvollziehbar, weshalb die Nichtanerkennung des geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von S 548.523,00 durch die BP nicht zu Recht erfolgt ist.

Tz. 17a: Vorsteuer 2000

- a) Die den von der BP nicht anerkannten Vorsteuerbeträgen zugrunde liegenden Rechnungen ER 102/00 und 103/00 wurden von der Bw. im Berufungsverfahren vorgelegt. Da die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug somit gegeben waren, erfolgte die Nichtanerkennung des geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von S 49.188,22 nicht zu Recht.
- c) Die Ausführungen der Bw. zum Vorsteuerabzug aus Leerstehungskosten sind schlüssig und nachvollziehbar. Auch die BP räumt in ihrer Stellungnahme zur Berufung vom 8. März 2004 ein, dass die Berechtigung zum Vorsteuerabzug gegeben war, weshalb die Nichtanerkennung des geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von S 55.126,42 nicht zu Recht erfolgt ist.
- e) Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 muss eine von einem Unternehmer ausgestellte Rechnung den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder der sonstigen Leistung enthalten. Zu den dem unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Rechnungen ist festzustellen:

Rechnungsempfänger der Rechnungen Nr. 398/00 vom 1. Februar 2000, 387/00 vom 26. Jänner 2000, 615/00 vom 29. September 2000 und 615/00 vom 15. November 2000 ist die "X-GmbH, Herr Baum. S, Adresse XY". Essentielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist die eindeutige Identifizierbarkeit des Rechnungsempfängers anhand der in der Rechnung angeführten Identifikationsmerkmale. Da die Bw. zweifellos nicht als Rechnungsempfängerin auf den angeführten Rechnungen aufscheint und somit eine essentielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nicht gegeben ist, steht der Bw. der Vorsteuerabzug in Höhe von S 113.702,00 im Jahr 2000 nicht zu.

f) Mit der am 27. November 2001 beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 beantragte die Bw. den Vorsteuerabzug in Höhe von S 3.250.810,97. Die von der BP zusätzlich berücksichtigte Vorsteuer in Höhe von S 5.574,16 wurde von der Bw. nicht geltend gemacht, weshalb die Korrektur des von der Bw. tatsächlich geltend gemachten Vorsteuerabzuges durch die BP nicht zu Recht erfolgt ist.

II. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung

Tz. 21: Sonstige Forderungen

Mangels Vorliegens einer "*Gegenrechnung*" der Bw. an die M-GmbH (vgl. die Ausführungen in Tz. 17 Punkt c) ist die Aktivierung einer Forderung in Höhe von S 1.728.000,00 durch die BP nicht zu Recht erfolgt.

Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sind Ausgaben bzw. Einnahmen der Periode zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören und auf deren Ertrag sie sich daher auswirken sollen. Aus den Ausführungen der Bw. ergibt sich zweifellos, dass die von der M-GmbH im Jahr 1998 an die Bw. fakturierten Leistungen teilweise erst im Jahr 1999 tatsächlich erbracht wurden, weshalb die erst im Folgejahr 1999 erbrachten Leistungen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als aktive Rechnungsabgrenzung bei der Bw. zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1998 in Höhe von S 1.440.000,00 zu berücksichtigen sind.

Für das Vorliegen einer von der BP "*aus doppelt verrechneten Vermittlungsprovisionen*" aktivierten Rückforderung zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2000 in Höhe von S 62.693,00 ergeben sich aus dem vorliegenden Sachverhalt keinerlei Anhaltspunkte, weshalb diese Aktivierung nicht zu Recht erfolgt ist.

Tz. 22: Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Hinsichtlich den von der BP in den Tz. 22 und 27 Punkt e) getroffenen Feststellungen wird der diesen zu Grunde liegende Sachverhalt zusammengefasst dargestellt, da den Ausführungen der BP keinerlei Begründungswert zukommt. Zunächst ist festzuhalten, dass sich die Feststellungen der BP auf zwei verschiedene Kreditverhältnisse beziehen.

a) Kredit vom 1. September 1997

Mit Krediturkunde vom 1. September 1997 (Kredit-Nummer: XX) räumte die V-Bank der "H. und S. GesnbR in Gründung" einen Abstattungskredit in Höhe von S 12,000.000,00 mit einer Laufzeit bis zum 31. August 2012 ein. Als Sicherstellung wurde unter anderem die Hinterlegung einer jederzeit auf die Liegenschaft H-202 einverleibungsfähigen Pfandurkunde in Höhe von S 12,000.000,00 vereinbart. Die Inanspruchnahme dieses Kredites war sowohl in österreichischen Schilling als auch in Fremdwährung möglich. Der Fremdwährungskredit wurde unter dem Konto Nr. XY geführt.

Am 1. Jänner 1999 wurde dieser Kredit in Höhe von Japanischen Yen 116,287.000,00 (S 12,330.608,33) in die Bilanz der Bw. aufgenommen. Die Gegenbuchung erfolgte gegen Entnahme. Am 14. Juni 1999 wurde der Japanische Yen Kredit auf Schweizer Franken umgestellt, wobei die Verbuchung auf dem Konto YZ erfolgte. Am 7. September 1999 erfolgte neuerlich ein Umstieg von Schweizer Franken in Japanische Yen, die Verbuchung erfolgte dabei wieder auf dem Konto XY. Im Jahr 1999 ergaben sich Kursverluste in Höhe von S 2,613.804,72. Die Bw. machte im Jahr 1999 für diesen Kredit laut den Feststellungen der BP insgesamt Zinsen in Höhe von S 356.362,39 und im Jahr 2000 Zinsen in Höhe von S 318.014,56 geltend.

Mit Schreiben vom 11. März 2003 teilte die V-Bank dem steuerlichen Vertreter der Bw. mit, dass die Krediturkunde vom 1. September 1997 entsprechend den damaligen Gesprächen und Plänen auf die „H. und S. GesbR in Gründung“ ausgestellt und der Kreditbetrag entsprechend dem Verwendungszweck ausbezahlt worden sei. Da diese GesbR nicht zu Stande gekommen, sondern eine OEG als Nachfolgerin der X-GmbH installiert worden sei, habe es die V-Bank nicht für notwendig befunden, die formelle Umstellung des Kreditnehmers auf den tatsächlichen Kreditnehmer (die Bw.) durchzuführen, da sich aus dem Kreditverhältnis keine Änderung der Sicherheiten und Haftungsüberlegungen ergeben hätten.

Vom steuerlichen Vertreter der Bw. wurde im Rechtsmittelverfahren ergänzend ausgeführt, dass die buchhalterische Erfassung dieses Kredites bei der Bw. in den Jahren 1997 und 1998

unterblieben sei. Erst im Jahr 1999 sei das Darlehen zum 1. Jänner 1999 gegen Entnahme in die Bilanz der Bw. aufgenommen und ab diesem Zeitpunkt Zinsen, Spesen und sonstige mit dem Darlehen im Zusammenhang stehende Kosten als betriebliche Aufwendungen geltend gemacht worden. Der Kredit sei zur Finanzierung des Projektes H-202 und H-204 aufgenommen worden, was sich insbesondere auch aus der Bestellung dieser Liegenschaft als Sicherheit ergebe.

b) Kreditmanagement 2000

Von der Bw. wurde zur Abdeckung des Girokontos Nr. XZ am 4. Februar 2000 ein Fremdwährungskredit in Schweizer Franken (Konto YZ) aufgenommen, welcher am 29. Dezember 2000 rückgeführt wurde. Aus dieser Veranlagung ergaben sich für die Bw. laut den Feststellungen der BP Kursverluste in Höhe von S 3,131.448,47 und Zinsaufwendungen in Höhe von S 1,860.824,89.

Zur neuerlichen Abdeckung des Girokontos Nr. XZ wurden laut den vorliegenden Kreditverträgen vom 1. August 2000 den Gesellschaftern H. und S jeweils ein Abstattungskredit, ausnutzbar in Japanische Yen bzw. in anderen Fremdwährungen im Gegenwert von maximal je S 30,000.000,00 eingeräumt. Diese Kredite wurden in den Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter zum 31. Dezember 2000 entsprechend erfasst. Das Pfandrecht im jeweiligen Höchstbetrag von S 36,000.000,00 ist im Grundbuch eingetragen.

Gemäß § 5 Abs. 1, 1. Satz EStG 1988, BGBI. Nr. 400/1988, sind für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) beziehen, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen.

Gewinn ist nach der in § 4 Abs. 1 EStG 1988 festgelegten Definition der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z. B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirt-

schaftsgüter); Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich.

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung umfasst das notwendige Betriebsvermögen alle Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, somit betrieblich verwendet werden (vgl. VwGH 30.11.1999, 94/14/0158). Verbindlichkeiten gehören dann zum Betriebsvermögen, wenn sie zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder für die laufenden täglichen Geschäftsfälle aufgenommen werden (VwGH 16.11.1993, 89/14/0158). Maßgeblich ist das Veranlassungsprinzip, die Verbindlichkeiten müssen ursächlich und unmittelbar den Betrieb betreffen (VwGH 18.1.1989, 88/13/0081, VwGH 10.9.1998, 93/15/0051; VwGH 30.9.1999, 99/15/0106, 107; VwGH 28.3.2000, 96/14/0104; VwGH 22.2.2000, 94/14/0129). Für die Prüfung der betrieblichen Veranlassung ist auf den Zeitpunkt der Schuldaufnahme abzustellen (VwGH 23.3.2000, 97/15/0164). Die buchmäßige Behandlung ist bei Vorliegen eines notwendigen Betriebsvermögens oder eines notwendigen Privatvermögens unbeachtlich; entscheidend ist die Art der Nutzung (VwGH 10.4.1997, 94/15/0211). Wirtschaftsgüter, die nicht dem Gesellschaftsvermögen, sondern einem Gesellschafter gehören, aber dem gemeinsamen Betrieb dienen, zählen jedenfalls zum Betriebsvermögen. Derartiges Sonderbetriebsvermögen ist in der Ergänzungsbilanz des Gesellschafters auszuweisen. Zum Sonderbetriebsvermögen gehören auch Darlehen, welche der Gesellschafter einer Personengesellschaft für betriebliche Zwecke der Gesellschaft aufnimmt und dieser zur Verfügung stellt (VwGH 4.10.1983, 83/14/0017). Bei betrieblicher Veranlassung des Eingehens einer Verbindlichkeit kommt den daraus erwachsenden Aufwendungen Betriebsausgabencharakter zu. Dies ist nicht der Fall, wenn die Verbindlichkeit aus persönlichen (privaten) Gründen eingegangen wird.

Unstrittig ist, dass von der Bw. auf der Liegenschaft H-202/H-204 eine Wohnhausanlage errichtet wurde. Nach Überprüfung der vorliegenden Bilanzen, dem Grundbuchauszug, den vorgelegten Rechnungen, Kontoauszügen und Devisenabrechnungen ergeben sich für den unabhängigen Finanzsenat keinerlei Zweifel an der betrieblichen Veranlassung der dargestellten Verbindlichkeiten. Von der BP wurden keine Feststellungen bezüglich einer nicht betrieblichen Verwendung dieser Verbindlichkeiten getroffen. Aus den Ausführungen der BP im Betriebsprüfungsbericht vom 14. Juli 2003 muss vielmehr geschlossen werden, dass den Feststellungen der BP jegliche sachliche Grundlage fehlt. Wenn die BP in der Stellungnahme

zur Berufung vom 8. März 2004 ausführt, dass der vorgelegte Kreditvertrag und die Erklärung des Kreditgebers keinen Bezug zu dem im BP-Bericht dargestellten Kredit hätten, so ist festzustellen, dass dies im Widerspruch zu den sowohl im Arbeitsbogen der BP aufliegenden als auch im Berufungsverfahren vorgelegten Unterlagen steht. Eine Begründung für die Annahme der BP, dass die Aufnahme der Kredite in keinen (zeitlichen) Zusammenhang mit dem jeweiligen Kapitalbedarf der Bw. gebracht werden könnten, wurde von der BP nicht vorgebracht und lässt sich aus den vorliegenden Verträgen auch nicht finden. Die Nichtanerkennung der Verbindlichkeiten in Höhe von S 15,358.022,33 zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1999 und in Höhe von S 15,684.787,33 zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2000 durch die BP ist daher nicht zu Recht erfolgt.

Tz. 23: Erhaltene Darlehen

Wie bereits unter Tz. 22 ausgeführt gehören Verbindlichkeiten dann zum Betriebsvermögen, wenn sie zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder für die laufenden täglichen Geschäftsfälle aufgenommen werden. Einlagen erfassen Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb aus der außerbetrieblichen Sphäre zuführt. Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass der Bw. im Jahr 2000 von der L-GmbH & Co KEG ein unverzinsliches Darlehen zur Verfügung gestellt wurde, welches im Jahr 2002 von der Bw. zurückgezahlt wurde. Da die Bw. und die L-GmbH & Co KEG nicht ausschließlich durch dieselben Gesellschafter verflochten sind, kann eine Entnahme bzw. Einlage nicht vorliegen. Selbst wenn die Gewährung eines zinslosen Darlehens an die Bw. nicht fremdüblich gewesen sein sollte, so muss dennoch bei Bestehen einer konkreten Betriebsschuld diese als Verbindlichkeit passiviert werden. Gründe für das Nichtvorliegen einer betrieblichen Verbindlichkeit bei der Bw. wurden von der BP nicht festgestellt, wobei zusätzlich festzuhalten ist, dass die entsprechende Aktivierung der Darlehensforderung bei der L-GmbH & Co KEG von der BP nicht beanstandet wurde. Die erfolgswirksame Auflösung der Darlehensverbindlichkeit zum Bilanzstichtag 31.12.2000 in Höhe von S 2,000.000,00 durch die BP ist daher nicht zu Recht erfolgt.

Tz. 25: Bilanzgewinn 1999

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist der Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Von der BP wurden bei

Durchführung des Betriebsvermögensvergleiches 1999 auch die Entnahmen des Jahres 1998 (S 329.563,89) berücksichtigt. Dieser von der BP vorgenommene Betriebsvermögensvergleich führte daher zu einer unrichtigen Ermittlung des Jahresgewinnes 1999 durch die BP. Aus der von der Bw. am 17. April 2001 beim Finanzamt eingereichten „berichtigten“ Bilanz zum 31. Dezember 1999 ergibt sich eindeutig ein Bilanzgewinn der Bw. im Jahr 1999 in Höhe von S 3.073.144,99.

Tz. 26: Entnahmen/Einlagen

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 sind Entnahmen alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z.B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Eine Entnahme ist danach immer dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens bzw. andere Vorteile (z.B. Nutzungen) in seine Privatsphäre überführt. Die Ausführungen der Bw. bezüglich der Anschaffung und Veräußerung der Liegenschaft E-Gasse sind glaubwürdig und entsprechend von vorliegenden Unterlagen auch nachvollziehbar. Von der BP wurden keine Feststellungen für das Vorliegen einer Privatentnahme im Jahr 1997 getroffen. Den Ausführungen der BP in der Stellungnahme zur Berufung betreffend „*Spekulationsgewinnen bzw. Spekulationsverlusten*“ fehlt jegliche sachliche Grundlage. Abgesehen davon, dass von der Bw. tatsächlich keine Spekulationsverluste erklärt wurden, hat die Bw. zu Recht auf die von ihr vorgenommene Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich verwiesen. Die von der BP erfolgswirksame Berücksichtigung von Privatentnahmen in Höhe von S 1.300.000,00 im Jahr 1997 ist daher nicht zu Recht erfolgt.

Tz. 27: Außerbilanzmäßige Zurechnungen

- a) Wie auch von der BP in der Stellungnahme zur Berufung vom 8. März 2004 eingeräumt wurde, ist der Darstellung der Bw. zuzustimmen, weshalb die außerbilanzmäßige Zurechnung von S 800.000,00 im Jahr 1998 durch die BP nicht zu Recht erfolgt ist.
- b) Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Von der Bw. wurden die in den Jahren 1998 und 1999 als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für die Eintragung der Rangordnung für die beabsichtigte Verpfändung und die Eintragsgebühr im Jahr 1999 belegmäßig nachgewiesen. Diese Aufwendungen sind zweifellos durch den Betrieb der Bw. veranlasst. Die

Ausführungen der BP zu einer „*Weiterleitung der Rangordnungsgebühr seitens der V-Bank*“ sind in keiner Weise nachvollziehbar, weshalb die Zurechnung der Rangsordnungsgebühr in Höhe von S 450.000,00 im Jahr 1999 durch die BP nicht zu Recht erfolgt ist.

c) Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung muss der Abgabepflichtige die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen. Aufwendungen, für die keine oder ungenügende Belege vorhanden sind, kann in freier Beweiswürdigung der Abzug versagt werden, wenn es dem Abgabepflichtigen nicht gelingt, seine Behauptungen glaubhaft zu machen (vgl. Doralt, Kommentar Einkommensteuergesetz, § 4 Tz. 269, 270, WUV-Universitätsverlag; VwGH 30.1.2001, 96/14/0154).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Nach Lehre und Rechtsprechung führen Sponsorverträge mit Sportlern und Sportvereinen dann zu Betriebsausgaben, wenn von vornherein die gegenseitigen Verpflichtungen eindeutig festgelegt sind und die Leistungen des Vereins geeignet sind, Werbewirkung zu entfalten. Die vereinbarte Reklame muss ersichtlich sein (etwa durch Aufschrift am Sportgerät oder auf der Sportbekleidung, Führung des Sponsornamens in der Vereinsbezeichnung). Ein Leistungsaustausch wird allerdings insbesondere dann nicht vorliegen, wenn eine vertragliche Verpflichtung des Gesponserten zu Werbeleistungen fehlt (vgl. Doralt, a.a.O. § 4 Tz. 330; VwGH 25.1.1989, 88/13/0073). Mittels eines Sponsorvertrages verpflichtet sich ein Unternehmer (Sponsor) zu finanziellen Zuwendungen etwa an einen Sportler oder Sportverein, während diese dafür die Verpflichtung übernehmen, für den Sponsor als Werbeträger aufzutreten. Um den Zuwendungen an den Sportler oder Sportverein das Merkmal der Freiwilligkeit und damit den Spendencharakter zu nehmen, müssen schon von der rechtlichen Seite her die gegenseitigen Verpflichtungen des Sponsors zu Geldleistungen und des Sportlers bzw. Vereines zu Werbeleistungen eindeutig fixiert sein. Darüber hinaus müssen seitens des Sportlers oder Vereins auch tatsächlich Werbeleistungen erbracht oder erforderlichenfalls durch den Sponsor rechtlich erzwungen werden. Die Leistungen des Vereins müssen überdies geeignet sein, Werbewirkung zu entfalten. Die Abgabenbehörde hat bei Sponsorverträgen daher zu prüfen, ob diesen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) ein Leistungsaustausch zugrunde liegt. Tragen die Leistungen des Sponsors nach dem Gesamtbild der rechtlichen und tatsäch-

lichen Verhältnisse überwiegend die Merkmale von Unterstützungen im Interesse des Sportvereines, so sind die Leistungen gleich Spenden als freiwillige Zuwendungen zur Gänze nicht abzugsfähig.

Unter Bedachtnahme auf diese Ausführungen vertritt der unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass die genannten Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Sponsorzahlungen im gegenständlichen Fall aus folgenden Gründen nicht vorliegen: Von der Bw. wurden trotz Aufforderung weder im Betriebsprüfungsverfahren noch im Berufungsverfahren keine wie immer gearteten Vereinbarungen oder detaillierte Abrechnungen mit dem Sportverein L. vorgelegt. Mit der vorliegenden Rechnung vom 11. Jänner 1999 stellte der Sportverein L. der Bw. eine Pauschale in Höhe von S 500.000,00 für "*Marketingaktivitäten, diverse Werbe einschaltungen- und Unterstützungen im Jahr 1998/99 für den Sportverein L*" in Rechnung. Von der Bw. wurde weder eine rechtliche Verpflichtung zur Leistung der Zahlung an den Sportverein L aufgezeigt, noch eine wirtschaftlich gleichwertige Gegenleistung glaubhaft gemacht. Der von der Bw. im Jahr 1999 an den Sportverein L. geleisteten Zahlung in Höhe von S 500.000,00 wurde somit die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe von der BP zu Recht verwehrt.

d) Aus den, dem unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Hausabrechnungen und Hauptmietverträgen bezüglich der von der BP den Gesellschaftern der Bw. zugerechneten Wohnungen Top 43 und Top 45 ergibt sich eindeutig, dass diese Wohnungen nicht von den Gesellschaftern der Bw. genutzt wurden, weshalb die Nichtanerkennung der von der Bw. geltend gemachten Kosten im Jahr 2000 in Höhe von S 11.503,56 durch die BP nicht zu Recht erfolgt ist.

e) Aus den Ausführungen in Tz. 22 folgt, dass die Nichtanerkennung der von der Bw. geltend gemachten Kosten, Zinsen und Kursverluste in Höhe von S 900,00 im Jahr 1998, S 2.986.160,18 im Jahr 1999 und S 5.530.093,80 im Jahr 2000 durch die BP nicht zu Recht erfolgt ist.

f) Bezuglich den von der BP nicht anerkannten Rechnungen P. und G. wird auf die Ausführungen in Tz. 17 Punkt b) verwiesen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung muss der Abgabepflichtige die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen. Aufwendungen, für die keine oder ungenügende Belege vorhanden sind, kann in freier Beweiswürdigung der Abzug versagt werden,

wenn es dem Abgabepflichtigen nicht gelingt, seine Behauptungen glaubhaft zu machen (vgl. Doralt, a.a.O., § 4 Tz. 269, 270; VwGH 30.1.2001, 96/14/0154). Von der Bw. wurden die Eingangsrechnungen 84/99 und 11/00 nicht vorgelegt. Mit dem Vorbringen der Bw., dass die Zahlungen durch die Bw. nachweisbar seien, gelingt der Bw. nicht die Glaubhaftmachung der betrieblichen Veranlassung dieser als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen. Die Nichtanerkennung der von der Bw. geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von S 39.800,00 im Jahr 1999 und S 35.000,00 im Jahr 2000 durch die BP ist daher zu Recht erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 5 Berechnungsblätter

Wien, 14. Februar 2007