



Außenstelle Wien  
Senat 15

---

UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

GZ. RV/2910-W/02

## 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 für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Elisabeth Gürschka, betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1998, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1994 und 1995, nach der am 17. November 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1)	<p>Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1994 bis 1998, Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1994, 1995, 1997 und 1998, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1994 und 1995 wird als unbegründet abgewiesen.</p> <p>Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1998, Körperschaftsteuer für die Jahre 1994, 1995, 1997 und 1998, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1994 und 1995 bleiben unverändert.</p>
2)	<p>Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1996 wird teilweise stattgegeben.</p> <p>Dieser Bescheid wird abgeändert.</p>

	Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 29. August 2000 zu entnehmen, die insofern einen Teil des Bescheidspruches darstellt.
--	---

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 20. Jänner 1994 errichtete Tochtergesellschaft der C-AG bzw. Schwestergesellschaft der M-GmbH. Das erste Geschäftsjahr endete am 31. Dezember 1994. Seit dem Beschluss der Generalversammlung am 14. März 1995, das Geschäftsjahr abzuändern, beginnt das Geschäftsjahr am 1. April eines jeden Jahres und endet am 31. März des Folgejahres. Laut Firmenbuch wird die Bw. von G (=handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw.) seit 29. August 2002 selbstständig vertreten.

Infolge Nichtabgabe der Steuererklärungen für das Jahr 1996 ermittelte das Finanzamt die Grundlagen für die Bemessung der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 1996 gemäß § 184 BAO im Schätzungswege und erließ gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 1996, gegen die die Berufung vom 16. Oktober 1997 erhoben wurde, die nicht den im § 250 Abs. 1 BAO umschriebenen Erfordernissen entsprach. In Entsprechung des mit Bescheid vom 4. November 1997 gemäß § 275 BAO ergangenen Auftrags, die der Berufung anhaftenden Mängel bis zum 10. Dezember 1997 zu beheben, wurden dem Finanzamt fristgerecht die Abgabenerklärungen für das Jahr 1996 samt Jahresabschluss zum 31. März 1996 übermittelt.

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die dem Finanzamt mit den Umsatzsteuererklärungen jeweils für die Jahre 1994 bis 1998 erklärteten Vorsteuern dargestellt:

(1-12) <b>1994</b>	(1-12) <b>1995</b>	(1-3/1996) <b>1996</b>	(4/1996 bis 3/1997) <b>1997</b>	(4/96 bis 3/1997) <b>1998</b>
S 45.293,14	S 42.188,00	S 2.961,83	S 12.819,81	S 22.967,36

Im Gefolge der Betriebsprüfung, deren Gegenstand u.a. die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1994 bis 1998 beinhaltet hatte, erließ das Finanzamt auf der Grundlage der abgabenbehördlichen Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht vom 26. Juli 2000 Bescheide, mit denen die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1994 und 1995 wieder aufgenommen und die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1994 bis 1998 endgültig festgesetzt wurden. Infolge der Berufung vom 16. Oktober 1997 erfolgte die Vorschreibung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 in Form einer Berufungsvorentscheidung.

Mit dem beim Finanzamt am 3. Oktober 2000 eingelangten Schreiben vom 2. Oktober 2000 wurde die "Berufung" gegen die auf Grundlage des Betriebsprüfungsberichts ergangenen Bescheide erhoben.

Nach der am 15. Jänner 2002 erfolgten Vorlage der "Berufung" an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und nach dem von der Bw. vollzogenen Wechsel des steuerlichen Vertreters richtete der für die Entscheidung über die Berufung seit 1. Jänner 2003 zuständige Unabhängige Finanzsenat an die Bw. einen Vorhalt vom 18. Juli 2003, der in weiterer Folge unbeantwortet blieb.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vom 17. November 2004 gab der steuerliche Vertreter im Beisein des Liquidators der Bw., G, der Vertreterin des Finanzamts Elisabeth Gürschka und des Betriebsprüfers Andreas Erben, zu Protokoll: Der der Berufung zugrunde liegende Sachverhalt sei mit jenem, welcher der Berufung der Schwesterngesellschaft M-GmbH zugrundegelegen sei, vergleichbar, und verwies auf die Ausführungen in der Niederschrift (zur Berufung der M-GmbH) vom 17. November 2004.

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 für die Jahre 1994 bis 1998

Unter der Tz 17 des Prüfungsberichts vom 26. Juli 2000 (=PB) wurde die Anerkennung des Abzugs von Vorsteuern in Höhe von S 108.905 im Wesentlichen mit folgender Begründung versagt:

Gemäß Punkt III. des am 20. Jänner 1994 errichteten Gesellschaftsvertrages sei der Betriebsgegenstand des Unternehmens

a)	der Ankauf von Immobilien auch zum Zweck der Bildung einer langfristigen Sacheinlage, sowie der Verkauf, die Verwertung, der Besitz und die Verwaltung von Immobilien;
b)	die Beteiligung an Unternehmen und die Geschäftsführung von gleichen oder ähnlichen Unternehmen und die Vermögensverwaltung, ausgenommen Bankgeschäfte;
c)	die Durchführung aller sonstigen Geschäfte und Maßnahmen, die zur Errichtung des Gesellschaftszweckes notwendig oder nützlich seien; ihre Tätigkeit erstrecke sich auf das In- und Ausland.

Anlässlich der Unternehmensgründung hätten die Unternehmensvertreter im März 1994 die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit im Fragebogen des Finanzamtes mit "Realbesitz und -verwertung" beschrieben.

Auf ein Ergänzungseruchen des Finanzamtes zu den Jahreserklärungen 1994 habe der steuerliche Vertreter den Betriebsgegenstand des Unternehmens mit dem "Erwerb von Liegenschaften, deren Entwicklung, die Verwertung und deren Verwaltung" angegeben. Die Bw. habe einen Dachboden im 7. Wiener Gemeindebezirk erworben, der ausgebaut und vermietet werden soll. Dieses Projekt befände sich derzeit (März 1997) in der

Baugenehmigungsphase. Die später zu errichtenden Dachgeschosswohnungen sollten vermietet werden.

Soweit bisher Veranlagungen erfolgt seien, seien diese gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen.

Im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung habe festgestellt werden können, dass die Bw. gleich nach Gesellschaftsgründung mit Kaufvertrag vom 13. Jänner 1994 (Unterschrift des Verkäufers) bzw. 15. Februar 1994 (Unterfertigung des Vertrages durch Geschäftsführer Rüdiger A) mit Übergabestichtag 1. Februar 1994 Anteile an der Liegenschaft Wien 7, A-Gasse 33, erworben habe. Verkäufer dieser Anteile - mit welchen Wohnungseigentum an den tops 12, 13 und 14 sowie die Berechtigung, den Dachboden auszubauen und dadurch weiteres Wohnungseigentum zu schaffen, verbunden seien - sei C, welcher auch mit 10 % der GmbH-Anteile als Gründungsgesellschafter fungiert habe. Der Kaufpreis habe für die Wohnungen S 3.500.000 und für den nackten Dachboden S 5.000 je m<sup>2</sup> der erzielbaren und parifizierbaren Wohnnutzfläche betragen.

Für Zwecke der Grunderwerbsteuerbemessung und der Bilanzierung sei der Kaufpreis für den Dachboden bisher mit S 1.750.000 angesetzt worden. Über die Höhe des Kaufpreises für den auszubauenden Dachboden gebe es - wie aus einem an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gerichteten Schreiben vom 10. August 1999 hervorgehe - "seit kurzem" einen Rechtsstreit.

In den Jahren 1994 und 1995 seien Umbaupläne erstellt worden; weitere Aktivitäten in Zusammenhang mit dem Liegenschaftsum - bzw. ausbau würden aus den nachstehenden, in den Geschäftsbilanzen als "Anlagen in Bau" aktivierten Kosten hervorgehen:

Datum	Leistungsbeschreibung	netto	VSt
11.03.1994	Konsulententätigkeit 1-2/94 K in Zus.h. A-Gasse	40.000,00	8.000,00
3.05.1994	Konsulententätigkeit 3-4/94 K in Zus.h. A-Gasse	40.000,00	8.000,00
27.06.1994	Konsulententätigkeit 5-6/94 K in Zus.h. A-Gasse	40.000,00	8.000,00
10.07.1994	Bauuntersuchung, Befund, Restaurierungsvorschläge R	11.000,00	2.200,00
1.09.1994	Konsulententätigkeit 7-8/94 K in Zus.h. A-Gasse	40.000,00	8.000,00
bis 31.12.1994		171.000,00	34.200,00
23.03.1995	Nebenkosten, Barauslagen L	27.300,00	5.016,00
bis 31.03.1995		198.300,00	39.216,00
19.12.1995	Pläne, Barauslagen Architekt L	133.216,00	26.000,00
26.02.1996	Ausgleichsabgabe Garagen	200.000,00	0,00
seit 31.03.1996 bis dato		531.516,00	65.216,00

Nach dem Februar 1996 seien - jedenfalls aus der eingesehenen Buchhaltung - keinerlei weitere, dem Objekt direkt zurechenbare Kosten mehr angefallen.

Weitere Erhebungen hätten ergeben: Mit Bescheid der Baubehörde vom 11. Dezember 1995 sei der Bw. als Bauwerberin die Bewilligung zum Umbau der Wohnungen, zur Verlängerung des Hauptstiegenhauses in das Dachgeschoss, zur Herstellung eines Aufzuges und zur Neuerrichtung weiterer Wohnungen im Dachgeschoss auf Grundlage der von Architekt L gezeichneten Pläne erteilt worden. Lt. Baubehörde sei mit dem Umbau noch nicht begonnen

worden. Die Umbaugenehmigung erlösche nach vier Jahren ab Rechtskraft des Bewilligungsbescheides.

Mit schriftlichen Vorhalt vom 10. Mai 1999 sei die Bw. unter Hinweis darauf, dass seit nunmehr bald sechs Jahren keinerlei Umsätze erklärt worden seien, aufgefordert worden, nachzuweisen, anhand welcher - nach außen zum Ausdruck gebrachter Handlungen - erkennbar wäre, dass das angeschaffte Objekt bereits im Zeitpunkt des Kaufes zur Vermietung bestimmt gewesen sei, damit Anlagevermögen darstelle und die Rechte auf Investitionsbegünstigungen und Vorsteuerabzug vermitte. Darüber hinaus „sollte bekannt gegeben werden, welche über die bloße Planung hinausgehende weitere Schritte gesetzt wurden, aus denen konkrete Umbaumaßnahmen ableitbar wären.“

In mehreren Gesprächen mit den Firmenvertretern, darunter auch im Beisein des Gruppenleiters der Betriebsprüfung ADir. I, sei auf Beantwortung dieser Frage und Nachweis der Vermietungsabsicht gedrängt worden. Gegenüber der Betriebsprüfung sei erst im Juli 1999 behauptet worden, dass mit dem Umbau bereits begonnen worden sei. Auf Entgegnung des Prüfers, ein kürzlich stattgefunder Lokalaugenschein habe das Gegenteil ergeben, sei schließlich eingeschränkt worden: Der Umbaubeginn werde "in Kürze" sein. Im Beisein des Betriebsprüfungsgruppenleiters sei bekannt gegeben worden: Inserate oder ähnliche Werbeeinschaltungen, die geeignet seien, die nach außen in Erscheinung getretene Vermietungsabsicht der Liegenschaftsteile zu dokumentieren, könnten nicht vorgelegt werden, da „es diese nicht gäbe“.

Als „Beweis“ der Vermietungsabsicht angebotene bzw. in Aussicht gestellte Renditeberechnungen seien bis zur Beendigung der Bp nicht vorgelegt worden.

Im Übrigen sei auf widrige Umstände in Zusammenhang mit dem Objekt A-Gasse hingewiesen worden, die einen Baubeginn „bisher verzögert hätten (Freimachung einer Wohnung, Denkmalschutz der Fassade, Streit mit Verkäufer über Kaufpreis)“.

Mit Niederschrift vom 23. November 1999 sei der Verkäufer der Liegenschaftsanteile und ehemalige Gesellschafter C dazu befragt worden, ob ihm Vermietungsabsichten der Bw. bekannt seien. Dazu habe C angegeben: Die Vertreter der Bw., namentlich A, K und V hätten immer nur die Absicht des Verkaufes der zu errichtenden Wohnungen im Eigentum geäußert. Er sei vom Plan, die Wohnungen später zu vermieten, nicht unterrichtet worden, er selbst habe sich um das Vorkaufsrecht an einer der zu errichtenden Wohnungen bemüht.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG würden Umsätze von Grundstücken, zu denen im konkreten auch der Verkauf von neu zu errichtenden bzw. umzubauenden Eigentumswohnungen zähle, unter die so genannte „unechte“ Umsatzsteuerbefreiung fallen. 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 hierbei 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 Finanzamts, die Absicht der Vermietung nachprüfbar darzustellen, nicht nachgekommen sei, habe sie sich 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 beinahe sechsjährigen Beobachtungszeitraum weder konkrete Umbauten begonnen, geschweige denn Mieterlöse vereinnahmt worden seien. Auch dies deute auf reine Spekulationsabsichten des Steuerpflichtigen hin.

Da die Bp daher - auch unter Berücksichtigung der Aussagen eines Gründungsgesellschafters - davon ausgehe, dass die Tätigkeit der Bw. auf den Verkauf von Wohnungen gerichtet gewesen sei und sei, stünden sämtliche bisher angefallene und geltend gemachte Vorsteuern in Zusammenhang mit künftigen (unecht) befreiten Grundstücksumsätze.

Den auf Grundlage der obigen Feststellungen ergangenen Bescheiden wurde in der Berufung vom 2. Oktober 2000 in Verbindung mit dem in Erfüllung des Mängelbehebungsauftrags vom 11. Oktober 2000 ergangenen Schreiben vom 16. November 2000 im Wesentlichen entgegnet:

Mit dem Begehr von der Vorlage von Inseraten oder ähnlichen Werbeeinschaltungen als Nachweis der Vermietungsabsicht verlange die Bp einen nicht erbringbaren Beweis, der aufgrund der BAO daher nicht zumutbar sei. Es entspreche nicht den wirtschaftlichen Gepflogenheiten Inserate, die Kosten verursachen, bereits zu einem Zeitpunkt zu inserieren, wo weder die Möglichkeit bestanden habe, einen Grundriss der zu verwertenden Objekte (auch eine Vermietung stelle eine Verwertung dar) auf einem Plan einen Mietinteressenten zu zeigen, noch der Fertigstellungszeitpunkt des umzubauenden Objekts festgestanden sei.

Auch die Zuführung zu einer Vermietung stelle eine Verwertung dar. Überdies sei die Bw. nach der Novellierung des Handels- und Gewerberechts zur Durchführung jedweder Geschäfte, auch wenn sie nicht im Unternehmensgegenstand angeführt seien, berechtigt. Die gegenständlich angeschafften Liegenschaftsanteile würden sich auf im Wohnungseigentum stehende Einheiten im letzten Stock des Hauses A-Gasse 33 sowie den darüber liegenden Dachboden beziehen, der erst auszubauen und teilweise mit den darunter liegenden Wohneinheiten zu vereinen gewesen sei. Die Möglichkeit einer Vermietung habe schon deswegen nicht bestanden, weil damit eine Bautätigkeit "unzumutbar behindert worden wäre" und umgekehrt ein Mieter nicht in einer Baustelle wohnen könne. Die Erteilung der Baugenehmigung und der Baubeginn seien aus mehreren Gründen, die nicht im Verschulden und schon gar nicht im Interesse des Steuerpflichtigen gelegen seien, verzögert worden. Obwohl das erworbene Objekt bestandsfrei übergeben werden habe sollen, habe jedoch eine Mieterin den Auszug verweigert. Langwierige Verhandlungen mit Behörden infolge des bestehenden Denkmalschutzes hätten ebenfalls ungewollt zu Verzögerungen beigetragen. Die Betriebsprüfung habe mit dem Verkäufer der Liegenschaftsanteile, C, eine Niederschrift am 23. November 1999 verfasst, zu deren Inhalt festgestellt werde: Die Äußerung von C, die Vertreter der Bw., namentlich K, V und Rüdiger A hätten immer nur die Absicht des Verkaufes der zu errichtenden Wohnungen geäußert, seien falsch. Über Verkäufe sei nie geredet worden.

C habe sich niemals um ein Vorkaufsrecht an den zu errichtenden Wohnungen bemüht. Da er nie zu Gesellschaftsversammlungen erschienen sei, habe er schon deswegen nicht über die Pläne und Absichten der Bw. informiert sein können.

Gegen die Berufung wurde in der Stellungnahme der Bp vom 2. Juli 2001 im Wesentlichen vorgebracht: Etwa acht Jahre nach Anschaffung der Liegenschaft seien keine konkreten Maßnahmen gesetzt worden, die auf eine Vermietung der Liegenschaft hinweisen. Daher werde hinsichtlich der Berufung auf den ergangenen Betriebsprüfungsbericht verwiesen, insbesonders auch auf die mit dem Gesellschafter der Bw. aufgenommene Niederschrift. Die Qualifikation der Äußerung des Gesellschafters in der in Rede stehenden Niederschrift, von Verkaufsabsichten, nie jedoch von Vermietungsabsichten informiert worden zu sein, durch die Bw. als unzutreffend ändere der Meinung der Bp nach nichts daran, dass auch bislang mit der Vermietung immer noch nicht begonnen worden sei. Das Objekt stelle daher, wie von der Bp erachtet, Umlaufvermögen dar.

Da nunmehr auch etwa 1 ½ Jahre nach Durchführung der Schlussbesprechung immer noch nichts vorgebracht werden habe können, was es ermögliche, die Liegenschaften als potentielle Mietobjekte zu qualifizieren, und so wie auch schon im Veranlagungsverfahren (vgl. Aktenlage, Schätzungen, Vorhalte, etc.) und im Bp-Verfahren (siehe Bp-Bericht und Arbeitsbogen) nicht Neues vorliege, sei die Berufung abzuweisen.

Mit dem vom steuerlich vertretenen Bw. in der Folge nicht beantworteten Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 18. Juli 2003 wurde ersucht, eine genaue und vollständige Beschreibung der im Schreiben des früheren steuerlichen Vertreters vom 16. November 2000 angeführten Gründe für die Unmöglichkeit der Vermietung der im Wohnungseigentum stehenden Einheiten im letzten Stock des Wiener Hauses A-Gasse 33 nachzureichen, der Beschreibung sämtliche zur Verfügung stehende Beweismittel (z.B. sämtliche als Beweismittel in Frage kommenden Protokolle über den Verlauf der Gesellschafterversammlungen, Niederschriften aus den Verfahren, die mit Behörden infolge des bestehenden Denkmalschutzes geführt worden seien, etc.) beizulegen sowie den Namen und die Anschrift der Mieterin, welche sich geweigert hätte, das Bestandobjekt zu räumen, mitzuteilen.

Mit dem Schreiben vom 16. April 2004 wurden dem steuerlichen Vertreter der Bw. u.a. die in Rede stehende Berufung samt den Auszügen aus dem Bericht vom 26. Juli 2000 übermittelt.

Anlässlich der Berufungsverhandlung vom 17. November 2004 gab der steuerliche Vertreter, nachdem ihm die Vertreterin des Finanzamts Elisabeth Gürschka sowie der Betriebsprüfer die in der Niederschrift vom 23. November 1999 protokollierten Aussagen des als Zeuge einvernommenen C zitiert hatte, zu Protokoll: Dieser Zeuge sei der wohl untauglichste Zeuge, den das Finanzamt finden bzw. zitieren habe können.

Dem Gesagten fügte der Liquidator hinzu, C habe sich mit der Bw. bereits seit geraumer Zeit vor seiner Aussage in Rechtsstreit befunden. Diese Darstellung habe ihm in dem Prozess, der erst im Jahr 2001 mittels Vergleich beendet worden sei, ein brauchbares Druckmittel in die Hand gegeben.

Auf die Feststellung des Betriebsprüfers, die streitgegenständlichen Liegenschaftsanteile seien am 19. Mai 2003 verkauft worden, antwortete der steuerliche Vertreter der Bw.: Der Betriebsprüfer habe damit die vorhergehende Aussage des G, wonach die Wohnungen verkauft worden seien, bestätigt.

Weiters gab der steuerliche Vertreter über Frage des Referenten zum Vorhalt vom 18. Juli 2003 zu Protokoll, sämtliche zur Verfügung stehende Unterlagen vorgelegt zu haben.

Die in der Berufungsverhandlung angesprochenen Ausführungen des steuerrechtlichen Vertreters in der Niederschrift vom 17. Oktober 2004 betreffend der Berufungssache M-GmbH lauten:

"	Es wurde nach der Anschaffung der gegenständlichen Liegenschaft eine Baubewilligung eingeholt, die auch schlussendlich von der zuständigen Behörde erteilt wurde. Hätte eine Veräußerungsabsicht bestanden, so wäre die Liegenschaft innerhalb des Zeitraumes der Gültigkeit dieser Baubewilligung verkauft worden oder zumindest der Versuch eines Verkaufes 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 Verkennung 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 großem Verlust verkauft werden."
	...

"	Vermietungsabsicht war gegeben. Jedes VwGH-Erkenntnis bezieht sich auf einen Einzelfall. Der von der VwGH-Erkenntnis erfasste Sachverhalt ist auf den gegebenen Anlassfall nicht anzuwenden." ...
"	Ich räume durchaus ein, dass bei der Art der Dokumentation und der Führung der Geschäfte durch den Geschäftsführer ... der Bp durchaus im Rahmen des erstinstanzlichen Verfahrens zu dem vorgenannten Schluss" - (Anmerkung: der Verkauf habe eine der Verwertungsmöglichkeiten dargestellt) - "gekommen ist. Es entspricht aus meiner Sicht 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 der Gesellschaft gedrängt haben."
Abschließend werden die im Grundbuch bezüglich der in Rede stehenden Liegenschaftsanteile enthaltenen Eintragungen zum Stichtag 12. März 2004 dargestellt:	
"29	Anteil: 65/3064 X GEB: ..... a 4562/1991 2199/1998 Wohnungseigentum an W top 12, K.Abt. 1 b 2638/2003 IM RANG 513/2003 Kaufvertrag 2003-05-19 Eigentumsrecht c 2638/2003 Verbindung gem § 5 Abs 3, § 13 Abs 3 WEG 2002
30	Anteil: 65/3064 Y GEB: ..... a 4562/1991 2199/1998 Wohnungseigentum an W top 12, K.Abt. 1 b 2638/2003 IM RANG 513/2003 Kaufvertrag 2003-05-19 Eigentumsrecht c 2638/2003 Verbindung gem § 5 Abs 3, § 13 Abs 3 WEG 2002
31	Anteil: 111/3064 X GEB: ..... a 4562/1991 2199/1998 Wohnungseigentum an W top 13, Terrasse, K.Abt. 6 b 2638/2003 IM RANG 513/2003 Kaufvertrag 2003-05-19 Eigentumsrecht c 2638/2003 Verbindung gem § 5 Abs 3, § 13 Abs 3 WEG 2002
32	Anteil: 111/3064 Y GEB: ..... a 4562/1991 2199/1998 Wohnungseigentum an W top 13, Terrasse, K.Abt. 6 b 2638/2003 IM RANG 513/2003 Kaufvertrag 2003-05-19 Eigentumsrecht c 2638/2003 Verbindung gem § 5 Abs 3, § 13 Abs 3 WEG 2002
....	....
39	Anteil: 39/3064 Z GEB: ..... a 4562/1991 2199/1998 Wohnungseigentum an W top 14, Terrasse, K.Abt. 8 b 2638/2003 IM RANG 513/2003 Kaufvertrag 2003-05-19 Eigentumsrecht c 2638/2003 Verbindung gem § 5 Abs 3, § 13 Abs 3 WEG 2002
40	Anteil: 39/3064 XXX. GEB: ..... a 4562/1991 2199/1998 Wohnungseigentum an W top 14, Terrasse, K.Abt. 8 b 2638/2003 IM RANG 513/2003 Kaufvertrag 2003-05-19 Eigentumsrecht c 2638/2003 Verbindung gem § 5 Abs 3, § 13 Abs 3 WEG 2002

### 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 die von anderen Unternehmern in einer Rechnung im Sinne des §11 leg. cit. an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, 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 Z9 a in der Fassung des UStG 1972 bzw. UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs.1 Z1 fallenden Umsätzen die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 Grunderwerbsteuergesetzes 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 Z16 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 eines Wirtschaftsgutes 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 1994 bis 1998 dargestellt (vgl. Tz 10 PB):

Geschäftsführer	Zeitraum	
Rüdiger A	seit Gründung	bis dato
Mag. Alexis- Rüdiger A	seit 14. März 1995	bis dato

Im Fall des Bestands der behaupteten Vermietungsabsicht 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 Streitjahre nicht widerrufen worden, obwohl dies nach § 16 Abs. 1 GmbH-Gesetz 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 stehenden Eigentumswohnungen für Bestandzwecke in den Streitjahren zu nutzen.

Was den Sachverhalt anbelangt, wurde unter der Tz 17 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 Erwerb von Anteilen an der Liegenschaft A-Gasse (, mit welchen Wohnungseigentum an den Tops 12,13,14 sowie die Berechtigung zum Ausbau des Dachbodens zwecks Schaffung weiteren Wohnungseigentums verbunden gewesen waren,),

- b) der Unterlassung der Vergabe von Aufträgen für die Verrichtung von Umbauarbeiten, obwohl die Bewilligung zum Umbau der Wohnungen, zur Verlängerung des Hauptstiegenhauses in das Dachgeschoss, zur Herstellung eines Aufzuges und zur Neuerrichtung weiterer Wohnungen im Dachgeschoss mit Bescheid der Baubehörde vom 11. Dezember 1995 erteilt worden war,
- c) dem Verkauf der in Rede stehenden Eigentumswohnungen mit den top Nummern 12, 13 und 14 auf der letztzitierten Liegenschaft noch im Zeitraum des Rechtsmittelverfahrens sowie
- d) 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, die in Rede stehenden Liegenschaftsanteile zu vermieten, zu verneinen war.

Da die Bw. mit ihrem Vorbringen im Schreiben vom 16. November 2000 die Richtigkeit der Zurechnung der im Jahr 1994 gekauften Liegenschaftsanteile zum Umlaufvermögen bestritten hatte, wäre es an der Bw. gelegen gewesen, dieses Vorbringen durch Vorlage von geeigneten Beweismittel zu dokumentieren.

Statt die Bestimmtheit des Vermietungszwecks der in Rede stehenden Objekte im Rahmen der Bw. zum Zeitpunkt des Kaufs der in Rede stehenden Liegenschaftsanteile anhand eindeutiger Beweismittel, die spätestens im Berufungsverfahren vorzulegen gewesen wären, nachzuweisen, wurden im Schreiben vom 16. November 2000 wirtschaftliche Gepflogenheiten thematisiert, die der Vergabe von Auftragsinseraten entgegengestanden wären.

Da als Beweismittel im Abgabenverfahren gemäß § 166 BAO alles in Betracht gekommen war, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des Falles zweckdienlich war, vermochte der Fehlbestand eines Grundrisses betreffend der zur Verwertung bestimmten Objekte auf einem Plan samt genauer Zeitangaben betreffend des Zeitpunkts, zu dem mit der Fertigstellung der Umbauarbeiten an den in Rede stehenden Objekten zu rechnen gewesen wäre, nicht, das Fehlen eines stichhaltigen Beweismittels für die Feststellung des von der Bw. behaupteten Sachverhaltes zu entschuldigen.

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 3 des Gesellschaftsvertrages der Bw. vom 20. Jänner 1994 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. auf den Bestand lediglich einer Vermietungsabsicht hinsichtlich der in Rede stehenden Eigentumswohnungen ausgeschlossen.

Die Feststellung im Schreiben vom 16. November 2000, wonach auch die Zuführung zu einer Vermietung eine Verwertung darstelle und die Gesellschaft nach der Novellierung des Handels- und Gewerberechts zur Durchführung jedweder Geschäfte berechtigt sei, auch wenn sie nicht im Unternehmensgegenstand angeführt sind, ändert nichts an der Tatsache, dass die Beschreibung des Betriebsgegenstands in einem Gesellschaftsvertrag in der Regel nicht ausreichend ist, den Bestand/Nichtbestand der in Rede stehenden Vermietungsabsicht zu beweisen. Als Bestätigung dafür sei 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) zitiert:

"	An die Anforderung der Bezeichnung des Unternehmensgegenstandes im Gesellschafts-
---	---

vertrag darf ein allzu strenger Maßstab nicht angelegt werden; eine generelle gattungs-mäßige 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. die Vermietungsabsicht zum Zeitpunkt des Kaufs der in Rede stehenden Liegenschaftsanteile selbst noch zum Zeitpunkt nach deren Verkauf 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 war, 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, zu dokumentieren, wurde dem Finanzamt die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit als "Realbesitz und Realverwertung" beschrieben. Dass diese Kurzbeschreibung sich mit den Ausführungen im Punkt 3 des Gesellschaftsvertrages vom 20. Jänner 1994 deckt, wenn laut letztgenannten Punkt 3 zum Betriebsgegenstand u.a der Ankauf, der Verkauf, die Verwertung, der Besitz und die Verwaltung von Immobilien gehört, sei bemerkt.

Wenn gleich auch dem Vorbringen der Bw. im Schreiben vom 16. November 2000, die Zuführung zu einer Vermietung stelle eine Form der Verwertung dar, grundsätzlich zuzustimmen ist, beweist der Verkauf der in Rede stehenden Liegenschaftsanteile 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.

Tatsache ist, dass die Vermietung von Wohnungen generell eine Form der Kapitalveranlagung darstellt, die eine längerfristige Bindung des investierten Kapitals erfordert. Da der Bw. eine Baugenehmigung erteilt worden war, ohne dass mit den Umbauarbeiten auch tatsächlich begonnen worden wäre, und die Bw. mit der Ausführung in ihrer Berufung - "es weigerte ... sich eine Mieterin auszuziehen"- den Bestand eines Mietverhältnisses aufgezeigt hatte, stand das Interesse an der Auflösung des letztgenannten Verhältnisses, ohne einen Bestandvertrag mit einem Nachfolgemietner abgeschlossen zu haben, in Zusammenhang mit dem Verkauf der in Rede stehenden Eigentumswohnungen in

einem unauflösbaren Widerspruch zu der Annahme, die Bw. habe die Absicht, die in Rede stehenden Wohnungen zu vermieten, gehabt. Insofern vermochte das Vorbringen in der Berufung, dem zufolge eine Vermietung eine Bautätigkeit unzumutbar behindere und ein Mieter nicht in einer Baustelle wohnen könne, höchstens Hindernisse bei der Freischaffung einer in Bestand befindlichen Wohnung (!), aber keine Mangelhaftigkeit der angefochtenen Bescheide zu beweisen.

Dem Vorbringen vom steuerlichen Vertreter 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 Verkennung 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" - war zu entgegnen, 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 könnte, nicht festzustellen gewesen waren.

Da die Bw. in den Streitjahren ein auf Gewinn gerichtetes Unternehmen gewesen war, war in dem Vorbringen in der Berufung, wonach sich eine Mieterin geweigert haben soll, aus der Wohnung auszuziehen, in Zusammenhang mit der Tatsache, dass die Verwertung der in Rede stehenden Objekte durch Verkauf im Vergleich zur Vermietung höhere Gewinne innerhalb eines kürzeren Zeitraums ermöglicht, ein von der Absicht der Gewinnoptimierung beherrschtes Verhalten der Bw., das der Annahme einer Vermietungsabsicht widersprach, abzuleiten.

Zur Aussage des im Betriebsprüfungsverfahren als Zeuge einvernommenen - mit 10% am Stammkapital der Bw. beteiligten - Gesellschafter C sei bemerkt, dass dieser Zeuge die in Rede stehenden Liegenschaftsanteile an die Bw. verkauft hat. Da sich dieser Gesellschafter im Rechtsstreit mit der Bw. befunden hatte, vermochten die Ausführungen der steuerlich vertretenen Bw. in der Berufung sowie in der Berufungsverhandlung zwar den Bestand einer Interessenkollision zwischen der Bw. und dem in Rede stehenden Gesellschafter glaubhaft zu machen, (weshalb den protokollierten Angaben dieses Zeugen nur im eingeschränkten Umfang Beweiskraft zuzusprechen war,) jedoch nicht die Absicht der Bw., die Wohnung an den letztgenannten Gesellschafter der Bw. oder eine andere Person in Bestand zu geben, in einer klaren und eindeutigen Form zu dokumentieren.

Auch für den Fall, dass sämtliche Aktivitäten der Bw. von vornherein auf die Veräußerung der Grundstücksteile 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 nicht als erfüllt zu betrachten gewesen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juli 1997, 93/14/0132). Vor der steuerpflichtig behandelten Veräußerung der Gebäudeteile stünde ein (anteiliger) Vorsteuerabzug daher frühestens in jenem Voranmelde- bzw. Veranlagungszeitraum zu, in

dem tatsächlich eine verbindliche Vereinbarung, aufgrund der ein umsatzsteuerpflichtiges Mietverhältnis begründet wird, vorliegt.

Da die Nutzung der in Rede stehenden Anteile als Vermögen nach dem objektiven Gesamtbild der Verhältnisse nicht im Vordergrund gestanden war, waren sie trotz längerer betrieblicher Zugehörigkeit dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Da die von der Bw. behauptete Vermietungsabsicht nicht als erwiesen angenommen werden konnte, war den in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern von S 45.293,14 für das Jahr 1994, S 42.188 für das Jahr 1995, S 2.961,83 für das Jahr 1996, S 12.819,81 für das Jahr 1997 und S 22.967,36 für das Jahr 1998 die Anerkennung als abzugsfähige Vorsteuern zu versagen und daher die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1998 als unbegründet abzuweisen.

## 2) Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1998

Unter der Tz 24 PB verwies der Betriebsprüfer auf die Sachverhaltsdarstellung in der Tz 17 PB, ordnete die Liegenschaft A-Gasse dem Umlaufvermögen zu, erklärte die bisher geltend gemachte Absetzung für Abnutzung (S 73.150 p.a. bzw. 1995 wegen Rumpfwirtschaftsjahr S 36.575) für unzulässig, aktivierte die nicht anerkannten, dem Grundstück direkt zuordenbaren Vorsteuern als zusätzliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und stellte die Berichtigung der Bilanzansätze wie folgt dar:

Sachanlagen bisher:

	31.12.1994	31.03.1995	31.03.1996	31.03.1997	31.03.1998
HB	5.584.100,00	5.574.825,00	5.834.891,00	5.761.741,00	5.688.591,00
PB	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VÄ	- 5.584.100,00	- 5.574.825,00	- 5.834.891,00	- 5.761.741,00	- 5.688.591,00
- VÄ Vj	0,00	5.584.100,00	5.574.825,00	5.834.891,00	5.761.741,00
EÄ	- 5.584.100,00	9.275,00	- 260.066,00	73.150,00	73.150,00

Umlaufvermögen A-Gasse lt. Bp

	31.12.1994	31.03.1995	31.03.1996	31.03.1997	31.03.1998
HB	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PB	5.691.450,00	5.723.766,00	6.082.982,00	6.082.982,00	6.082.982,00
VÄ	5.691.450,00	5.723.766,00	6.082.982,00	6.082.982,00	6.082.982,00
- VÄ Vj	0,00	-5.691.450,00	-5.723.766,00	-6.082.982,00	-6.082.982,00
EÄ	5.691.450,00	32.316,00	359.216,00	0,00	0,00

Unter der Tz 25 PB wurden unter Bezugnahme auf § 10 (1) und (2) EStG 1988 die Bildung des für die Jahre 1994 bis 1996 bisher beantragten Investitionsfreibetrages durch die Zuordnung der Liegenschaft A-Gasse 33 zum Umlaufvermögen bedingt für unzulässig erklärt und die dadurch bedingten Änderungen der Erfolge wie folgt dargestellt:

1994	31.12.1994	31.03.1995	31.03.1996	31.03.1997	31.03.1998
HB	757.150,00	757.150,00	757.150,00	757.150,00	757.150,00

PB	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VÄ	757.150,00	757.150,00	757.150,00	757.150,00	757.150,00
- VÄ Vj	0,00	- 757.150,00	- 757.150,00	- 757.150,00	- 757.150,00
EÄ	757.150,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1995	31.03.1995	31.03.1996	31.03.1997	31.03.1998	
HB	4.095,00	4.095,00	4.095,00	4.095,00	
PB	0,00	0,00	0,00	0,00	
VÄ	4.095,00	4.095,00	4.095,00	4.095,00	
- VÄ Vj	0,00	- 4.095,00	- 4.095,00	- 4.095,00	
EÄ	4.095,00	0,00	0,00	0,00	
1996	31.03.1996	31.03.1997	31.03.1998		
HB	29.899,00	29.899,00	29.899,00		
PB	0,00	0,00	0,00		
VÄ	29.899,00	29.899,00	29.899,00		
- VÄ Vj	0,00	- 29.899,00	- 29.899,00		
EÄ	29.899,00	0,00	0,00		

Unter der Tz 26 PB stellte der Betriebsprüfer die periodengerechte Abgrenzung der auf Grund der Prüfungsfeststellungen nachzuzahlenden Umsatzsteuer wie folgt dar:

	31.12.1994	31.03.1995	31.3.1996	31.3.1997	31.3.1998
HB	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PB	45.293,00	87.481,00	90.443,00	103.263,00	126.230,00
VÄ	- 45.293,00	- 87.481,00	- 90.443,00	- 103.263,00	- 126.230,00
- VÄ Vj	0,00	45.293,00	87.481,00	90.443,00	103.263,00
EÄ	- 45.293,00	- 42.188,00	- 2.962,00	- 12.820,00	- 22.967,00

Mit dem Schreiben vom 2. Oktober 2000 wurde die "Berufung" gegen die auf Grundlage der abgabenbehördlichen Feststellungen im Prüfungsbericht vom 26. Juli 2000 erlassenen Bescheide erhoben.

#### rechtliche Würdigung

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 in der für das jeweilige Streitjahr geltenden Fassung sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbare Anlagevermögen), gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung).

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 in der für das 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 IFB beträgt von dem nach dem 31. März 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 15%. Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Jahre 1995 und 1996 geltenden Fassung beträgt der IFB von den nach dem 30. April 1995 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 9 %.

Mit der Zuordnung der in Rede stehenden Liegenschaft zum Umlaufvermögen war die Geltendmachung sowohl der AfA, als auch eines Investitionsfreibetrages unzulässig. Insofern

waren die für die Streitjahre erklärten Bilanzgewinne um die in der Jahresbilanz zum 31. Dezember 1994 in Verbindung zu den Jahresbilanzen zum Stichtag 31. März für die Jahre 1995 bis 1998 als kumulierte AfA bezeichneten Betriebsausgaben von S 73.150 für das Jahr 1994, S 39.216 für das Rumpfwirtschaftsjahr 1995 und jeweils S 73.150 für die Jahre 1996 bis 1998 so wie im Prüfungsbericht vom 26. Juli 2000 dargestellt zu erhöhen. Das gleiche gilt für den Investitionsfreibetrag, der in Höhe von S 757.150 für das Jahr 1994, S 4.075 für das Jahr 1995 und S 29.899 für das Jahr 1996 gebildet wurde. Da die AfA ebenso wie die im Zusammenhang mit dem Grundstück geltend gemachten Vorsteuern als (zusätzliche) Anschaffungs- und Herstellungskosten zu aktivieren waren, vermochten die Ausführungen der steuerlich vertretenen Bw. eine Mängelhaftigkeit der angefochtenen Bescheide nicht offen zu legen. Da eine rechnerische Unrichtigkeit der durch die Prüfungsfeststellungen bedingten Umsatzsteuernachforderungen nicht festzustellen war, weshalb als an das Finanzamt an Umsatzsteuern nachzuzahlende Beträge S 45.293 für das Jahr 1994, S 42.188 für das Jahr 1995, S 2.962 für das Jahr 1996, S 12.820 für das Jahr 1997 und S 22.967 für das Jahr 1998 zu passivieren waren, war die Berufung gegen die vom Finanzamt auf Grundlage des Prüfungsberichtes vom 26. Juli 2000 hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1998 erlassenen Bescheide als unbegründet abzuweisen.

**3) Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1994 und 1995**

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 Sine des § 303 leg. cit. ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (vgl. VwGH vom 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 vom 30. Mai 1994, 93/16/0096; 12. August 1994, 91/14/0018, 042; 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 wiederaufzunehmenden 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 hätte können (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).

Tatsache ist, dass die Bw. mit Gesellschaftsvertrag am 20. Jänner 1994 errichtet worden ist. Am 15. Februar 1994 unterfertigte der Geschäftsführer der Bw. Rüdiger A den Kaufvertrag, aufgrund dessen die Eintragung der Bw. als Eigentümerin der Anteile an der Liegenschaft A-Gasse 33 im Grundbuch erfolgte. Da die Aktivitäten der Bw., soweit sie bisher überhaupt gesetzt worden sind, sämtliche Verwertungsmöglichkeiten offen gelassen hatten, widersprach der Verkauf der in Rede stehenden Liegenschaftsanteile samt den damit verbundenen Rechten dem vom seinerzeitigen steuerlichen Vertreter hinsichtlich der in Rede stehenden Anteile angenommenen Anlagevermögenscharakter und stellt daher eine neue Tatsache im Sinne des § 303 BAO dar, aufgrund dieser die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Körperschaftssteuer jeweils für die Jahre 1994 und 1995 mit Bescheid wieder aufzunehmen waren. Somit war die Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1994 und 1995 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen worden waren, als unbegründet abzuweisen.

Aus den oben angeführten Gründen war die Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 1994 und 1995 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und die Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1998, die Körperschaftsteuer für die Jahre 1994, 1995, 1997 und 1998 festgesetzt worden waren, als unbegründet abzuweisen. Soweit sich die "Berufung" gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1996 richtet, war ihr im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 29. August 2000 teilweise statt zugeben.