



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 4

GZ. RV/0075-W/02

Vordere Zollamtsstraße 7
1030 Wien

Fax: 0502 503 1999

Referent:
Dr. Wolfgang Six
Telefon: 0502 503/1269
eMail: Wolfgang.Six@bmf.gv.at
DVR: 2108837

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M.K.GmbH ., XXXXXX, vertreten durch S.Treuhand, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1988 und 1989 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1988, 1989,1990 und 1991 entschieden:

Der Berufung wird hinsichtlich Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1988 und 1989 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1988, 1989,1990 Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1988 und 1989 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1989,1990 werden abgeändert.

Die Körperschaftsteuer für 1988 wird festgesetzt mit €0,00.

Die Gewerbesteuer für 1988 wird festgesetzt mit €0,00.

Die Körperschaftsteuer für 1989 wird festgesetzt mit €0,00.

Die Gewerbesteuer für 1988 wird festgesetzt mit €0,00

Der Einheitswert des Betriebsvermögens wird festgesetzt zum

1.1.1989	mit S	-2,133.000
1.1.1990	mit S	-355.000

Der Bescheid betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1991 wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1988 wird abgewiesen. Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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 oder einem Wirtschaftsprüfer 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 M.K.GmbH. (im folgenden Bw.) schloss in den Jahren 1988 und 1989 als Eigentümerin der Liegenschaft EZxxxx im Zusammenhang mit der Errichtung einer Wohnungseigentumsanlage auf diesem Grundstück mit fünf Wohnungswerbern Kaufverträge ab. Die für das Berufungsverfahren relevanten Bestimmungen dieser Verträge vom 9. September 1988, 22. Februar 1989 und 7. März 1989 lauten auszugsweise wie folgt:

1.4. Der Verkäufer hat die Liegenschaft durch Kaufvertrag vom 15.11.1984 erworben.

1.5. Der Verkäufer hat gemäß Baubewilligung vom 19.4.1985 der Magistratsdirektion zu MDR-xxxx die Bewilligung erhalten, auf der gegenständlichen Liegenschaft 6 Eigentumswohnungen zu errichten.

1.6. Der Verkäufer erklärt, den Bau am 1.8.1988 begonnen zu haben.

2.1.1. Sohin verkauft und übergibt der Verkäufer und kaufen und übernehmen die Käufer um den Kaufpreis von S,- den in Punkt 1. näher bezeichneten Liegenschaftsanteil und verpflichtet sich der Verkäufer zur Errichtung von schlüsselfertigen Eigentumswohnungen, sodaß mit den Anteilen Wohnungseigentum an der jeweiligen Wohnung laut übergebenen Bauplan, Ausstattungslisten und Baubeschreibung verbunden werden wird.

.....

2.4. Die Bezahlung des Kaufpreises erfolgt derart, daß bei der Errichtung des Kaufvertrages für die Grundkosten von(unter Abzug der Anzahlung, treuhändig bei Dr.G mit der Widmung erlegt werden, den Kaufpreis bei Einverleibung des Eigentumsrechts.....für die Käufer an den Verkäufer auszuzahlen, wobei die grundbücherliche Durchführung und Schnellbemessung zügig durchzuführen sind.

2.5.1.

Der Restkaufpreis wird laut der angeschlossenen Liste laut Baufortschritt bezahlt. Bei Eigenfinanzierung wird der Gesamtkaufpreis beim Treuhänder deponiert und bestmöglich verzinst, der laut der angeschlossenen Liste die Teilzahlung abzuwickeln hat und zwar nach Verständigung vom Baufortschritt durch ein beteiligte Bausparkassa. Bei Finanzierung durch ein Institut wird die Abwicklung nach den gleichen Regeln durch das entsprechende Bankinstitut erfolgen. Die Finanzierung ist anlässlich der Kaufvertragsabwicklung nachzuweisen.

.....

9. Die Verkäuferin verpflichtet sich den bereits begonnenen Bau zügig fertigzustellen, spätestens bis zum 30.9.1989, und die schlüsselfertige Übergabe spätestens bis zum 30.11.1989 durchzuführen sowie um die Benützungsbewilligung unverzüglich anzusehen. Für jeden Tag der Überschreitung des Termins 30.11.1989 wird ein tägliches Pauschale von S 5.000,- für sämtliche 6 Wohnungseigentumswerber vereinbart. Bei Überschreitung des Termins um mehr als 30 Tage wird dieses Pauschale auf S 10.000,- erhöht.

Die Bw. bediente sich zur Errichtung der Wohnhausanlage der Baufirma B. Diese legte jeweils entsprechend dem erreichten Fertigstellungsgrad des Bauvorhabens insgesamt 6 Teilrechnungen an die Bw. Entgegen der ursprünglichen Vereinbarung wurden die Baukosten vom Treuhänder direkt an die bauausführenden Firmen bezahlt, die Rechnungen zuvor aber von der Bw. überprüft und korrigiert. In weiterer Folge kam es bei einem Fertigstellungsgrad von etwa 40% zu einem behördlichen Baustop und zum Konkurs der Baufirma B.. Danach wurde das Bauvorhaben von den Wohnungseigentümern selbst übernommen.

Die Bw. nahm in ihre Buchhaltung nur die Zahlung der Grundanteile auf, weil ihr nur diese Beträge tatsächlich zugeflossen waren. Im Zuge einer Betriebsprüfung über die Jahre 1988 bis 1990 wurden von der Betriebsprüfung u.a. die Erlöse (Zahlungen der Wohnungswerber an den Treuhänder entsprechend dem Fertigstellungsgrad) und der Aufwand gemäß der 6. Teilrechnung der Baufirma B. zugerechnet. Die diesbezüglichen Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht vom 19. April 1993 lauten wie folgt:

Tz 20 Einstellung einer Forderung "Treuhänder Dr.G "

Die in den Jahren 1988 und 1989 erzielten Erlöse betreffend das BV "xxxgasse. 5" inkl. des nicht verbuchten Grundstückserlös des Mag.R. vermindert um die Aufwendungen (Baukostenrechnung der Fa. B. vom 23.3.1989) werden in der Prüferbilanz als Forderung an den Treuhänder Dr.G angesetzt (siehe Tz 16, 18).

	1988	1989
	S	S
Erlöse Baukosten	2.260.072	1.347.043
Grundkosten R.	625.345	
Aufwendungen B.	-1.770.752	-1.062.451
Forderung "Dr.G "	1.114.665	284.592

Die 6. Teilrechnung war an die Bw. als Rechnungsadressat gerichtet und wies einen Rechnungsbetrag von S 4.148.614,60 auf (52% Fertigstellungsgrad). Aus handschriftlichen Vermerken ist ersichtlich, dass seitens der Bw. der Fertigstellungsgrad auf 38% berichtigt

wurde und unter Berücksichtigung eines 10% Deckungsrücklasses nur eine Forderung in Höhe von S 2.833.203,27 anerkannt wurde. Dieser Betrag wurde von der Betriebsprüfung in Höhe von S 1.770.752 dem Jahr 1988 und in Höhe von S 1.062.451 dem Jahr 1989 zugeordnet.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens neue Sachbescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1988 und 1999 sowie Einheitswertbescheide zum 1.1.1988, 1989, 1990 und 1991.

Dagegen erhob die Bw. Berufung und beantragte die Aufwendungen B. mit S 2.703.663,82 für 1988 und mit S 948.423,20 für 1989 festzusetzen. Beigelegt wurden der Berufung bisher im Prüfungsverfahren nicht vorgelegte Unterlagen:

Aus den vorgelegten bzw. teilweise der Betriebsprüfung bereits bekannten Unterlagen ergibt sich folgende Abfolge der Verrechnung des Bauvorhabens:

Datum	Gegenstand	Betrag S	anerkannt S	angewiesen S
30.09.1988	Stromanschluss	80.691,36	80.691,36	80.691,36
30.09.1988	1. Teilrechnung	797.810,00	638.248,40	574.423,56
11.10.1988	Erdarbeiten	244.586,50	244.586,50	244.586,50
15.11.1988	2. Teilrechnung	1.436.059,00	1.276.059,00	574.423,20
01.12.1988	3. Teilrechnung	2.074.307,00	0	0
07.12.1988	4. Teilrechnung	2.712.555,70	2.552.993,60	1.229.539,20
	Summe 1988			2.703.663,82
24.02.1989	5. Teilrechnung	3.350.804,10	3.191.242,00	598.423,20
23.03.1989	6. Teilrechnung	4.140.614,60	3.031.679,90	
26.06.1989	Klage B. beim Handelsgericht Wien	4.140.614,60		
23.03.1990	Schlussrechnung durch Masseverwalter	4.352.436,68		
	Zahlung durch Bw.			350.000,00
12.03.1991	(Vergleich)			
	Summe 1989			948.423,20

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. September wies das Finanzamt für Körperschaften die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde angeführt, dass die 6. Teilrechnung als Schlussrechnung angesehen werde. Bezüglich der im Berufungsverfahren erstmals vorgelegten Rechnungen wurde darauf verwiesen, dass die dazugehörigen Zahlungsbelege nicht vorgelegt worden seien, sodass ein entsprechender betrieblicher Wertabgang nicht nachgewiesen worden sei.

Die Bw. beantragt daraufhin die Vorlage der Berufung. Im Vorlageantrag führte die Bw. zur Verletzung der Buchführungspflicht folgendes aus:

"Die Betriebsprüfung sieht in der Nichtverbuchung der Bauabwicklung beim Treuhänder Dr.G eine mangelhafte Buchführung.

Dies ist unrichtig, da der Bauauftrag de facto von den Eigentümern direkt an die Baufirma . B. ergangen ist.

Der Treuhänder hatte im vorliegenden Fall nicht nur eine einmalige Kaufpreiszahlung abzuwickeln, sondern sollte laut Kaufvertrag entsprechend dem Baufortschritt an die Bw. auszahlen. In der weiteren Folge - entgegen dem ursprünglichen Vertragstext- hat er als Treuhänder der Bauherrn die Baukosten direkt an die bauausführenden Firmen bezahlt und nicht an die Bw. Er war daher bezüglich der Baukosten auch nicht mehr Treuhänder der Bw., sondern seine Rechenschaftspflicht über die Verwendung der Baukosten bestand nurmehr gegenüber den Bauherrn. Daher erhielt die Bw. von ihm auch keine Abrechnungsunterlagen. Die Bw. hatte nur mehr eine bauleitende und prüfende Funktion. Somit waren die Zahlungen nicht der Bw. zuzurechnen. Die Bw. hat die bauausführende Firma . B. nicht in eigenem Namen beauftragt, sondern de facto im Namen der Käufer als Bauherrn.

Die Stellung der Käufer war de facto die eines Bauherrn, der direkt die bauausführenden Firmen beauftragt und bezahlt. Die Bw. hatte durch die Rechnungsprüfung zur Einhaltung des Baufortschrittes de facto die Stellung des prüfenden Architekten.

Dies erhärtet sich auch durch den Umstand, daß keinerlei Abrechnung über die Geldeinnahmen und Auszahlungen durch den Treuhänder Dr.G gegenüber der Bw. erfolgte.

Die Titulierung der Rechnungen der bauausführenden Firma . B. an die Bw. war mangels konkreter Aussprache nicht anders möglich, aber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise und nach den faktischen Verhältnissen unrichtig.

Diese etwas unklare Stellung der Vertragsparteien erklärt sich aus dem Umstand, daß durch den Konkurs der ersten beauftragten Baufirma V., der unklaren Treuhänderstellung und den baupolizeilichen Schwierigkeiten, Anrainerprotesten etc. das Vertrauen aller Beteiligten sehr bald nicht mehr vorhanden war, und vor allem die Eigentümer sich stark machten, was in der formellen Übernahme des Bauvorhabens durch die Eigentümer nach 40% Fertigstellung gipfelte.

In die Verfügung der Bw. gelangte lediglich die Zahlung der Grundanteile und wurde auch entsprechend als Einnahme verbucht. Bezüglich der Baukostenabrechnung wird von Dr.G behauptet, daß keine Beträge übriggeblieben sind, da die im Kaufvertrag genannten Baukosten bei weitem überschritten wurden. Die Bw. hatte daher bei Lösung aus der Bauleiterfunktion (nach 40% Fertigstellung) keinen Anspruch auf Baukostenvergütungen, da diese zur Gänze über Auftrag der Miteigentümer direkt an die bauausführenden Firmen gezahlt wurden.

Wir beantragen daher die Herausnahme der von der BP in die Buchhaltung eingestellten Baukosteneinnahmen und – ausgaben."

Weiters wurde in eventu das bisherige Berufungsvorbringen hinsichtlich der Höhe der Baukosten aufrechterhalten.

Die Betriebsprüfung wurde vom Finanzamt mit weiteren Erhebungen beauftragt. Das Ergebnis dieser Ermittlungen wurde in einem Aktenvermerk vom 23. September 1996 wie folgt festgehalten:

"1.

Einschau in die Anderkonten des Treuhänders, Rechtsanwalt Dr.G . Hier waren die Zahlungsflüsse bezüglich des Bauvorhabens "xxxgasse " nicht nachvollziehbar, da auch direkt mit der Bausparkasse abgerechnet wurde.

2.

Schreiben vom 14.8.1996 an den Masseverwalter der bauausführenden Firma B. GmbH" mit der Bitte um Bekanntgabe, ob die Firma M.K. Ges.m.b.H. die gesamte

Forderung in Höhe von S 4.352.436,- +870.487,34 Ust bezüglich des Bauvorhabens "xxxgasse" beglichen hat.

Seitens des Masseverwalters wurde nicht das gesamte Lieferantenkonto übermittelt, sondern nur die letzte Teilzahlung der Firma M.K. Ges.m.b.H. in Höhe von S 350.000,- (Ablichtung Bankkonto) dargestellt.

Ob die Firma M.K. Ges.m.b.H., wie behauptet mehr als von der Betriebsprüfung festgestellt, gezahlt hat, konnte nicht verifiziert werden, jedoch wird darauf hingewiesen, daß Ing.K. noch niemals, weder bei der Berufung noch im Vorlageverfahren Zahlungsbelege vorgelegt hat.

In weiterer Folge wurde die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO u.a. auch dann, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gegenständlich wurden von der Bw. die Erlöse und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Errichtung des Bauvorhabens "xxxgasse " nicht in den Bilanzen und den Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 1988 und 1989 berücksichtigt.

Aufgrund der Verträge vom 9. September 1988, 22. Februar 1989 und 7. März 1989, in denen sie sich die Bw. zur Errichtung von schlüsselfertigen Eigentumswohnungen gegenüber den Käufern der Liegenschaftsanteile verpflichtet hatte, war sie verpflichtet dieses Geschäft in ihre Buchhaltung aufzunehmen. Es mag zwar zutreffen, dass aufgrund der unglücklichen Entwicklung des gesamten Bauvorhabens die Bw. de facto über die tatsächlichen Zahlungen aufgrund der Abwicklung durch den Treuhänder nicht immer in vollem Umfang informiert war. Trotzdem ist aber kein rechtlicher Grund ersichtlich, bis zur Übernahme der Bauabwicklung durch die Wohnungswerber im Jahr 1989, die Erlöse und den Aufwand aus dem Bauvorhaben nicht der Bw. zuzurechnen. Dafür spricht neben der vertraglichen Verpflichtung der Bw. auch insbesondere die Rechnungslegung an die Bw., aber auch der Umstand, dass die Bw. im Vergleichsweg am 12. März 2003 einen Betrag in Höhe von S 350.000,- für Bauleistungen im berufsgegenständlichen Zeitraum an den Masseverwalter der Firma B. GmbH bezahlt hat.

Die Buchhaltung der Bw. war daher sachlich unrichtig und eine Schätzungsberechtigung durch die Finanzbehörde dem Grunde nach gegeben. Der Betriebsprüfung stand aber bezüglich des Bauaufwandes nur die 6. Teilrechnung vom 23. März 1989 zur Verfügung. Nunmehr hat die Bw. aber in der Beilage zu ihrem Vorlageantrag weitere Rechnungen und Teilrechnungen bezüglich des Bauvorhabens vorgelegt.

Im Hinblick auf die obigen Ausführungen sind die Erlöse und Aufwendungen im Jahr 1988 und 1989 (bis zur Übernahme des Bauvorhabens durch die Wohnungseigentümer selbst) der Bw. zuzurechnen.

Entgegen der Vorgangsweise der Betriebsprüfung sind diese Aufwendungen aber in Höhe der jeweils von der Firma B. GmbH in Rechnung gestellten Beträge zu berücksichtigen, und zwar in voller Höhe des Rechnungsbetrages, da die Firma B. GmbH die Streichungen durch die Bw. nicht akzeptiert hat, was sich ja aus der späteren Klage und auch dem in diesem Zusammenhang später abgeschlossenen Vergleich ergibt.

Der Bauaufwand setzt sich daher wie folgt zusammen:

1988	S
4. Teilrechnung vom 7.12.1988	2.712.555,70
Rechnung vom 30.9.1988	80.691,36
Rechnung vom 11.10.1988	244.586,50
	3.037.833,56
1989	S
6. Teilrechnung vom 23.3.1989	4.148.614,60
abzögl. 4. Teilrechnung	-2.712.555,70
	1.436.058,90

Die von der Bw. in Tz. 20 eingestellte Forderung Dr.G wird daher wie folgt abgeändert:

	1988 S	1989 S
Erlöse Baukosten	2.260.072	1.347.043
Grundkosten R.	625.345	
Aufwendungen B.	-3.037.834	-1.436.059
Forderung "Dr.G / Verbindlichkeit B.	-152.417	-89.016

Unter Berücksichtigung der Auflösung der Gewerbesteuerrückstellung ergibt sich daher für 1988 ein Bilanzverlust in Höhe von S 2.148.698,41, für 1989 ein Bilanzverlust in Höhe von S 1.600.632,47.

Da die unterlassene Verbuchung nachgeholt werden konnte ist die Vortragsfähigkeit der Verluste gegeben (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar Tz 291 zu § 18).

Der Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1988 bleibt unverändert, weil der von den berufsgegenständlichen Abänderungen nicht betroffen ist.

Die Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1.1.1989 und 1990 werden wie folgt abgeändert:

EW 1.1.1989	S
bisher	-974.761
Forderung G. alt 88	-1.114.665
Verbindlichkeit neu 88	152.417
	-1.937.009
EW neu	-1.938.000
EW 1.1.1990	S

bisher	803.089
Forderung G. alt 88	-1.114.665
Verbindlichkeit neu 88	152.417
Forder. G. alt 89	-284.592
Verbindlichkeit neu 89	89.016
	-354.736
EW neu	-355.000

Hinsichtlich des Stichtages 1.1.1991 unterbleibt eine Festsetzung des Einheitswertes des Betriebsvermögens, weil die Wertfortschreibungsgrenzen des § 21 Abs. 3 BewG bei einer Neuberechnung(siehe unten) zu diesem Stichtag nicht überschritten werden.

EW 1.1.1991	S
bisher	861.519
Forderung G. alt 88	-1.114.665
Verbindlichkeit neu 88	152.417
Forder. G. alt 89	-284.592
Verbindlichkeit neu 89	89.016
	-296.306
EW neu	(-297.000)

Der Bescheid Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1. 1991 war daher ersatzlos aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 28. Mai 2004

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: