

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 und Festsetzung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben 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 Bescheidaufstellung 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 GmbH & Co KEG. Sie wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 7. Dezember 1998 gegründet und mit Stichtag 31. Dezember 1998 in das Firmenbuch eingetragen. Ihre Gesellschafter sind die X-GmbH (Komplementärin) sowie vier natürliche Personen (Kommanditisten). Ihr Gesellschaftskapital beträgt S 75.000,00 und ergibt sich aus den Pflichteinlagen der Kommanditisten, welche zugleich deren Hafteinlagen darstellen. Kommanditisten sind mit einer Vermögenseinlage von jeweils S 30.000,00 H. und S. und mit einer Vermögenseinlage von jeweils S 7.500,00 G. und M. Mit Fruchtgenussbestellungsvertrag vom 18. Dezember 1998 trat M. seine Einkünfte aus der Beteiligung als Kommanditist an G. ab. Gesellschafter der X-GmbH sind zu jeweils 40 % H. und S. und zu 20 % G. Der Unternehmensgegenstand der Bw. besteht in der Sanierung, dem Um- und Ausbau sowie der Verwertung von Liegenschaften, in der Vermietung und Verwaltung von unbeweglichem Vermögen jeder Art und der Verwaltung eigenen Vermögens.

Mit Generalunternehmervertrag vom 28. Dezember 1998 beauftragte die Bw. die St.-GmbH mit der Errichtung von fünf Dachwohnungen im Ausmaß von rund 630 Quadratmeter am L-Platz, von zwölf Dachwohnungen im Ausmaß von rund 800 Quadratmeter in der T-Straße und von fünf Dachwohnungen im Ausmaß von rund 310 Quadratmeter in der E-Gasse zu einem Pauschalpreis von netto S 37.000.000,00. Am 25. September 1999 wurde eine Ausweitung des Generalunternehmervertrages dahingehend abgeschlossen, dass die St.-GmbH auch für den Ausbau der sich aufgrund der Detailplanung ergebenden Mehrflächen von insgesamt 474,35 Quadratmeter beauftragt wurde und sich der vereinbarte Pauschalpreis auf insgesamt netto S 43.000.000,00 erhöhte.

Eigentümerin der Liegenschaften am L-Platz und in der T-Straße ist die G-AG. Mit Mietverträgen vom 16. Juni 1998 bzw. 13. Juli 1998 vermietete die G-AG die Dachbodenfläche und den Dachbodenraum im Haus L-Platz und die bestehenden bewohnbaren Mietbestände

sowie die direkt angrenzenden Dachbodenflächen und den Dachbodenraum im Haus in der T-Straße mit Stichtag 1. Juli 1998 an die Kommanditisten der Bw., S. und H. Diese Bestandverhältnisse wurden auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei die G-AG im Hinblick auf die Investitionen der Mieter infolge des Dachbodenausbaus auf das Kündigungsrecht bis zum 30. Juni 2097 verzichtet hat. Laut Punkt IV. (Benützung) der jeweiligen Mietverträge haben die Mieter das Recht, das Bestandobjekt ganz oder teilweise zu beliebigen Bedingungen und zu einem frei gewählten Mietzins, an Dritte unterzuvermieten, die Mietrechte zur Gänze an dritte Personen abzutreten oder das Bestandobjekt sonst weiterzugeben. Den dritten Personen steht ihrerseits ein Weitergaberecht an andere Personen zu. Mit Untermietverträgen vom 2. Juli 1999 bzw. 9. Juli 1999 gaben S. und H. diese Bestandobjekte der Bw. rückwirkend mit 1. Jänner 1999 befristet auf 25 Jahre ab Rechtskraft der Benützungsbewilligung für die ausgebauten Bestandobjekte in Unterbestand. Der Bestandzins der Untermietverhältnisse wurde analog den an die Hauseigentümerin zu entrichtenden Hauptmietzinsen festgesetzt. Gemäß Punkt II. des Untermietvertrages wurde jede andere Form als die Nutzung zu Wohnzwecken ausgeschlossen. Nach der Fertigstellung der Wohneinheiten wurden diese von der Bw. an diverse Untermieter zur Nutzung überlassen.

Mit Kaufvertrag vom 10. Februar 1999 erwarb die Bw. Wohnungseigentum an drei Wohnungen im Objekt E-Gasse um den Kaufpreis von S 1,200.000,00. Entsprechend den vorliegenden Kaufverträgen hat die Bw. nach dem Ausbau des Dachbodens und der Änderung der Nutzwerte acht Wohnungen des Objektes E-Gasse in den Jahren 2000 bis 2002 veräußert.

Mit Kreditvertrag vom 1. Dezember 1998 räumte die V-Bank der Bw. zum Ausbau der Dachböden in den Objekten T-Straße, L-Platz und E-Gasse einen Abstattungskredit im Gegenwert von maximal S 47.000.000,00 endfällig am 31. Dezember 2024 ein. Mit Schreiben vom 26. April 1999 erhöhte die V-Bank diesen Kredit bei unveränderter Laufzeit auf S 53.500.000,00.

Mit Kaufvertrag vom 29. Mai 2000 erwarb die Bw. ein Zinshaus in der H-Gasse um den Kaufpreis von S 4.100.000,00. Mit Kreditvertrag vom 11. April 2001 räumte die V-Bank der Bw. zum Verwendungszweck H-Gasse einen Abstattungskredit im Gegenwert von maximal S 7.500.000,00 mit einer Laufzeit bis zum 5. Jänner 2022 ein. Nach der Sanierung und Schaffung von Wohnungseigentum veräußerte die Bw. die Wohnungen in der H-Gasse in den Jahren 2003 bis 2005.

Für die berufungsgegenständlichen Zeiträume 1998 bis 2001 reichte die Bw. Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften beim Finanzamt ein, in denen die einheitliche und

gesonderte Feststellung der Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 188 BAO beantragt wurde. Mit der am 15. Oktober 1999 eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1998 machte die Bw. Vorsteuern in Höhe von S 7.415.550,40 geltend. In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 1998 erklärte die Bw. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 5.565.535,71 und positive Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von S 139.521,68. Eine bei der Bw. vom Finanzamt durchgeführte Umsatzsteuersonderprüfung gemäß § 151 Abs. 3 BAO für den Zeitraum Oktober bis Dezember 1998 führte zu keinen Beanstandungen. Mit den am 26. Jänner bzw. 24. August 2001 beim Finanzamt eingereichten Abgabenerklärungen für das Jahr 1999 machte die Bw. Vorsteuern in Höhe von S 461.016,00 geltend, erklärte negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 260.182,00 und positive Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von S 633.419,00.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 19. April 2001 forderte das Finanzamt die Bw. auf, zu verschiedenen Ergänzungspunkten Stellung zu nehmen. Mit Schreiben vom 21. Mai 2001 teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass sie vermögensverwaltend tätig sei und gemeinschaftliche, außerbetriebliche Einkünfte erziele, wobei jedoch die X-GmbH auf Grund des § 7 Abs. 3 KStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erziele, weshalb diese nicht in die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einbezogen worden seien.

Das Finanzamt setzte mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheiden vom 2. August 2001 die Umsatzsteuer und die Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 fest ohne von den Abgabenerklärungen der Bw. abzuweichen und führte in der Begründung aus, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei, weshalb die Veranlagungen gemäß § 200 BAO vorläufig durchgeführt worden seien.

Mit Schreiben vom 22. August 2001 erhob die Bw. Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung der Einkünfte für die Jahre 1998 und 1999 und machte die Berichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1998 in Höhe von S -5.705.058,00 und für das Jahr 1999 in Höhe von S -893.601,00 geltend.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 19. März 2002 gab das Finanzamt der Berufung vom 22. August 2001 statt und stellte die Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 vorläufig entsprechend den Berufungsbegehren fest. Laut einem im Gewinnfeststellungsakt des Finanzamtes aufliegenden Aktenvermerk vom 19. März 2002 sei hinsichtlich der Berufungserledigung Rücksprache mit der Leiterin der Betriebsprüfung (BP) gehalten und

folgende Vorgangsweise vereinbart worden: „*Ein Vorhalteverfahren durch die Veranlagung erscheint wenig sinnvoll, die Fälle sind der BP zu melden. Da der Beginn der BP noch nicht absehbar ist und diese sicher länger dauern wird, wird den offenen Berufungen vorläufig im Sinne der berichtigten Erklärungen stattgegeben.*“

Mit den am 23. Oktober 2001 eingereichten Abgabenerklärungen für das Jahr 2000 erklärte die Bw. Umsätze in Höhe von S 8.190.485,35, machte Vorsteuern in Höhe von S 1.405.870,59 geltend, erklärte negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 3.585.545,00 und positive Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von S 604.724,00. Mit den am 29. Jänner 2003 eingereichten Abgabenerklärungen für das Jahr 2001 erklärte die Bw. Umsätze in Höhe von S 2.169.478,34, machte Vorsteuern in Höhe von S 2.806.965,68 geltend, erklärte negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 2.280.091,00 und positive Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von S 616.781,00.

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeführten (BP), welche den Prüfungszeitraum 1998 bis 2001 umfasste, wurden folgende, im BP-Bericht vom 10. Juli 2003 und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. August 2003 dargestellten, Feststellungen getroffen:

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung

Die Bw. habe im Prüfungszeitraum Verluste aus Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklärt und in den Jahren 1998 und 1999 keine Umsatzerlöse erzielt. Als Geschäftszweig der Bw. werde die Sanierung, der Um- und Ausbau sowie die Verwertung von Liegenschaften angegeben, weshalb die Gesellschaft „*nach Ansicht der BP nicht wie erklärt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen müsste*“. Laut Gesellschaftsvertrag der Bw. vom 7. Dezember 1998 beginne die Gesellschaft mit ihrer Eintragung in das Firmenbuch. Das Geschäftsjahr sei das Kalenderjahr. Das erste Geschäftsjahr beginne mit der Eintragung der Gesellschaft im Firmenbuch und ende am darauf folgenden 31. Dezember. Laut Beschluss des Handelsgerichtes Wien sei die Bw. am 31. Dezember 1998 in das Firmenbuch eingetragen worden. Das erste Geschäftsjahr beginne daher mit 31. Dezember 1998 bzw. 1. Jänner 1999 und ende am darauf folgenden 31. Dezember 1999. Entsprechend den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages „*könne es daher das erste erklärt Geschäftsjahr 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 1998 nicht geben*“. In einer Gewinn- und Verlustrechnung für diesen Zeitraum werde von der Bw. jedoch ein Verlust in Höhe von S 5.600.416,13 erklärt, welcher sich im Wesentlichen aus einem Beratungsaufwand von S 4.400.000,00, einem Zinsaufwand von S 1.138.443,93 sowie Bankspesen von S 142.511,64 ergebe. Von der Bw. seien für den gesamten Prüfungszeitraum

keine Bilanzen vorgelegt worden. Die Bw. habe den Überschuss gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt.

Von dem von der Bw. im Jahr 1998 geltend gemachten Beratungsaufwand entfalle ein Betrag von S 1.440.000,00 auf eine von S., dem Kommanditisten der Bw. und Alleinzeichnungsberechtigten Geschäftsführer der X-GmbH, gelegte Honorarnote vom 2. Dezember 1998 über die Überlassung der Mietrechte T-Straße und L-Platz. Eine Honorarnote vom 2. Dezember 1998 im pauschalen Betrag von S 1.440.000,00 sei für die Vermittlungstätigkeit für die T-Straße, den L-Platz und E-Gasse von der HLV-GmbH gelegt worden, deren Gesellschafter der Kommanditist der Bw. H. und dessen Familie seien. Ein pauschales Honorar im Betrag von S 800.000,00 sei der Bw. von der EV-GmbH für die Projektierung, Beratung und Erbringung von Büroleistungen betreffend die Projekte der Dachböden L-Platz, T-Straße und E-Gasse verrechnet worden. Gesellschafter der EV-GmbH sei der Sohn des Kommanditisten G. sowie P. Ein Pauschalbetrag von S 720.000,00 sei der Bw. von der O-GmbH für die Erstellung einer Machbarkeitsstudie für den Ausbau und die Verwertung, insbesondere hinsichtlich der Marktsituation bezüglich Vermietung, von Dachböden in den Objekten L-Platz, T-Straße und E-Gasse in Rechnung gestellt worden. Gesellschafter der O-GmbH seien die Kommanditisten der Bw. G. und M. sowie weitere Familienmitglieder. Der gesamte Beratungsaufwand in Höhe von S 4.400.000,00 im Jahr 1998 sei der Bw. somit von Kommanditisten bzw. Kommanditisten gehörenden Gesellschaften pauschal verrechnet worden, wobei die Erbringung der angeführten Leistungen nicht nachgewiesen hätte werden können. Die von der Bw. im Jahr 1998 geltend gemachten Beratungsaufwendungen in Höhe von S 4.400.000,00 seien daher nicht anzuerkennen.

Der für das Kalenderjahr 1998 geltend gemachte Zinsaufwand von S 1.138.443,93 beinhaltete eine Zinsvorauszahlung für 1999 im Betrag von S 940.000,00. Trotz Aufforderung seien Kreditverträge sowie Berechnungsunterlagen für die geltend gemachten Zinsaufwendungen der BP nicht vorgelegt, sondern lediglich diverse Bankauszüge übergeben worden. In den der BP vorliegenden so genannten Schlussbestätigungen und Währungskreditabrechnungen der V-Bank in den Jahren 2000 und 2001 seien unter zwei verschiedenen Kontonummern zwei Japanische Yen (JPY)-Kredite ausgewiesen. Der Kredit über 527.344.000,00 JPY habe zunächst eine Laufzeit 13. Dezember 2000 bis 15. März 2001, sodann 15. Mai 2001 bis 16. Juli 2001 und schließlich 15. Oktober 2001 bis 15. Februar 2002 gehabt. Für den zweiten Kredit im Betrag von 59.136.700,00 JPY sei eine Laufzeit 13. Februar 2001 bis 16. Juli 2001 angeführt. Die in den Überschussrechnungen der Kalenderjahre 2000 und 2001 geltend gemachten Zinsaufwendungen hätten S 1.496.804,08 bzw. S 1.576.630,82 betragen, wobei

im Kalenderjahr 2000 der „große“ Kredit lediglich 18 Tage gelaufen sei. Eine Rückzahlung des Kapitals innerhalb der kurzen Laufzeit sowie die Begleichung der Zinsen durch die keinerlei Erlöse erzielende Bw. sei gänzlich ausgeschlossen, weshalb die von der Bw. geltend gemachten Zinsaufwendungen der Jahre 1998 bis 2001 steuerlich nicht anzuerkennen seien.

Mit dem Generalunternehmervertrag vom 28. Dezember 1998 sei die St.-GmbH mit der Errichtung von Dachwohnungen am L-Platz, in der T-Straße und in der E-Gasse zu einem Pauschalpreis von netto S 37,000.000,00 beauftragt worden. Die im Vertrag beschriebenen Ausstattungsmerkmale würden generell für alle drei Dachbodenprojekte gelten, wobei geringfügige Änderungen seitens des Auftragnehmers akzeptiert würden. Es gebe keinerlei Preisangaben, sodass der angegebene Pauschalpreis nicht nachvollziehbar sei.

Geschäftsführer der St.-GmbH sei S., der gleichzeitig „*Gesellschafter beider Gesellschaften*“ sei. Den Abgabenerklärungen 1998 liege ein Anlagenverzeichnis bei, das unter „Investitionen Dachbodenausbau“ Sanierungskosten der Lieferantin St.-GmbH laut „ER Anschaffungsdatum 2. Dezember 1998“ in Höhe von S 32,669.251,09 ausweise. Die Eingangsrechnung sei der BP nicht vorgelegt worden. Der zuständige abgabenbehördliche Erhebungsdienst habe am 14. und 23. Juni 1999 Hausbesichtigungen der drei Objekte vorgenommenen und dabei festgestellt, dass in keinem Objekt mit dem Dachbodenausbau begonnen worden sei, weshalb das Vorhandensein der angeführten Anschaffungen ausgeschlossen werden müsse.

Erstmals in der Überschussrechnung 1999 und auch in den beiden folgenden Jahren des Prüfungszeitraumes seien Mietaufwendungen geltend gemacht worden. Mieterlöse seien erst 2000 und 2001 erklärt worden. Der BP würden zwei Untermietverträge vorliegen, abgeschlossen im Juli 1999 zwischen S. und H. als Vermieter und der Bw. als Mieterin. Gemäß Punkt II der Verträge seien die beiden Bestandobjekte ausschließlich zu Wohnzwecken in Unterbestand gegeben. Jede andere Form der Nutzung sei ausgeschlossen. „*Somit könne es nach Ansicht der BP der Bw. gar nicht möglich sein, im Generalunternehmervertrag die St.-GmbH mit der Errichtung von Dachwohnungen in beiden Häusern zu beauftragen. Auch eine Weitervermietung durch die Bw. könne es nicht geben*“. In einem Schreiben vom 2. Jänner 2000 an das Finanzamt werde als Begründung für die Errichtung der Untermietverträge angegeben, dass S. und H. den Ausbau der Liegenschaften nicht wie ursprünglich geplant selbst vornehmen wollten und deshalb das Ausbauprojekt von der Bw. entwickelt und in der Folge auch realisiert worden sei. Da man keinen neuen Mietvertrag abschließen habe wollen, sei lediglich eine Weitervermietung an die Bw. erfolgt. Im Bescheid vom 27. Oktober 2000 habe das Finanzamt festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der

Einkünfte aus der Weitervermietung mangels Vorliegen von Einkünften im Sinn des § 2 Abs. 2 EStG 1988 nicht zu erfolgen habe. „*Aufgrund dieser angeführten Umstände seien die beiden Unterbestandsverhältnisse nicht anzuerkennen*“.

Sonstige betriebliche Aufwendungen im Jahr 1999 in Höhe von S 517.410,00 seien der BP nicht nachgewiesen worden.

Im Anlagenverzeichnis der Bw. seien Sanierungskosten 1999 im Betrag von S 225.000,00 enthalten, entsprechende Belege seien der BP nicht vorgelegt worden. Mit Datum 24. November 1999 habe die H-OEG der Bw. eine Rechnung über „Vorleistungen, Aufmassarbeiten und Planerstellungen für das Projekt E-Gasse“ im Pauschale von S 1.600.000,00 plus 20 % Umsatzsteuer gelegt, die mit Anschaffungsdatum 30. Juni 1999 im Anlagenverzeichnis der Bw. erfasst und im Folgejahr wieder ausgebucht worden sei, wofür die BP keine Erklärung erhalten habe. Mit Datum 24. November 1999 sei ein „Förderungsbeitrag O-GmbH“ in Höhe von S 700.000,00 in Abzug gebracht worden. Dazu liege der BP ein Schreiben der St.-GmbH vom 24. November 1999 vor, in dem diese als zuständige Generalunternehmerin für das Projekt E-Gasse die anteiligen Fördermittel gemäß § 18 in obiger Höhe von einer Miteigentümergemeinschaft anfordere. Auch diese Vorgänge hätten der BP nicht erläutert werden können.

Die im Anlagenverzeichnis ausgewiesenen "Investitionen Dachbodenausbau" seien im Kalenderjahr 2000 auf die Objekte T-Straße, L-Platz und E-Gasse aufgeteilt worden. Dafür liege der BP eine Schlussrechnung der St.-GmbH vom 15. Dezember 2000 vor, in der Bezug nehmend auf den Generalunternehmervertrag vom 28. Dezember 1998 für das Objekt E-Gasse S 9.807.725,33 bzw. für das Objekt T-Straße S 25.119.269,71 verrechnet worden seien. In einer weiteren Rechnung der St.-GmbH vom 20. Dezember 2001 werde für das Objekt L-Platz ein Betrag von S 15.743.722,80 in Rechnung gestellt. Der im Generalunternehmervertrag ausgewiesene Pauschalpreis von S 37.000.000,00 sei somit um S 13.670.718,00 überschritten worden.

Laut einem der BP vorliegenden Kaufvertrag und einer Rechnung vom 22. Dezember 2000 habe die Bw. fünf Wohnungen des Objektes E-Gasse an die I-GmbH & Co KEG um den Nettokaufpreis von S 7.283.250,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer verkauft, wobei unter anderem der Kommanditist der Bw., H., Gesellschafter der I-GmbH & Co KEG gewesen sei. Zwei weitere Wohnungen des Objektes E-Gasse seien laut Kaufvertrag vom 31. Juli 2000 um den Kaufpreis von S 1.660.000,00 an V. und laut Kaufvertrag vom 28. August 2001 um den

Kaufpreis von S 1.530.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer an W. verkauft worden. Die Wohnungsverkäufe seien in den erklärten Überschussrechnungen der Kalenderjahre 2000 und 2001 nicht erfasst. Den Abgabenerklärungen dieser Jahre seien jeweils Berechnungsblätter zur Ermittlung der Einkünfte iSd § 29 Z 2 EStG 1988 beigelegt. Im Punkt I seien die Erlöse aus dem Verkauf der Wohnungen jeweils im Betrag von S 10.473.250,00 erfasst und der Zufluss mit Null angegeben. Nach Abzug der anteiligen Anschaffungskosten und der Veräußerungskosten ergebe sich ein zu erwartender Spekulationsverlust im Jahr 2000 von S 27.375,07 und im Jahr 2001 von S 401.529,49. Der höhere Verlust 2001 ergebe sich aus zusätzlich in Abzug gebrachte Anschlusskosten Strom von S 84.430,08 und einer Ausgleichsabgabe für Parkplätze in Höhe von S 360.000,00. Diese beiden Beträge seien im Anlageverzeichnis 2001 aktiviert. Die Buchwertabgänge aus den Wohnungsverkäufen würden laut Anlageverzeichnis 2000 einer Fläche von 291,33 Quadratmeter entsprechen. In den beiden Berechnungsblättern werde den in Abzug gebrachten Anschaffungskosten eine Fläche von 412,78 Quadratmeter zugrunde gelegt, woraus sich im Wesentlichen die Veräußerungsverluste errechnen würden. Im Punkt 3. des Berechnungsblattes werde der Spekulationsgewinn/-verlust laut Erklärungen sowohl für das Kalenderjahr 2000 als auch für das Kalenderjahr 2001 mit Null ausgewiesen und somit in einem Jahr erklärt. Zu dieser Vorgangsweise habe die BP keine Stellungnahme erhalten.

Abschließend sei festzuhalten, „*dass es der Bw. insbesondere wegen der den erklärten Mieterlösen aus den Untermietverhältnissen gegen gerechneten Mitaufwendungen, der Höhe der geltend gemachten Abschreibung der Sanierungskosten sowie den hohen erklärten Zinsaufwendungen unmöglich ist, einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss zu erzielen. Auch aus Wohnungsverkäufen ist ein Verlust angekündigt worden. Die BP komme daher zum Schluss, dass ein positives Gesamtergebnis gar nicht angestrebt werde, weshalb die im Prüfungszeitraum geltend gemachten Verluste nicht anzuerkennen sind*“.

Umsatzsteuer

Laut Kaufvertrag vom 10. August 2001 sei eine Wohnung im Objekt E-Gasse um den Kaufpreis von S 1.530.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in Höhe von S 306.000,00 verkauft, jedoch in der Umsatzsteuererklärung 2001 nicht erklärt worden. Die Bw. schulde diesen Steuerbetrag gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994.

Vorsteuer

Bereits „im laut Gesellschaftsvertrag nicht existenten Geschäftsjahr 1998“ habe die Bw. Vorsteuern im Betrag von S 7.415.550,40 geltend gemacht. Laut einer „Rechnung und Zahlungsvereinbarung“ der St.-GmbH vom 31. Dezember 1998 sei unter Bezugnahme auf den Generalunternehmervertrag vom 28. Dezember 1998 festgehalten, dass der Gesamtbetrag des Bankrahmens von S 37.000.000,00 plus 20 % Umsatzsteuer in Höhe von S 7.400.000,00 als Vorauszahlung geleistet werde. Der Nettobetrag von S 37.000.000,00 sei bis spätestens 31. Dezember 1998 zur Einzahlung zu bringen. Für die Begleichung des Umsatzsteuerbetrages von S 7.400.000,00 werde eine Zahlungsfrist bis 30. Juni 1999 gewährt. „Ob und wann eine Verrustung von Seiten der St.-GmbH durchgeführt wurde, konnte der BP vom zuständigen Finanzamt unter Hinweis auf ein laufendes sehr schwieriges BP-Verfahren nicht mitgeteilt werden“. In der Umsatzsteuererklärung 1998 seien aus dieser Vorauszahlung Vorsteuern im Betrag von S 6.533.850,22 geltend gemacht worden. In der Umsatzsteuererklärung 2000 seien weitere Vorsteuern in Höhe von S 821.093,11 in Abzug gebracht worden. Der BP liege eine von der St.-GmbH ausgestellte Schlussrechnung vom 15. Dezember 2000 vor, in der eine Rechnungssumme von S 34.926.995,04 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer im Betrag von S 6.985.399,00 in zwei Beträgen auf die Objekte E-Gasse und T-Straße aufgeteilt und die obige Summe als bisher geleistete Anzahlungen in Abzug gebracht worden sei. Auch liege eine Rechnung der St.-GmbH vom 20. Dezember 2001 vor, die diese für das Objekt L-Platz in Höhe von S 15.743.722,80 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in Höhe von S 3.148.744,56 gelegt habe. Für den gesamten Generalunternehmervertrag seien der BP nur diese Belege vorgelegen, die lediglich Pauschalbeträge ohne jede Angabe von Art und Umfang der Leistungen enthalten würden. Die Anzahlungsrechnung enthalte keinerlei Angaben über den voraussichtlichen Zeitpunkt oder Zeitraum der Lieferung oder sonstigen Leistung. Im angeführten Generalunternehmervertrag vom 28. Dezember 1998 seien unter Angabe des Pauschalpreises von S 37.000.000,00 die Ausstattungsmerkmale für die Errichtung von 22 Dachwohnungen in drei verschiedenen Objekten ohne jegliche Preisangabe beschrieben. Durch die Rechnung vom 20. Dezember 2001 der St.-GmbH sei der ursprüngliche Pauschalpreis des Generalunternehmervertrages wesentlich überschritten worden, wofür der BP keinerlei Zusatzaufträge vorgelegt worden seien. Die BP sehe sich daher „außerstande“, die im Zusammenhang mit dem Generalunternehmervertrag abgerechneten Leistungen zu überprüfen, weshalb die von der Bw. geltend gemachten Vorsteuerbeträge in Höhe von S 6.533.850,22 im Jahr 1998, S 821.093,11 im Jahr 2000 und S 2.646.383,79 im Jahr 2001 nicht anzuerkennen seien.

Aus dem von der Bw. als Betriebsausgabe geltend gemachten Beratungsaufwand in Höhe von S 4.400.000,00 seien in der Umsatzsteuererklärung 1998 Vorsteuern im Betrag von S 880.000,00 geltend gemacht worden. Die in den Honorarnoten angeführten Tätigkeiten, wie Vermittlung, Projektierung, Beratung und Erbringung von Büroleistungen, Erstellung einer Machbarkeitsstudie, Überlassung der Mietrechte seien ohne weiteren Angaben für den Vorsteuerabzug unzureichend. Die tatsächliche Ausführung dieser abgerechneten Leistungen an die Bw. sei nicht nachgewiesen worden. Der von der Bw. im Jahr 1998 geltend gemachte Vorsteuerabzug in Höhe von S 880.000,00 könne daher nicht anerkannt werden. Zusätzlich seien im Jahr 1998 von der Bw. geltend gemachte Vorsteuern in Höhe von S 1.700,18 mangels vorliegenden Belegen nicht anzuerkennen.

Eine Rechnung der parallel von der BP geprüften H-OEG vom 24. November 1999 über „Vorleistungen, Aufmassarbeiten und Planerstellungen für das Projekt E-Gasse“ im Pauschale von S 1.600.000,00 zuzüglich S 320.000,00 Umsatzsteuer werde von der BP für den Vorsteuerabzug als unzureichend erachtet. Dieser im Anlageverzeichnis 1999 aktivierte Betrag sei im Kalenderjahr 2000 von der Bw. wieder storniert worden. Die im Jahr 1999 geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von S 320.000,00 sei daher nicht anzuerkennen. Zusätzlich seien im Jahr 1999 von der Bw. geltend gemachte Vorsteuern in Höhe von S 7.000,00, für die kein Beleg vorgelegt worden sei, nicht anzuerkennen.

In der Umsatzsteuererklärung 2000 werde von der Bw. aus einer Provisionsrechnung für den Verkauf von fünf Wohnungen im Objekt E-Gasse ein Vorsteuerabzug in Höhe von S 200.000,00 geltend gemacht. Das Pauschalhonorar sei in den beiden Berechnungsblättern für den zu erwartenden Spekulationsverlust in Abzug gebracht worden. In einem Ergänzungsschreiben des steuerlichen Vertreters an das Finanzamt vom 21. Mai 2001 sei mitgeteilt worden, dass die Provisionsrechnung vom 9. November 1999 der Bw. nicht vorliege. Sie sei daher weder in der Überschussrechnung der Bw. enthalten noch sei von der Bw. ein Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung vorgenommen worden. Der BP liege neben der Provisionsrechnung vom 9. November 1999 eine zweite (idente) Provisionsrechnung mit Datum 9. November 2000 vor, aus welcher von der Bw. der Vorsteuerabzug vorgenommen worden sei. Die Vorsteuer des Kalenderjahres 2000 sei daher um den Betrag von S 200.000,00 zu kürzen. Wie schon für das Kalenderjahr 1999 liege der BP auch für das Kalenderjahr 2000 eine Rechnung der H-OEG über „Vorleistungen, Aufmassarbeiten und Planerstellung für das Projekt E-Gasse“ im Pauschale von S 300.000,00 zuzüglich S 60.000,00 Umsatzsteuer vor, womit auch in diesem Fall Art und Umfang der Leistungen nicht ersichtlich gemacht worden seien und daher der von der Bw. geltend gemachte Vorsteuerabzug in Höhe

von S 60.000,00 nicht anzuerkennen sei. Zusätzlich seien im Jahr 2000 von der Bw. geltend gemachte Vorsteuern in Höhe von S 50.000,00, für die kein Beleg vorgelegt worden sei, nicht anzuerkennen.

Das Finanzamt für den 1. Bezirk erließ am 8. September 2003 unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2001.

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2003 und 15. Jänner 2004 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:

Das Prüfungsverfahren sei nicht ordnungsgemäß durchgeführt und amtsbekannte Umstände, die zugunsten des Abgabepflichtigen sprechen würden, seien nicht berücksichtigt bzw. negiert worden. Nach § 115 BAO sei die Abgabenbehörde verpflichtet, von Amts wegen die tatsächlichen rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Erhebung der Abgaben wesentlich seien. Der BP seien unter anderem der Generalunternehmervertrag vom 28. Dezember 1998, der Zusatzvertrag vom 25. September 1999 und sämtliche Kreditverträge der Bw. vorgelegt worden, wobei auf Grund der Ausführungen im BP-Bericht vom 10. Juli 2003 jedoch davon ausgegangen werden müsse, dass die vorgelegten Unterlagen von der BP nicht gewürdigt worden seien.

Die Bw. sei eine grundstücksverwaltende Personengesellschaft, die Liegenschaften samt den darauf befindlichen Gebäuden angemietet bzw. angekauft und nach einer teilweisen Sanierung im Rahmen der Vermietung und Verpachtung weiterverwertet habe. Zur Erfüllung der steuerlichen Aufzeichnungspflichten seien die erzielten Ergebnisse ab dem Kalenderjahr 1998 in Form einer Überschussrechnung entsprechend den Bestimmungen der §§ 15 ff in Verbindung mit § 28 EStG 1988 ermittelt und erklärt worden. Die Bw. sei in Form einer KEG gegründet und ins Firmenbuch eingetragen worden. Die Gesellschaft sei mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages im Innenverhältnis entstanden. Im Außenverhältnis entstehe eine KEG zwar erst mit Eintragung in das Firmenbuch, vor der Eintragung sei die Vorgesellschaft jedoch als Gesellschaft nach bürgerlichen Recht (GesbR) anzusehen. Mit der Eintragung der Bw. in das Firmenbuch am 31. Dezember 1998 seien die Rechte und Pflichten aus den Rechtsgeschäften der Vorgesellschaft auf die KEG übergegangen. Nach der Identitätstheorie

seien solche Vorgesellschaften und die eingetragenen Gesellschaften als eine Einheit zu betrachten. Ertragsteuerlich seien damit die Geschäftsfälle des Kalenderjahres 1998 auch entsprechend im Kalenderjahr 1998 und zwar im Namen der in Gründung befindlichen und zum 31. Dezember 1998 auch bereits eingetragenen (und somit auch nach außen hin entstandenen) KEG zu erklären gewesen. Aufwendungen auf ein zur Erzielung von Einkünften bestimmtes Wohnobjekt könnten auch schon vor Beginn der Vermietungstätigkeit als vorweggenommene Aufwendungen Berücksichtigung finden, wenn wie im gegenständlichen Fall eindeutig nachweisbar, die ernste Absicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gegeben sei. Die Bw. erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988. Lediglich die ursprünglich für Zwecke der Vermietung angekauften Dachbodenwohnungen des Objektes E-Gasse seien verkauft worden. Ein gewerblicher Grundstückshandel liege mangels planmäßig erfolgter Veräußerung nicht vor, es seien lediglich sich zufällig ergebende Möglichkeiten ausgenutzt worden und dies auch nur deshalb, weil sich die Rentabilität des Objektes nicht plangemäß entwickelt habe und die Verkäufe zur Vermeidung größerer Verluste erforderlich gewesen seien. Es habe sich beim Verkauf um eine betriebswirtschaftlich sinnvolle, strukturverbessernde Maßnahme gehandelt um schneller künftige Einnahmenüberschüsse zu erwirtschaften bzw. um ertragreichere Objekte ankaufen zu können. Die Bestimmung des § 23 Z 2 EStG 1988 gelte nur für betriebliche Einkunftsarten und komme im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht zur Anwendung, weshalb fremdübliche Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaften und Gesellschaftern im außerbetrieblichen Bereich durchaus steuerlich anzuerkennen seien. Die Vergütungen an die Gesellschafter einer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielenden Personengesellschaft seien daher bei der Personenvereinigung als Werbungskosten abzugsfähig und als Einkünfte der Gesellschafter zu erfassen. Es handle sich bei diesen Leistungen um genau umschriebene Tätigkeiten, die üblicherweise im Zusammenhang mit der Vermietung von Wohnungen stehen sowie um notwendige Vorleistungen für den Wohnungsausbau.

Mit Schreiben vom 31. März 2003 seien der BP die Kreditverträge über die von der Bw. zum Ausbau der Objekte aufgenommenen Finanzierungskredite übermittelt und die üblichen und die im Speziellen für die Bw. geltenden Modalitäten von Fremdwährungskrediten dargestellt worden. Die V-Bank habe mit Kreditvertrag vom 1. Dezember 1998 der Bw. einen Abstattungskredit, endfällig am 31. Dezember 2024 bis zu einem Höchstbetrag von S 47,000.000,00 gewährt. Dieser Kredit sei wahlweise in Schilling (bzw. nunmehr Euro) oder in fremder Währung ausnutzbar gewesen und hätte zwischenzeitig, falls dies z.B. durch

ungünstige Kursentwicklungen erforderlich gewesen wäre, auch auf andere Währungen umgestellt werden können. Der Kreditbetrag sei von der V-Bank auf einem Bankkonto der Bw. gutgeschrieben worden und im Gegenzug sei ein Darlehenskonto in JPY für die Bw. eingerichtet worden. In der Folge seien für diesen Fremdwährungskredit von der V-Bank mit den im BP-Bericht dargestellten Belastungsanzeigen Zinsen für einen bestimmten Zeitraum angefordert worden. Die von der BP angeführten Verlängerungen der Kreditlaufzeiten würden keine Verlängerungen der Kreditdauer selbst darstellen, sondern, wie aus den Verträgen eindeutig hervorgehe, lediglich die monatlichen Verlängerungen der geltenden Fixzinstranchen. Die Zinsvorschreibung vom 15. Dezember 1998 habe lediglich eine Zinsvorauszahlung für das Jahr 1999 im Betrag von S 940.000,00 betroffen.

Mit 13. Juni 1998 seien jeweils zwischen der G-AG als Vermieterin und S. und H. als Mieter Mietverträge für die Dachgeschossflächen der Liegenschaften L-Platz und T-Straße abgeschlossen worden, weil zunächst geplant gewesen sei, den Ausbau und die anschließende Vermietung der Dachgeschosswohnungen in der Form einer GesbR durchzuführen. Nach Beitritt von weiteren Interessenten sollten der Ausbau und die spätere Vermietung der Objekte jedoch in Form einer KEG durchgeführt werden, weshalb die Bw. gegründet worden sei. Auf Grund der vorliegenden Mietverträge hätten die Mieter ein volles Weitergaberecht und gleichzeitig ein volles Ausbau- und Umbaurecht sowie die Berechtigung zur Weitergabe dieser Berechtigungen. Die Mieter hätten von ihren Rechten Gebrauch gemacht und ihrerseits mit der Bw. mit Wirkung zum 1. Jänner 1999 jeweils einen Untermietvertrag für die Dachbodenfläche der Liegenschaften L-Platz und T-Straße abgeschlossen, mit welchen der Bw. die Nutzungsrechte an diesen Liegenschaften eingeräumt worden seien. Aus Punkt II der Verträge ergebe sich, dass die Wohnungen durch den Unterbestandnehmer ausschließlich für Wohnzwecke verwendet werden dürfen. Diese Nutzungsbeschränkung gebe aber noch keinen Aufschluss darüber, ob und wie der Unterbestandnehmer die Objekte verändern dürfe. Diese Nutzungsbeschränkung bedeute lediglich, dass jede andere Form der Verwertung dieser Objekte ausdrücklich ausgeschlossen sei. Die Nutzung der Objekte durch die Bw. erfolge vertragsgetreu in Form einer Überlassung der Einheiten für Wohnzwecke. Dem Untermieter seien laut Punkt V der Verträge die gleichen Rechte wie dem Hauptmieter eingeräumt worden. Der Durchführung von Um- und Ausbaumaßnahmen sei von der Vermieterin im Hauptmietvertrag ausdrücklich zugestimmt worden. Im Punkt V der Untermietverträge seien auch dem Untermieter dieselben Rechte eingeräumt worden. Die Bw. habe im Untermietvertrag volles Vertrags- und Bestandsrecht erworben und auf ihre Rechnung, Gefahr und Kosten in diesen angemieteten Bestandflächen Wohnungen errichtet. Der Ausbau der

Objekte sei auf Rechnung und im Auftrag der Bw. durchgeführt worden, die Bw. habe die Ausbaukosten wirtschaftlich getragen und in Folge die Wohnungen für Wohnzwecke an Dritte vermietet. Lediglich die ausgebauten Dachgeschosswohnungen im Objekt E-Gasse seien entgegen der ursprünglichen Vermietungsabsicht von der Bw. verkauft worden. Entsprechend den Bestimmungen des § 29 EStG 1988 sei für die Transaktionen nach Maßgabe des Zuflusses der Erlöse periodenübergreifend ein Spekulationsgewinn bzw. -verlust ermittelt worden.

Bei den laut BP-Bericht im Kalenderjahr 1999 nicht nachgewiesenen sonstigen betrieblichen Aufwendungen in Höhe von S 517.410,00 handle es sich teilweise um die Kosten der Kreditaufnahme. Die entsprechenden Belege seien der BP zur Verfügung gestanden und seien nochmals der Berufung beigelegt. Im Zuge der Sanierung des Wohnhauses E-Gasse sei eine Förderung durch öffentliche Mittel für die gesamten zu sanierenden Liegenschaftsanteile gewährt worden. Die daraus auf die Bw. anteilig entfallenden Förderungen in Höhe von S 700.000,00 seien an die Bw. weitergeleitet worden. Entsprechend den Bestimmungen des § 28 EStG 1988 sei die erhaltene Förderung nicht als Einnahme der Bw. angesetzt, sondern in voller Höhe von den angefallenen Herstellungskosten abgezogen und so eine Verminderung der steuerlichen Abschreibungsbasis bewirkt worden.

Mit dem Generalunternehmervertrag vom 28. Dezember 1998, abgeschlossen zwischen der Bw. und der St.-GmbH, sei der Ausbau von zunächst nicht bewohnbaren Dachböden in den Objekten L-Platz, T-Straße und E-Gasse vereinbart worden, wobei die zu schaffende bewohnbare Fläche die Kalkulationsgrundlage gebildet habe. Im Vertrag sei detailliert festgelegt, welche baulichen Maßnahmen von der St.-GmbH durchzuführen seien. Mit Vertrag vom 25. September 1999 seien der Generalunternehmervertrag vom 28. Dezember 1998 auf die Mehrflächen entsprechend der Detailplanung ausgedehnt und die Preisvereinbarung korrigiert worden. Die Bw. habe mit diesen Verträgen ein fertiges Werk erworben um sich nicht mit den Teilleistungen der Subunternehmer bzw. diverser Materialkosten herumschlagen zu müssen, da sie die dafür erforderlichen Ressourcen nicht gehabt habe. Im Zusammenhang mit den bei der Baubehörde eingereichten Aus- und Umbauplänen hätte die BP die Plausibilität der der Bw. in Rechnung gestellten Baukosten feststellen können. Aufgrund von speziellen Kundenwünschen und Verzögerungen bei der Bauausführung sei es zu entsprechenden Mehraufwendungen und zwischenzeitig angefallenen Finanzierungskosten gekommen.

Bei den im Anlageverzeichnis 1998 unter „Investitionen Dachbodenausbau“ ausgewiesenen S 32.669.251,09 handle es sich lediglich um den in Form einer Vorausrechnung der Bw. in

Rechnung gestellten Gesamtbetrag aus dem Generalunternehmervertrag vom 28. Dezember 1998 mit der St.-GmbH. Aufgrund der im Rahmen dieser Zahlungsvereinbarung noch 1998 geleisteten S 37,000.000,00 brutto sei nur der entsprechende Nettobetrag von S 30,833.333,33 ins Anlageverzeichnis der Bw. als Anzahlung auf Sachanlagevermögen aufgenommen worden. Zusätzlich seien noch einige aktivierungspflichtige Aufwendungen im Zusammenhang mit den Dachbodenausbauten von der Bw. selbst zu tragen gewesen. Von der Bw. sei im Anlageverzeichnis zum 31. Dezember 1998 unter der Position „Investitionen Dachbodenausbau“ insgesamt ein Betrag von S 32,669.251,09 ausgewiesen worden. Eine Abschreibung sei mangels „Inbetriebnahme“ von der Bw. nicht vorgenommen worden. Im Jahresabschluss 2000 seien die Positionen nicht auf Null gestellt, sondern lediglich die Aufteilung der in Rechnung gestellten Baukosten vorgenommen worden, welche zunächst gesamt für alle drei Objekte verbucht worden seien. Im Anlageverzeichnis der Bw. seien die bisher als Anzahlungen aktivierte Baukosten in Verbindung mit der entsprechenden Schlussrechnung der St.-GmbH auf die einzelnen Objekte verteilt worden, wobei zusätzlich die direkt von der Bw. bezahlten, allgemeinen, in Zusammenhang mit allen drei Objekten stehenden Kosten entsprechend der Nutzfläche auf die einzelnen Objekte aufgeteilt worden seien. Dass der Erhebungsdienst des Finanzamtes am 14. und 23. Juni 1999 die ausgewiesenen Investitionen in den angeführten Dachböden nicht vorfinden habe können, sei angesichts der Tatsache, dass es sich bei der Zahlung um eine Vorauszahlung gehandelt habe, nicht ungewöhnlich.

Die Bescheide bestreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2001 seien vom Finanzamt gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen worden. Die Vorläufigkeit dieser Abgabenfestsetzungen sei offensichtlich mit der seitens der Abgabenbehörde unterstellten Unsicherheit bezüglich des Vorliegens einer Einkunftsquelle begründet worden. Da die Bw. Teile mehrerer Mietzinshäuser zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nutze, falle die Betätigung unter § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO), wobei als Beurteilungsmaßstab nicht die objektive Ertragsfähigkeit, sondern die Gesamtüberschusserzielungsabsicht anzuwenden sei. Mangels eines Anlaufzeitraumes habe die Beurteilung ob von Einkünften auszugehen ist, ab dem ersten Jahr der Betätigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu erfolgen. Dabei sei für jedes Kalenderjahr gesondert zu beurteilen, ob ein anhand objektiver Umstände (Kriterien) nachvollziehbares stetiges Streben nach Gesamtüberschuss vorliege. Für die von der Bw. erstellten Planungsrechnungen ergebe sich innerhalb der von der LVO vorgesehenen Frist von 25 bzw. 28 Jahren ein Gesamtüberschuss. Damit würden Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung ab Beginn der Betätigung der Bw. jedenfalls vorliegen. Eine Umqualifizierung der vorliegenden Einkunftsquellen in einen Liebhabereibetrieb rückwirkend bis zum Beginn der Betätigung sei nicht möglich, wenn die unter realistischen Annahmen aufgestellten Planrechnungen einen Gesamtüberschuss innerhalb eines angemessenen Zeitraumes erwarten lassen. Die Möglichkeit der Erlassung vorläufiger Bescheide sei nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlung des Sachverhaltes zu ersparen. Die BP habe sich bei der von ihr behaupteten Vermutung auf Liebhaberei bzw. nachträglichen Umqualifizierung der vorliegenden Betätigung in einen Voluptuarbetrieb auf keinerlei Zahlenmaterial gestützt, eine Liebhabereiprüfung sei nicht durchgeführt und die Vorlage einer Prognoserechnung sei weder vom Finanzamt noch von der BP verlangt worden.

Umsatzsteuer

Nach § 17 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 seien Unternehmer deren Tätigkeit nicht unter § 21 und § 23 des EStG 1988 zu subsumieren sei, nur dann zur Sollbesteuerung verpflichtet, wenn der Gesamtumsatz in beiden vorangegangenen Jahren mehr als S 1.500.000,00 betragen habe. Mit Kaufvertrag vom 10. August 2001, abgeschlossen zwischen der Bw. als Verkäuferin und der Käuferin W., sei der Eigentumsübergang einer Wohnung im Gebäude E-Gasse zum Kaufpreis von S 1.530.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer vereinbart worden. In diesem Kaufvertrag sei lediglich festgelegt, dass die Veräußerung der Wohnung unter Anwendung der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zum Normalsteuersatz erfolgen solle. Eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis sei von der Bw. nicht gelegt worden, weshalb eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung bei der Bw. nicht vorliegen könne. Die Zahlung der Kaufpreisforderung sei nicht im Kalenderjahr 2001 erfolgt.

Vorsteuer

Aus den Ausführungen der BP lasse sich entnehmen, dass diese die dem Generalunternehmervertrag vom 28. Dezember 1998 zugrunde liegenden Leistungen offensichtlich bezweifle bzw. annehme, dass überhaupt keine Leistungen erbracht worden wären. Die tatsächliche Leistungsausführung in quantitativer und qualitativer Hinsicht wäre durch die Besichtigung der Objekte auch für die Abgabenbehörde leicht feststellbar gewesen. Zusammen mit den bei der Baubehörde eingereichten Planungsunterlagen sei auch die im Vertrag angeführte Leistungssumme einer Plausibilitätskontrolle unterziehbar gewesen.

Von der Bw. seien im Jahr 1998 Vorsteuern aus Beratungsleistungen in Höhe von S 880.000,00 geltend gemacht worden. Bei der Umschreibung dieser Beratungsleistungen in

den von der BP angeführten Rechnungen handle es sich um handelsübliche Bezeichnungen. Da die der Bw. in Rechnung gestellten Aufwendungen für Vermittlungstätigkeiten offensichtlich erfolgreich gewesen seien, sei auch von der tatsächlichen Leistungserbringung an die Bw. auszugehen. Die Bw. wäre aufgrund der fehlenden Ressourcen gar nicht in der Lage gewesen, geeignete Liegenschaften zu finden. Auch in der Bezeichnung „Überlassung von Mietrechten“ für die angeführten Objekte könne kein Sammelbegriff erblickt werden, wobei zusätzlich auf der Rechnung noch die Berechnungsgrundlagen des Entgeltes angeführt worden seien. Die Rechnung über die Erstellung einer Machbarkeitsstudie führe die einzige mögliche handelsübliche Bezeichnung der verrechneten Leistung an. Diese von der Bw. in Auftrag gegebene Studie habe das Erstellen einer Rentabilitätsrechnung, die Kalkulation der Kosten des Bauvorhabens, die Finanzierung, sowie die Ermittlung der erzielbaren Erlöse, der sonstigen zur Tilgung der Kredite erforderlichen Maßnahmen und eine Bedarfserhebung hinsichtlich der Vermietung von Wohnungen im gehobenen Preissegment umfasst. Die Durchführung eines derart großen Bauvorhabens wäre ohne grundlegende vorausgehende Planung nicht möglich gewesen. Ebenso unmöglich wäre es gewesen, die Ausbauten ohne vorhergehende Projektierung und der Erstellung der tatsächlichen Umbaupläne durchzuführen, welche mit Rechnung vom 7. Dezember 1998 der Bw. verrechnet worden seien. Da die Baupläne auch beim zuständigen Bauamt eingereicht worden seien, sei die Annahme der BP, dass diesen Rechnungen keine Leistungen zugrunde gelegen wären, unverständlich. Zu den von der H-OEG an die Bw. in den Jahren 1999 und 2000 gelegten Rechnungen über Vorleistungen, Aufmassarbeiten und Planerstellung für das Projekt E-Gasse hätte der BP, welche auch die H-OEG geprüft habe, auffallen müssen, dass es sich bei den verrechneten Leistungen lediglich um die Weiterverrechnung der an die H-OEG erbrachten Vorleistungen im Zusammenhang mit dem Ankauf der Liegenschaft E-Gasse gehandelt habe.

Wie auch aus dem Schreiben der Bw. vom 21. Mai 2001 an das Finanzamt zu entnehmen sei, liege der Bw. lediglich eine Provisionsrechnung vom 9. November 2000 vor. Von der Bw. sei ein Vorsteuerabzug aus einer Provisionsrechnung vom 9. November 1999 nicht vorgenommen worden. Die Honorarnote betreffend des von der Bw. im Jahr 2000 geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von S 50.000,00 sei der BP vorgelegt worden. Bei den von der Bw. im Jahr 1998 geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von S 1.700,18 handle es sich um die Mietzahlungen der Bw. an die S. und H. GesbR für die in Unterbestand gegebenen Dachböden. Wie bei Dauerschuldverhältnisses üblich, sei aufgrund des Mietvertrages und entsprechend den tatsächlich erfolgten Zahlungen der Vorsteuerabzug vorgenommen worden.

Ungeachtet dieser Ausführungen seien sämtliche Bescheide aufgrund der Verletzung von verfahrensrechtlichen Vorschriften nichtig. Die ursprünglich ergangenen Bescheide hätten nicht vorläufig ergehen dürfen, weshalb sie als endgültige Bescheide zu qualifizieren seien. Da somit vor der Durchführung der BP rechtskräftige und endgültige Bescheide vorgelegen seien, eine Wiederaufnahme der Verfahren nicht verfügt worden sei und darüber hinaus die vorliegenden Bescheide aufgrund verfahrensrechtlicher Mängel in den Bescheidbegründungen nicht sanierbar seien, könnten die gegenständlichen Bescheide nicht rechtswirksam werden. Es werde daher beantragt die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben und die ursprünglich erfolgten Veranlagungen auf Basis der von der Bw. eingereichten Abgabenerklärungen für endgültig zu erklären.

Mit Schreiben vom 8. März 2004 nahm die BP zur Berufung Stellung und vertrat ohne auf die Ausführungen der Bw. in der Berufung einzugehen und nach teilweisen Wiederholungen der Ausführungen im BP-Bericht die Ansicht, dass die Berufung vollinhaltlich abzuweisen sei.

Mit Schreiben vom 3. August 2004 brachte die Bw. eine Zusammenfassung des strittigen Sachverhaltes dem Finanzamt zur Kenntnis, welche der BP laut Aktenlage am 26. August 2004 zur Stellungnahme übersandt wurde. Mit Telefax vom 27. September 2004 legte die Bw. dem Finanzamt Prognoserechnungen vor, welche nach der Aktenlage ebenfalls der BP zur Stellungnahme übermittelt wurden. Aus diesen von der Bw. vorgelegten Prognoserechnungen ergeben sich folgende Ergebnisse: Bei Gesamtbetrachtung der prognostizierten Ergebnisse ohne Berücksichtigung der entgegen der ursprünglichen Planung durchgeföhrten Veräußerungen der Objekte E-Gasse und H-Gasse (Prognoserechnung der verbleibenden vermieteten Objekte L-Platz und T-Straße) ergebe sich erstmals im Jahr 2014 ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten und im Jahr 2025 ein kumulierter Überschuss in Höhe von S 609.206,12. Die Prognose mit einem „Ist-Vergleich“ führe ebenfalls erstmals im Jahr 2014 zu einem Überschuss und im Jahr 2025 zu einem kumulierten Überschuss in Höhe von S 42.118,24. Der in diesen Berechnungen angeführte Eigenkapitaleinsatz werde durch Ansparungen von Wertpapieren erreicht. Laut Plan sollten innerhalb der ersten 15 Jahre rund S 40.000.000,00 angespart und später zur Tilgung der endfälligen Fremdwährungskredite eingesetzt werden. In der Prognoserechnung werde von einem Zinssatz Fremdwährungskredit von 2,00 % und von einem Habenzinssatz für die Ansparung von 6,00 % ausgegangen. Am 19. Oktober 2004 legte die Bw. dem Finanzamt Depotauszüge der V-Bank vor, aus denen sich Gesamtkurswerte zum 31. Dezember 2000 in Höhe von S 12.868.032,35 und zum 31.

Dezember 2001 in Höhe von S 12.612.026,23 ergeben. Die Prognoserechnung für die einzelnen Objekte führe zu folgenden Ergebnissen: Die Vermietung des Objektes E-Gasse führe erstmals im Jahr 2001 zu einem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten und im Jahr 2014 zu einem kumulierten Überschuss von S 358.843,18. Aus der Vermietung des Projektes in der H-Gasse ergebe sich erstmals im Jahr 2001 ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten und im Jahr 2017 ein kumulierter Gesamtüberschuss in Höhe von S 170.223,33. Aus der Vermietung des Objektes T-Straße ergebe sich erstmals im Jahr 2014 ein Überschuss und im Jahr 2023 ein kumulierter Gesamtüberschuss in Höhe von S 53.059,30. Das Projekt L-Platz führe im Jahr 2014 erstmals zu einem Überschuss der Einnahmen und im Jahr 2022 zu einem kumulierten Gesamtüberschuss in Höhe von S 192.548,65.

Zu diesen von der Bw. vorgelegten Prognoserechnungen nahmen weder die BP noch das Finanzamt Stellung.

Am 19. Mai 2005 wurde die Berufung vom 13. Oktober 2003 zur Entscheidung an den unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Mit Schreiben vom 1. Juni 2005 erklärte die X-GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin gemäß § 257 Abs. 1 BAO den Beitritt zur Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2001.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorläufige Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO

Gemäß § 200 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI. Nr. 194/1961, kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Die Möglichkeit, vorläufige Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 zu erlassen, ist nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabenfestsetzung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen und sich vorbehaltlich der späteren Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens sogleich die Abgabeneinnahmen zu verschaffen (VwGH 17.12.1992, 91/16/0137; VwGH 25.2.1994, 91/17/0143). Daher dürfen

Bescheide nicht allein deshalb vorläufig ergehen, weil eine Buch- und Betriebsprüfung (§ 147) in einigen Monaten beabsichtigt ist (vgl. Ritz, Kommentar BAO, Tz. 5 zu § 200, Verlag Orac).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 24.2.1993, 92/13/0045) wäre die Erlassung vorläufiger Bescheide, ohne dass die Voraussetzungen des § 200 Abs. 1 BAO vorliegen, zwar rechtswidrig, die Bw. ließ allerdings die vorläufigen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Festsetzung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 vom 2. August 2001 (bzw. die am 19. März 2002 erlassenen vorläufigen Berufungsvorentscheidungen) unbekämpft. Die vorliegende Berufung richtet sich nicht gegen die vorläufig, sondern gegen die endgültig erlassenen Bescheide, die gemäß § 251 BAO an die Stelle der vorläufigen Bescheide getreten sind, weshalb die von der Bw. dargestellte Rechtswidrigkeit der Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Festsetzung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 nicht vorliegt.

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung

Gemäß § 3 Abs. 1 Erwerbsgesellschaftengesetz (EGG), BGBl. Nr. 257/1990, sind eingetragene Erwerbsgesellschaften zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden. Vor der Eintragung bestehen sie als solche nicht. Auf eingetragene Erwerbsgesellschaften sind gemäß § 4 Abs. 1 EGG die Vorschriften des Handelsgesetzbuches und der Vierten Einführungsverordnung zum Handelsgesetzbuch über die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft sowie – unter Bedachtnahme auf die §§ 2 und 6 – die für diese Gesellschaften geltenden Vorschriften über die Firma anzuwenden. Gemäß § 4 Abs. 2 EGG sind eingetragene Erwerbsgesellschaften als solche nicht zur Führung von Handelsbüchern verpflichtet.

a) Unternehmereigenschaft der Bw.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, 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. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Voraussetzung der Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist damit die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft sowohl des Erbringers als auch des Empfängers der Lieferung oder

sonstigen Leistung, wobei die Unternehmereigenschaft im Zeitpunkt der (Beendigung der) Leistung gegeben sein muss (Ruppe, Kommentar UStG 1994, § 12 Tz. 19, WUV Verlag).

Während die Unternehmereigenschaft der Erbringer der verrechneten Lieferungen und sonstigen Leistungen im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht in Streit steht, wurde der Bw. die Berechtigung zum Vorsteuerabzug im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998 u.a. mit der Begründung abgesprochen, dass es ihr als Empfängerin der verrechneten Lieferungen und sonstigen Leistungen an der Unternehmereigenschaft gefehlt hätte. Zu dieser Beurteilung kam die BP auf Grund der rechtlichen Überlegung, dass die Bw. bis zum Zeitpunkt ihrer Eintragung im Firmenbuch am 31. Dezember 1998 nicht existiert hätte.

Gemäß § 1 Abs. 1 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. Nach Lehre und Rechtsprechung wird die Unternehmereigenschaft erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient (dienen soll). Die Erbringung von Leistungen ist (noch) nicht erforderlich, erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt. Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend. Maßgebend ist, wann – nach außen erkennbar – die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden. Ob (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungstätigkeiten anzunehmen sind, muss im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden. Eine KEG entsteht gemäß § 3 Abs. 1 EGG erst mit der Eintragung im Firmenbuch, doch kommt es für die Begründung der Unternehmereigenschaft nicht auf den handelsrechtlichen Entstehungszeitpunkt der Gesellschaft an. Bis zur Eintragung der Gesellschaft im Firmenbuch besteht zivilrechtlich eine Gesellschaft nach bürgerlichen Recht (GesbR). Soweit diese GesbR nach außen auftritt und Vorleistungen zur Aufnahme der Geschäftstätigkeit der KEG in Anspruch nimmt, ist sie als Umsatzsteuersubjekt anzusehen (vgl. Ruppe, a.a.O., § 2 Tz. 134 – 139; VwGH 26.03.2005, 2001/13/0302). Vorsteuerbeträge, die während der Vorbereitung der Umsatztätigkeit durch Leistungsbezüge für das Unternehmen anfallen, sind im Besteuerungszeitraum des Leistungsbezuges abziehbar (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zu Mehrwertsteuer UStG 1994, § 2 Tz. 304).

Eine nach außen hin erkennbare wirtschaftliche Aktivität kann beispielsweise in der Eröffnung eines Bankkontos gesehen werden, weil damit die Aufnahme geschäftlicher Kontakte mit einer außenstehenden Person bewirkt wird. Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass von der Bw. bereits am 21. Oktober 1998 ein Bankkonto bei der V-Bank eröffnet wurde. Laut dem vorliegenden Kreditvertrag vom 1. Dezember 1998 räumte die V-Bank der Bw. mit dem Beisatz "in Gründung" einen Abstattungskredit im Gegenwert von S 47,000.000,00 ein. Daraus ergibt sich zweifellos, dass die Bw. nach außen hin und somit fremden Personen gegenüber wirtschaftliche Aktivitäten im Sinne einer werbenden Tätigkeit entfaltet und am Wirtschaftsleben schon zu den Zeitpunkten und in den Zeiträumen teilgenommen hat, für welche sie den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat.

Diese rechtliche Würdigung führt zum Schluss, dass die Unternehmereigenschaft der Bw. bereits im Jahr 1998 gegeben war. Der von der Bw. im Jahr 1998 geltend gemachte Vorsteuerabzug in Höhe von S 7,415.550,40 erfolgte daher grundsätzlich zu Recht. Hinsichtlich der weiteren Ausführungen der BP zu diesem von der Bw. geltend gemachten Vorsteuerabzug wird auf die unter „Vorsteuer“ folgenden Ausführungen verwiesen.

b) Ermittlung der Einkünfte der Bw.

Die über die spekulative Ebene hinausgehende Auseinandersetzung mit dem zu beurteilenden Sachverhalt führt zu folgender rechtlichen Würdigung:

Gemäß § 28 BAO ist eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, Gewerbebetrieb im Sinn der Abgabenvorschriften, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinn des Einkommensteuerrechts anzusehen ist. Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im Übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn das Streben nach Gewinn (die Gewinnabsicht) nur ein Nebenzweck ist.

Gemäß § 32 BAO liegt Vermögensverwaltung im Sinn der Abgabenvorschriften insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind.

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 23 EStG 1988,

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.
2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Als Mitunternehmerschaft gelten nur solche Personengesellschaften, die im Rahmen eines Betriebes unternehmerisch tätig sind. Ihre Gesellschafter als Mitunternehmer erzielen daher betriebliche Einkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb). Eine ausschließlich vermögensverwaltende Personengesellschaft begründet keinen Gewerbebetrieb, weshalb auch keine Mitunternehmerschaft vorliegt. Die geringste gewerbliche Tätigkeit einer an sich vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt jedoch dazu, dass sie in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt (vgl. Doralt, Kommentar Einkommensteuergesetz, 4. erweiterte Auflage, § 23 Tz. 204, WUV-Universitätsverlag; VwGH 29.11.1994, 93/14/0150).

§ 23 Z 2 EStG 1988 unterliegen nur Personengesellschaften mit gewerblichen (betrieblichen) Einkünften. Dagegen ist die Zurechnung der Einkünfte vermögensverwaltender Gesellschaften im Einkommensteuergesetz nicht ausdrücklich geregelt. Die Zurechnungsregel des § 23 Z 2 EStG 1988 wird allerdings auf vermögensverwaltende Personengesellschaften analog angewendet (vgl. Doralt, a.a.O., § 23 Tz. 232). Auch für die Zurechnung von Einkünften aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft muss daher die Beteiligung von der Art sein, dass – wäre die Personengesellschaft steuerlich im Bereich betrieblicher Einkünfte tätig – die Voraussetzungen einer Mitunternehmerstellung gegeben wären (vgl. VwGH 25.6.1997, 95/15/0192 und die dort zitierte Literatur).

Für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes ist daher zunächst unabhängig von der Einstufung der Einkünfte der Bw. als solche aus Gewerbebetrieb oder als solche aus Vermietung und Verpachtung entscheidungsrelevant, ob die Bw. als Mitunternehmerschaft anzusehen ist. Die wesentlichen Elemente des Mitunternehmers im Sinn des § 23 Z 2 EStG 1988 sind das Entwickeln einer Unternehmerinitiative und die Übernahme eines Unternehmerrisikos. Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das unternehmerische Geschehen Einfluss nehmen kann. Das Unternehmerrisiko besteht vor allem in der Haftung für Gesellschaftsschulden und der Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert (VwGH 13.12.1995, 93/13/0253).

Nach den im gegenständlichen Fall bestehenden Rechtsbeziehungen obliegt die Geschäftsführung der Bw. zwar ausschließlich dem Komplementär (X-GmbH), es kommt den Kommanditisten H., S. und G. jedoch durch die ihnen zustehenden Stimmrechte und der Gesellschafterstellung bei der Komplementärgesellschaft sehr wohl Einfluss auf die Geschäftsführung der Bw. zu, weshalb vom Vorliegen einer Unternehmerinitiative ausgegangen werden muss. Aus dem Gesellschaftsvertrag der Bw. vom 7. Dezember 1998 ergibt sich keine Haftung der Kommanditisten für Schulden der Bw. Von den Kommanditisten H., S. und G. wurden jedoch bereits im Kreditvertrag vom 1. Dezember 1998 Haftungen im Ausmaß von insgesamt 100% des Kredites zuzüglich Zinsen und Spesen übernommen. Die Beteiligung am Vermögen, Gewinn und Verlust der Gesellschaft ist im Gesellschaftsvertrag insofern geregelt, als die Kommanditisten im Verhältnis ihrer Kapitalanteile zueinander am Vermögen sowie am Gewinn bzw. Verlust der Gesellschaft beteiligt sind. Es liegen somit bei der Bw. die wesentlichen Elemente einer Mitunternehmerschaft iSd § 23 Z 2 EStG 1988 vor.

Das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft führt allerdings nur dann zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn diese Mitunternehmerschaft einen Gewerbebetrieb unterhält. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (vgl. VwGH 18.12.2001, 99/15/0155; VwGH 29.7.1997, 96/14/0115).

Für die Abgrenzung zwischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und gewerblichen Einkünften ist der Begriff der (nichtgewerblichen) Vermögensverwaltung wesentlich. Darunter ist in erster Linie die Nutzung eigenen Vermögens durch Fruchtziehung durch Vermietung und Verpachtung zu verstehen. Steht eine solche Fruchtziehung aus dem Vermögen im Vordergrund, schließen einzelne Zu- und Abverkäufe von Vermögen die Annahme einer Vermögensverwaltung noch nicht aus. Tritt jedoch die Vermögensnutzung in den Hintergrund, steht also die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund, liegt keine Vermögensverwaltung mehr vor. In einem solchen Fall begründen die Grundstücksgeschäfte einen Gewerbebetrieb (Grundstückshandel). Ob die Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Grundstücke bzw. Wohnungen nur im beschränkten Maße umsetzbar sind und daher schon nach der Natur der Sache nicht gleich der üblichen Handelsware laufend, sondern nur unregelmäßig und in einer verhältnismäßig nur geringen Zahl von Fällen erworben und abgesetzt werden können. Dies erfordert eine mehrjährige, über den Veranlagungszeitraum hinausgehende Betrachtung. Für das Vorliegen eines Grundstückshandels sprechen eine umfangreiche Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeit, der Umstand, dass die Käufe weitgehend mit Fremdmitteln finanziert werden, dass angekaufte Miethäuser zwecks Verkauf von Eigentumswohnungen „parifiziert“ werden, sowie die planmäßige Errichtung von Gebäuden und der nachfolgende Verkauf (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Kommentar, § 28 Tz. 4 und die dort zitierte Rechtsprechung). Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft und das damit im Vergleich zu einem nicht in der Branche Tätigen zu unterstellende Fach- und Insiderwissen geeignet sind, das Bild der Planmäßigkeit des auf einen gewerblichen Grundstückshandel hindeutenden Vorgehens zu verstärken (vgl. VwGH 18.12.2001, 99/15/0155; 26.7.2000, 95/14/0161; 25.3.1999, 94/15/0171).

Im gegenständlichen Fall errichtete die Bw. insgesamt siebzehn Wohnungen durch Ausbau der jeweiligen Dachböden in den Objekten L-Platz und T-Straße. Diese Wohnungen wurden nach Errichtung von der Bw. vermietet. Im Objekt E-Gasse wurden von der Bw. drei Wohnungen angeschafft und nach Ausbau des Dachbodens und Änderung der grundbücherlichen Nutzwerte acht Wohnungen veräußert. Das von der Bw. im Jahr 2000 erworbene Zinshaus in der H-Gasse wurde von der Bw. saniert und nach der Schaffung von Wohnungseigentum in den Jahren 2003 bis 2005 veräußert. Die Anschaffungen, Sanierungen und Dachausbauten wurden weitgehend mit Fremdmitteln finanziert. Die von der BP

aufgezeigten beruflichen Nahebeziehungen der Beteiligten zum Baugewerbe und zum Umschlag von Liegenschaften, der enge zeitliche Zusammenhang von Ankauf, Umbauarbeiten und Verkauf der Objekte E-Gasse und H-Gasse und die Veräußerung der überwiegenden Anzahl der Wohnungen im Objekt E-Gasse an die der Bw. nahe stehende I-GmbH & Co KEG lassen ein Ausmaß an planmäßigem Handeln der Bw. vermuten, welches deutlich gegen die Annahme, dass bloß die Anlage und Nutzung des Vermögens im Vordergrund gestanden ist, spricht. Bei dieser gegebenen Sachlage liegt im berufungsgegenständlichen Zeitraum zweifellos eine gewerbliche Tätigkeit der Bw. vor, die über eine bloße Vermögensnutzung hinausgeht, weshalb die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte.

Eine Buchführungspflicht nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ergibt sich für die Bw. nur dann, wenn sie die Umsatzgrenzen des § 125 BAO überschreitet. Gemäß § 125 Abs. 1 lit. a BAO sind Unternehmer für einen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31), dessen Umsatz in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren jeweils fünf Millionen Schilling bzw. ab 2002 400.000,00 Euro überstiegen hat, verpflichtet, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so tritt gemäß § 125 Abs. 2 BAO die Verpflichtung mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres ein.

Aus den von der Bw. erklärten Besteuerungsgrundlagen der streitgegenständlichen Zeiträume 1998 bis 2001 ergibt sich eindeutig keine Buchführungspflicht der Bw. nach § 125 BAO. Die von der Bw. vorgenommene Ermittlung der Einkünfte in Form einer Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG 1988) entspricht daher den gesetzlichen Bestimmungen.

Ein Gewerbebetrieb liegt grundsätzlich nicht erst dann vor, wenn eine werbende Tätigkeit begonnen wird, sondern bereits dann, wenn Aufwendungen zur Gewinnung der notwendigen Betriebsmittel gemacht werden. Die Unbeachtlichkeit der Aufwendungen des Vorbereitungszeitraumes wird nur bejaht werden können, wenn erkennbar ist, dass die Ziele des Steuerpflichtigen in Wahrheit gar nicht auf einen Gewerbebetrieb als Einkunftsquelle gerichtet waren (VwGH vom 10.11.1993, 93/13/0108). Aufwendungen vor Beginn der betrieblichen (werbenden) Tätigkeit können Betriebsausgaben sein, wenn die Eröffnung eines Gewerbebetriebes tatsächlich beabsichtigt ist; das gilt auch dann, wenn es zu keiner Betriebseröffnung kommt bzw. eine angestrebte Mitunternehmerschaft nicht zu Stande kommt. Die bloße Möglichkeit der späteren Verwendung eines Wirtschaftsgutes auch für den Betriebszweck reicht hingegen nicht aus. Aufwendungen zur Erzielung künftiger

Betriebseinnahmen sind nur dann Betriebsausgaben, wenn ein ausreichender Zusammenhang mit künftigen Betriebseinnahmen besteht. Die Betriebsgründung muss zielstrebig betrieben werden; eine zielstrebige Betriebsgründung liegt jedenfalls bei der Anschaffung von Betriebsmitteln vor. Die Absicht der Betriebsgründung ist durch geeignete Unterlagen nachzuweisen (vgl. Doralt, a.a.O., § 4 Tz. 235 und die dort zitierte Literatur und Judikatur). Die von der Bw. bereits im Kalenderjahr 1998 getätigten Aufwendungen dienten zweifellos der Erzielung künftiger Betriebseinnahmen, weshalb die Nichtanerkennung der geltend gemachten Betriebsausgaben mangels Bestehen der Bw. im Kalenderjahr 1998 durch die BP nicht zu Recht erfolgt ist.

Einkünfte liegen gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung vom 17. Dezember 1992 (LVO), BGBl. Nr. 33/1993, jedoch nur bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Ein wesentlicher Unterschied zwischen den Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (Abs. 1) und den Betätigungen mit Liebhabereivermutung (Abs. 2) liegt darin, dass bei Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn ausgeschlossen ist (§ 6 LVO) und die Verluste der ersten drei Jahre jedenfalls anzuerkennen sind, ausgenommen im Falle der entgeltlichen Gebäudeüberlassung.

Bei der bereits dargestellten Tätigkeit der Bw. handelt sich zweifellos um eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung (Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO). Eine Betätigung im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden ist keine Liebhaberei, wenn sie durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Als objektive Umstände zur Nachvollziehbarkeit des stetigen Strebens nach Gewinnen (Überschüssen) gelten bei entgeltlicher Überlassung von Gebäuden gemäß § 2 Abs. 3 LVO das Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum (Angemessenheit der Zeitrelation) und die Kriterien iSd § 2 Abs. 1 LVO.

Gemäß § 2 Abs. 1 LVO ist, wenn bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß § 2 Abs. 3 LVO ist für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, „zu einem absehbaren Zeitraum“ zu beurteilen. „Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)“, (BGBl. Nr. II 358/1997).

Gemäß § 3 Abs. 1 LVO ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen. Unter Gesamtüberschuss ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen (Abs. 2).

Gemäß § 4 Abs. 1 LVO sind die §§ 1 bis 3 auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden. Es ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist (Abs. 2). Zusätzlich ist gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen (Abs. 3).

Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Ob Liebhaberei vorliegt, ist nach der LVO für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen. Prinzipiell ist jede Einkunftsquelle eine einzelne Beurteilungseinheit und somit – auch im Hinblick auf Liebhaberei – getrennt zu prüfen (vgl. Doralt, a.a.O., § 3 Tz. 334). Beurteilungseinheit bei den betrieblichen Einkünften ist der einzelne Betrieb, Teilbetrieb oder Nebenbetrieb unabhängig von der Rechtspersönlichkeit oder der Rechtsform des Steuerpflichtigen (VwGH 23.5.1996, 93/15/0215, 0216). Die prinzipiell für jede einzelne noch als selbständig anzusehende „Einheit“ (Betrieb, Teilbetrieb, Nebenbetrieb) gesonderte Betrachtung entspricht allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften. Dies hat seine Ursache darin, dass generelle Grundlage der Liebhabereibeurteilung der – allenfalls adaptierte – „steuerliche Gewinn“ ist (VwGH 5.10.1993, 90/14/0212; VwGH 12.12.1995, 94/14/0091).

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand der Prognoserechnung zu dokumentieren. Eine solche Prognoserechnung muss plausibel sein (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Der Nachweis der Angemessenheit der Zeitrelation hat durch den Abgabepflichtigen mittels detaillierter und nachvollziehbarer Planungsrechnung (Kalkulationsrechnung; vgl. VwGH 15.11.1994, 94/14/0083) zu erfolgen.

Die Feststellungen der BP, „*dass es der Bw. unmöglich ist, einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss zu erzielen*“ und die Schlussfolgerung der BP, „*dass ein positives Gesamtergebnis gar nicht angestrebt werde*“ erfolgten nicht auf Grundlage einer den dargestellten rechtlichen Bestimmungen entsprechenden Liebhabereiprüfung. Prognoserechnungen zur Beurteilung der Tätigkeiten der Bw. als Liebhaberei wurden von der BP nicht abverlangt und somit ihren Feststellungen auch nicht zugrunde gelegt. Dazu ist zunächst festzustellen, dass die Abgabenbehörden gemäß § 115 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die von der Bw. am 27. September 2004 dem Finanzamt vorgelegten Prognoserechnungen zu den einzelnen Projekten sind schlüssig und nachvollziehbar. Die den Berechnungen zugrunde gelegten Fremdfinanzierungskosten entsprechen den in den Kreditverträgen vom 1. Dezember 1998, 26. April 1999 und 11. April 2001 geregelten Konditionen. Die für die geplante Vermietung der einzelnen Objekte erstellten Prognoserechnungen führen beim Objekt E-Gasse im Jahr 2014, beim Objekt H-Gasse im Jahr 2017, beim Objekt T-Straße im Jahr 2023 und

beim Objekt L-Platz im Jahr 2022 zu einem kumulierten Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, womit die im § 2 Abs. 3 LVO geregelten Zeiträume von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) unterschritten werden. Zu den entgegen der ursprünglichen Planung durchgeführten Veräußerungen der Objekte E-Gasse und H-Gasse ist auszuführen, dass die Einstellung einer Betätigung, für die nicht von vornherein die Erzielbarkeit eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) auszuschließen war, vor Erzielung eines solchen nicht dazu führt, dass die Betätigung allein aus diesem Grund als Liebhaberei zu beurteilen ist.

Die Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Tätigkeiten der Bw. anhand der vorliegenden Prognoserechnungen führt zu dem Schluss, dass die Tätigkeiten der Bw. in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen 1998 bis 2001 nicht als Liebhaberei zu beurteilen sind. Zu den vorliegenden Prognoserechnungen wurden weder vom Finanzamt noch von der BP Einwendungen vorgebracht. Die Beurteilung der Tätigkeiten der Bw. als Liebhaberei und die damit verbundene Nichtanerkennung der von der Bw. im Prüfungszeitraum 1998 bis 2001 geltend gemachten Verluste durch die BP ist daher nicht zu Recht erfolgt.

Zu den Ausführungen der BP hinsichtlich der von der Bw. geltend gemachten Betriebsausgaben ist folgendes festzustellen: Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. 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).

Für die im Jahr 1998 geltend gemachten Beratungsaufwendungen in Höhe von S 4.400.000,00 wurden von der Bw. die entsprechenden Rechnungen vorgelegt. Die Nichtanerkennung dieser Beratungsaufwendungen begründete die BP im Wesentlichen damit, dass diese Leistungen von den Kommanditisten der Bw. bzw. diesen nahe stehenden Gesellschaften in Rechnung gestellt und keine Nachweise über die tatsächliche Leistungserbringung erbracht worden seien. Entgegen der Ansicht der BP ist die Zurechnungsvorschrift des § 23 Z 2 zweiter Teil EStG 1988 nicht auf solche

Leistungsbeziehungen anzuwenden, deren Ursache sowohl im Gewerbetrieb der Personengesellschaft als auch im land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen oder gewerblichen Betrieb des Gesellschafters liegt und die ebenso geschlossen und abgewickelt werden wie zwischen fremden Unternehmen (vgl. VwGH 30.5.1995, 92/13/0018; VwGH, 1.12.1992, 92/14/0149). Aus den vorliegenden Rechnungen ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die strittigen Leistungsbeziehungen nicht unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgten und dass die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich nicht erbracht wurden. Wenn die BP argumentiert, dass das Vorhandensein der von der Bw. in den Objekten L-Platz, T-Straße und E-Gasse errichteten Dachwohnungen „*ausgeschlossen werden müsse*“, so fehlt dieser Argumentation jegliche sachliche Grundlage und widerspricht auch den im Arbeitsbogen der BP aufliegenden Verträgen und Grundbuchauszügen. Die von der Bw. geltend gemachten Beratungsaufwendungen wurden belegmäßig nachgewiesen. An der betrieblichen Veranlassung dieser geltend gemachten Aufwendungen besteht kein Zweifel. Die Nichtanerkennung der von der Bw. im Jahr 1998 geltend gemachten Beratungsaufwendungen in Höhe von S 4,400.000,00 durch die BP ist daher nicht zu Recht erfolgt. Zu diesen von der Bw. geltend gemachten Beratungsaufwendungen ist aber festzustellen, dass gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung) sind. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Nach § 203 Abs. 2 HGB, dRGBI. S 219/1897, sind Anschaffungskosten jene Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Zu den Anschaffungsnebenkosten, die im § 203 Abs. 2 HGB nicht definiert sind, gehören nach der Rechtsprechung auch Vermittlungsprovisionen (vgl. VwGH 20.11.1990, 89/14/0090). Der im Jahr 1998 von der Bw. geltend gemachte Beratungsaufwand für Vermittlungsleistungen in Höhe von S 1,440.000,00 ist daher anteilig auf die Anschaffungskosten der Objekte T-Straße, L-Platz und E-Gasse aufzuteilen, wobei die Aufteilung entsprechend der Nutzfläche der einzelnen Objekte zu erfolgen hat. Diese rechtliche Würdigung gilt auch für die der Bw. im

Jahr 1998 in Rechnung gestellten Honorare für die Projektierung, Beratung und Erbringung von Büroleistungen betreffend die Projekte T- Straße, L-Platz und E-Gasse in Höhe von S 800.000,00 und dem Honorar für die Erstellung einer Machbarkeitsstudie für den Ausbau und die Verwertung, insbesondere hinsichtlich der Marktsituation bezüglich Vermietung von Dachböden in diesen Objekten in Höhe von S 720.000,00.

Ein entgeltlich erworbenes Mietrecht ist nach der Rechtsprechung auf die voraussichtliche Vertragsdauer abzuschreiben (vgl. VwGH 12.1.1993, 88/14/0077). Daraus ergibt sich, dass das von der Bw. im Jahr 1998 für die Überlassung der Mietrechte der Objekte T-Straße und L-Platz geleistete Honorar in Höhe von S 1.440.000,00 auf die Vertragsdauer von 25 Jahren beginnend ab Rechtskraft der Benützungsbewilligungen abzuschreiben ist.

Aus den vorliegenden Kreditverträgen vom 1. Dezember 1998 und 26. April 1999 ergibt sich eindeutig, dass die der Bw. von der V-Bank gewährten Kredite eine Laufzeit bis zum 31. Dezember 2024 haben. Der mit Kreditvertrag vom 11. April 2001 der Bw. eingeräumte Kredit der V-Bank hat eine Laufzeit bis zum 5. Jänner 2022. Die Argumentation der BP, dass trotz Aufforderung von der Bw. keine Kreditverträge und Berechnungsunterlagen für die geltend gemachten Zinsaufwendungen vorgelegt worden seien, steht eindeutig im Widerspruch zu den im Arbeitsbogen der BP aufliegenden Kreditverträgen und Kreditabrechnungen. Den von der BP festgestellten Laufzeiten und der Annahme der BP, dass „*eine Rückzahlung des Kapitals innerhalb der kurzen Laufzeit sowie die Begleichung der Zinsen durch die keinerlei Erlöse erzielende Bw. gänzlich ausgeschlossen ist*“ fehlen auf Grund der vorliegenden Unterlagen jegliche sachliche Grundlagen.

Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 müssen Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr. Die im Jahr 1998 von der Bw. lediglich für das Jahr 1999 geleistete Zinsvorauszahlung in Höhe von S 940.000,00 ist daher bereits im Jahr der Zahlung als Betriebsausgabe abzuziehen. Die von der Bw. geltend gemachten Zinsaufwendungen in Höhe von S 1.138.443,93 im Jahr 1998, S 1.496.804,08 im Jahr 2000 und S 1.576.630,82 im Jahr 2001 sind daher Betriebsausgaben im Sinn des § 4 Abs. 4 EStG 1988.

Mit dem vorliegenden Generalunternehmervertrag vom 28. Dezember 1998, abgeschlossen zwischen der Bw. als Auftraggeberin und der St.-GmbH als Auftragnehmerin, wurden die Ausstattungsmerkmale der Dachwohnungen in den Objekten L-Platz, T-Straße und E-Gasse

(Decke Dachgeschoss, Wintergarten, Dachstuhl, Wände, Terrassen, Fenster, Terrassenelemente, Innentüren, Bodenbelag, Maler/Anstreicher, Elektroinstallation, Heizung/Sanitärinstallation, Statische Berechnungen) im Detail für die auszubauenden Dachböden geregelt. Die sich auf Grund der Detailplanung für die einzelnen Objekte ergebenden Mehrflächen wurden mit der Ausweitung des Generalunternehmervertrages vom 25. September 1999 konkret vereinbart. Der angegebene Pauschalpreis von zunächst S 37,000.000,00 und von S 43,000.000,00 nach der Ausweitung des Generalunternehmervertrages ist aufgrund der Flächenangabe sehr wohl nachvollziehbar, zumal von der St.-GmbH nach Fertigstellung am 15. Dezember 2000 eine detaillierte Abrechnung der Objekte T-Straße und E-Gasse und am 20. Dezember 2001 eine detaillierte Abrechnung des Objektes E-Gasse erfolgte. Allein die Tatsache, dass der Geschäftsführer der St.-GmbH auch Kommanditist der Bw. war, rechtfertigt nicht den Schluss der BP, dass die angegebenen Pauschalpreise nicht nachvollziehbar seien.

Gemäß § 7 Abs. 3 EStG 1988 müssen Steuerpflichtige, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, ein Verzeichnis (Anlagekartei) der im Betrieb verwendeten Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens führen. Die in den Jahren 1998 und 1999 von der Bw. im Anlageverzeichnis betreffend die „Investitionen Dachbodenausbau“ erfolgten Sammelbuchungen wurden von der Bw. mit der erstmaligen Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung mit der Abrechnung der einzelnen Objekte konkretisiert. Für die von der BP geäußerten Zweifel am Vorhandensein der angeführten Investitionen finden sich keinerlei Anhaltspunkte. Die Bw. hat zu Recht darauf hingewiesen, dass im Zeitpunkt der Hausbesichtigungen am 14. und 23. Juni 1999 durch den Erhebungsdienst des Finanzamtes mit der Bauausführung der Objekte L-Platz, T-Straße und E-Gasse noch nicht begonnen wurde. Dass die BP auf Grund dieser Erhebungen das Vorhandensein der Investitionen in diesen Objekten ausgeschlossen hat, ist insbesondere deshalb unverständlich, als die BP vom 16. September 2002 bis 4. Juni 2003 (vgl. Tz. 9 des BP-Berichtes vom 10. Juli 2003) durchgeführt wurde.

Die Ansicht der BP, dass es der Bw. aufgrund der vorliegenden Mietverträge betreffend die Objekte T-Straße und L-Platz gar nicht möglich gewesen sei, die St.-GmbH mit der Errichtung von Dachwohnungen in diese Objekten zu beauftragen und die Wohnungen in der Folge weiterzuvermieten, widerspricht eindeutig den vorliegenden Verträgen. Laut Punkt IV. (Benützung) der Mietverträge vom 16. Juni 1998 bzw. 13. Juli 1998 haben die Mieter S. und H. das Recht, die Bestandobjekte L-Platz und T-Straße ganz oder teilweise zu beliebigen

Bedingungen und zu einem frei gewählten Mietzins, an Dritte unterzuvermieten, die Mietrechte zur Gänze an dritte Personen abzutreten oder das Bestandobjekt sonst weiterzugeben. Den dritten Personen steht ihrerseits ein Weitergaberecht an andere Personen zu. Mit Untermietverträgen vom 2. Juli 1999 bzw. 9. Juli 1999 gaben S. und H. diese Bestandobjekte der Bw. in Unterbestand. Gemäß Punkt II. der Untermietverträge wurde jede andere Form als die Nutzung zu Wohnzwecken ausgeschlossen. Gemäß Punkt V. der Untermietverträge gelten die Bestimmungen des zwischen den Vermietern und der Hauseigentümerin abgeschlossenen Hauptmietvertrages analog. Entsprechend diesen vertraglichen Regelungen fehlt der Ansicht der BP jegliche logische Grundlage. Der Argumentation der BP, dass das Finanzamt mit Bescheid vom 27. Oktober 2000 festgestellt habe, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus der Unter Vermietung mangels Vorliegen von Einkünften im Sinn des § 2 Abs. 2 EStG 1988 nicht zu erfolgen habe, ist entgegenzuhalten, dass sich dieser Bescheid lediglich auf die Feststellung der Einkünfte der Unter Vermieter S. und H. bezieht. Die Nichtanerkennung der Unterbestandverhältnisse der Bw. kann daraus keinesfalls abgeleitet werden.

Die von der BP im Jahr 1999 nicht anerkannten sonstigen betrieblichen Aufwendungen in Höhe von S 517.410,00 und die im Anlageverzeichnis der Bw. enthaltenen Baukosten 1999 in Höhe von S 225.000,00 wurden von der Bw. im Berufungsverfahren belegmäßig nachgewiesen. Die Überprüfung dieser Belege durch den unabhängigen Finanzsenat führt zu dem Schluss, dass keine Gründe für die Nichtanerkennung dieser Aufwendungen vorliegen. Wie die BP zu Recht festgestellt hat, wurde die Rechnung der H-OEG vom 24. November 1999 für das Projekt E-Gasse im Anlageverzeichnis der Bw. erfasst. Im Jahr 2000 wurden die in den Anlageverzeichnissen der Bw. aus den Jahren 1998 und 1999 ausgewiesenen „Investitionen Dachbodenausbau“ auf die Objekte T-Straße, L-Platz und E-Gasse aufgeteilt. Diese Rechnung wurde daher im Jahr 2000 von der Bw. entgegen der Feststellung der BP nicht ausgebucht. Die im Zuge der Sanierung des Objektes E-Gasse gewährten öffentlichen Mittel wurden anteilig an die Bw. weitergeleitet. Die Ausführungen der Bw. zu der steuerlichen Behandlung dieser Fördermittel entsprechen der geltenden Rechtslage.

Gemäß § 30 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 liegen Spekulationsgeschäfte nicht vor, soweit die Einkünfte aus den Veräußerungsgeschäften zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören. Da die Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum 1998 bis 2001 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat, sind die Einkünfte der Bw. aus den von der BP dargestellten Veräußerungen von Wohnungen im Objekt E-Gasse als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu

erfassen. Einnahmen sind gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Die Einnahmen aus den Veräußerungen der Wohnungen im Objekt E-Gasse sind der Bw. erst ab dem Jahr 2002 zugeflossen, weshalb eine Besteuerung dieser Einkünfte im berufungsgegenständlichen Zeitraum 1998 bis 2001 nicht zu erfolgen hat. Entsprechend dieser Rechtslage wurden von der Bw. auch tatsächlich keine Einkünfte aus der Veräußerung der Wohnungen im Objekt E-Gasse erklärt. Zwar wurden von der Bw. den Abgabenerklärungen der Jahre 2000 und 2001 die von der BP angeführten Berechnungsblätter beigelegt, mangels steuerlicher Relevanz dieser Berechnungen im berufungsgegenständlichen Zeitraum 1998 bis 2001 erübriggt sich ein Eingehen auf die Ausführungen der BP zu diesen Berechnungen.

Umsatzsteuer

Gemäß § 17 Abs. 2 UStG 1994 haben Unternehmer, die hinsichtlich ihrer Umsätze aus Tätigkeiten im Sinne des § 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht buchführungspflichtig sind, die Steuer nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung). Gemäß § 17 Abs. 6 UStG 1994 treten an die Stelle der Entgelte für die ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen die vereinnahmten Entgelte.

Gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 schuldet wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, diesen Betrag. Gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1994 gilt als Rechnung jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe. Die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird. Wesentlich ist, dass der Leistende eine Urkunde ausstellt, die (auch) den Zweck verfolgt, einem anderen Mitteilung über die für eine Leistung geforderte Gegenleistung zu machen, die also eine Abrechnung über eine Leistung darstellt (vgl. VwGH 17.2.1992, 90/15/0144). Ein schriftlicher Vertrag (Kaufvertrag) kann jedoch nur dann als Rechnung gewertet werden, wenn sich aus dem Vertragsinhalt ergibt, dass nicht nur die Willenseinigung über die wechselseitigen Rechte und Pflichten erfolgte, sondern bereits eine Abrechnung über die zu erbringende Leistung intendiert ist und diese alle nach § 11 Abs. 1 erforderlichen Merkmale aufweist (Ruppe, a.a.O., Tz. 48 zu § 11 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Laut vorliegendem Kaufvertrag vom 10. August 2001 veräußerte die Bw. die Wohnung Top 23 des Objektes E-Gasse an W. um den vereinbarten Kaufpreis von S 1.530.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in Höhe von S 306.000,00. Dieser Kaufpreis wurde von der Bw. nicht im Jahr 2001 vereinnahmt. Entsprechend der dargestellten Rechtslage wurde dieser Verkaufserlös von der Bw. zu Recht nicht in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2001 erklärt. Aus den Vereinbahrungen des vorliegenden Kaufvertrages vom 10. August 2001 kann keinesfalls geschlossen werden, dass von den Vertragspartnern bereits eine Abrechnung im Sinn des § 11 Abs. 1 UStG 1994 vorgenommen wurde. Mangels Vorliegens einer Rechnung erfolgte die Besteuerung des im Kaufvertrag vom 10. August 2001 vereinbarten Kaufpreises in Höhe von S 1.530.000,00 gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 durch die BP nicht zu Recht.

Vorsteuer

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. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

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.

Der Vorsteuerabzug steht grundsätzlich erst zu, wenn die Leistung ausgeführt worden ist. Wird jedoch vor Ausführung des Umsatzes ein Entgelt entrichtet, dann ist die Vorsteuer bereits abziehbar, wenn eine formgerechte Rechnung (mit gesondertem Steuerausweis)

vorliegt. In diesem Fall wird somit nicht auf die Leistung, sondern auf die Zahlung abgestellt, die sonst für den Vorsteuerabzug unerheblich ist.

Im Berufungsfall gilt es zu beurteilen, ob die streitgegenständlichen Rechnungen den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 entsprechen. 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 Leistungen müssen jedenfalls nachvollziehbar bleiben, um eine wirkungsvolle Überwachung des Umsatzsteueraufkommens zu gewährleisten. Dieser Zweck der Sicherstellung der Erhebung der Umsatzsteuer erfordert es, dass ein objektiver Rechnungsleser durch bloßen Einblick in die Rechnung erkennen kann, was Gegenstand der Lieferung oder sonstigen Leistung war. 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 Rechnungsaressaten 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).

Es besteht nach dem festgestellten Sachverhalt kein Zweifel daran, dass die von der St.-GmbH entsprechend dem Generalunternehmervertrag vom 28. Dezember 1998 der Bw. in Rechnung gestellten Bauarbeiten tatsächlich durchgeführt wurden. Bei der Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug kommt dem Umstand, ob der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt hat, keine Bedeutung zu, weshalb die Ausführungen der BP dazu unbeachtlich sind.

Unter Berücksichtigung des Generalunternehmervertrages vom 28. Dezember 1998 ergibt sich zweifellos, dass es sich bei der Rechnung der St.-GmbH vom 31. Dezember 1998 um eine Anzahlung für eine künftige Leistung handelte. Für den Vorsteuerabzug aus Anzahlungsrechnungen ist grundsätzlich der Zahlungszeitpunkt maßgeblich. Der von der Bw. im Jahr 1998 geltend gemachte Vorsteuerabzug in Höhe von S 6.533.850,22 und der im Jahr 2000 geltend gemachte Vorsteuerabzug in Höhe von S 821.093,11 erfolgte entsprechend den in diesen Jahren von der Bw. tatsächlich an die St.-GmbH geleisteten Anzahlungen. Wie auch die BP festgestellt hat, wurden die tatsächlich geleisteten Anzahlungen und die darauf entfallenden Steuerbeträge in den Schlussrechnungen der St.-GmbH vom 15. Dezember 2000 und 20. Dezember 2001 abgesetzt. Die Nichtanerkennung des von der Bw. aus geleisteten Anzahlungen geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von S 6.533.850,22 im Jahr 1998 und in Höhe von S 821.093,11 im Jahr 2000 erfolgte daher nicht zu Recht.

Die Rechnungen der St.-GmbH vom 15. Dezember 2000 und vom 20. Dezember 2001 weisen lediglich eine Verrechnungssumme der einzelnen Bauprojekte E-Gasse, T-Straße (15. Dezember 2000) und L-Platz (20. Dezember 2001) ohne detaillierte Leistungsbeschreibungen auf. Die Summe der einzelnen Nettopreise bzw. der Nettopreis wurden richtig mit dem gesonderten Umsatzsteuerausweis versehen. Wie die BP zu Recht festgestellt hat, weisen diese Rechnungen der St.-GmbH vom 15. Dezember 2000 und vom 20. Dezember 2001 sowie die Rechnung des S. vom 2. Dezember 1998 über die Überlassung der Mietrechte der Objekte T-Straße und L-Platz, die Rechnung der HLV-GmbH vom 2. Dezember 1998 für die Vermittlungstätigkeit für die Objekte T-Straße, L-Platz und E-Gasse, die Rechnung der EV-GmbH vom 7. Dezember 1998 für die Projektierung, Beratung und Erbringung von Büroleistungen betreffend die Projekte der Dachböden L-Platz, T-Straße und E-Gasse, die Rechnung der O-GmbH vom 11. Dezember 1998 für die Erstellung einer Machbarkeitsstudie für den Ausbau und die Verwertung, insbesondere hinsichtlich der Marktsituation bezüglich Vermietung von Dachböden in den Objekten L-Platz, T-Straße und E-Gasse, die Rechnungen der H-OEG vom 24. November 1999 und vom 10. Jänner 2000 über Vorleistungen, Aufmassarbeiten und Planerstellungen für das Projekt E-Gasse keinerlei Angaben betreffend Zeitpunkt oder Zeitraum der Durchführung der abgerechneten Lieferungen und sonstigen Leistungen auf. Auch ein Hinweis darauf, dass der Zeitraum der Leistungserbringung in einem anderen Beleg oder Beweismittel enthalten wäre, lässt sich keiner der in Rede stehenden Rechnungen 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; 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 Vorsteuerabzug aus den angeführten Rechnungen in Höhe von S 880.000,00 für das Jahr 1998, S 320.000,00 für das Jahr 1999, S 60.000,00 für das Jahr 2000 und S 2.646.383,79 für das Jahr 2001 von der BP zu Recht versagt wurde, da die in Rede stehenden Rechnungen den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 zweifellos nicht entsprechen.

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 (VwGH 17.9.1996 95/14/0068; VwGH 18.11.1987, 86/13/0204).

Die Ausführungen der Bw. zu dem im Jahr 1998 geltend gemachten Vorsteuerabzug aus den Mietzahlungen der Bw. an die S. und H. GesbR sind schlüssig und nachvollziehbar. Die Nichtanerkennung des von der Bw. im Jahr 1998 geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von S 1.700,18 ist daher nicht zu Recht erfolgt.

Von der Bw. wurden im Berufungsverfahren die Rechnungen hinsichtlich des von der BP im Jahr 1999 nicht anerkannten Vorsteuerabzuges in Höhe von S 7.000,00 und des im Jahr 2000 nicht anerkannten Vorsteuerabzuges in Höhe von S 50.000,00 vorgelegt. Die Überprüfung dieser Rechnungen führt zu dem Schluss, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben waren. Die Nichtanerkennung des von der Bw. im Jahr 1999 geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von S 7.000,00 und des von der Bw. im Jahr 2000 geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von S 50.000,00 ist daher nicht zu Recht erfolgt.

Der Bw. wurde mit Rechnung vom 9. September 2000 die Vermittlungsprovision für den Verkauf von fünf Wohnungen im Objekt E-Gasse (Leistungszeitraum September, Oktober, November 2000) in Höhe von S 1.000.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von S 200.000,00 in Rechnung gestellt. Diese Rechnung entspricht den Bestimmungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994. Die Bw. hat zu Recht darauf hingewiesen, dass ein Vorsteuerabzug aus einer laut den Feststellungen der BP „identen“ Provisionsabrechnung vom 9. November 1999 nicht vorgenommen wurde. Im Hinblick darauf, dass der Verkauf von fünf Wohnungen des

Objektes E-Gasse mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 2000 erfolgte, ergeben sich für den unabhängigen Finanzsenat keine Zweifel am Vorliegen der Voraussetzungen für den von der Bw. geltend gemachten Vorsteuerabzug. Die Nichtanerkennung des von der Bw. im Jahr 2000 geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von S 200.000,00 durch die BP ist daher nicht zu Recht erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 9 Berechnungsblätter

Wien, 14. Februar 2007