



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 3

GZ. RV/1070-W/09,
miterledigt RV/1071-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, vertreten durch Dkfm.B.,, Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Türkstraße 9, vom 8. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 5. Oktober 2007 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Betriebsgegenstand der Berufungswerberin (Bw.), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, war gemäß Punkt Viertens der Erklärung der seit 27.2.2009 im Anschlusskonkurs befindlichen Alleingesellschafterin C-GmbH über die Errichtung der Gesellschaft vom 7.8.2002 der Handel mir Waren aller Art, der Import und Export derselben; die Ausübung des Gewerbes der Immobilienmakler und Immobilienverwaltung; Anlage- und Vermögensverwaltung; Ankauf und Verwaltung von Unternehmensbeteiligungen; der An- und Verkauf, Vermietung, Verwertung, Verwaltung und Verpachtung von Immobilien, insbesondere die Errichtung eines Neubauprojektes in der X-Strasse,Nr.xx; die Errichtung und Schaffung von Wohnungseigentum; das Gewerbe des Bauträgers; das Baumeistergewerbe, das Gastgewerbe in allen nach der Gewerbeordnung zulässigen Betriebsformen sowie das Gewerbe der Werbungsmittler und Werbeberater. Als Geschäftsführer fungierte der derzeit

inhaftierte Y. bis 8.1.2009 und sodann Z.. Die Gesellschaft ist infolge Eröffnung des Konkurses mit Beschluss des Gerichtes vom 24.2.2011 aufgelöst.

Anlässlich einer die Abgabenerhebungszeiträume 2003 bis 2005 betreffenden Betriebsprüfung (BP) wurden die folgenden, im BP-Bericht dargestellten, berufungsgegenständlichen Feststellungen getroffen.

A) Tz 2 BP-Bericht – Vorsteuerabzug 2003:

Im September 2003 seien von der Bw. ein Geschäftslokal und 14 Garagenstellplätze an der Wiener Adresse X-Strasse,Nr.xx um € 490.541,63 netto zuzüglich 20 % USt erworben worden. Im Zuge einer Umsatzsteuerprüfung sei der Vorsteuerbetrag von € 98.108,33 anerkannt worden, da seitens der Bw. erklärt worden sei, dass nach einigen noch zu tätigenden Investitionen eine Vermietungsabsicht bestehen würde. Die behaupteten Investitionen seien bis dato (06/2007) nicht getätigt worden. Bis dato seien keine Erlöse aus einer Vermietung der Liegenschaftsanteile erklärt worden. Daher werde der Abzug der Vorsteuer in Höhe € 98.108,33 nicht anerkannt. Eine Geltendmachung dieses Vorsteuerbetrages könne dann erfolgen, wenn es tatsächlich zur Vermietung komme.

B) Tz 4 BP-Bericht – Teilwertabschreibung:

Der Kaufpreis für die im September 2003 von der Bw. erworbenen Objekte in der X-Strasse,Nr.xx betrug insgesamt € 530.167,13 (€ 490.541,63 inklusive Nebenkosten in Höhe von € 39.625,50). In der Bilanz 2003 sei eine außerplanmäßige Abschreibung in Höhe von € 176.722,38 (1/3 des Gesamtwertes) ausgewiesen worden. Der Buchwert zum 31.12.2003 betrage nunmehr € 353.444,75. Diese Abschreibung sei von der Bw. wie folgt begründet worden: Als Basis für die Kaufentscheidung sei von der steuerlichen Vertretung der Bw. für den Zeitpunkt des Kaufes im September eine Planungsrechnung erstellt worden, die den zu entrichtenden Kaufpreis untermauert habe. In dieser ersten Plan-Ertragsrechnung zum Zeitpunkt der Anschaffung seien von der Bw. Planerlöse in Höhe von jährlich € 54.000,00 angesetzt worden. Dies entspreche einer jährlichen Rendite von rd. 8,6 % auf das eingesetzte Kapital (Anschaffungskosten + Nebenkosten + geplante Investitionen von € 120.000,00 ergebe in Summe € 632.835,00). In einer im April 2005 erstellten Ertragsrechnung (Erstellungszeitpunkt des Jahresabschlusses 2003) seien nunmehr jährliche Erträge von € 40.000,00 angenommen und bei nahezu unveränderter Planrendite von 8,5 % (laut Erstberechnung 8,6 %) fiktive Anschaffungskosten inklusive Nebenkosten von € 350.000,00 ermittelt worden. Dies entspreche rd. 66 % der tatsächlichen Anschaffungskosten samt Nebenkosten. Mit dieser Darstellung sei die Bw. der Meinung, eine außerbilanzmäßige Abschreibung im Ausmaß von 1/3 der Anschaffungskosten inklusive Nebenkosten begründen

zu können. Dem sei zu entgegnen, dass erzielbare Renditen eine Investitionsentscheidung zwar maßgeblich beeinflussen können, das Erreichen von Planvorstellungen jedoch von verschiedenen, teilweise nicht messbaren Faktoren (allgemeine Wirtschaftslage, Marktkenntnis, Geschick des Investors etc.) abhänge. Die von der Bw. vorgenommene Abschreibung entspreche einer Teilwertabschreibung im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung. Der Teilwert sei ein Substanz- und kein Ertragswert. Er sei ein objektiver Wert, der nicht von der persönlichen Auffassung des Steuerpflichtigen, sondern von der allgemeinen Verkehrsauffassung bestimmt werde. Wenn in der zweiten Plan-Ertragsrechnung der Prozentsatz der Rendite nahezu unverändert angesetzt werde, jedoch aufgrund der erwarteten Mindereinnahmen auf einen um rund 1/3 geringeren Kaufpreis inklusive Nebenkosten und Investitionen umgerechnet werde, so seien in diese Darstellung subjektive Erwartungshaltungen eingeflossen, die keinen geeigneten Bewertungsmaßstab darstellten. Nach Ansicht der BP sei die außerplanmäßige Abschreibung nicht zu Recht erfolgt, da nicht nachvollziehbar dargelegt worden sei, ob und in welcher Höhe zwischen dem Anschaffungszeitpunkt und dem Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten seien, welche die Annahme rechtfertigen könnten, dass am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten gelegen seien. Die aus der Sicht der Bw. getroffene Fehleinschätzung des Kaufpreises im September 2003 könne nicht für eine Verringerung der Anschaffungskosten der Liegenschaft zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung im Jahr 2005 herangezogen werden. Daher werde die im Jahr 2003 vorgenommene außerbilanzmäßige Abschreibung von der BP nicht anerkannt.

C) Tz 5 – Rückstellung für Prozesskosten:

Im Jahr 2003 sei eine Rückstellung für Prozesskosten in Höhe von € 40.000,00 gebildet worden. Im Jahr 2004 sei die ab dem Jahr 2001 zwingend vorgeschriebene Korrektur dieser Rückstellung in Höhe von 20 % durch außerbilanzmäßige Hinzurechnung von € 8.000,00 vorgenommen worden. Laut Auskunft der steuerlichen Vertretung sei die Bildung der Rückstellung für das Jahr 2003 in Zusammenhang mit dem Rücktritt vom Vorkaufsrecht betreffend den Erwerb der gesamten Liegenschaft X-Strasse,Nr.xx (ursprünglicher Kaufpreis € 1.375.000,00 ohne Nebenkosten) im Jänner 2003 erfolgt. Zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung im April 2005 sei angeblich noch nicht bekannt gewesen, ob ein Rücktritt vom Kauf überhaupt möglich wäre. Der Wert der Rückstellung sei mit ca. 3 % des ursprünglichen Kaufpreises in Ansatz gebracht worden. Nach Ansicht der BP sei diese Darstellung unrichtig: Der Rücktritt vom Vorkaufsrecht betreffend die gesamte Liegenschaft X-Strasse,Nr.xx sei im Jänner 2003 erfolgt. Eine entsprechende Abschlagszahlung von € 232.500,00 für den Kaufrücktritt habe die Bw. im Februar 2003 erhalten. Der (neue) Kaufvertrag für einen Teil der Liegenschaft (ein

Geschäftslokal und 14 Garagenstellplätze) sei im September 2003 ausgefertigt und von beiden Vertragspartnern unterzeichnet worden (Rechnung für den Vorsteuerabzug über € 490.541,63 zuzüglich 20 % USt – siehe Tz 2). Aus den vorgelegten Belegsammlungen und Gewinn- und Verlustrechnungen für die folgenden Jahre seien keinerlei Aufwendungen ersichtlich, die aus einer Prozessführung wegen Rechtsstreitigkeiten entstanden seien. Die im Jahr 2003 gebildete Rückstellung in Höhe von € 40.000,00 werde daher gewinnerhöhend aufgelöst. Die Hinzurechnung von € 8.000,00 im Jahr 2004 werde von der BP rückgängig gemacht. Mit den Bescheiden betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2003 vom 5.10.2007 wurde den von der BP getroffenen Feststellungen Rechnung getragen.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung vom 8.11.2007 wurde vorgebracht, dass die von der BP getroffenen Feststellungen nach Meinung der Bw. nicht zutreffend und den Sachverhalt in unzutreffender Weise berücksichtigen würden.

Zu A) Tz 2 BP-Bericht – Vorsteuerabzug:

Die Nichtanerkennung von Vorsteuern in Höhe von € 98.108,33 sei zu Unrecht erfolgt, weil die ernsthafte Vermietungsabsicht unverändert bestehe und erste Teilerfolge (Vermietung von KFZ-Abstellplätzen) bereits gegeben seien. Nach der Fertigstellung der Baumaßnahmen durch den Errichter sei ein Rechtsstreit entstanden, der den weiteren Ausbau des im Rohzustand erworbenen und übernommenen Geschäftslokals sowie die Verwertung rund zwei Jahre lang blockiert habe. Dazu komme, dass die restlichen Investitionen erst dann durchgeführt werden könnten, wenn ein Mieter für das Geschäftslokal gefunden worden sei. Der Innenausbau solle nach den Vorstellungen des Mieters, der damit zu einem langfristigen Vertrag ermuntert werden solle, gestaltet werden. Bemühungen zur Vermietung des Geschäftslokales seien seit Monaten im Gange, jedoch könne ein Objekt dieser Art nicht leicht vermietet werden, weil es eine Reihe leerstehender Geschäftslokale in der näheren Umgebung gebe. Auch für die erworbenen Autoabstellplätze würde man erst jetzt die ersten Mieter finden, nachdem auch für die lange Zeit leerstehenden Abstellplätze der Wohnhausanlage Mieter gefunden worden seien. Da gegenüber dem Zeitpunkt der Umsatzsteuersonderprüfung keine Änderungen der Vermietungsabsicht eingetreten seien und mittlerweile die ersten Mietverträge vorlägen bzw. in Vorbereitung seien, sei die Anerkennung der bereits zu Recht anerkannten Vorsteuer zu Unrecht erfolgt. Es werde daher beantragt, die Vorsteuer 2003 anzuerkennen.

Zu B) Tz 4 BP-Bericht – Teilwertabschreibung:

Im September 2003 seien ein Geschäftslokal und 14 Garagenplätze in der X-Strasse,Nr.xx erworben worden. Dieser Kaufvertrag sei unter wirtschaftlichem Druck und in einer für die Bw. entstandenen Zwangslage zustande gekommen, weil die vorherigen Bemühungen, mit

der Liegenschaftseigentümerin, der Firma W-GmbH, zu einem Kaufvertrag für die gesamte Liegenschaft X-Strasse,Nr.xx zu kommen, gescheitert seien. Im Zuge der Bemühungen, die Kaufoption nicht verfallen zu lassen, habe die Bw. in Summe Anzahlungen von € 232.500,00 geleistet. Diese Anzahlung wäre verfallen, wenn nicht eine Abtretung der Kaufoption an die Firma V-GmbH gelungen wäre. Um die bereits geleisteten Anzahlungen von € 232.500,00 zu retten, habe die Bw. den Kaufpreis von € 490.541,63 netto für das Geschäftslokal und die 14 Abstellplätze akzeptiert. Dabei habe sie sich von einer Planrechnung leiten lassen, die auch bei dieser überhöhten Kaufsumme eine Rentabilität von etwa 8,5 % p.a. erwarten habe lassen. Im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses 2003, im April 2005, sei bereits bekannt gewesen, dass die Verwertung der erworbenen Liegenschaft zu den angenommenen Mieten nicht möglich sei. Aufgrund der zahlreichen leerstehenden Geschäftslokale in der Umgebung einerseits und der zahlreichen unvermieteten Autoabstellplätze in dem als Anlegerprojekt vermarkteten Gebäudekomplex X-Strasse,Nr.xx andererseits seien die erwarteten Mieterträge als unrealistisch einzustufen gewesen. Aufgrund der gegebenen Umstände und dem Gebot, Gegenstände des Anlagevermögens vermindert um die voraussichtlich dauernde Wertminderung in der Bilanz auszuweisen, habe daher eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden müssen. Dieser handelsrechtliche Bewertungsansatz widerspreche nicht den steuerrechtlichen Vorschriften bzw. bedürfe keiner Korrektur zur Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses. Der aus der wirtschaftlichen Zwangslage akzeptierte überhöhte Ankaufspreis führe auch aus steuerrechtlicher Sicht zu einem Verlust in Höhe der erforderlichen Abschreibung auf den Teilwert der Liegenschaft. Dabei sei zu berücksichtigen, dass die Liegenschaft funktionell wie eine Produktionsanlage zu sehen sei, weil sie zur Erbringung von Leistungen (Gebrauchsüberlassung gegen Miete) diene und kein Anlageobjekt im herkömmlichen Sinn sei. Auch der VwGH habe Teilwertabschreibungen im Falle von Fehlinvestitionen anerkannt. Die Meinung, dass die Liegenschaft ausschließlich nach dem Substanzwert zu bewerten wäre, führe zu einem überhöhten Wertansatz in der Bilanz, der weder handelsrechtlich gedeckt noch steuerrechtlich geboten wäre. Die Bw. vertrete daher die Meinung, dass die im Jahresabschluss vorgenommene Teilwertabschreibung sachlich richtig sei und steuerlichen Vorschriften nicht widerspreche. Es werde daher die Anerkennung der außerplanmäßigen Abschreibung beantragt.

Zu C) Tz 5 – Rückstellung für Prozesskosten:

Die Bildung der Prozesskostenrückstellung sei aufgrund der strittigen Situation betreffend den Ausbau des Geschäftslokales und möglicher Konsequenzen einer rückwirkenden Vertragsauflösung bzw. Vertragsanfechtung erfolgt. Dieser Rechtsstreit mit dem Bauträger habe lange nach der Fertigstellung des Gebäudes angedauert und die Vermietung des Geschäftslokales rund zwei Jahre lang verhindert. Bei der Schätzung der Höhe der

Rückstellung für einen allfälligen Rechtsstreit, der auch die Kosten der Gegenseite und eines Sachverständigen beinhalte, sei der Betrag von € 40.000,00 als angemessene Vorsorge für das Prozessrisiko eingeschätzt worden. Die Nichtanerkennung der Rückstellung trotz der Rechtsstreitigkeiten sei zu Unrecht erfolgt. Die Anerkennung der Rückstellung als gewinnmindernde Belastung im Jahr 2003 werde beantragt.

Die BP nahm mit Schreiben vom 9.7.2008 zur Berufung wie folgt Stellung:

Zu A) Tz 2 BP-Bericht – Vorsteuerabzug:

Im Zuge des Prüfungsverfahrens seien trotz entsprechender Aufforderung mittels Vorhalt vom 8.5.2007 keinerlei Unterlagen vorgelegt worden, welche von der Bw. gesetzte Aktivitäten im Hinblick auf eine künftige Vermietung des Geschäftslokals sowie der Garagenstellplätze auf der Liegenschaft X-Strasse,Nr.xx dokumentieren bzw. belegen könnten. Die behaupteten Investitionen seien tatsächlich nicht getätigten worden. Weiters seien bis dato keinerlei Erlöse aus einer Vermietung der Liegenschaftsanteile erklärt worden. Daher sei der Vorsteuerbetrag in Höhe von € 98.108,33 im Jahr 2003 von der BP nicht anerkannt worden.

Zu B) Tz 4 BP-Bericht – Teilwertabschreibung:

Bei dem von der Bw. angeführten Anzahlungsbetrag in Höhe von € 232.500,00 für den ursprünglichen Kauf der gesamten Liegenschaft im Jahre 2002 handle es sich um eine Abschlagszahlung der Firma W-GmbH an die Bw. Im Jahr 2003 seien der Bw. am 13.2. per Scheck € 232.500,00 von der Firma J-GmbH im Namen der W-GmbH für den Verzicht des Vorkaufsrechts an der Liegenschaft X-Strasse,Nr.xx übergeben und auf das Firmenkonto der Hypobank (Auszug 4) einbezahlt worden. Dieser Betrag sei im Jahr 2003 als Erlös aus Grundstücksumsätze in der Gewinn- und Verlustrechnung sowie in der Umsatzsteuererklärung erfasst worden. Überdies seien Kosten für den Vorentwurf einer Bebauungsstudie für die gesamte Liegenschaft X-Strasse,Nr.xx in Höhe von € 60.000,00 von der V-GmbH rückerstattet und bei der Bw. im Jahr 2003 der Umsatzsteuer unterzogen worden.

Zu C) Tz 5 – Rückstellung für Prozesskosten:

Wie im BP-Bericht dargestellt worden sei, sei die Darstellung der Bw. betreffend die Rechtfertigung der Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung für Prozesskosten unrichtig. Die Bw. habe trotz mehrmaliger Aufforderung seitens der BP (u.a. mit Schreiben vom 5.5.2007, zugestellt mit Rückscheinbrief) weder eine schriftliche Stellungnahme noch Unterlagen vorgelegt, die den Grund der Bildung der Rückstellung bzw. die genaue Berechnung der Höhe der Rückstellung dokumentieren würden.

Die Bw. wurde mit Schreiben des Finanzamtes vom 7.11.2008 ersucht, eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP abzugeben. Am 18.12.2008 wurde vom steuerlichen Vertreter mitgeteilt, dass er zur Geschäftsführung der Bw. keinen Kontakt herstellen könne und daher um Erstreckung der Frist bis 31.3.2009 ersuche. Eine Gegenäußerung ist bis dato nicht eingelangt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu A) Tz 2 BP-Bericht – Vorsteuerabzug:

Die Bw. wendet sich gegen die Versagung des im Jahr 2003 im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Geschäftslokales und Garagenstellplätzen auf der Liegenschaft X-Strasse,Nr.xx zum Preis von € 490.541,63 geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von € 98.108,33.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Sowohl unter dem Regime des UStG 1972 als auch unter jenem des UStG 1994 wird die Unternehmereigenschaft dann erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen 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 (vgl. zB VwGH 30.9.1998, 96/13/0211; 19.3.2008, 2007/15/0134; 04.03.2009, 2006/15/0175 sowie Ruppe, UStG3, § 2, Tz 134).

Eine gewerbliche Tätigkeit liegt bereits in der Vorbereitungsphase, sohin vor Erzielung der ersten Einnahmen vor, wenn sich der innere Entschluss des Abgabepflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Abgabepflichtige zielstrebig auf die Betriebseröffnung hinarbeitet. Bei einer über einige Jahre hinausgehenden Vorbereitungsphase wird dabei besonderes Gewicht darauf zu legen sein, dass auf Grund der bereits gesetzten Handlungen des Abgabepflichtigen die eindeutige

Absicht der künftigen Betriebseröffnung erweislich ist. Entsprechendes gilt für die umsatzsteuerliche Beurteilung einer Betätigung in der Vorbereitungsphase. Vorsteuern können bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Abgabepflichtige Einnahmen iSd § 2 Abs. 1 UStG 1972 erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige unternehmerische Tätigkeit aus noch der Umstand, dass er die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften ins Auge fasst. Es müssen über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände vorliegen, aufgrund derer mit "ziemlicher Sicherheit" feststeht, dass eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet wird (vgl. zB VwGH 25.11.1986, 86/14/0045; 18.03.1997, 96/14/0045).

Für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft als Vermieter können nur solche nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit (im Sinne des UStG) ansieht (vgl. zB VwGH 04.03.2009, 2006/15/0175).

Im gegenständlichen Fall gründet sich die Versagung des im Zusammenhang mit dem Erwerb von einem Geschäftslokal und 14 Garagenstellplätzen geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von € 98.108,33 auf die von der BP getroffene Feststellung, dass die Vermietungsabsicht hinsichtlich der erworbenen Objekte zwar behauptet, jedoch nicht durch entsprechende Handlungen dokumentiert worden sei. Für diese Beurteilung durch die BP spricht die Tatsache, dass nach Aussage der Bw. im Vorfeld zu tätige Investitionen tatsächlich niemals erfolgt sind. Wenn die Bw. argumentiert, dass ihre Vorhaben aus nicht von ihr zu vertretenden Gründen ca. 2 Jahre lang blockiert worden seien, so ist dem zu entgegnen, dass die BP vier Jahre nach dem Ankauf der auf der Liegenschaft X-Strasse,Nr.xx befindlichen Objekte durchgeführt wurde und seitens der Bw. weder zu diesem Zeitpunkt noch im Berufungsverfahren auf eine künftige Vermietung ausgerichtete Aktivitäten nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden konnten. Das Berufungsvorbringen, dass Investitionen erst nach der Gewinnung eines Mieters erfolgen könnten, erscheint im gegebenen Kontext als Zweckbehauptung. Hätte die Bw. konkrete Bemühungen zur Anwerbung von Mietern unternommen, wie etwa durch Zeitungsinserate oder im Internet, so hätte sie dies durch Vorlage entsprechender Unterlagen beweisen können. Wenn die Bw. vorbringt, dass es in der näheren Umgebung eine Reihe leerstehender Objekte geben würde und eine Vermietung daher schwierig wäre, so lässt sie außer Acht, dass ein rational denkender Unternehmer mit ernsthafter Vermietungsabsicht nach der Lebenserfahrung gerade in einer solchen Situation verstärkte Anstrengungen zur Gewinnung von Mietern unternommen hätte und über solche nach außen gerichteten Handlungen Auskunft geben könnte.

Aus dem Verhalten der Bw. ist zu schließen, dass im gegenständlichen Fall keine über eine Absichtserklärung hinausgehenden nach außen gerichteten Handlungen gesetzt wurden, anhand derer die Aufnahme einer Vermietungstätigkeit dokumentiert wäre. Somit konnte von der BP aufgrund der Umstände nicht mit "ziemlicher Sicherheit" feststehend angenommen werden, dass in Zukunft eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet würde. Diese Beurteilung findet ihre Bestätigung in der Tatsache, dass es tatsächlich nicht zur Erzielung von Erlösen aus einer Vermietung der betreffenden Objekte gekommen ist.

Da die von der Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen für die Annahme des Vorliegens einer Vorbereitungsphase zu einer unternehmerischen Tätigkeit im gegenständlichen Fall eindeutig nicht erfüllt sind, ist die Versagung des Vorsteuerabzuges in Höhe von € 98.108,33 im Jahr 2003 durch die BP zu Recht erfolgt.

Zu B) Tz 4 BP-Bericht – Teilwertabschreibung:

Die Bw. wendet sich gegen die Nichtanerkennung einer Teilwertabschreibung in Höhe von € 176.722,38, was einem Drittel der Anschaffungskosten für die im September 2003 erworbenen Objekte in der X-Strasse,Nr.xx (ein Geschäftslokal und 14 Garagenstellplätze) entspricht.

Gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.

Die bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zur Anwendung kommende sogenannte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz hat zum Inhalt, dass im Rahmen des steuerlich durch § 6 EStG 1988 vorgegebenen Wahlrechts eine Teilwertabschreibung zwingend vorzunehmen ist, wenn sich aus den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung eine solche Abwertungsverpflichtung ergibt (vgl. zB VwGH 19.03.2002, 99/14/0134).

Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden.

Beim Teilwert im Sinne des § 6 Z 1 EStG 1988 handelt es sich ebenso wie beim gemeinen Wert um einen objektiven Wert (vgl. zB VwGH 29.05.2001, 98/14/0103; 28. April 1994, 93/16/0186).

Eine Teilwertabschreibung eines nicht abnutzbaren Wirtschaftsgutes ist steuerlich dann anzuerkennen, wenn der Unternehmer dartun kann, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, welche die Annahme rechtfertigen, dass am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten des Wirtschaftsgutes in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen (vgl. zB VwGH 21.07.1998, 97/14/0084; 26.1.1968, 1678/67, VwSlg 3715 F/1968; 29.4.1992, 90/13/0292).

Unter einer eine Teilwertabschreibung allenfalls rechtfertigenden Fehlinvestition ist das erst nach der Anschaffung erfolgende Hervortreten von Umständen objektiver Natur, die den vereinbarten Anschaffungspreis als überhöht erscheinen lassen, zu verstehen(VwGH 10.09.1998, 93/15/0051; 18.12.1990, 89/14/0091, 0092).

Es ist Sache des Abgabepflichtigen, im Falle eines Absinkens des Teilwertes des Wirtschaftsgutes den Nachweis hiefür zu erbringen, um sodann eine Teilwertabschreibung vornehmen zu können (vgl. zB VwGH 26.07.2000, 26.07.2000).

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, wobei Nachweis oder Glaubhaftmachung auch jener Sachverhalte erforderlich sind, auf Grund derer die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sein soll. Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung eines niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl. zB VwGH 22.04.2009, 2007/15/0074; 28.11.2001, 99/13/0254; 9.9.2004, 2001/15/0073; 10.8.2005, 2002/13/0037; 25.6.2007, 2002/14/0085).

Im gegenständlichen Fall wurde für die im September 2003 von der Bw. erworbenen Objekte in der X-Strasse,Nr.xx (ein Geschäftslokal und 14 Garagenstellplätze) ein Kaufpreis inklusive Nebenkosten von € 530.167,13 entrichtet. Die strittige Teilwertabschreibung in Höhe von € 176.722,38 wurde zum 31.12.2003 und somit bereits für das Anschaffungsjahr vorgenommen. Die im BP-Bericht getroffene Beurteilung, dass diese Teilwertabschreibung nicht rechtmäßig sei, da seitens der Bw. nicht nachvollziehbar dargelegt werden konnte, ob und in welcher Höhe zwischen dem Anschaffungszeitpunkt und dem Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten seien, welche die Annahme rechtfertigen könnten, dass am Bilanzstichtag die

Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten gelegen seien, wird als zutreffend erachtet.

Die von der Bw. in der Berufung vorgebrachten Argumente sind nicht geeignet, zu einer anderen rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes zu führen.

Das Vorbringen, dass für den ursprünglich vorgesehenen Ankauf der gesamten Liegenschaft X-Strasse,Nr.xx im Jahr 2002 eine Anzahlung von € 232.500,00 geleistet worden sei und man aus diesem Grund (um die Anzahlung zu "retten") für den im September 2003 erfolgten Erwerb des auf dieser Liegenschaft befindlichen Geschäftslokales und der 14 Garagenstellplätze den Kaufpreis von € 490.541,63 akzeptiert habe, enthält keine Rechtfertigung für die vorgenommene Teilwertabschreibung.

Wie von der BP dargelegt wurde, erfolgte die Rückerstattung der Anzahlung von € 232.500,00 an die Bw. bereits im Februar 2003 in Form einer Abschlagszahlung der Firma W-GmbH und wurde dieser Vorgang auch in der Gewinn- und Verlustrechnung sowie in der Umsatzsteuererklärung für dieses Jahr ordnungsgemäß berücksichtigt. Auch die Kosten für den Vorentwurf einer Bebauungsstudie für die gesamte Liegenschaft X-Strasse,Nr.xx in Höhe von € 60.000,00 wurden der Bw. von der V-GmbH rückerstattet. Da somit von einer zuvor durchgeführten vollständigen Rückabwicklung betreffend den ursprünglich beabsichtigten Erwerb der gesamten Liegenschaft X-Strasse,Nr.xx auszugehen ist, kann kein Zusammenhang zum im September 2003 erfolgten Kauf eines Teiles dieser Liegenschaft (ein Geschäftslokal und 14 Garagenstellplätze) erkannt werden. Insoweit die Bw. im Zusammenhang mit diesem Vorbringen argumentiert, dass der Kaufpreis von € 490.541,63 nicht marktgerecht gewesen wäre, ist zu entgegnen, dass keine Unterlagen (z.B. Sachverständigengutachten) vorgelegt wurden, anhand derer man eine Entrichtung eines überhöhten Kaufpreises als erwiesen annehmen könnte.

Insoweit sich die Bw. zur Rechtfertigung der Teilwertabschreibung auf zwei Plan-Ertragsrechnungen beruft, wobei die erste zum Zeitpunkt des Kaufes (September 2003) und die zweite im April 2005 (Erstellungszeitpunkt des Jahresabschlusses 2003) erstellt wurde, wird auf die als zutreffend erachteten Ausführungen der BP zur Bewertungsmethode verwiesen. Es kann mit einer im April 2005 erstellten (und durch in einem nicht geringen Maße von subjektiven Erwartungshaltungen beeinflussten) Plan-Ertragsrechnung keinesfalls die Annahme gerechtfertigt werden, dass am Bilanzstichtag 31.12.2003 die Wiederbeschaffungskosten der im September 2003 angekauften Objekte in einem nicht unerheblichen Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten gelegen gewesen wären.

Das Vorbringen, dass Teilwertabschreibungen nach der Rechtsprechung des VwGH auch im Falle von Fehlinvestitionen oder bei unter den Erwartungen liegender Rentabilität von Wirtschaftsgütern anzuerkennen seien, ist grundsätzlich zutreffend. Allerdings ist auch in solchen Fällen das erst nach der Anschaffung erfolgende Hervortreten von Umständen objektiver Natur, die den vereinbarten Anschaffungspreis als überhöht erscheinen lassen, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Bw. das Vorliegen der Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der im Jahr 2003 vorgenommenen Teilwertabschreibung in Höhe von € 176.722,38 weder nachweisen noch glaubhaft machen konnte. Daher wurde diese Teilwertabschreibung von der BP zu Recht nicht anerkannt.

Zu C) Tz 5 – Rückstellung für Prozesskosten:

Die Bw. wendet sich gegen die von der BP vorgenommene gewinnerhöhende Auflösung der im Jahr 2003 gebildeten Rückstellung für Prozesskosten in Höhe von € 40.000,00.

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden.

Gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 dürfen Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Gemäß § 9 Abs. 5 EStG 1988 sind Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 mit 80% des Teilwertes anzusetzen. Der maßgebliche Teilwert ist ohne Vornahme von Abzinsungen zu ermitteln. Rückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, sind ohne Kürzung des maßgeblichen Teilwertes anzusetzen.

Bei der Bildung einer Rückstellung handelt es sich um ein Gewinnkorrektivum, welches steuerlich nur in der Höhe anzuerkennen ist, in der der Erfolg des betroffenen Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird (Hinweis E 10. Oktober 1996, 94/15/0089, VwSlg 7130 F/1996; E 28. November 2000, 96/14/0067). Mit dem Entstehen einer "Schuld" muss auf Grund der bisherigen Erfahrungen ernsthaft zu rechnen sein (vgl. zB VwGH 29.11.2006, 2002/13/0176; 28.3.2000, 94/14/0165; 10.10.1996, 94/15/0089).

Eine Rückstellung darf gewinnmindernd nur für das Jahr gebildet werden, in dem der Aufwand wirtschaftlich verursacht ist. Entscheidend sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag,

wobei auf den Kenntnisstand im Zeitpunkt der Bilanzerstellung abzustellen ist (vgl. zB VwGH 26.07.2006, 2006/14/0106).

Der Verwaltungsgerichtshof ist stets von einem eigenständigen steuerlichen Rückstellungs begriff ausgegangen und hat als Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung in seiner Rechtsprechung regelmäßig verlangt, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft, somit mit größter Wahrscheinlichkeit, droht (vgl. zB VwGH 26.07.2006, 2006/14/0106; 7.8.2001, 97/14/0066; 26.5.2004, 2000/14/0181; 13.4.2005, 2001/13/0122).

Im gegenständlichen Fall wurden von der Bw. trotz mehrfacher (auch schriftlicher ergangener und dem steuerlichen Vertreter mit Rückscheinbrief zugestellter) Aufforderung durch die BP keine Unterlagen vorgelegt, aus denen man eine Rechtfertigung für die im Jahr 2003 gebildete Rückstellung für Prozesskosten in Höhe von € 40.000,00 entnehmen könnte. Auch im Berufungsverfahren wurden keine Nachweise vorgelegt.

Das Berufungsvorbringen, dass die Bildung der Rückstellung aufgrund einer strittigen Situation betreffend den Ausbau des Geschäftslokals und möglicher Konsequenzen einer rückwirkenden Vertragsauflösung bzw. Vertragsanfechtung erfolgt sei, kann nur als Zweckbehauptung aufgefasst werden, da sie einer Überprüfung nicht zugänglich ist. Das Vorbringen, dass es in diesem Zusammenhang einen lange nach der Fertigstellung des Gebäudes andauernden und die Vermietung des Geschäftslokales rd. zwei Jahre lang verhindernden "Rechtsstreit" mit dem Bauträger gegeben hätte, kann ebenfalls nicht als glaubwürdig erachtet werden. Denn hätte es tatsächlich einen Rechtsstreit gegeben, in den die Bw. involviert gewesen wäre, so hätte sie entsprechende Unterlagen vorlegen können. Auch eine nachvollziehbare Erklärung für die Berechnung der Höhe der gebildeten Rückstellung wurde von der Bw. nicht abgegeben.

Wie sich der Sachverhalt insgesamt darstellt, kann nicht angenommen werden, dass die Bw. im Jahr 2003 ernsthaft mit einer Belastung durch Prozesskosten in der Zukunft rechnen musste. Diese Beurteilung findet ihre Bestätigung in der Tatsache, dass in den folgenden Jahren (wie von der BP anhand der Belegsammlungen und Gewinn- und Verlustrechnungen ermittelt wurde) bei der Bw. keine Aufwendungen für Prozesskosten angefallen sind.

Die von der BP vorgenommene gewinnerhöhende Auflösung der im Jahr 2003 gebildeten Rückstellung für Prozesskosten in Höhe von € 40.000,00 ist zweifellos zu Recht erfolgt.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Mai 2011