



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverwerberin gegen die Bescheide des Finanzamtes, vom 10. August 2007 betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 sowie Körperschaftsteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 1.8.2001 gegründet. Alleiniger Gesellschafter war und ist Herr A. Gegenstand des Unternehmens ist laut Pkt. III des Vertrages der Handel, Vertrieb, Ankauf, Verkauf von Waren aller Art, insbesondere von medizinischen Hilfs- und Heilmitteln sowie die Beteiligung an Gesellschaften mit gleichem oder ähnlichem Unternehmenszweck ebenso wie die Übernahme der Geschäftsführung an Gesellschaften mit gleichem oder ähnlichem Unternehmenszweck. Der Sitz der Gesellschaft war ursprünglich in B. Am 11.12.2008 ist beim Handelsgericht C ein Antrag auf Sitzverlegung eingelangt, diese Sitzverlegung wurde mit 16.12.2008 ins Firmenbuch eingetragen und der Sitz der Gesellschaft befindet sich seither in D .

Die Bw hat am 31.8.2001 mit der E einen Mietvertrag über die Wohnung Nr. 03/09 in F, für die Zeit von 1.9.2001 bis 31.8.2003 abgeschlossen.

In der Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.2001 wurden keine Erlöse von Seiten der Bw erklärt. In der Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.2002, 2003 und 2004 scheint jeweils ein Erlös aus der Untervermietung des Top 3/9 auf. In den Gewinn- und Verlustrechnungen

zum 31.12.2005 und 2006 werden (mit Ausnahme einer KFZ-Hinzurechnung) keine Erlöse erklärt.

In der ersten Hälfte des Jahres 2006 ist eine Außenprüfung über die Jahre 2002 bis 2004 bei der Bw durchgeführt worden. Aus dem Prüfungsakt ist – wie aus den Erklärungen ersichtlich, dass die Bw niemals einen Handel mit medizinischen Hilfs- und Heilmittel begonnen hat. Tatsächlicher Betriebsgegenstand ist lediglich die Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten.

Im Zuge dieser Außenprüfung ist ua. ein Vorhalt an die Bw ergangen und die Bw wurde ersucht folgende Unterlagen vorzulegen bzw. Fragen zu beantworten:

- Vorlage des Generalunternehmervertrages
- Vorlage des Originalkontoauszuges über die Bezahlung der ersten Teilrechnung
- Bekanntgabe um welches Bauvorhaben es sich konkret handle (zB Errichtung von Wohnungen, Büroräumen etc) und in welchem Zusammenhang das Bauvorhaben mit der Tätigkeit der Bw stehe
- Was solle nach Beendigung des Bauvorhabens mit den Räumlichkeiten geschehen (Vermietung, Verkauf, stehe man bereits in Verhandlungen mit Mietern oder Käufern)
- Vorlage einer Finanzierungsaufstellung über das gesamte Bauvorhaben.

Im Prüfungsakt liegen nun im Wesentlichen folgende Unterlagen auf: ein Kaufvertrag vom 19.5.2005, ein Generalunternehmervertrag vom 19.7.2005, ein Abstattungskreditvertrag vom 30.5.2005, ein Maklervertrag 14.6.2005, ein (damals) aktueller Internetausdruck über die angebotene Vermietung der Wohnung Top 32, ein FAX vom 20.5.2005 mit verschiedenen Mietansätzen, Bestätigung einer Überweisung.

Aus diesen Unterlagen geht im Groben hervor, dass die Bw am 19.5.2005 einen Kaufvertrag mit der Fa. G als Verkäuferin und der Bw als Käuferin abgeschlossen hat. Kaufgegenstand bilden 10 Wohnungseigentumsobjekte der Liegenschaft EZ H. Der Kaufpreis wurde einvernehmlich mit € 50.000,-- festgelegt. Weiters wurde am 19.7.2005 zwischen der Bw als Auftraggeberin und der Fa. I als Auftragnehmerin ein Generalunternehmervertrag abgeschlossen. Aus dem Inhalt dieses Vertrages geht hervor, dass es sich bei den von der Bw gekauften Wohnungseigentumsobjekten der Liegenschaft EZ J im Wesentlichen um einen Rohdachboden handelt, dessen Wohnungseigentumsobjekte im 1. und 2. Dachgeschoss zu Wohnungen entsprechend den integrierende Vertragsbestandteile bildenden Plänen sowie Bau- und Ausstattungsbeschreibung von der Fa. I umgebaut und adaptiert werden sollen. Als Gesamtentgelt wurde ein Pauschalfixpreis von € 1.586.786,40 brutto vereinbart. Als Baubeginn wurde per sofort festgelegt zumal die Finanzierung erfolgt ist und der Vertrag

zustande gekommen ist. Die Fertigstellung soll binnen einem Jahr ab Baubeginn erfolgen. Eine 1. Teilrechnung wurde am 19.7.2005 von der Fa. I in Höhe von € 458.036,40 (inkl USt von € 76.339,40) erstellt. Im Auftrag der Bw wurde am 10.8.2005 dieser Betrag von der Bank auf das Konto der Fa. I überwiesen. Am 14.6.2005 wurde zwischen der Bw als Auftraggeberin und der Fa. K als Auftragnehmer ein Maklervertrag abgeschlossen. Der Fa. K wurde die Vermittlung einer Vermietung der Dachgeschoßwohnungen Top 29 bis 38 innerhalb eines Zeitraumes von Vertragsabschluss bis zum 31.12.2005 übertragen.

Folgende Umsatzsteuer-Daten wurden festgestellt:

Zeitraum	Umsatz	Vorsteuer	Guthaben
11/2005	0,00	540,33	- 540,33
10/2005	0,00	2.273,96	- 2.273,96
09/2005	0,00	10,72	- 10.72
08/2005	0,00	76.339,40	- 76.339,40
01-05/2005 Schätzung nach § 184 BAO	40.000,00	6.000,00	2.000,00
06-08/2005	0,00	0,00	0,00

Anlässlich der Umsatzsteuervoranmeldung 01/2006 wurde die 2. Teilrechnung der Fa. IJ vom 5.9.2005 mit einer Rechnungssumme von € 305.357,52 (inkl. € 50.892,92 USt) vorgelegt. Gleichzeitig wurde ein Kontoauszug der Fa. IK über die Buchung einer Gutschrift der L, Ehegattin des Gesellschafters und Geschäftsführers der Bw, am 2.2.2006, vorgelegt.

Am 10. August 2007 ergingen ein Umsatz- und ein Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2005, wobei die Besteuerungsgrundlagen mangels Abgabe von Steuererklärungen im Schätzungswege ermittelt wurden. Der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen wurde mit € 0,-- und der Gesamtbetrag der Vorsteuern ebenfalls mit € 0,-- angesetzt. Dadurch hat sich aus dem Umsatzsteuerbescheid 2005 eine Abgabennachforderung von € 64.619,77 ergeben. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit € 0,-- angesetzt und die Mindestkörperschaftsteuer vorgeschrieben. Aufgrund der zuvor festgesetzten Körperschaftsteuer hat sich eine Abgabengutschrift von € 3.125,11 ergeben. Weiters hat das Finanzamt am 10. August 2007 einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 erlassen, wobei das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen mangels Abgabe von Steuererklärungen ebenfalls im Schätzungswege ermittelt hat. Es hat sich eine Umsatzsteuernachforderung von € 52.579,67 ergeben.

Die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 haben folgende Begründung enthalten:

Nach derzeitigem Stand könne nicht davon ausgegangen werden, dass im Zusammenhang mit den geltend gemachten Vorsteuern von einer Vermietungsabsicht ausgegangen werden könne. Es würden weder bindende Vereinbarungen darüber vorliegen noch sonstige, über die Absichtserklärungen hinausgehende Umstände vorliegen, nach denen die Vermietungsabsicht mit ziemlicher Sicherheit feststünde. Es würden weder 2006 noch in den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen 2007 entsprechende Einnahmen erklärt werden.

Die Bw hat gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 sowie gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 Berufung eingebracht und diese wie folgt begründet:

Da sich die gegenständlichen Vermietungsobjekte noch in der Bauphase befänden, könne es noch zu keinen Umsätzen bzw. Mieteinnahmen kommen. Aus folgenden zwei Gründen sei der Bau bis dato noch nicht fertig gestellt:

1. Der Geschäftsführer der Bw sei aus schweren gesundheitlichen Gründen an der Ausübung seiner Tätigkeit verhindert gewesen. Auch das Projekt, die Vermietung der gegenständlichen Wohnungen voranzutreiben, sei ihm nicht möglich gewesen.
2. Die finanzielle Lage der Bw sei ua. auch wegen der schweren Krankheit für eine gewisse Zeit sehr angespannt gewesen. Die Finanzierungskredite seien kurzfristig auf Eis gelegt worden. Da sich die Liquidität nunmehr gebessert habe, werde mit einer Wiederaufnahme der Arbeiten bis Ende des Jahres 2007 gerechnet. Die Fertigstellung sollte bis Ende 2008 erreicht werden. Es sei daher in einem absehbaren Zeitraum von Umsätzen auszugehen.

Die Vermietungsabsicht habe schon bei Baubeginn im Jahr 2005 bestanden. Es bestehe ein immer noch gültiger Maklervertrag mit der BA in C. Dieser beinhalte die Unterstützung bei der Suche nach Miatern ua. mit Rundmails, Plakaten und anderen Werbemaßnahmen. Die Vermietungsabsicht sei gegenüber dritten Personen zugänglich gemacht und verbreitet worden. Es sei daher von Beginn an die Intention vorhanden, die Wohnungen an Dritte zu vermieten. Die Steuererklärungen würden umgehend nachgereicht werden.

Das Finanzamt hat in der Folge in einem Vorhalteverfahren die Bw ersucht, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

- 1.) die Steuererklärungen 2005 und 2006 samt Jahresabschlüssen und Gewinn- und Verlustrechnungen einzureichen.
- 2.) Eine realistische Prognoserechnung für den Zeitraum 2007 bis 2028.

3.)Bestätigung des Arztes über den Gesundheitszustand des Geschäftsführers Herrn Dr. A

4.)Bekanntgabe der derzeitigen Wohn- bzw. Zustelladresse des Geschäftsführers sowie der Kreditnehmerin L .

5.)Der von der Bw vorgelegte Maklervertrag zwischen der Bw und der K vom 14.6.2005 sei bis 31.12.2005 befristet. Existiere diesbezüglich ein neuer Vertrag oder eine Vertragsverlängerung?

6.)Aufgrund des Abstattungskreditvertrages zwischen der BAN und der Kreditnehmerin Frau L habe die Bank Frau L einen einmal ausnützbaren Kredit in Höhe von € 1.460.000,-- für den Ankauf des Wohnprojektes „M in C “ gewährt. Frau L verpflichtete sich, den Gesamtkredit bis zum 31.9.2031 zur Gänze abzudecken. Frau L habe auch die erste und zweite Teilrechnung der IJ betreffend das Bauvorhaben Dachboden N, in Höhe von insgesamt € 763.393,92 bezahlt. In welcher Form habe Frau L der Bw die gegenständlichen Geldbeträge zur Verfügung gestellt (Darlehen, Schenkung etc.)? Die entsprechenden Vereinbarungen wären vorzulegen.

7.)Nach der vorliegenden Bilanz zum 31.12.2004 liege Überschuldung im Sinne des § 67 KO vor, so dass der Schuldner ohne schuldhafte Zögern, spätestens aber 60 Tage nach dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit die Konkursöffnung zu beantragen habe. Ob und gegebenenfalls wann, von wem und bei welchem Gericht wurde die Eröffnung des Konkurses beantragt?

Die Bw hat in der Vorhaltsbeantwortung Folgendes ausgeführt:

1.)die Steuererklärungen lägen bei.

2.)Da sich aus finanziellen Gründen jedenfalls eine Verschiebung der Vermietungstätigkeit ergebe, könne eine Prognoserechnung derzeit noch nicht erstellt werden.

3.)Eine Beschreibung des Gesundheitszustandes liege bei.

4.)Die Zustellung solle an die Kanzleiadresse des steuerlichen Vertreters erfolgen.

5.)Es existiere derzeit kein neuer Vertrag. Der Geschäftsführer der Bw sei aber kurz vor Abschluss eines neuen Vertrages mit einem anderen Maklerbüro.

6.)Der Kreditvertrag sei aus Haftungsgründen von Frau L aufgenommen und der Bw zur Verfügung gestellt worden. Diesbezüglich sei eine mündliche Vereinbarung des Geschäftsführers der Bw mit seiner Gattin getroffen worden. Frau L habe bezüglich dieses Kredites eine Rangrücktrittserklärung abgegeben.

7.)Eine Überschuldung gemäß § 77 KO liege nicht vor, weil persönliche Haftungen existierten und bezüglich der Verbindlichkeiten des Gesellschafters und seiner Gattin Rangrücktrittserklärungen vorlägen.

Aufgrund der eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2006 ist eine erklärungsgemäß Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2006 erfolgt.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde in weiterer Folge die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 sowie gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 abgewiesen. Die Bescheide wurden vorläufig erlassen. Begründend wurde ua. Folgendes ausgeführt:

Die von der Bw in ihrer am 30.11.2007 eingereichten Umsatzsteuererklärung 2005 beanspruchte Vorsteuer betrage € 80.398,18. Die von der Bw in ihrer am 30.11.2007 eingereichten Umsatzsteuererklärung 2006 beanspruchte Vorsteuer betrage € 51.844,41. Laut den vorgelegten Umsatzsteuererklärungen seien in den Jahren 2005 und 2006 keine Umsätze getätigt worden.

Die Umsätze und Erträge der Bw würden sich wie folgt darstellen:

Jahr	Umsätze	Erträge
2001	0,--	- 12.121,57
2002	2.040,--	- 21.058,99
2003	5.610,--	- 20.536,14
2004	0,--	- 19.968,54
2005	0,--	- 34.162,11
2006	0,--	- 20.013,84

Von der Bw sei vorgebracht worden, dass ihr Geschäftsführer aus schweren gesundheitlichen Gründen an der Ausübung seiner Tätigkeit verhindert gewesen sei. Es sei ihm nicht möglich gewesen, das Projekt, die Vermietung der gegenständlichen Wohnungen, voranzutreiben. Die finanzielle Lage der Bw sei sehr angespannt gewesen, habe sich jedoch nunmehr gebessert, so dass mit einer Wiederaufnahme der Arbeiten mit Ende des Jahres gerechnet werde. Eine Prognoserechnung könne derzeit nicht erstellt werden, da sich aus finanziellen Gründen eine Verschiebung der Vermietungstätigkeit ergebe. Ein neuer Vertrag mit einem Maklerbüro

existiere derzeit nicht. Es stehe jedoch der Abschluss eines neuen Vertrages mit einem anderen Maklerbüro kurz bevor.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z. 3 LiebhabereiVO BGBI 1993/33 sei Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstünden. Nach § 1 Abs. 4 leg.cit. liege bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lasse. Andernfalls sei das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert werde. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 gelte als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Die Verlustsituation sei bereits dargestellt worden. Die derzeitige Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit lasse in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn nicht erwarten, so dass das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen sei, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht geändert werde. Die zukünftige Entwicklung der Bewirtschaftung bzw. Betätigung sei derzeit noch ungewiss, so dass die Bewirtschaftung bzw. Betätigung so lange zu beobachten sei, bis sich mit einiger Sicherheit annehmen lasse, ob in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss zu erwarten sei. Auf Grund der derzeitigen Art der Bewirtschaftung bzw. der Tätigkeit sei in einem absehbaren Zeitraum das Vorliegen von Liebhaberei jedenfalls wahrscheinlicher als ein Gesamtgewinn. Die Bescheide würden gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergehen.

Die Bw hat abschließend einen Antrag auf Vorlage der Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2005 und 2006 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Es wird auf die Berufungsausführungen zur Vermietungsabsicht der Bw verwiesen und die Bw behält sich vor, ergänzende Schriftstücke einzureichen.

Der Vorlageantrag betreffend die Körperschaftsteuer 2006 wurde vom Finanzamt wegen Unzulässigkeit zurückgewiesen und dieser Zurückweisungsbescheid wurde von der Bw nicht bekämpft.

Hinsichtlich der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 sowie gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 hat der Unabhängige Finanzsenat einen Vorhalt an die Bw gerichtet. Nach Rechtsausführungen und einer Wiedergabe des sich aus den Akten ergebenden Sachverhaltes wurde die Bw zur Klärung der Frage, ob im Zeitpunkt des Ankaufes der 10 Wohnungseigentumsobjekte am 19.5.2005 und in der nachfolgenden Zeit einschließlich 2006 eine nach außen klar ersichtliche Vermietungsabsicht gegeben war, ersucht, folgende Fragen zu beantworten und folgende Unterlagen vorzulegen:

- 1.)Vorzulegen wäre die gesamte Korrespondenz zwischen der Bw und der Fa. K auf Grund des Maklervertrages. Von besonderem Interesse sind dabei Unterlagen über die Einwertung des Mietpreises durch die Fa. K sowie die vereinbarten, zirka einmal pro Monat zu erfolgenden Berichte der Fa. K . Der im Maklervertrag angesprochene Medienplan für Printmedien wäre ebenso wie Ablichtungen von tatsächlich erfolgten Einschaltungen in Printmedien ebenfalls vorzulegen. Weiters wären Fotodokumente über die großflächigen Transparente am Gebäude dem unabhängigen Finanzsenat zu übermitteln. Letztlich sei auch das im Maklervertrag angesprochene Verwertungskonzept vom 28.12.2004 vorzulegen.
- 2.)Zu übermitteln sei weiters eine mit der Fa. K möglicherweise vereinbarte Vertragsverlängerung und der angekündigte weitere Maklervertrag.
- 3.)Erforderlich seien auch Unterlagen, welche eine Verhinderung des Geschäftsführers der Bw aus gesundheitlichen Gründen im Jahr 2005 (nach Abschluss des Kaufvertrages am 19.5.2005) belegen könnten. Genaue Angaben über den Zeitraum der Erkrankung seien ebenfalls erforderlich.
- 4.)Aus welchen Gründen sei in den Streitjahren 2005 und 2006 die finanzielle Lage der Bw angespannt gewesen und welcher Zusammenhang bestehe diesbezüglich mit der Erkrankung des Geschäftsführers?
- 5.)Seien mittlerweile die Wohnungseigentumsobjekte fertig gestellt und der Vermietung zugeführt worden? Die zu diesen Fragen ergehenden Antworten seien durch entsprechende Unterlagen zu untermauern. Insbesondere seien sämtliche abgeschlossenen Mietverträge vorzulegen.
- 6.)Bekannt zu geben wären auch alle weiteren Sachverhalte und Handlungen, die dokumentieren, dass auf die Fertigstellung der Eigentumswohnungen und deren Vermietung zielstrebig hingearbeitet worden sei. Die Angaben seien durch geeignete Unterlagen zu untermauern.

Für den Fall, dass aus der Beantwortung der an die Bw gerichteten Fragen und den von der Bw vorgelegten Unterlagen eine Vermietungsabsicht der Bw betreffend die 10 Eigentumswohnungen in NO, während der Jahre 2005 und 2006 klar ersichtlich sei, sei in einem weiteren Schritt eine Liebhabereiprüfung vorzunehmen. Die Bw werde eingeladen anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, dass innerhalb des absehbaren Zeitraumes (20 bzw. 23 Jahre) eine Einkunftsquelle vorliege.

Dieser Vorhalt ist von Seiten der Bw unbeantwortet geblieben.

Hiezu wurde erwogen:

Der Körperschaftsteuer ist nach § 7 Abs. 1 KStG das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Einkommen ist nach Abs. 2 erster Satz leg.cit. der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23).

Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften sind nach § 7 Abs. 3 erster Satz KStG in der während des Streitzeitraumes geltenden Fassung alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen.

Einkunftsquellen im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 sind üblicherweise nur solche Tätigkeiten, die auf Erzielung von Gewinnen bzw. Überschüssen gerichtet sind bzw. solche erwarten lassen. Tätigkeiten die nachhaltig nur zu Verlusten führen, sind keine Einkunftsquelle. (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 301 zu § 2).

In der abgabenrechtlichen Terminologie hat sich für solche verlustbringenden Tätigkeiten schon früh der Begriff „Liebhaberei“ bzw. „Voluptuar“ eingebürgert. Der Begriff der „Liebhaberei“ ist aber nach wie vor weder im EStG noch im KStG geregelt, eine Aufnahme fand er lediglich im UStG.

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG, 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.

Eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), gilt nach § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Die näheren Bestimmungen zu den Voraussetzungen, unter welchen eine Einkunftsquelle bzw. eine unternehmerische Tätigkeit oder aber eine Liebhabereibetätigung anzunehmen ist, enthält die Liebhabereiverordnung.

Bevor die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung nach den Gesichtspunkten der LVO zu beurteilen ist, muss jedoch feststehen, dass die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 „erwirtschaftet“ wurden. In Bezug auf die Umsatzsteuer ist zu prüfen, ob eine Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG vorliegt. (Vgl. VwGH vom 23.6.1992, 92/14/0037, VwGH vom 19.3.2008, 2007/15/0134).

Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben können unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt werden, wie auch Vorsteuern schon vor der Erzielung von Entgelten im umsatzsteuerlichen Sinn abziehbar sein können. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten oder Betriebsausgaben vor der Erzielung von Einnahmen bzw. Entgelten ist allerdings, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung entweder auf Grund bindender Vereinbarungen oder auf Grund sonstiger über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten. Die bloße, nicht nach außen getretene Vermietungsabsicht reicht nicht. Es genügt auch nicht wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hiebei sondiert wird, ob sich das Gebäude günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt. Die Abziehbarkeit von Vorsteuern im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit noch vor deren Beginn erfordert ein Vorbringen des Steuerpflichtigen, mit welchem er Sachverhalte darlegt, bei deren Würdigung am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung ist. (Vgl. VwGH vom 30.4.2003, 98/13/0127, VwGH vom 13.9.2006,

2002/13/0063, VwGH vom 24.7.2007, 2006/14/0034 und VwGH vom 4.3.2009, 2006/15/0175).

Im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Meinung, dass eine solche bereits in der Vorbereitungsphase, sohin vor Erzielung der ersten Einnahmen vorliegt, wenn sich der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Steuerpflichtige 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 Steuerpflichtigen die eindeutige Absicht der Betriebseröffnung erweislich ist. Bei der Beurteilung der Zielstrebigkeit geht es nicht darum, dem Steuerpflichtigen eine bestimmte, von der Abgabenbehörde als wirtschaftlich zweckmäßig erachtete Gestaltung der Vorbereitungsphase vorzugeben, sondern darum, die nach außen in Erscheinung getretene Vorgangsweise des Steuerpflichtigen daraufhin zu untersuchen, ob sie auf die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist, also im Wesentlichen um die Abgrenzung zum außerbetrieblichen Bereich. (Vgl. VwGH vom 19.3.2008, 2007/15/0134).

Wenn diese Entscheidung auch eine gewerbliche Betätigung betroffen hat, so erscheinen die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes auf den Bereich der Vermietungseinkünfte doch insofern übertragbar, als auch hier bei der Beurteilung der Zuordenbarkeit einer Betätigung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Steuerpflichtigen in der Vorbereitungsphase zu schließen ist, ob seine Absicht auf die Aufnahme der Vermietung gerichtet ist. Auch für diesen Bereich wird es dabei nicht darum gehen, ob die gesetzten Maßnahmen den Vorstellungen der Behörde von einem wirtschaftlich zweckmäßigen Vorgehen entsprechen. Wie in der zitierten Entscheidung werden auch hier unvorhergesehene Ereignisse, finanzielle Engpässe oder gesundheitliche Probleme bei der Beurteilung nicht unberücksichtigt bleiben. Wesentlich ist, ob Maßnahmen gesetzt wurden, welche darauf abzielen, das Objekt der (weiteren) Vermietung zuzuführen. An Hand der Gesamtumstände ist zu beurteilen, ob Art und Ausmaß dieser Maßnahmen für oder gegen eine klare Vermietungsabsicht sprechen. (Vgl. UFS vom 6.4.2009, RV/0203-G/05).

Zu prüfen ist daher zunächst, ob die Bw (im Rahmen ihrer Möglichkeiten) Maßnahmen gesetzt hat, welche darauf abzielten, die Objekte der Vermietung zuzuführen. An Hand der Gesamtumstände ist zu beurteilen, ob Art und Ausmaß dieser Maßnahmen für oder gegen eine klare Vermietungsabsicht sprechen.

Die Bw wurde als Gesellschaft mit beschränkter Haftung am 1.8.2001 gegründet. Alleiniger Gesellschafter war und ist Herr A . Herr A vertritt seit 9.10.2001 die Bw selbständig. Am 8.12.2008 wurde Herr O zum Prokuristen bestellt und dieser vertritt die Bw seit 8.12.2008 mit dem Geschäftsführer gemeinsam.

Im gegenständlichen Fall hat die Bw mit Kaufvertrag vom 19.5.2005 10 Wohnungseigentumsobjekte in NO , um € 50.000,--erworben. Mit Generalunternehmervertrag vom 19.7.2005 wurde sodann die Fa I beauftragt, den Rohdachboden innerhalb eines Jahres zu Wohnungen umzubauen. Als Gesamtentgelt wurde ein Betrag von € 1.586.786,40 vereinbart und folgender Zahlungsplan aufgestellt: 30 % Anzahlung innerhalb von 7 Tagen nach Abschluss des vorliegenden Vertrages, 20 % bei Baubeginn, 20 % nach Fertigstellung des Rohbaus, 20 % bei Fertigstellung der Innenwände, Heizungs-, Sanitär-, und Elektro-Rohinstallationen und 10 % bei Übernahme. Als Baubeginn wurde im Generalunternehmervertrag per sofort festgelegt.

Ebenfalls am 19.7.2005 hat die Fa. IJ unter Bezugnahme auf den Generalunternehmervertrag der Bw einen Teilbetrag und zwar eine Pauschale von 30 % in Höhe von € 458.036,40 (inkl. 76.339,40 USt) in Rechnung gestellt. In einer 2. Teilrechnung vom 5.9.2005 wurde eine Pauschale von 20 % bei Baubeginn in Höhe von € 305.357,52 (inkl. 50.892,92 USt) der Bw in Rechnung gestellt.

Am 30.5.2005 wurde zwischen der Kreditnehmerin L , Ehegattin des Alleingeschäftlers und Geschäftsführers der Bw, und der BAN ein Abstattungskreditvertrag abgeschlossen über einen Kredit von € 1.460.000,--. Als Verwendungszweck wurde der Ankauf des Wohnprojekts „M in C“ angegeben. Die Vertragspartner haben vereinbart, dass die Bauzeitzinsen dem Konto angelastet werden und durch die ersten Mieteinnahmen getilgt werden.

Am 10.8.2005 wurde vom Kreditkonto ein Betrag von € 458.036,40 auf das Konto der Fa. IK überwiesen. Am 2.2.2006 wurde auf dem Konto der IK ein Betrag von € 305.357,52 gutgeschrieben.

Am 14.6.2005 hat die Bw die Fa. K in einem Maklervertrag mit der Vermittlung einer Vermietung der Dachgeschoßwohnungen Top 29 bis 38 innerhalb eines Zeitraumes von Vertragsabschluss bis zum 31.12.2005 beauftragt. Der im Pkt. III enthaltenen Leistungsbeschreibung ist zu entnehmen, dass die Fa. K als Auftragnehmer verpflichtet ist, von sich aus die Vermittlung eines Vertragsabschlusses voranzutreiben. Der Auftragnehmer hat im Speziellen nachstehende Tätigkeiten zu erbringen: Unterstützung bei der Einwertung der Mietpreise, Anbringung eines großflächigen Transparentes am Gebäude, Direktansprache

aller ihm bekannten möglichen Kunden, Durchführung eines zielgruppenorientierten Rundmailings, Präsentation der Liegenschaft auf einer Internetseite, Inserierung in geeigneten Internetplattformen, Erstellung eines Medienplanes für Printmedien, Besichtigung der Liegenschaft mit Interessenten, Berichtswesen auf Anfrage des Auftraggebers (zirka einmal pro Monat). Als Basis für die Verwertung gilt das vom Auftragnehmer erstellte und vom Auftraggeber genehmigte Verwertungskonzept vom 28.12.2004.

In den dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Akten der Betriebsprüfung betreffend die Umsatz und Körperschaftsteuer 2002 bis 2004, welche im Jänner bis Februar 2006 stattgefunden hat, ist ein Ausdruck zu finden, laut welchem die K die Wohnung Top 32 im Internet zur Vermietung angeboten hat unter Hinweis darauf, dass ein Bezug im August 2006 möglich sein wird. Laut einer handschriftlichen Anmerkung in den vorliegenden Anfang 2006 angelegten Betriebsprüfungsakten wurde Top 32 nicht so gebaut und findet sich auch nicht mehr im Internet.

Aus der Berufung der Bw geht hervor, dass sich das Bauprojekt im Herbst 2007 noch in der Bauphase befunden hat und dementsprechend auch noch keine Vermietung von Eigentumswohnungen erfolgt ist. Aus einer im Zuge des Berufungsverfahrens erfolgten Vorhaltsbeantwortung ergibt sich, dass nach Ablauf des mit der Fa. K abgeschlossenen Maklervertrages am 31.12.2005 bis Herbst 2007 kein weiterer Vertrag mit einem Maklerbüro abgeschlossen wurde. Nach Angaben der Bw in der Berufungsschrift sind die Verzögerungen hinsichtlich des Umbaus und der Vermietung auf den schlechten Gesundheitszustand des Geschäftsführers der Bw zurückzuführen, welcher auch für eine gewisse Zeit für eine finanziell angespannte Situation gesorgt hat. In diesem Zusammenhang wurde eine ärztliche Bescheinigung vom 31.5.2006 vorgelegt, aus der ua hervor geht, dass bei Herrn A , dem Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw, eine koronare Herzerkrankung mit Zustand nach Herzinfarkt besteht. Herrn A ist bis zur Stabilisierung seines Herzkreislaufsystems angeraten worden, körperliche und psychische Belastungen für die nächsten zwei bis drei Monate zu meiden. Aus einem Bescheid des Amtes vom 19.3.2002 geht hervor, dass bei Herrn A, geboren am 123, ab 8.8.2001 ein Grad der Behinderung von 70 vorliegt, wobei dieser Grad der Behinderungen auf die folgende im Bescheid aufgezählten Funktionsbeeinträchtigungen zurückgeführt wurde: Insulinpflichtige Zuckerstoffwechselstörung, Nervenschädigung, degenerativer Wirbelsäulen- und Bandscheibenschaden, Schulter-Arm-Syndrom beiderseits, Herzleistungsminderung nach Infarkt, Bluthochdruck und seelischer Verstimmungszustand. Herrn A wurde ein Schwerbehindertenausweis für die Zeit von 8.8.2001 bis 09/2017 ausgestellt.

Die am 1.8.2001 gegründete Bw hat für die Veranlagungsjahre 2001 bis 2003 zunächst keine Steuererklärungen eingereicht. Das Finanzamt musste die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermitteln und hat diese den Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre 2001 bis 2003 und den Umsatzsteuerbescheiden 2002 bis 2003 zugrunde gelegt. Erst am 28. Dezember – kurz vor Beginn (13.1.2006) der bei der Bw durchgeföhrten Außenprüfung – hat die Bw für die Veranlagungsjahre 2001 bis 2003 Steuererklärungen nachgereicht. Für das Veranlagungsjahr 2004 wurden ebenfalls im Zusammenhang mit der durchgeföhrten Außenprüfung Steuererklärungen eingereicht. Für das Veranlagungsjahr 2005 musste das Finanzamt allerdings wieder die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermitteln und diese dem Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheid zugrunde legen. Der Umsatzsteuerbescheid 2006 ist ebenfalls nach Durchführung einer Schätzung gemäß § 184 BAO ergangen. Erst im Zuge des gegenständlichen Berufungsverfahrens wurden die Steuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2005 und 2006 eingereicht. Für die Veranlagungsjahre 2007 bis 2009 hat die Bw wiederum keine Steuererklärungen eingereicht.

Der Unabhängige Finanzsenat hat letztlich mit Vorhalt vom 8.7.2010 darauf hingewiesen, dass zu prüfen ist, ob überhaupt eine Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG und eine Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG vorliegt. In diesem Zusammenhang wurde die gesamte Korrespondenz zwischen der Bw und der Fa. K auf Grund des Maklervertrages angefordert, es wurde nachgefragt, ob es einen weiteren Maklervertrag gibt und wie sich die Verhinderung des Geschäftsführers aus gesundheitlichen Gründen im Detail dargestellt hat und aus welchen Gründen die finanzielle Lage der Bw – wie dies in der Berufung behauptet wurde – angespannt war. Weiters wurde nachgefragt, ob die Wohnungseigentumsobjekte mittlerweile fertig gestellt wurden und der Vermietung zugeführt wurden. All diese Fragen sind von Seiten der Bw unbeantwortet geblieben.

Aus der vorstehenden Sachverhaltsdarstellung ist zunächst ersichtlich, dass die Bw am 1.8.2001 als Gesellschaft mit beschränkter Haftung gegründet wurde und Herr A nicht nur alleiniger Gesellschafter, sondern auch alleiniger Geschäftsführer der Bw war und ist.

Eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung kann als juristisches Kunstgebilde nur durch natürliche Personen handeln. Dazu sind die Geschäftsführer berufen. Der Geschäftsführer vertritt die Gesellschaft nach außen und ist für die Rechnungslegung der Gesellschaft verantwortlich. Generell hat der Geschäftsführer die Gesellschaft zu verwalten und deren Geschäfte zu führen. Diese Verpflichtung enthält die Befugnis alle zur Verfolgung des Gesellschaftszwecks betriebsgewöhnlichen Maßnahmen zu setzen, zB Beschaffung von

Vorräten und Anlagen, Aufnahme und Kündigung von Mitarbeitern, Festlegung interner Unternehmensrichtlinien, Vertragsabschlüsse mit Kunden und Lieferanten etc..

Zu Herrn A als alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer Bw ist nun festzuhalten, dass diesem ein Schwerbehindertenausweis für die Zeit von 8.8.2001 bis 09/2017 aufgrund zahlreicher Funktionsbeeinträchtigungen ausgestellt wurde; laut Bescheid des Amtes vom 19.3.2002 beträgt der Grad der Behinderung seit 8.8.2001 immerhin 70 %. Dies bedeutet, dass der Geschäftsführer der Bw bereits im Zeitpunkt des Ankaufes der 10 Wohnungseigentumsobjekte am 19.5.2005 erhebliche gesundheitliche Beeinträchtigungen aufgewiesen hat und dieser Zustand damals bereits seit fast vier Jahren bestanden hat. Der Geschäftsführer der Bw ist somit nicht erst nach Inangriffnahme des Projektes erkrankt, sondern war bereits zuvor gesundheitlich stark beeinträchtigt. Herrn A musste weiters bewusst sein, dass die Inangriffnahme eines (Um- und Aus)bauprojektes mit einem Volumen von rund € 1,6 Mio laufende Entscheidungen und Gespräche mit den Ansprechpartnern von Seiten des Generalunternehmers, Anwesenheiten und Beaufsichtigungen bei der Baustelle u.dgl. erforderlich macht, dass dabei immer auch mit außerplanmäßigen Ereignissen und Vorkommnissen zu rechnen ist, die rasche Lösungen erfordern, dass also die Übernahme einer derartigen Aufgabe sowohl physisch als auch psychisch belastend ist. Die Tatsache, dass die Bw (mit dem alleinigen Gesellschafter A) A trotz der gesundheitlichen Beeinträchtigungen zum Geschäftsführer bestellt hat und dieser in der Folge alleine für ein derartiges Projekt verantwortlich war, spricht aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates gegen ein zielstrebiges Hinarbeiten auf die rasche Aufnahme einer Vermietungstätigkeit. Da im Hinblick auf die belastende Tätigkeit Verzögerungen auf Grund einer Verschlechterung des von vornehmerein sehr beeinträchtigten Gesundheitszustandes des Herrn A keinesfalls ausgeschlossen werden konnte, spricht der Umstand, dass Herrn A die alleinige Verantwortung für die Durchführung bzw. die Beaufsichtigung des Bauprojektes übertragen wurde bzw. er alleiniger Entscheidungsträger war, gegen die Absicht auf rasche Aufnahme der Vermietung der erst aus- bzw. umzubauenden Wohnungseigentumsobjekte.

Hinzu kommt, dass zwar bereits rund ein Monat nach Ankauf der Wohnungseigentumsobjekte ein Maklervertrag mit der Fa. K unterzeichnet wurde, dieser aber mit 31.12.2005 befristet war, in der Folge nicht verlängert wurde und auch mit keinem anderen Vertragspartner ein Maklervertrag abgeschlossen wurde. Beachtet man, dass Baubeginn erst im September 2005 und mit einer Fertigstellung in einem Jahr also August 2006 gerechnet wurde, so stellt sich die Frage, ob bei Abschluss dieses Maklervertrages mit einer Befristung bis Ende Dezember 2005 ernsthaft der Abschluss von Mietverträgen erwartet wurde, da bis Ende Dezember mit einer Fertigstellung und einer Bewohnbarkeit der Wohnungseigentumsobjekte nicht wirklich

gerechnet werden konnte. Es ist zwar üblich, nicht fertig gestellte Eigentumswohnungen zu kaufen, doch es erscheint unwahrscheinlich, dass bereits vor Baubeginn, bei Baubeginn bzw. über 12 Monate vor der tatsächlich vereinbarten Fertigstellung der Wohnungseigentumsobjekte der Abschluss von Mietverträgen zu erwarten ist. Es verhält sich vielmehr so, dass die Wahrscheinlichkeit eines Vertragsabschlusses umso größer geworden wäre je weiter der Umbau fortgeschritten wäre, doch hat die Bw lediglich kurz nach Ankauf der Wohnungseigentumsobjekte für einen Zeitraum von rund einem halben Jahr – trotzdem mit Fertigstellung der Wohnungseigentumsobjekte erst in einem Jahr nach Ankauf gerechnet wurde – einen Maklervertrag unterzeichnet und in der Folge keinen weiteren Maklervertrag mehr abgeschlossen. Auch dies spricht dagegen, dass zielstrebig auf eine Vermietung der gegenständlichen Wohnungseigentumsobjekte hingearbeitet wurde.

Die Bw hat weiters - trotz entsprechenden Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates- keine Nachweise dafür erbracht, dass die im Maklervertrag vereinbarten Leistungen von der Fa. K tatsächlich erbracht wurden und die Vermittlung von Vertragsabschlüssen tatsächlich vorangetrieben wurde. So wurden beispielsweise die im Maklervertrag vorgesehenen Berichte der Fa. K und auch der im Maklervertrag angesprochene Medienplan oder Ablichtungen von tatsächlich erfolgten Einschaltungen in Printmedien nicht vorgelegt. Einzig ein Ausdruck aus dem Internet befindet sich im Prüfungsakt und diese im Internet konkret angebotenen Wohnung Top Nr. 32 wurde laut Anmerkung im Prüfungsakt nicht so gebaut wie dies im Internet angeboten wurde. Letztlich ist während der Laufzeit des Maklervertrages kein einziger Mietvertrag abgeschlossen worden und die Bw hat keine ausreichenden Nachweise dafür erbracht, dass sie die vereinbarten Leistungen von der Fa. K wirklich in einer Art und Weise eingefordert hat, welche auf eine klare Vermietungsabsicht der Bw hinweist. Darüber hinaus wurden – um dies nochmals zu betonen – keine weiteren Maklerverträge abgeschlossen.

Der Entschluss auf Vermietung der erst zu errichtenden Wohnungen ist somit in den Streitjahren 2005 und 2006 nicht klar und eindeutig nach außen in Erscheinung getreten.

Als Gründe für die Verzögerungen in der Vorbereitungsphase wurden in der Berufung neben der Erkrankung des Geschäftsführers Herrn A damit verbundene finanzielle Engpässe angeführt. Nähere Erläuterungen über die angesprochenen finanziellen Engpässe ist die Bw – trotz entsprechender Aufforderung im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates – ebenfalls schuldig geblieben, sodass das Argument der finanziellen Engpässe nicht als Erklärung für die Verzögerung der Umsetzung des Unternehmenskonzeptes dienen kann.

Gegen die Absicht, eine Betätigung im Sinne der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten zu erwirtschaften und als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG tätig zu werden, spricht weiters, dass Herr A als Geschäftsführer der Bw auch – wie dargestellt - nicht für eine fristgerechte Einreichung von Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen Sorge getragen hat, obwohl dies zweifellos zu einer der wesentlichen Aufgaben eines Geschäftsführers einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung zählt.

Die gewählte, nach außen in Erscheinung getretene Vorgangsweise war somit – bei Gesamtbetrachtung der gewählten Vorgangsweisen – nicht eindeutig auf die Aufnahme einer Vermietungstätigkeit im steuerrechtlichen Sinn gerichtet. Der Erwerb der Wohnungseigentumsobjekte, die Unterzeichnung des Generalunternehmervertrages und damit verbunden der Beginn der erforderlichen Bauarbeiten sowie die Aufnahme von Kreditmitteln können für sich alleine noch nicht als Vorbereitung für das Bewirken von Einnahmen und Umsätzen durch Vermietung und Verpachtung der Wohnungseigentumsobjekte angesehen werden.

Da die Überprüfung des Vorliegens einer Betätigung jener auf Annahme von Liebhaberei vorgelagert ist und das Vorliegen einer einkommen- und umsatzsteuerrechtlich relevanten Betätigungen in den Streitjahre 2005 und 2006 verneint wird, kann es für die Streitjahre nicht zu einer Liebhabereiprüfung kommen.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 sowie gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 ist daher abzuweisen.

Salzburg, am 14. Oktober 2010