



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder über die Berufung der Verlassenschaft nach A.B. (vertreten durch die erbserklärten Erben A.E, N.G., A.G. und F.H.) und der B.C., 1234 X-Str, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 und 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die im Kalenderjahr **1997** erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO mit 675.557,32 S (49.094,67 €) festgestellt.

Davon entfallen auf B.C. 337.778,66 S (24.547,33 €) und auf die Verlassenschaft nach A.B. 337.778,66 S (24.547,33 €).

Die im Kalenderjahr **1999** erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO mit 3.239.016,69 S (235.388,52 €) festgestellt.

Davon entfallen auf B.C. 1.619.508,35 S (117.694,26 €) und auf die Verlassenschaft nach A.B. 1.619.508,35 S (117.694,26 €).

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw) A.B. und B.C. erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehrerer in ihrem Miteigentum stehender Liegenschaften, darunter die mit den angefochtenen Bescheiden festgestellten Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft in X-Str. A.B. ist am 19. Oktober 2006 verstorben. Laut der vom zuständigen Notar gemäß § 172

AußStrG ausgestellten Amtsbestätigung sind die erbserklärten Kinder A.E, N.G., A.G. und F.H. berechtigt, die Verlassenschaft im Sinne des § 810 ABGB gemeinsam zu vertreten. Der Rechtsanwalt der erbl. Kinder wurde telefonisch vom (Weiter-) Bestehen einer Vertretungs – bzw. Zustellvollmacht der X-Steuerberatungsgesellschaft informiert,

Die jeweils in einer Beilage zu den eingereichten Steuererklärungen enthaltene Ermittlung der Vermietungseinkünfte der Jahre 1997 bis 1999 (Bl. 1/1997, Bl. 6/1998, Bl. 6/1999 Gewinnfeststellungsakt) weist Ausgaben für Instandhaltung (1997) und Instandsetzung (1998, 1999), letztere verrechnet mit dem gemäß § 28 Abs. 5 EStG gebildeten steuerfreien Betrag, aus, die den Bw zum Teil von einer Firma Z-GmbH in Rechnung gestellt wurden.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden zu den Rechnungen der Z-GmbH folgende Feststellungen getroffen (Tz 14 des Betriebsprüfungsberichts; Bl. 30 Dauerbelege/ Gewinnfeststellungsakt):

Hinsichtlich dieser Rechnungen gäbe es keinerlei ausführliche Leistungsbeschreibungen, Zahlungsmodalitäten, Zeitaufzeichnungen der Baustellen oder andere Auftragsbeschreibungen. Die Rechnungen seien überwiegend in bar und unregelmäßig bezahlt worden. Da es scheinbar keine Auftragsplanungen (zumindest sei eine solche nicht vorgelegt worden) gegeben habe, hätten auch nicht alle Zahlungen den jeweiligen Rechnungen zugeordnet werden können. Da es sich um Pauschalrechnungen handle, seien die in den Rechnungen angeführten Leistungen und Preise nicht nachvollziehbar. Sämtliche Rechnungen hätten die gleiche Charakteristik. Sie seien mit Flächenpauschalpreisen und einer äußerst oberflächlichen Textierung versehen, denen keinerlei Aufzeichnungen über Rechnungsinhalte gegenüberstünden.

Für die mangelnde Nachvollziehbarkeit von Rechnungen spreche, dass unter dem Titel „Baustelleneinrichtung“ zum Beispiel mit Rechnung vom 9. Oktober 1997 für eine Flächenbearbeitung von bis zu 1.457 m² ein Pauschalpreis von 20.000,00 S, mit Rechnung vom 21. Juli 1997 für eine Flächenbearbeitung von bis zu 185 m² ein Pauschalpreis von 18.000,00 S verrechnet worden seien. Weiters seien Baustelleneinrichtungspreise von 3.000,00 S, 12.000,00 S, 5.000,00 S, 10.000,00 S, 8.000,00 S, 18.000,00 S, 15.000,00 S, 20.000,00 S usw. verrechnet worden. Wie es zu diesen Preisen gekommen sei, könne nicht nachvollzogen werden.

Mit Rechnung vom 21. Juli 1997 (Nr1) sei das „Abtragen der alten Deckung“ mit 360,00 S pro m², mit Rechnung vom 21. Juli 1997 (Nr2) der gleiche Rechnungsinhalt mit 150,00 S pro m² verrechnet worden. Warum ein preislicher Unterschied von nahezu 140 % bestehe, habe nicht nachvollzogen werden können. Da beide Rechnungen gleich datiert seien, könne es sich nicht um eine natürliche Preiserhöhung handeln.

Ferner sei anzuführen, dass auch im Bereich „Bodenabdeckung“ die Pauschalpreise differierten (19,00 S/m² laut Rechnungen vom 9. Oktober 1997, 55,00 S/m² laut Rechnung vom 9. September 1997, 150,00 S/m² laut Rechnung vom 25. Feber 1999, 35,00 S/m² laut Rechnung vom 20. August 1998), ebenso im Bereich „Reinigen der Baustelle“. So seien mit Rechnung vom 9. Oktober 1997 (Baustelle A-Gasse) ein Preis von 15.000,00 S nach einer Flächenbearbeitung bis zu 1.457 m², mit Rechnung vom 27. Juli 1997 (Baustelle B-Straße) nach einer Flächenbearbeitung von bis zu 1.585,00 m² nur ein Preis von 6.000,00 S verrechnet worden.

Fraglich sei auch, wie auf die unterschiedlichen Quadratmeterleistungen geschlossen worden sei. So seien mit Rechnung vom 28. Mai 1998 für „Abscheren von Deckenflächen“ 475 m², für „Verputzen von Deckenflächen“ 403 m², für „Abscheren von Wandflächen“ 945 m², für Verputzen von Wandflächen“ 624 m² und für „Ausmalen von Wandflächen“ ebenfalls 624 m² verrechnet worden. Auf Grund fehlender Grundaufzeichnungen sei nicht nachvollziehbar, welche Flächen im Verhältnis der Gesamtflächen bearbeitet wurden, und warum zum Beispiel das Abscheren von Deckenflächen 475 m² ausmache, das Verputzen von Deckenflächen hingegen nur 403 m².

Darüber hinaus fehlten in den Rechnungen bzw. als Grundaufzeichnung Angaben über das verwendete Material und den Arbeitseinsatz des Personals. Beide Angaben würden Aufschluss über die Ermittlung der Preise geben. Viele Rechnungen würden stundenweise Regien für Facharbeiter und Helfer enthalten. Mangels Aufzeichnungen sei nicht nachvollziehbar, für welche Tätigkeiten die Verrechnung von Regien erfolgt sei.

Anlässlich einer am 28. Mai 2002 abgehaltenen Besprechung habe die Betriebsprüfung vom steuerlichen Vertreter die Vorlage von die Rechnungen glaubhaft machenden Aufzeichnungen verlangt. Daraufhin seien zwei Angebote (Kostenvoranschläge) vorgelegt worden. Dabei habe sich gezeigt, dass ein Vielfaches der angebotenen Leistungen nicht ausgeführt worden sei. So seien für „Bodenabdeckung“ nur 410 m² statt der angebotenen 1.100 m² verrechnet worden. Obwohl das Angebot bei mehr Flächenbearbeitung weniger Regiearbeit veranschlage, hätten sich die Kosten für Regiearbeit bei niedrigerer Flächenbearbeitung erhöht. Bei Vergleich des vorgeschlagenen Preises mit dem tatsächlich verrechneten Preis ergebe sich eine nicht verrechnete Leistung von ca. 40 %. Eine derart hohe Preisabweichung des Kostenvoranschlags zur Endrechnung erscheine nicht glaubhaft. Im Zuge der Besprechung habe der steuerliche Vertreter erwähnt, dass der ehemalige Prokurist der (mittlerweile gelöschten) Z-GmbH, XY, den Bw schon seit 20 Jahren bekannt sei. Um weitere Beweismittel für die Richtigkeit der Rechnungen zu erhalten, würde der steuerliche Vertreter mit diesem in Kontakt treten und Einsicht in die Bauakte verlangen. Es sei vereinbart worden, dass der Prokurist die Bauakte der Bw beibringe.

Am 7. Juni 2002 habe eine Besprechung unter Teilnahme des XY, der von ihm so bezeichnete „Handakte“ mitgebracht habe, stattgefunden. Zur Geschäftsbeziehung mit den Bw, die er schon seit 20 Jahren persönlich kenne, habe dieser Folgendes ausgeführt: Es wären Erhaltungs- und Sanierungsarbeiten an dem im Eigentum der Familie der Bw stehenden Gebäude durchzuführen gewesen. Bei Bedarf habe ihn A.B. angerufen. Nach einer Baustellenbesichtigung habe er Firmen angerufen und die jeweiligen Abläufe auf den Baustellen im Namen der Z-GmbH koordiniert und organisiert. Er habe an einige Subfirmen eine Anbot-Ausschreibung gerichtet. Der Auftrag sei dem Bestbieter erteilt worden. Die Subunternehmer seien ihm schon jahrelang bekannt, weshalb überwiegend Werkverträge vernachlässigt worden seien. Abgeschlossene Werkverträge könne er nicht mehr vorlegen. Zahlungen seien zu ca. 90 % bar und zu ca. 10 % per Scheck erfolgt. Die Leistungen der in Frage stehenden Rechnungen der Z-GmbH seien von Subfirmen erbracht worden. Die Z-GmbH hätte im Prüfungszeitraum keine weiteren Angestellten oder Arbeiter gehabt, sie sei ausschließlich für die Organisation, Koordinierung und Überwachung der Baustellen zuständig gewesen. Die Z-GmbH habe mit von Subfirmen erbrachten Leistungen gehandelt. Die Preiskalkulation habe nicht die Z-GmbH gemacht, sondern die beauftragten Subfirmen. Darüber gäbe es aber keine Aufzeichnungen. Er habe auf Grund seiner jahrelangen Erfahrung in der Baubranche ein entsprechendes Preisgefühl. Es gäbe ein standardisiertes Leistungsverzeichnis. Dieses wäre aber zu umfangreich, um es in die Rechnungen einarbeiten zu können. Man könne darin aber die Leistungsbeschreibungen nachlesen.

Im Zuge der Besprechung habe XY eine B-GmbH, die Bauleistungen für das Objekt Wien, B-Straße, erbracht habe, als Subfirma genannt. Das von dieser gelegte Anbot sei mit dem Inhalt der von der Z-GmbH gelegten Rechnung ident. Die Z-GmbH habe die Subrechnung mit einem Aufschlag von ca. 7 % an die Bw weiterverrechnet. Auffallend sei, dass die fragliche Geschäftsabwicklung während eines Konkursverfahrens der B-GmbH erfolgt wäre.

Da erst anlässlich der Besprechung vom 7. Juni 2002 bekannt geworden sei, dass ausschließlich Subunternehmer die Leistungen erbracht hätten, habe die Betriebsprüfung den steuerlichen Vertreter der Bw mit Schreiben vom 10. Juni 2002 unter Verweis auf § 143 BAO ersucht, den tatsächlichen Leistungsnachweis hinsichtlich aller in Frage stehenden Rechnungen der Z-GmbH zu erbringen. Da XY als vom steuerlichen Vertreter der Bw genannte Auskunftsperson aufgetreten sei und dieser die beauftragten Subfirmen kenne, seien die leistenden Subfirmen anhand aller in Frage stehenden Rechnungen zu nennen sowie Kopien der Rechnungen der Subfirmen anzufertigen, um feststellen zu können, wer tatsächlich die Leistungen erbracht habe.

Der steuerliche Vertreter habe der Betriebsprüfung am 14. Juni 2002 telefonisch mitgeteilt, dass keine weiteren Beweismittel vorgelegt würden. Der Nachweis, wer tatsächlich die betreffenden Leistungen ausgeführt habe, sei daher nicht erbracht worden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich bei den in Frage stehenden Rechnungen der Z-GmbH um Schein- bzw. Deckungsrechnungen. Es seien keinerlei Aufzeichnungen vorgelegt worden, welche die sachliche bzw. inhaltlich Richtigkeit der Rechnungen begründen könnten, trotz Setzen von Verfahrensschritten sei überdies nicht nachgewiesen worden, wer tatsächlich die Leistungen erbracht habe; die Z-GmbH sei nachweislich nicht der Leistungserbringer gewesen.

Zudem gäbe es für einige Rechnungen keine Zahlungsbestätigungen, für einige Rechnungen nur für einen Teilbetrag.

Dass Leistungen an den betreffenden Objekten durchgeführt worden seien, sei aber glaubhaft gemacht worden.

Die aus den Rechnungen der Z-GmbH resultierenden Bruttoaufwendungen der Jahre 1997 bis 1999 würden daher um ein Drittel gekürzt.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien für den Prüfungszeitraum wie folgt zu ermitteln:

	<u>1997</u>
1/3 Instandhaltungskosten brutto	
Rechnung 10.9.1997	228.157,90
Rechnung 12.9.1997	22.138,50
Rechnung 12.9.1997	7.922,96
Rechnung 22.9.1997	75.549,42
Rechnung 30.10.1997	200.000,00
Summe Hinzurechnung	533.768,78
Einkünfte aus V+V lt. Erklärung	230.750,00
Einkünfte aus V+V lt. BP	764.518,78
	<u>1998</u>
1/3 Instandsetzungskosten brutto	
Rechnung 2.2.1998	200.000,00
Rechnung 14.4.1998	200.000,00
Rechnung 28.5.1998	56.653,56
Rechnung 3.7.1998	61.408,76
Rechnung 8.9.1998	37.130,00
Summe nicht anerkannte Instandsetzungen	555.192,32
Verzeichnis gem. § 28/5 lt. Erklärung	5.025.446,97
Instandsetzungen lt. Erklärung	-1.803.201,53
nicht anerkannte Instandsetzungen	555.192,32
Rest gem. § 28/5 lt. BP	3.777.437,76

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung blieben damit im Jahr 1998 unverändert.

Der steuerfreie Betrag gemäß § 28 Abs. 5 werde erst im Jahr 1999 aufgelöst.

	<u>1999</u>
1/3 Instandsetzungskosten brutto	
Rechnung 22.2.1999	53.902,38
Rechnung 1.10.1999	280.000,00

Rechnung 27.10.1999	3.200,00
Rechnung 29.10.1999	7.400,00
Rechnung 26.11.1999	8.219,70
Rechnung 15.12.1999	206.775,38
Rechnung 15.12.1999	<u>148.235,42</u>
Summe nicht anerkannte Instandsetzungen	707.732,88
Verzeichnis gem. § 28/5 lt. BP	3.777.437,76
Instandsetzungen lt. Erklärung	-1.973.309,00
nicht anerkannte Instandsetzungen	<u>707.732,88</u>
Rest gem. § 28/5 lt. BP	2.511.861,64
Überschuss Einnahmen/Werbungskosten	2.186.579,00
aufzulösender Freibetrag gem. § 28/5 lt. Erkl.	-1.248.936,44
aufzulösender Freibetrag gem. § 28/5 lt. BP	<u>2.511.861,64</u>
Einkünfte aus V+V lt. BP	3.449.504,20

Das Finanzamt erließ diesen Feststellungen Rechnung tragende Feststellungsbescheide für die Jahre 1997 und 1999.

In ihrer am 16. Oktober 2002 gegen diese Bescheide erhobenen Berufung verweisen die Bw zur Begründung auf ihre zu den St.Nr. xxx/xxxx, Finanzamt für den 23. Bezirk, und St.Nr. yyy/yyyy, Finanzamt für den 12., 13. und 14. Bezirk, eingebrachten Berufungen.

Dazu wird festgestellt, dass unter der St.Nr. xxx/xxxx die Einkünfte der Bw aus der Vermietung des Gebäudes Wien, B-Straße, erfasst sind. Die Betriebsprüfung traf diesbezüglich die Feststellung, dass von einer W-GmbH verrechnete Ausgaben nur in um ein Drittel gekürzter Höhe als Werbungskosten anzuerkennen wären. Unter der St.Nr. yyy/yyyy sind die Einkünfte der Bw aus der Vermietung des Gebäudes Wien, A-Gasse, erfasst; auch die Veranlagung zur Umsatzsteuer erfolgt unter dieser Steuernummer. Für die Instandhaltung bzw. -setzung dieses Mietobjektes liegen ebenfalls Rechnungen der Z-GmbH vor. Die Betriebsprüfung traf diesbezüglich gleich lautende Feststellungen wie für das berufsgegenständliche Mietobjekt.

In der zu St.Nr. xxx/xxxx eingebrachten Berufung wenden sich die Bw aus näher ausgeführten Gründen gegen die Feststellung, dass die verrechneten Leistungen nicht von der W-GmbH erbracht worden seien.

In der zu Steuernummer yyy/yyyy erhobenen Berufung wenden die Bw ein, dass, wie dies aus einigen beigelegten Musterrechnungen ersichtlich sei, ein Leistungsumfang dargestellt sei, der auch für Laien erkennbar mache, welche Arbeiten verrichtet worden seien. Dazu wäre zu bemerken, dass ein standardisiertes Leistungsbeschreibungskonzept für den Hochbau existiere, welches bestimmte Bauleistungen ausführlich beschreibe. In der Schlussrechnung würden dann nur mehr, unter Anführung von dem besseren Auffinden und der Kontrolle dienlichen Codezahlen, Kurztexte angewendet. Es gäbe auch selbst definierte Leistungen, für die keine Definition auf Grund eines Leistungsverzeichnisses notwendig sei, wie beispielsweise die Herstellung eines Zementspritzputzes; hier gehe ohnehin aus dem Text hervor, was zu

machen war, da die Ausmaße und auch der Preis vorgegeben seien. Die Behauptung der Betriebsprüfung, es handle sich um Pauschalpreise, sei daher nicht richtig. So seien beispielsweise bei der Rechnung vom 27. Juli 1998 zehn Positionen angeführt, die eine Beschreibung enthielten, die auch jedem nicht Informierten kundtue, was gemacht worden sei. Warum Preise und Leistungen nicht nachvollziehbar seien, könnten die Bw nicht erkennen, da sich die Maße auf Grund der Quadratmeter ergeben würden, die wiederum auf Plänen basierten. Die Preise seien jene, welche die Z-GmbH mit den Auftraggebern abgesprochen und auf Grund der Quadratmeter verlangt habe. So die Finanzverwaltung der Meinung sei, dass dies einem Fremdvergleich nicht standhalte, müsse sie entsprechende Recherchen anstellen.

Was die gleiche Charakteristik der Rechnungen betreffe, so sei dies Ausfluss der modernen Textverarbeitung.

„Baustelleneinrichtung“ sei eine Kurzdefinition für eine Fülle von, für jede Baustelle gesondert zu betrachtende Maßnahmen, je nach dem, ob diese eine einfach gelegene oder womöglich im 10. oder 15. Stockwerk zu behandelnde Bausubstanz betreffen. Der Preis sei sicherlich pauschaliert, allerdings sei im Fall der Bw ein, im Verhältnis zur Gesamtrechnung, äußerst geringer Betrag verlangt worden.

Es könne daher keineswegs die Quadratmeterzahl mit dem Preis in Relation gesetzt werden, da es eben vorkommen könne, dass Kräne, Traktoren und nicht nur Scheibtruhen oder Schaufeln benötigt werden, um eine Baustelleneinrichtung zu bewerkstelligen. Auch Absperrungen und Absicherungen seien gegebenenfalls damit verbunden.

Der Preis von 360,00 S pro m² habe das Abtragen eines alten Blechdaches betroffen, was viel aufwendiger sei, als die Abtragung eines Bitumendachs mit 150,00 S pro m².

Bei den wertmäßig unbedeutenden Leistungen, wie Bodenabdeckungen und Reinigung der Baustellen würden die Quadratmeter deshalb differieren, weil es sich um verschiedene Bodenzustände, weiters um die mehr oder weniger starke Verschmutzung des Baustellenbereiches im Zuge des Baus usw. handle.

Bei dem Preis von 15.000,00 S in der Rechnung vom 9. Oktober 1997 hätten noch Fenster und Türen gereinigt werden müssen, was einen wesentlich größeren Aufwand nach sich ziehe, während bei anderen Baustellen offenbar nur Normalarbeiten zu erledigen gewesen wären.

Beim Abscheren sei die gesamte Fläche zu behandeln, während beim Verputzen nur das Ausbessern von Sprüngen und Rissen und daher bei weitem nicht die gesamte Fläche bearbeitet werde. Die Differenz beim Abscheren der Wandflächen und Ausmalen der Wandflächen sei auf ein anderes Malen mit Dispersionsfarbe zurückzuführen.

Was die Verrechnung der Regiestunden betreffe, so sei der Zeitaufwand im Angebot ersichtlich, werde auch vom Auftraggeber geprüft und nach Zustimmung nicht mehr

beanstandet. Beispielsweise würden in der Rechnung vom 9. Oktober 1997 ohnehin 26 Stunden für einen Facharbeiter und 18 Stunden für einen Helfer aufscheinen. Der Unterschied von 40 % des Anbots- zum Rechnungspreis sei darauf zurückzuführen, dass der Kunde bei Durchsicht des Anbots zum Schluss komme, dass ihm dies entweder zu teuer oder technisch zu umständlich wäre oder andere Gründe dagegen sprechen würden. Daher würden nur die absolut notwendigen Arbeiten durchgeführt, und es könne durchaus vorkommen, dass nur ein Bruchteil der Arbeiten der ursprünglichen Anbotssumme tatsächlich erledigt werde. Dass keine Werkverträge abgeschlossen wurden stimme nicht; dem Prüfer sei sogar ein Muster mitgegeben worden. Mit dieser Formulierung seien sämtliche Subunternehmer konfrontiert worden. Allerdings seien auch mündliche Vereinbarungen getroffen worden, mit der vereinfachten Vorgangsweise, das Angebot zu unterschreiben. Es müsste daher dem Prüfer bei jeder Rechnung ein Anbot vorgelegen haben.

Weiters müssten Vorsteuern, die aus welchen Gründen immer gestrichen werden, als Werbungskosten berücksichtigt werden, und zwar in der Höhe, in welcher die Werbungskosten selbst zum Abzug zugelassen werden. Mit der Drittelkürzung der Werbungskosten seien die Bw aber jedenfalls nicht einverstanden.

Abschließend sei zu bemerken, dass die Z-GmbH geradezu der klassische Generalunternehmer gewesen sei. Als solcher sei er zwischen den Bw und den Subunternehmern gestanden. Wenn daher entsprechende Rechnungen zu beanstanden wären, so nicht zwischen den Bw und dem Generalunternehmer, sondern nur jene, welche die Subunternehmer an die Z-GmbH gelegt haben. Von den Bw mit der Erbringung bestimmter Leistungen beauftragt gewesen sei ja die Z-GmbH.

In einer zur Berufung ergangenen Stellungnahme vom 12. Februar 2003 führt der Prüfer aus, die in Rede stehenden Rechnungen seien Pauschalrechnungen, da die unzureichende Textierung keinen Hinweis biete, wie die darin enthaltenen Preise zustande gekommen sind. Mangels Unterlagen sei es nicht möglich, die aus den Rechnungen ersichtlichen Preise nachzuvollziehen. Es hätte nicht definiert werden können, warum gerade dieser Quadratmeterpreis für die angegebene Leistung pro Rechnung angesetzt wurde. Die Berufung (zu St.Nr. yyy/yyyy) enthalte allgemeine Erklärungen von Rechnungsbegriffen und allgemeine Abläufe bestimmter Bauvorgänge.

Der steuerliche Vertreter der Bw wandte dagegen in einer Gegenäußerung vom 17. April 2003 ein, dass seine Mandantschaft immer versucht habe, mit den Auftragnehmern Pauschalbeträge zu vereinbaren, die manchmal zu deren Vorteil, manchmal zum Nachteil des Auftraggebers gingen. Jedenfalls lasse es sich leichter kontrollieren, wenn man von vornherein eine Summe festsetze, die dann nicht bzw. kaum geändert werde.

Auskünfte über von der Z-GmbH beschäftigte Subfirmen könnten von den Bw nicht verlangt werden; diese könnten nicht wissen, mit welchen weiteren Auftragnehmern die Z-GmbH arbeite.

In einer weiteren Stellungnahme vom 8. Mai 2003 weist der Prüfer zum Thema „Pauschalrechnungen“ darauf hin, es sei aus vielen Besprechungen hervorgegangen, dass die Miteigentümer der Hausgemeinschaft kein Fachwissen hinsichtlich Preisgestaltung, Bauausführungen gehabt hätten. Trotzdem wären Pauschalrechnungen vereinbart worden, deren Ursprünge nicht nachvollziehbar seien, weder für die Auftraggeber noch für die Finanzverwaltung.

Bezüglich des Ersuchens, Unterlagen der beauftragten Subfirmen vorzulegen, sei darauf hinzuweisen, dass der steuerliche Vertreter der Bw XY als Auskunftsperson und zur Beweisfindung vorgeschlagen habe. Dem Ersuchen sei nicht entsprochen worden.

Der steuerliche Vertreter der Bw bringt dazu in einem Schreiben vom 13. Juni 2004 vor, er bezweifle, ob die Miteigentümer der Hausgemeinschaft überhaupt kein Fachwissen hinsichtlich Preisgestaltung, Bauausführung usw. hatten. Abgesehen davon, dass manche Familienmitglieder schon jahrelang Häuser sanierten, seien sie auch schon Jahrzehnte mit der Z-GmbH in geschäftlichem Kontakt und es bestehe in einem solchen Fall ein Vertrauen auf aufgebaute Beziehungen. Man könne daher davon ausgehen, dass die Z-GmbH keine überhöhten Preise verrechnet habe und auch seitens der Auftraggeber kein totales Unwissen vorhanden gewesen sei. Er sei sich sicher, dass die Hauseigentümer zumindest ungefähr wüssten, welche Preise für welche Leistungen verlangt würden.

Die Z-GmbH habe deshalb keine Dienstnehmer beschäftigt, weil sie mit Subfirmen gearbeitet habe. Kontrahent der Bw seien die Z-GmbH und nicht die Subfirmen gewesen. Mit dieser Angelegenheit könnten daher nicht die Bw belastet werden, da dies einen unverhältnismäßigen und für sie nicht überschaubaren Verwaltungsaufwand erfordert hätte. Sollte sich herausstellen, dass die leistenden Betriebe tatsächlich existierten, so könne die Drittelkürzung der Aufwendungen selbstverständlich nicht akzeptiert werden.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2003 ersuchten die Bw gemäß § 323 Abs. 12 BAO, die Berufung dem gesamten Berufungssenat für eine mündliche Verhandlung vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Werbungskosten müssen, wie Betriebsausgaben, nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden (Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 47). Stehen Werbungskosten dem Grunde nach fest, ist aber deren Höhe nicht erwiesen, so sind sie ebenfalls im Wege einer Schätzung zu ermitteln (Hofstätter Reichel, EStG 1988, § 16 allgemein, Tz 4).

Die Feststellung der Betriebsprüfung, es würden keine Aufzeichnungen vorliegen, aus denen die Inhalte der in Rede stehenden Rechnungen der Z-GmbH nachvollzogen werden könnten, ist unwiderlegt geblieben.

Die allgemein gehaltenen Berufungsausführungen geben nur einen grundsätzlichen Überblick über die für eine Preisbildung maßgeblichen Umstände. Wenn etwa vorgebracht wird, der Begriff „Baustelleneinrichtung“ umfasse eine Fülle für jede Baustelle gesondert zu betrachtender Maßnahmen, je nachdem, in welchem Stockwerk die zu behandelnde Bausubstanz gelegen sei, und es könne vorkommen, dass nicht nur Schaufeln und Scheibtruhen, sondern auch Kräne und Traktoren benötigt werden, so handelt es sich dabei in Bezug auf die Ursachen für die in den vorliegenden Rechnungen ausgewiesenen unterschiedlichen Baustelleneinrichtungspreise bestenfalls um Mutmaßungen. Gleiches gilt für die Erläuterung, Abweichungen bei den Preisen für Reinigung oder Bodenabdeckung seien auf verschiedene Bodenzustände oder den Grad der Verschmutzung, auf die in einem Fall erforderliche zusätzliche Reinigung der Fenster und Türen, während ansonsten „offenbar“ nur Normalarbeiten zu erledigen gewesen wären, Abweichungen der Flächenangaben beim Abscheren und Verputzen darauf, dass beim Verputzen nur einzelne Risse und Sprünge bearbeitet würden, zurückzuführen. Darüber, aus welchen die konkret verrechneten Leistungen dokumentierenden Aufzeichnungen die vorgetragenen Besonderheiten ersichtlich wären und welche dieser Besonderheiten die Bildung des Preises für die jeweilige konkret verrechnete Leistung, beispielsweise 20.000,00 S für Baustelleneinrichtung bei einer zu bearbeitenden Fläche von rd. 1.400 m² und 18.000,00 S für Baustelleneinrichtung bei einer zu bearbeitenden Fläche von 185 m², beeinflusst hätte, verschweigt sich die Berufung.

Die von der Betriebsprüfung aufgezeigten Ungereimtheiten, wie die unterschiedlichen Quadratmeterangaben bei den Positionen „Abscheren von Wandflächen“ (945 m²) und „Ausmalen von Wandflächen“ (624 m²) in der Rechnung vom 28. Mai 1998 oder die Verrechnung höherer Regiekosten als ursprünglich angeboten, obwohl das Anbot auf Basis einer um mehr als das Doppelte größeren Fläche erstellt wurde, vermochten die Bw ebenfalls nicht auszuräumen. Inwiefern abweichende Quadratmeterangaben beim Abscheren und beim

Ausmalen der Wandfläche auf ein anderes Malen mit Dispersionsfarbe zurückgeführt werden könnten, entbehrt einer nachvollziehbaren Darstellung. Die Erklärung, das erwähnte Abweichen zwischen Regiekosten laut Anbot und jenen laut Rechnung sei darauf zurückzuführen, dass der Kunde bei Durchsicht des Anbots zum Schluss komme, dies sei ihm zu teuer oder technisch zu umständlich, oder andere Gründe würden zur Durchführung der lediglich absolut notwendigen Arbeiten führen, vermag, zumal die Berufung auch hier bloße Vermutungen anstellt, nicht zu überzeugen.

Bezüglich der Behauptung, die unterschiedlichen Preise für das Abtragen einer alten Deckung – in der einen Rechnung 360,00 S pro m², in einer anderen 150,00 S pro m² – seien damit zu erklären, dass im einen Fall ein Blechdach, im anderen ein Bitumendach abgetragen worden sei, fehlt es ebenfalls an einer auf entsprechende Aufzeichnungen gestützten Nachweisführung. Welche Bedeutung dem in der Berufung angesprochenen standardisierten Leistungsbeschreibungskonzept mit dem besseren Auffinden dienlichen Codezahlen im Zusammenhang mit den in Rede stehenden Rechnungen zukommen könnte, kann nicht nachvollzogen werden. Die Ursachen für die unterschiedlichen Preise bei den Positionen Baustelleneinrichtung und –reinigung kann ein solches Leistungsbeschreibungskonzept jedenfalls nicht erklären. Wenn die Bw vorbringen, der Leistungsumfang auf den Rechnungen sei so dargestellt, dass die verrichteten Arbeiten auch für einen Laien erkennbar seien, so übersehen sie, dass es nicht um die Frage geht, ob sich auch ein mit Bauleistungen nicht Vertrauter unter der Bezeichnung „Zementspritzguss“ etwas vorstellen kann, sondern darum, ob durch entsprechende Dokumentationen glaubhaft gemacht ist, dass die verrechneten Leistungen den tatsächlichen Geschehensablauf wiedergeben.

Im Geschäftsleben ist es üblich, von Geschäftspartnern Leistungsnachweise zu verlangen. Wie die Richtigkeit der Verrechnung von Leistungen wie Baustelleneinrichtung, Reinigung, Regien oder Ausmalen ohne Dokumentation etwa von Art und Größe der erforderlichen Einrichtung, der Besonderheit der örtlichen Gegebenheiten, der geleisteten Arbeitsstunden oder von Art und Menge des verwendeten Materials überprüft werden sollte, haben die Bw nicht einsichtig gemacht.

Das Vorbringen in der Gegenäußerung vom 17. April 2003, die Bw hätten stets versucht, mit den Auftragnehmern Pauschalbeträge zu vereinbaren, die manchmal zu deren Vorteil und manchmal zu deren Nachteil gereicht hätten, bietet keine überzeugende Erklärung für den gänzlichen Verzicht auf eine Überprüfung der verrechneten Leistungen.

Wenn der steuerliche Vertreter dem Einwand der Betriebsprüfung, den Bw hätte es an entsprechendem Fachwissen gemangelt, entgegenhält, er bezweifle dies, zumal manche Familienmitglieder schon jahrelang Häuser saniert und jahrzehntelang mit der Z-GmbH in

geschäftlichem Kontakt gestanden wären, so liegt darin zum einen ebenfalls eine bloße Mutmaßung. Zum anderen steht dieses Vorbringen im Widerspruch zu den Ausführungen in einem während des Prüfungsverfahrens eingereichten Schreiben vom 14. Mai 2002, worin der steuerliche Vertreter im Zusammenhang mit der Befassung der Z-GmbH mit den Instandsetzungsarbeiten an den Mietobjekten der Bw ausführt, die Bw hätten keine Erfahrung mit den entsprechenden Kontrahenten gehabt, A.B. hätte bis vor kurzem einen Schuhgroßhandel betrieben, sei also in einer ganz anderen Branche tätig gewesen, und seine Kinder hätten sich auch nicht um derartige Angelegenheiten gekümmert.

Die Unüblichkeit der vorliegenden Geschäftsbeziehung äußert sich auch darin, dass, wie die Betriebsprüfung unwidersprochen festgestellt hat, die Rechnungen überwiegend im Wege von Barzahlungen und unregelmäßig beglichen wurden, zudem hinsichtlich einiger Rechnungsbeträge keine Zahlungsbestätigungen vorhanden sind.

Es ist ferner eine unstrittige Tatsache, dass die Z-GmbH die verrechneten Leistungen nicht ausgeführt hat und mangels Beschäftigung von Arbeitskräften dazu auch gar nicht in der Lage gewesen wäre. Tatsächliche Erbringer der Arbeiten waren vielmehr so genannte Subunternehmen der Z-GmbH. Die Identität der hinter diesen Subunternehmen stehenden Personen blieb allerdings im Dunkeln.

Auf das Vorbringen im Zusammenhang mit der von XY einzig genannten (Sub-) Firma B-GmbH, insbesondere, inwieweit diese in der Lage gewesen wäre, während des damals anhängigen Konkursverfahrens Leistungen zu erbringen, braucht im Hinblick darauf, dass diese Leistungen das Mietobjekt in der B-Straße betroffen haben, somit keinen Bezug zu den gegenständlichen Rechnungen aufweisen, nicht weiter eingegangen zu werden.

Der ausdrücklichen Aufforderung der Betriebsprüfung (Schreiben vom 10. Juni 2002), die Subunternehmen zu nennen und Kopien der von diesen gelegten Rechnungen zu beschaffen, sind die Bw nicht nachgekommen. Der Meinung der Bw, sie könnten mit dieser, das Verhältnis zwischen der Z-GmbH und den Subunternehmen betreffenden Angelegenheit nicht belastet werden, kann nicht gefolgt werden. So der Z-GmbH die Rolle des, wie die Bw vortragen, „klassischen Generalunternehmers“ zugekommen wäre, hätte es zum einen einer solchen Stellung entsprochen, die von den Subunternehmern erbrachten Leistungen etwa in Form von Bautagebüchern, Regiezetteln hinsichtlich der auf einzelnen Rechnungen aufscheinenden Regiestunden oder sonstigen Kontrollaufzeichnungen zu dokumentieren, und zum anderen hätte die im Geschäftsleben übliche Vorgangsweise von den Bw verlangt, sich vom „Generalunternehmer“ solche Aufzeichnungen zur Überprüfung der Richtigkeit der verrechneten Leistungen vorlegen zu lassen. Es wäre daher sehr wohl Sache der Bw gewesen, sämtliche Aspekte ihrer geschäftlichen Kontakte zur Z-GmbH, so auch die Beziehungen der Z-

GmbH zu den von dieser mit der Ausführung der von den Bw beauftragten Arbeiten betrauten Subunternehmen zu erhellen.

Da einerseits die Z-GmbH die in Rechnung gestellten Leistungen nicht selbst erbracht hat und andererseits die Identität der Subunternehmer bzw. der dahinter stehenden Personen nicht preisgegeben wurde, muss davon ausgegangen werden, dass die Arbeiten am Mietobjekt unter Zuhilfenahme von Schwarzarbeitern ausgeführt wurden. Die Tätigkeit der Z-GmbH kann wirtschaftlich gesehen nur darin bestanden haben, Schwarzarbeiter zu organisieren bzw. zu vermitteln. Die von der Z-GmbH gelegten Rechnungen sind daher als „Deckungsrechnungen“, also Rechnungen zur Deckung von Leistungen, die tatsächlich von „Schwarzarbeitern“ erbracht wurden, zu beurteilen.

Nach dem Gesamtbild der vorliegenden Verhältnisse – die Rechnung legende Z-GmbH ist nicht der tatsächliche Erbringer der Leistungen; die ausführenden Subunternehmer wurden nicht bekannt gegeben; Leistungsnachweise wurden nicht vorgelegt, damit bestand auch keine Möglichkeit, die Ursachen der unterschiedlichen etwa für Baustelleneinrichtung oder Reinigung verrechneten Preise nachzuvollziehen; vorwiegend Barzahlungen, teilweises Fehlen von Zahlungsbestätigungen; Unstimmigkeiten in den Preis- und Quadratmeterangaben -, zu deren Aufklärung auch das allgemein gehaltene Berufungsvorbringen nicht beigetragen hat, müssen Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der berufungsgegenständlichen Rechnungen der Z-GmbH aufkommen.

Die von der Z-GmbH ausgestellten Rechnungen sind daher nicht geeignet, die Höhe der strittigen Werbungskosten nachzuweisen oder auch nur glaubhaft zu machen. Da die Bw den Werbungskostenabzug einzig auf diese Rechnungen stützen und ansonsten weitere Aufklärungen über die in den Rechnungen enthaltenen Angaben nicht zu geben vermochten, war die tatsächliche Höhe der - dem Grunde nach unstrittigen - Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsarbeiten im Schätzungswege zu ermitteln. Dass die Betriebsprüfung dabei, mangels anderer Anhaltspunkte, die Höhe der Werbungskosten griffweise mit zwei Dritteln der von der Z-GmbH verrechneten Preise geschätzt hat, kann nicht als rechtswidrig erkannt werden. Es ist nicht unschlüssig, davon auszugehen, dass lediglich Teilbeträge der in Deckungsrechnungen ausgewiesenen Summen tatsächlich bezahlt werden, eine Annahme, die im vorliegenden Fall noch dadurch erhärtet wird, dass teilweise Quittungen für die überwiegend in bar abgewickelten Zahlungen fehlen. Die Bw haben zur Höhe der Schätzung nichts Konkretes vorgetragen, insbesondere nicht dargetan, welche Schätzung zu einem den tatsächlichen Verhältnissen näher kommenden Ergebnis geführt hätte. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist, und die Bw als diejenigen, die zur Schätzung Anlass gaben und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitgewirkt, es insbesondere unterlassen haben, zur Offenlegung der

Identität der Subunternehmer beizutragen und damit alles, was gegen eine Beurteilung der von der Z-GmbH gelegten Rechnungen als Deckungsrechnungen sprechen könnte, vorzubringen, diese Ungenauigkeiten hinnehmen müssen (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 184 Tz 3 und die dort zitierte Judikatur).

Die von der Betriebsprüfung unter Tz 19 des Betriebsprüfungsberichts vorgenommenen Hinzurechnungen zu den bisher erklärten Vermietungseinkünften waren jedoch aus folgendem Grund zu korrigieren:

Die Schätzung der Betriebsprüfung war, was auch die Ausführungen unter Tz 19 des Berichts zu verstehen geben, darauf gerichtet, die aus den strittigen Rechnungen resultierenden Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten um ein Drittel zu kürzen und damit zu zwei Dritteln anzuerkennen. Die Bw haben ihre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach dem Nettosystem ermittelt (vgl. Beilagen zu den Feststellungserklärungen für die Jahre 1997 bis 1999; Bl. 1/1997, 6/1998 u. 6/1999 Gewinnfeststellungsakt). Die aus den strittigen Rechnungen resultierenden Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten waren daher jeweils mit den Nettobeträgen in den Vermietungseinkünften enthalten. Um im Rahmen einer Schätzung, deren Ziel es ist, die geltend gemachten Ausgaben zu zwei Dritteln anzuerkennen, zu einem sachgerechten Ergebnis zu gelangen, dürfen aber die bisher erklärten Vermietungseinkünfte nicht um ein Drittel der Brutto-, sondern nur um ein Drittel der Nettorechnungsbeträge erhöht werden (auch hinsichtlich des Mietobjekts Wien, B-Straße, St.Nr. xxx/xxxx, berechnete die dortige Betriebsprüfung die Drittelkürzung von den Nettobeträgen). Die Vermietungseinkünfte waren daher wie folgt zu ermitteln:

<i>1/3 Instandhaltungskosten</i>	<i>brutto</i>	<i>netto</i>
	<u>1997</u>	<u>1997</u>
Rechnung 10.9.1997	228.157,90	190.131,58
Rechnung 12.9.1997	22.138,50	18.448,75
Rechnung 12.9.1997	7.922,96	6.602,47
Rechnung 22.9.1997	75.549,42	62.957,85
Rechnung 30.10.1997	200.000,00	166.666,67
nicht anerkannte Instandsetzungen		444.807,32
Vermietungseinkünfte lt. Erklärung		230.750,00
Vermietungseinkünfte lt. Berufungsentscheidung (BE)		675.557,32
	<u>1998</u>	<u>1998</u>
Rechnung 2.2.1998	200.000,00	166.666,67
Rechnung 14.4.1998	200.000,00	166.666,67
Rechnung 28.5.1998	56.653,56	47.211,30
Rechnung 3.7.1998	61.408,76	51.173,97
Rechnung 8.9.1998	37.130,00	30.941,67
nicht anerkannte Instandsetzungen		462.660,28
Verzeichnis gem. § 28/5 lt. Erklärung		5.025.446,97
Instandsetzungen lt. Erklärung		-
		1.803.201,53

nicht anerkannte Instandsetzungen		462.660,28
Rest gem. § 28/5 lt. BE		3.684.905,72
	<u>1999</u>	<u>1999</u>
Rechnung 22.2.1999	53.902,38	44.918,65
Rechnung 1.10.1999	280.000,00	233.333,33
Rechnung 27.10.1999	3.200,00	2.666,67
Rechnung 29.10.1999	7.400,00	6.166,67
Rechnung 26.11.1999	8.219,70	6.849,75
Rechnung 15.12.1999	206.775,38	172.312,82
Rechnung 15.12.1999	148.235,42	123.529,52
nicht anerkannte Instandsetzungen		589.777,41
Verzeichnis gem. § 28/5 lt. BE		3.684.905,72
		-
Instandsetzungen lt. Erklärung		1.973.309,00
nicht anerkannte Instandsetzungen		589.777,41
Rest gem. § 28/5 lt. BE		2.301.374,13
Vermietungseinkünfte lt. Erklärung		2.186.579,00
		-
aufzulösender Freibetrag gem. § 28/5 lt. Erklärung		1.248.936,44
aufzulösender Freibetrag gem. § 28/5 lt. BE		2.301.374,13
Vermietungseinkünfte lt. BE		3.239.016,69

Die Minderung der für 1998 geltend gemachten Instandsetzungskosten hat wegen der gleichzeitigen Erhöhung des steuerfreien Betrages gemäß § 28 Abs. 5 EStG zu keiner Änderung in der Höhe der Vermietungseinkünfte 1998 geführt. Da sich diese Abweichung erst 1999, dem Jahr der Auflösung des steuerfreien Betrages ausgewirkt hat, konnte sie von den Bw auch erst für dieses Jahr geltend gemacht werden (VwGH 20.4.1995, 92/13/0086).

Zum Begehren der Bw, nicht anerkannte Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen der Z-GmbH als (weitere) Werbungskosten abzuziehen, wird darauf hingewiesen, dass die in Rede stehenden Werbungskosten, angesichts der aufgezeigten Unsicherheit über deren tatsächliche Höhe und mangels anderer Anhaltspunkte, im Wege einer griffweisen Schätzung ermittelt, solcherart in der pauschal geschätzten Höhe abschließend festgesetzt wurden, weshalb für eine Berücksichtigung zusätzlicher Werbungskosten kein Raum bleibt. Zudem käme ein Abzug aberkannter Vorsteuerbeträge als Werbungskosten in den angefochtenen Bescheiden auch deshalb nicht in Betracht, weil in Rechnung gestellte Vorsteuerbeträge, der von den Bw angewandten Nettomethode entsprechend, im Berufszeitraum als die Sphäre der Einkunftsermittlung nicht berührende durchlaufende Posten behandelt wurden und damit noch nicht aus dem Vermögen der Bw ausgeschieden, also nicht gemäß § 19 Abs. 2 EStG abgeflossen waren.

Die in den Jahren 1997 und 1999 von den Bw erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung waren daher spruchgemäß mit 675.557,32 S und 3.239.016,69 S festzustellen.

Zu dem mit Schreiben vom 23. Jänner 2003 geäußerten Ersuchen, die Berufung dem gesamten Berufungssenat für eine mündliche Verhandlung vorzulegen, wird bemerkt, dass gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden hat, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in einer Beitrittserklärung beantragt wird. Die gegenständliche Berufung enthält keinen solchen Antrag. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, Tz 2).

Gemäß § 323 Abs. 12 BAO konnten für die am 1. Jänner 2003 noch unerledigten Berufungen bis 31. Jänner 2003 Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung, soweit über Berufungen nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden. Da nach § 260 Abs. 2 BAO in der Fassung vor dem AbgRmRefG, BGBl I 97/2002, die Entscheidung über Berufungen gegen Feststellungsbescheide dem Berufungssenat oblag, konnte der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung über die gegenständliche Berufung auch nicht bis 31. Jänner 2003 nachgeholt werden.

Wien, am 16. Juni 2008