



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerber, vom 12. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 12. September 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die miteinander verheirateten **Berufungswerber** (in der Folge kurz Bw.) **kauften 1995** eine unbebaute **Liegenschaft** in Lageadresse, um 575.000,00 S und **errichteten** darauf von Ende **1995 bis Mitte 1997** ein **gemischt genutztes Wohnhaus** mit einer Nutzfläche von ca. 223m².

Der **Ehemann** (BwM) **gründete** mit Gesellschaftsvertrag vom 20. September **1995** mit seiner Gattin (BwF) als Gründungshelferin die **I GmbH**, deren Geschäftsführer und Alleingesellschafter BwM seit 28. September 1995 bis zur Umwandlung des Unternehmens auf den Gesellschafter BwM am 15. Feber 2008 war.

Seit Mitte 1997 vermieten die Bw. im genannten Gebäude, in dem sie selbst wohnen, einen Teil der Nutzfläche von unbestritten 25,6% als Büro an die I GmbH.

Aus dem dem Finanzamt mit der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) **für 1998** am 15. Oktober 1999 vorgelegten **Anlageverzeichnis** ist ersichtlich, dass die Bw. **für den vermieteten Teil des Hauses** in den Jahren 1995 bis 1997 getätigte **Aufwendungen** in Höhe **von** insgesamt **774.097,65 S aktiviert** haben.

Bei der einheitlich und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dieser Vermietung wurden **erklärungsgemäß folgende Zinsen im Berufszeitraum 2001 bis 2005 als Werbungskosten berücksichtigt:**

Jahr	Bescheiddatum	Einkünfte S	Einkünfte €	Zinsen in S	Zinsen in €
2001	08.07.2002	27.079,00	1.967,91	51.787,13	
2002	03.11.2003		3.297,68		2.421,93
2003	13.10.2004		2.595,94		2.762,42
2004	05.10.2005		3.135,68		2.403,93
2005	30.10.2006		3.153,23		2.595,49

Über Anforderung eines Mitarbeiters des zuständigen BV-Teams übermittelten die Bw. mit **Telefax** vom 4. und **8. Mai 2007** folgende „den Hausbau betreffenden Kreditverträge“

Raiffeisenbank Buchkirchen Abstattungskredit Konto Nr. 53.454, über einen einmal ausnützbaren Kredit von 2,750.000,00 S vom 28. August 1997

Raiffeisenbank Buchkirchen Abstattungskredit Konto Nr. 54.320, über einen einmal ausnützbaren Kredit von 1,480.000,00 S vom 26. Mai 1999

Mit **Schreiben** vom **23. August 2007** ersuchte dieser Mitarbeiter des Finanzamtes die Bw. wie folgt um Ergänzung betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 bis 2005:

Laut Feststellungen bei der Außenprüfung bei der Mieterin (l GmbH) der vermieteten Räume seien für die Finanzierung des gegenständlichen Hauses folgende Kredite („Darlehen“) aufgenommen worden:

<i>Raiffeisen Wohnsparen</i>	<i>1,520.513,15 S</i>	<i>110.500,00 €</i>
<i>Raiba Buchkirchen 53454</i>	<i>2,750.000,00 S</i>	
<i>Raiba Buchkirchen 54320</i>	<i><u>1,480.000,00 S</u></i>	
<i>gesamt</i>	<i>5,750.513,15 S</i>	

Davon entfalle auf den vermieteten Teil:

<i>Aktivierungen lt. Anlagenverzeichnis</i>	<i>774.097,65 S</i>	
<i>Anteil Grund und Boden (25,6 %)</i>	<i>147.200,00 S</i>	
<i>gesamt</i>	<i>921.297,65 S</i>	

Dies seien 16 % des gesamten Kreditbetrages (5,750.513,15 S). Vom gesamten jährlichen Zinsaufwand seien bisher 25,6 % als Werbungskosten bei der Vermietung abgesetzt worden.

Der Finanzierungsaufwand für den vermieteten Teil des Gebäudes sei durch entsprechende Belege nachzuweisen. Gemäß § 18 Abs. 10 UStG seien Aufzeichnungen und Unterlagen, die Grundstücke iSd § 9 Abs. 1 Z 9 UStG betreffen, zwölf Jahre aufzubewahren.

Mit **Schriftsatz vom 30 August 2007** teilten die Bw. zur seitens des Finanzamtes aufgezeigten Differenz zwischen Bankkredit und den aktivierten Werten Folgendes mit:

Neben den im Anlagenverzeichnis verzeichneten Beträgen seien noch die im beiliegenden Gedächtnisprotokoll der Bw. verzeichneten Werkleistungen vollbracht worden, die durch Bezahlung im Bauzeitraum auch vom Baukonto getätigt worden seien. Diesbezügliche Rechnungen oder Unterlagen lägen den Bw. nicht mehr vor.

Insgesamt sei jedoch festzuhalten, dass der Kredit ausschließlich der Errichtung des Gebäudes gedient habe und somit der dafür anfallende anteilige Zinsenabzug auch zu Recht bestünde.

In der mit der Überschrift „Gedächtnisprotokoll – Bw. Vermietung und Verpachtung“ versehenen Beilage werden mit dem darunter stehenden Hinweis „Bei dieser Auflistung von Bautätigkeiten haben wir niedergeschrieben, was uns noch in Erinnerung ist. Da keine Rechnungen (Behaltefrist 7 Jahre) mehr vorhanden sind, handelt es sich dabei um ein reines Erinnerungsprotokoll, das sicherlich nicht vollständig ist.“ aufgelistet:

<i>Text</i>	
<i>Kellerräume (alle lt. Plan) – Verputzen von Decken und Wänden mit K40+</i>	
<i>Kellerräume (Außenwände) – Isolierungen</i>	
<i>Kellerschacht (Büro) – Betonsteine, Aushub, Anpflanzung</i>	
<i>Außenanlagen/Traufenpflaster/Terrasse – Granit, inkl. Arbeit (Fa. S)</i>	
<i>Beton+Silomischstation (Fa. H)</i>	
<i>Fassade – Vollwärmeschutz – Styropor 8cm, Kleber, Haftbrücke, Netz, Dübel, Gewebewinkel, Sockelleiste, Sockelplatte</i>	
<i>Dachbodenausbau/Decke – Rigips, Dämmstoffe zur Isolierung Folie für Wassersperre, Holz für Verlattung Rigipsplatten, Schrauben etc.</i>	
<i>Dachbodenausbau/Boden- Brandschutzplatten, Isolierung, div. Kleinmaterial</i>	
<i>Pergola – Planung, komplette Holzkonstruktion, inkl. Glasdach (Fa. R)</i>	
<i>Pergola – Beschattung (Fa. K)</i>	
<i>Pflasterungen – Einfahrt und Zugang zum Haus, inkl. Schotterbefüllung und Planierung, inkl. Zufuhr mit LKW</i>	
<i>Kaminofen O Arbeit</i>	
<i>Kaminofen O (Beheizung Übergangszeiten Haus und Büro)</i>	

<i>Maschenzaun (Fa. B)</i>	
<i>Zaunfelder + Gartentüre (Fa. B)</i>	
<i>Garage- Verputz, Estrich, Isolierung und div. Kleinmaterial</i>	
<i>Außenanlagen – Erde, Sträucher, planieren, Rasen anlegen</i>	
<i>Untersichtschalung – Bondex Imprägnierung inkl. Zubehörmaterial</i>	
<i>Türglocke</i>	
<i>Keller – Bodenverfliesung – Fliesen, Fliesenkleber, Fugenmasse, Silikon</i>	

Mit **Bescheiden** vom **12. September 2007** nahm das Finanzamt gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** das **Verfahren** betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre **2001 bis 2005** unter Hinweis auf das Hervorkommen neuer Tatsachen **wieder auf**, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien **und** die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Das Finanzamt erhöhte in den **neuen Sachbescheiden** selben Datums die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch Kürzung der Zinsen auf folgende Beträge:

Jahr	Bescheiddatum	Einkünfte S	Einkünfte €	Zinsen in S	Zinsen in €
2001	12.09.2007	46.499,00	3.379,21	32.366,96	
2002	12.09.2007		4.205,90		1.513,71
2003	12.09.2007		3.631,85		1.726,51
2004	12.09.2007		4.037,15		1.502,46
2005	12.09.2007		4.126,54		1.622,18

Das Finanzamt begründete dies nach Wiederholung seiner oben wiedergegebenen Feststellungen im Ersuchen um Ergänzung vom 23. August 2007 wie folgt:

Für die im Schriftsatz vom 30. August 2007 vorgebrachten zusätzlichen Werkleistungen seien keine Nachweise vorgelegt worden.

Die lt. Gedächtnisprotokoll angeführten Werkleistungen betreffen teilweise nur den privaten Bereich (Pergola, Dachbodenausbau) oder seien teilweise bereits im Anlagenverzeichnis enthalten (Fliesen für Keller).

Von den Bw. seien bereits seit Beginn der Errichtung des Gebäudes im Jahre 1995 Vorsteuern von den Baurechnungen geltend gemacht worden. Die Bw. seien auch seit Einreichung der ersten Umsatzsteuererklärung steuerlich vertreten. Es entspreche nicht der Lebenserfahrung, dass gerade bei von Steuerberatern Vertretenen Beträge in Höhe von über 500.000,00 S nicht in den Steuererklärungen (Anlagenverzeichnis) erfasst seien.

In den Anlagenverzeichnissen der Mieterin (die gleichen Beteiligten) seien die von ihr getragenen Aufwendungen sehr wohl erfasst.

Da für die Differenz keine Nachweise (Belege) vorgelegt worden seien und dieser zusätzliche Aufwand auch nicht glaubwürdig erscheine, seien nur 16 % des Zinsaufwandes als Werbungskosten anzuerkennen.

Jahr	Zinsaufwand		Änderung
	bisher	absetzbar	
2001	51.787,13 S	32.366,96 S	19.420,17 S
2002	2.421,93 €	1.513,71 €	908,22 €
2003	2.762,42 €	1.726,51 €	1.035,91 €
2004	2.403,93 €	1.502,46 €	901,47 €
2005	2.595,49 €	1.622,18 €	973,31 €

Die Wiederaufnahme sei unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der abgabenbehördlichen Ermittlungen und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt. Bei der iSd § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Mit Schriftsatz vom **12. Oktober 2007** erhoben die Abgabepflichtigen **Berufung** gegen die am 14. September 2007 zugestellten Wiederaufnahme- und Sachbescheide betreffend die Feststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 bis 2005, beantragten, von der vorgenommenen Änderung der Gewinnfeststellung Abstand zu nehmen bzw. diese wie vor der Betriebsprüfung durchzuführen, und begründeten dies im Wesentlichen wie folgt:

Im Rahmen der Betriebsprüfung bei der I GmbH sei auch die Vermietergemeinschaft der Bw. einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen worden.

Beim seinerzeitigen Beginn der Vermietung sei mit der Finanzverwaltung einvernehmlich festgestellt worden, dass die Bw. 25,6% des Hauses an die I GmbH vermieten. Das Ausmaß der Vermietung sei vom Prüfer daher auch nicht angezweifelt worden. Soweit nicht separate Abrechnungen erfolgen, würden die Kosten des Hauses seit Beginn der Vermietung in diesem Ausmaß geltend gemacht. Auch hinsichtlich der Zinsen für die Errichtungskosten des Hauses im Gesamtausmaß von 5.750.513,15 S sei der auf die Vermietung entfallende Anteil von 25,6 % als Werbungskosten abgezogen worden.

Durch Heranziehen der für das Gebäude aktivierten Werte und des anteiligen Kaufpreises für Grund und Boden meine der Prüfer, diese Werte zusammen würden lediglich 16 % des auf die Hausfinanzierung entfallenden Gesamtbetrages ausmachen, und habe deshalb die als Werbungskosten geltend gemachten Zinsen gekürzt.

Dem Prüfer sei in diesem Zusammenhang erklärt und später auch schriftlich mitgeteilt worden, dass Rechnungen teilweise - aus welchen Gründen auch immer - nicht in das Anlageverzeichnis aufgenommen worden (Kachelofen, der auch zur Beheizung der vermieteten Räume in der Übergangszeit diene, gesamter B Alu, Pflasterungen, Holzkonstruktion Eingangsbereich und Garten, vielerlei Kleinrechnungen von Baumärkten etc) und darüber hinaus auch Zahlungen für andere Hilfsleistungen und Verköstigungen angefallen

seien. Eine Beschaffung solcher Rechnungen sei infolge der bis 2007 abgelaufenen Jahre nicht einmal mehr zum Teil möglich.

Zur Verifizierung der tatsächlichen anteiligen Errichtungskosten sei dem Prüfer kundgetan worden, dass ein Sachverständiger die seinerzeitigen Baukosten ohne weiteres schätzen könne. Da diese Kosten tatsächlich für den Bau angefallen und mit den Krediten keine anderen Anschaffungen erfolgt seien (Das ganze Mobiliar und sogar die Küche seien von der alten Wohnung ins Haus übersiedelt worden.) werde sich mit Sicherheit ergeben, dass das gewählte Zinsenausmaß in gleicher Relation wie die zur Vermietung dienenden Räume als Werbungskosten abziehbar seien.

Der Prüfer habe eine solche Schätzung aber nicht in Erwägung gezogen. Trotz Mitteilung des im vorherigen Absatz dargestellten Sachverhaltes habe der Prüfer gemeint, bei steuerlich Vertretenen widerspräche die Nichtaktivierung der Lebenserfahrung. Der Prüfer habe von den aufgezählten nicht belegten Leistungen nur jene mit Privatbezug genannt und sei auf die anderen überhaupt nicht eingegangen. Gerade beim privaten Hausbau entspreche es nach Ansicht der Bw. jedoch der Lebenserfahrung, dass dieser erst durch vielerlei Eigenleistungen leistbar sei und dafür auch Zahlungen in beträchtlichem Ausmaß erforderlich seien.

Die Kürzung des als Werbungskosten geltend gemachten Zinsaufwandes sei daher rechtswidrig.

Die vom Prüfer nun herangezogenen Wertrelationen seien der Behörde seit Beginn der Vermietung durch die jährliche Übermittlung der Überschussrechnungen und Steuererklärungen offengelegt worden und somit bekannt gewesen, seien als keine neu hervorgekommenen Tatsachen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher zu unrecht erfolgt.

Außerdem sei für die Kürzung für das Jahr 2001 bereits Verjährung eingetreten (Ablauf der Verjährungsfrist Ende 2006 – Beginn der Prüfung erst 2007).

Der **Betriebsprüfer** gab am **8. November 2007** zur Berufung im Wesentlichen folgende schriftliche **Stellungnahme** ab:

Von den Zinsen für folgende drei Darlehen

<i>Raiffeisen Wohnsparen</i>	<i>1,520.513,15 S</i>
<i>Raiba Buchkirchen 53454</i>	<i>2,750.000,00 S</i>
<i>Raiba Buchkirchen 54320</i>	<i>1,480.000,00 S</i>
<i>Gesamt</i>	<i>5,750.513,15 S</i>

seien bei der Vermietung und Verpachtung entsprechend dem vermieteten Anteil am gesamten Gebäude jeweils 25,6 % als Werbungskosten geltend gemacht worden.

Laut Anlagenverzeichnis seien Baukosten in Höhe von 774.097,65 S aktiviert worden. Der auf die Vermietung entfallende Anteil an den Anschaffungskosten für Grund und Boden betrage 147.200,00 S. Insgesamt seien damit Kosten von 921.297,65 S für den vermieteten Teil nachgewiesen.

Die Darlehen Raiba Buchkirchen 53454 und 54320 seien mit Kreditvertrag vom 28. August 1997 und vom 26. Mai 1999 aufgenommen worden, das Bauspardarlehen offensichtlich vorher.

Die laut Anlageverzeichnis aktivierten Kosten für die Errichtung des Gebäudes betreffen bis auf marginale Ausnahmen lauter vor dem 30. Juni 1997 getätigte Anschaffungen.

Rechne man die aktivierten Anschaffungskosten und die Anschaffungskosten für Grund und Boden auf das gesamte Gebäude um, so ergebe sich ein Betrag von rund 3,600.000,00 S.

Die Kreditsumme des Bauspardarlehens und des ersten Raiffeisenbank-Darlehens betrage rund 4,270.000,00 S. Die nachgewiesenen Anschaffungskosten seien also in diesen beiden Darlehen bereits gedeckt.

Für die behaupteten weiteren Anschaffungskosten seien bisher keine Unterlagen und Belege vorgelegt worden, sodass eine Beurteilung, ob mit den weiteren Darlehen durch die Vermietung bedingte Aufwendungen oder private Aufwendungen getätigt wurden, nicht möglich sei.

Es sei jedenfalls davon auszugehen, dass ein Teil der finanzierten Kosten nur privat veranlasste Aufwendungen betreffe, da Anschaffungskosten für Innentüren, Teppichböden, WC-Ausstattung, Fliesen usw. der vermieteten Räume bereits von der Mieterin getätigt worden seien (Anlageverzeichnis der Mieterin I GmbH, s. Beilage).

Die Finanzierungskosten für derartige Ausstattungen (z.B. Türen) im privat genutzten Gebäudeteil seien daher zur Gänze nicht abzugsfähig.

Die Schätzung der Errichtungskosten liefere nur eine Bandbreite der möglichen Errichtungskosten und keinen Nachweis der tatsächlichen Höhe, geschweige denn über die Finanzierung der Errichtungskosten, weil ein Teil der Leistungen Eigenleistungen seien.

Eigenleistungen verursachten keine Zahlungen. Sollten damit jedoch irgendwelche über die Verwandtschafts- und Nachbarschaftshilfe hinausgehende Leistungen gemeint sein, so sei deren Nachweis im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung jedenfalls geboten.

Kosten der Verköstigung und deren Finanzierungskosten fielen als Bewirtungskosten unter das Abzugsverbot des § 20 EStG.

Der Finanzverwaltung seien bisher weder der Zeitpunkt der Kreditaufnahmen noch deren Höhe bekannt gewesen. Dies seien für die Finanzverwaltung neu hervorgekommene Tatsachen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigten.

Das Recht zur Erlassung von Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung verjähre grundsätzlich nicht.

Mit Schriftsatz vom **14. Dezember 2007** gaben die Bw. zur Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 8. November 2007 im Wesentlichen folgende **Gegenäußerung** ab:

Wie bereits in der Berufung ausgeführt sei dem Prüfer erklärt und später auch schriftlich mitgeteilt worden, dass Rechnungen aufgezählter Bauausführungen teilweise nicht in das Anlageverzeichnis aufgenommen worden und darüber hinaus auch Zahlungen für andere Hilfsleistungen und Verköstigungen angefallen seien.

Weiters sei darauf hingewiesen worden, dass eine Nachbeschaffung dieser Belege wegen Ablaufs der Aufbewahrungsfrist nicht mehr möglich gewesen sei.

Im Rahmen der Betriebsbesichtigung habe sich der Prüfer persönlich vom Vorhandensein der genannten Bauausführungen überzeugen können. Dennoch spreche der Prüfer in seiner Stellungnahme von „behaupteten Anschaffungskosten“ und ziehe daraus den Schluss, ein Teil der finanzierten Kosten betreffe nur privat veranlasste Aufwendungen.

Entgegen der Meinung des Prüfers liefere die angebotene Schätzung der Errichtungskosten sehr wohl einen Anhaltspunkt zur Verifizierung der Gesamtbaukosten und damit auch der auf die Vermietung entfallenden Kosten und die darauf entfallenden Zinsen.

Die rechtlichen Ausführungen des Prüfers betreffend die Verjährung seien richtig.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2001 bis 2005

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist in § 303 BAO wie folgt geregelt:

(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Im gegenständlichen Fall wurde mit den erstinstanzlichen "Sammelbescheiden" vom 12. September 2007 einerseits unter Hinweis auf das Hervorkommen neuer Tatsachen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 bis 2005 verfügt und andererseits für diese Jahre die Einkünfte der Bw. aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO neu festgestellt.

In den kombinierten (Pkt. 1) Wiederaufnahme- und (Pkt. 2) Sachbescheiden findet sich unter Pkt. 2 der Hinweis auf eine gesondert versandte Bescheidbegründung. In dieser Bescheidbegründung wird auf das Ergebnis der abgabenbehördlichen Ermittlungen bei der Außenprüfung der Mieterin I GmbH hingewiesen. Erst dabei gelangte dem Finanzamt (wie bereits oben erwähnt) mit Telefax vom 4. und 8. Mai 2007 die Höhe (2,750.000,00 S und 1,480.000,00 S) und der Zeitpunkt (28. August 1997 und 26. Mai 1999) der Aufnahme der

Kredite der Bw. bei der Raiffeisenbank Buchkirchen zur Kenntnis. Diese Umstände wurden vom Finanzamt zu Recht als neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO beurteilt. Die Bw. sind in ihrer Gegenäußerung vom 14. Dezember 2007 der vom Finanzamt vertretenen Rechtsansicht (Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 8. November 2007) nicht mehr entgegen getreten.

Bei dieser Sachlage besteht kein Zweifel, welche Wiederaufnahmsgründe vom Finanzamt herangezogen wurden (vgl. VwGH 04.03.2009, 2008/15/0327).

Auf Grund dieser Wiederaufnahmsgründe sind geänderte Feststellungsbescheide ergangen, in denen durch Kürzung der Zinsen um mindestens 1000,00 € pro Jahr die Einkünfte um jeweils mindestens ein Drittel (von ca. 2000,00 auf 3.400,00 bzw. 3.000,00 auf 4.000,00) erhöht wurden. Hinsichtlich der Rechtsrichtigkeit dieser in den ebenfalls bekämpften Sachbescheiden vorgenommenen einzigen Änderung wird auf die Ausführungen unter Punkt 2. verwiesen.

Gründe, warum diese Änderungen unbillig sein sollten, wurden von den Bw. weder vorgebracht noch sind solche erkennbar. Das Finanzamt hat daher nach Ansicht der Berufungsbehörde bei der iSd § 20 BAO vorzunehmenden Interessensabwägung zu Recht dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit den Vorzug gegeben.

Der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

2. Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 bis 2005

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Abzugsfähigkeit von Zinsen von Krediten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Bw. aus der Vermietung eines Teiles von 25,6% des von ihnen bewohnten gemischt genutzten Wohnhauses.

Werbungskosten sind Aufwendungen oder Ausgaben, zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen, wozu gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400 (EStG 1988) auch Schuldzinsen gehören.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

b) Betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

Für die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen gilt bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Folgendes (Erkenntnis des VwGH 22.11.2006, 2004/15/0121):

Soweit ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang mit Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung besteht, sind Schuldzinsen auch bei dieser Einkunftsart den Werbungskosten zuzuordnen. Zinsen, die für ein Darlehen zur Anschaffung oder Herstellung dieser Einkunftsquelle selbst zu leisten sind, sind abzugsfähig (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Tz. 5). Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Anschaffung, der Herstellung oder Erhaltung eines Mietwohnhauses sind demnach abzugsfähig (Doralt, EStG9, § 16, Tz. 55, mit Hinweisen auf die Judikatur).

Voraussetzung für den Abzug von Schuldzinsen ist demnach, dass die Schuldzinsen mit bestimmten Einkünften in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Entscheidend ist damit, zu welchem Zweck die (aufgenommenen) Fremdmittel tatsächlich verwendet worden sind. Der wirtschaftliche Zusammenhang eines Aufwandes mit einer Einkunftsart ist grundsätzlich nur nach der Mittelverwendung zu beurteilen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16, Tz. 18 f, sowie aus der ständigen Rechtsprechung etwa VwGH 30.09.1999, 99/15/0106, 0107).

Wird ein gemischt genutztes (teils privat, teils vermietetes) Gebäude teilweise fremdfinanziert, dann können die Fremdmittel nicht einseitig dem vermieteten Teil zugerechnet werden; sie sind im Verhältnis der Nutzungen aufzuteilen (VwGH 02.08.2000, 97/13/0019); sind allerdings Erhaltungs-, Anschaffungs- oder Errichtungskosten dem jeweiligen Gebäudeteil eindeutig zuzuordnen, dann gilt dies auch für Fremdmittelzinsen (Doralt, EStG 9. Auflage, § 16 Tz 59, unter Hinweis auf BFH, BStBl 1999 II 676, BFH, BStBl. 2003 II 389).

Im Urteil des BFH vom 09.07.2002, IX R 65/00 wird dies wie folgt zusammengefasst:

1. Finanziert der Steuerpflichtige die Anschaffung eines Gebäudes, das nicht nur dem Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sondern auch der (nicht steuerbaren) Selbstnutzung dient, mit Eigenmitteln und Darlehen, kann er die Darlehenszinsen insoweit als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen, als er das Darlehen tatsächlich zur Anschaffung des der Einkünfteerzielung dienenden Gebäudeteils verwendet (Anschluss an BFH-Urteil vom 27. Oktober 1998 IX R 44/95, BFHE 187, 276, BStBl II 1999, 676; gegen BMF-Schreiben vom 10. Dezember 1999, BStBl I 1999, 1130).

2. Der Werbungskostenabzug setzt voraus, dass der Steuerpflichtige die Anschaffungskosten im Rahmen seiner Finanzierungsentscheidung dem ein eigenständiges Wirtschaftsgut bildenden Gebäudeteil gesondert zuordnet und die so zugeordneten Anschaffungskosten mit Geldbeträgen aus dem dafür aufgenommenen Darlehen zahlt.

In den bekämpften Bescheiden hat das Finanzamt den Überlegungen des Prüfers folgend den von den Bw. als Werbungskosten geltend gemachten Kreditzinsen in Abweichung vom der Vermietung dienenden Flächenanteil (25,6%) teilweise die Anerkennung versagt (Kürzung auf 16%). Der Prüfer hat dies im Wesentlichen damit begründet, dass von der Kreditsumme von insgesamt 5,750.513,15 S lediglich 921.297,65 S (16%) auf den vermieteten Teil entfallen.

In § 138 BAO wird die Aufklärung von Umständen, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als der Abgabepflichtige wie folgt geregelt:

(1) Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Ritz BAO³, § 138 Tz 5 führt dazu Folgendes aus:

Ist ein Beweis nach den Umständen nicht zumutbar, so genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand (VwGH 30.04.2003, 98/13/0119) und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 25.03.1992, 90/13/0295; 27.05.1998, 97/13/0051). Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (VwGH 14.09.1988, 86/13/0150).

Die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Belegen ist in § 132 Abs. 1 BAO wie folgt geregelt:

(1) Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluß des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluß des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluß des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Mit Vorhalt vom 23. August 2007 hat das Finanzamt unter Hinweis auf die Diskrepanz zwischen dem entsprechend der Nutzung von 25,6% der Vermietung und Verpachtung zugeordneten Finanzierungsaufwand von 1.472.131,37 S (25,6% von 5.750.513,15 S) und der auf den vermieteten Teil entfallenden Kosten von 921.297,65 S (Aktivierungen lt. Anlagenverzeichnis von 774.097,65 S und Grundanteil 25,6% = 147.200,00 S) die Bw. aufgefordert, den Finanzierungsaufwand für den vermieteten Teil des Gebäudes durch entsprechende Belege nachzuweisen. Die Bw. entgegneten dem im Schriftsatz vom 30. August 2007 unter Hinweis auf die Behaltefrist von sieben Jahren, sie hätten keine diesbezüglichen Unterlagen mehr.

Zu diesem Einwand der Bw. wird bemerkt, dass das Finanzamt im genannten Vorhalt vom 23. August 2007 ausdrücklich auf die in § 18 Abs. 10 UStG 1994 normierte zwölfjährige Aufbewahrungspflicht hingewiesen hat. Außerdem hat das Finanzamt in der Begründung der bekämpften Bescheide vom 12. September 2007 darauf hingewiesen, dass die Nichterfassung von Herstellungskosten von über 500.000,00 S (1.472.131,37 – 921.297,65) bei von Steuerberatern Vertretenen nicht der Lebenserfahrung entspreche.

Eine längere Aufbewahrungsfrist als die von den Bw. ins Treffen geführte von sieben Jahren (§ 132 Abs. 1 BAO) sieht § 18 Abs. 10 UStG 1994 vor, wonach Aufzeichnungen und Unterlagen, die Grundstücke iSd § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 betreffen, zwölf Jahre aufzubewahren sind.

Gemäß § 7 Abs. 3 EStG 1988 müssen Steuerpflichtige, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln ein Verzeichnis (Anlagekartei) der im Betrieb verwendeten Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens führen. Diese Anlagekartei hat unter genauer Bezeichnung jedes einzelnen Anlagegutes ua den Anschaffungstag, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Name und Anschrift des Lieferanten zu enthalten.

Auf Grund des Verweises auf § 7 in § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ist die Anlagekartei auch bei den Überschusseinkünften und somit auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu führen.

Das Finanzamt hat in der Begründung der bekämpften Bescheide zutreffend auf den Umstand hingewiesen, dass die Bw. seit Beginn der Errichtung des Gebäudes im Jahr 1995 Vorsteuern geltend gemacht haben und seit Einreichung der ersten Umsatzsteuererklärung steuerlich vertreten sind. Den steuerlich vertretenen Bw. ist nach Ansicht der Berufungsbehörde die Verletzung der zitierten gesetzlichen Obliegenheiten des § 18 Abs. 10 UStG 1994 und § 7 Abs. 3 iVm § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 anzulasten. Sie haben sich durch die Unterlassung dieser

gesetzlich angeordneten Erfassung und Dokumentation von Liegenschaften betreffenden Herstellungskosten selbst dieser Beweismittel begeben.

Die von den Bw. als Beilage des Schriftsatzes vom 30. August 2007 vorgelegte Auflistung von in ihrem Anlageverzeichnis nicht enthaltenen Herstellungskosten („Gedächtnisprotokoll“) wird wie folgt gewürdigt:

Dem plausiblen Einwand in der Begründung der bekämpften Bescheide, die angeführten Werkleistungen beträfen teilweise nur den privaten Bereich (Pergola, Dachbodenausbau) sind die Bw. nicht entgegengetreten. Dies gilt auch für die Entgegnung in der genannten Bescheidbegründung, die im Gedächtnisprotokoll genannten Werkleistungen seien teilweise bereits im Anlagenverzeichnis enthalten (Fliesen im Keller). Auf Grund der aufgezeigten Ungereimtheiten erscheint nach Ansicht der Berufungsbehörde die Glaubwürdigkeit des Vorbringens der Bw. erschüttert.

Bemerkenswert erscheint, dass im gegenständlichen Fall die Mieterin die Anschaffungskosten für Innentüren, Teppichböden, WC-Ausstattung, Fliesen etc der angemieteten Räumlichkeiten getragen und daher aktiviert hat (Erfassung im Anlageverzeichnis der Mieterin).

Es liegt auf der Hand, dass die Bw. auf Grund der vom Finanzamt aufgezeigten Differenz von über einer halben Mio. S im Ermittlungsverfahren alle denkbaren Argumente bemüht haben, um die deshalb drohende Kürzung der Zinsen zu vermeiden.

So hat etwa das Finanzamt in der Stellungnahme vom 8. November 2007 die steuerliche Abzugsfähigkeit der von den Bw. erst in der Berufung ins Treffen geführten Bewirtungskosten („Verköstigungen“) und folglich der diesbezüglichen Finanzierungskosten verneint. Dazu ist auf die oben zitierte Bestimmung des § 20 EStG 1988 zu verweisen.

Die Berufungsbehörde ist weiters der Auffassung, dass die von den Bw. aufgelisteten Arbeiten weitgehend von den Bw. selbst getätigt bzw. hierfür keine Zahlungen geleistet worden sind. Dafür sprechen nicht nur die eigenen Ausführungen der Bw, der private Hausbau sei erst durch vielerlei Eigenleistungen leistbar, sondern auch die von Ihnen angezogene Lebenserfahrung. Demnach kommt es beim Hausbau häufig zur unentgeltlichen Mithilfe von Verwandten und Nachbarn.

In der Berufung wurde vorgebracht, zur Verifizierung der tatsächlichen anteiligen Errichtungskosten sei dem Prüfer kundgetan worden, dass ein Sachverständiger die seinerzeitigen Baukosten ohne weiteres schätzen könne.

Die Beweisaufnahme ist in § 183 BAO wie folgt geregelt:

(1) Beweise sind von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.

(2) Die Abgabenbehörde kann die Beweisaufnahme auch im Wege der Amtshilfe durch andere Abgabenbehörden vornehmen lassen.

(3) Von den Parteien beantragte Beweise sind aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, daß die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, daß die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Aus sachlicher Sicht setzt ein Beweisantrag nach der Rechtsprechung (VwGH 24.10.2001, 2000/17/0009) voraus, dass er "prozessual ordnungsgemäß" gestellt wird, denn nur dann ist er als solcher beachtlich. Entscheidend für einen Beweisantrag ist vor allem die Angabe des Beweismittels und des Beweisthemas, also der Punkte und Tatsachen, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen. Erheblich ist ein Beweisantrag jedoch in der Folge nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn diese schon nicht selbst erheblich (sachverhaltserheblich) ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine erhebliche (sachverhaltserhebliche) Tatsache zu gewinnen (Hinweis Stoll, BAO-Handbuch, 1891). Beweise bei einem nur unbestimmten Vorbringen müssen nicht aufgenommen werden (Hinweis VwGH 20.01.1988, 87/13/0022, 0023).

Die zitierte Äußerung des Bw. zeigt lediglich eine Möglichkeit („könne“) auf, ist jedoch nach Ansicht der Berufungsbehörde gar kein Beweisantrag iSd § 183 Abs. 3 BAO (vgl. VwGH 16.09.2003, 2000/14/0106; sowie 30.10.2001, 98/14/0082).

Außerdem hat der Betriebsprüfer nach Ansicht der Berufungsbehörde zutreffend darauf hingewiesen, dass eine Schätzung nur eine Bandbreite der möglichen Errichtungskosten, in Anbetracht der teilweisen Eigenleistungen jedoch nichts über die hier entscheidende Frage der Finanzierung der Errichtungskosten liefern könne.

Der Verwendungszweck aller drei Kredite ist weder aus den vorgelegten Unterlagen ersichtlich noch hat der Bw. diesen nachgewiesen. Der Betriebsprüfer hat in seiner Stellungnahme die Diskrepanz zwischen der Höhe der Summe der drei aufgenommenen Kredite von 5,750.513,15 S und der hochgerechneten Anschaffungskosten und Herstellungskosten für das gesamte Gebäude von ca. 3,600.000,00 S ($921.297,65 = 25,6\%$; $100\% = 3,598.818,95$) aufgezeigt. Der Betrag von 3,600.000,00 S finde bereits in der Summe der ersten beiden Kredite (Raika Wohnsparen 1,520.513,15 S und Raiba 53454 vom 28.8.1997 von 2,750.000,00 S) von 4,270.000,00 S Deckung. Der Prüfer hat damit zum Ausdruck gebracht, dass der dritte Kredit, nämlich der am 26. Mai 1999 bei der Raiba Buchkirchen aufgenommene

Kredit 54320 in Höhe von 1.480.000,00 S nicht für das Mietobjekt verwendet worden ist.

Dafür spricht nach Ansicht der Berufungsbehörde auch das zeitliche Element:

Die Bw. haben die Liegenschaft 1995 gekauft und darauf von Ende 1995 bis Mitte 1997 das gegenständliche gemischt genutzte Haus errichtet. Ebenfalls seit Mitte 1997 vermieten die Bw. einen Teil der Nutzfläche von unbestritten 25,6% als Büro an die I GmbH. Die Umschuldung von Krediten ist weder aktenkundig noch wurde dies von den Bw. behauptet. Es entspricht daher den Denkgesetzen der Logik und der allgemeinen Lebenserfahrung, dass dieser erst ca. zwei Jahre nach Beginn der Vermietung aufgenommene Kredit entgegen der Behauptung der Bw. nicht der Finanzierung der Herstellung des Mietobjektes gedient hat.

Der dritte Kredit wurde offensichtlich für die steuerlich nicht relevante Lebensführung der Bw. verwendet. Beim Neubau eines Hauses wird in der Regel die Küche neu eingerichtet. Wenn aus Zeitmangel, mangels Liquidität oder wegen besonderer Sparsamkeit zunächst (wie von den Bw. behauptet) das ganze Mobiliar inklusive Kücheneinrichtung von der bisherigen Wohnung mitübersiedelt wird, kommt es doch nach der allgemeinen Lebenserfahrung nach einiger Zeit zu entsprechenden Anschaffungen.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist im gegenständlichen Fall weiters zu berücksichtigen, dass die institutionellen Kreditgeber wie Banken und Bausparkassen bei der Kreditgewährung regelmäßig den Einsatz eines entsprechenden Anteiles von Eigenmitteln verlangen. Es ist daher davon auszugehen, dass auch die Anschaffung der Liegenschaft und Herstellung des gegenständlichen Gebäudes nicht zur Gänze fremdfinanziert worden und dem entsprechend auch die Finanzierung des Mietobjektes nicht unwesentlich auch mit Eigenmitteln erfolgt ist.

Nach dem Gesamtbild des Falles erachtet die Berufungsbehörde daher in freier Beweiswürdigung die vom Finanzamt in den bekämpften Bescheiden getroffene Feststellung, dass im gegenständlichen Fall lediglich Kreditmittel von insgesamt 921.297,65 S der Finanzierung des Mietobjektes gedient haben, als sachgerecht und richtig.

Das Finanzamt hat daher in den bekämpften Bescheiden zu Recht die bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigten Kreditzinsen von 25,6% auf 16% gekürzt.

Es konnte daher auch der Berufung gegen die Sachbescheide kein Erfolg beschieden sein.

Deshalb war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. April 2009