



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Christian Baumgartner, Mag. Harald Österreicher und Dr. Robert Zsifkovits am 29. Oktober 2008 über die Berufung der Verlassenschaft nach L. N. (vertreten durch E. L., R. B., J. L. und E. W.) und Mitbesitzer, Wien, Lgasse 12-14, vertreten durch WIST Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H. & Co KG, 1020 Wien, Praterstraße 33/8, vom 25. September 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 26. August 2002 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997, 1998 und 1999 sowie betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 entschieden:

- 1.) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer der Jahre 1997, 1998 und 1999 wird gemäß § 256 Abs 3 BAO als gegenstandslos erklärt.
- 2.) Der Berufung betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die im Jahre 1999 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO mit ATS 14,202.545,00 (€ 1,032.139,10 ) festgestellt.

Davon entfallen auf J. L. ATS 7,101.272,-- (€ 516.069,59 ) und auf die Verlassenschaft nach L. N. ATS 7,101.272,-- (€ 516.069,59 ).

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin, in der Folge Bw. genannt, handelt es sich um die sich an der Adresse in Wien befindliche Hausgemeinschaft. An dieser waren im streitgegenständlichen

Zeitraum Frau L und Herr L. jeweils im Ausmaß von 50 % beteiligt. Die Bw. erzielt(e) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Herr L. verstarb am 19. Oktober 2006.

Frau L und Herr L. waren im berufungsgegenständlichen Zeitraum u. a. weiters an den sich in Niederösterreich, und W., befindlichen Hausgemeinschaften ebenfalls jeweils zu 50 %, beteiligt. Auch diese erziel(t)en Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Zuge einer die Umsatzsteuer der Jahre 1997 bis 1999 sowie die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Jahre 1997 bis 1999 die Bw. und u. a. die sich in NÖ, befindliche Hausgemeinschaft betreffenden, verbundenen, Betriebsprüfung wurde u. a. festgestellt, dass hinsichtlich der von der Firma ABau an die Bw. sowie an die letztgenannte Hausgemeinschaft gelegten Rechnungen für Instandsetzungsarbeiten keinerlei ausführliche Leistungsbeschreibungen, Zahlungsmodalitäten, Zeitaufzeichnungen der Baustellen oder andere Auftragsbeschreibungen existierten. Die Zahlungen der diesbezüglichen Rechnungen seien überwiegend in bar und unregelmäßig erfolgt. Die in diesen Rechnungen angeführten Leistungen und Preise seien nicht nachvollziehbar, da es sich um Pauschalrechnungen handle. Sämtliche Rechnungen wiesen die gleiche Charakteristik auf. Diese seien mit Flächenpauschalpreisen und einer äußerst oberflächlichen Textierung – Schlagworte – versehen. Den Rechnungen stünden keinerlei Aufzeichnungen über Rechnungsinhalte gegenüber.

Weiters führte die BP in ihrem Bericht unter Hinweis auf die Ergebnisse einer bei der Hausgemeinschaft in W., hinsichtlich der Firma PBau durchgeführten Betriebsprüfung aus, dass diese die von ihr der Bw. in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht habe. An der grundsätzlichen Leistungserbringung hätten jedoch keine Zweifel bestanden. Angemerkt wird, dass die BP die von dieser geltend gemachten Instandsetzungsaufwendungen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Hinweis auf die Bestimmung des § 184 BAO um ein Drittel der Nettobeträge kürzte.

Die Betriebsprüfung versagte aus den o. a. Gründen den aus den von den beiden genannten Firmen gelegten Rechnungen resultierenden Vorsteuern die Anerkennung. Diesbezüglich wird vom UFS angemerkt, dass die Umsatzsteuer für die Hausgemeinschaft in W. unter der Steuernummer der Bw. erfasst wurde.

Außerdem kürzte die BP die von der Bw. geltend gemachten Instandsetzungsaufwendungen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Hinweis auf die Bestimmung des § 184 BAO der Bw. sowie jene der sich in NÖ, befindlichen um ein Drittel der Bruttbeträge.

Das Finanzamt erließ am 26. August 2002 die gegenständlichen Bescheide den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend. Die Bw. erhob mit Schreiben vom 25. September 2002 gegen diese – rechtzeitig – Berufung und brachte hinsichtlich der von der Firma ABau

gelegten Rechnungen vor, dass, wie dies aus einigen beigelegten Musterrechnungen ersichtlich sei, der dort enthaltene Leistungsumfang dargestellt sei, dass auch für Laien erkennbar sei, 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, könne 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 Firma ABau mit den Auftraggebern abgesprochen und auf Grund der Quadratmeter verlangt habe. So die Finanzverwaltung der Meinung sei, dass dies einem Fremdvergleich nicht standalte, 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 beträfen. 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 m<sup>2</sup> habe das Abtragen eines alten Blechdaches betroffen, was viel aufwendiger sei, als die Abtragung eines Bitumendachs mit 150,00 S pro m<sup>2</sup>.

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 Baustellengebietes im Zuge des Baus usw. handle.

---

Bei dem Preis von ATS 15.000,00 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 Drittelpürzung der Werbungskosten sei die Bw aber jedenfalls nicht einverstanden.

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

In diesem Schriftsatz beantragte die Bw. außerdem die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

---

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 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 Firma ABau beschäftigte Subfirmen könnten von der Bw. nicht verlangt werden; diese könnten nicht wissen, mit welchen weiteren Auftragnehmern die Firma ABau 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. Herrn P 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 Firma ABau in geschäftlichem Kontakt und es bestehne in einem solchen Fall ein Vertrauen auf aufgebaute Beziehungen. Man könne daher davon ausgehen, dass die Firma ABau 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 Firma ABau habe deshalb keine Dienstnehmer beschäftigt, weil sie mit Subfirmen gearbeitet habe. Kontrahent der Bw. sei die Firma ABau und nicht die Subfirmen gewesen. Mit dieser Angelegenheit könnte 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 Drittelfürzung der Aufwendungen selbstverständlich nicht akzeptiert werden.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2003 beantragte die Bw. unter Hinweis auf die Bestimmung des § 323 Abs 12 BAO die Entscheidung über ihre Berufung durch den gesamten Berufungssenat.

Von der erkennenden Behörde wird an dieser Stelle angemerkt, dass hinsichtlich der Hausgemeinschaften in W. und in Niederösterreich ebenfalls den Feststellungen der verbundenen Betriebsprüfung entsprechende Bescheide von den jeweils zuständigen Finanzämtern erlassen wurden und dass diese ebenfalls bekämpft wurden. In den diesbezüglichen Berufungsentscheidungen des UFS, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, – GZ1 betreffend die erstangeführte Hausgemeinschaft und GZ2 betreffend die zweitangeführte Hausgemeinschaft – gelangte dieser jeweils zur Ansicht, dass die von der Betriebspüfung vorgenommenen Kürzungen der jeweils geltend gemachten Instandsetzungsaufwendungen zu Recht erfolgt seien, wobei anzumerken ist, dass in der letztangeführten Berufungsentscheidung eine Änderung der Bescheide insofern erfolgt ist, als die Vermietungseinkünfte um ein Drittel der Nettobeträge (an Stelle der von der BP vorgenommenen Kürzung der Bruttobeträge) der aus den Rechnungen der Firma ABau resultierenden Instandsetzungsaufwendungen erhöht wurden.

Anzumerken ist weiters, dass gegen keine der beiden im letzten Absatz erwähnten Berufungsentscheidungen des UFS Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht wurde.

Mit Schreiben vom 10. September 2008 erklärte die Bw., dass sie auf die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung verzichte. Mit weiterem Schreiben vom 23. September 2008 zog die Bw. ihre Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1997, 1998 und 1999 zurück und schränkte ihre Berufung gegen den Feststellungsbescheid des Jahres 1999 insoferne ein, als von den geltend gemachten Werbungskosten - Instandsetzung und Instandhaltung – (nur) ein Drittel von den Nettobeträgen als nicht abzugsfähig angesehen werden solle.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1.) Umsatzsteuer**

Da die Berufung vom 25. September 2002 gegen die Umsatzsteuerbescheide betreffend die Jahre 1997, 1998 und 1999 – sämtliche vom 26. August 2002 - mit Anbringen vom 23. September 2008 zurückgezogen wurde, erklärt die Abgabenbehörde diese gemäß § 256 Abs 3 als gegenstandslos. Damit treten die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide vom 26. August 2002 in formelle Rechtskraft und somit ist das diesbezügliche Berufungsverfahren beendet.

## **2.) Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte betreffend das Jahr 1999**

Die von der BP vorgenommene Kürzung der geltend gemachten Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen um ein Drittel der Bruttobeträge kann im Hinblick darauf, dass die von der ABau ausgestellten Rechnungen aus den in der Berufungsentscheidung des UFS GZ2., ausführlich dargelegten Erwägungen (auf welche zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird), nicht geeignet sind, die Höhe der strittigen Werbungskosten nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Da jedoch die Bw. ihre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach dem Nettosystem ermittelt, dürfen die aus den strittigen Rechnungen resultierenden Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen nur um 1/3 der Nettobeträge gekürzt werden. Die Kürzung der geltend gemachten Instandsetzungsaufwendungen um 1/3 der Nettobeträge entspricht auch dem Berufungsbegehren im Schriftsatz vom 10. September 2008.

In Ansehung des Umstandes, dass die Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen jeweils mit den Nettobeträgen in den von der Bw. erklärten Vermietungseinkünften enthalten sind, waren - in Entsprechung der Berufungseinschränkung vom 10. September 2008 - die von der Bw. im Jahre 1999 erzielten Vermietungseinkünfte um ein Drittel der Nettobeträge der aus den Rechnungen der Firma ABau resultierenden Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen.

Somit ergibt sich folgende Berechnung der Erhöhungsbeträge:

	1/3 des Bruttobetrages (Erhöhung laut BP) in ATS	1/3 des Nettobetrages (Erhöhung laut BE) in ATS
Re. vom 27. April 1999	40.315,88	33.596,57
Re. vom 3. Mai 1999	21.648,00	18.040,00
Re. vom 22. September 1999	240.000,00	200.00,00
Re. vom 13. Oktober 1999	200.000,00	166.666,66
Re. vom 16. Dezember 1999	645.029,00	537.524,13
<b>Summe</b>	<b>1,146.992,88</b>	<b>955.827,36</b>

<b>Differenz</b>		<b>191.165,52</b>
------------------	--	-------------------

Die Einkünfte der Bw. aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1999 in ATS sind daher wie folgt zu ermitteln:

Einkünfte aus V. u. V. laut Bw.	11,593.574,78
- Auflösung Freibetrag laut Bw.	-5,408.014,49
	<b>6,185.560,29</b>
Verzeichnis gem. § 28 Abs 5 EStG zum 1. 1. 1999 lt. BP	13,303.143,45
- Instandsetzungen laut Bw.	-2,868.742,53
+ Summe Erhöhungsbetrag laut BE	+955.827,36
Rest gem. § 28 Abs 5 EStG laut BE	<b>11,391.228,29</b>
	+6,185.560,29
	<b>17,576.788,58</b>
- Instandsetzung häuserübergreifend	-4,770.994,41
+ Verbleibende MZR häuserübergreifend	+1,396.750,92
<b>Einkünfte aus V u. V lt. BE</b>	<b>14,202.545,09</b>

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Oktober 2008