

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr1, vertreten durch Stb, Adr2, über die Beschwerde vom 27.10.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt A vom 30.09.2011, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2009 und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) ist Unternehmensberater.

Im Zuge einer gemäß § 147 Abs 1 BAO erfolgten abgabenbehördlichen Prüfung, die die Jahre 2007 bis 2010 sowie die Nachschauzeiträume 1-3/2011 umfasste, traf die Außenprüfung ua folgende Feststellungen (vgl BP-Bericht vom 22.09.2011):

"Tz 1 Bürogebäude

Im Jahr 2009 wurde ein Bürogebäude errichtet und hiefür eine Aktivierung in Höhe von € 302.881,95 netto+ € 26.439,26 USt vorgenommen.

(Eine Aufstellung hiezu und die von der Bp vorgenommenen Adaptierungen sind in der Niederschrift als Anlage anbei.)

Im Zuge der Überprüfung durch die Bp wurde festgestellt, dass es sich hiebei um eine Liegenschaft handelt, welche im gemeinsamen Besitz [des Bf] und [seiner Ehegattin] steht.

Auf dieser Liegenschaft wurde im Jahr 1997 ein Wohnhaus errichtet. Im Jahr 2007 wurde dann ein Zubau zum Wohnhaus und ein Poolhaus errichtet.

Am 17.12.2008 wurde ein Plan zur Errichtung eines Zubaus zum Poolhaus, welcher als Büro für die Tätigkeit des [Bf] dienen sollte, bei der Baubehörde eingereicht (= Termin der Bauverhandlung 17.12.2008).

Im Zuge der Bp wurden für die Errichtung des Bürohauses Rechnungen im Ausmaß von 150.581,95 vorgelegt. Weiters wurden bei der Berechnung der Afa-Basis die tatsächlichen Errichtungskosten um Eigenleistungen im Ausmaß von insg 152.300,00 erhöht, sodass

im Anlageverzeichnis 2009 eine Afa-Basis für das Bürogebäude von 302.881,95 der Steuererklärung zugrunde gelegt wurde.

Die Eigenleistungen in Höhe von 152.300,00 können von der Bp nicht als Teil der Afa-Basis anerkannt werden, da keine Empfänger der Geldbeträge namhaft gemacht werden konnten. Auch nach zweimaliger Nachfrage im Zuge diverser Besprechungen wurde diese Namhaftmachung der Geldempfänger bzw der Leistenden abgelehnt.

Im Zuge einer Besprechung wurde von Seiten des Steuerberaters beantragt, das Gebäude aus dem Privatvermögen eingelegt zu behandeln.

Der Pflichtige ist der Meinung, dass der Wert des Gebäudes bei ca € 300.000,00 liegt und somit die Afa-Basis ca € 300.000,00 betragen muss.

Laut Ansicht der Bp ist dies nicht möglich, da eine Einlage nur dann möglich ist, wenn konkrete Umstände darauf schließen lassen, dass zunächst an keine betriebliche Verwendung des Wirtschaftsgutes gedacht war. Der Einreichplan, aus dem eindeutig ersichtlich ist, dass es sich um ein Bürogebäude handelt, steht der Rechtsansicht des Steuerberaters, dass es sich um eine Einlage handelt, entgegen.

Von der Bp wurden daher die Belege der Aktivierungskosten in Höhe von netto € 302.881,95 überprüft und die Belege für die Eigenleistungen in Höhe von 152.300,00 aus den oben angeführten Ausführungen ausgeschieden. Von der Bp wurde festgestellt, dass bei der Aufstellung des Steuerpflichtigen bei der Schlussrechnung des Baumeisters vom 27.1.2010 brutto und netto verwechselt wurde (bei Nettoaufwand wurde Bruttobetrag der Schlussrechnung erfasst).

Von der Bp erfolgte die entsprechende Korrektur.

Außerdem wurde bei Überprüfung der Belege festgestellt, dass teilweise Rechnungen vorgelegt wurden, die offensichtlich nicht das Bürogebäude betreffen, sondern das Poolhaus, da mit der Errichtung des Bürohauses erst 2009 begonnen wurde, es wurde jedoch zB die 1. Teilrechnung der Baumeisterrechnung vom 5.12.2007 vorgelegt. Obwohl dem Abgabepflichtigen bekanntgegeben wurde, dass nur ein geringer Umfang an Rechnungen für das Bürohaus vorhanden sind und dies nicht der volle Umfang der Rechnungen sein kann, wurden bis zur Beendigung der Bp keine weiteren Rechnungen vorgelegt. Es konnte daher kein weiterer Aufwand durch die Bp gewährt werden, als die dem Bürohaus zuordenbaren Rechnungen. Es wurden auch die Unterlagen von der Gemeinde angefordert, welche klar darlegen, dass erst in der Lohnwoche 7/2009 mit der Errichtung des Bürogebäudes begonnen wurde und die Baufertigungsanzeige Anfang 2010 erfolgte.

Von der Bp wird hier die in der Beilage der Niederschrift dargelegte anerkannte Bemessungsgrundlage bzw die nicht anerkannten Belege für die Afa des Bürogebäudes erläutert:

Die Eigenleistungen in der Gesamthöhe von insg 152.300,00 wurden, wie bereits oben angeführt, nicht anerkannt.

Die 1. Teilrechnung des Baumeisters (netto 41.667,67 + 20% USt) ist, wie bereits oben angeführt, vom 5.12.2007 und kann das Bürogebäude gar nicht betreffen.

Die 2. Teilrechnung des Baumeisters ist vom 2.2.2009 und beinhaltet die 2. Acontozahlung für bereits geleistete Baumeisterarbeiten in Höhe von netto 20.000,00 + 20% USt. An diesem Tag (2.2.2009) gibt die Baufirma Ing. KS als Bauführer der Marktgemeinde D schriftlich bekannt, dass mit der Errichtung des Bürogebäudes in der Lohnwoche 7/2009 begonnen wird, die 2. Teilrechnung kann daher nicht das Bürogebäude betreffen. Außerdem bezieht sich diese Rechnung auch auf die 1. Teilrechnung aus dem Jahre 2007, welche das Poolhaus betrifft.

Die Schlussrechnung des Baumeisters vom 27.02.2010 (netto 21.928,33 + 20% USt) wurde von der Bp anerkannt, da im Jahr 2009 offensichtlich Bauleistungen für das Bürogebäude durchgeführt wurden. (Bei der ursprünglichen Aufstellung für die Steuererklärung wurde der Betrag brutto erfasst.)

Die Installationsrechnung von der Firma RH vom 29.8.2008 konnte von der Bp nicht anerkannt werden, da es sich offensichtlich um Materiallieferungen bis Juli 2008 handelt und dies offensichtlich nicht das Bürohaus betrifft.

Die Rechnung für den Zaun wurde von der Bp anerkannt, obwohl er bereits im Jahr 2008 errichtet wurde, da es sich hierbei offensichtlich um den Zaun für die Einfriedung des Bürogebäudes handelt.

Die Rechnung für Fliesen aus dem Jahr 2008 wurde von der Bp ebenfalls anerkannt, da es sich hierbei vermutlich um die Hoffliesen handelt und dies ebenfalls zur Einfriedung des Grundstückes für das Bürogebäude gehört.

Die Möbel mit dem Bruttowert von 25.000,00 und dem Nettowert von 14.000,00 (wahrscheinlich Neu- und Zeitwert) konnten von der Bp nicht anerkannt werden. Hierzu gibt es keinen Beleg und außerdem sind in der Buchhaltung bereits ausreichend Belege für Möbel vorhanden. Von der Bp wurden im Zuge der Betriebsbesichtigung keine weiteren Möbel vorgefunden, welche den oben angeführten Zeitwert rechtfertigen.

Zusammenfassend wird hier von der Bp festgehalten, dass - wie in der Beilage dargelegt - von der Bp als Afa-Bemessungsgrundlage ein Betrag von netto 68.284,61 anerkannt wurde und hierfür für das Jahr 2009 die Halbjahres-Afa gewährt wurde, da es von der Bp glaubhaft ist, dass die Benützung des Objektes nicht erst mit der Feststellungsanzeige im Jänner 2010, sondern bereits ein paar Monate früher erfolgte. Eine Ganzjahres-Afa wurde von der Bp nicht gewährt, da aufgrund der vorgelegten Belege nicht glaubhaft ist, dass die Benützung bereits im 1. Halbjahr 2009 erfolgte.

Afa lt Bp für 2009: $68.284,61 \times 3\% \times 1/2 \text{ Jahr} = 1.024,27$

Afa lt Bp für 2010: $68.284,61 \times 3\% = 2.048,54$

USt 2009 lt Bp: $\text{netto } 68.285,61 \times 20\% = 13.656,93$

Beratungstätigkeit	2009	2010
Vor Bp	-10.096,07	-10.096,06
Nach Bp	-1.024,27	-2.048,54
Differenz	9.071,80	8.047,52
	2009	

<i>Umsatzsteuer</i>		
<i>[060] Vorsteuern (ohne EUST)</i>	<i>-12.782,33</i>	

[...]

Tz 6 Sozialversicherung der gew Wirtschaft

Von der Bp wurde auf dem Bankkonto eine Gutschrift von der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von 9.000,00 im Jahr 2010 vorgefunden, welche nicht verbucht wurde. Hierbei handelt es sich um eine betriebliche Einnahme und ist dieser Betrag daher zu erfassen.

Im Jahr 2008 wurden vom Abgabepflichtigen Zahlungen in Höhe von 15.143,20 als Sozialversicherungsaufwand geltend gemacht.

Aufgrund der ausgewiesenen Gewinne erschien der Bp der Betrag sehr hoch und wurde daher dieser Aufwand überprüft.

Die Zahlungen der Sozialversicherung für das 2.-4. Quartal wurden als Kassazahlungen erfasst (insg 11.064,00). Von der Bp konnten hierfür keine Belege bei der Kasse vorgefunden werden, außerdem ist es eher untypisch, dass SV-Zahlungen mittels Kassa erfolgen. Es wurde daher der Nachweis vom Abgabepflichtigen abverlangt, welcher jedoch nicht erbracht wurde.

Von der Bp wurde auch noch die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft kontaktiert, welche für das Jahr 2008 lediglich eine Zahlung von 3.479,20 v 21.2.2008 bestätigte.

Der nicht belegte Sozialversicherungsaufwand für das 2.-4. Quartal 2008 in Höhe von insg 11.064,00 wurde daher von der Bp aus den Betriebsausgaben ausgeschieden.

[...]

<i>Beratungstätigkeit</i>	<i>2010</i>
<i>Vor Bp</i>	<i>0,00</i>
<i>Nach Bp</i>	<i>9.000,00</i>
<i>Differenz</i>	<i>9.000,00</i>
<i>Beratungstätigkeit</i>	<i>2008</i>
<i>Vor Bp</i>	<i>-14.543,20</i>
<i>Nach Bp</i>	<i>-3.479,20</i>
<i>Differenz</i>	<i>11.064,00</i>

..."

Am 30.09.2011 erließ das Finanzamt (bei gleichzeitiger Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO) die Feststellungen der Außenprüfung berücksichtigende Bescheide ua betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2009.

In der dagegen vom steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 24.10.2011 eingebrachten - nunmehr als Beschwerde zu beurteilenden - Berufung wurden folgende Änderungen beantragt:

1. Anerkennung Sozialversicherungsaufwand 2008 in Höhe von € 11.064,00 laut beiliegendem Schreiben der SVA vom 03.08.2011 betreffend "Vorgeschriebene Beträge 2008" und
2. Anerkennung der Einlage des Bürogebäudes in Höhe des Teilwertes von € 331.549,87 sowie Ansatz der Afa von 30 Jahren für diese Höhe.

Aus beigelegtem Schreiben der SVA vom 03.08.2011 geht hervor, dass dem Bf im Jahr 2008 folgende Beträge vorgeschrieben wurden (in €):

	1. Quartal	2. Quartal	3. Quartal	4. Quartal
Unfallvers	22,95	22,95	22,95	22,95
Pensionsvers	2.166,42	2.166,42	2.166,42	2.166,42
Krankenvers	1.268,73	1.268,73	1.268,73	426,93
Selbständigenvorsorge	0,00	0,00	0,00	841,80
Kostenanteile	21,10	3,40	29,20	25,75

Die Betriebsprüferin gab zur Beschwerde mit Schreiben vom 04.06.2012 folgende Stellungnahme ab:

Zu Punkt 1 der Beschwerde:

"Es handelt sich hierbei um eine Bestätigung von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft über die vorgeschriebenen Beiträge 2008, wobei jedoch die Zahlungen bei dieser Bestätigung nicht angeführt sind.

Von der Betriebsprüfung wurde bereits in Punkt 6 des Betriebsprüfungs-Berichtes ausführlich begründet, weshalb die Aufwendungen des Sozialversicherungsaufwandes 2008 gekürzt wurden.

Es wurde lediglich der Betrag für das 1. Quartal in Höhe von 3.479,20 am 21.2.2008 mittels Bank bezahlt und ist dieser Betrag am 22.2.2008 bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft eingelangt. Die übrigen vorgeschriebenen Beträge für das Jahr 2008 können von der Betriebsprüfung nicht anerkannt werden, da es sich bei der Buchhaltung [des Bf] um eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung handelt und daher der Zahlungsfluss relevant ist.

Laut Ansicht der Betriebsprüfung kann daher der Aufwand in Höhe von € 11.064,00, wie bereits in Tz 6 des Betriebsprüfungsberichtes angeführt, nicht gewährt werden."

Zu Punkt 2 der Beschwerde:

"Im Punkt 2 der Berufung wird die Anerkennung der Einlage des Bürogebäudes in Höhe des Teilwertes von 331.549,87 sowie Ansatz der Afa von 30 Jahren für diese Höhe beantragt. In der Berufung wird als Begründung angeführt:

"Unstrittig (es gab seitens der Bp keinen Einwand gegen die Höhe) ist die Höhe des Teilwertes mit € 331.549,87. Wie aus beiliegendem Einreichplan hervorgeht, wurden 2 Varianten des Gebäudes vorgesehen, ein Wohnhaus sowie ein Bürogebäude mit geringfügigen Adaptierungen. Die Entscheidung, das Wohnhaus als Betriebsgebäude zu verwenden, im Juni 2009 wurde das Gebäude fertig gestellt, erfolgte durch die Einlage mit betrieblicher Nutzung. Der Einlagevorgang wird somit durch ein faktisches Verhalten (vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 4 EStG) (Beginn der tatsächlichen Nutzung) begründet.

Hierzu wird von der Betriebsprüfung wie folgt Stellung genommen:

Dem Finanzamt (der Bewertungsstelle) liegt der Einreichplan vom 9.12.2008 vor, wobei auf diesem Plan von der Baubehörde folgender Vermerk vorhanden ist:

Vorliegender Bauplan ist bei der Bauverhandlung am 17.12.2008 und 14.1.2009 vorgelegen. Bei diesem Plan sind die Büroräumlichkeiten sowie das Archiv, Empfang etc eingezeichnet. Aus diesem Plan ist eindeutig ersichtlich, dass bereits bei der Bauverhandlung das Bürogebäude und nicht das Wohngebäude geplant war.

Der Bauplan, welcher der Berufung beigelegt ist, stammt offensichtlich vom gleichen Datum (9.12.2008) und wurden vom Baumeister dem Steuerpflichtigen offensichtlich beide Varianten (Wohnhaus und Bürohaus) geplant. Auf diesem Plan ist jedoch von der Baubehörde kein Vermerk und ist daher dieser Plan offensichtlich nicht der Bauverhandlung am 17.12.2008 und 14.1.2009 zugrunde gelegen.

Da bei der Bauverhandlung am 17.12.2008 und 14.1.2008 der Bauplan für das Betriebsgebäude vorgelegen ist, war bereits zu diesem Zeitpunkt die Entscheidung getroffen, das Objekt als Betriebsgebäude zu verwenden und nicht erst im Juni 2009 durch faktisches Verhalten, wie dies in der Berufung angeführt ist. Die in der Berufung angeführte Zitierung von Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 4 EStG, konnte von der Betriebsprüfung aufgrund der ungenauen Darlegung nicht gefunden werden, ist aufgrund des Sachverhaltes, dass die betriebliche Nutzung bereits bei der Bauverhandlung geplant war, aber auch nicht relevant.

Wie bereits in Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes angeführt ist, handelt es sich um keine Einlage, da eine Einlage nur dann möglich ist, wenn konkrete Umstände darauf schließen lassen, dass zunächst an KEINE betriebliche Verwendung des Wirtschaftsgutes gedacht war. Der für die Bauverhandlung zugrunde liegende Bauplan (Einreichplan), aus dem eindeutig ersichtlich ist, dass es sich um ein Bürogebäude handelt, steht der Rechtsansicht des Steuerberaters, dass es sich um eine Einlage handelt, entgegen. In Punkt 2 der Berufung wird angeführt, dass die Höhe des Teilwertes mit € 331.549,87 unstrittig ist.

Der Wert von 331.549,87 stellt nicht, wie in der Berufung dargelegt, den unstrittigen Teilwert dar, sondern wurde laut erklärter Einkommensteuergrundlagen der Nettowert davon (=302.881,95) als Anschaffungskosten dargelegt und auch der Vorsteuerabzug in Höhe von 26.439,26 geltend gemacht.

In den Werten sind, wie im Betriebsprüfungsbericht unter Tz 1 angeführt, umfangreiche Eigenleistungen in Höhe von 152.300,00 enthalten, welche von der Betriebsprüfung

ausgeschieden wurden. Außerdem sind auch Kosten enthalten, welche offensichtlich nicht dem betreffenden Objekt zuzuordnen sind, wie dies ebenfalls im Betriebsprüfungsbericht dargelegt ist.

Es konnten daher von den gesamten dargelegten Kosten (netto 302.881,95 + 26.439,26 VSt = brutto 331.549,87) von der Betriebsprüfung lediglich, wie in der Aufstellung der Niederschrift zur Schlussbesprechung ersichtlich ist, der Betrag von netto 68.284,61 netto + 13.656,93 USt = 81.941,54 brutto anerkannt werden, da dieser Betrag belegsmäßig glaubwürdig nachgewiesen werden konnte.

Da der überwiegende Teil der Kosten nicht vorgelegt bzw nachgewiesen werden kann, wurde der Weg über die Einlage gewählt, um auch diese Kosten steuerlich abzusetzen. Außerdem wurde auch der Vorsteuerabzug geltend gemacht, welcher jedoch bei einer Einlage nicht zustehen würde.

Da bereits bei Baubeginn schon die betriebliche Veranlassung geplant war, ist daher nicht der Teilwert relevant, sondern die tatsächlichen Anschaffungskosten.

Wie in Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes dargelegt, wird daher von der Betriebsprüfung als Afa-Bemessungsgrundlage der Betrag von 68.284,61 als Bemessungsgrundlage anerkannt und hierfür für das Jahr 2009 die Halbjahres-Afa gewährt, da es für die Betriebsprüfung glaubhaft ist, dass die Benützung des Objektes nicht erst mit der Fertigstellungsanzeige im Jänner 2010, sondern ein paar Monate früher erfolgte. Eine Ganzjahres-Afa wurde von der Bp für das Jahr 2009 nicht gewährt, da aufgrund der vorgelegten Belege nicht glaubhaft ist, dass die Benützung bereits im 1. Halbjahr erfolgte. Es wurde hiezu auch kein Beweis seitens des Abgabepflichtigen erbracht. Für das Jahr 2010 wurde von der Bp die Ganzjahres-Afa gewährt.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2009 wurde, wie im Betriebsprüfungsbericht angeführt, für das Jahr 2009 in Höhe von 13.656,93 gewährt.

Laut Ansicht der Betriebsprüfung ergeben sich daher aufgrund der Berufung keine Änderungen hinsichtlich der Tz 1 (Bürogebäude) des Betriebsprüfungsberichtes."

In der Eingabe vom 02.07.2012 gab der steuerliche Vertreter dazu folgende Gegenäußerung ab:

"Zu Pkt 1: Der Sozialversicherungsaufwand wurde von einem Guthaben aus 2006 abgebucht.

Zu Pkt 2 ist folgendes auszuführen:

Auf Anraten der Baumeisterin, um künftig neue Einreichungen zu vermeiden, wurden 2 Varianten der Einreichpläne der Baubehörde übermittelt. Auch die Baubeschreibung zeigt die "Ausführung als Wohnhaus mit Sanitärräumen und Garage". Die Baugenehmigung lautet auf "Zubau" zu den bestehenden Gebäuden. Es gibt auch keine Hinweise in der Baugenehmigung, die auf eine Nutzung als Bürogebäude Bezug nehmen. Als Zeugen, dass zu diesem Zeitpunkt nur von einem Wohngebäude auszugehen war, werden angeführt:

Fr. C, Baubehörde D

DI E, F

DI G, F

Baumeister H

In der Baugenehmigung gibt es auch keinerlei Vermerke, die auf eine Nutzung als reines Bürogebäude Bezug nehmen.

In diesem logischen Kontext ist auch die Tatsache zu sehen, dass im Sommer 2009 das bestehende Büro in Adr3, aufgegeben wurde und der Plan der Nutzung des Zubaues als Bürogebäude umgesetzt wurde.

Auf S 204 in den Anmerkungen zu § 4 EStG in Tz 56 des Einkommensteuerhandbuches von Quantschnigg/Schuch ist im 2. Absatz angeführt: "IdR wird er "der Einlagevorgang" durch ein faktisches Verhalten (Beginn tatsächlicher betrieblicher) Nutzung begründet.

Die Höhe des Teilwertes ist durch Vorlage eines Gutachtens jederzeit nachweisbar.

Abschließend sei bemerkt, dass sowohl der zeitliche Ablauf und der logische Zusammenhang durch Aufgabe des bisher genutzten Büros im Sommer 2009 eine Einlage unstrittig erscheinen lassen."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Mit gegenständlicher Beschwerde wird vom Bf (zusätzlich zu den von der Betriebsprüfung abgesetzten Beträgen)

- die Anerkennung eines Sozialversicherungsaufwandes für 2008 iHv € 11.064,00 und
- die Berücksichtigung einer Afa-Basis für die Jahre 2009 und 2010 in Höhe des Teilwertes von € 331.549,87 (einschließlich Eigenleistungen) sowie von Vorsteuern geltend gemacht, die im Zusammenhang mit privat veranlassten Leistungen stehen (vgl Aufstellung in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 26.07.2011).

Der Bf war in den Streitjahren ua als Unternehmensberater tätig. Er ermittelt seinen Gewinn nach einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG 1988).

Folgender Sachverhalt wird bei Beurteilung der Beschwerdepunkte der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich insbesondere aus den von der Außenprüfung getroffenen Feststellungen sowie den von der Gemeinde D als Baubehörde übermittelten Unterlagen betreffend die Objekte "Poolhaus" (Plan vom 21.08.2007) und "Bürohaus" (Plan vom 09.12.2008).

Die baubehördliche Bewilligung für die "Errichtung von Zu- und Umbauten, sowie des Swimmingpools mit Poolhaus" erfolgte mit Bescheid vom 03.10.2007 bzw jene für die "Errichtung eines Zubaues" (für gegenständliches Gebäude) mit Bescheid vom 15.01.2009. Die Ausführung des Bauvorhabens hat danach entsprechend den Antragsbeilagen (§ 18 der NÖ BO 1996-Baubeschreibung, Pläne usw) zu erfolgen. Die Verhandlungsniederschriften vom 05.09.2007 und 11.09.2007 (für das "Poolhaus") bzw

vom 17.12.2008 sowie 14.01.2009 (für das "Bürohaus") über die durchgeführten Bauverhandlungen liegen in beglaubigter Abschrift bei und bilden einen wesentlichen Bestandteil der Bescheide.

Gemäß der Niederschrift über den anberaumten Lokalaugenschein samt Gutachtenerstellung vom 17.12.2008 wurde in Punkt I. B) 1) vom Sachverständigen geprüft und festgestellt, *"dass die Garage als einziger Fluchtweg für den Technikraum nicht geeignet ist, daher sollte der Zugang vom Büroteil bzw von außen erfolgen"*, dh es wurde vom Vorliegen eines Bürogebäudes ausgegangen.

Entsprechend dem Auftrag in den Niederschriften, wonach auf die noch ausstehende schriftliche Bekanntgabe des Bauführers vor Baubeginn ausdrücklich hingewiesen wurde (vgl Einleitungssatz zu Punkt III. "Gutachten des Sachverständigen"), erfolgten schriftliche Mitteilungen der Firma KS an die Baubehörde jeweils über den Baubeginn und Bauführerbekanntgabe

- mit Schreiben vom 10.10.2007 wurde zum Beginn der Baumeisterarbeiten betreffend das "Poolhaus" die Lohnwoche 41/2007 bzw
- mit Schreiben vom 02.02.2009 wurde der Beginn der Arbeiten betreffend das "Bürohaus" die Lohnwoche 07/2009 angegeben .

Ebenso wurden von der Baubehörde Amtsvermerke zur Fertigstellung vom 22.07.2008 (betreffend Baubewilligung vom 03.10.2007) sowie vom 15.02.2010 (betreffend Baubewilligung vom 15.01.2009) mit Hinweis auf eine Bauvollendungsmeldung durch den Bewilligungswerber vorgelegt.

Zum Sozialversicherungsaufwand 2008:

Der Bf machte neben dem Betrag für das 1. Quartal 2008 iHv € 3.479,20 (der am 21.02.2008 mittels Banküberweisung bezahlt und am 22.02.2008 bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft einlangte und von der Außenprüfung als Betriebsausgaben anerkannt wurde) einen Betrag von € 11.064 als Sozialversicherungsaufwand geltend, die als Kassazahlungen erfasst wurden.

Die der Beschwerde angeschlossene Versicherungsbestätigung beinhaltet die vorgeschriebenen Sozialversicherungsbeträge, dokumentiert aber - wie die Betriebsprüfung richtig ausführt - keine Zahlungsflüsse. Der Bf erbrachte keine diesbezüglichen Nachweise (Belege). Nach den Einwand des Bf wurde der streitgegenständliche Aufwand von einem Guthaben aus dem Jahr 2006 abgebucht.

Zum Bürogebäude:

Der Bf errichtete im Jahr 2009 einen Zubau zu dem im Juli 2008 fertiggestellten Poolhaus, wobei dem - der Baubehörde bei den Bauverhandlung am 17.12.2008 und 14.01.2009 vorliegenden - Einreichplan vom 09.12.2008 zu entnehmen ist, dass zwei Büros, ein Empfangsraum sowie ein Archiv errichtet werden sollen (vgl Vermerk des Verhandlungsleiters der Baubehörde auf diesem Plan: *"Vorliegender Bauplan ist bei der Bauverhandlung am 17.12.2008 und 14.01.2009 vorgelegen."*) Dieser Einreichplan

weist nicht nur eine Unterschrift des Planungsbüros PB, sondern auch jene des Bf (als Grundeigentümer und Bauträger) sowie der Baubehörde auf.

Im Gegensatz dazu weist der der Beschwerde beigelegte Einreichplan, der zwei Varianten eines Zubaus vorsieht ("Variante Büro" sowie "Variante Wohnhaus"), nur die Unterschrift des Planungsbüros auf. Dieser Plan wurde offensichtlich nicht den Bauverhandlungen am 17.12.2008 und 14.01.2009 und infolgedessen auch nicht der Baubewilligung vom 15.01.2009 zugrunde gelegt.

Im Zusammenhang mit der gegenständlichen Gebäudeerrichtung machte der Bf folgende Aufwendungen geltend:

	brutto	USt	netto
Baumeister	50.000,00	8.333,33	41.666,67
Baumeister	24.000,00	4.000,00	20.000,00
Baumeister (br u ne berichtigt d BP)	26.314,00	4.385,67	21.928,33
Eigenleistung Bau	120.000,00		120.000,00
Installateur	29.826,06	4.971,01	24.855,05
Installateur	2.694,00	449,00	2.245,00
Installateur Eigenleistung	5.000,00		5.000,00
Zaun	4.285,62	714,27	3.571,35
Türen	5.534,60	922,43	4.612,17
Elektriker	499,99	83,33	416,66
Elektriker Eigenleistung	15.700,00		15.700,00
Fliesen	6.529,15	1.088,19	5.440,96
Fliesen	631,80	105,30	526,50
Fliesen	8.320,32	1.386,72	6.933,60
Fliesen Eigenleistung	1.800,00		1.800,00

Maler Eigenleistung	9.800,00		9.800,00
Möbel	25.000,00		14.000
Summe	335.935,54	26.439,26	298.496,28

Die geltend gemachten Eigenleistungen gliedern sich wie folgt:

Eigenleistung Bau	120.000,00
Eigenleistung Installateur	5.000,00
Eigenleistung Elektriker	15.700,00
Eigenleistung Fliesen	1.800,00
Eigenleistung Maler	9.800,00
Summe Eigenleistung	152.300,00

Die Betriebsprüfung machte zu den geltend gemachten Aufwendungen folgende Feststellungen:

	brutto	USt	netto	
Baumeister	privat (vor Baubeginn)	0,00	0,00	1. Teilrechnung v 05.12.2007
Baumeister	privat (vor Baubeginn)	0,00	0,00	2. Teilrechnung v 02.02.2009
Baumeister (br u ne berichtigt d BP)	26.314,00	4.385,67	21.928,33	Schlussrechnung v 27.01.2010
Eigenleistung Bau	nicht anerkt		0,00	Eigenleistung v Bp nicht anerkannt
Installateur	29.826,06	4.971,01	24.855,05	Re Fa J v 09.10.2009
Installateur	privat (vor Baubeginn)	0,00	0,00	RH Haustechnik Re v 29.08.2008
Installateur Eigenleistung	nicht anerkt		0,00	Eigenleistung v Bp nicht anerkannt
Zaun	4.285,62	714,27	3.571,35	Re Zaun v 4.8.2008 (31.7.2008 montiert)
Türen	5.534,60	922,43	4.612,17	Re Fa K v 4.8.2009 Innentüren (Türen u Montage)

Elektriker	499,99	83,33	416,66	Zählerkasten neu (Re v 14.8.09)
Elektriker Eigenleistung	nicht anerk		0,00	Eigenleistung v Bp nicht anerkannt
Fliesen	6.529,15	1.088,19	5.440,96	Re v 25.6.09 (Fliesenlieferung v 25.6.09)
Fliesen	631,80	105,30	526,50	Re v 2.8.08 (Fliesenlieferung v 2.8.08)
Fliesen	8.320,32	1.386,72	6.933,60	Re v 18.3.08 (Fliesenlieferung v 18.3.08)
Fliesen Eigenleistung	nicht anerk		0,00	Eigenleistung v Bp nicht anerkannt
Maler Eigenleistung	nicht anerk		0,00	Eigenleistung v Bp nicht anerkannt
Möbel	nicht anerk		0,00	kein Beleg
Summe	81.941,54	13.656,93	68.284,61	

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

A. Zu den Aufwendungen für die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft für das Jahr 2008:

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 19 Abs 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

So sind die Betriebsausgaben des Einnahmen-Ausgaben-Rechners nach § 4 Abs 3 EStG 1988 (ausgenommen die Afa) in jenem Jahr abzusetzen, in dem die Vermögensminderung, also der Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht, eingetreten ist. Abgeflossen ("geleistet") ist eine Ausgabe, sobald der geleistete Betrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist und dieser die wirtschaftliche Verfügungsmacht verloren hat. Zugeflossen ("bezogen") ist eine Einnahme, sobald der Empfänger über sie "tatsächlich und rechtlich" verfügen kann.

Änderungen in den Folgejahren können einen einmal erfolgten Abfluss (bzw Zufluss) nicht mehr rückgängig machen. Entscheidend ist eine Vermögensumschichtung beim Zahlungsverpflichteten.

Für den Zeitpunkt des Abflusses ist maßgeblich, wann der geleistete Betrag aus dem Vermögen ausgeschieden ist, für 2006 geleistete Beiträge ist das bereits in diesem Jahr erfolgt. Das Argument, der Sozialversicherungsaufwand sei aus vom Guthaben des Jahres 2006 abgebucht worden, vermag den Ansatz als Betriebsausgaben im Jahr

2008 nicht zu rechtfertigen. Eine im Jahr 2006 erfolgte Verausgabung kann daher nicht noch einmal als Ausgabe für 2008 berücksichtigt werden. Darüberhinaus wurden vom Bf - trotz Aufforderung - keine weiteren Angaben bzw Nachweise erbracht. Es konnte daher lediglich die im Februar 2008 erfolgte Zahlung des Bf iHv € 3.479,20 anerkannt werden.

B. Zur Absetzung für Abnutzung (Afa) iZm der mit Baubewilligung vom 15.01.2009 erfolgten Gebäudeerrichtung hinsichtlich der Jahre 2009 und 2010:

Nach § 7 Abs 1 EStG 1988 sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung, Afa). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Nach Abs 2 dieser Bestimmung ist, wenn das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt wird, der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

Gemäß § 8 Abs 1 EStG 1988 (in der für die Streitjahre geltenden Fassung) beträgt der AfA-Satz ohne Nachweis der Nutzungsdauer bei Gebäuden bis zu 3%, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder eines Gewerbetreibenden dienen und bis zu 2,5 % oder 2%, soweit diese den in der Folge genannten Zwecken dienen; dient ein Gebäude zu mindestens 80 % unmittelbar der Betriebsausübung, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Die Afa beginnt mit der Inbetriebnahme (betriebliche Verwendung oder Nutzung) des Wirtschaftsgutes für den bestimmungsgemäßen Zweck. Bei selbst hergestellten Wirtschaftsgütern ist eine Afa idR ausgeschlossen, solange das Wirtschaftsgut nicht fertig gestellt ist (VwGH 25.02.2009, 2006/13/0170).

Im Anlageverzeichnis 2009 und 2010 des Bf ist - ohne Angabe eines Datums der Inbetriebnahme - das gegenständliche "Betriebsgebäude" (Anschaffungskosten € 302.881,00, Jahres-Afa iHv € 10.096,03) sowie 2009 letztmalig das "Büro adr3" (Jahres-Afa iHv € 1.743,08) vermerkt.

Strittig ist, ab welchem Zeitpunkt eine betriebliche Nutzung des gegenständlichen Gebäudes gegeben ist, bzw ob ein Neubau eines Privatgebäudes und eine anschließende Einlage in das Unternehmen des Bf (nach Ansicht des Bf) oder der Neubau eines Betriebsgebäudes (nach Ansicht der belangten Behörde) erfolgte, was Auswirkungen auf die Höhe der Afa-Basis hat: Bemessungsgrundlage für die Afa sind im Falle der Anschaffung oder Herstellung die (angemessenen) Anschaffungs- bzw Herstellungskosten; Einlagen sind mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen.

Einlagen erfassen Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb aus der außerbetrieblichen Sphäre zuführt.

Eine betriebliche Verwendung eines Wirtschaftsgutes kann erst im Zeitpunkt der Fertigstellung erfolgen.

Das Vorliegen der betrieblichen Veranlassung ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu beantwortende Tatfrage (vgl zB VwGH 26.04.2012, 2009/15/0158; VwGH 21.10.2003, 2001/14/0217).

Die Abgabenbehörde hat ihre Entscheidung in freier Beweiswürdigung unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens zu treffen (§ 167 Abs 2 BAO).

Nach dem Vorbringen des Bf wurde im Sommer 2009 das Büro in Adr3, aufgegeben und der gegenständliche Neubau als Bürogebäude in Verwendung genommen. Dieser Neubau konnte auch erst im Zeitpunkt der Fertigstellung in Verwendung genommen werden. Mit der Fertigstellung fällt auch die bestimmungsgemäße Verwendung des Gebäudes als Büro zusammen, die für den Beginn der Afa maßgeblich ist.

Ein Einlagevorgang konnte schon deshalb nicht gegeben sein, da noch kein Wirtschaftsgut vorliegt, somit auch kein Wirtschaftsgut, dass aus der außerbetrieblichen Sphäre dem Betrieb des Bf zugeführt werden konnte.

Wenn der steuerliche Vertreter vorbringt, dass es in der Baugenehmigung keine Hinweise auf eine Nutzung als Bürogebäude gibt, ist dem entgegenzuhalten, dass einerseits dem Baubewilligungsbescheid vom 15.01.2009 der Einreichplan in der Ausführung als Bürogebäude zugrunde liegt, der von sämtlichen Parteien des Bauverfahrens unterfertigt wurde. Andererseits findet sich im Bewilligungsbescheid ein Hinweis unter Punkt I.B.1 in den Ausführungen eines Sachverständigen, wonach der Fluchtweg für den Technikraum vom Büroteil bzw von außen erfolgen sollte und daher zu diesem Zeitpunkt von einem Bürogebäude ausgegangen wurde.

Entscheidend können nur die mit Baubewilligungsbescheid vorgeschriebenen und in weiterer Folge umgesetzten Bauausführungen sein, nicht jedoch, dass zwei Varianten einer Nutzung (Bürogebäude, Wohngebäude) geplant und der Baubehörde übermittelt wurden, zumal dies auf Anraten der Baumeisterin erfolgte, um künftig neue Einreichungen zu vermeiden.

Fest steht somit, dass ein betrieblich genutztes Gebäude geplant war und auch als solches fertiggestellt wurde.

Bemessungsgrundlage für die Afa sind daher die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten des Gebäudes. Der Herstellungsvorgang beginnt mit der Planung und endet, wenn das hergestellte Wirtschaftsgut zur Verwendung bereit ist. Aktiviert werden Aufwendungen, nicht aber kalkulatorische Kosten der Kostenrechnung (Straube/Gassner/ Lahodny-Karner/ Urtz HGB § 203 Rz 22 zum kalkulatorischen Unternehmerlohn; vgl Jakom/Laudacher EStG 2010, § 6 Rz 31).

Aufwendungen, die nicht im Zusammenhang mit der Errichtung des gegenständlichen Gebäudes angefallen sind (siehe 1. und 2. Teilrechnung vom 05.12.2007 bzw 02.02.2009 des Baumeisters sowie die Rechnung des Installateurs vom 29.08.2008), weil sie sich nicht auf Leistungszeiträume der konkreten Gebäudeerrichtung beziehen, konnten daher nicht berücksichtigt werden. Vielmehr ist in diesen Fällen davon auszugehen, dass sie im Zusammenhang mit der im Sommer 2007 abgeschlossenen Errichtung des (privat genutzten) Poolhauses angefallen sind.

In die Afa-Bemessungsgrundlage wurden auch jene Leistungen nicht aufgenommen, die belegmäßig nicht nachgewiesen werden konnten (wie die vom Bf erbrachten Leistungen iHv € 152.300 sowie Möbel iHv € 14.000).

Die Afa-Basis war daher in Höhe der von der Betriebsprüfung festgestellten Höhe festzusetzen (vgl Tz 1 des BP-Berichtes vom 22.09.2011 sowie auf die Aufstellungen in der Niederschrift vom 26.07.2011). Hinsichtlich des Afa-Satzes wird auf § 8 EStG 1988 verwiesen.

Zu den beantragten Zeugeneinvernahmen wird Folgendes festgestellt:

Die Beachtlichkeit eines Beweisantrages nach § 183 Abs 3 BAO setzt die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0095). Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkrete Tatsachenbehauptung im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden soll, braucht die Abgabenbehörde im Grunde des § 183 Abs 3 BAO ebenso nicht zu entsprechen wie solchen Beweisanträgen, die auch eine abstrakte Tauglichkeit des Beweismittels zur Beweisführung über das Beweisthema nicht einsichtig machen (VwGH 27.03.2002, 98/13/0163).

Nach VwGH 31.07.1996, 92/13/0020 (ebenso VwGH 19.11.1998, 97/15/0010, VwGH 02.09.2009, 2008/15/0057) lag mangels Bezeichnung der Adresse des Zeugen kein ordnungsgemäßer Beweisantrag vor, was auch auf den Beschwerdefall zutrifft.

Beweisanträge sind auch abzulehnen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen offenkundig sind. Da im gegenständlichen Einreichplan (als Teil des Baubewilligungsbescheides) eine Büronutzung vorgesehen war, hat eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs 1 BAO zu entfallen.

C. Zu den Vorsteuern:

Gemäß § 12 Abs 1 UStG 1994 kann der Unternehmer ua die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Im vorliegenden Fall konnten nur jene Vorsteuerbeträge anerkannt werden, die im Zusammenhang mit der Errichtung des Bürogebäudes angefallen sind (vgl Tz 1

des BP-Berichtes vom 22.09.2011). Es waren daher Vorsteuern iHv € 13.656,93 zu berücksichtigen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl VwGH 25.02.2016, Ra 2016/16/0006), weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 16. Jänner 2019