



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch JP, vom 8. März 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vom 4. Februar 2005 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1995 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielte in den Jahren 1995 bis 2002 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Landesbediensteter (Berufschul- und Abendschullehrer) und erklärte darüber hinaus *ausschließlich* Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Tätigkeit als Sachverständiger für Schadensfälle. Ab dem Jahr 1998 würden nach den Erklärungen des Bw infolge gesundheitlicher Umstände ausschließlich nur noch nichtselbständige Einkünfte zufließen.

Auf Grund des Verdachtes des Vorliegens weiterer Einkünfte aus einem gewerblichen Grundstückshandel auf Grund einer Kontrollmitteilung im Februar 2001 wurden jedoch in der Folge finanzstrafrechtliche Vorerhebungen eingeleitet, im Zuge derer der Bw selbst um eine vollständige Überprüfung seiner wirtschaftlichen Aktivitäten ersuchte.

Anlässlich der im Jahr 2004 für die berufungsgegenständlichen Jahre durchgeführten Außenprüfung erfolgte schließlich seitens des Bw selbst eine Offenlegung weiterer Einkünfte,

namentlich solcher aus Vermietung und Verpachtung und gewerblichem Grundstückshandel, die in den am 13.12.2004 eingereichten „Umsatzsteuerberechnungen und Ertragsrechnungen“ ziffernmäßig wie folgt dargestellt wurden:

<b>Jahr</b>		<b>Umsätze</b>
1995		23.669,--
1996		69.616,--
1997		69.616,--
1998		69.616,--
1999		247.144,--
2000		253.307,--
2001		317.569,--
2002		18.091,--
<b>Jahr</b>	<b>Einkünfte aus Hausverwaltungstätigkeit</b>	<b>Einkünfte aus gewerblichem Grundstückshandel inklusive Vermietung und Verpachtung</b>
1995		-3.393.603,--
1996	-54.163,--	2.147.283,--
1997	-54.163,--	17.056,--
1998	-54.163,--	149.219,--
1999	-24.136,--	1.058.954,--
2000	-23.972,--	-332.715,--
2001	-35.310,--	353.928,--
2002	14.485,--	---

Hiezu wurden seitens der Betriebsprüfung im wiederaufgenommenen Verfahren folgende Feststellungen getroffen:

#### **Tz 26 Feststellungen zu den vorgelegten Aufzeichnungen und Unterlagen,**

### Schätzung gemäß § 184 BAO:

Die Gewinnermittlung erfolgte nach § 4 Abs.3 EStG 1988.

Im Zuge der Prüfung gemäß § 99 Finanzstrafgesetz sei ein Buchungsjournal vorgelegt worden, wobei die Buchungen nur unzureichend belegt gewesen seien. Bei den vorgelegten Belegen handle es sich um Kopien von Rechnungen. Es fehle jeglicher Nachweis hinsichtlich des Zahlungsflusses. Zu den Liegenschaftskäufen und –verkaufen lägen zwar Verträge vor, wie deren Bezahlung erfolgte, könne jedoch mangels vorgelegter Belege nicht nachvollzogen werden. Angeforderte Darlehens-/ Kreditverträge bzw. die dazugehörigen Bankkonten mit den Auszügen habe der Bw nicht vorgelegt, lediglich eine Bestätigung der Raisa Seekirchen über den Bestand von Konten sowie der angefallenen Zinsen liege vor.

Der Bw habe von gekauften Liegenschaften auch teilweise die Hausverwaltung übernommen, in welchem Zusammenhang jedoch keinerlei Unterlagen vorgelegt worden wären. So fehlten entsprechende Betriebs- und Instandhaltungskostenabrechnungen der Hausverwaltung für deren Eigentümer. Deswegen könne auch nicht nachvollzogen werden, inwieweit angefallene Instandhaltungen/ Sanierungskosten vom Bw an die Eigentümergemeinschaften verrechnet worden seien.

Diese Mängel berechtigten die Abgabebehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO.

### **Schätzung von Ausgaben für Grundstückshandel, Hausverwaltung und Vermietung:**

Aus Vereinfachungsgründen wurde die Betriebsausgabendifferenz beim Grundstückshandel angesetzt. Die geltend gemachten Reisekosten der Hausverwaltung seien somit mit Null angesetzt worden.

Telefon	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
kosten	-25.000	-25.000	-25.000	-25.000	-25.000	-25.000	-25.000	- 25.000

### **Zinsen (für Grundstückshandel, Hausverwaltung und Vermietung):**

Von der Betriebsprüfung seien mehrmals Darlehens- bzw. Kreditverträge für die Finanzierung der Liegenschaftserwerbe sowie die Bankkontenbewegungen (zumindest ab 1999) angefordert worden. Vorgelegt worden wären lediglich ein Fax der Raisa S über diverse Konten mit den jährlichen Zinsenbelastungen bzw. für einige Konten die Auszüge von den

Zinsbelastungen. Es könne somit nicht nachvollzogen werden, welche Belastung bzw. Finanzierung zu den Zinsen geführt habe.

Aus diesem Grund fänden auch nur jene Zinsaufwendungen, die bereits in der Einnahmen-Ausgabenrechnung als Betriebsausgaben angesetzt wurden, unverändert Anerkennung.

### Reisekosten:

#### *Kürzung der Aufwendungen für KM-Gelder und Diäten.*

Im Zusammenhang mit der Veräußerung von Wohnungen (34 x) und Hausverwaltung (24 x) sei der Bw gemäß den Buchungsunterlagen insgesamt 58 Mal nach Wien (a 650 km) und 6 Mal in die BRD gereist.

<b>Reisekosten</b>	<b>1995</b>
58x Wien a 650 km	37.700
6 x BRD	8.652
Anzahl KM	46.352
Aufwendungen Kilometergeld lt.E-A-Rechnung	227.124,80
Kürzung KM-Geld auf 30.000,- km	147.000,--
<b>Kürzung BA</b>	<b>80.124,80</b>
<b>Reisekosten</b>	<b>1996</b>
72 x Wien a 650 km	46.800
Aufwendungen Km-Geld lt.EA-Rechnung	229.320,--
Kürzung KM-Geld auf 30.000 km	147.000,--
<b>Kürzung BA</b>	<b>82.320,-</b>
48 Diäten Wien a 400	19.200,--
Kürzung Diäten /neuer Mittelpunkt der Tätigkeit auf 5 Diäten	1.800,--
<b>Kürzung BA</b>	<b>17.400,--</b>
<b>Reisekosten</b>	<b>1997</b>
<b>Erhöhung Betriebsausgaben/ Verschiebung Kilometergeld von HV</b>	<b>-76.440,--</b>

<b>Reisekosten</b>				<b>1998</b>			
<b>Erhöhung Betriebsausgaben/</b> Verschiebung Kilometergeld von HV				<b>-76.440,--</b>			
<b>Reisekosten</b>				<b>1999</b>			
<b>Erhöhung Betriebsausgaben/</b> Verschiebung Kilometergeld von HV				<b>-76.440,--</b>			
Summe Diäten				17.200,--			
Kürzung Diäten /neuer Mittelpunkt der Tätigkeiten ab 5 Diäten				1.800,--			
<b>Kürzung BA</b>				<b>15.400,--</b>			
<b>Reisekosten</b>				<b>2000</b>			
47 m Wien a 650 km				30.550,--			
Aufwendung Km-Geld lt.EA-Rechnung				149.695,--			
Kürzung Km-Geld auf 30.000 km				147.000,--			
<b>Kürzung BA</b>				<b>2.695,--</b>			
Summe Diäten				9200,--			
Kürzung Diäten /neuer Mittelpunkt der Tätigkeit auf 5 Diäten				1.800,--			
<b>Kürzung BA</b>				<b>7.400,--</b>			
	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>
Diff. Reisek.	91.924,80	99.720,-	-76.440	-76.440	-61.040,-	10.095,-	0
Telefonkosten	-25.000,--	-25.000,-	-25.000	-25.000	-25.000,-	-25.000,-	-25.000,-
<b>BA-Diff.ges.</b>	<b>66.924,80</b>	<b>74.720,-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-14.905,-</b>	<b>-25.000,-</b>
	<b>0</b>	<b>-</b>	<b>101.440</b>	<b>101.440</b>	<b>86.040,-</b>		

**TZ 26 a Einkünfte aus Hausverwaltung:**

*Feststellungen zu den vorgelegten Aufzeichnungen/ Unterlagen;*

*Schätzung gemäß § 184 BAO:*

Der Bw habe für die gekauften Liegenschaften auch teilweise die Hausverwaltung übernommen. Dazu habe er keine Unterlagen vorlegen können, wie etwa entsprechende

Betriebskosten-/Instandhaltungskostenabrechnungen der Hausverwaltung für die Eigentümer. Somit könne auch nicht genau nachvollzogen werden, inwieweit angefallene Instandhaltungen/ Sanierungen seitens des Bw weiterverrechnet wurden, was tatsächlich vom Abgabepflichtigen als Betriebsausgaben zu bezahlen war, bzw. welche Honorare an die Eigentümergemeinschaften verrechnet wurden.

Auf Grund der angeführten Mängel befinde sich die Abgabenbehörde in § 184 BAO (Schätzung der Besteuerungsgrundlagen).

***Hausverwaltung SCH (vom Bw bis 2000 selbst durchgeführt):***

<b>Einnahmen Honorar SCH</b>	m2
Verwaltete Fläche	820
Preis/ m2	32,60
Nettohonorar	26.732,--
20% Ust	5.346,40
Bruttohonorar	32.078,--

**Einnahmen SCH lt. Erklärung für die Jahre 1996 bis 2001.**

Da für 1995 keine Einnahmen erklärt wurden, sei diesbezüglich der Ansatz im Schätzungsweg erfolgt.

9- 12/1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
11.138,33	22.276,67	22.276,67	22.276,67	22.276,67	11.138,33	20.465,35	0

***Hausverwaltung J***

laut Erklärung (Einnahmen wurden ab 2002 von der Tochter übernommen).

1999	2000	2001	2002
30.027,--	41.329,17	20.664,58	0

***Hausverwaltungen D 10 und 10 a:***

Einnahmen wurden nicht erklärt, daher Schätzung durch die Betriebsprüfung:

	2000	2001	2002

<i>Einnahmen geschätzt lt. BE</i>	<i>30.000,-</i>	<i>30.000,-</i>	<i>2.180.18</i>
---------------------------------------	-----------------	-----------------	-----------------

***Einnahmen Hausverwaltung netto lt. Betriebsprüfung daher:***

<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>
<b>11.138,3 4</b>	<b>22.276,6 7</b>	<b>22.276,6 7</b>	<b>22.276,6 7</b>	<b>52.304,1 7</b>	<b>82.467,5 0</b>	<b>71.129,9 3</b>	<b>2.180, -</b>

Aus Vereinfachungsgründen seien die Betriebsausgaben unter *allgemeine BA* beim Grundstückshandel angesetzt worden.

***Gewerblicher Grundstückshandel:***

**TZ 30: Grundstückshandel 1995:**

Mit Kaufvertrag vom 6.7.1995 erwarb der Bw die Liegenschaft SCH 6 in Wien. Hierbei handle es sich um ein Mietzinshaus mit 12 Wohnungen und unausgebautem Dachgeschoss, angeblich der Kategorie „D“. Drei Wohnungen seien vermietet, 1 Wohnung unbewohnt, die restlichen Wohnungen bereits veräußert.

Die vermieteten Wohnungen wären unveräußerbar, da die Mieter weder die Wohnung kaufen noch räumen wollten, weshalb diese Wohnungen nach Ansicht der AP kein Umlaufvermögen darstellten. Der Aufwand „Einkauf SCH „ sei somit um den Kaufpreis der vier Wohnungen zu kürzen.

Kaufpreis Liegenschaft SCH lt. Kaufvertrag	4,200.000,--
zuzüglich Anschaffungsnebenkosten lt. BP	145.052,--
<b>Summe Kaufpreis inkl. Nebenkosten lt. BP</b>	<b>4.345.052,-</b> -
Gesamtnutzfläche in m2	820 m2
Durchschnittlicher Kaufpreis pro m2	5.298,84

Die Ermittlung der nicht veräußerten 4 Wohnungen auf Grund des durchschnittlichen Quadratmeter-Kaufpreises errechne sich wie folgt:

<b>SCH 6 gesamt</b>	<b>820 m2</b>	<b>anteiliger Kaufpreis</b>	<b>Kaufpreis 4,345.052,-</b> -
---------------------	---------------	---------------------------------	---------------------------------------

Top 1	34 m2	180.161,--	
Top 2	37 m2	196.057,--	
Top 9	83 m2	439.804,--	
Top 10	80 m2	423.908,--	
unter V und V zu aktivierender Wert	234 m2	1,239.930,--	1,239.930,--
Einsatz Kaufpreis SCH lt.BE			3,105.122,--
Abzüge. Einsatz Kaufpreis lt. Erklärung			4,582.512,--
<b>Gewinnerhöhung "SCH "</b>			<b>1,477.389,-</b> -

### TZ 31 Grundstückshandel 1996:

*Verkaufserlös P:*

Erlös Verkauf PI lt.Erkl.	977.000,--
Erlös Verkauf PI lt.Vertrag	997.000,--
<b>Gewinnerhöhung</b>	<b>20.000,--</b>

*SCH :Betriebsausgaben- und Vorsteuerkürzung (Konten 7240 und 7241).*

Die Änderungen zu den geltend gemachten Aufwendungen /Vorsteuern seien auf **fehlende Belege** zurückzuführen. Die Aufwendungen zu den angeführten Konten seien im Verhältnis 2:1 (Verkauf /Vermietung ) aufgeteilt worden. Da die diesbezüglichen Aufwendungen jedoch eigentlich im Zusammenhang mit dem Dachbodenausbau stünden, der verkauft worden sei, sei die Vorsteuer (10.036,73) nicht abzugsfähig.

<i>Konto Instandhaltung ./Vermietung Gewinnerhöhung (fehlende Belege)</i>	46.071,26
Kto. Instandhaltung /Verkauf Wohnungen Gewinnerhöhung (fehlende Belege)	112.216,01
Übernommene Betriebskosten Gartenhaus für 1996-1999 lt. Aufstellung, Gewinnmind. BA	-9.291,36

### TZ 32 Grundstückshandel 1997:



Übernommene Betriebskosten Gartenhaus für 1996-1999 lt.Aufstellung	-9.291,36
Nichtabzugsfähige Vorsteuer iZm Dachbodenausbau (Verkauf)	-666,67

**TZ 33 Grundstückshandel 1998:**

Die Berücksichtigung der geltend gemachten Reisekosten in Höhe von zusammen € 31.745,- sei bei den allgemeinen Reisekosten erfolgt.

Ergebniswirksame Differenz	€ 31.725,--
Übernommene Betriebskosten Gartenhaus für 1996-1999, Gewinnminderung	-9.291,36

**Tz 34 Grundstückshandel 1999:**

Die erworbenen Anteile am Objekt J 42 wären in der Einnahmen-Ausgabenrechnung als Umlaufvermögen behandelt und sofort als Betriebsausgabe in Abzug gebracht worden. Infolge Vermietung der Räumlichkeiten seit Erwerb seien die Anschaffungskosten jedoch zu aktivieren und im Wege der AfA in Abzug zu bringen.

Einkauf J lt.Erklärung	271.700,--
Einkauf J lt.Bp (=Anschaffungskosten eines Vermietungsobjektes)	0,--
<b>Ergebniswirksame Differenz J</b>	<b>271.700,--</b>
<b>Betriebskosten für Gartenhaus, Gewinnminderung</b>	<b>-9.291,--</b>

**Tz 35 Grundstückshandel 2000:***Instandhaltung J 42:*

Belege hierfür seien an die Hauseigentümergeinschaft gerichtet, Abrechnungen gebe es nicht.

<b>Ergebniswirksame Differenz</b>	<b>8.097,50</b>
-----------------------------------	-----------------

*D 10:*

Erwerb 1998, Top 1 und 2, Kaufpreis inkl. Grunderwerbsteuer 3,5 %	828.000,--
Verkauf am 11.8.2000	1,400.000,--
Überschuss aus Verkauf	572.000,--
Abzüglich BK, sonstige Ausgaben im Zusammenhang mit den verkauften	220.692,51

Objekten D 10	
Gewinn Verkauf D 10 lt.BP	351.307,49
Gewinn D 10 lt.Erklärung	290.777,00
<b>Ergebniswirksame Differenz</b>	<b>60.530,49</b>

*Instandhaltung D 10:*

Die Ausgabenkürzung sei auf fehlende Belege, bzw. ausschließlicher Vorlage von Eigenbelegen, Geltendmachung einer Spende (25.000,-- Rotes Kreuz) zurückzuführen.

Instandhaltungskosten lt.Erklärung	277.181,82
BK, sonstige Ausgaben iZm den verkauften Objekten lt.BP	158.574,61
<b>Ergebniswirksame Differenz Instandhaltung D</b>	<b>118.607,21</b>

*Einkauf D 10:*

Die erworbenen Anteile seien als Umlaufvermögen behandelt und demgemäß sofort als Betriebsausgabe in Abzug gebracht worden. Da die Räumlichkeiten jedoch seit Erwerb vermietet würden, wären die Anschaffungskosten in Höhe von 418.000,- zu aktivieren und im Wege der AfA abzuschreiben.

<b>Ergebniswirksame Differenz Einkauf D 10 (Kto 5340)</b>	<b>418.000,--</b>
---	-------------------

*Verkäufe Liegenschaft D 10 a:*

Laut Erhebungen des Prüfers seien am 4.8.2000 Verkäufe von vier Einheiten im Objekt D 10 a um einen Gesamtbetrag von 2,390.000,-- erfolgt. Dem stünden erklärte Verkäufe von insgesamt 2,330.000,-- gegenüber.

<b>Gewinnerhöhende Differenz Verkäufe D 10a</b>	<b>60.000,-</b>
---	-----------------

*Ermittlung Einkauf D 10a:*

Ermittlung Kaufpreis zuzügl. Grunderwerbssteuer für D 10 a lt.Bp für 420 erworbene Anteile im Jahr 1998	3.622.500,--
Davon Eigennutzung 132 Anteile	-1,138.500,--
Einkauf D 10 a lt.BP	2.484.000,--
Einkauf D (Rotes Kreuz) lt.Erklärung	-2,253.607,06

<b>Ergebniswirksame Differenz Einkauf D.Straße. Rotes Kreuz</b>	<b>-230.392,94</b>
---	--------------------

***TZ 36 Grundstückshandel 2001:***

*Instandhaltung J 42:*

Belege betreffend Instandhaltungsaufwand für das Objekt J 42 im Ausmaß von 38.759,-- seien an die Hauseigentümergeinschaft gerichtet, Abrechnungen lägen nicht vor.

<b>Ergebniswirksame Differenz Konto 7242</b>	<b>38.759,--</b>
--	------------------

*Instandhaltung SCH / Sanierung Lift:*

Die Aufwandsermittlung sei nicht nachvollziehbar, bzw. handle es sich bei den vorgelegten Belegen um Kopien von Auftragsbestätigungen und Kostenvoranschlägen, zudem fehlten entsprechende Zahlungsbelege. Weiters habe die Hausverwaltung XY, die mit der Abrechnung betraut gewesen sei, angeblich keine Abrechnungen durchgeführt.

Summe Aufwendungen für gesamte Anteile lt.vorgelegter Rechnungen	315.878,87
davon entfallen auf den Bw (234 Anteile)	90.141,--
Instandhaltungsaufwand lt.Erklärung	114.876,--
<b>Differenz Sanierung SCH</b>	<b>24.735,--</b>
<b>Gewinnerhöhende Differenz Einkauf D Rotes Kreuz</b>	<b>1.059.000,--</b>
<b>Gewinnerhöhende Differenz Instandhaltung D</b>	<b>70.000,--</b>

Es lägen keine Abrechnungen vor, sämtliche Wohnungen veräußert, vermietet oder eigengenutzt, würden direkt mit Nutzern verrechnet, daher liege kein absetzbarer Aufwand vor.

**Zusammenfassung der Feststellungen Grundstückshandel:**

<b>Feststellungen</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
allgemeine BA	66.924	74.720	-101.440	-101.440	-86.040
Einkauf SCHGasseg.	1.477.389				
Verk.PI		20.000			
Instandh. SCHGasse		46.071	-666		

g.Verm.					
Instandh. SCHGasse g.Verkauf.		112.216			
Gartenhaus		-9.291	-9.291	-9.291	-9.291
BA Dachboden				31.725	
Einkauf J-str.					271.700
Abzügl.Mieteinnahmen Vermietung	23.669	47.339	47.330	47.339	194.839
<b>Grundstückshandel ges.</b>	<b>1.520,644</b>	<b>196.376</b>	<b>- 158.737</b>	<b>-126.346</b>	<b>-18.471</b>
<b>Feststellungen</b>		<b>2000</b>	<b>2001</b>		
Allgemeine BA			-14.905		-25.000
Diff.Gewinn D			60.530		
Instandhalt. D.Straße .			118.607		
Einkauf D.Straße .			418.000		
Anlagenverk.D			60.000		
Eink. D.Straße .Rotes Kreuz			-230.392		
Instandh.D.Straße .					70.000
Instandh.J- str.			8.097		38.759
Sanierung SCHGasse g					24.735
Eink. D.Straße . Rotes Kreuz					1.059.000
Abzügl.Mieteinnahmen V u.V			200.839		276.439
<b>Grundstückshandel ges.</b>			<b>219.097</b>		<b>891.054</b>

#### TZ 41 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Eink. aus V u.	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002

<b>V</b>								
SCHGasse g.	13.750	27.500	27.500	27.500	27.500	27.500	20.233	37.100
J- str.					145.836	144.172	144.172	144.172
D.Straße .						-20.702	57.053	57.053
<b>Eink. aus V u.V</b>	<b>13.750</b>	<b>27.500</b>	<b>27.500</b>	<b>27.500</b>	<b>173.336</b>	<b>150.970</b>	<b>221.459</b>	<b>238.326</b>

Der Ansatz der Mieten sei laut Erklärungen bzw. vorgelegter Mieterträge erfolgt. Die vom Prüfer ermittelte AfA wurde als Werbungskosten in Abzug gebracht.

### **Tz 15 Umsatzsteuer:**

Entsprechend der obigen Feststellungen seien jährlich die erklärten Mieteinnahmen SCHGasse gasse, J- straße und D , die errechneten Einnahmen aus der Hausverwaltung der Objekte D (Schätzung), SCHGasse gasse und J- straße (für die Abrechnungsbelege fehlten) der Umsatzsteuer unterworfen worden. Auch hinsichtlich der Berechnung der Vorsteuern wird auf die Begründungen des Prüfers zu seinen Feststellungen betreffend die Einkünfte aus Hausverwaltung verwiesen.

Demgemäß hat das Finanzamt für die Jahre 1995 bis 2002 Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide erlassen, in denen sich die Umsätze und Einkünfte des Bw in Entsprechung der obigen Prüfungsfeststellungen nunmehr ziffernmäßig wie folgt darstellen:

<b>Jahr</b>	<b>Umsätze 20%</b>	<b>Umsätze 10 %</b>	<b>Abziehbare Vorsteuer</b>	<b>Zahllast</b>
<b>1995</b>	233.443,17	23.669,82	12.519,50	36.536,--
<b>1996</b>	104.992,81	47.339,64	10.796,19	14.936,--
<b>1997</b>	129.990,01	47.339,64	10.460,34	20.272,--
<b>1998</b>	22.276,67	47.339,64	0,00	9.189,--
<b>1999</b>	199.804,17	47.339,64	0,00	44.695,--
<b>2000</b>	229.987,50	53.339,64	14.917,52	36.410,--
<b>2001</b>	218.629,93	164.590,31	18.028,21	42.157,--

<b>2002</b>	12.897,33	12.658,90	0,00	3.845,--
<b>Jahr</b>	<b>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</b>	<b>Einkünfte aus Hausverwaltung</b>	<b>Einkünfte aus Grundstückshandel</b>	
<b>1995</b>	13.750,38	11.138,34	-1.872.957,98	
<b>1996</b>	27.500,76	22.276,67	2.343.658,64	
<b>1997</b>	27.500,76	22.276,67	-141.681,36	
<b>1998</b>	27.500,76	22.276,67	22.872,64	
<b>1999</b>	173.336,96	52.304,17	1.040.482,64	
<b>2000</b>	150.970,92	82.467,50	-113.617,12	
<b>2001</b>	221.459,56	71.129,93	1.244.982,96	
<b>2002</b>	17.319,86	2.180,19	-40.736,--	

Dagegen wurde Berufung vom 8.3.2005 erhoben und beantragt, die bekämpften Bescheide wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben, als im gegenständlichen Prüfungsverfahren der Prüfer lediglich zu einer Vorbesprechung am 13. Dezember 2004 geladen hätte. An diesem Tag sei es zu einer entsprechenden Erörterung des Sachverhaltes und zur Klärung einzelner Punkte gekommen. Nach Beendigung des Gespräches sei weder eine Niederschrift aufgenommen noch erklärt worden, dass es sich hierbei um eine Schlussbesprechung gehandelt hätte. Das Prüfungsorgan habe in der Folge Bescheide erstellt, wobei lediglich Teile der Vorbesprechung bescheidmäßige Berücksichtigung gefunden hätten.

Was die erfolgte Schätzung anbelange, so habe der Bw dem Prüfer ein vollständiges Buchungsjournal der Jahre 1995 bis 2002 übermittelt. Der Bw habe somit als § 4(3) Gewinnermittler den Anforderungen gemäß §§ 126 bis 130 BAO entsprochen. Nicht nachvollziehbar sei das Argument, dass einzelne Belege lediglich in Kopie vorgelegen wären und somit keine Anerkennung fänden. § 131 Abs.3 BAO regle, dass Originalbelege auf Datenträger gespeichert werden könnten, wenn eine dauerhafte Wiedergabe möglich sei. Die Aufzeichnungspflichten erlaubten daher, Originalbelege zu vernichten, solange eine entsprechende Wiedergabe gesichert wäre. Die Vorlage von Rechnungskopien stelle somit keinen Grund für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen dar. Es werde daher der Antrag

gestellt, die vorgelegten Gewinnermittlungen der Jahre 1995 bis 2002 samt Buchungsjournal anzuerkennen.

Des Weiteren habe der Bw im Jahr 1995 die Liegenschaft SCHGasse gasse 6 im Rahmen seines gewerblichen Grundstückshandels erworben. Der Betriebsprüfer habe hier Teile dieser Liegenschaft und zwar vier Wohnungen, die schwer verkäuflich seien, zum Zeitpunkt des Ankaufes in den Bereich der Vermietung und Verpachtung überführt, wobei die Entnahme undifferenziert nach Maßgabe des Flächenschlüssels erfolgt sei. Obwohl dieser durch den Bw auf die Unterschiedlichkeit der einzelnen Einheiten hingewiesen worden sei, habe er auf eine differenzierte Mischpreisbildung des Entnahmebetrages verzichtet.

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 31.5.2000, 97/13/0223 festgehalten, dass bei „objektiv nachvollziehbarer Mischpreisbildung“ für die Anschaffungskosten einer Liegenschaft der Ansatz aliquoter Anschaffungskosten nach Maßgabe des Flächenschlüssels unzutreffend sei.

Die Aufteilung der gesamten Anschaffungskosten der Liegenschaft habe somit im Verhältnis der Verkehrswerte der unterschiedlich wertvollen Liegenschaftsteile zu erfolgen.

Es werde daher beantragt, die Entnahme der Gebäudeteile im Verhältnis der tatsächlichen Verkehrswerte zum Gesamtkaufpreis vorzunehmen:

	Bewertung nach Maßgabe des Flächenschlüssels (BP) ATS	Bewertung nach Verkehrswerten zu Gesamtkaufpreis
Gewerbl. Grundstückshandel	3,105.122,10	4,045.052,--
<b>Entnahmewert V+V</b>	<b>1,239.930,--</b>	<b>300.000,--</b>
Kaufpreis samt Nebenkosten	4,345.052,--	4.,345.052,--

Persönlich nachgereicht in diesem Zusammenhang wurde am **9.5.2005** eine „Liegenschaftsbewertung, AZ 161/2005“, des Dr.H., betreffend **ausschließlich die Wohnungen Top 2, 9 und 10** der Liegenschaft 1020 Wien, SCHGasse gasse 6, mit einem **Verkehrswert der Wohnungen Top 2, 9 und 10 zum Stichtag 2.August 1995 von zusammen € 34.000,--**, sowie eine „Zusammenstellung der Verkehrswerte SCHGasse gasse 6“, die folgendes Bild ergibt:

<b>Erdgeschoß</b>	<b>ATS</b>
Top 1 (Bw.)	175.000,--

Top 2 (Bw. )	70.000,--
Top 3 (R.)	645.000,--
1.Obergeschoß	
Top 4 und 5 (PI )	977.000,--
Top 6 (L.)	514.000,--
2.Obergeschoß	
Top 7 und 8 (D.)	877.000,--
Top 9 (Bw. )	289.000,--
3.Obergeschoß	
Top 10 (Bw. )	109.000,--
Top 11 (K.)	270.000,--
Top 12 (W.)	960.000,--
Dachgeschoß	1.240.000,--
Gartenhaus	100.000,--
<i>Gesamtsumme</i>	<i>6.226.000,--</i>
<i>Gesamtkaufpreis</i>	<i>4.200.000,--</i>
<i>Schätzwert der Liegenschaftsanteile Bw.</i>	<i>643.000,--</i>
<i>Im Verhältnis 6,226.000,- / 4.200.000,- sind 67 %</i>	<i>67 % von 643.000,- sind S 430.000,--</i>

*Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.Juli 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:*

*Zum Verfahrensablauf:*

Der Akt sei Ende April 2004 von der Strafsachenstelle übernommen worden und wären zwar zu dieser Zeit auch Einnahmen–Ausgaben-Rechnungen für den Zeitraum 1995 bis 2001, nicht oder aber nur teilweise jedoch die zusätzlich angeforderten Unterlagen bzw. Nachweise beigebracht worden. Als Konsequenz habe der Prüfer schriftliche Protokolle über beizubringende Unterlagen - mit entsprechenden Fristsetzungen ( z.B. Schreiben vom 16.7.2004) bzw. sogar unter Androhung des Abschlusses des Verfahrens auf Grund der



Aktenlage - übersendet ( Mail vom 3.8.2004). Weder der Bw noch dessen steuerlicher Vertreter hätten sich daraufhin gemeldet, weshalb die zugesagten Unterlagen über Wochen nicht vorgelegt bzw. Fristen nicht eingehalten worden seien (verwiesen wurde in diesem Zusammenhang hinsichtlich der Einhaltung von Fristen auch auf den Strafakt / AV zu Niederschrift vom 4.3.2004). Obwohl auch die Unterlagen für den Nachschauzeitraum bis laufend (2002) vorzulegen gewesen wären, habe man diese erst kurz vor der am 13.12.2004 anberaumten „abschließenden Besprechung /Schlussbesprechung“ vorgelegt.

In den Besprechungen seien mehr oder weniger nur Anträge auf Berücksichtigung bisher noch nicht geltend gemachter Betriebsausgaben gestellt worden, deren Bezahlung wiederum nicht eindeutig habe nachgewiesen werden können, bzw.Belege erst wieder angefordert hätten werden müssen (zB. Zinsen).

Nachweise bzw. Belege seien häufig mehrfach anzufordern gewesen, wobei oftmals nur Rechnungskopien vorgelegt worden seien, bzw. Zahlungsbelege gänzlich gefehlt hätten bzw. bei Vorlage der Zahlungsbelege teilweise keine Rechnungsbelege vorhanden gewesen wären. Dem Bw sei genügend Zeit zur Vorlage entsprechender Unterlagen zur Verfügung gestanden, schließlich wäre ein Schlussbesprechungstermin (Mail an den steuerlichen Vertreter vom 1.12.2004) vorgeschlagen und dieser für den 13.12.2004 fixiert worden.

Anlässlich dieser *Besprechung seien von 13.30 bis 18.00 Uhr sämtliche Punkte durchgesprochen* worden. Die Unterfertigung der Niederschrift wäre nicht erfolgt, da hinsichtlich der Bewertung der Liegenschaftsanteile SCHGasse gasse keine Einigung erzielt werden konnte und der Bw neuerlich bereits mehrfach zugesagte Unterlagen betreffend die Wertermittlung des Objektes SCHGasse gasse nachbringen habe wollen. Übermittelt worden sei tatsächlich ein Email vom 16.12.2004 (Kommentar auszüge) und ein Fax vom 17.12.2004 (Beantragung weiterer Betriebsausgaben, Rückstellung von Sozialversicherungsbeiträgen). Unterlagen zur Bewertung der Wohnungen wurden nicht nachgereicht. Unter Berücksichtigung obiger Anbringen (Email und Fax-Nachricht) habe die Betriebsprüfung schließlich das nicht unterschriebene Schlussbesprechungsprotokoll vom 13.12.2004 adaptiert und am 14.1.2005 an den steuerlichen Vertreter übermittelt. Hierauf hätte der Bw persönlich beim Prüfer vorgesprochen und eine Beibringung weiterer Unterlagen bis 1.2.2005 zugesagt.

Am 1.2.2005 sei der BP-Bericht erstellt worden, **nachdem keine Unterlagen eingelangt** waren.

#### *Zur Schätzung:*

Ein Buchungsjournal sei für die Jahre 1995 bis 2001 (nicht 2002) vorgelegt worden. Basis für die Buchungen seien durchwegs Rechnungskopien bzw. teilweise selbsterstellte Belege. Zu

den Rechnungen bzw. Rechnungskopien hätten die Zahlungsbelege gefehlt (wann und wer die Rechnungen begleiche sei in den wenigsten Fällen feststellbar, was für den § 4/3 Ermittler doch ein wesentliches Kriterium für die Geltendmachung von Ausgaben bzw. Erfassung von Einnahmen ist). Waren ab und an Zahlungsbelege vorhanden, hätten die dazugehörigen Rechnungen gefehlt. Infolge fehlender Bankkonten/ -auszüge konnte der Ein-bzw. Ausgang von Einnahmen/ Ausgaben nicht nachvollzogen werden. Eine Überprüfung bzw. ein Nachvollziehen von Mieteingängen oder Hausverwaltungshonoraren sei nicht möglich, ebenso die Verrechnung von Instandhaltungsaufwendungen und Sanierungskosten (Tz 26a des Berichtes), ebenso sei im Zusammenhang mit den Grundstückserwerben bzw. Anteilsverkäufen auf Grund fehlender Bankkonten bzw. Zahlungsbelege ein Zahlungsfluss nicht feststellbar.

Diese Mängel (und nicht das Fehlen von Originalbelegen) verpflichteten die Abgabenbehörde zur Schätzung gemäß § 184 Abs.3 BAO. Des Weiteren seien trotz mangelhafter Führung von Aufzeichnungen auch sachliche Unrichtigkeiten (z.B Tz 31, Differenz Verkaufserlös PI , Tz, 35 Differenz Liegenschaftsverkäufe D 10a usw.) festgestellt worden.

*Zur Bewertung Liegenschaftsanteile SCHGasse gasse:*

*Allgemeines zum Erwerb:*

Der Bw gab an, in Anbetracht seines bescheidenen Einkommens als Lehrer und der Tatsache, dass er drei Kinder habe, sich für den Erwerb eines Mietzinshauses zu interessieren. Der Bw habe sich daher Informationen über Beschaffenheit und Zustand der Liegenschaft, über die Mietverhältnisse, bzw. über die Bereitschaft der Mieter ihre Mietwohnungen nach erfolgter Parifizierung kaufen zu wollen, geholt. Es sei bei Erwerb der Liegenschaft durch den Bw bereits mehr oder weniger festgestanden, wer von den Mietern seine Mietwohnung kaufen würde, zumal ansonsten nach Angaben des Bw eine Finanzierung des Erwerbes nicht möglich gewesen wäre. Darüber hinaus habe eine Genehmigung für den Ausbau der vorhandenen Dachbodenfläche um zwei Stockwerke mit Dachterrasse in Aussicht gestanden.

Der Bw habe mehrere Projekte auf diese Art und Weise abgewickelt, sein früherer Steuerberater habe aber angeblich mangels erzielbarer positiver Ergebnisse keine Erklärungen eingereicht. Bei den schließlich vorgelegten Besteuerungsgrundlagen des nunmehrigen steuerlichen Vertreters sei ein Gewinn aus Grundstückshandel gemäß § 4 Abs.3 EStG ermittelt worden.

Drei von insgesamt 12 Wohneinheiten (Top 2,9 und 10) des im Jahr 1995 erworbenen Mietzinshauses SCHGasse gasse 6 im 2. Wiener Gemeindebezirk (Leopoldstadt) seien bis dato vermietet, die übrigen verkauft worden, Top 1 werde vom Bw bzw. seinen Angehörigen privat

genutzt. Es sei bereits mit Erwerb der Liegenschaft durch den Bw im Jahr 1995 festgestanden, dass Top1 einer Privatnutzung zugeführt, sowie mit den Mietern der Tops 2, 9 und 10 der Abschluss einer Kaufvereinbarung nicht möglich sein werde. Nachdem die laut Aufstellung angefallenen Kosten für den Erwerb der Liegenschaft gemäß § 4 Abs.3 EStG sofort als Betriebsausgaben zum Abzug gekommen seien, war die Betriebsprüfung der Ansicht, die auf die vier Wohnungen entfallenden Anschaffungskosten wären nicht betrieblich veranlasst und daher hinsichtlich der vermieteten Wohnungen nur im Wege der AfA absetzbar.

*Ermittlung der Anschaffungskosten der betreffenden Wohnungen (Top 1,2,9 und 10):*

Nur bei objektiv nachweisbarer Mischpreisbildung könne ein Ansatz aliquoter Anschaffungskosten abweichend vom Flächen- und Parifizierungsschlüssel erfolgen. Nachdem im Prüfungsverfahren zwar die Differenziertheit der einzelnen Wohnungen angesprochen worden wäre, jedoch kein Nachweis - nämlich die Summe der Verkehrswerte *sämtlicher* Wohnungen, Feststellungen des prozentuellen Verhältnisses der einzelnen Wohnungen am Schätzwert, Anwendung des festgestellten Prozentsatzes auf den tatsächlichen Kaufpreis - habe die Betriebsprüfung die aliquoten Anschaffungskosten nach dem Flächenschlüssel ermittelt.

Im Berufungswege habe der Bw sodann die Entnahme der gegenständlichen Gebäudeteile im Verhältnis der tatsächlichen Verkehrswerte zum Gesamtkaufpreis beantragt. Die Ermittlungsgrundlagen sollten dem beiliegenden Gutachten entnommen werden. Ein Gutachten wäre jedoch der Berufung nicht beigelegt. Auf das Fehlen des Gutachtens aufmerksam gemacht, habe der steuerliche Vertreter erklärt, das Gutachten nachreichen zu wollen. Bei Einsicht in das schließlich am **9.5.2005** persönlich nachgereichte Gutachten habe der Prüfer sofort erkennen können, dass der in der Berufung angeführte Entnahmewert „V und V“ in Höhe von ATS 300.000,- mit dem aus dem Gutachten resultierenden Wert (ATS 430.000,-) nicht identisch sei.

Die Summe der Verkehrswerte auf Grund der Zusammenstellung resultierten zum einen aus den Verkaufserlösen der veräußerten Anteile und erstreckten sich somit über einen Zeitraum von 1995 bis 1998 und zum anderen aus errechneten Verkehrswerten laut Gutachten für die MRG-Wohnungen Top 2,9 und 10. Die Wohnung Top 1 sei mit einem Wert von ATS 175.000,- in der Verkehrswertzusammenstellung erfasst. Dieser Verkehrswert für Top 1 wurde jedoch im Gutachten nicht ermittelt und lasse sich somit nicht nachvollziehen.

Wie bereits ausgeführt, könne nur bei objektiv nachvollziehbarer Mischpreisbildung ein Ansatz aliquoter Anschaffungskosten abweichend vom Flächen- bzw. Parifizierungsschlüssel erfolgen. Notwendig hiezu wäre es, die *Summe der Verkehrswerte sämtlicher Wohnungen zu ermitteln*,

das prozentuelle Verhältnis der betreffenden Wohnungen an dem Schätzwert festzustellen und diesen Prozentsatz auf den tatsächlich bezahlten Kaufpreis anzuwenden.

*Seitens der Betriebsprüfung wurde die Variante der Ermittlung der Anschaffungskosten abweichend vom Flächen- bzw. Parifizierungsschlüssel aus folgenden Gründen abgelehnt:*

- Für die Wohnung Top 1 liege kein objektiv nachvollziehbarer Verkehrswert vor, sodass die Voraussetzung der Verkehrswertermittlung sämtlicher Wohnungen zu einem bestimmten Stichtag nicht vorliege.
- Die Verkehrswerte der veräußerten Wohnungen stellten den Verkaufspreis dar. Die Wohnungen wären jedoch über einen Zeitraum von 3 Jahren verkauft worden, sodass die Voraussetzung, dass die Verkehrswerte auf einen Stichtag bezogen ermittelt wurden, nicht gegeben sei.
- Nachdem es sich in diesem Fall um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handle, seien die daraus resultierenden Verluste ausgleichs- und vortragsfähig.

*Stellungnahme des Prüfers zur Liegenschaftsbewertung bzw. zum Verkehrswertgutachten von SVD.H. zum Stichtag 2.8.1995:*

*Zu Punkt 2.2.1, Gebäude:*

Im Gutachten keine Berücksichtigung finde die privat genutzte Wohnung Top 1.

Der Bw habe in einem Gespräch erwähnt, dass ihm bei der Beurteilung über den Bauzustand des Gebäudes ein Sachverständiger die gute Bausubstanz bestätigt hätte.

Außer einer Fassadenrenovierung habe der Bw keine wesentlichen Instandhaltungen vorgenommen. Alle übrigen Investitionen beträfen die Vorbereitung und Durchführung des Dachgeschoßausbaus und aller damit erforderlichen Änderungen (Ausbau Kanalsystem, Lift). Anlässlich der Besichtigung der Liegenschaft im November 2004 habe sich der Prüfer vom gepflegten Zustand des Gebäudes überzeugen können.

*Punkt 2.2.2 Wohnungen:*

Der Prüfer habe nur die Wohnung Top 1 besichtigen können, welche sich in gutem, allerdings bereits renoviertem Zustand befunden habe, sodass der tatsächliche Zustand zum Bewertungsstichtag schwer feststellbar wäre. Es müsse jedoch festgehalten werden, dass für die Wohnungseigentumsbegründung die Wohnung eine Mindestkategorie (C) aufweisen müsse.

*Zu Punkt 3.1 Wertermittlungsmethodik/ Seite 34:*

Als Methode für die Verkehrswertermittlung sei die Ertragswertmethode bzw. mangels eines positiven Wertes auch die Sachwertmethode mit Gewichtung der beiden Methoden 4:1 gewählt worden. Gründe hierfür wären dem Gutachten nicht zu entnehmen.

*Punkt 3.2.2. Ertragswert:*

*Verwaltungs- und Instandhaltungskosten:*

Diese seien mit 2 bzw. 1,25 % angesetzt worden. Eine Begründung hierfür fehle. Nach Ansicht des Prüfers wäre das Ausmaß an Hand der tatsächlich angefallenen Verwaltungs-/ Instandhaltungskosten der letzten Jahre zu dokumentieren gewesen.

*Kapitalisierungszinssatz:*

Hinsichtlich der Wahl des Kapitalisierungszinssatzes sei im Gutachten lediglich auf die Empfehlung des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen hingewiesen worden. Diese Empfehlung sei durch einen Ausschnitt aus einer Tabelle, gegliedert nach Liegenschaftsarten und Lage mit den jeweilig möglichen „von-bis“ – Zinssätzen, dargestellt. Auf Grund welcher Beurteilungen der Sachverständige im gegenständlichen Fall auf einen Kapitalisierungszinssatz von 5 % gekommen sei, könne mangels Erläuterung nicht nachvollzogen werden.

*Punkt 3.2.2 Bodenwertanteil:*

Dieser wäre im Gutachten mit einem Betrag von € 380,- /m<sup>2</sup> Nutzfläche angesetzt mit der Begründung, dass dieser Wert in gegenständlicher Lage ausgehend von den Verkaufspreisen in einer Bauträgerkalkulation angesetzt werden könne.

Die Ermittlung des für diesen Stichtag festgesetzten Betrages sei nicht nachvollziehbar.

*Zu Punkt 3.4 Gewichtung zwischen Ertragswert und Sachwert S.44 ff:*

Als Methode für die Ermittlung des Verkehrswertes habe man die Ertragswertmethode bzw. mangels eines positiven Wertes die Sachwertmethode gewählt. Die Gewichtung der beiden Methoden sei im Verhältnis 4:1 erfolgt, was laut Begründung den spekulativen Überlegungen der Marktteilnehmer entspreche.

Nach Ansicht des Prüfers wäre der Verkehrswert nach der Ertragswertmethode und zwar mit fremdüblichen Mieten zu ermitteln gewesen um schließlich den Wert der Belastung durch den Mieterschutz vom Verkehrswert der unbelasteten Liegenschaft abzuziehen.

*Feststellungen zur Schlüssigkeit des Gutachtens:*

Obwohl in Punkt 11.7.2.7 auf den schlechten Bau- und Erhaltungszustand gemäß Angaben des Auftraggebers hingewiesen werde (was nach Ansicht des Prüfers nicht zutreffe) habe sich bei keiner der bewerteten Wohnungen eine Minderung aus diesem Titel zumindest im Sachwertverfahren niedergeschlagen.

In Anbetracht oa. Feststellungen sei die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen.

Gegen diese abweisende Berufungsvorentscheidung wurde am 4. August 2005 ohne weitere Begründung der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

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

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

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

Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs.3).

Gemäß § 126 Abs.1 BAO haben Abgabepflichtige jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

Nach Abs.2 leg.cit. haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 und 135 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

§ 131 Abs.1 Z 2 BAO bestimmt, dass die Eintragungen in den auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Aufzeichnungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorzunehmen sind.

Gemäß § 131 Abs.1 Z 5 BAO sollen die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Gemäß § 132 Abs.1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege jedenfalls sieben Jahre aufzubewahren.

Einleitend ist festzuhalten, dass der Bw im Zuge einer Prüfung nach § 99 Finanzstrafgesetz Selbstanzeige erstattet und erstmals im Jahr 2004 Buchungsjournale für die Jahre 1995 bis 2001 vorgelegt hat. Das erstinstanzliche Betriebsprüfungsverfahren ist nach Aktenlage durch eine Fülle von verfahrensverschleppenden Schritten durch den Bw bzw. seinen steuerlichen Vertreter charakterisiert: Es werden regelmäßig eine Fülle von Fristverlängerungsansuchen gestellt, Unterlagen werden nicht oder nur mit großer Verzögerung beigebracht. Insgesamt war das gesamte Prüfungsverfahren nicht vom Bemühen des Bw um Aufklärung der entscheidungsrelevanten Sachverhalte getragen. Schließlich wurde am 13.12.2004 eine Schlussbesprechung abgehalten, nach Ende der ca. dreieinhalbstündigen Besprechung das diesbezügliche Protokoll jedoch von Seiten des steuerlichen Vertreters nicht unterzeichnet und um weitere Fristverlängerung zwecks Beibringung von Schätzungsunterlagen für das Objekt SCHGasse gasse ersucht. Da die angekündigten Unterlagen jedoch nicht beigebracht wurden, erstellte der Prüfer letztendlich ein adaptiertes SB-Protokoll und übermittelte es nach Aktenlage am 14.1. 2005 an den steuerlichen Vertreter.

Unstrittig ist, dass der Bw erst anlässlich der Prüfungshandlungen im Jahr 2004 erstmals überhaupt Aufzeichnungen hinsichtlich seiner umfangreichen gewerblichen Tätigkeit und seiner Vermietungen vorlegte. Trotz vielfacher Urgenzen des Prüfers fehlten in diesem Zusammenhang oftmals die Originalrechnungen, bzw. bei Vorlage der Rechnungsbelege fehlten durchwegs die Zahlungsbelege. Waren Zahlungsbelege vorhanden fehlten die Rechnungen, weiters wurden die Bankkonten bzw. Bankauszüge zur Gänze nicht zur Vorlage gebracht, sodass ein Ein- bzw. Ausgang von Einnahmen - bzw. Ausgaben nicht nachvollziehbar war.

In Anbetracht der aufgezeigten Umstände ist jedenfalls eine Schätzungsbefugnis im Sinne des § 184 BAO dem Grunde nach als gegeben zu erachten, zumal die aufgezeigten umfangreichen formellen Mängel in Verbindung mit sämtlichen übrigen Feststellungen der Prüfung zweifelsfrei dazu Anlass gaben, die sachliche Unrichtigkeit der vorgelegten Unterlagen aufzuzeigen.

Ziel der Besteuerung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen.

Im Besteuerungsverfahren besteht die Schätzung darin, Besteuerungsgrundlagen bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen. Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (Ritz, BAO, § 184 BAO, Tz 6).

Die Schätzungsberechtigung wurde gegenständlich aus den formell und sachlich unrichtigen Aufzeichnungen (§ 131 BAO) abgeleitet. Entscheidend ist allein, ob und inwieweit Gründe vorliegen, die die volle Zuverlässigkeit der Besteuerung auf Grund der Ergebnisse der Bücher und Aufzeichnungen mit Sicherheit nicht gewährleisten ( Stoll BAO-Kommentar, Band 2, S.1923).

Die vorliegenden Mängel der Bücher und Aufzeichnungen (unvollständige Bücher und Nichtaufbewahrung geforderter Aufzeichnungen) sind jedenfalls als schwerwiegend zu bewerten. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit nach ständiger Rechtsprechung des VwGH hinnehmen (z.B. VwGH 27.8.2002, 96/14/0111).

Dies ändert aber nichts daran, dass die Schätzungsmethode so zu wählen ist, dass sie den tatsächlichen Gegebenheiten am nächsten zu kommen scheint. Dass dies durch Zurechnungen im Rahmen der Betriebsprüfung im gegenständlichen Fall tatsächlich so war, konnte an Hand obiger Ausführungen nachvollzogen werden und wurde überdies seitens des Bw auch gar nicht bestritten. **Denn der Bw hat die Schätzungsbefugnis des Betriebsprüfers zwar dem Grunde nach bekämpft, gegen Höhe der Schätzung aber keine Einwendungen entgegengebracht, und somit das Vorliegen eventueller inhaltlicher Unrichtigkeiten der durchgeführten Schätzung nicht aufgezeigt.**

Das Finanzamt hat in der oben wörtlich wiedergegebenen abweisenden Berufungsvorentscheidung die bekämpften Prüfungsfeststellungen ausführlich begründet und auch zu den Berufungseinwendungen betreffend die Bewertung der Liegenschaft SCHGasse gasse in Wien ausführlich Stellung genommen. Darüber hinaus hat die Abgabenbehörde erster Instanz detaillierte inhaltliche Bedenken zum diesbezüglichen erst im Berufungsverfahren vorgelegten Bewertungsgutachten des Dr.H geäußert. Der Bw bzw. sein steuerlicher Vertreter sind den substantiierten Feststellungen der Berufungsvorentscheidung nicht entgegengetreten.

Durch die Einbringung des Vorlageantrages kommt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Berufungsvorentscheidung nunmehr die Wirkung eines Vorhaltes zu. Beispielsweise hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom



26.11.2002, 99/15/0165 ausgeführt, dass „ es Sache der Beschwerdeführer gewesen wäre, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser ( in der Berufungsvorentscheidung auch inhaltlich mitgeteilten) Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen". **Da die Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung als Vorhalt gelten, diese jedoch im Vorlageantrag weder bestritten wurden noch ein sonstiges Vorbringen zu diesen Feststellungen erfolgte, bestand für die Abgabenbehörde zweiter Instanz keine Veranlassung von den schlüssigen Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz abzuweichen.**

Es soll auch nicht unerwähnt bleiben, dass die Abgabenbehörde erster Instanz dem Bw wiederholt durch Gewährung von Fristverlängerungen sowie Terminverschiebungen Gelegenheit gegeben hat, Belege, Konten, Buchhaltungsunterlagen und sonstige zweckdienliche Unterlagen nachzureichen und überdies auch generell auf die Verhängung von Sicherheitszuschlägen verzichtet hat.

Was die Bewertung der Liegenschaft SCHGasse gasse anbelangt, so ist darauf hinzuweisen, dass auch in diesem Punkt gegen die Ausführungen des Prüfers in der Berufungsvorentscheidung betreffend die Wertermittlung der Wohnungen keine Einwendungen erhoben wurden: Laut Kaufvertrag vom 6.7.1995 hat der Bw die Liegenschaft SCHGasse gasse 6, in Wien, Leopoldstadt um einen Gesamtkaufpreis von ATS 4,200.000,- erworben. Nach unstrittigem Akteninhalt handelt es sich hierbei um ein Mietzinshaus mit 12 Wohneinheiten, wobei im Zeitpunkt des Verkaufes bereits feststand, wer von den bisherigen Mietern bereit sein würde, die von ihm bewohnte Mietwohnung nach erfolgter Parifizierung käuflich zu erwerben, bzw. welche Wohnungen weiterhin vermietet sein würden. D.h. es stand im Zeitpunkt des Erwerbes durch den Bw im Sommer 1995 bereits fest, dass die Wohnungen Top1, 2, 9 und 10 der Liegenschaft Scherzergasse 6, in Wien, zukünftig Privatvermögen des Bw darstellen, wohingegen die restlichen Wohneinheiten zur Veräußerung heranstehen werden.

Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (§ 7 Abs.1 EStG).

Gemäß § 16 Z.8 EStG bemisst sich die Absetzung für Abnutzung für ein Gebäude oder sonstiges Wirtschaftsgut, das nicht zu einem Betriebsvermögen gehört, von den tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

Dies bedeutet für den berufsgegenständlichen Fall, dass die der Vermietung dienenden Wohnungen im Privatvermögen gehalten werden und im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Wege der AfA abzuschreiben sind, wohingegen die restlichen Wohnungen auf Grund ihrer Zweckbestimmung zum Verkauf betriebliches Umlaufvermögen darstellen werden. Wie bereits wiederholt ausgeführt, hat der Bw ein Mietzinshaus mit 12 Wohneinheiten um einen Gesamtkaufpreis von 4, 2 Millionen Schilling käuflich erworben. Eine Kaufpreisaufteilung auf die einzelnen Wohneinheiten ist dem Kaufvertrag nicht zu entnehmen.

Der Prüfer ermittelte somit folgerichtig die Anschaffungskosten der einzelnen Wohnungen mit einem Durchschnittspreis pro m<sup>2</sup> Nutzfläche nach dem Flächen - bzw. Parifizierungsschlüssel. Der Prüfer hat in der Folge auch in der abweisenden Berufungsvorentscheidung zu Recht ausgeführt, dass nur bei objektiv nachvollziehbarer Mischpreisbildung ein Ansatz aliquoter Anschaffungskosten abweichend vom Flächenschlüssel erfolgen kann und des Weiteren darauf hingewiesen, dass insbesondere das bis dato vorgelegte Gutachten keinen derartigen Nachweis darstellt, da mit diesem Verkehrswertgutachten lediglich die Wohnungen Top 2, 9 und 10 einer Bewertung unterworfen würden, wohingegen nach Ausführungen des VwGH die Ermittlung der Summe der **Verkehrswerte sämtlicher Wohnungen**, die Feststellung der prozentualen Verhältnisse der einzelnen Wohnungen an diesem Schätzwert, sowie Anwendung des festgestellten Prozentsatzes auf den tatsächlichen Kaufpreis erforderlich ist. Darüber hinaus hat der Prüfer ausführlichst dargestellt, aus welchen Gründen er auch die inhaltliche Richtigkeit der vorgenommenen Bewertung dieser drei Wohnungen in Abrede stellt. Aufgezeigt wurde auch, dass selbst zwischen dem vorgelegten Verkehrswertgutachten und dem in der Berufungsschrift beantragten Wert von ATS 300.000,- für die drei Wohnungen Top 2,9 und 10 keine Übereinstimmung besteht.

Der Bw hat diese fundierten Ausführungen der Berufungsvorentscheidung weder bestritten noch sich sonst in irgendeiner Form mit den Feststellungen der umfangreichen Berufungsvorentscheidung auseinandergesetzt.

Insgesamt schien daher das in den bekämpften Bescheiden dargestellte Ausmaß der Zurechnungen zu den Umsätzen und Einkünften auch unter Berücksichtigung auch der Wertermittlung des Objektes SCHGasse gasse objektiv sowohl dem Grunde nach gerechtfertigt als auch der Höhe nach nachvollziehbar und den tatsächlichen Gegebenheiten am nächsten kommend, wobei nochmals anzumerken ist, dass vom Bw selbst weder im Vorlageantrag noch in der Folge irgendwelche substantiellen Einwände gegen die detaillierten Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung erhoben wurden, weshalb die Berufung

insgesamt auch aus den in der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 12.Juli 2005 ausführlich dargestellten Gründen als unbegründet abzuweisen war.

Salzburg, am 22. April 2008