



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 8

GZ. RV/0211-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Höhe der festgestellten Einkünfte bleibt unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Miteigentümergeinschaft, die ein neu errichtetes Gebäude mit sechs Wohneinheiten zur Einkünfterzielung vermietet.

In der Steuererklärung für das Jahr 1996 machte die Bw. einen Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 118.954,43 S geltend. Die strittige Aufwendung betrifft die AfA-Höhe hinsichtlich der Gebäudeabschreibung. Unter Punkt 2d beantragte die Bw. die Absetzung der AfA vom Gebäudewert lt. Schätzungsgutachten vom 7. Jänner 1997 in Höhe von 73.125 S (1,5 % AfA von 9.750.000 S – Halbjahres-AfA ab 12/1996 vermietet).

Mit Vorhalt vom 9. September 1997 informierte das Finanzamt die Bw. darüber, dass das vorgelegte Schätzungsgutachten betreffend das Vermietungsobjekt für die AfA-Bemessung nicht herangezogen werden könne. Die Berufungswerberin werde daher ersucht, eine detaillierte Aufstellung der gesamten Herstellungskosten bis Ende 1996 nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 12. Oktober 1997 legte die Bw. eine Aufstellung der Errichtungskosten für das gegenständliche Wohnhaus (132 Positionen) vor, wobei Position 1 wiederum abgerechnet wurde, sodass die Herstellungskosten mit 2.695.612,96 S angegeben wurden. Ergänzend führte die Bw. aus, dass die vorgelegte Aufstellung mit wenigen Ausnahmen ausschließlich Materialkosten und nahezu keine Lohnkosten enthalten würde. Da die Bw. diese Lohnkosten nicht nachweisen könne, werde um eine Schätzung ersucht. Als Hilfestellung könne das Schätzungsgutachten dienen, wobei die Bw. vermute, dass der richtige Herstellungswert in etwa bei 60 % (ohne Boden bzw. Grundanteil) des Schätzungsgutachtens liege.

Das Finanzamt führte eine Umsatzsteuersonderprüfung über den Zeitraum Jänner bis September 1997 durch. Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. November 1997 ist gemäß Punkt 3. Herstellungskosten des Gebäudes zu entnehmen, dass die nachgewiesenen Herstellungskosten bis Ende 1996 2.667.612,96 S betragen hätten (bereits abzüglich Grund und Boden 800.000 S und Grunderwerbsteuer 28.000 S). Lt. Schätzungsgutachten vom 7. Jänner 1997 des Baumeisters M, welches den Abgabenerklärungen für das Jahr 1996 beigelegt wurde, habe die gesamte Liegenschaft jedoch einen Wert von 9.750.000 S. Auf Grund und Boden der vermieteten Parzelle würden dabei 443.200 S entfallen. Die Differenz zu den tatsächlich nachgewiesenen Baukosten in Höhe von ca. 2.667.000 S sei auf Leistungen ohne Ausstellung einer Rechnung zurückzuführen. Die Leistungserbringer würden nicht bekannt gegeben werden. Die von anderen Personen erbrachten Leistungen seien von der Bw. tatsächlich nicht in Bargeld

bezahlt, sondern durch Gegenleistungen im landwirtschaftlichen Bereich abgedeckt worden. Im Prüfungszeitraum seien ebenfalls noch derartige Leistungen in Anspruch genommen worden, über die keine Abrechnungen erfolgt seien. Vorsteuerbeträge seien daraus jedoch bis dato nicht abgezogen worden.

Die aufgenommene Niederschrift wurde sowohl von der Finanzverwaltung als auch von der Abgabepflichtigen unterschrieben.

Am 28. November 1997 erließ das Finanzamt einen vorläufigen Feststellungsbescheid für das Jahr 1996, worin die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Verlust von 65.836 S festgesetzt wurden, wobei der Verlust anteilmäßig auf die Miteigentümer aufgeteilt wurde.

In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass bei neu angeschafften oder hergestellten Gebäuden, die für die Vermietung bestimmt seien, für die Berechnung der Abschreibung für Abnutzung grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen seien (§ 16 Abs. 1 Z. 8 lit.a EStG 1988). Diese Anschaffungs- oder Herstellungskosten seien wie alle anderen Werbungskosten durch Belege (Eingangsrechnungen und Zahlungsbelege) detailliert nachzuweisen, eine Schätzung dieser Anschaffungs- oder Herstellungskosten sei nicht vorgesehen. Im konkreten Fall seien von fremden Dritten Leistungen erbracht worden, für die keine Rechnungen erstellt worden seien. Im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung AB.Nr. 201625/1997, abgeschlossen mit Niederschrift vom 11. November 1997, sei weiters dazu mitgeteilt worden, dass "die Leistungserbringer nicht bekannt gegeben werden wollen". Gem. § 162 Abs. 2 BAO sei die Absetzung von Schulden, anderen Lasten oder Aufwendungen zu verweigern, soweit der Abgabepflichtige die Bekanntgabe der Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge verweigere. Es könnten daher nur die in der Aufstellung vom 10. Oktober 1997 angeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten bei der Ermittlung der Abschreibung für Abnutzung berücksichtigt werden.

Berechnung der AfA, Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Anschaffungs- und Herstellungskosten bis zum 31.12.1996 gesamt:	S	3.495.612,96
abzüglich Anschaffungskosten für Grund und Boden:	S	-800.000,--
abzüglich Grunderwerbsteuer	S	-28.000,--

nachgewiesene Herstellungskosten für das Gebäude	S	2.667.612,96
1,5 % AfA gem. § 16 Abs. 1 Z. 9 lit.e EStG 1988 würden daher	S	40.014,--

betragen, wobei nur die Halbjahres-AfA berücksichtigt werde.

Des Weiteren werde auf die Niederschrift zum Abschluss der Umsatzsteuersonderprüfung vom 11. November 1997 sowie auf die Vorhaltsbeantwortung vom 12. Oktober 1997 hingewiesen.

Dagegen erhob die Steuerpflichtige am 29. Dezember 1997 fristgerecht Berufung und beantragte die endgültige Festsetzung der Vermietungseinkünfte, da weder die Abgabepflicht noch der Umfang der Abgabepflicht ungewiss sei. Weiters stellte die Steuerpflichtige den Antrag, die Herstellungskosten nach einem entsprechenden vom Schätzungsgutachten abgeleiteten Betrag zu schätzen. Das Haus sei von einem Sachverständigen mit 9.306.800 S geschätzt worden. Die Differenz zu den vorhandenen Belegen zeige deutlich, dass Aufwendungen angefallen seien, die zur Glaubhaftmachung im Wege der Schätzung anzuerkennen seien. Es würden sonst höhere als die tatsächlichen Abgabenansprüche verlangt werden. Dies sei ein eindeutiger Verstoß gegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Bei einem Hausbau würden oftmals Arbeiten nicht von Firmen ausgeführt werden. Es müsse jedem klar sein, dass diese Leistungen nicht unentgeltlich erbracht werden. § 162 BAO sei nur dann anwendbar, wenn unklar sei, ob die Ausgaben geleistet worden seien oder nicht. Das sei hier nicht der Fall.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 1998 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die vorläufige Festsetzung der Einkünfte gem. § 188 BAO für endgültig erklärt. Hinsichtlich der AfA-Bemessung könne dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden, da bei Verweigerung der verlangten Angaben die betreffenden Aufwendungen gem. § 162 BAO zwingend nicht anzuerkennen seien, sie seien auch nicht im Schätzungsweg zu berücksichtigen (VwGH 29.11.1988, 87/14/0203).

Die Steuerpflichtige stellte am 18. Februar 1998 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die nicht nachgewiesenen Aufwendungen fast ausschließlich von pauschalierten Landwirten ausgeführt worden seien, dies deshalb, weil der Steuerpflichtige aus einer landwirtschaftlichen Familie stamme und viele Landwirte daher persönlich kenne. Die Gegenleistung habe auch überwiegend in einer landwirtschaftlichen Tätigkeit und nur zu einem geringeren Teil in Barleistungen bestanden. Nach den Aufzeichnungen betrage der

Wert der Gegenleistungen rund 210.600 S.

Folgende Arbeiten seien ausgeführt worden:

Maurerarbeiten, Betonieren	280	Stunden
Dachstuhl, Kaltdach und Rigipsarbeiten	400	Stunden
Putzarbeiten innen und außen	320	Stunden
Balkon anfertigen und montieren	<u>170</u>	Stunden
Gesamt	1.170	Stunden x 180

Letztlich sollten die einigermaßen richtigen Besteuerungsgrundlagen für die Abgabenerhebung herangezogen werden, das sei bei der Verweigerung von tatsächlich getätigten Aufwendungen nicht der Fall. Wäre zum Beispiel gar keine Rechnung vorgelegt worden, dann müssten die Ausgaben im Schätzungswege ermittelt werden, um so der materiellen Wahrheit möglichst nahe zu kommen.

Stoll führe im BAO-Kommentar zu § 162 BAO an, dass der Mechanismus des § 162 dann nicht in Bewegung gesetzt werde, wenn beim Empfänger nichts verloren gehe (weil oder wenn vieles dafür spreche, dass bei diesem die fraglichen Beträge erfasst werden könnten oder nicht steuerpflichtig seien). Nach der formalen Beurteilungsweise würde nämlich die Regel gelten, dass beim Abgabepflichtigen besteuert werden solle, was beim Empfänger verloren gehe.

Nach dem Maßstab eines formalen Gesetzesverständnisses wäre § 162 Abs. 2 BAO konsequenterweise auch dann anzuwenden, wenn die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt würden. Der Abgabepflichtige, der seine Hilfspflichten nicht erfülle, nämlich die Namen der Empfänger und Gläubiger nicht bekannt gebe, solle nicht besser gestellt sein, wenn mangels Ordnungsmäßigkeit der Gebarung die Bemessungsgrundlagen geschätzt werden müssen, als derjenige, der den Ordnungsmäßigkeitserfordernissen entspreche, aber lediglich dem Gebot der Empfängerbenennung nicht nachkomme.

Wenn mit einem hohen Maß an Wahrscheinlichkeit feststehe, dass die Schuld oder Last bestehe bzw. die Ausgabe gemacht worden sei und ein Bild von der materiellen Wahrheit und der sachrichtigen Besteuerung subjektübergreifend gewonnen werden könne, dann wären formale Rechtsfolgen, wie sie mit der Anwendung des § 162 Abs. 2 BAO durch Versagung des Abzuges eintreten könnten, unsachgerecht und im Ergebnis daher rechtswidrig.

§ 162 Abs. 2 BAO räume die Möglichkeit einer ermessensartigen zweckorientierten Vorgangsweise ein. Das Gebot der Berücksichtigung der materiell wahren Gegebenheiten und erkennbaren tatsächlichen Verhältnisse könne als Interpretationselement niemals von

vornherein berücksichtigt bleiben.

Erstes Ziel des Abgabenverfahrens müssen die Erforschung der tatsächlichen Gegebenheiten, die Ermittlung, aber auch die tatsächliche Berücksichtigung der materiellen Wahrheit sein (vgl. § 115 Abs. 1 BAO). Diesem Ziel würden auch die Grundsätze der freien Beweiswürdigung dienen.

Mit Telefonat vom 11. Juli 2003 wurde die gem. § 81 BAO für die Bw. vertretungsbefugte Person telefonisch informiert, dass ohne Nennung der Leistungserbringer eine Berücksichtigung von höheren Herstellungskosten gem. § 162 BAO nicht möglich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. errichtete ein Gebäude mit sechs Wohnungen um Vermietungseinkünfte zu erzielen. Strittig ist nun, ob als Bemessungsgrundlage für die Gebäudeabschreibung die Herstellungskosten in nachgewiesener Höhe (Ansicht des Finanzamtes) oder doch höhere Kosten unter Berücksichtigung des Schätzwertes des Gebäudes (Ansicht der Bw.) anzusetzen sind.

§ 16 Abs. 1 Z. 8 lit.a EStG 1988 normiert, dass im Falle eines neu angeschafften oder neu hergestellten Gebäudes, welches für die Vermietung bestimmt ist, als Bemessungsgrundlage für die AfA-Abschreibung grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind.

Wenn der Abgabepflichtige die Absetzung von Schulden, anderen Lasten oder Aufwendungen beantragt, kann die Abgabenbehörde gem. § 162 Abs. 1 BAO verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. § 162 Abs. 2 BAO normiert, dass die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen sind, soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gem. Abs. 1 verlangten Angaben verweigert.

Als Schulden, andere Lasten und Aufwendungen im Sinne des § 162 BAO kommen Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben in Betracht. Ebenso zählen Ausgaben, die zunächst zu aktivieren sind, dazu, sodass § 162 BAO auch für die AfA gilt. Wird daher trotz behördlicher Aufforderung der Empfänger der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht genannt, so ist insoweit keine Aktivierung und damit keine AfA zulässig (Ritz, Kommentar zur BAO, 2. Auflage, Tz. 9 zu § 162, VwGH 9.4.1986, 84/13/0089).

Bei Verweigerung der verlangten Angaben sind die betreffenden Aufwendungen (Schulden) zwingend nicht anzuerkennen; sie sind auch nicht im Schätzungswege zu berücksichtigen (Ritz, Kommentar zur BAO, 2. Auflage, Tz. 3 zu § 162 unter Verweis auf VwGH 29.11.1988, 87/14/0203).

Lt. Lehre und Rechtsprechung erfüllen somit die aktivierungspflichtigen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten den Tatbestand des § 162 BAO insofern, als eine Aktivierung bzw. AfA-Abschreibung unzulässig ist, wenn trotz behördlicher Aufforderung die Empfänger der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht genannt werden.

Das Finanzamt hat die Bw. aufgefordert, die Anschaffungs- und Herstellungskosten durch Belege (Eingangsrechnungen und Zahlungsbelege) detailliert nachzuweisen. Die Bw. ist diesem Ersuchen nachgekommen (vgl. Aufstellung vom 12. Oktober 1997).

Weiters wurde die Bw. aufgefordert, die restlichen Leistungserbringer, für deren Leistungen keine Rechnungen erstellt wurden, bekannt zu geben. Aus der Niederschrift zur Umsatzsteuersonderprüfung vom 6. November 1997, AB. Nr. 201625/1997, unterschrieben von der Bw., ist jedoch zu entnehmen, dass sich die Bw. weigert, die restlichen Leistungserbringer bekannt zu geben.

Wenn das Finanzamt unter Berufung auf § 162 Abs. 2 BAO nur die nachgewiesenen in der Aufstellung vom 12. Oktober 1997 angeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Abschreibung für Abnutzung berücksichtigt hat, so kann der Behörde diesbezüglich kein Vorwurf gemacht werden und geht die Weigerung der Nennung weiterer Leistungserbringer eindeutig zu Lasten der Bw..

Auch in der Berufung vom 29. Dezember 1997 und im Vorlageantrag vom 18. Februar 1998 nennt die Bw. keine Namen, in letzterem Schreiben wird lediglich behauptet, dass die Aufwendungen fast ausschließlich von pauschalierten Landwirten ausgeführt worden sind, dies nach dem ihr in der Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 1998 erneut vorgehalten wurde, dass bei Verweigerung der verlangten Angaben die betreffenden Aufwendungen gem. § 162 BAO zwingend nicht anzuerkennen sind.

Wenn sich die Bw. nun darauf beruft, dass die nicht nachgewiesenen Aufwendungen fast ausschließlich von pauschalierten Landwirten ausgeführt worden sind, so ist ihr zu entgegnen, dass sie der Aufforderung, Namen zu nennen, wiederum nicht nachgekommen ist und dadurch ihre Mitwirkungspflicht iSd § 138 BAO verletzt hat.

§ 138 Abs.1 BAO normiert, dass die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung Ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

§ 119 BAO besagt, dass der Steuerpflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen legen muss.

Die mangelnde Bereitschaft der Bw. zur Offenlegung aller Umstände zeigt sich nicht nur in der mangelnden Bereitschaft sämtliche Leistungserbringer zu nennen, sondern ist auch daran erkennbar, dass die Bw. die Behörde ausdrücklich zur Schätzung der Bemessungsgrundlage für die Gebäudeabschreibung aufgefordert hat.

Da die Bw. nicht bereit ist, die Leistungserbringer, für die keine Rechnungen erstellt wurden, zu nennen, sind diese nicht nachgewiesenen Aufwendungen gem. § 162 BAO unter Hinweis auf die oben zitierte VwGH-Judikatur (VwGH 9.4.1986, 84/13/0089, VwGH 29.11.1988, 87/14/0203) nicht abzugsfähig.

Aus dem Akteninhalt geht nicht hervor, wer der Bw. beim Hausbau geholfen hat. Es liegt lediglich die Behauptung der Bw. vor, dass die nicht nachgewiesenen Aufwendungen fast ausschließlich von pauschalierten Landwirten ausgeführt worden sind, die jedoch erst im Vorlageantrag vom 18. Februar 1998 aufgestellt wurde. Diese Behauptung wurde jedoch in keinsten Weise nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, obwohl die Bekanntgabe von Namen leicht möglich gewesen wäre. Es erübrigt sich daher auf die daraus resultierenden Überlegungen zum § 162 BAO, dass bei pauschalierten Landwirten beim Empfänger nichts verloren gehe und der Mechanismus des § 162 nicht im Bewegung gesetzt werde, näher einzugehen.

Die Bw. kann sich daher nicht als beschwert erachten, wenn die Finanzbehörde als Bemessungsgrundlage für die AfA lediglich die Herstellungskosten in der nachgewiesenen Höhe von S 2.667.612,96 berücksichtigt und die Anerkennung der darüber hinausgehenden nicht nachgewiesenen Herstellungskosten unter Hinweis auf § 162 BAO versagt hat.

Der Berufung war daher der Erfolg zu versagen.

Linz, 12. August 2003