



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 18

GZ. RV/0674-W/03

Vordere Zollamtsstraße 7
1030 Wien

Fax: 0502 503/1999

Referent:
Dr. Hans Rauner
Telefon: 0502 503/1274
eMail: Hans.Rauner@bmf.gv.at
DVR: 2108837

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Feldhofer und Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, 3300 Amstetten, Krupp Straße 1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998 und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Der Berufungswerber (im Folgenden Bw) betreibt ein Unternehmen mit dem Gegenstand Bestattung und Transporte.

Im Zuge einer im Jahr 2001 durchgeführten, Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1997 bis 1999 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer folgende Feststellung (Tz. 24 BP-Bericht und Stellungnahme zur Berufung Bl. 78/1999 E-Akt):

Der Bw habe im Jahr 1997 ein Gebäude errichtet. Das Gebäude diene zum Teil dem Betrieb der Bestattung (Büro, Ausstellungsraum, Besprechungsraum, Garage), zum Teil dem Mietwagenbetrieb (Büro, Garage) und zum Teil privaten Zwecken (Wohnung des Sohnes des Bw). Die Errichtungskosten seien vom Bw von Anfang an mit 66,7 % betrieblich (19,7 % Mietwagengewerbe und 47 % Bestattung) und 33,3 % privat behandelt worden.

Im Zuge der Prüfung habe der Bw erklärt, dass sein Sohn die Errichtung seiner Wohnung selbst finanziert habe. Der Sohn des Bw habe in der Folge eine Kostenaufstellung mit einer Gesamtsumme von 2.467.580,00 S vorgelegt.

Daraufhin sei eine Neuauflistung der Baukosten vorgenommen worden.

Die Kosten seien zunächst vom Steuerberater des Bw in Tabellenform erfasst worden. Davon ausgehend habe die BP in Zusammenarbeit mit dem Steuerberater unter Berücksichtigung der Angaben des Bw und seines Sohnes die Anschaffungskosten ihrer Veranlassung entsprechend den Gebäudeteilen zugeordnet.

Bei den in der Aufstellung des Sohnes enthaltenen Kosten habe es sich überwiegend um Zahlungen an Maurer, Zimmerer, Dachdecker und Installateure gehandelt. Diese Kosten hätten überwiegend den betrieblichen Teil des Gebäudes betroffen. Da die Empfänger der in zwei, der BP in anonymisierter Form vorgelegten Heften aufgezeichneten Beträge nicht namhaft gemacht worden seien, hätten Beträge in Höhe von insgesamt 1.022.076,65 S gemäß § 162 BAO nicht als Anschaffungskosten anerkannt werden können.

Die Zuordnung der Errichtungskosten ist in der Beilage der Niederschrift über die Schlussbesprechung dargestellt. Daraus geht zunächst hervor, dass die Baukosten für das Gesamtgebäude 8.466.639,33 S betragen haben. Bezahlt wurden diese Kosten der erwähnten Kostenaufstellung zufolge mit einem Betrag von 2.467.580,00 S vom Sohn des Bw, den Restbetrag von 5.999.059,33 S bezahlte der Bw.

Die einzelnen Positionen der Gesamtkosten von 8.466.639,33 S wurden dabei in unterschiedlicher Höhe (zu 100 %, 66,7 %, 80 %, 75 % etc.) dem betrieblichen Gebäudeteil zugeordnet. Auf diese Weise wurde ein auf die betrieblich genutzten Gebäudeteile entfallender Anteil von netto 5.546.107,85 S ermittelt. Diesen Betrag verminderte die BP um den mangels Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO nicht anerkannten Betrag von

1.022.076,65 S, um letztlich auf Anschaffungskosten für den betrieblich genutzten Gebäudeteil in Höhe von 4.524.031,20 S zu gelangen, das sind um 275.602,11 S mehr, als der Bw ursprünglich im Anlageverzeichnis als Herstellungskosten ausgewiesen hatte.

Die abziehbare Vorsteuer ermittelte die BP mit 822.292,84 S, kürzte damit die bisher geltend gemachte Vorsteuer um 22.148,85 S.

Die AfA und der IFB wurden den erhöhten Herstellungskosten entsprechend angepasst.

In der Beilage über die Zuordnung der Herstellungskosten wird ferner von dem vom Bw bezahlten Betrag von 5.999.059,33 S ein Teilbetrag von 861.572,29 S als die Wohnung des Sohnes betreffend ausgewiesen. In dem Anteil der die Wohnung des Sohnes betreffenden Ausgaben an den gesamten vom Bw getätigten Ausgaben entsprechenden Ausmaß, das sind 14,36 % (= 861.572,29 : 5.999.059,33), verminderte die BP die als Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen und Kreditkosten als nicht betrieblich veranlasst, und zwar für das Jahr 1997 um insgesamt 16.733,96 S, für das Jahr 1998 um 18.087,57 S und für das Jahr 1999 um 9.795,67 S.

In der Berufung (Bl. 68/1999 E-Akt) beantragt der Bw, die Herstellungskosten für den betrieblichen Gebäudeteil mit 5.043.433,35 S sowie die darauf entfallende Vorsteuer mit 955.625,98 S festzustellen. Zur Begründung führt der Bw im Wesentlichen Folgendes aus:

Im Zuge der Planung des Gebäudes sei vereinbart worden, dass sich der Sohn des Bw im ersten Stock des neu zu errichtenden Gebäudes auf eigene Kosten eine private Wohnung einbaut (dem Sohn des Bw sei auch eine eigene baubehördliche Bewilligung für die Wohnung erteilt worden). Da eine getrennte Bauführung nicht möglich gewesen sei, sei man übereingekommen, dass der Bw und sein Sohn je nach bautechnischen Kenntnissen, Beziehungen zu Baulieferanten, möglichen Eigenleistungen usw. jeweils ihren Beitrag in Form der abzustimmenden Besorgung von Bauleistungen oder Eigenleistungen zur Errichtung des Gesamtgebäudes zu leisten hätten, wobei diese wert- und nutzensmäßig im Wesentlichen dem jeweiligen zukünftigen Anteil am Gesamtgebäude zu entsprechen hätten. Die entsprechenden Baukostenabrechnungen, die Bauleistungen und Kosten, welche von den einzelnen Personen beigetragen wurden, die Kreditaufnahmen und Finanzierungsunterlagen beider Personen seien der Behörde vorgelegt worden.

Bezüglich der gemeinsamen Nutzung des Gesamtgebäudes sei vereinbart worden, dass dem Sohn die eingebaute Wohnung im ersten Stock als Privatwohnung zur Nutzung zu übergeben, dem Bw der restliche Teil des Gesamtgebäudes zur betrieblichen Nutzung zu überlassen sei.

Als Anteilsquoten seien für den Bw 67 %, für den Sohn 33 % als Miteigentumsanteil berücksichtigt worden. Bei der Aufteilung der jeweils für das Miteigentum zu erbringenden Leistungen seien Eigenleistungen, die der Sohn des Bw in einem größeren Umfang erbrachte, entsprechend berücksichtigt worden.

Unter Hinweis auf einschlägige Bestimmungen des ABGB sowie auf § 24 BAO bringt der Bw ferner vor, dass der Bw und sein Sohn sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich Miteigentum am Gebäude, verbunden mit einer eindeutigen Benützungsregelung, erworben hätten. Der Sichtweise der Behörde, das Gebäude stehe im Alleineigentum des Bw und werde von diesem eigenbetrieblich und zum Teil privat (private Wohnung des Sohnes) genutzt und die Anschaffungskosten des Gesamtgebäudes seien der Veranlassung entsprechend aufzuteilen, könne nicht zugestimmt werden.

Werde aus einer betrieblichen Veranlassung heraus Miteigentum angeschafft oder hergestellt und teilten sich die Miteigentümer die zu tragenden Lasten konkret und in wirtschaftlicher Hinsicht sinnvoll fallbezogen auf, so seien diese Lasten den Miteigentümern direkt als Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das jeweilige Miteigentum zuzurechnen.

Die Bewertung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ergebe sich aus den jeweils laut Vereinbarung unter den Miteigentümern zu erbringenden Leistungen und Lasten, welche auch mangels anderer Vereinbarung oder mangels eines anderen Errichtungsmodus diesen direkt zuzuordnen seien. Eine Zusammenfassung aller steuerrechtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und eine anschließende Aufteilung nach festgelegten zivilrechtlichen Anteilsquoten oder sonstigen Aufteilungsschlüsseln sei systemwidrig und systemfremd. Die Ermittlung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Miteigentümern habe direkt und unmittelbar beim Miteigentümer zu erfolgen und sei an dessen tatsächlich dafür erbrachten Leistungen und Beiträgen zu bemessen, welche üblicherweise für den Miteigentümer auch den tatsächlichen und subjektiven Wert für den Miteigentumsanteil darstelle.

Im Zuge der Gebäudeerrichtung sei vereinbart worden, dass jeder Miteigentümer bestimmte, mit den Miteigentumsanteilen in einem wirtschaftlichen Verhältnis stehende Leistungen zur Errichtung der Liegenschaft zu erbringen habe. Die zu erbringenden Leistungen (Geld-, Sach-, Eigenleistungen) könnten durch die Miteigentümer frei vereinbart werden. Es sei auch keine unverhältnismäßige Verschiebung der Lasten bezogen auf die Miteigentumsanteile vorgenommen worden. Die vom Bw getätigten Ausgaben für die Errichtung des Miteigentums seien ihm direkt zuzurechnen.

Im Hinblick auf die direkte Zurechnung der für die Erlangung des Miteigentums aufgewendeten Kosten und damit einer direkten Zurechnung der aufgenommenen Darlehen und Kredite, welche somit unmittelbar dem dafür geschaffenen Betriebsvermögen zugeordnet werden könnten, werde beantragt, sämtliche Zinsen als Betriebsausgaben anzuerkennen.

In der zur Berufung ergangenen Stellungnahme verweist der Prüfer auf ein die Kostentrennung zwischen dem Bw und seinem Sohn betreffendes Schreiben des Steuerberaters vom 16. Juli 2001 (Bl. 272 Arbeitsbogen).

Bei dieser Kostentrennung sei offensichtlich zum überwiegenden Teil darauf geachtet worden, ob Rechnungen vorhanden waren oder nicht. Aus der Kostenaufstellung des Sohnes des Bw sei nämlich ersichtlich, dass dieser hauptsächlich jene Kosten übernommen habe, für die es keine belegmäßigen Nachweise und Empfängerbenennungen gibt oder die ausschließlich die Wohnung betreffen. Der Sohn habe auch die zu 100 % dem Betrieb zuzurechnenden Schlosserarbeiten und sämtliche Fenster des Gebäudes bezahlt, über die es keine Rechnungen und zum Teil keinen Empfängernachweis gibt. Der Bw wiederum habe beispielsweise eine Rechnung über Rollläden, die in der Wohnung eingebaut wurden, bezahlt und zu 100 % in der betrieblichen Buchhaltung erfasst (Bl. 242 Arbeitsbogen).

Ferner würden die vom Sohn des Bw für die Personalbereitstellung in der Kostenaufstellung angeführten Kosten von 772.020,00 S um 254.710,00 S von den vorgelegten anonymisierten Aufzeichnungskopien, die in Summe 1.026.730,00 S betragen, abweichen. Grund dafür dürfte sein, dass der Sohn für die Differenz keine Finanzierungsmittel habe nachweisen können (Bl. 289 u. 316 Arbeitsbogen). Es sei vielmehr anzunehmen, dass die Kosten für das Personal nicht nur der Sohn, sondern auch der Bw getragen habe. Dies werde auch durch das Vorhandensein von zwei getrennten Aufzeichnungen bestärkt.

Zur Ermittlung der Anschaffungskosten führt der Prüfer aus, die nicht direkt zuordenbaren Anschaffungskosten eines gemischt genutzten Gebäudes seien nach dem Nutzungsverhältnis aufzuteilen. Diese Aufteilung sei in der Beilage zur Niederschrift ersichtlich. Nach Ansicht der BP liege ein einheitlich zu bewertendes Wirtschaftsgut "Gebäude" vor, wobei unabhängig davon, ob Miteigentum oder Alleineigentum anzunehmen ist, die Kosten der Verursachung entsprechend aufzuteilen seien.

Wenn der Bw begehre, sämtlich an das Unternehmen des Bw adressierten und von diesem bezahlte Baurechnungen als Anschaffungskosten des betrieblich genutzten Gebäudeteiles anzusetzen, verkenne er, dass mit diesen Rechnungen auch Leistungen in Höhe von 861.572,29 S abgerechnet wurden, welche die Wohnung des Sohnes, somit ein nicht betrieblich genutztes Wirtschaftsgut betreffen.

Nach Ansicht der BP seien die gesamten Anschaffungskosten zusammenzurechnen und direkt oder indirekt den betrieblich bzw. privat genutzten Gebäudeteilen zuzurechnen. Die Vereinbarung über die Kostenaufteilung sei so zu interpretieren, dass damit Zahlungen, nicht aber die Anschaffungen aufgeteilt werden und sich dabei die Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen Bw und Sohn wechselseitig aufheben.

Bei der in der Berufung beantragten Vorgangsweise würden Zahlungen ohne Empfängernachweis über den Umweg einer willkürlichen Aufteilung zu Anschaffungskosten und damit im Wege der AfA zu Betriebsausgaben führen.

Da die vom Bw bezahlten Anschaffungskosten nicht nur den betrieblichen Teil betreffen, seien auch die Schulden und die Finanzierungskosten entsprechend der betrieblichen und der nicht betrieblichen Veranlassung aufzuteilen.

Eine Gegenäußerung zu dieser Stellungnahme der BP hat der Bw nicht abgegeben.

Aus dem Arbeitsbogen der BP wird Folgendes festgestellt:

Mit dem an den Bw und dessen Sohn (sowie dessen Gattin) gerichteten Bescheid vom 19. März 1997 erteilte die Gemeinde die Baubewilligung für den Zu- und Umbau des gegenständlichen Gebäudes, und zwar Errichtung eines Schreibtürinos mit dazugehöriger Betriebswohnung im Dachgeschoss sowie Garagen für das Mietwagenunternehmen des Bw und eine Wohneinheit im ersten Stock für den Sohn des Bw und dessen Gattin (Bl. 274 Arbeitsbogen).

Aus einer vom Bw ausgestellten, zur Vorlage bei Förderungsstellen ausgestellten Bestätigung vom 28. Juni 1996 geht hervor, dass der Bw seinem Sohn das Recht einräume, im Betriebsgebäude des Bw eine Wohnung einzubauen und dass die Kosten für diesen Ausbau der Sohn zu tragen habe.

In der vom Sohn des Bw erstellten Kostenaufstellung (Bl. 289 Arbeitsbogen) erklärt der Sohn, er und seine Gattin hätten in den Jahren 1997/1998 Auslagen und Aufwendungen in der Gesamtsumme von 2.467.580,00 S für die Errichtung der Privatwohnung sowie auch für den gewerblichen Teil des Gebäudes geleistet.

Die Kostenaufstellung nennt im Detail beispielsweise 770.000,00 S für "Personalbeistellung für den gesamten Neubau zu 65 % für den gewerblichen Teil " (Pkt. 20), 215.400,00 S für "Bautischlerarbeiten, Fenster Türen - Personal (auch für gewerblichen Bereich)" (Pkt. 6), 84.970,00 S und 142.210,00 S für "Baumeisterarbeiten in Eigenregie ... (für den gesamten Bau) (Pkt. 1), 185.400,00 S für "Verputz Innen und Außen" (Pkt. 18), 225.000,00 S für Steinmetz (Pkt. 14). In einer dem Finanzamt übermittelten Gesamtaufstellung aller verausgabten Baukosten (Bl. 331 bis 339 Arbeitsbogen) wurden, neben anderen, auch die hier beispielhaft genannten Positionen mit unterschiedlichen Prozentsätzen auf die Wohnung und die betrieblichen Gebäudeteile aufgeteilt. Dem Finanzamt wurde dazu mit Schreiben vom 16. Juli 2001 mitgeteilt, man habe versucht, die Kosten entsprechend zu trennen, dies sei jedoch nicht in allen Bereichen vollständig möglich gewesen und hätten der Bw und sein Sohn diesbezüglich auf einen vollständigen Ausgleich verzichtet, da dieser sich in etwa aufgehoben hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit besteht über die Höhe der für die Errichtung des vom Bw betrieblich genutzten Gebäudeteiles angefallenen Herstellungskosten. Es kann dabei dahingestellt bleiben, ob dem

Sohn des Bw Miteigentümerstellung hinsichtlich der im 1. Stock des neu errichteten Gebäudes befindlichen Wohnung zukommt oder ob Alleineigentum des Bw vorliegt. In beiden Fällen hat in gleicher Weise eine Abgrenzung der auf den betrieblich genutzten Gebäudeteil entfallenden Herstellungskosten von jenen, die für die Wohnung angefallen sind, zu erfolgen. Eine solche Aufteilung kann auch nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen führen, je nach dem ob Miteigentum oder Alleineigentum besteht, da die dem betrieblichen Gebäudeteil und die der Wohnung zuzuordnenden Herstellungskosten jeweils die gleichen sind.

Beurteilungsmaßstab für die Ermittlung der auf den betrieblich genutzten Gebäudeteil entfallenden Herstellungskosten kann in jedem Fall nur die betriebliche Veranlassung der vom Bw getätigten Ausgaben sein, zumal die für die Herstellung eines Gebäudes getätigten Ausgaben im Wege der AfA und des IfB zu Betriebsausgaben führen und Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG eben nur durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben sind.

Die Beurteilung, inwieweit die Gebäudeinvestitionen des Bw dem betrieblich genutzten Gebäudeteil zuzurechnen sind, steht folglich nicht in der Disposition des Bw und seines Sohnes, sondern hat sich daran zu orientieren, inwieweit diese Investitionen ihrer Art nach den betrieblichen Gebäudeteil betreffen und daher als betrieblich veranlasst anzusehen sind.

Dem im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens bekannt gewordenen Sachverhalt ist zu entnehmen, dass der Bw für die Errichtung des Gesamtgebäudes insgesamt 5.999.059,33 S verausgabt hat. Diesen Betrag nennt der Bw auch in der Berufung. (5.043.433,35 S + 955.625,98 S) als von ihm verausgabt. Der Prüfer stellte fest, dass von diesem Betrag ein Teilbetrag von 861.572,29 S nicht den betrieblich genutzten Gebäudeteil, sondern die Wohnung des Sohnes betrifft. Diese Zuordnung hat der Prüfer in Abstimmung mit dem Bw bzw. dessen Sohn und dem steuerlichen Vertreter des Bw getroffen. Wie die Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung belegt, wurde die Aufteilung nicht ausschließlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen vorgenommen, sondern wurden die einzelnen Ausgabeposten dahingehend untersucht, inwieweit sie ausschließlich oder anteilmäßig den betrieblichen Gebäudeteil betreffen.

Die Notwendigkeit, eine Aufteilung der für die Errichtung des Gebäudes angefallenen Herstellungskosten auf die Wohnung des Sohnes und die betrieblichen Gebäudeteile vorzunehmen, war Konsequenz des vom Bw und dessen Sohn im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens selbst vorgetragenen Sachverhalts. So geht etwa aus der Kostenaufstellung des Sohnes des Bw hervor, er habe Ausgaben sowohl für die Wohnung als auch für die betrieblichen Gebäudeteile getätigt. Dem Schreiben vom 16. Juli 2001 ist zu entnehmen, man habe eine Kostentrennung versucht, was aber nicht in allen Bereichen möglich gewesen sei.

Dieses Vorbringen der Beteiligten ist so zu verstehen, dass Ausgaben ungeachtet ihrer Zuordnung zu einem der betroffenen Gebäudeteile zunächst sowohl vom Bw als auch von dessen Sohn finanziert wurden und erst danach der Versuch unternommen wurde, eine verursachungsgerechte Aufteilung vorzunehmen. Der Sohn des Bw nennt in seiner Kostenaufstellung Ausgaben etwa für Personalbereitstellung, Baumeisterarbeiten, Bautischlerarbeiten als jeweils auch den betrieblichen Gebäudeteil betreffend und in der vom Steuerberater vorgeschlagenen Kostentrennung wird für diese Ausgaben ebenfalls ein betrieblicher Anteil ausgewiesen. Diese wechselseitig bezahlten, den jeweils anderen Bauwerber betreffenden Kosten waren nachträglich im Wege einer Kostentrennung aufzuteilen. Auf einen Ausgleich eines allfälligen Zahlungsüberhangs zugunsten eines der Beteiligten wurde aber verzichtet.

Der Bw selbst hat damit jenen Sachverhalt vorgetragen, an den die von der BP letztlich vorgenommene Aufteilung der Herstellungskosten anknüpft. Der Bw tritt der in der entsprechenden Feststellung der BP mündenden Aufteilung der Herstellungskosten in der Berufung auch nicht konkret entgegen. Der Berufung ist nicht zu entnehmen, dass die vom Bw mitgetragene, um eine sachgerechte Zuordnung bemühte Aufteilung unrichtig wäre. Auch die diesbezüglichen Ausführungen in der zur Berufung ergangenen Stellungnahme der BP sind unwidersprochen geblieben.

Da sohin die Gebäudeinvestitionen veranlassungsgerecht zugeordnet wurden und jener Teil dieser Investitionen festgestellt wurde, der den betrieblichen Gebäudeteil betrifft und daher betrieblich veranlasst ist, ist die zu lösende Streitfrage bereits entschieden. Der vom Bw verausgabte Betrag von 5.999.059,33 S hat mit einem Teilbetrag von 861.572,29 S unbestrittenmaßen nicht den betrieblich genutzten Gebäudeteil, sondern die Wohnung des Sohnes betroffen. Dem Betrag von 861.572,29 S kommt daher eine betriebliche Veranlassung nicht zu, weshalb diese Ausgabe auch nicht im Rahmen der Ermittlung der auf den betrieblich genutzten Gebäudeteil entfallenden Herstellungskosten Berücksichtigung finden kann. Ebenso ist unstrittig, dass für vom Sohn des Bw bezahlte Kosten die Bekanntgabe der Empfänger unterblieben ist, weshalb dem auf den betrieblich genutzten Gebäudeteil entfallenden Teilbetrag dieser Kosten in Höhe von 1.022.076,65 S, welcher im Sinne der nachträglichen Kostentrennung Kosten des Bw darstellt, die steuerliche Anerkennung zu versagen war.

Das allgemein gehaltene und sich im Wesentlichen in theoretischen Ausführungen ergehende Berufungsvorbringen lässt nicht erkennen, warum – abweichend von der im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens getroffenen veranlassungsgerechten Aufteilung – dem gesamten vom Bw verausgabten Betrag von 5.999.059,33 S betriebliche Veranlassung zukommen soll. Die Berufung spricht zwar von einer zwischen den Miteigentümern konkret und in wirtschaftlicher Hinsicht sinnvoll fallbezogenen Teilung der zu tragenden Lasten. Eine

Begründung dafür, inwiefern in der undifferenzierten Zuordnung des vom Bw verausgabten Betrages zu den Herstellungskosten des betrieblichen Gebäudeteiles eine wirtschaftlich sinnvolle Teilung bzw. eine sachgerechtere Aufteilung als jene, welche der Prüfer in Abstimmung mit dem Bw bereits getroffen hat, zu erblicken ist, bleibt die Berufung aber schuldig. Der Bw vermeint bloß, es stehe den Miteigentümern frei, wie sie ihre Beiträge für den Miteigentumsanteil erbringen. Damit wird eine wirtschaftlich sinnvolle Teilung aber nicht dargetan. Insbesondere vermag der Bw damit den Einwand des Prüfers, dass der Betrag von 5.999.059,33 S mit einem Teilbetrag von 861.572,29 S die Wohnung des Sohnes betrifft, nicht zu entkräften.

Im Übrigen wird mit der erstmals in der Berufung aufgestellten Behauptung, bereits im Zuge der Planung der Gebäudeerrichtung sei die Vereinbarung getroffen worden, dass jeder "Miteigentümer" bestimmte, zu den "Miteigentumsanteilen" in einem wirtschaftlichen Verhältnis stehende Leistungen zur Errichtung der Liegenschaft zu erbringen habe, auch kein Sachverhalt aufgezeigt, der eine andere als eine verursachungsgerechte Aufteilung der auf das Gesamtgebäude entfallenden Herstellungskosten rechtfertigen könnte.

Das Berufungsvorbringen kann nur so verstanden werden, dass der Bw und sein Sohn im Zuge der Planung kalkuliert haben, wie hoch die Kosten für den betrieblichen Gebäudeteil einerseits und die Wohnung andererseits sind und dass sie vereinbart haben, dadurch zur Herstellung ihres "Miteigentumsanteils" beizutragen, dass jeder von beiden Besorgungs- oder Eigenleistungen in der Form erbringt, dass er, ungeachtet, welcher Gebäudeteil betroffen ist, Lieferanten oder Professionisten in einer Höhe, die zu den Kosten für die Errichtung des jeweiligen Miteigentumsanteils in einem wirtschaftlichen Verhältnis steht, beauftragt und bezahlt. Dies ändert aber nichts daran, dass in den erbrachten Besorgungs- oder Eigenleistungen solche enthalten sind, die den jeweils anderen Gebäudeteil betreffen. Der Besorgung der Leistungen von Arbeiten am Gesamtgebäude und damit auch am betrieblichen Gebäudeteil ausführenden Bauarbeitern durch den Sohn des Bw stehen vom Bw besorgte, die Wohnung betreffende Investitionen gegenüber.

Den in der Berufung behaupteten, vom Bw und seinem Sohn erbrachten Beiträgen für deren jeweiligen Miteigentumsanteil kann nur die Bedeutung beigemessen werden, dass der Bw und sein Sohn wechselseitig den jeweils anderen Gebäudeteil betreffende Leistungen besorgt haben und dass sie auf einen zahlungsweisen Ausgleich dieser wechselseitigen Beiträge verzichtet haben, weil sich dieser, wie auch im Schreiben vom 16. Juli 2001 ausgeführt wurde, in etwa aufhob, die wechselseitigen Zahlungsansprüche somit letztlich gegeneinander aufgerechnet wurden. Dieser Sachverhalt kann aber nicht anders beurteilt werden, als hätten der Bw und sein Sohn von vornherein und ausschließlich die ihren jeweiligen Gebäudeteil betreffenden Ausgaben bezahlt.

Bei einer am Veranlassungsprinzip orientierten Beurteilung müssen auch die behaupteten wechselseitig erbrachten und gegeneinander aufgerechneten Besorgungs- oder Eigenleistungen dahingehen untersucht werden, welchen Gebäudeteil sie jeweils betroffen haben und müssen diese daher der Verursachung entsprechend dem betrieblichen Gebäudeteil und der Wohnung zugeordnet werden. Auch in diesem Fall verbleibt als Ergebnis, dass vom Bw besorgte Leistungen mit einem Betrag von 861.572,29 S die Wohnung des Sohnes betroffen haben und daher nicht betrieblich veranlasst sind.

Ebenso muss hinsichtlich jener vom Sohn des Bw besorgten, die betrieblichen Gebäudeteile betreffenden Leistungen, für die eine Bekanntgabe der Zahlungsempfänger unterlassen wurde, gemäß § 162 BAO die steuerliche Abzugsfähigkeit verweigert werden. Empfänger der vom Bw abgesetzten bzw. im Wege der künftigen AfA abzusetzenden Beträge ist nämlich auch dann, wenn man die Zahlungen an nicht namhaft gemachte Empfänger als Besorgungs- oder Eigenleistungen des Sohnes, für die eine Aufrechnung mit den vom Bw erbrachten Besorgungsleistungen erfolgte, darstellt, nicht der Sohn des Bw, sondern sind die vom Sohn beauftragten und bezahlten Arbeiter. Die Nennung einer beliebigen Person reicht nämlich für die Anerkennung nicht aus (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 162 Tz 7; VwGH 17.11.1982, 81/13/0194, wonach dann, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die genannten Personen - konkret der Sohn des Bw - nicht Empfänger der abgesetzten Beträge sind, die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung den Abzug trotzdem versagen kann).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die BP in Abstimmung mit dem Bw eine veranlassungsgerechte Zuordnung der Herstellungskosten getroffen hat. Gegen die Richtigkeit dieser Zuordnung wurden auch in der Berufung keine Einwendungen erhoben. Damit steht unstrittig fest, dass der Bw die Wohnung des Sohnes betreffende Ausgaben in Höhe von 861.572,29 S getätigt hat. Ebenso steht unstrittig fest, dass von den dem betrieblichen Gebäudeteil zugeordneten Ausgaben des Sohnes des Bw für einen Teilbetrag von 1.022.076,65 S die Bekanntgabe der Empfänger unterblieben ist. Diesem Betrag ist daher gemäß § 162 BAO die Abzugsfähigkeit zu versagen. Auch der Versuch des Bw, diese Ausgaben als Besorgungs- oder Eigenleistungen des Sohnes des Bw darzustellen, vermag an dieser Konsequenz nichts zu ändern. Die Berufungsausführungen sind aus den dargelegten Gründen nicht geeignet, eine andere als die von der BP vorgenommene Aufteilung schlüssig darzutun.

Gegen die von der BP vorgenommene Kürzung der als Betriebsausgaben absetzbaren Finanzierungszinsen wendet sich der Bw ausschließlich mit der Begründung, sämtliche der vom Bw bezahlten Herstellungskosten in Höhe von 5.999.059,33 S seien dem Bw als betrieblich veranlasste Herstellungskosten zuzurechnen. Da diesem Vorbringen des Bw, wie

oben dargelegt, nicht gefolgt werden konnte, erweist sich die Berufung auch in dem die Kürzung der Finanzierungszinsen betreffenden Punkt als unbegründet.

Wien, am 26. Mai 2004

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: