

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***SenV***, die Richterin***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adr***, vertreten durch HOLZER & PARTNER Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, Ulrichsdorf 8, 2852 Hochneukirchen-Gschaidt, über die Beschwerde der beschwerdeführenden Partei vom 16. April 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 20. Februar 2019 betreffend Feststellung der Einkünfte und Umsatzsteuer für 2015 und 2016, Steuernummer ***StNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 7. Dezember 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2. Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2016 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

3. Der Beschwerde betreffend Feststellung der Einkünfte 2015 und 2016 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Einkünfte betragen im Jahr 2015 10.778,61 Euro und im Jahr 2016 -54.441,41 Euro. Die Einkünfte sind je zur Hälfte auf die beiden Beteiligten aufzuteilen.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Brüder ***AB*** und ***CB*** schlossen am 19.12.2014 einen Kaufvertrag über den Erwerb eines Zinshauses ab. Die Vermietungen erfolgten ab 1.1.2015 im Namen der Käufer als Vermietungsgemeinschaft (Bf). Über die Verkäufer, die drei Brüder ***X***, wurde am 14.7.2015 ein Insolvenzverfahren eröffnet. Im Jahr 2016 stellte sich die Rechtsunwirksamkeit des Kaufvertrages heraus und die Liegenschaft sowie der Mietenüberschuss musste an den Insolvenzverwalter der Verkäufer herausgegeben werden.

In den Erklärungen zur Feststellung der Vermietungseinkünfte der Vermietungsgemeinschaft (Bf) sind für 2015 und 2016 Einkünfte von Null Euro eingetragen. Die Umsatzsteuererklärungen enthalten steuerpflichtige Umsätze von 149.704,15 Euro (2015) und 53.994,08 Euro (2016) sowie Vorsteuerbeträge von 24.560,69 Euro (2015) und 8.470,20 Euro (2016).

In den **Feststellungsbescheiden für 2015 und 2016 vom 20.2.2019** wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend den übermittelten Unterlagen in Höhe von 53.778,61 Euro (2015) und 12.536,22 Euro (2016) angesetzt. Die Einkünfte wurden je zur Hälfte auf ***CB*** und ***AB*** aufgeteilt. Laut den Bescheidbegründungen seien die Beteiligten von 1.1.2015 bis 30.4.2016 als Vermieter tätig gewesen und hätten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Durch die Rückabwicklung des Zinshauskaufes und der aufschiebenden Klausel im Kaufvertrag seien die Beteiligten jedoch nie wirtschaftliche Eigentümer des Zinshauses geworden. Daher seien die Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Ankauf des Objektes, wie die Vermittlung des Ankaufes und die Rechtsanwaltskosten für die Rückabwicklung, nicht zu berücksichtigen. Nur Aufwendungen und Ausgaben in direktem Zusammenhang mit den Einkünften seien steuerlich zu berücksichtigen. Die Zahlung der Nettomieteinnahmen an den Masseverwalter stelle Einkommensverwendung dar. Diese hänge nicht mit der Vermietungstätigkeit zusammen, sondern mit der Rückabwicklung des Kaufes. AfA könne mangels wirtschaftlichen Eigentums nicht geltend gemacht werden.

Den **Umsatzsteuerbescheiden für 2015 und 2016 vom 20.2.2019** legte das Finanzamt erklärungsgemäße steuerpflichtige Umsätze von 149.704,15 Euro (2015) und von 53.994,08 Euro (2016) zugrunde und änderte die Vorsteuerbeträge auf 15.960,69 Euro (2015) und 6.389,45 Euro (2016) ab. Die „Käufer“ des Zinshauses seien gegenüber den Mietern von 1.1.2015 bis 30.4.2016 im eigenen Namen aufgetreten und hätten Mietzahlungen erhalten. Sie seien nach außen hin unternehmerisch tätig geworden. Es sei daher Umsatzsteuer abzuführen.

Ein Teil der geltend gemachten Vorsteuerbeträge fand keine Berücksichtigung. Da für das Zinshaus zum Zeitpunkt der Rückabwicklung durch den Masseverwalter noch kein Entgelt entrichtet gewesen sei, habe umsatzsteuerlich die Lieferung nicht stattgefunden. Sämtliche

Beträge in Zusammenhang mit dem de facto nicht stattgefundenen Ankauf seien bei der Veranlagung für die Umsatzsteuer nicht zu berücksichtigen. Dies betreffe die Vorsteuer für die Vermittlung des Ankaufes und die im Rahmen der Rückabwicklung entstandenen Rechtsanwaltskosten. Die Vorsteuer von 2.050,75 Euro hinsichtlich der Zahlungen an den Masseverwalter werde nicht anerkannt, da sie nicht mit der Vermietungstätigkeit in Zusammenhang stehe, sondern mit dem misslungenen Ankauf. Da die Vorsteuer 2015 für das Maklerhonorar nicht anzuerkennen sei, sei bezüglich des Vergleichs mit der Makler GmbH auch keine Vorsteuerkorrektur für 2016 durchzuführen.

In der **Beschwerde vom 16.4.2019** gegen die genannten Bescheide beantragte der steuerliche Vertreter die erklärungs-gemäße Festsetzung mit folgender Begründung:

Die Miteigentumsgemeinschaft der Brüder ***CB*** und ***AB*** habe vermeintlich ein Zinshaus zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung von den Brüdern ***X*** mit Kaufvertrag vom 19.12.2014 mit Besitzübergabe am 1.1.2015 erworben. Obwohl der Kaufvertrag aufgrund der aufschiebenden Bedingung betreffend pflegschaftsgerichtliche Genehmigung (Minderjährigkeit des ***CB***) noch nicht rechtswirksam gewesen sei, seien ab 1.1.2015 die Einnahmen aus dem Zinshaus gemäß Kaufvertrag bereits der Bf zugeflossen.

Die Bf habe die Verwaltung des Hauses übernommen und Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben. Am 14.7.2015 sei über das Vermögen der drei Verkäufer das Konkursverfahren eröffnet worden. Der Masseverwalter RA ***M*** habe die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages in Abrede gestellt und vorsorglich zusätzlich einen Vertragsrücktritt erklärt. Im Rahmen der Rückabwicklung sei der im Zeitraum 1.1.2015 – 30.4.2016 erzielte Nettzahlungüberschuss an den Masseverwalter erstattet worden.

Die Einnahmen und Ausgaben aus dem rückabgewickelten Zinshauskauf würden sich zusammengefasst wie folgt darstellen (exklusive Umsatzsteuer):

	1-12/2015	1-4/2016
Summe Einnahmen	149.994,52	53.994,08
Summe Ausgaben	-139.215,91	-41.457,86
Darunter folgende verlorene Ausgaben:		
Provision Makler	35.000,00	
Honorar Rechtsanwalt	8.000,00	
Gebühren Notar	662,80	

Überschuss	54.441,41	12.536,22
------------	-----------	-----------

Die unmittelbar mit der Bewirtschaftung des Zinshauses in Zusammenhang stehenden Beträge von 66.977,63 Euro (54.441,41 + 12.536,22) seien an den Masseverwalter am 27.7.2016 zurückbezahlt worden. Es seien verlorene Ausgaben aus dem geführten Rechtsstreit mit dem Masseverwalter sowie dem Makler und sonstige Nebenkosten verblieben. Für die Vermittlungsprovision seien nach einem gerichtlichen Vergleich inklusive Zinsen und Prozesskosten 31.527,90 Euro an die Bf zurückbezahlt worden. Die Vergleichszahlung der Bf an den Masseverwalter habe 11.467,52 Euro (+2.050,75 USt) betragen.

In den Umsatzsteuerbescheiden seien folgende Vorsteuerbeträge nicht anerkannt worden:

2015:

1.600 Rechtsanwalt Ankauf

7.000 Makler Vermittlung Ankauf

8.600 Vorsteuer gesamt

2016:

2.050,75 Vergleichszahlung RA ***M***

30,00 Rechtsstreit RA ***M***

2.080,75 Summe

-4.270,00 VSt-Berichtigung aus tw. Refundierung Maklerhonorar

-2.189,25 Vorsteuer gesamt

Die gegenständlichen Rechnungen, insbesondere die Kosten der Vertragserrichtung durch den Rechtsanwalt und das Maklerhonorar, würden mit den umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen aus der Vermietung zusammenhängen. Die Vermietung sei zur Gänze umsatzsteuerpflichtig mit 10% bzw 20% USt erfolgt. Eine Aufteilung in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge ent falle daher. Aus diesem Grund sei im Zeitpunkt der Leistung (Kauf des Zinshauses) der Vorsteuerabzug zugestanden.

Für den Vorsteuerabzug seien die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgeblich. Fallen die Voraussetzungen nachträglich weg, so berühre dies grundsätzlich den vorgenommenen Vorsteuerabzug nicht. Daran ändern auch die Bestimmungen des § 12 Abs. 10 UStG nichts, da ein grundsätzlich zulässiger Vorsteuerabzug rückwirkend nicht berichtigt werden könne (VwGH 24.3.2004, 99/14/0237).

Der Zusammenhang mit zukünftigen Umsätzen genüge, auch wenn es zur Ausführung der Umsätze in der Folge nicht komme. Im gegenständlichen Fall seien umsatzsteuerpflichtige Umsätze aus der Vermietung tatsächlich getätigt worden. Im Zeitpunkt des Kaufes (=Zeitpunkt

der Leistung maßgeblich für den Vorsteuerabzug) sei die Absicht zur Tätigkeit umsatzsteuerpflichtiger Umsätze unzweifelhaft erwiesen und stünde – auch für den Fall, dass keine Umsätze ausgeführt worden wären – der Vorsteuerabzug zu.

Das gelte auch für die Zahlung im Rahmen des Vergleichs/Rechtsstreites mit dem Masseverwalter. Der Rechtsstreit sei eine Abwehrmaßnahme gegen den drohenden Entzug der Einkunftsquelle gewesen und stehe in unmittelbarem Zusammenhang mit der unternehmerischen Vermietung.

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ergebe sich aus den umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen aus der Vermietung. Der Umstand, dass der Zinshauskauf letztlich nicht rechtswirksam zustande gekommen sei und damit umsatzsteuerlich die Lieferung nicht stattgefunden habe, wie das Finanzamt meint, sei für den Anspruch auf Vorsteuerabzug ohne Bedeutung.

Aus ertragsteuerlicher Sicht seien beide Vertragsteile vorerst von einem wirksamen Vertrag ausgegangen. Erst ein Jahr später sei der Verkauf durch den Masseverwalter der inzwischen insolventen Verkäufer wegen Unwirksamkeit angefochten worden. Der Rechtsstandpunkt des Masseverwalters habe letztlich anerkannt werden müssen. Der Zinshauskauf sei daher nicht rechtswirksam zustande gekommen und sei das Zinshaus und die daraus resultierenden Einkünfte auch im Zeitraum 1.1.2015 – 30.4.2016 den Gebrüdern ***X*** zuzurechnen. Über die in diesem Zeitraum vereinnahmten Mietzinse und getätigten Ausgaben in Zusammenhang mit dem Zinshaus sei an den Masseverwalter Rechnung gelegt und der Überschuss an ihn bezahlt worden. Die bezahlte Vermittlungsprovision an den Makler sei nach einem Rechtsstreit zum Großteil wieder erstattet worden.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß § 21 Abs. 1 BAO sei die Bf nie Eigentümer des Zinshauses geworden, sondern sei als Hausverwalter für die Gebrüder ***X*** bzw deren Masseverwalter tätig gewesen. Über die durch die Verwaltung des Zinshauses erzielten Einnahmen und Ausgaben habe die Bf Rechnung legen müssen und sei der erzielte Überschuss an die Gebrüder ***X*** geflossen und sei durch diese versteuert worden. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt sei die Bf nicht in den Genuss der Einkünfte aus der Vermietung gekommen.

Der vom Finanzamt vertretene Meinung sei entgegenzuhalten:

- Der Zinshauskauf durch die Bf sei nicht rechtswirksam zustande gekommen. Es sei daher nicht richtig, über eine „Rückabwicklung“ des Kaufes zu sprechen.
- Dem Finanzamt sei zuzustimmen, dass die Beteiligten nie wirtschaftliche Eigentümer des Zinshauses geworden seien. Sie seien auch nicht zivilrechtliche Eigentümer gewesen. Wenn zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum nicht auseinanderfallen, sei nicht nachvollziehbar, warum die Überschüsse aus der Vermietung der Bf und nicht den

Eigentümern Gebrüder ***X*** zuzurechnen seien. Nach der Rechtsmeinung des Finanzamtes käme es zu einer Doppelbesteuerung.

- Nach Rechtsmeinung des Finanzamtes seien im ersten Schritt die Mieteinnahmen als steuerpflichtige Einnahmen der Bf zu behandeln und im zweiten Schritt seien die Mieteinnahmen nach Rückzahlung an den Masseverwalter als „Einkommensverwendung“ zu qualifizieren. Dies widerspreche den EStR Rz 6411, wonach Mietvorauszahlungen zu einem sofortigen Einnahmenezufluss führen und eine allfällige Rückzahlung Werbungskosten darstelle. Richtigerweise seien die Mieteinnahmen der Bf nicht zuzurechnen gewesen.

Mit der Besteuerung eines fiktiven Überschusses, obwohl tatsächlich ein Verlust entstanden sei, komme es zu einer missbräuchlichen Rechtsanwendung durch das Finanzamt zu Lasten des Steuerpflichtigen.

- Die Bf habe die frustrierten Kosten für den beabsichtigten Kauf des Zinshauses und für den anschließenden Rechtsstreit mit dem Masseverwalter und Makler ertragsteuerlich nicht erklärt. Dies aus der pragmatischen Überlegung, dass diese Kosten aufgrund fehlender einkommensteuerpflichtiger Einkommen bei den Beteiligten (Schüler und Student) jedenfalls ohne steuerliche Auswirkungen bleiben. Aus verwaltungsökonomischen Gründen seien für 2015 und 2016 Nullerklärungen abgegeben worden.

Die Meinung des Finanzamtes, dass diese Aufwendungen keine Werbungskosten seien, werde dennoch nicht geteilt.

Vergebliche Aufwendungen führen zu Werbungskosten, wenn ein objektiv erkennbarer Zusammenhang mit der auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichteten Tätigkeit vorliegt. Honorarzahlungen an Architekten und Anwaltskosten für die beabsichtigte Errichtung eines Wohngebäudes zur Vermietung stellen Werbungskosten dar, auch wenn auf Grund der Änderung der Förderbestimmungen die Errichtung des Wohngebäudes unterbleibt (VwGH 11.6.1974, 50/74). Aufwendungen für einen Gebäudeumbau sind vorweggenommene Werbungskosten, wenn die Vermietungsabsicht eindeutig nach außen in Erscheinung tritt, auch wenn die Vermietungstätigkeit tatsächlich nie vorgenommen wird (BFG 29.7.2017, RV/2100723/2012).

In diesem Sinn seien die Kosten für Rechtsanwaltshonorare aus der Errichtung des Kaufvertrages und Rechtsstreit sowie die Maklerkosten vergebliche Werbungskosten.

Selbst wenn man anstatt vergeblicher Werbungskosten diese Kosten als Anschaffungskosten fingiert, würden diese Kosten bei „Abgang“ des Zinshauses zu einem Verlust führen und könnte dieser Verlust gemäß § 30 Abs. 7 EStG gegen die Einkünfte aus der Vermietung verrechnet werden.

Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 14.5.2019** ab. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Brüder ***AB*** und ***CB*** mit den Brüdern ***X*** einen Kaufvertrag über ein Zinshaus mit einer Besitzübergabe am 1.1.2015 abgeschlossen hätten. Der Kaufpreis sei nicht geflossen. In der Folge seien die Einnahmen aus dem Zinshaus ab dem 1.1.2015 den Brüdern ***B*** zugekommen, die nach außen als Hausgemeinschaft in Erscheinung getreten seien. Infolge der Konkurseröffnung über das Vermögen der Verkäufer habe der Masseverwalter die Rechtswirksamkeit (Zustimmung des PflEGschaftsgerichtes als aufschiebende Bedingung) in Abrede gestellt, den Rücktritt nach § 21 Insolvenzordnung erklärt und die Herausgabe des Mietobjektes samt den erzielten Mieteinkünften verlangt. Diese Rückzahlung der Mieteinkünfte sei unstrittig erfolgt. Weiters seien an den Masseverwalter Aufwendungen aus der Anschaffung (Vermittlungsprovision, Honorar Rechtsanwalt, Gebühren Notar) sowie eine Vergleichszahlung hinsichtlich der Kosten zur Beendigung des Rechtsstreites geleistet worden. Die Vermittlungsprovision an den Makler sei nachträglich stark reduziert, jedoch nicht gänzlich weggefallen. Strittig seien die steuerlichen Konsequenzen aus diesem Sachverhalt.

Dem Beschwerdevorbringen zu Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte hielt die Abgabenbehörde entgegen:

Hinsichtlich der Umsatzsteuer würden die Bf. davon ausgehen, dass eine Leistung in Form des Kaufes eines Zinshauses erbracht worden sei. Auf der ertragsteuerlichen Seite werde dies aber verneint und der Standpunkt vertreten, dass die vermeintlichen Verkäufer durchgängig wirtschaftliche und zivilrechtliche Eigentümer geblieben seien. Nach Ansicht des Finanzamtes sei eine Übertragung des Zinshauses nicht erfolgt und somit stehe mangels erbrachter Leistung kein Vorsteuerabzug zu. Dass die Bf als Hausverwaltung für die Verkäufer tätig geworden sei, stimme mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht überein, da die Bf die Mieteinnahmen in eigenem Namen und auf eigene Rechnung vereinnahmt hätten und die Aufwendungen selber getragen hätten.

Der Hinweis auf die steuerliche Behandlung einer Mietvorauszahlung gehe fehl, da es sich hier nicht um eine Mietvorauszahlung für zukünftige Zeiträume handle, sondern um laufende Mieteinnahmen.

Es stimme, dass die Einkünfte aus einer Vermietung idR dem wirtschaftlichen (meist ident mit dem zivilrechtlichen) Eigentümer zuzurechnen seien. Wenn jemand (unberechtigt) Mieteinkünfte erziele, seien dieser Person auch die Einkünfte zuzurechnen, zB bei unberechtigter Untervermietung. Daran ändert nichts, dass die Bf. 2015 nicht wissen konnte, dass sie unberechtigt Mieteinkünfte erziele.

Es könne nicht nachvollzogen werden, dass die Bf von der Verschaffung der Verfügungsmacht ausgehe und die Mietumsätze unstrittig von den Bf zu versteuern seien (strittig sei nur der Vorsteuerabzug aus einigen Rechnungen). Andererseits seien nach Meinung der Bf die

Einkünfte weiterhin den vermeintlichen Verkäufern zuzurechnen. Die Weitergabe der Nettomieten an den Masseverwalter sei nicht von Beginn an beabsichtigt gewesen, sondern sei die Folge einer nicht erzielten anderweitigen Einigung mit dem Masseverwalter.

Auch aus der Werbungskostendefinition, wonach Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen seien, könne nichts gewonnen werden.

Es mag sein, dass die Bf die Nebenkosten aus der (vermeintlichen) Anschaffung und aus dem Rechtsstreit deshalb nicht angesetzt habe, weil der diesbezügliche Werbungskostenüberschuss nicht mit anderen Einkünften ausgleichbar gewesen sei. Dass diese mit der beabsichtigten Vermietung in Zusammenhang gestanden seien, treffe nicht zu, da es sich um auf Seite der Verkäufer entstandene Aufwendungen handle. Gleiches gelte für die Vergleichszahlung an den Masseverwalter zur Beendigung des Rechtsstreites, die erst nach dem Ende der Vermietung durch die Bf im Zeitraum 5-12/2016 angefallen seien.

Ein Vorsteuerabzug komme schon deshalb nicht in Betracht, da die zugrundeliegenden Leistungen nicht an die Bf für ihr Unternehmen erbracht worden seien.

Der steuerliche Vertreter beantragte mit Schriftsatz vom 27.5.2019 **die Vorlage der Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht und ergänzte:

Richtigzustellen sei, dass Aufwendungen für Vermittlungsprovisionen des Maklers (35.000 Euro netto), das Honorar für die Vertragserrichtung des Rechtsanwaltes (8.000 Euro netto) und die Gebühr des Notars (662,80 Euro netto) durch die Bf bezahlt worden seien und Nebenkosten der Anschaffung der Liegenschaft seien, welche infolge Rechtsunwirksamkeit des Eigentumserwerbs des Zinshauses als verlorene Ausgaben zu qualifizieren seien. Diese Aufwendungen seien nicht – wie in der Beschwerde vorentscheidung angeführt - an den Masseverwalter geleistet worden.

Die Bf sei entgegen der Argumentation des Finanzamtes nicht davon ausgegangen, dass die Leistung/Lieferung des Zinshauses stattgefunden habe, die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ergebe sich vielmehr aus den beabsichtigten bzw tatsächlich getätigten Umsätzen aus der Vermietung. Der Umstand, ob der Zinshauskauf rechtswirksam zustande gekommen sei oder ob dieser umsatzsteuerpflichtig behandelt worden sei, sei nicht entscheidend (siehe BFG 29.7.2017, RV/2100723/2012).

Die Bf sei nicht als Hausverwaltung tätig geworden, sondern habe – im Glauben sie sei Eigentümer – ein Zinshaus verwaltet, das ihr tatsächlich nicht gehört habe. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei ihr Tätigwerden mit einem Hausverwalter, der ein fremdes Zinshaus verwaltet, vergleichbar.

Die Mieteinkünfte seien den Verkäufern zuzurechnen und auch zugeflossen. Diese leite sich unmittelbar aus dem Eigentumsrecht ab. Da der durch den Masseverwalter geforderte höhere Preis für das Zinshaus von der Bf nicht akzeptiert worden sei und kein Eigentumserwerb erfolgt sei, seien klarerweise die Mieteinnahmen an den Masseverwalter herauszugeben gewesen. Diesbezüglich habe es mit dem Masseverwalter auch keinen Rechtsstreit gegeben.

Die Bf sei davon ausgegangen, dass die Mieteinnahmen umsatzsteuerlich und ertragssteuerlich richtigerweise bei den Gebrüdern ***X*** zu versteuern seien. Umsatzsteuerlich führe dies jedoch zu „Problemen“. Dies sei der Hauptgrund für die erfolgte Abstimmung der steuerlichen Behandlung mit dem Finanzamt gewesen (vgl. Schreiben vom 2.8.2016). Aus Gründen der Verwaltungsökonomie habe der steuerliche Vertreter vorgeschlagen, umsatzsteuerlich bei der Bf keine Änderung vorzunehmen und die Endabrechnung gegenüber dem Masseverwalter zu Nettobeträgen exklusive Umsatzsteuer durchzuführen. Diese Vorgangsweise führe zu keinem Steuerausfall bei der Finanz, sei einfach administrierbar (keine Rechnungsberichtigungen, keine Berichtigung der UVAs etc) und eindeutig nachvollziehbar (pragmatischer Lösungsansatz).

In diesem Zusammenhang werde auf die beiliegende Gerichtseingabe vom 16.8.2016 betreffend Umfang und Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung für das Zinshaus verwiesen.

Ertragsteuerlich könne es wegen Fehlens einer Einkunftsquelle und mangels positiver Einkünfte keine Steuerpflicht geben. Problematisch sei lediglich der Zu-/Abfluss verteilt über mehrere Jahre. In der Totalperiode sei zwar ein Verlust entstanden, nicht jedoch für die einzelnen Jahre. Ein steuerlicher Verlustausgleich mit anderen Einkünften sei bei ***AB*** und ***CB*** mangels nennenswerter Einkünfte nicht möglich. Als pragmatische Lösung entsprechend dem wirtschaftlichen Gehalt habe der steuerliche Vertreter vorgeschlagen, vereinfachend Nullerklärungen abzugeben.

Nicht richtig sei, dass die Nebenkosten aus der vermeintlichen Anschaffung Aufwendungen der Verkäufer gewesen seien. Die Kosten der Vertragserrichtung sowie das Maklerhonorar trage regelmäßig wie auch im gegenständlichen Fall der Käufer.

Die Vergleichszahlung von 13.518,27 Euro (inkl 2.050,75 Euro Vorsteuer) habe das gerichtliche Verfahren 24 Cg 111 zu Umfang und Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung über die Verwaltung des Zinshauses von 1/2015 bis 4/2016 betroffen (Masseverwalter als Kläger). Ein weiteres Verfahren 33 Cg 222 (Bf als Kläger) habe die vom Masseverwalter rückgeforderten Vertragserrichtungskosten für den (vermeintlichen) Zinshauskauf betroffen.

Auch für nachträgliche Werbungskosten stehe der Vorsteuerabzug zu.

Das Finanzamt lege die Beschwerde mit **Vorlagebericht vom 5.6.2020** dem Bundesfinanzgericht samt den Akten des Verwaltungsverfahrens vor.

Nach einem Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichts vom 24.8.2022 übermittelte der steuerliche Vertreter mit **E-Mail vom 5.9.2022** Rechnungen und Zahlungsnachweise für

- Vermittlungsprovision Makler 35.000 Euro plus USt
- Rechtsanwalt 8.000 Euro plus USt
- Notargebühr 662,80 Euro plus USt
- sowie einen Zahlungsnachweis für die Vergleichszahlung an den Masseverwalter 11.467,52 Euro plus USt und
- Gerichtsbeschlüsse über die Vorschreibung von insges. 150 Euro plus USt.

Hinsichtlich der Vergleichszahlung an den Masseverwalter von insgesamt 13.518,27 Euro erklärte der steuerliche Vertreter, dass die Hausverwaltung die Vorsteuer von 2.050,75 Euro aufgrund des Schreibens des Masseverwalters vom 12.12.2016 unter gesondertem Ausweis der Vorsteuer verbucht habe. Nach der Rechtsmeinung des BFG stehe – unabhängig vom Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung an die MEG – kein Vorsteuerabzug zu, weil die Vergleichszahlung als „Prozesskostenersatz“ zu qualifizieren sei und der Leistungsaustausch zwischen dem Obsiegenden (Insolvenzmasse ***X***) und RA ***M*** stattgefunden habe. Diese Rechtsmeinung entspreche dem wirtschaftlichen Gehalt und stehe der Vorsteuerabzug nicht zu.

In der **mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 7.12.2022** gab der Bruder von ***CB*** und ***AB*** zur Rückabwicklung des Kaufvertrages bekannt, dass der Masseverwalter einen höheren Kaufpreis herausschlagen wollte, deswegen sei es in der Folge dazu gekommen, dass dieser vom Kaufvertrag zurückgetreten ist. Das Zinshaus sei dann versteigert worden. Bei den Rechtsstreitigkeiten mit dem Masseverwalter vor Gericht sei es darum gegangen, dass vom Masseverwalter die Herausgabe der Verwaltungsunterlagen und auch die genaue Abrechnung gefordert wurde.

Der steuerliche Vertreter ergänzte dazu, dass weitere Themen der Gerichtsverfahren die Umsatzsteuer und die Kosten, die den Brüdern ***B*** entstanden sind, gewesen seien.

Zur ertragsteuerlichen Beurteilung führte der steuerliche Vertreter aus, dass sich insgesamt ein Verlust ergeben habe. Die Einkünfte seien den Brüdern ***B*** daher nicht zuzurechnen. Selbst wenn man die Einkünfte zurechnen würde, seien den Brüdern ***B*** hohe Aufwendungen erwachsen, die man von den Einnahmen in Abzug bringen müsse. Das Honorar des Rechtsanwaltes von 8.000,00 Euro habe sich auf die Vertragserrichtung für den Kaufvertrag bezogen.

Der Finanzamtsvertreter wiederholte die Rechtsmeinung des Finanzamtes zur Umsatzsteuer, dass nämlich die Nebenkosten zur Vertragserrichtung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, weil der Ankauf nie erfolgt ist.

Dazu entgegnete der steuerliche Vertreter, dass der Vorsteuerabzug eindeutig im Zusammenhang mit den Vermietungserlösen stehe.

Nach Ansicht des Finanzamtsvertreters seien so wie die Umsätze auch die Vermietungseinkünfte den Beteiligten zuzurechnen.

Hingegen meinte der steuerliche Vertreter, dass die angefallenen Kosten eindeutig im Zusammenhang mit den Mieteinkünften stehen, da sie getätigt worden seien, um die Mieteinkünfte zu erhalten.

Der Bruder der Beteiligten wandte ein, dass von den Einnahmen niemals etwas an seine Brüder zugeflossen sei. Es sei aber richtig, dass die Rechnungen auf die Namen seiner Brüder ausgestellt waren.

Über Befragen von ***Ri*** gibt der Bruder der Beteiligten an, dass sich im Zinshaus Wohnungen und auch Gewerbebetriebe befinden.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde.

Der steuerliche Vertreter beantragte die Stattgabe der Beschwerde mit Ausnahme der Punkte „Vorsteuer betreffend Vergleichszahlung an den Masseverwalter“ und die „Kostenvorschreibung durch das Gericht“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Vermietungsgemeinschaft (Bf) hat am 19.12.2014 einen Kaufvertrag über ein in Wien gelegenes Zinshaus abgeschlossen. Ab 1.1.2015 flossen der Bf vertragsgemäß die Mieteinnahmen zu, zugleich hatte sie in Zusammenhang mit der Vermietung die laufenden Aufwendungen zu tragen. Die Bf trat nach außen als Vermietungsgemeinschaft auf. Nach Rechtsstreitigkeiten mit dem Masseverwalter der Verkäufer (Konkurseröffnung über alle drei Verkäufer am 14.7.2015) musste die Bf mit 30.4.2016 die Vermietung einstellen und wegen der Rechtsunwirksamkeit des Kaufvertrages den unmittelbar mit der Bewirtschaftung des Zinshauses in Zusammenhang stehenden Einnahmenüberschuss von insgesamt 66.977,63 Euro aus dem Zeitraum 1.1.2015 bis 30.4.2016 an den Masseverwalter herausgeben (Überweisung am 27.7.2016). Eine Verbücherung von ***AB*** und ***CB*** als Eigentümer erfolgte nicht. Auch der vereinbarte Kaufpreis ist nicht geflossen.

Der an den Masseverwalter überwiesene Betrag von 66.977,63 Euro setzt sich wie folgt zusammen (in Euro):

	Einnahmen	Ausgaben	Summe
2015	149.994,52	- 95.553,11	54.441,41
2016	53.994,08	- 41.457,86	12.536,22
Einnahmenüberschuss			66.977,63

Zusätzlich zu den oben angegebenen Aufwendungen machte die Bf weitere Kosten steuerlich geltend:

Ausgaben im Jahr 2015 von insgesamt 43.662,80 Euro netto plus Umsatzsteuer:

- Kostennote des Notars vom 7.1.2015 über 662,80 Euro plus 129,70 Euro Umsatzsteuer, Überweisung am 18.2.2015
- Maklerprovision von 35.000 Euro plus 7.000 Euro Umsatzsteuer lt. Rechnungen vom 7.5.2015, Überweisung am 9.6.2015
- Honorarnote des Rechtsanwaltes vom 10.12.2015 über 8.000 Euro plus 1.600 Euro Umsatzsteuer, Überweisung am 11.12.2015

Diese Aufwendungen sind Nebenkosten zum Kaufvertrag.

Nachträgliche Ausgaben im Jahr 2016 von 11.467,52 Euro plus Umsatzsteuer:

- Vergleichszahlung von 11.467,52 Euro plus 2.050,75 Euro Umsatzsteuer an den Masseverwalter am 14.12.2016 zwecks Bereinigung sämtlicher anhängiger Gerichtsverfahren zwischen Verkäufer- und Käuferseite
- Zahlung von 150 Euro plus Umsatzsteuer an den Insolvenzverwalter aufgrund von drei Gerichtsbeschlüssen für eine Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren der Verkäufer

In den zwischen den Beteiligten und dem Masseverwalter anhängigen Gerichtsverfahren iZm der Rückstellung des Zinshauses ging es um die Herausgabe der Verwaltungsunterlagen an den Masseverwalter, den Umfang der Abrechnung, die Behandlung der Umsatzsteuer und die Erstattung der Kosten, die den Brüdern ***B*** entstanden sind.

2. Beweiswürdigung

Die unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus der Aktenlage und dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei in der mündlichen Verhandlung.

Aus folgenden Umständen lässt sich schließen, dass auf die Bf der Besitz an der Liegenschaft übertragen wurde und sie als Unternehmerin iSd UStG aufgetreten ist:

Der Kaufvertrag vom 19.12.2014, Pkt VI. Besitzübergabe, enthält folgende Vereinbarungen:

„Die Übergabe bzw Übernahme des Vertragsobjektes ... in den Besitz und den Genuss der Käufer erfolgt am 1.1.2015. Von diesem Tage angefangen gehen somit alle mit dem Besitz des Kaufobjektes verbundenen Vorteile und Nutzungen, aber auch alle Nachteile, Gefahr und jedweder Zufall, sowie alle damit verbundenen öffentlichen und sonstigen Abgaben auf die Käufer über. Als Verrechnungsstichtag für die mit dem Kaufgegenstand im Zusammenhang stehenden öffentlichen Abgaben und Gebühren, Betriebs- und Verwaltungskosten und aller sonstigen Kosten wird der 1.1.2015 vereinbart.“

„Für den Fall, dass die aufschiebende Bedingung gemäß Pkt. XI. dieser Urkunde durch die rechtskräftige Versagung der pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung des Bezirksgerichtes ... nicht eintritt und der gegenständliche Kaufvertrag daher keine Rechtswirkungen entfaltet, vereinbaren die Vertragsparteien eine Rückabwicklung der aufgrund des Übergabestichtages 1.1.2015 erfolgten Einnahmen und Aufwendungen.“

Aus diesen Bestimmungen des Kaufvertrages geht eindeutig hervor, dass die Bf ab 1.1.2015 zur Vermietung in eigenem Namen und auf eigene Rechnung berechtigt war und die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen zu tragen hatte. Sie hatte somit das Unternehmerrisiko zu tragen. Auf die Bf wurde ab 1.1.2015 der Besitz übertragen (siehe Pkt VI. des Vertrages „Besitzübergabe“). Sie ist nach außen als Vermieterin aufgetreten. Die Mietvorschreibungen an die Mieter und die Eingangsrechnungen lauteten auf die Bf (siehe auch Beschwerde vom 16.4.2019, Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 2.8.2016).

3. Rechtliche Würdigung

3. 1. Umsatzsteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Vorsteuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen abziehen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Nicht strittig ist, dass die Vermietung der Bestandsobjekte durch die Bf im Rahmen ihres Unternehmens erfolgte. Sie trat den Mietern gegenüber als Vermieterin auf. Nicht strittig ist auch die Vorsteuerabzugsberechtigung betreffend die laufenden Leistungen an die Bf iZm dem Zinshaus.

Die Abgabenbehörde hat aber die Vorsteuerbeträge aus folgenden Rechnungen nicht anerkannt:

2015:

- a. Maklerprovision, Vorsteuer 7.000 Euro
- b. Honorarnote des Rechtsanwalts, Vorsteuer 1.600 Euro

2016:

- c. Vergleichszahlung an den Masseverwalter, Vorsteuer 2.050,75 Euro
- d. Zahlung an den Masseverwalter für Forderungsanmeldung, Vorsteuer 30,00 Euro
- e. Vorsteuerberichtigung Maklerhonorar -4.270,00 Euro

Der Beginn der Unternehmereigenschaft bedeutet für den Unternehmer, dass Ausgangsleistungen der Umsatzsteuer unterworfen werden und für Eingangsleistungen eine Vorsteuerabzugsberechtigung besteht (vgl VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0044 zur beabsichtigten Ausführung eines steuerpflichtigen Umsatzes). Der Unternehmer tritt bereits nach außen hin in Erscheinung, wenn er in Hinblick auf die Erbringung von Leistungen Vorbereitungshandlungen setzt und damit zweifelsfrei zum Ausdruck bringt, dass er die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt hat. In so einem Fall beginnt die Unternehmereigenschaft mit dem ersten nach außen hin erkennbaren auf die spätere Unternehmenstätigkeit gerichteten Tätigwerden (*Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG³, § 2 Tz 106).

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist u.a., dass die Leistungen für das Unternehmen ausgeführt wurden. Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges. Der Zusammenhang mit künftigen Umsätzen genügt. Ebenso genügt der Zusammenhang mit ehemaligen Umsätzen - solange iZm der früheren unternehmerischen Leistungserbringung noch Aufwendungen anfallen, ist die Unternehmereigenschaft noch gegeben (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 102).

Aus dem Zweck des Vorsteuerabzuges folgt, dass nur entscheidend sein kann, ob die Leistung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten im konkreten Fall Zwecken des Unternehmens dient

oder dienen soll, also mit der Leistungserstellung im Unternehmen unmittelbar oder mittelbar wirtschaftlich zusammenhängt (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 105).

Ob die Leistung der Leistungserstellung des Unternehmers letztlich förderlich ist, ist nicht entscheidend. Auch Fehlinvestitionen sind Leistungen für das Unternehmen, die beabsichtigte Verwendung ist ausreichend (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 107).

2015:

a. Maklerleistung

Bei der Leistung des Maklers zur Vermittlung des Zinshauses handelt es sich um eine Vorbereitungshandlung für die zukünftige steuerpflichtige Vermietung, also für Unternehmenszwecke. Diese Nebenleistung zur (vermeintlichen) Anschaffung des Zinshauses war Voraussetzung für die beabsichtigten Vermietungsumsätze. Insofern ist ein Zusammenhang mit der Vermietung jedenfalls gegeben. Auch wenn letztlich eine Fehlinvestition vorlag, kam es in der Folge tatsächlich zu steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen.

Die Abgabenbehörde verwehrte den Vorsteuerabzug, da die Hauptleistung „Lieferung des Zinshauses“ nicht rechtswirksam zu Stande gekommen sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die beiden Beteiligten zwar nicht das Eigentum an der Liegenschaft erworben haben, jedoch zweifellos ab 1.1.2015 zur Vermietung befugt waren. Für die rechtliche Beurteilung ist der wirtschaftliche Zusammenhang der Maklerleistung mit den zukünftigen zu versteuernden Vermietungsumsätzen entscheidungswesentlich. Die Vermittlungsleistung wurde iSd § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 für das Unternehmen der Bf ausgeführt. Nicht ausschlaggebend ist hingegen, dass der Kaufvertrag nicht rechtswirksam zustande kam und eine „Lieferung“ der Liegenschaft an die Bf nicht erfolgte. Die Maklerleistung ist eine selbständige Leistung, die mit dem beabsichtigten Liegenschaftserwerb keineswegs eine Einheit bildet.

Das Gleiche gilt für die **Notargebühren**, die iZm dem Abschluss des Kaufvertrages angefallen sind. Das Finanzamt hat diesbezüglich den Vorsteuerabzug im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid zu Recht anerkannt.

b. Rechtsanwaltskosten

Auch die Rechtsanwaltskosten für die Vertragserrichtung stehen zweifellos wirtschaftlich mit dem Unternehmen der Bf in Zusammenhang. Die Leistung des Rechtsanwaltes war auf die Erbringung von steuerpflichtigen Vermietungsleistungen durch die Bf angelegt. Auf die Begründung unter Pkt. a wird verwiesen.

Die Vorsteuern aus der Maklerprovision (7.000 Euro), aus den Notargebühren (129,70 Euro) und aus der Honorarnote des Rechtsanwalts (1.600 Euro) sind daher abziehbar. Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 ist Folge zu geben.

2016:

c. Kostenvorschreibung durch das Gericht

Mit drei Gerichtsbeschlüssen vom 20.6.2016 wurden Johannes und ***AB*** verpflichtet, für eine Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren je 50 Euro zuzüglich 10 Euro Umsatzsteuer an den Insolvenzverwalter zu bezahlen. Da hier keine von einem Unternehmer ausgestellte Rechnung vorliegt und an die Bf keine Leistung erbracht wurde, sind die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug iSd § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht erfüllt.

d. Vergleichszahlung an den Masseverwalter

Mit Schreiben des Masseverwalters vom 12.12.2016 erfolgte ein Vergleichsangebot über Verfahrenskosten von 15.639,27 Euro inklusive 2.050,75 Euro Umsatzsteuer, die der Insolvenzmasse entstanden sind. In der Folge überwies die Bf am 14.12.2016 zur Bereinigung sämtlicher anhängiger Gerichtsverfahren zwischen Verkäufer- und Käuferseite einen Betrag von 13.518,27 Euro an den Masseverwalter.

Der Kostenersatz ist kein Entgelt für eine von einem Unternehmer gegenüber der Bf erbrachten Leistung. Der Leistungsaustausch fand zwischen der Insolvenzmasse ***X*** und RA ***M*** statt (§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, siehe auch *Kollmann in Melhardt/Tumpel*, UStG³, § 12 Tz 173 betreffend den Ersatz von Verfahrenskosten). Die Bf ist daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Der steuerliche Vertreter räumte in der Stellungnahme vom 5.9.2022 sowie in der mündlichen Verhandlung ein, dass in den Punkten c. und d. kein Vorsteuerabzug zusteht.

e. gerichtlicher Vergleich betreffend Maklerhonorar

Die im Jahr 2015 bezahlte Vermittlungsprovision wurde nach einem gerichtlichen Vergleich vom 18.11.2016 durch den Makler teilweise an die Bf zurückbezahlt. Die Bf erhielt in den Jahren 2017 und 2018 in drei Teilzahlungen insgesamt 31.527,90 Euro inklusive Zinsen und Prozesskosten.

Die anteilige Vorsteuerberichtigung (61%) brachte die Bf zur Gänze in der Umsatzsteuererklärung 2016 zum Ansatz. Das Finanzamt berücksichtigte die Berichtigung im Umsatzsteuerbescheid 2016 hingegen nicht (ebenso wie den entsprechenden Vorsteuerabzug im Jahr 2015).

§ 16 Abs. 1 UStG 1994 bestimmt:

„Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und

2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.“

Es besteht eine Berichtigungspflicht sowohl des leistenden Unternehmers bezüglich der steuerpflichtigen Umsätze als auch des Leistungsempfängers bezüglich der Vorsteuer (*Gaedke in Melhardt/Tumpel*, UStG³, § 16 Rz 100).

Wenn sich – wie im vorliegenden Fall – nachträglich herausstellt, dass die erbrachte Leistung nicht der vereinbarten Leistung entspricht, kommt es zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage, wenn das bereits entrichtete Entgelt an den Leistungsempfänger teilweise rückerstattet wird (*Gaedke in Melhardt/Tumpel*, UStG³, § 16 Rz 65).

§ 16 UStG 1994 stellt in zeitlicher Hinsicht nach dem Gesetzeswortlaut auf den Veranlagungszeitraum ab und ordnet an, dass die Berichtigungen für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen sind, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist (Wirkung *ex nunc*). Das ist der Veranlagungszeitraum, in welchem die zur Berichtigung Anlass gebende Änderung eingetreten ist (vgl. VwGH 23. 4. 2008, 2005/13/0115, 0116; VwGH 20. 2. 2008, 2005/15/0153; VwGH 21. 9. 2006, 2006/15/0072). § 295a BAO (rückwirkendes Ereignis) kommt nicht zur Anwendung (*Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 16 Tz 14).

Bei Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten tritt eine Änderung der Bemessungsgrundlage ein, wenn Entgelt tatsächlich zurückgewährt wird. Sofern der leistende Unternehmer das Entgelt bereits vereinnahmt hat, ist die Berichtigung in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem das Entgelt ganz oder teilweise zurückgezahlt wird (siehe *Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 16 Tz 17, 18).

Im vorliegenden Fall wurde die teilweise Rückzahlung der bereits bezahlten Maklerprovision im Jahr 2016 vereinbart. Da die Rückzahlung an die Bf tatsächlich erst in den Jahren 2017 und 2018 erfolgte, ist im Jahr 2016 keine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 war daher abzuweisen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert (siehe Pkt c. – e.).

3.2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

3.2.1. Zurechnung der Einkünfte:

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht (zur Weiter- oder Untervermietung), auf ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken. Einkünfte sind grundsätzlich jener Person zuzurechnen, die den entscheidenden Einfluss darauf hat, dass die Leistung erbracht wird und das Unternehmerrisiko trägt (*Toifl*, in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Tz 142). Mit den Worten des VwGH ist maßgeblich die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149).

Für die Zurechnung der Einkünfte ist es nicht maßgeblich, aus welchem Rechtsgrund sie der Steuerpflichtige bezieht, zB als Eigentümer, Pächter, Nutzungsberechtigter (*Fuchs/Unger* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 66. Lfg., § 2 Rz 61). Zugeflossen ist eine Einnahme nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich bzw. tatsächlich verfügen kann (vgl. etwa VwGH 6.7.2006, 2003/15/0128, VwGH 29.4.2010, 2007/15/0293, und VwGH 26.2.2013, 2010/15/0061), sich der Zufluss also wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0156, mwN). Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein und muss der Steuerpflichtige über die Einnahme „frei verfügen“ können (*Doralt*, EStG¹⁰, § 19 Tz 8).

Folgen Tatbestände des Steuerrechts der wirtschaftlichen Anknüpfung, so ist für die Besteuerung der eingetretene wirtschaftliche Erfolg von Bedeutung. Diese Wirkung tritt im Bereich der wirtschaftlich anknüpfenden Steuertatbestände ein, gleichgültig ob die zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte zulässig sind oder nicht, beziehungsweise gleichgültig ob und gegebenenfalls aus welchen Gründen sie nichtig sind (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 276, sowie *Ritz*, BAO⁵, § 23 Tz 12).

Konsequenterweise ordnet auch § 23 Abs. 3 BAO an, dass die (wegen Formmangels oder eines Mangels der Rechts- oder Handlungsfähigkeit eingetretene) zivilrechtliche Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung der Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung sein soll, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II7, Tz 117, sowie z.B. VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003, 0004).

Ist der Vertrag ungültig (zB wegen Mängel der Form oder der Geschäftsfähigkeit), lassen die Parteien aber das wirtschaftliche Ergebnis des Vertrages eintreten, dann sind die Einkünfte entsprechend dem ungültigen Vertrag zuzurechnen (vgl § 23 Abs. 3 BAO) (*Toifl*, in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG ²⁰, § 2 Tz 143).

Die Bf war ab 1.1.2015 im Besitz der gegenständlichen Liegenschaft. Auch wenn der Kaufvertrag vom 19.12.2014 von Anfang an wegen der aufschiebenden Bedingung nicht rechtswirksam war, wollten die Parteien einvernehmlich durch die Übergabe des Besitzes das wirtschaftliche Ergebnis des Vertrages bereits ab 1.1.2015 und damit vor Rechtswirksamkeit des Vertrages eintreten lassen. Die Vermietungsgemeinschaft ist vereinbarungsgemäß ab diesem Stichtag gegenüber den Mietern als Vermieterin aufgetreten, ihr sind die Einnahmen zugeflossen und sie hatte für die Aufwendungen aufzukommen - mit anderen Worten, sie hat das Unternehmerrisiko getragen.

Dass die beiden Beteiligten – nach übereinstimmender Ansicht der Parteien – nicht (zivilrechtliche oder wirtschaftliche) Eigentümer des Zinshauses waren, ist für die steuerliche Beurteilung hinsichtlich der Einkünftezurechnung nicht ausschlaggebend.

Die Vermietungseinkünfte sind daher im Sinne der obigen Rechtsausführungen der beschwerdeführenden Vermietungsgemeinschaft zuzurechnen.

Der steuerliche Vertreter wendete ein, dass die Einkünfte aus dem Zeitraum 1.1.2015 – 30.4.2016 den Verkäufern zuzurechnen seien, da der Einnahmenüberschuss an den Masseverwalter der Verkäufer herausgegeben werden musste.

Dem ist folgendes entgegenzuhalten:

Für den Fall, dass die aufschiebende Bedingung des Kaufvertrages durch die rechtskräftige Versagung der pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung nicht eintritt und der Kaufvertrag daher keine Rechtswirkungen entfaltet, wurde eine Rückabwicklung der Einnahmen und Aufwendungen vereinbart (Kaufvertrag Pkt VI.). Fest steht, dass keine derartige Genehmigung erfolgte, der Masseverwalter überdies einen Vertragsrücktritt gemäß § 21 IO (Insolvenzordnung) erklärte und sich Käufer- und Verkäuferseite nach Beendigung der Vermietung auf die Herausgabe des Einnahmenüberschusses einigten.

Soweit in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht wurde, dass nie Mieteinnahmen zugekommen sind, ist festzuhalten, dass die Vermietung unbestritten im Namen und auf Rechnung der Bf erfolgte. Da die Mieteinnahmen der für die Bf tätigen Hausverwaltung zugeflossen sind, gelten die Einnahmen damit auch als der Bf zugeflossen, selbst wenn ***AB*** und ***CB*** persönlich keine Einnahmen erhalten haben.

Ist ein Abgabeananspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabeanpruchs durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Daher kann der

Abgabenanspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht in Wegfall gebracht werden (VwGH 22.7.2015, 2011/13/0067; *Ritz*, BAO², § 4 Rz 11).

Wenn die Bf den Einnahmenüberschuss von insgesamt 66.977,63 Euro aus dem Zeitraum 1.1.2015 bis 30.4.2016 an den Masseverwalter der Verkäufer am 27.7.2016 überwiesen hat, ändert das nichts an der Zurechnung dieser Einkünfte an die Bf.

Irrtümlich bezogene Beträge sind keine Einnahmen, wenn der Empfänger sie mangels Leistungsgrund rücküberweist (daher kein Zufluss iSd § 19 EStG) (*Mayr/Haydn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, § 19 Tz 30). Für die Bf lässt sich auch aus dieser Literaturstelle nichts gewinnen, da hier weder ein Irrtum noch eine Rücküberweisung an die Mieter vorliegt.

Durchlaufende Posten, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden als Einnahmen bzw Werbungskosten aus (*Mayr/Haydn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹, § 15 Tz 7). Wesentlich ist, dass der Steuerpflichtige die Beträge erkennbar für einen Dritten vereinnahmt bzw verausgabt (VwGH 29.3.2012, 2009/15/0034). Lediglich Aufwendungen, die von vornherein im fremden Namen getätigt und weiterverrechnet werden, stellen durchlaufende Posten dar (VwGH 22.7.2015, 2011/13/0104).

Soweit der steuerliche Vertreter argumentiert, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei die Bf ähnlich wie ein Hausverwalter für die Verkäufer bzw deren Masseverwalter tätig gewesen, ist dem entgegenzuhalten, dass von Einnahmen und Werbungskosten im Namen und für Rechnung der Verkäufer bzw des Masseverwalters nach dem vorliegenden Sachverhalt keine Rede sein kann.

Aus diesen rechtlichen Erwägungen sind die Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit im Zeitraum 1.1.2015 bis 30.4.2016 der Bf zuzurechnen. Die Einnahmen und Werbungskosten sind gemäß § 19 EStG 1988 im jeweiligen Kalenderjahr des Zu- bzw Abflusses anzusetzen. Die Einkünfte sind je zur Hälfte auf Andreas und ***CB*** aufzuteilen.

In diesem Punkt war die Beschwerde abzuweisen.

3.2.2. Höhe der Einkünfte

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 EStG 1988 anzuwenden.

a. Aufwendungen aus dem Jahr 2015 von insgesamt 43.662,80 Euro netto

- Kostennote des Notars vom 7.1.2015 über 662,80 Euro plus 129,70 Euro Umsatzsteuer, Überweisung am 18.2.2015
- Maklerprovision von 35.000 Euro plus 7.000 Euro Umsatzsteuer lt. Rechnungen vom 7.5.2015, Überweisung am 9.6.2015
- Honorarnote des Rechtsanwaltes vom 10.12.2015 über 8.000 Euro plus 1.600 Euro Umsatzsteuer iZm der Errichtung des Kaufvertrags, Überweisung am 11.12.2015

Die genannten Aufwendungen betreffen den Abschluss des Kaufvertrages vom 19.12.2014 über den Erwerb des Zinshauses.

Da im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten aufgrund der Bestimmung des § 16 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 der Vermögensstamm grundsätzlich nicht erfasst wird, führen Aufwendungen für den Vermögensstamm nur dann zu Werbungskosten, wenn es sich um ein Wirtschaftsgut handelt, das der AfA unterliegt (*Schubert in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG, § 16 Anm 17*).

Honorare auf Grund des Abschlusses des Rechtsgeschäftes, wie Vermittlungsprovisionen (VwGH 20. 11. 1990, 89/14/0090), Anwalts- und Notarhonorare (VwGH 7. 1. 1955, 3195/53) oder Maklergebühren zählen zu den Anschaffungsnebenkosten (*Zangerl-Reiter in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG, § 6 Anm 29*). Sie sind regelmäßig gemeinsam mit den Anschaffungskosten der Liegenschaft im Rahmen der AfA gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 abzugsfähig.

Nicht strittig ist, dass ***AB*** und ***CB*** kein zivilrechtliches und auch kein wirtschaftliches Eigentum (siehe Beschwerdeschrift) an der Liegenschaft erworben haben und daher keine AfA-Berechtigung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 besteht.

Mangels Eigentums der Bf am „Vermögensstamm“ kann auch die Regelung des § 16 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen. Bei den gegenständlichen Aufwendungen handelt es sich im konkreten Fall eben nicht um Anschaffungsnebenkosten, da weder eine Anschaffung der Liegenschaft stattgefunden hat noch Anschaffungskosten geleistet wurden. Die strittigen Aufwendungen betreffen somit nicht den „Erwerb von Wirtschaftsgütern“ iSd § 16 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988, sondern stehen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit.

Die gegenständlichen Kosten für Notar (662,80 Euro netto), Makler (35.000 Euro netto) und Rechtsanwaltskosten (8.000,00 Euro netto) sind daher sofort abziehbar, zumal auch vergebliche Werbungskosten abzugsfähig sein können (JAKOM EStG, § 4 Rz 277). Das Finanzamt hat somit die Notargebühren zu Recht als Werbungskosten in Abzug gebracht. Ebenso sind die Makler- und Rechtsanwaltskosten als Werbungskosten anzuerkennen.

Da dem Beschwerdebegehren hinsichtlich der Zurechnung der Einkünfte nicht gefolgt wurde, hingegen die beantragten Werbungskosten 2015 anzuerkennen sind, ist der Beschwerde betreffend Feststellung der Einkünfte 2015 teilweise stattzugeben.

b. Überweisung des Nettoüberschusses an den Masseverwalter der Verkäufer 2016

Die Bf hatte nach der Beendigung der Vermietungstätigkeit den daraus resultierenden Einnahmenüberschuss von 66.977,63 Euro aus dem Zeitraum von 1.1.2015 bis 30.4.2016 wegen der Rechtsunwirksamkeit des Kaufvertrages an den Masseverwalter herauszugeben (Überweisung am 27.7.2016), da keine anderweitige Einigung mit der Verkäuferseite zustande kam.

Strittig ist, ob die gegenständliche Zahlung an den Masseverwalter der Verkäufer als Werbungskosten iZm der Vermietung oder als Einkommensverwendung zu qualifizieren ist.

Einkünfte sind einem Steuerpflichtigen auch dann zuzurechnen, wenn er diese mit oder ohne Gegenleistung an einen Dritten abtritt; er bewirkt mit dieser Abtretung nur eine (steuerlich unbeachtliche) Einkommensverwendung (vgl. *Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel*, EStG - Kommentar, § 2 Tz 65 und die dort wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Der Zufluss an Dritte ändert nichts an der Zurechnung, soweit Einkommensverwendung vorliegt (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 2 Tz 145). Auch die Rückgängigmachung des Rechtsgeschäftes ändert am bereits erfolgten Zufluss nichts. Es können allerdings im entsprechenden Jahr Werbungskosten oder Betriebsausgaben vorliegen (*Mayr/Haydn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, § 19 Tz 11).

Werbungskosten liegen vor, wenn ein Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen mit einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle vorliegt. Bei der Veranlassung kommt es auf den „wirtschaftlichen Zusammenhang“ zwischen den Aufwendungen und der zu Einkünften führenden Tätigkeit an. Ein rein abstrakter Kausalzusammenhang (*conditio sine qua non*) reicht nicht aus. Entscheidend ist vielmehr das die Aufwendungen auslösende Element; dieses muss der Einkunftsquelle zuordenbar sein (*Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 16 Tz 1).

Ausgaben, die nach Beendigung der Einkünfteerzielung anfallen, sind nachträgliche Werbungskosten, wenn ein Veranlassungszusammenhang mit früheren Einnahmen vorliegt (VwGH 3.11.2005, 2002/15/0070).

Im gegenständlichen Fall ändert die Rückstellung des Zinshauses und die Herausgabe der vereinnahmten Nettomieten nichts an der Zurechnung der Einkünfte an die Bf. Nach Ansicht des erkennenden Senates stehen aber die strittigen nachträglichen Aufwendungen der Bf iHv 66.977,63 Euro mit der Vermietung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang. Eine

Zugehörigkeit zur Einkunftsquelle liegt auf der Hand, da die Erwirtschaftung eines Einnahmenüberschusses die Zahlungspflicht ausgelöst hat. Dass von dem in den Jahren 2015 und 2016 erzielten Mietenüberschuss der Bf nichts geblieben ist, kann steuerlich nicht unberücksichtigt bleiben. Die Herausgabe des Einnahmenüberschusses an den Masseverwalter ist daher als nachträgliche Werbungskosten zu qualifizieren.

Der Beschwerde war in diesem Punkt Folge zu geben.

c. Gerichtskosten und Vergleichszahlung an den Masseverwalter nach Beendigung der Vermietung 2016

Die Bf bezahlte Kosten des Insolvenzverwalters von insgesamt 180 Euro für die gerichtliche Anmeldung einer Forderung aus Aufwendungen der Bf. Die Zahlungsverpflichtung beruhte auf Gerichtsbeschlüssen vom 20.6.2016.

Des Weiteren bezahlte die Bf an den Masseverwalter am 14.12.2016 im Rahmen eines Vergleichs einen Betrag von 13.518,27 Euro zwecks Bereinigung sämtlicher anhängiger Gerichtsverfahren zwischen Verkäufer- und Käuferseite für die der Insolvenzmasse entstandenen Verfahrenskosten.

Diese Verfahren betrafen die Herausgabe der Verwaltungsunterlagen an den Masseverwalter, die Vornahme der Abrechnung, die Behandlung der Umsatzsteuer und die Erstattung von Kosten der Bf.

Ausgaben, die nach Beendigung der Einkünfteerzielung anfallen, können als nachträgliche Werbungskosten zu beurteilen sein – allerdings nur, wenn ein Veranlassungszusammenhang mit früheren Einnahmen vorliegt (VwGH 3.11.05, 2002/15/0070; siehe auch *Zorn/Stanek* in *Doralt/Kirchmayr/Mary/Zorn*, EStG²⁰, § 16 Tz 24).

Prozesskosten sind nur insoweit abzugsfähig, als sie die Vermietung betreffen (*Büsser in Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer, § 28 Rz 17.1).

Nach dem vorliegenden Sachverhalt waren die strittigen Kostenersätze nicht durch die Vermietungstätigkeit veranlasst, sondern durch die Rückstellung der Liegenschaft infolge Rechtsunwirksamkeit des Kaufvertrages. Die Ausgaben sind daher nicht als nachträgliche Werbungskosten zu beurteilen.

In Hinblick auf die Anerkennung der Herausgabe des Nettoüberschusses als Werbungskosten (siehe oben Pkt. b.) ist der Beschwerde betreffend Feststellung der Einkünfte 2016 teilweise Folge zu geben.

d. Vergleichszahlung an die Bf bezüglich Maklerprovisionen

Nach einem gerichtlichen Vergleich vom 18.11.2016 wurde das Maklerhonorar in drei Teilbeträgen am 10.2.2017, am 10.7.2017 und am 21.2.2018 der Bf teilweise rückerstattet. Der Vollständigkeit halber wird festgehalten, dass unter Anwendung des Zu- und Abflussprinzips des § 19 EStG 1988 diese Zahlungseingänge im gegenständlichen Beschwerdeverfahren betreffend die Jahre 2015 und 2016 nicht zu berücksichtigen sind.

Erfolgt die Erstattung von Werbungskosten in einem späteren Jahr, fließen in diesem Jahr entsprechende Einnahmen zu und ist eine Verrechnung mit den ursprünglich geleisteten Werbungskosten nicht möglich (*Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 16 Tz 42*).

3.3. Berechnungen

Höhe der Einkünfte	2015	2016
Einkünfte lt. angefochtenen Bescheiden	53.778,61	12.536,22
Maklerprovision	-35.000,00	
Rechtsanwaltskosten	-8.000,00	
Herausgabe Einnahmenüberschuss		-66.977,63
Einkünfte neu	10.778,61	-54.441,41

Die Einkünfte sind je zur Hälfte auf die beiden Beteiligten aufzuteilen.

Umsatzsteuer	2015
Umsatzsteuer lt. Bescheid	28.563,10
Vorsteuer lt. Bescheid	-15.960,69
Notar	-129,70
Makler	-7.000,00
Rechtsanwalt	-1.600,00
Festgesetzte Umsatzsteuer neu	3.872,71

3.4. Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Wien, am 20. Dezember 2022