

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers gegen den Bescheid des Finanzamtes X . betreffend Umsatzsteuer 2004 zu Recht erkannt:

Der Berufung, nunmehr Beschwerde, wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid . wird abgeändert und im Umfang des Umsatzsteuerbescheides 2004 vom 17.November 2005 gemäß § 200 Abs.2 BAO für endgültig erklärt.

Die geänderten Bemessungsgrundlagen sind der Beilage zu entnehmen, welche einen integrierenden Bestandteil dieses Spruches bildet.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Rechtsmittelverfahren zur Umsatzsteuer (USt) 2004 die Zulässigkeit einer teilweisen Vorsteuerkürzung aus Rechnungen, welche an den Beschwerdeführer (Bf) ab 2001 für Lieferungen und Leistungen im Zuge der Sanierung des Hauses Wien , X-Straße gelegt wurden, sowie die Zurechnung von tauschähnlichen Umsätzen, die beim Bf zu einer zusätzlichen Umsatzsteuerschuld in selber Höhe führen.

Das Rechtsmittelbegehren und entsprechend auch die Argumentation der Verfahrensparteien änderten sich im Verlauf des erstinstanzlichen Verfahrens. Während nach einer abgabenbehördlichen Außenprüfung (AP) zunächst ein Werbungskostenabzug von 90.000,- € im Jahr 2004 und die daraus abgeleitete Vorsteuerabzugsberechtigung des Bf in Höhe von 18.000,- € dem Grunde nach in Streit stand, zeigten sich die Parteien im Laufe des Verfahrens auch über die zeitliche Zuordnung der strittigen Werbungskosten/Vorsteuern uneinig. Zudem trat als weiterer Streitpunkt die Frage der Zurechnung von tauschähnlichen Umsätzen beim Bf, die sich aus einer Zustimmung der

„Minderheiteneigentümer“ des Hauses zu den geplanten Sanierungsmaßnahmen ergaben, hinzu.

Der Bf erzielte im Verfahrenszeitraum Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsquellen, darunter auch negative Ergebnisse aus Vermietungstätigkeiten. In Hinblick auf daraus resultierende Voluptuarprüfungen waren die erklärungsgemäß veranlagten Bescheide zur Umsatz- (USt) und Einkommensteuer (ESt) zunächst gemäß § 200 BAO vorläufig ergangen.

Im Gefolge der verfahrensgegenständlichen AP wurden u.a. die Umsatzsteuerbescheide 2001-2003 ohne Änderung gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt; zur USt 2004 erging der nunmehr angefochtene Bescheid mit endgültiger Festsetzung unter gleichzeitiger Kürzung des Vorsteuerabzugs um 18.000,- €.

Die Vorsteuerkürzung wurde damit begründet, dass im Rahmen von umfangreichen Ausbau- und Sanierungsmaßnahmen des Bf im Haus Wien, X-Straße, dessen Wohnungen mehrheitlich dem Bf gehörten und insoweit zur Vermietung genutzt wurden, sich verschiedene Arbeiten auch zum Vorteil von Wohnungen auswirkten, die nicht im Eigentum des Bf standen und auch nicht seiner Einkünftezielung dienten. Den darauf entfallenden Kosten von 90.000,- € fehle daher einerseits der Werbungskostencharakter im Rahmen der Vermietungstätigkeit des Bf, anderseits seien diese Aufwendungen auch nicht für dessen Unternehmen angefallen und könnten dem Bf daher gemäß § 12 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) keinen Vorsteueranspruch vermitteln.

Der Bf berief (auch aufgrund weiterer, hier nicht interessierender Feststellungen) gegen die auf Basis des AP-Ergebnisses ergangenen ESt-Bescheide 2000–2006 und gegen den USt-Bescheid 2004. Die für endgültig erklärteten USt-Bescheide 2000–2003 erwuchsen dagegen in Rechtskraft.

Gegen die Nichtanerkennung der „*Werbungskosteneigenschaft des Herstellungsaufwandes*“ der „*Sanierungskosten Fremdwohnungen*“ („*Anwendbarkeit des § 20 ESt 1988*“) brachte der Bf in der Berufung vor:

„*Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung sind grundsätzlich die tatsächlichen Herstellungskosten zugrunde zu legen.*

Bei der Renovierung der Liegenschaft X-Straße hatte Herr XY(Beschwerdeführer) bei der Renovierung und Herstellung allgemeiner Teile der Liegenschaft die Wahl, ob er entweder die gesamten Kosten trägt oder ob er auf die kompletten Maßnahmen verzichtet. (Zur möglichen Weiterverrechnung: siehe unten). Wenn nun auch allgemeinen Teile der Liegenschaft renoviert wurden, so wurde dies im Hinblick auf durch diese Maßnahme zu steigernde Erlöse durchgeführt. So schreibt das MRG vor, dass der Hauptmietzins unter Berücksichtigung der Ausstattung der Wohnung mit den in § 3 Abs 4 RichtWG angeführten Anlagen (Einstell- und Garagenplätze, Lift, ...) festzulegen ist; das Vorhandensein eines Liftes rechtfertigt ein höheres Mietentgelt.

Dadurch, dass die allgemeinen Teile der Liegenschaft renoviert wurden, wurde der Ertrag der Wohnungen von Herrn XY(Beschwerdeführer) gesteigert.

Die mögliche Versagung der Werbungskosteneigenschaft unter Hinweis auf § 20 Abs 2 EStG 1988 kann meiner Ansicht nach nicht durchgeführt werden, da die nichtabzugsfähigen Aufwendungen bzw. Ausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den nicht steuerpflichtigen Einnahmen stehen müssen. Alle mit der Liegenschaft Wien, X-Straße im Zusammenhang stehenden Werbungskosten führen zu steuerpflichtigen Einnahmen; hätte Herr XY(Beschwerdeführer) die Sanierung des gesamten Gebäudes nicht durchgeführt und dabei auch allgemeine Teile der Liegenschaft (z.B. Fassade, Stiegenhaus, Lift, ...) auf seine Kosten nicht saniert, könnte die Liegenschaft nur zu einem wesentlich niedrigeren Mietentgelt vermietet werden. Es ist die Vermietung einer Wohnung im 4. Stock ohne Lift beinahe unmöglich; wenn eine derartige Vermietung erfolgt, so wird ein außerordentlich niedriges Mietentgelt bezahlt.

Es liegt somit ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Sanierung und der Herstellung der allgemeinen Gebäudeteile und einer höheren Miete vor — dies entspricht dem Gegenteil der Forderung des § 20 EStG 1988, wonach die nichtabzugsfähigen Aufwendungen bzw. Ausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den nicht steuerpflichtigen Einnahmen stehen müssen.

Voraussetzung für die Anwendung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist ein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den nicht der Einkommensteuer unterliegenden Einnahmen. Die Grenze der Anwendbarkeit des § 20 Abs 2 EStG 1988 liegt dort, wo kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben feststellbar ist (RZ 4855 ESTR). Da durch die Investitionen auch in die allgemeinen Teile der Liegenschaft der Mietertrag gesteigert wird, ist jener Zusammenhang, der die Anwendbarkeit des § 20 EStG 1988 ausschließt, gegeben.

Jahr der Werbungskosten- und Vorsteuerkürzung

Die Kürzung der Werbungskosten und die Kürzung der Vorsteuern kann, sofern sie zulässig ist, nicht in einem Jahr erfolgen, sondern hätte gleichmäßig über die Jahre 2001 bis 2004 verteilt werden müssen. Die Aufteilung auf die Jahre 2001 bis 2004 stellt sich wie folgt dar:

Jahr IS lt. Erklärung Verteilung%

2001	2.433,44	2,19%
2002	18.539,89	16,66%
2003	49.615,36	44,76%
2004	40.494,06	36,39%
111.282,77		

Unmöglichkeit der Weiterverrechnung

Eine Weiterverrechnung dieser Kosten an die Fremdeigentümer war nicht möglich. Dies begründet sich wie folgt:

Die Verhandlungen mit den Miteigentümern im Haus X-Straße fanden in den Jahren 2000 und 2001 statt; die entscheidende Besprechung gab es am 28.02.2001; die diesbezügliche Besprechungsnotiz wurde der BP bereits zur Verfügung gestellt.

Dieses Datum ist insofern wichtig, als zum damaligen Zeitpunkt die Gesetzeslage eine andere war als jetzt. Mit 01.07.2002 ist nämlich das WEG 2002 in Kraft getreten, in dem sich eine Reihe von Bestimmungen geändert haben. Grundlage für die rechtliche Beurteilung ist somit das Wohnungseigentumsgesetz 1975 in der Fassung des 3. Wohnrechtsänderungsgesetzes (BGBI 1993/800).

§ 14 Abs. 3 lautet wie folgt:

„Beschließt die Mehrheit der Miteigentümer eine Veränderung an den gemeinsamen Teilen und Anlagen der Liegenschaft, die über die in Absatz 1 angeführten Angelegenheit hinausgeht, so kann jeder der Überstimmten dagegen binnen 3 Monaten (bei nichtgehöriger Verständigung binnen 6 Monaten) das Gericht anrufen. Dieses darf den Mehrheitsbeschluss nur dann genehmigen, wenn die Veränderung den (die) Antragsteller nicht übermäßig beeinträchtigen wird und überdies

- 1. entweder die Kosten der Veränderung aus der Rücklage auch unter Berücksichtigung von in absehbarer Zeit anfallenden Erhaltungsarbeiten gedeckt werden können oder*
- 2. die Kosten (der nicht gedeckte Anteil) von der beschließenden Mehrheit getragen werden oder*
- 3. es sich überhaupt um eine Verbesserung handelt, die allen Miteigentümern zum Vorteil gereicht.“*

*§ 14 Abs. 1 WEG enthält unter anderem die Bestimmung, dass zu den Angelegenheiten der **ordentlichen Verwaltung** die ordnungsgemäße Erhaltung der gemeinsamen Teile und Anlagen der Liegenschaft einschließlich der baulichen Veränderungen, die über den Erhaltungszweck nicht hinausgehen, gehören.*

Angesichts dieser Rechtslage war es damals klar, dass man für die Umbauarbeiten, die ohne jeden Zweifel über reine Erhaltungsarbeiten weit hinausgingen (Einbau einer Liftanlage, Austausch sämtlicher Fenster, Umgestaltung des Hofraumes) die Zustimmung aller Miteigentümer brauchte; die Miteigentümer wussten, dass für den Fall, dass sie die Zustimmung nicht geben, die Zustimmung über ein Gerichtsverfahren eingeholt werden würde.

Herr XY(Beschwerdeführer) musste sämtliche Kosten für Umbau und Sanierung übernehmen, da in Folge des Konkurses des vorherigen Eigentümers Z-Liegenschaftsverwertungs GmbH keine Rücklagen vorhanden waren, die die Miteigentümer hätten in Anspruch nehmen können. Die Miteigentümer waren jedoch

*nicht bereit, eine Kostenbeteiligung für diese Umbauarbeiten zu übernehmen, zumal der **Begünstigte** aus diesen Arbeiten laut Ansicht der anderen Miteigentümer **einzig und alleine Herr A XY(Beschwerdeführer)** war.*

Unter Veränderungen an den gemeinsamen Teilen und Anlagen der Liegenschaft sind wichtige Veränderungen im Sinne des § 834 ABGB zu verstehen, die nicht die im Wohnungseigentum stehenden Teile betreffen. Vor dem Inkrafttreten des 3. Wohnrechtsänderungsgesetzes 1999 war es so, dass derartige Änderungen einstimmig beschlossen werden mussten, und falls keine Einstimmigkeit erzielt werden konnte, die Mehrheit im Außerstreitverfahren die fehlende Zustimmung durch Gerichtsbeschluss ersetzen lassen musste. Diese Art der Abwicklung hat sich als äußerst unpraktisch erwiesen, weil auf diese Weise es kaum jemals möglich war, nützliche Verbesserungen durchzuführen. Im 3. Wohnrechtsänderungsgesetz ist man daher den anderen Weg gegangen und hat der Minderheit das Recht eingeräumt, gegen einen Mehrheitsbeschluss das Außerstreichgericht anzurufen, wenn sich die Minderheit durch die geplanten Änderungen benachteiligt fühlt.

Die geplanten Umbau- und Sanierungsarbeiten stellten in jedem Fall gravierende Veränderungen an den gemeinsamen Teilen und Anlagen der Liegenschaft dar, die über die ordnungsgemäße Erhaltung der gemeinsamen Teile und Anlagen hinausgingen, so dass von Anfang klar war, dass die Miteigentümer nicht bereit sein werden, die damit verbundenen Kosten mitzutragen. Bei den ersten Besprechungen haben alle Miteigentümer erklärt, dass sie keine Kosten im Zusammenhang mit dem Umbau übernehmen.

Darüber hinaus gibt es aber noch einen anderen Aspekt, weil nämlich § 14 Abs. 3 WEG dort nicht mehr greift, wenn es sich um Maßnahmen der außerordentlichen Verwaltung handelt, die über den Regelungsinhalt des § 14 Abs. 3 WEG hinausgehen; solche Maßnahmen bedürfen nach wie vor eines einstimmigen Beschlusses. In diesem Falle müsste nämlich die Mehrheit, wenn sie die Änderung gegenüber einer Minderheit durchsetzen will, die Zustimmung des Außerstreichrichters einholen, wenn sie die beschlossenen wichtigen Änderungen realisieren will. Die geplanten Umbauarbeiten haben so weitgehende Veränderungen an allgemeinen Teilen der Liegenschaft mit sich gebracht — man denke nur an den Einzug eines Vollgeschoßes im 3. OG anstelle des Dachbodens, Einbau der Lifte, etc. — sodass nach meiner Auffassung hier sogar ein Fall des § 834 ABGB vorliegt, wonach ein einstimmiger Beschluss notwendig gewesen wäre.“

In einer Stellungnahme zur Berufung des Bf räumte das Prüfungsorgan zunächst ein, dass die aus Vereinfachungsgründen erfolgte Zuordnung des ausgeschiedenen Sanierungsaufwands zum Jahr 2004 – gemäß dem Verteilungsschlüssel im Rechtsmittel – auf die Jahre 2001–2004 aufzugliedern sei.

Ergänzend verwies es darauf, dass die durchgeführte Renovierung von allgemeinen Teilen der Liegenschaft („Fenster, Türen, Leitungen, Außenfassade, Lifteinbau etc.“) nicht nur

zur höherpreisigen Vermietbarkeit der Wohnungen des Bf, sondern zugleich auch zu Wertsteigerungen bei den Fremdwohnungen geführt habe.

Beizupflichten sei dem Rechtsmittelvorbringen, dass die Eigentümer der Fremdwohnungen das Bauvorhaben durch eine Verweigerung der Zustimmung zu den geplanten Arbeiten zumindest verzögern hätten können. Um dies zu vermeiden, habe der Bf den anderen Wohnungseigentümern des Hauses in einer Eigentümerbesprechung am 28. Februar 2001 eine Kostenfreistellung zugesichert, woraufhin diese „im Gegenzug“ die vorliegenden Baupläne betreffend Aufstockung und Sanierung unterfertigt hätten.

Umsatzsteuerlich sei diese Vorgangsweise als tauschähnlicher Umsatz zu beurteilen. Einkommensteuerlich sei auf die Bestimmung des § 29 Z 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) zu verweisen.

Zur Höhe des ausgeschiedenen Aufwands führte der Prüfer aus, dass von den ohne Kosten der Gebäudeaufstockung in den Jahren 2001–2005 angefallenen Sanierungskosten (1.310.000,- €) - in Hinblick auf die im AP-Verfahren geklärten Eigentumsverhältnisse - 195.000,- € (14,94%) den fünf „Fremdwohnungen“ des Hauses zugerechnet worden seien. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass diese Fremdwohnungen – im Gegensatz zu den Wohnungen des Bf - im Innenbereich nicht saniert worden seien, habe man lediglich einen (geschätzten) Teilbetrag von 90.000,- € gekürzt.

In der Folge veranlasste die Abgabenbehörde eine steuerliche Erfassung der den „Fremdwohnungen“ zu Gute gekommenen Sanierungsmaßnahmen bei deren Eigentümern als Sonstige Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG, darunter auch bei der Gattin des Bf, der zwei der fünf betroffenen Wohnungen gehörten. Bei der zeitlichen Zuordnung dieser Einkünfte folgte die Abgabenbehörde der Aufgliederung des Sanierungsaufwandes auf die Jahre 2001-2004 im verfahrensgegenständlichen Rechtmittel des Bf.

In einem gegen die Zurechnung Sonstiger Einkünfte nach § 29 Z.3 EStG bei der Gattin im Jahr 2004 eingebrachten Rechtsmittel brachte die auch für den Bf einschreitende steuerlichen Vertretung vor, dass die betreffenden Sanierungsarbeiten zur Gänze in den Jahren 2001–2003 erfolgt seien und die Einkünftezurechnung daher ausschließlich in den (BFG-Anmerkung: mittlerweile verjährten) Einkommensteuerbescheiden für 2001-2003 vorzunehmen gewesen wäre.

Das FA folgte diesem Vorbringen in einer Berufungsvorentscheidung (BVE) insofern teilweise, als es die (anteilige) Zurechnung der strittigen Sanierungsvorteile als Sonstige Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG bei der Gattin dem Grunde und der Höhe nach bestätigte, jedoch den Zufluss gemäß den Angaben des Bf in der verfahrensgegenständlichen Berufung gegen den USt-Bescheid 2004 auf die Jahre 2001-2004 verteilte.

Die Gattin des Bf begehrte die Vorlage ihres Rechtsmittels an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS). Im Vorlageantrag betonte sie neuerlich, dass sämtliche ihr zu Gute

gekommenen Investitionen ihres Gatten bereits spätestens im Jahr 2003 abgeschlossen gewesen seien.

Parallel dazu beantragte nunmehr auch der Bf im verfahrensgegenständlichen Rechtmittel - mit Verweis auf die Ausführungen im ESt-Rechtsmittel seiner Gattin für 2004 - „*dass die für die Sanierung der Liegenschaft Wien, X-Straße angesetzten Aufwendungen für Fremdwohnungen und die daraus resultierende Umsatzsteuer zur Gänze den Jahren 2001-2003 zugeordnet werden*“ und begehrte daraus folgend, die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen USt-Bescheides für 2004. Zugleich merkte der Bf an, dass damit „*der Unterstellung eines tauschähnlichen Umsatzes*“ keineswegs zugestimmt werde.

Zur Widerlegung des geänderten Rechtsmittelvorbringens listete der Prüfer in einer ergänzenden Stellungnahme - auf Basis einer vom Bf im Zuge des AP-Verfahrens vorgelegten „*Aufteilung der Investitionen des Hauses X-Straße*“ in Allgemeinmaßnahmen und solche für den Bf - zahlreiche Sanierungsrechnungen aus dem Jahr 2004 auf, wobei er die Rechnung der Fa ABCD-Gesellschaft (= Unternehmen des Bf) vom 19.Nov.2004 über die Lieferung von Fenstern besonders hervorhob.

In der Folge erließ das FA im anhängigen Verfahren - analog zur Besteuerung bei der Gattin des Bf - BVEs zur Einkommensteuer 2001–2006 und Umsatzsteuer 2004, mit welchen es dem Grunde nach an der Kürzung festhielt, die strittigen Sanierungskosten von 90.000,- € bzw. die zugehörigen Vorsteuern jedoch den Jahren 2001–2004 gemäß den in der Berufung des Bf dargestellten Verhältnissen zuordnete. Die Zurechnung eines tauschähnlichen Umsatzes unterblieb. Die Begründung zur BVE betreffend USt 2004 erschöpfte sich in einem Verweis auf die „*Vorjahresbegründung*“ (gemeint war der gleichzeitig ergangene USt-Bescheid 2001).

Zugleich nahm das FA die in Rechtskraft erwachsenen Umsatzsteuerbescheide 2001-2003 auf Basis des § 303 Abs.4 BAO wieder auf und nahm in neuen Sachbescheiden die aus der nunmehrigen Verteilung resultierenden Vorsteuerkürzungen für diese Jahre vor. Von der Zurechnung eines tauschähnlichen Umsatzes nahm das FA auch in diesen Jahren Abstand. Eine Konkretisierung der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel, auf welche die Wiederaufnahme gestützt wurde, unterblieb. Die Begründung der Sachbescheide beschränkte sich auf die rechnerische Darstellung der auf die Jahre 2001 – 2004 aufgegliederten Vorsteuerkürzungen im USt-Bescheid 2001 (auf den sich auch die Begründung der BVE zur USt 2004 bezog).

Unter Wiederholung seines Berufungsvorbringens und neuerlichem Bestreiten eines tauschähnlichen Umsatzes begehrte der Bf die Vorlage seines Rechtsmittels betreffend Umsatzsteuer 2004 zur Entscheidung an den UFS. Die BVEs zu den angefochtenen ESt-Bescheiden erwuchsen in Rechtskraft.

Zugleich berief der Bf sowohl gegen die Wiederaufnahme der USt-Bescheide 2001-2003 als auch gegen die im Gefolge der Wiederaufnahme ergangenen USt-Bescheide für 2001-2003. Im Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahmebescheide bestritt er das Vorliegen

neu hervorgekommener Tatsachen, welche eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs.4 BAO rechtfertigen könnten. Im AP-Verfahren sei „*natürlich bekannt*“ gewesen, „*dass die Renovierungsarbeiten an den Fremdwohnungen nicht nur im Jahr 2004 sondern auch bereits in den Jahren 2001, 2002 und 2003 erfolgten*“. Das Rechtsmittel gegen die neuen Sachbescheide zur USt 2001-2003 richtete sich – unter Wiederholung der Ausführungen zum Vorlageantrag betreffend USt 2004 - „*gegen die Unterstellung eines tauschähnlichen Umsatzes*“.

Ohne weitere Maßnahmen legte das FA die Rechtsmittel gegen die USt-Bescheide 2001–2004 dem UFS zur Entscheidung vor.

Zum Rechtsmittel betreffend die ESt 2004 der Gattin des Bf erging ein Erkenntnis des BFG, mit welchem die BVE des FA vollinhaltlich bestätigt wurde (BFG 5.März 2014, RV/2100007/2011).

Es wurde erwogen:

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

Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch im Sinn einer wechselseitigen Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Eine solche liegt vor, wenn eine Leistung erbracht wird, um eine Gegenleistung zu erhalten und die Gegenleistung aufgewendet wird, um die Leistung zu erhalten. Ist die Motivation des Leistenden auf Erlangung einer Gegenleistung im Rahmen des Unternehmens ausgerichtet, unterliegt die Leistung grundsätzlich dem Regime des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG.

Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Nach dem mit dieser Leistung im Zusammenhang stehenden Entgelt bemisst sich gemäß § 4 Abs. 1 UStG beim leistenden Unternehmer die Umsatzsteuer.

Dieses Entgelt muss nicht zwingend in Geld bestehen. Entgelt ist vielmehr alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme). Entgelt kann jeder Vermögensvorteil sein, den der Leistungsempfänger oder ein anderer dem Unternehmer für die Leistung zuwendet. Dazu gehören geldwerte Sachleistungen ebenso wie sonstige positive oder negative Leistungen mit Geldwert. Zu Letzteren zählt etwa der Verzicht auf das Ausüben eines Rechts gegenüber dem Unternehmer (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar⁴, § 1 Rz. 59 ff, § 3 Rz. 197 f, § 4, Tz 12).

Beim tauschähnlichen Umsatz besteht das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung (§ 3a Abs. 2 UStG). Der Leistungsempfänger entrichtet das Entgelt für die vereinbarte Leistung durch eine sonstige Leistung. Diese Leistung ist zugleich Entgelt und Leistung. Einen Leistungsaustausch zwischen Unternehmern setzt

ein tauschähnlicher Umsatz nach der VwGH-Rechtsprechung nicht voraus (z.B. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0073; 7.5.1990, 89/15/0036).

Gemäß § 4 Abs. 6 UStG gilt beim tauschähnlichen Umsatz der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Maßgeblich ist grundsätzlich der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Wert der Gegenleistung. Sofern ein ausgeglichenes Austauschverhältnis anzunehmen ist, kann dieser auch ausgehend vom Wert des eigenen Umsatzes bestimmt werden (indirekte Wertermittlung) (vgl. *Ruppe/Achatz a.a.O.*, § 4 Rz. 136 ff).

§ 19 Abs. 2 Z 1 lit a UStG ordnet im Fall der Sollbesteuerung das Entstehen der Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats an, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt wurden. Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt wurde, entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt wurde.

Für das anhängige Verfahren sind zudem die Bestimmungen des § 17 Abs. 2 und Abs. 3 UStG maßgeblich, nach welchen die Sollbesteuerung zur Anwendung kommt, wenn der Gesamtumsatz eines Unternehmers aus Tätigkeiten, die nicht unter § 21 oder § 23 EStG fallen, in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren 1,5 Millionen Schilling bzw. 110.000,- Euro überstiegen hat.

Nach § 12 Abs. 1 UStG kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Lieferungen und sonstige Leistungen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen (§ 12 Abs. 2 UStG).

II. Das BFG legt der Entscheidung im anhängigen Verfahren folgenden, aufgrund des Verfahrensergebnisses als erwiesen erachteten Sachverhalt zugrunde:

Unstrittig ist nach dem erstinstanzlichen Verfahren sowohl zwischen den Verfahrensparteien als auch für das BFG, dass der Bf als Eigentümer und (steuerpflichtiger) Vermieter der Mehrzahl der im Haus Wien, X-Straße gelegenen Wohnungen, ab 2001 mit Zustimmung der Eigentümer der fünf verbleibenden „Fremdwohnungen“ umfangreiche Ausbau- und Sanierungsarbeiten an diesem Objekt durchführte, die neben der Errichtung eines zusätzlichen Obergeschoßes und dem Einbau eines Personenlifts auch Arbeiten an den allgemeinen Teilen des Hauses (Außenfassade, Installationen, Hofgestaltung u.a.) sowie einen Austausch sämtlicher Fenster umfassten.

Auch die mit 90.000,- € geschätzte Höhe der rechnerisch auf die „Fremdwohnungen“ entfallenden Sanierungskosten ist nach dem Verfahrensergebnis nicht in Frage zu stellen. Der abweichende Wert in der Berufung (111.282,77 €) übernimmt – offenbar irrtümlich – den im AP-Verfahren festgestellten Wert einer Zehntels der nach § 28 Abs. 2 EStG

verteilten Investitionen der Jahre 2001-2004. Die – für den Bf günstigere – Berechnung mit 90.000,- € wurde in der (dem Bf übermittelten) Stellungnahme des Prüfers nachvollziehbar dargestellt. Mangels dagegen vom Bf vorgebrachter Einwendungen und da auch das weitere Verfahrensergebnis keine Veranlassung bietet, die Ordnungsmäßigkeit dieser Schätzung anzuzweifeln, legt das BFG den strittigen Investitionen im gegenständlichen Erkenntnis Kosten von 90.000,- € zu Grunde.

Aus den angeführten Umständen ist aus Sicht des BFG unbedenklich abzuleiten, dass die durchgeführten Maßnahmen zur Wertsteigerung nicht nur des Hauses sondern auch jeder einzelnen Wohnung führten und auf diese Weise neben dem Bf auch den übrigen Wohnungseigentümern des Hauses zu Gute kamen.

Fest steht weiters, dass sämtliche Maßnahmen zur Gänze vom Bf finanziert wurden, während sich die „Fremdeigentümer“ an den Renovierungskosten nicht beteiligten.

Aus dem Protokoll zur Eigentümerversammlung vom 28.Februar 2001 und den darauf Bezug nehmenden, mietrechtlichen Rechtsmittelausführungen zu den Ausbau-/ Sanierungsplänen des Bf ergibt sich zudem schlüssig, dass die Kostenübernahme durch den Bf erfolgte, um die zur Durchführung der geplanten Baumaßnahmen erforderliche Zustimmung der „Fremdeigentümer“ zu erlangen.

Wenn das FA dieser Darstellung des Bf nicht widerspricht, sondern eine mögliche Verzögerung des Bauprojekts für den Fall einer fehlenden Zustimmung der "Fremdeigentümer" einräumt und im Übrigen ausdrücklich auf die Kostenübernahme des Bf „im Gegenzug“ zur Unterzeichnung der Baupläne durch die Fremdeigentümer verweist (vgl. Prüferstellungnahme zur Berufung), so wird damit bestätigt, dass auch aus Sicht der Abgabenbehörde die Vorgangsweise des Bf durch dessen (vornehmlich der besseren Vermietbarkeit seiner eigenen Wohnungen dienendes) Gesamtprojekt veranlasst war.

Da auch aus dem weiteren Akteninhalt ein gegenteiliger Schluss nicht abzuleiten ist, geht das BFG von einer inneren Verknüpfung zwischen der vollständigen Kostenübernahme durch den Bf und der Mitunterfertigung der Baupläne durch die „Fremdeigentümer“ (= Zustimmung zu den geplanten Baumaßnahmen) im Sinne eines Gegenleistungsverhältnisses aus.

Im Übrigen erhebt das BFG auch den sich aus den Verfahrensakten zweifelsfrei ergebenden, eingangs dargestellten Verfahrensablauf zum Gegenstand seiner Sachverhaltsfeststellung im anhängigen Verfahren.

III. Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage, resultiert aus den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich der den „Fremdeigentümern“ zu Gute kommenden Sanierungsmaßnahmen zunächst eine eindeutig durch die (steuerpflichtige) Vermietungstätigkeit - und damit unternehmerisch - veranlasste Kostentragung des Bf.

Da zudem weder eine unternehmensfremde Verwendung des strittigen Sanierungsaufwandes, noch ein Zusammenhang mit unecht umsatzsteuerfreien Umsätzen festgestellt wurde, vermitteln die Rechnungen zu den angefallenen

Sanierungskosten dem Bf einen Vorsteueranspruch auch hinsichtlich der den "Fremdwohungen" zu Gute kommenden Anteile.

Ergänzend anzumerken ist, dass das Verfahren keine Bedenken hinsichtlich der weiteren Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug hervorgebracht hat (insbesondere ergaben sich weder Hinweise auf Rechnungsmängel noch auf eine nicht fremdüblich gestaltete Rechtsbeziehung mit der Gattin des Bf).

Zur zeitlichen Zuordnung der letztlich den „Fremdeigentümern“ zu Gute kommenden Sanierungsleistungen in Höhe von 90.000,- € schließt sich das BFG im anhängigen Verfahren dem Ergebnis des zur Einkommensteuer 2004 der Gattin geführten Rechtsmittelverfahrens an.

Im Erkenntnis vom 5. März 2014, RV/2100007/2011 bestätigte das BFG das vom Bf in der verfahrensgegenständlichen Berufung zur USt 2004 dargestellte Zuordnungsverhältnis der zu beurteilenden Investitionen zu den Jahren 2001-2004 aufgrund folgender Überlegungen:

„Die Bf. wendet sich vor dem BFG nur noch dagegen, dass das Finanzamt die sonstigen Einkünfte zum Teil auch im Jahr 2004 als zugeflossen erachtet. Sämtliche Investitionen seien - so die Behauptung der Bf. - bereits im Jahr 2003 abgeschlossen gewesen, der Zuflusszeitpunkt liege daher im Jahr 2003. Die Versteuerung habe somit zur Gänze im Jahr 2003 - und nicht im Streitjahr - zu erfolgen.“

Diesem Beschwerdevorbringen kann nicht gefolgt werden:

Das Finanzamt geht in seiner Berufungsvorentscheidung davon aus, dass ein Teil der (auch die Minderheitseigentümer betreffenden) Sanierungsarbeiten im Jahr 2004 erfolgte bzw. abgeschlossen wurde. Konkret ordnete es einen Anteil von 36,39% der gesamten Kosten dem Jahr 2004 zu. Mit dieser Beurteilung befindet sich die Abgabenbehörde im Recht, konnte sie sich dabei doch ganz maßgeblich auf die Angaben der steuerlichen Vertretung der Bf. stützen:

Die Bf. wird von derselben Steuerberatungsgesellschaft vertreten wie ihr Ehegatte A XY(Beschwerdeführer) . In einer von dieser Gesellschaft im Abgabenverfahren des A XY(Beschwerdeführer) verfassten Eingabe (Berufungsergänzung) vom 23. Juni 2009 wird der Anteil der auf die Minderheitseigentümer entfallenden und dem Jahr 2004 (!) zuzuordnenden Sanierungskosten explizit mit 36,39% angegeben. In einer weiteren Eingabe derselben Steuerberatungsgesellschaft vom 18. Jänner 2011 (Berufung des A XY(Beschwerdeführer) gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2003) heißt es wörtlich, dass „die Renovierungsarbeiten an den Fremdwohnungen nicht nur im Jahr 2004 (...) erfolgten.“ Überdies geht aus der seitens der steuerlichen Vertretung vorgelegten oa. „Aufteilung der Investitionen auf allgemeine Fläche und Fläche von Herrn XY(Beschwerdeführer)“ (betr. das Haus X-Straße) hervor, dass es sehr wohl zahlreiche Rechnungen von an den Sanierungsarbeiten beteiligten Firmen gibt, die erst im Jahre 2004 — und teils sogar noch danach — ausgestellt wurden.

Wenn daher in der vorliegenden Beschwerde bzw. im Vorlageantrag behauptet wird, sämtliche Investitionen seien bereits im Jahr 2003 abgeschlossen worden, so widerspricht die steuerliche Vertretung der Bf. damit ihrem eigenen, im Abgabenverfahren des A XY(Beschwerdeführer) erstatteten Vorbringen. Das Finanzamt konnte auf Grund der zitierten Angaben im Verfahren des Ehegatten der Bf. sowie der in der genannten „Aufteilung der Investitionen auf allgemeine Fläche und Fläche von Herrn XY(Beschwerdeführer)“ enthaltenen Rechnungen der Jahre 2004 und 2005 jedenfalls völlig zu Recht davon ausgehen, dass ein Teil der Sanierungsarbeiten sehr wohl erst im Jahr 2004 erfolgte (bzw. abgeschlossen wurde).

Wenn die Bf vermeint, ihr Vorbringen durch den Verweis auf einige wenige, offenbar völlig willkürlich ausgewählte Unterlagen (Baubesprechungsprotokoll sowie Rechnungen von an den Sanierungsarbeiten beteiligten Unternehmen) untermauern zu können, so ist auch damit für ihren Standpunkt nichts gewonnen: Die von der Bf. ins Treffen geführte Rechnung der Fa. BauGesmbH vom 5. Februar 2004 weist als Leistungszeitraum ausdrücklich den „Jänner 2004“ aus und spricht daher gerade gegen die Ansicht der Bf., welcher zufolge Leistungszeitpunkt ausschließlich das Jahr 2003 gewesen sei. Was die übrigen in der Berufungseingabe genannten Unterlagen (Baubesprechungsprotokoll, Montageberichte u.ä.) anlangt, so übersieht die Bf., dass das Finanzamt einen Anteil von rund 45% der Sanierungsarbeiten bzw. der damit verbundenen Kosten dem Jahr 2003 zugeordnet hat und daher davon auszugehen ist, dass die aus diesen einzelnen, von ihr ins Treffen geführten Unterlagen hervor gehenden Bauleistungen ohnehin richtigerweise (der im Verfahren des A XY(Beschwerdeführer) vorgelegten Kostenaufteilung folgend) nicht dem Streitjahr zugerechnet wurden. Das Beschwerdevorbringen legt nämlich nicht einmal ansatzweise in nachvollziehbarer Weise dar, dass die mit den von ihr beispielhaft angeführten Unterlagen zusammenhängenden Kosten vom Finanzamt im Zuge seiner oben dargelegten – und schlüssigen – Schätzung tatsächlich in jenen Kosten enthalten wären, die anteilmäßig dem Jahr 2004 zugerechnet wurden. Außerdem ergibt sich aus der von der steuerlichen Vertretung vorgelegten, bereits mehrfach erwähnten Aufstellung, dass zahlreiche Rechnungen erst in den Jahren 2004 und 2005 gelegt wurden, sodass ein Teil der Sanierung zweifelsohne erst nach dem Jahr 2003 erfolgt ist.

Der Bf ist es sohin nicht gelungen, eine Unschlüssigkeit der Annahme des Finanzamtes, dass (auch) 2004 Sanierungsarbeiten durchgeführt wurden, darzutun. Das Finanzamt folgte im Wesentlichen den Angaben der steuerlichen Vertretung der Bf. (im Abgabenverfahren ihres Ehegatten), insbesondere jenen, wonach ein Anteil von 36,39% der Gesamtrenovierungskosten dem Jahr 2004 zuzurechnen sei. Das nunmehrige Vorbringen, alle Arbeiten seien schon 2003 beendet worden, erweist sich daher geradezu als absurd und wahrheitswidrig. Dass sehr wohl auch im Jahr 2004 Investitionen bzw. Sanierungsarbeiten erfolgten, wird zudem durch die vorgelegten Unterlagen, im Besonderen der „Aufteilung der Investitionen auf allgemeine Fläche und Fläche von Herrn XY(Beschwerdeführer)“ bestätigt. Daher konnte das Finanzamt bedenkenlos davon

ausgehen, dass der Bf. auch im Jahr 2004 (analog den Vorjahren) Einkünfte aus sonstigen Leistungen zugeflossen sind. In der Sache war daher spruchgemäß zu entscheiden. “

Mangels abweichenden Vorbringens zur zeitlichen Zuordnung der strittigen Investitionsarbeiten im anhängigen Verfahren, hat das BFG keine Bedenken, das zitierte Ergebnis des BFG-Verfahrens RV/2100007/2011 auch dem Rechtmittelverfahren des Bf zur USt 2004 zu Grunde zu legen.

Der dem Bf im Zusammenhang mit Investitionen für die „Fremdwohnungen“ zustehende Vorsteuerabzug für 2004 beträgt somit 6.550,20 €. Dies entspricht dem in der BVE des FA vom 10.Jänner 2011 gekürzten Wert. Mit dem gegenständlichen Erkenntnis wird diese Kürzung rückgängig gemacht und der Vorsteueranspruch des Bf in Höhe des (vorläufigen) USt-Bescheides vom 17.November 2005 – nunmehr endgültig – bestätigt.

Im Zusammenhang mit den strittigen Sanierungsaufwendungen ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt weiters ein tauschähnlicher Umsatz iSd vorangestellten, rechtlichen Ausführungen (im Austauschverhältnis stehen einerseits die den „Fremdeigentümern“ zu Gute kommenden Sanierungsmaßnahmen des Bf und anderseits die Zustimmungserklärung der „Fremdeigentümer“ zu den geplanten Baumaßnahmen).

In Hinblick auf die Identität der steuerlichen Vertretung erweist sich die Heranziehung der dem Bf erwachsenen Kosten als Basis für die Höhe der Sonstigen Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG im Einkommensteuerverfahren der Gattin des Bf auch als geeignete Bemessungsgrundlage für die umsatzsteuerliche Bewertung der im anhängigen Verfahren anzusetzenden Gegenleistung nach § 4 Abs. 6 UStG. Mit diesem Wert ist die bis dato umsatzsteuerlich nicht erfasste Zustimmung der „Fremdeigentümer“ als tauschähnlicher Umsatz des Bf der steuerpflichtigen USt-Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen.

Abweichend von der zeitlichen Zuordnung der Sanierungsarbeiten war der tauschähnliche Umsatz auf Seiten des Bf aufgrund der nach § 17 UStG vorzunehmenden Sollversteuerung (Vermietungsumsätze des Bf 1999/2000 je über 1,5 Millionen S/110.000,- €) allerdings im Zeitpunkt der Zustimmungserklärung der „Fremdeigentümer“, somit im Gefolge der Eigentümersversammlung vom 28.Februar 2001, zu versteuern. Die Zurechnung hatte daher nicht im anhängigen Verfahren zur USt 2004 zu erfolgen. Insofern unterblieb eine Umsatzerhöhung durch das FA im angefochtenen Bescheid zu Recht.

Ein Eingehen auf die Rechtsmittelausführungen zu § 20 Abs. 2 EStG erübrigte sich, da die Anwendung der Bestimmung nicht verfahrensgegenständlich war.

Zulässigkeit einer Revision

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

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die genannten Voraussetzungen zutreffen. Die Entscheidung resultiert im Wesentlichen aus der Klärung von Sachverhaltsfragen bzw. folgt im Übrigen dem klaren Wortlaut der angewendeten gesetzlichen Bestimmungen und der angeführten, gefestigten VwGH-Judikatur bzw. unstrittigen Literatur.

Graz, am 25. November 2015