



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des C.R.j, Student,, geb. XYZ, Adr., vertreten durch Ing. Mag. Walter Stingl KG, Steuerberater, 1100 Laxenburgerstraße 83, vom 28. Oktober 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch ADir. Mold, vom 15. Oktober 2003 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 und vom 17. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Eingabe vom 19.4.2001 wurde dem Finanzamt bekannt gegeben, dass der Bw. das Haus 1170Wien von seinem Vater übernommen hat.

Mit Eingabe vom 20.7.2001 teilte der Bw. mit, dass er die Liegenschaft 1170Wien von seinem Großvater (F.R.sen , geb. XXX) gekauft hat und erklärte ausdrücklich: „Die erste Rate in Höhe von 750.000,- öS konnte ich aufgrund einer Sparbuchschenkung meiner Eltern in Gesamthöhe von ca. 714.000,- öS und meinen eigenen Ersparnissen bezahlen.“ Diese Angabe belegte der Bw. durch Schenkungsverträge, denengemäß er von seinem Vater 366.208,73 öS und von seiner Mutter 348.155,49 öS, jeweils am 27.3.2001 erhalten hat und vermittels eines Kaufvertrages vom 2.4.2001 in welchem unter Punkt zweitens der Kaufpreis der Liegenschaft mit 1.350.000,- öS (ohne Umsatzsteuerbelastung) festgelegt wurde.

Im Detail steht im Kaufvertrag, dass bereits ein Betrag von 750.000,- öS geleistet worden und der verbleibende Restkaufpreis in Höhe von 600.000,- öS in zwei gleichen Raten zum 31.3.2005 und zum 31.8.2007 zu bezahlen sei.

In Punkt 5 des Kaufvertrages legten die Vertragspartner weiters fest: „Die Vertragsparteien erklären, dass ihnen der wahre Wert des Verkaufsobjektes bekannt ist, sie nehmen die gesetzliche Bestimmung über die Anfechtung wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes zur Kenntnis.“

Am 25.9.2001 reichte der steuerliche Vertreter des Bw. beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern eine "Berichtigung zum Kaufvertrag" ein, mit welcher er bekannt gab, dass der Kaufpreisteil von 750.000,00 öS (dessen Übernahme bereits quittiert worden sei) nicht "in dieser Form" bezahlt worden sei, sondern dass der Bw. statt dessen die Bezahlung von 2 in der Zahlungsverpflichtung von F.R.sen, geb. XXX gelegenen Rechnungen übernommen habe, und sich deshalb die Anschaffungskosten auf 1.378.305,92 öS erhöht hätten. (Eine diesbezügliche Bestätigung seitens des Großvaters wurde nicht vorgelegt).

Die **Umsatzsteuererklärung 2001** übermittelte der Bw am 27.6.2002.

In der Folge wurde der Bw. seitens des Finanzamtes ersucht, einerseits einen Regelbesteuerungsantrag zu übermitteln, andererseits bekannt zu geben, aus welchen Mitteln er seinen Lebensunterhalt bestritten habe.

Am **3.10.2002** reichte der Bw. die Einkommensteuererklärung des Jahres 2001 und eine **berichtigte Umsatzsteuererklärung** nach, mit der Begründung, dass in der ursprünglichen Erklärung die Rechnungen über die Projektierungskosten für eine Sockelsanierung nicht enthalten gewesen seien. Beigelegt war ein Schreiben des Bw. in dem dieser erklärte noch zu studieren, seinen Lebensunterhalt durch monatliche Unterstützungen seiner Eltern in Höhe von 600,-€ und durch Ausübung einer geringfügigen Beschäftigung (148,50 €) zu bestreiten.

Weiters teilte er mit, für die Liegenschaft bereits 750.000,- öS entrichtet zu haben, stammend aus Schenkungen seiner Eltern und eigenen Ersparnissen. Er brachte vor, dass es sich bei dem Kauf in realiter um eine gemischte Schenkung gehandelt habe, da er nur 600.000,- öS zu bezahlen habe, sowie die Rechnungen von Hrn. Ing. E. Wanner in Höhe von 101.600,- öS und 592.351,16 öS beglichen hätte und außerdem ein Betrag von 84.354,70 öS auf dem Hauseigentümergeverrechnungskonto noch nicht beglichen sei. Der restliche **Barkaufpreis** werde erst in den Jahren 2005 und 2007 fällig.

Gleichzeitig beantragte der Bw. die Gebäude-AfA nicht ausgehend vom Kaufpreis, sondern von einem Gebäudewert von 3.016.257,76 öS (219.200,00 €) laut Schätzgutachten vom 15.6.2002 vorzunehmen.

Den beigelegten Rechnungen des Hrn. Ing.W., die an den Bw. gerichtet sind, ist zu entnehmen, dass es sich bei der Rechnung 076/2001 um eine Schlussrechnung über für im Zeitraum **1993 bis Juni 1995** erbrachte Büroleistungen zur Sockelsanierung und bei der Rechnung 077/2001 um eine Schlussrechnung über für im Zeitraum Juni **2000 bis April 2001** über erbrachte Büroleistungen zur Sockelsanierung handelt.

Mit **Vorhalt vom 21.7.2003** ersuchte das FA den Bw. die Beiblätter der Hausverwaltung und die Prüfberichte nachzureichen, sowie bekannt zu geben, ob hinsichtlich der Sockelsanierung eine Förderungszusicherung erteilt, bzw. Geldmittel zugezählt worden seien, wie hoch das Hauptmietpassivum und die durch den Eigentümer in Rechnung gestellten Bauverwaltungshonorare seien und wann der Baubeginn sein würde.

Hinsichtlich der AfA stellte das Finanzamt fest, dass diese vom Kaufpreis und nicht aufgrund fiktiver, auf einem Schätzungsgutachten beruhender Anschaffungskosten zu berechnen sei.

Im **Antwortschreiben vom 18.8.2003** teilte der Bw mit, dass "die Sockelsanierung bereits vom Voreigentümer geplant, Ausschreibungen vorbereitet worden seien und gegenüber Hrn. Ing.W., der mit der Planung beauftragt worden sei, finanziert worden seien".

Er würde die geplante Sanierung jedoch nicht durchführen, da ihm das Risiko zu hoch sei. Außerdem habe er, da die Sanierung notwendig gewesen sei, das Haus mit Datum 1.3.2003 veräußert.

Die Abschreibung der fiktiven AfA sei deshalb gerechtfertigt, da es sich um eine gemischte Schenkung seitens des Großvaters gehandelt habe. Aufgrund des Schätzungsgutachtens sei von einer gemischten Schenkung auszugehen, bei welcher der Schenkungscharakter bei weitem überwiege, weshalb eine unentgeltliche Übergabe vorliege.

Der Verkehrswert des Hauses laute auf 274.000 € (3.703.22,20 öS) und habe der erzielte Kaufpreis 326.500 € (4.492.737,90 öS) betragen. Die übernommenen Schulden hätten 100.165 € betragen. Demnach seien 30 % vom Verkehrswert als entgeltlich und 70% als unentgeltlich zu werten. Da es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auf das Überwiegen des unentgeltlichen Anteils ankomme sei eine unentgeltliche Übertragung gegeben und könne demzufolge die AfA könne von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen werden.

Am 1.9.2003 brachte der Bw. die **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002** ein in der er einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 19.010,44 € erklärte.

Aus dem mit **Eingabe vom 22.9.2003** eingereichten Verkaufsvertrag geht u.a. hervor, dass der Bw. der, in der Folge kaufenden Fa. Objekt HH am 7.2.2003 ein Verkaufsangebot gelegt und die Liegenschaft per Ablauf des 28.2.2003 um den o.a. Preis veräußert habe. Dem

vorgelegten Kaufvertrag ist u.a. zu entnehmen: "Der für angemessen befundene Nettobarkaufspreis beträgt 326.500,-€".

Am 15.10.2003 erließ das Finanzamt den **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001**, in dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit -240.000.-öS festgestellt wurden und setzte die Einkommensteuer mit 0,- € fest. Mit gleichem Datum erging auch der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001, in dem die Umsatzsteuer mit -646,86 € festgesetzt wurde. Der Gesamtbetrag der Vorsteuern wurde mit -33.587 öS (-2.440,87 €) ausgewiesen.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Vorsteuern aus den Rechnungen 076/2001 und 077/2001 von der Fa. Ing.W. wegen Nichtordnungsmäßigkeit der Rechnungen (unrichtige Bezeichnung des Leistungsempfängers) und mangels Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen (Leistungserbringung an Herrn F.R. bzw. für dessen Unternehmen) nicht zum Abzug zugelassen worden seien.

Hinsichtlich der mit Kaufvertrag vom 2.4.2001 erworbenen Liegenschaft in Wien<sup>17</sup> sei zunächst bekannt gegeben worden, dass diese um einen (bestätigtermaßen bei Vertragsunterfertigung teilweise schon entrichteten) Kaufpreis in Höhe von 1.350.000 öS erworben worden sei. Mit Eingabe vom 1.10.2002 sei bekannt gegeben worden, dass der vereinbarte und zahlungsbestätigte Kaufpreisanteil in Höhe von S 750.000,-- nicht „in dieser Form“ bezahlt worden sei, sondern statt dessen die Bezahlung von, in der Zahlungsverpflichtung des Liegenschaftsveräußerers gelegenen Rechnungen und der Hausverwaltungs-Verrechnungsschuld, übernommen worden sei.

Gleichzeitig sei erstmals beantragt worden, die AfA für die gegenständliche Liegenschaft von einem, aus einem beigelegten Verkehrswertgutachten abgeleiteten Gebäudewert in Höhe von 219.200 € zu bemessen, da der mit Kaufvertrag vom 2.4.2001 vollzogene Liegenschaftserwerb nicht als entgeltlich, sondern infolge des wesentlich höheren Verkehrswertes der Liegenschaft als eine gemischte Schenkung mit überwiegender unentgeltlicher Übertragungskomponente, somit als unentgeltlich, anzusehen sei.

Nach Lehre und Rechtsprechung sei von einer gemischten Schenkung erst dann auszugehen, wenn der Schenkungscharakter überwiege, wobei eine gemischte Schenkung nicht schon dann vorliege, wenn die Leistung der einen Seite objektiv wertvoller sei, als die der anderen, weil das Entgelt für eine Leistung bewusst niedrig unter dem objektiven Wert angesetzt wurde. Erforderlich sei vielmehr, dass sich die Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich, teilweise unentgeltlich bei Vertragsunterfertigung bewusst gewesen seien und die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und auch ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht hätten. Ein preisliches Entgegenkommen gegenüber einem Verwandten begründe noch keine gemischte Schenkung.

Mit Schätzungsgutachten vom 15.7.2002 sei (nachträglich) per 2.4.2001 ein Verkehrswert in Höhe von 274.000 € ermittelt und (ohne weitere Differenzierung der unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe) mit den „fiktiven Anschaffungskosten“ gleichgesetzt worden. Der Wert sei dabei nach dem Ertragswertverfahren - ausgehend von einem kapitalisierten „Jahresnettoertrag“ von € 25.146,-- unter Abzug von abzusehenden Investitionskosten in Höhe von € 266.000,-- - berechnet worden. Der „Jahresnettoertrag“ sei offenbar aus insgesamt möglichen Jahreseinnahmen aus Mietzinsen (ohne Betriebskosten, da auch kein Betriebskostenaufwand berücksichtigt wurde) in Höhe von € 31.433,-- abzüglich eines Ausgabensatzes für laufende Erhaltung und Mietzinsausfälle in Höhe von 20% der Jahreseinnahmensumme berechnet worden. Der so berechnete Ertragswert sei sodann mit dem Liegenschafts-Verkehrswert gleichgesetzt worden, ohne dass andere Wertermittlungsfaktoren herangezogen worden seien.

Die vom Gutachter herangezogenen Basiswerte für den „Jahresnettoertrag“ würden aber einem Vergleich mit der faktischen Ertragssituation sowohl beim Verkäufer, als auch beim Erwerber nicht standhalten. Laut vorgelegter Jahreserklärung 2002 beliefen sich die Jahreseinnahmen (ohne Betriebskosten) auf nicht einmal die Hälfte des „Jahresrohertrages“ laut Gutachten, allein die Zinsausfälle hätten 63,60% betragen.

Auch beim Voreigentümer sei in den Vorjahren die jährliche Einnahmensumme (ohne Betriebskosten) im Durchschnitt um mehr als 40% geringer gewesen, als der „Jahresrohertrag“ laut Gutachten, die Mietausfälle und laufenden Erhaltungsaufwendungen hätten ein Vielfaches des im Gutachten verwendeten Prozentsatzes betragen.

Erhöhe man bei der vom Gutachter selbst gewählten Wertermittlungsmethode aufgrund dieser Umstände (selbst unter Beibehaltung der bereits überhöhten „Jahresrohertrages“) der Abzug „für laufende Erhaltung und Mietausfallwagnis“ (nicht einmal auf die zuvor genannten Durchschnittswerte, sondern lediglich) auf 45%, dann ergebe sich ein Ertragswert ca in Höhe des zuletzt bekannt gegebenen Kaufpreises.

Somit könne nicht davon ausgegangen werden, dass mit dem beigebrachten Gutachten ein „Missverhältnis“ zwischen dem vereinbarten Kaufpreis und dem faktischen Liegenschaftswert nachgewiesen worden sei.

Auch fände sich in den beigebrachten Unterlagen kein Hinweis für einen auch zum Ausdruck gebrachten Schenkungswillen, sondern sei vielmehr im Kaufvertrag gerade das Gegenteil verankert.

Bei einer vertraglichen Dokumentation einer bewusst überwiegenden Schenkung wäre der Vertrag nach aller Lebenserfahrung nicht anfechtbar gehalten worden, schon gar nicht wegen einer Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes.

Somit sei auch anhand dieses Aspektes nicht von einer gemischten Schenkung auszugehen.

Lediglich anhand der Höhe des Verkaufspreises (bei Veräußerung im Jahr 2003) könne davon ausgegangen werden, dass der Veräußerer beim Kauf im Jahr 2001 dem Erwerber preislich entgegengekommen sei.

Aus den festgelegten bzw. hinsichtlich der Rechnungsbezahlung modifizierten Zahlungsmodalitäten heraus könne aber nicht geschlossen werden, dass mit der Liegenschaftsübertragung eine Schenkung bewirkt werden sollte, sondern vielmehr, dass sich der Veräußerer des mit einer Gebäudesanierung verbundenen Erfordernisses eines (weiteren) persönlichen und finanziellen Engagements entledigen wollte und deshalb dem Erwerber (Enkelsohn) preislich entgegengekommen ist.

Da ein solches „Entgegenkommen“ gegenüber einem Verwandten alleine noch keine gemischte Schenkung begründe, ändere auch die Höhe des Verkaufspreises im Jahr 2003 nichts an der Beurteilung des Erwerbsvorganges im Jahr 2001 als entgeltlicher Grundstückserwerb.

Es sei daher auch weiterhin von einem Grundstückskauf (Basis S 1.378.305,92 abzügl. Grund und Bodenwertanteil 20% = S 275.661,18 und der daraus sich ergebenden AfA-Basis in Höhe von 1.102.644,73 öS, davon 2% AfA = S 22.052,89 = 1.602,65 €) auszugehen:

Die „zur Bezahlung übernommenen Rechnungsbeträge“ stellten demnach Anschaffungskosten dar und seien im Wege der Gebäude-AfA zu berücksichtigen.

Der - neben dem normalen AfA-Abzug „nochmals“ vorgenommene Abzug einer AfA von den Projektierungskosten der Sockelsanierung (€ 729,06) sei als Doppelabzug nicht zulässig.

In der gegen diesen Bescheid am 28.10.2003 erhobenen **Berufung** brachte der Bw. hinsichtlich der Umsatzsteuer vor, dass der Vorsteuerabzug aus 2 Rechnungen des Baumeisters Ing.W., jeweils vom 29.05.2001 mit Rechnungsnummer 076/2001 und 077/2001 strittig sei.

In der Begründung zum „geänderten“ Umsatzsteuerbescheid 2001 werde darauf hingewiesen, dass die Vorleistungen an den Voreigentümer erbracht worden seien, demnach auch vom Vorbesitzer bereits Akontozahlungen geleistet worden seien. „Somit wurden zufolge der auf der Rechnung unrichtig vorgenommenen Bezeichnung des Leistungsempfängers Vorsteuern aus Rechnungen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen erbrachte Leistungen zum Abzug zugelassen.“

Festzustellen sei, dass die Teilleistungen in Form von Anzahlungsrechnungen gegenüber dem Voreigentümer in Rechnung gestellt worden seien. Gemäß dem zunächst als Kaufvertrag bezeichneten Vertrag, habe sich der Bw. verpflichtet, die Verpflichtung zur

Abdeckung der noch ausstehenden Gesamtabrechnung des Baumeisters für die Büroleistungen zur Sockelsanierung zu übernehmen. Eine Anzahlungsrechnung müsse im Zuge der Schlussrechnung wieder storniert werden. Da die Anzahlungsrechnungen gegenüber dem Voreigentümer gelegt worden seien, wären diese Leistungen allenfalls gegenüber dem Voreigentümer abzurechnen gewesen, ab dem Stichtag der Übergabe von Nutzen und Lasten aber an den neuen Eigentümer zu fakturieren. Der Bw. habe sich als neuer Eigentümer jedoch verpflichtet, für sämtliche gegenüber Ing.W. noch offenen Leistungen aufzukommen. Die Leistungen des Baumeisters seien auch in zeitlicher Hinsicht bereits an den neuen Eigentümer Hrn. C.R.j erbracht worden. Demnach sei der zivilrechtliche Verpflichtungsvorgang auch für die umsatzsteuerrechtliche Verrechnung maßgebend.

Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung könne sich daher ausschließlich auf die formal „richtige“ Abrechnung beschränken. Eine Schlussrechnung hätte, insoweit keine abgrenzbaren Teilleistungen vorgelegen seien, gegenüber dem ursprünglichen Eigentümer nicht gelegt werden können.

Teilleistungen könnten anerkannt werden,

- wenn die geschuldete Leistung (Werklieferung, Werkleistung) in wirtschaftlicher Betrachtungsweise teilbar ist,
- wenn der entsprechende Teil gesondert abgenommen wird,
- wenn vor der Abnahme die Zahlung eines Teilentgeltes vereinbart wird und
- wenn das Teilentgelt gesondert und endgültig abgerechnet wird.

Da diese Voraussetzungen nicht gegeben gewesen seien, hätte Hr. Ing.W. erst nach Fertigstellung seiner Arbeiten die Endabrechnung legen dürfen.

Die Abrechnung hätte daher demjenigen gelegt werden müssen, der als Unternehmer den Auftrag für die Endabrechnung erteilt hat. Dies sei der Bw. gewesen. Die Faktura sei daher ordnungsgemäß ausgestellt worden, wobei die an den Voreigentümer gelegten Anzahlungsrechnungen gem. § 11 UStG 1994 in Abzug gebracht worden seien. Die Fakturierung und der Vorsteuerabzug seien daher dem Umsatzsteuergesetz entsprechend erfolgt.

„Wird über die bereits tatsächlich erbrachte Leistung insgesamt abgerechnet (Endrechnung), so sind in der Endrechnung gemäß § 11 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994 die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Anzahlungsrechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind. Dieser

Bestimmung ist entsprochen, wenn die einzelnen vereinnahmten Teilentgelte mit den jeweils darauf entfallenden Steuerbeträgen in der Endrechnung abgesetzt werden. Es genügt aber auch, wenn der Gesamtbetrag der vorausgezahlten Teilentgelte und die hierauf entfallenden Steuerbeträge in einer Summe abgesetzt werden (Rz 1525 UStR 2000)."

Der Hinweis in der Begründung zum abweichenden Umsatzsteuerbescheid, dass ein Abzug von einer Rechnung vorgenommen worden sei, welche für ein anderes Unternehmen ausgeführt worden sei, entspreche demnach nicht den Tatsachen, da die Schlussrechnung immer und ausschließlich nur demjenigen zu legen sei, der ab dem Zeitpunkt der Übernahme der Liegenschaft für Nutzen und Lasten zuständig sei. Dem Voreigentümer sei keine Endabrechnung gelegt worden, da die Leistungen noch nicht abgeschlossen gewesen seien. Erst nach Übernahme der Liegenschaft hätten die Leistungen endabgerechnet werden können, demnach gegenüber dem neuen Unternehmer. Die Rechnung sei hinsichtlich des Leistungsempfängers keineswegs unrichtig ausgestellt worden, da dieser tatsächlich der Rechtsnachfolger sei, weshalb eine ordnungsgemäße Rechnung vorliege die auch zum Vorsteuerabzug berechtige.

Nach den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes sei zwischen Unternehmen die Umsatzsteuer als Durchlaufposten anzusehen. Sollte jedoch die Meinung vertreten werden, dass rein formal die Endabrechnung hinsichtlich der an den Bw. erbrachten Leistungen (entspricht den geleisteten Anzahlungen), gegenüber dem Voreigentümer zu legen gewesen wäre, dürfte in der Unternehmerkette keine Belastung stattfinden. Da demnach durch die Versagung des Vorsteuerabzuges eine Belastung gegeben wäre, entspräche diese Rechtsauffassung nicht den Intentionen des Umsatzsteuergesetzes. Rein theoretisch wäre eine Berichtigung der Faktura und Endabrechnung gegenüber dem Voreigentümer formal möglich und umsatzsteuerrechtlich zulässig. In diesem Fall müsste im Steuerakt des Geschenkgebers eine Wiederaufnahme des Verfahrens stattfinden. Aus verwaltungswirtschaftlichen Gründen werde jedoch gebeten, von dieser formal wesentlich aufwendigeren Verrechnung der Umsatzsteuer abzusehen.

Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002:

Hinsichtlich der unentgeltlichen Übertragung der Liegenschaft habe das Finanzamt die Rechtsmeinung vertreten, dass ein entgeltlicher Vorgang vorliege.

Im Wesentlichen beruhe diese Rechtsmeinung auf dem Umstand, dass angebliche Fehlbeurteilungen im Schätzgutachten vorlägen, wobei generell von einer entgeltlichen Übertragung auszugehen wäre.



Es werde zugestimmt, dass nach Lehre und Rechtssprechung von einer gemischten Schenkung erst dann auszugehen sei, wenn der Schenkungscharakter überwiege, also ein Wirtschaftsgut zu mehr als der Hälfte unentgeltlich erworben werde.

Auf die Ausführung hinsichtlich der Begründung, weswegen das Schätzgutachten nicht anzuwenden wäre, sei nicht näher einzugehen, da durch den Verkauf der Liegenschaft der tatsächliche Verkehrswert exakt festgestellt worden sei. Es stehe daher der Finanzverwaltung frei, vom wesentlich höheren, effektiven Verkaufserlös, der überdies zeitnah zum Stichtag der unentgeltlichen Übertragung liege, die AfA zu berechnen. Der Verwaltungsgerichtshof bestätige, dass die exakteste Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten auf der Basis von Vergleichspreisen gegeben wäre. Eine „Methode, die den Verkehrswert mit Hilfe der tatsächlich beim Erwerb von Vergleichsliegenschaften bzw. Miteigentumsanteilen gezahlten Kaufpreise zu ermitteln, ist als solche nicht zu beanstanden.“

Daher sei von einem Überwiegen des unentgeltlichen Charakters auszugehen. Es komme nicht auf die formale Vertragsbezeichnung, sondern darauf an, ob Unentgeltlichkeit das Handeln des Übergebers bestimmt hat (VwGH v 19.10.1987, 86/15/0097).

Schenkungscharakter werde dann vorherrschen, wenn es sich um Übertragung zwischen nahen Angehörigen handelt und Leistung und Gegenleistung überwiegend nicht nach kaufmännischen Grundsätzen gegeneinander abgewogen werden (VwGH v. 1.12.1986, 86/15/0061 bzw. v. 19.10.1987, 86/15/0097).

Überwiege der Schenkungscharakter, so sei insgesamt eine Schenkung anzunehmen. Unbestritten sei, dass Herr C.R.j von seinem Großvater, F.R.sen, die Liegenschaft übertragen erhalten habe. Daher sei davon auszugehen, dass eine Schenkung grundsätzlich gewollt gewesen sei, der Vertragsverfasser jedoch aus Gründen der verkehrssteuerrechtlichen Beurteilung zunächst von einem Kaufvertrag ausgegangen sei. Diese ausschließlich für die Frage der Grunderwerbsteuer/Schenkungssteuer maßgebliche Definition könne nicht zu der einkommensteuerrechtlichen Folgewirkung den Vorgang als entgeltlich einzustufen führen. In der Praxis sei wiederholt festzustellen, dass Anwälte und Notare eine Vertragsbezeichnung allein aus der Beurteilung hinsichtlich der verkehrssteuerlichen Einstufung vornehmen, da die Grunderwerbsteuerbelastung (Kaufvertrag) gegenüber der Erbschaftssteuerbelastung (Schenkungen) geringer ausfalle.

Selbstverständlich sei vom „Großvater an den Neffen“ (wohl gemeint Enkel) eine unentgeltliche Übertragung gewollt gewesen, wenngleich mit Übernahme von

aushaftenden Verpflichtungen, welche die Hälfte des Verkehrswertes keineswegs überschritten hätten.

Der Schenkungscharakter könne durch eine Bestätigung des Geschenkgebers auch schriftlich dokumentiert werden. Da überdies eine überwiegende unentgeltliche Übertragung zwischen nahen Angehörigen den Erfahrungen des täglichen Lebens entspreche, sei auch gem. § 21 BAO unter Bedachtnahme der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt, und nicht die äußere Erscheinungsform des Vertrages maßgebend.

Die Fakten würden somit eindeutig für eine überwiegend unentgeltliche Übertragung der Liegenschaft sprechen.

Am 17.10.2003 erließ das Finanzamt den **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002** in dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit -16.229,09 € festgestellt und die Einkommensteuer mit 0,- € festgesetzt wurde.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten **Berufung vom 28.10.2003** verwies der Bw. begründend auf seine Ausführungen in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Vorjahres (s.o.).

Am **2.12.2003** übermittelte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt ein weiteres Schreiben in dem er ausführte, dass die Schenkung seitens des Großvaters tatsächlich gewünscht gewesen sei und die Textierung "Kauf" vom Notar nur "unglücklich" gewählt worden sei. Der Notar hätte den Charakter des Rechtsgeschäfts als gemischte Schenkung erkannt und vorgeschlagen den Vertrag nicht als Kaufvertrag zu bezeichnen, jedoch hätte der Vater des Bw. Hr. F.R. darauf gedrängt die Kaufvertragstextierung zu wählen. Durch diese Vorgangsweise habe sich aber am wirtschaftlichen Gehalt nichts geändert und es liege kein entgeltlicher Eigentumsübergang vor. Dies könne auch vom Notar bestätigt werden, bzw. werde dies auch der Vater als Zeuge bestätigen. Außerdem begehre der Bw. im Falle der Vorlage die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Beigelegt war ein Schreiben des Bw. in dem dieser darüber informierte, dass der gesundheitliche Zustand seines Großvaters (schwere Diabetes) eine rasche Abwicklung nahe lege, die Entscheidung die Liegenschaft an ihn zu übergeben völlig überraschend gekommen sei und es ihm an den rechtlichen Kenntnissen ermangelt habe.

Angesichts der hohen Baumeisterrechnungen hätten die Vertragsparteien auf die Umsatzsteuerbelastung des Kaufpreises verzichtet, was nur durch die Unkenntnis des Steuerrechts zu erklären sei.

Der in der Folge berichtigte Kaufpreisanteil von 750.000,- öS sei durch einen Irrtum zustande gekommen. Sein Großvater habe durch die Hausverwaltung die Information erhalten, dass

alle Leistungen erbracht und die Schlussrechnungen gelegt seien, jedoch an Ing.W. noch Zahlungen in Höhe von 750.000,- öS zu leisten wären. Aus diesem Grund habe er auf diesen Teil des Kaufpreises verzichtet, habe jedoch dennoch den Notariatsakt unterschrieben, da alles rasch gehen sollte.

Bezüglich der 600.000,- öS sei auszuführen, dass ihm sein Großvater die Liegenschaft habe schenken wollte, jedoch auch seine beiden anderen Enkelkinder, T.R. (XY) und Ch.R. (YZ) einen, wenn auch geringen, Wert der Liegenschaft erhalten sollten. Aufgrund mangelnder Information hätten diese jeweils 300.000,- öS gesichert durch einen Pflichtteilsentfertigungsvertrag erhalten sollen.

Somit sei eindeutig nachgewiesen, dass (F.R.sen , geb. XXX) an keiner Gegenleistung für die Liegenschaft interessiert gewesen sei, sondern lediglich die Rechnungen beglichen wissen, seine beiden anderen Enkelkinder beschenken und ihm die Liegenschaft schenken wollte.

Am **12.2.2004** übermittelte die steuerliche Vertretung des Bw. neuerlich ein Schreiben an das Finanzamt in dem es auf die beiden beigelegten Bestätigungen verwies.

Mit **Erklärung** vom 10.1.2004 bestätigte **Hr F.R. (ZY)**, dass ihm sein Vater das Liegenschaftsobjekt 1170Wien hätte geben wollen. Deshalb sollte er den Kindern seines verstorbenen Bruders jeweils 300.000,- öS zukommen lassen. Er habe nicht zugesagt, sondern den Vorschlag in den nachfolgenden Wochen mit seiner Frau und seinem Sohn diskutiert. Sein Sohn habe erklärt genügend Zeit für die Verwaltung des Hauses aufbringen zu können und wollte sich um das Haus kümmern. Da sein Vater einverstanden gewesen sei, habe er Kontakt mit einem Notar aufgenommen. Dieser habe vorgeschlagen einen Schenkungsvertrag auszufertigen, er habe jedoch auf einem Kaufvertrag bestanden.

Fr. M.O. (YX), Lebensgefährtin von F.R.sen . erklärte, dass ihr verstorbener Lebensgefährte im Jahr 2000 sein Haus innerhalb der Familie verschenken habe wollen. Ein Verkauf sei für ihn nicht in Frage gekommen, da das Haus in der Familie bleiben sollte. Sein Sohn habe abgelehnt, jedoch sei später sein Enkel interessiert gewesen. Ihr Lebensgefährte habe sich daher zu einer Schenkung an seinen Enkel entschieden unter der Bedingung, dass er nichts mehr mit dem Haus zu tun habe und ein finanzieller Ausgleich an die beiden anderen Enkelkinder möglich sei.

Am 6.5.2007 gab der Notar Hr.Dr.F. telefonisch als Zeuge hinsichtlich des Vorbringens, dass hinsichtlich der Liegenschaft 1170Wien zwischen den Vertragspartners eine Schenkung beabsichtigt gewesen sei, befragt, an, dass eindeutig immer ein Kauf beabsichtigt gewesen sei. Es habe auch mehre Entwürfe des Kaufvertrags gegeben. Auch habe er selbst nie vorgeschlagen den Vertrag als Schenkung zu bezeichnen.

Mit **Schreiben vom 15.5.2007** brachte der UFS dem Bw. die Aussage des Zeugen Notar Dr.F. zur Kenntnis.

Weiters wurde der Bw. ersucht mitzuteilen, wann die Verkaufverhandlungen hinsichtlich des Verkaufs der Liegenschaft im Jahre 2003 begonnen hätten. Darüber hinaus wurde festgehalten, dass im abgeschlossenen Bewirtschaftungszeitraum ein Gesamtverlust erwirtschaftet wurde.

Im **Antwortschreiben vom 11.6.2007** vertrat die steuerliche Vertretung des Bw. die Ansicht, dass die Aussage des Notars Dr.F. nur aus standesrechtlichen Gründen erklärbar sei, da die Bezeichnung des Vertragswerkes als Kaufvertrag nur auf Wunsch des Vaters erfolgt sei. Dies werde durch den gleichzeitig abgeschlossenen Pflichtteilsverzicht der Cousine und des Cousins des Bw. belegt. Der Pflichtteilsentfertigungsvertrag sei auch nur in Kombination mit dem sogenannten Liegenschafts Kaufvertrag erforderlich, sinnvoll und zivilrechtlich notwendig.

Darüber hinaus gebe es sowohl die handschriftliche Erklärung des Hrn. F.R., die den Werdegang der Fehltextierung wiedergebe und als auch die Erklärung von Fr. M.O..

Im Übrigen wurden die bisherigen Vorbringen wiederholt.

Hinsichtlich der Verkaufsabsicht führte der Vertreter des Bw. aus, dass von Anbeginn an Vermietungsabsicht vorgelegen hätte und die Verkaufsvariante erst aufgrund von wirtschaftlichen und steuerlichen Gründen notwendig geworden sei. Wenn ein Verkauf geplant gewesen sei, hätte dies bereits der Großvater durchführen können und anschließend das Geld auf seine Enkelkinder verteilen können. Durch den Verkauf seiner Eigentumswohnung sei dieser sehr wohl darüber informiert gewesen, wie eine Liegenschaft verkauft werden könne.

Die Verkaufsabsicht habe der Bw. im Sommer 2002 aufgrund der Problematik mit der Sockelsanierung getroffen und sei diese ab 12.10.2002 erstmals im „Kurier“ inseriert worden und hätten die Verkaufverhandlungen im Oktober 2002 begonnen.

Hinsichtlich der Liebhaberei sei unbestritten, dass eine Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs. 1 der LVO gegeben sei. Da der Verkauf umsatzsteuerpflichtig behandelt worden sei, sei die Vorsteuerabzugsberechtigung jedenfalls gegeben, die Voluptuäreigenschaft hindere gemäß § 6 der LVO den Vorsteuerabzug demnach nicht. Auch eine ertragsteuerliche Einstufung als Voluptuar sei nicht statthaft, da über den geforderten Zeitraum von 25 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielt worden wäre.

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

### **Einkommensteuer 2001 und 2002**

In seinen Berufungen vom 28.10.2003 wendet sich der Bw. nicht gegen die im Spruch der Einkommensteuerbescheide vom 15.10.2003 und 17.10.2003 festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von 0,- €, sondern lediglich gegen die, in der Begründung festgestellte AfA-Bemessungsgrundlage.

Das tragende Element des Bescheides ist jedoch der Spruch. Nach höchstgerichtlicher Judikatur entfaltet jedoch nur dieser normative Wirkung und ist daher der Rechtskraft zugänglich (VwGH v 19.10.1964, 22/64). Daher kann auch nur der Spruch eines Bescheides und nicht auch dessen Begründung angefochten werden (VwGH v. 12.12.1950, 2609/50; v. 21.6.1977, 2183, 2184/75).

Der Bw. ist durch den Spruch des angefochtenen Bescheids nicht in seinen Rechten verletzt, da ihm gegenüber keine Abgabe festgesetzt wurde (und auch kein vortragfähiger Verlust gegeben ist). Darüber hinaus würde sich selbst dann, wenn die Berufungsbehörde seinem Anbringen in vollem Umfang stattgeben würde, am Spruch nichts ändern, so dass der Bw. auch nicht beschwert ist.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2002 waren daher als unbegründet abzuweisen.

### **Umsatzsteuer 2001:**

Der unabhängige Finanzsenat geht aus nachfolgenden Gründen davon aus, dass die Leistungen, hinsichtlich der Rechnungen für die der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, nicht an den Bw., sondern an den Verkäufer der Liegenschaft erbracht wurden.

Im Berufungsschreiben vom 28.10.2003 wird hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 einerseits ausgeführt, dass gegen die Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO kein Rechtsmittel erhoben wird, inhaltlich aber die Wiederherstellung des Bescheidergebnisses im Status vor der Bescheidaufhebung beantragt.

Als entscheidungsrelevant wurde diesbezüglich vorgebracht, dass

- die vom Baumeister Ing.W. erbrachten "baumeisterlichen Büroleistungen" erst nach Übereignung der Liegenschaft an den neuen Unternehmer hätten endabgerechnet werden können.
- die erbrachten Leistungen des Baumeisters auch in zeitlicher Hinsicht bereits an den neuen Eigentümer erbracht worden seien und demnach der zivilrechtliche Verpflichtungsgrund in an den neuen Eigentümer erbrachten Leistungen bestanden hätte und
- die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ausschließlich durch die formale Abrechnung beschränkt sein könne.

Diesbezüglich wird festgehalten, dass weder für das Vorliegen von Teilleistungen, noch für eine Leistungserbringung an den (neuen) Eigentümer C.R.j über die bloße Behauptung hinausgehende Grundlagen festgestellt werden konnten.

Aus der Rechnung 076/2001 geht zweifelsfrei hervor, dass Leistungen ", die schon in den Jahren 1993 bis 1995 (also solche vor Ausstellung der Anzahlungsrechnung im Jahr 1996) erbracht worden sind, schluss"-abgerechnet werden. (Über die Akontierung wurde nicht mit "Teilrechnung" sondern mit Anzahlungsrechnung an F.R.sen abgerechnet. Da nach Ausstellung der Anzahlungsrechnung keinerlei Leistungen hinzugetreten sind, kann davon, dass eine Abrechnung mangels abgrenzbarer Teilleistungen gegenüber dem vorherigen Eigentümer nicht gelegt hätte werden können, bzw., dass die 8 bis 6 Jahre vor dem Liegenschaftserwerb durch C.R.j erbrachten Leistungen nicht an den seinerzeitigen Eigentümer erbracht worden wären, keine Rede sein.

In der Rechnung 077/2001 wird als Leistungszeitraum "Juni 2000 bis April 2001" angegeben. Der Kaufvertrag wurde am 2.4.2001 unterfertigt. Somit ist auch hinsichtlich dieser Rechnung davon auszugehen, dass die Leistungserbringung vor Übereignung des Kaufobjektes stattgefunden hat. Dies ist auch aus den Usancen des Geschäftsverkehrs ersichtlich, da eine Schlussrechnung grundsätzlich infolge eines Verkaufes gelegt wird.

Beiden Rechnungen liegen "Büroleistungen" (Planungs- und Behördenwegsleistungen) zugrunde (die ursprünglich in den Jahren 1993 bis 1995 erstellten Pläne wurden auf ein kostengünstigeres Konzept umgearbeitet) und erfolgte nach Ansicht des UFS eine gesonderte Rechnungslegung deswegen nicht früher, da sich der planende Baumeister eine Erteilung des Durchführungsauftrages erhoffte.

Dass sämtliche Leistungen gegenüber Hrn F.R.sen erbracht worden seien, wurde auch durch die Aussage des Auftragnehmers Ing.W. bestätigt.

Anhand der Ausführungen im Berufungsschreiben ergibt sich zweifelsfrei, dass Auftraggeber noch F.R.sen war. Die in diesem Schreiben geäußerte Rechtsansicht, dass die erbrachten Leistungen nur infolge der zwischen dem ursprünglichen und neuen Eigentümer getroffenen Vereinbarung auch vom leistenden Unternehmer zivilrechtlich nur noch gegenüber dem, am Rechtsgeschäft noch gar nicht beteiligt gewesenen neuen Eigentümer abgerechnet hätte werden könnte, ist rechtlich ebenso haltlos, wie die Auffassung, dass sich der zivilrechtliche Vertragspartner der Ing.W. nur durch eine Aufforderung zur Schlussrechnungslegung automatisch, ähnlich wie bei einer Gesamtrechtsnachfolge, geändert hätte.

Wären, wie nunmehr behauptet, die Leistungen bereits an den neuen Eigentümer C.R.j erbracht worden, hätte es des "Eintrittes des Herrn C.R.j in die in der Zahlungsverpflichtung von Herrn F.R.sen gelegenen Verbindlichkeiten" gar nicht bedurft.

Auch ist die Schlussfolgerung des Bw., dass die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung nur der formalen Abrechnung folgen könne sowie die Ansicht, dass die Umsatzsteuer zwischen Unternehmern losgelöst vom Sachverhalt immer als Durchlaufposten angesehen werden müsse in dieser Form keineswegs aus den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes abzuleiten.

Im vorliegenden Fall ist maßgeblich, dass C.R.j und F.R.sen. mit Kaufvertrag vom 2.4.2001 ausdrücklich vereinbarten, dass "im Hinblick auf § 6 (2) UStG 1994 verbindlich erklärt wird, dass der Kaufpreis nicht mit Umsatzsteuer belastet" wird. Dass diese Vereinbarung in Unkenntnis der gesetzlichen Möglichkeiten erfolgte, wie vom Bw. behauptet, ist ohne Bedeutung (§ 2 ABGB).

Somit ist umsatzsteuerrechtlich eine Weiterverrechnung in der Unternehmerkette ausgeschlossen. Dem Erwerber kommt ein Vorsteuerabzug aus dem Titel des Liegenschaftserwerbes nicht zu. Angesichts dieser Situation kann auch die im Berufungsschreiben postulierte Zuerkennung der Vorsteuern an Herrn C.R.j "aus verwaltungsökonomischen Gründen" nicht zum Tragen kommen.

Für den UFS lag eindeutig eine Leistungserbringung gegenüber Hr. F.R.sen vor und steht daher dem Bw. kein Vorsteuerabzug zu.

### **Mündliche Verhandlung**

Hinsichtlich des Antrags auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wird ausgeführt, dass gem. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO eine solche bereits in der Berufung oder im Vorlageantrag begehrt werden muss. Der berufungsgegenständliche Antrag auf Abhaltung eines mündlichen Berufungsverfahrens wurde jedoch nicht in der Berufung, sondern erst im Schreiben vom 2.12.2003 gestellt. Da es somit an den gesetzlichen Voraussetzungen ermangelt, war eine solche nicht durchzuführen.

### **Zeugenvernehmung**

Die Vernehmung des Zeugen F.R. unterblieb, da der Bw. im Zuge des weiteren Verfahrens einerseits eine von diesem unterfertigte handschriftliche Aussage vorlegte, andererseits der Aussage keine entscheidungsrelevante Bedeutung (siehe Ausführungen betreffend Einkommensteuer) zukam.

Wien, am 20. November 2007