



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 10. November 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, vom 30. Oktober 2003 betreffend Umsatzsteuer 1997, 1998 und 2001 sowie Einkommensteuer 1998 und 2001 entschieden:

1. Die Berufung, soweit sie sich gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 richtet, wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1997 und 2001 (Festsetzung mit NULL) werden aufgehoben und durch folgende Bescheide ersetzt:

Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 2001 wird nicht festgesetzt.

3. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1998 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen (in ATS bzw. in €) und die Höhe der Abgaben (in €) für das Jahr 1998 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) und ihr Bruder FG waren langjährig je zur Hälfte Miteigentümer (ME) der Liegenschaft S gewesen, ehe M als Sohn des Letztgenannten mit Schenkungsvertrag vom 24. Mai 1996 dessen Miteigentumsanteile erwarb. Die Miteigentümergemeinschaft bestand bis April 1998 fort.

Im Jahr 1996 begonnene Verhandlungen über Realteilung der Liegenschaft und Wohnungseigentumsbegründung fanden mit der vom zuständigen Bezirksgericht bewilligten und im Grundbuch eingetragenen Realteilung auf Basis des Wohnungseigentumsvertrages vom 28. April 1998 ihren Abschluss. Ab diesem Zeitpunkt standen folgende Liegenschaftsteile im Eigentum der **Bw** bzw. im Eigentum des anderen ehemaligen Miteigentümers (**ME**):

(Fortsetzung Seite 3)

Bw:	Gegenstand	Nutzfläche	Nutzwert
im Straßentrakt:			
Top W2	Wohnung	75,20	68
Top W3	Wohnung, Loggia	174,67	161
im Gartentrakt:			
1 (ohne Aufteilung)	Wohnungen EG + OG Terrasse, Garten 1 + 2 Lager LA 2 – LA 6, WC 1 + 2	1.255,39	379
Bw gesamt		1.505,26	608

ME	Gegenstand	Nutzfläche	Nutzwert
GE1	Geschäftslokal	142,30	213
GE2	Geschäftslokal Anteil Kellergeschoss	155,61	199
MA1	Magazin	65,17	33
MA2	Magazin, Dachboden, Abstellraum, WC	533,84	111
MA3	Magazin	52,48	26
LA1	Lager LA1	30,60	15
GA1	Garage/1 Stellplatz	24,70	17
GA1	Garage/1 Stellplatz	17,33	12
Ga3	Garage/1 Stellplatz	17,33	12
ME gesamt		1.039,36	638

(Fortsetzung Seite 4)

Mit Kaufvertrag vom 10. September 1998 veräußerte die Bw sodann zum vereinbarten Stichtag **1. Jänner 1998** die oben angeführten Tops W2 und W3 an den ehemaligen Miteigentümer, wonach der Bw die oben beschriebenen 379/1246 Anteile verblieben. Die Wohnung im Erdgeschoß des Gartentraktes wurde wie bisher durch die Bw selbst benützt. Ob die zu diesen Anteilen gehörenden sonstigen Räumlichkeiten – insbesondere Lager LA 2 - LA 6 – vermietet waren, ging aus den zunächst aktenkundigen Unterlagen nicht hervor.

Zur Geltendmachung von Vorsteuern im Rahmen der Umsatzsteuererklärung für 1997 führte die Bw über Vorhalt des Finanzamtes aus, dass im Zuge der Verhandlungen über die Realteilung im Hofgebäude der Liegenschaft, welches in der Folge in das alleinige Eigentum der Bw überging, mit Umbau- und Instandsetzungsarbeiten bereits 1997 begonnen worden sei. Die Aufwendungen dafür habe sie allein getragen. Voraussichtlich im Frühjahr 1999 würden die Arbeiten abgeschlossen (Benützungsbewilligung stehe noch aus), die Vermietung des Obergeschosses sei ab diesem Zeitpunkt vorgesehen. 1997 habe sie die Aufwendungen hiefür ohne Privatnutzungsanteil als Anzahlungen bzw. als in Bau befindliche Anlagen erfasst, eine Geltendmachung als Instandsetzungskosten erfolge erst nach Fertigstellung, sodass 1997 noch kein (*gemeint*: kein der Bw zurechenbarer, in die Feststellungserklärung für dieses Jahr nicht aufgenommener) Verlust ausgewiesen werde.

Der vom Finanzamt zunächst erlassene Umsatzsteuerbescheid für 1997 folgte zwar den erklärten Ziffern (dies gestützt auf Judikatur des VwGH zur Abzugsfähigkeit von Vorsteuern im Zusammenhang mit Aufwendungen für eine konkret beabsichtigte unternehmerische Tätigkeit, s. E 27.01.1998, 93/14/0234), erging jedoch gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig, weil – so die Begründung – „*bezüglich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der streitgegenständlichen Liegenschaft noch nicht feststeht, ob es sich um eine Einkunftsquelle iSd EStG handelt*“.

Für 1998 erklärte die Bw negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der seit 28. April 1998 in ihrem Alleineigentum stehenden Liegenschaftsteile (Tops, siehe Aufstellung weiter oben), und zwar für den Zeitraum Mai bis Dezember 1998. Aus den Erklärungsbeilagen ging nicht hervor, ob darin die Ergebnisse für die an den früheren Miteigentümer am 10. September 1998 veräußerten Eigentumswohnungen Top W2 und Top W3 enthalten waren. In der Umsatzsteuererklärung für 1998 war infolge des Vorsteuerüberhangs eine Gutschrift ausgewiesen. Das Finanzamt veranlagte die Bw den Erklärungen folgend zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils vorläufig gemäß § 200 Abs 1 BAO.

Bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer für 1999 und Einkommensteuer für 1999 bzw. 2000 ging das Finanzamt den Erklärungen folgend – dort waren wiederum Vorsteuerüberhänge und

negative Vermietungseinkünfte ausgewiesen – zunächst in gleicher Weise vor. Der vorläufige Umsatzsteuerbescheid für 2000 wich von der Erklärung insofern ab, als gestützt auf die Abrechnung der Immobilienverwaltung die in vorgelegten Rechnungen aus früheren Jahren ausgewiesenen, aber 2000 geltend gemachten Vorsteuern nicht zum Abzug zugelassen wurden. Die Bw unterließ es in den am 30. Juli 2001 eingereichten Erklärungen bekannt zu geben, dass sie den ihr nach Realteilung verbliebenen 379/1246 Anteil an der Liegenschaft mit Schenkungsvertrag vom 21. Dezember 2000 rückwirkend ab 1. November 2000 auf ihren Sohn übertragen hatte.

Für 2001 legte die Bw Erklärungen über Umsatzsteuer bzw. Einkommensteuer, worin sie wie für die Vorjahre eine aus (nach unten korrigierten) Vorsteuerüberhängen resultierende Umsatzsteuergutschrift bzw. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der ihr ab September 1998 bis Dezember 2000 verbliebenen Liegenschaftsteile (379/1246) auswies. Das Finanzamt ermittelte erstmals im Sachverhalt betreffend die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietungstätigkeit. Es forderte die Bw auf, den Schenkungsvertrag betreffend die Liegenschaft vorzulegen und zur nunmehr beabsichtigten Einstufung der Tätigkeit als Liebhaberei Stellung zu nehmen.

Dem Schenkungsvertrag („Entwurf“ samt Grundbucheingabe; betrifft neben einer Schenkung an die Tochter auch die Schenkung an den Sohn) war zu entnehmen:

Pkt III., zweiter und dritter Absatz – Die Bw übergibt und ihr Sohn übernimmt die (oben beschriebenen) 379/1246 Liegenschaftsanteile, mit denen Wohnungseigentum untrennbar verbunden ist.

Pkt VI. – Die Bw bedingt sich auf Lebensdauer die Dienstbarkeit des unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes an diesen Anteilen aus, jedoch eingeschränkt auf das Kabinett im Erdgeschoss und die Gartenbenützung, die grundbürgerliche Sicherstellung des Rechtes wird vereinbart.

Pkt VII. – Die im Lastenblatt eingetragenen, mit beziffertem Betrag aushaftenden Hypothekarschulden übernimmt der Geschenknehmer und tritt anstelle der Bw in die Schuldverhältnisse als persönlicher Schuldner ein. Er verpflichtet sich, die Bw diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

Pkt VIII. – Übergabe/Übernahme des Vertragsgegenstandes sowie Übergang von Gefahr und Zufall erfolgen am 1. November 2000;

Pkt X. – Die aus diesem Vertrag und seiner Verbücherung entstehenden Kosten und Gebühren tragen die Geschenknehmer (der Sohn und die mit einem anderen Schenkungsgegenstand bedachte Tochter) zur ungeteilten Hand.

Daraufhin erließ das Finanzamt endgültige Bescheide über Umsatzsteuer für 1997 bis 2001 und Einkommensteuer für 1998 bis 2001. Entsprechend seinem Vorhalt für 2001 schied es die erklärten Ergebnisse der Vermietungstätigkeit ab. Realteilung bei den Veranlagungen zur Einkommensteuer 1998 - 2001 aus und setzte die Umsatzsteuer für 1997 – 2001 mit 0 (Null) fest. Die in allen Jahren Verlust bringende Tätigkeit sei mit der Absicht einer Weitergabe der Liegenschaftsanteile nach Sanierungsabschluss befristet fortgeführt worden und stelle daher keine Einkunftsquelle sondern Liebhaberei dar.

Die Bw erhob gegen die endgültigen Bescheide Berufung, das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab: Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setze voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinns oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten sei. Werde die Betätigung aus privaten Motiven beendet, so sei der abgeschlossene Zeitraum zu betrachten, „in Ihrem Fall Mai 1998 bis 2001“. In diesem Zeitraum seien nur Verluste angefallen, so dass von keiner steuerlichen Einkunftsquelle ausgegangen werden könne. Da es sich um die Vermietung von Eigentumswohnungen handle, sei auch umsatzsteuerlich Liebhaberei gegeben.

Die Bw beantragte die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung. Es seien nicht nur Verluste geschrieben worden, sondern auch (*gemeint*: vor Mai 1998) Gewinne, was aber jetzt nicht mehr anerkannt werde. Das Finanzamt stelle die Anerkennung in den Vorbescheiden einfach in Abrede. Sie halte ihre Stellungnahme vom 5. Oktober 2003 aufrecht. Es lägen Abrechnungen der Hausverwaltung und „hier schon auch“ Einkünfte vor.

Am 5. Oktober 2003 hatte die Bw zu den Bedenken des Finanzamtes wie folgt Stellung genommen:

Zum Nachweis der Einkunftsquelleneigenschaft lege sie die Abrechnung der Hausverwaltung für 1997 vor. Die schon für das Jahr 1998 von der Steuerberaterin erläuterten (*Anm.*: mit Rechnungen belegten) baulichen Maßnahmen hätten betroffen:

1. Einbau eines Hauskanals und Anschluss an das öffentliche Kanalsystem inkl. aller Arbeiten zur Herstellung der Oberfläche in einer Länge von 60m.
2. Anbindung der Gasleitung vom öffentlichen Gut.
3. Erneuerung der gesamten Anspeisung der E-Versorgung.

Diese Maßnahmen habe sie zur Gänze selbst getragen und bezahlt.

Am 12. Juli 2005 legte das Finanzamt die Berufung dem UFS vor.

Der Referent des UFS ersuchte die Bw um Äußerung zu folgenden Annahmen, Fragen und Bedenken:

1. Der Realteilung vom 28. April 1998, wodurch die Bw alleiniges (Wohnungs-) Eigentum an den ihr zugeordneten Tops im Ausmaß von 379/1246 bzw. 68/1246 und 161/1246 Anteilen an der gesamten Liegenschaft begründet habe, sei die Schenkung des (*ergänze: nach Veräußerung von 68/1246 und 161/1246 Anteilen an den früheren Miteigentümer verbliebenen*) 379/1246 Anteils an den Sohn bereits im Jahr 2000 gefolgt. Mit diesen Vorgängen stehe die Sanierung der Baulichkeiten ab 1997 in unmittelbarem Zusammenhang. Es sei nicht ersichtlich, auf Grund welchen Rechtstitels die Vermietungsergebnisse des Jahres 2001 noch der Bw und nicht schon dem Sohn als Erwerber zurechenbar sein sollten. Um dokumentierte Aufklärung werde gebeten.
2. Fielen bei einer Vermietung von Wohnungseigentumsobjekten Verluste an, so könne die Annahme von Liebhaberei nach Maßgabe der Vorschriften der Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33 idF BGBl II 1997/358 ausgeschlossen sein. Bei solchen Betätigungen liege Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (hier: Sanierungsbeginn 1997) einen Gesamtüberschuss erwarten lasse.

Der Sanierungsvorgang sei 2000 abgeschlossen gewesen. Der unmittelbare Zusammenhang zwischen Sanierung ab 1997 bis 2000, Realteilung 1998 und Schenkung 2000 liege auf der Hand, der UFS gehe von einer Befristung der, gemessen an den Vorjahren (damals große Hausvermietung im schlichten Miteigentum), ab 1997 neuen Tätigkeit aus. Im abgeschlossenen Zeitraum habe die Bw aus der neuen Tätigkeit einen Gesamtverlust erzielt. Da die mit Sanierung der nun parifizierten eigenen Liegenschaftsanteile neu begonnene Tätigkeit mit der wie angenommen von vornherein beabsichtigten Übergabe der Anteile an den Sohn befristet gewesen und beendet worden sei, komme eine Ertragfähigkeitsprognose über das Jahr der Beendigung der Tätigkeit hinaus nicht in Betracht.

Die Bw äußerte sich dazu wie folgt:

Die Liegenschaft sei zuvor im schlichten Miteigentum gestanden. Der Miteigentümer sei nicht bereit gewesen, Verbesserungen an der Liegenschaft durchzuführen. Sie habe dann die Instandsetzungsarbeiten selbst durchführen lassen und die Kosten dafür übernommen, um Kanal, Gasleitung und Stromversorgung dem Standard (anzupassen). Die dem Grundbuch einverleibten Pfandrechte der Kredit gebenden Bank im Gesamtbetrag von ATS 2,800.000,- seien dem beigefügten Gerichtsbeschluss vom 11. Juni 1999 zu entnehmen.

Vom Finanzamt sei sie aufgefordert worden, Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für

2001 zu legen, dem sei sie nachgekommen. Die Abrechnung für 2001 sei noch von ihr gemacht worden, da sie noch alle Schuldenrückzahlungen gemäß den Vorschreibungen der Bank (selbst) getätigt habe. Am 21. März 2002 habe dann ihr Sohn die Schulden übernommen.

Die Schenkung im Jahr 2000 sei zum Zeitpunkt der Sanierung kein Thema gewesen, sie habe nur die Absicht gehabt, den schlechten Gesamteindruck der Liegenschaft für die Mieter zu verbessern.

Der UFS erhab beim Grundbuchsgericht näher über den Inhalt des Kaufvertrages vom 10. September 1998. Daraus geht hervor, dass die vermieteten Eigentumswohnungen Tops W2 und W3 zum Stichtag 1. Jänner 1998 hinsichtlich Vorteil und Nutzen, Gefahr und Zufall auf den Erwerber übergehen sollten (§ 6 „Vertragsstichtag“).

Die Bw wurde sodann aufgefordert, an Hand **vollständig leserlicher** Mietverträge rechnerisch darzulegen, welche im Streitzeitraum 1998 – 2000 noch ihr zurechenbaren Tops tatsächlich (weiter) fremd vermietet waren und welche Ergebnisse sie daraus erwirtschaftet hatte. Denn nur hinsichtlich dieser Tops sei ihr auch das jeweilige Ergebnis steuerlich zuzurechnen. Entsprechende Angaben und Unterlagen fehlten bislang im Steuerakt. Sämtliche aus dem Eigentum an den verbliebenen Liegenschaftsanteilen sich ergebende Rechte und Pflichten, Schulden und Lasten habe der Sohn am 21. Dezember 2000 rückwirkend ab 1. November 2000 schenkungsvertraglich (Verweis auf Punkte VII und VIII.) übernommen, sodass für eine Erfassung der Umsätze, Einnahmen und Werbungskosten des Jahres 2001 bei der Bw kein Raum bleibe; zumal die weitere Rückzahlung der Hypothekarschulden durch die Bw bis zum 21. März 2002 ohne rechtliche Verpflichtung, demnach erkennbar freiwillig erfolgt sei.

Da der bereits vorgehaltene äußere Anschein einer auf die Sanierungsdauer befristeten Tätigkeit mit dem bloßen Negieren des nahe liegenden Zusammenhangs zwischen Realteilung, Sanierung und Verkauf/Schenkung der Liegenschaftsanteile nicht widerlegt worden sei, gehe der UFS weiterhin von einem abgeschlossenen Zeitraum aus, in dem nur Verluste anfielen. Eine konkrete Vermietungsabsicht der Bw hinsichtlich der sanierten Gebäudeteile lasse sich überhaupt nicht erkennen. Es fehle daher schon an einem inneren Zusammenhang der geltend gemachten Aufwendungen (und Vorsteuern) der Bw mit künftigen eigenen steuerlich relevanten Einnahmen, vorbereitende Werbungskosten lägen nicht vor.

Die Bw antwortete darauf mit Schriftsatz vom 29. Oktober 2007. Für die Nachreichung der Mietverträge ersuchte sie um unbestimmte Fristverlängerung, da es ihr nicht möglich sei,

diese in der Kürze vorzulegen. Den beigelegten Jahresabrechnungen der Hausverwaltung – *Anmerkung: diese waren für die Jahre ab 1998 bereits Erklärungsbestandteil, somit im erstinstanzlichen Verfahren aktenkundig* – konnte nicht entnommen werden, auf welche der Bw ab Realteilung und bis zur Veräußerung bzw. Schenkung zurechenbare Tops sich die Umsatzsteuer- und Einkünfte- Berechnungen bezogen und ob diese Tops tatsächlich fremd vermietet waren.

Der UFS forderte die Bw mit Schreiben vom 14. November 2007 unter Setzung einer Frist neuerlich auf, die Mietverträge in einwandfrei lesbarer Form vorzulegen und eine nachvollziehbare Abgrenzung der ihr zurechenbaren Bestandseinheiten vorzunehmen. Andernfalls müsste der UFS davon ausgehen, dass im Streitzeitraum ab Realteilung hinsichtlich der zurechenbaren Bestandseinheiten gar keine Fremdvermietung, sondern eine bloße Gebrauchsüberlassung unter Angehörigen, allenfalls im Kleid von Mietverträgen, stattgefunden habe. Denn das sanierte Obergeschoß des Hoftraktes hätte erst ab Benützungsbewilligung vermietet werden können; ein solcher Mietvertrag liege nicht vor, das Datum der Benützungsbewilligung sei nicht bekannt. Das Erdgeschoß im Hoftrakt schließlich sei von der Bw unzweifelhaft selbst genutzt gewesen. Die im September veräußerten Liegenschaftsteile seien laut Kaufvertrag rückwirkend ab 1. Jänner 1998 hinsichtlich Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber (den Neffen der Bw) übertragen worden. Somit verbleibe ab Realteilung nach der Aktenlage kein fremd vermietetes Bestandobjekt.

Das über die Vorsteuern und Aufwendungen aus den Sanierungsmaßnahmen bisher Gesagte halte der UFS weiter aufrecht.

Die Bw legte mit am 10. Dezember 2007 beim UFS einlangendem Schreiben folgende Mietverträge in Kopie vor:

Objekt	Datum	Mieter	Mietzins/Monat
„Wohnung Stg.1/Tür 10“	14.06.1977	B	ATS 500,00
„Hofgarage rechts“	13.06.1977	- „ -	ATS 250,00
„Wohnung Stg.1/Stock 1“	01.02.1965	W	600 Kr. Friedenszins
Geschäftslokal, 2 Magazinräume	02.06.1964	G	1.800 Kr. Friedenszins
Büro, 1 Lagerraum, WC, überdachter Hofraum, Keller, Aufenthaltsraum	01.09.1993	SG	ATS 12.351,00 + BK ATS 2.648,50 + ust ATS 1.500,00

Die Jahresabrechnungen seien von der konzessionierten Hausverwaltung auf die Anteile berechnet, die den jeweiligen Eigentümer beträfen.

Den Berufungsantrag betreffend Umsatzsteuer 2001 halte sie aufrecht, dies unter Bezugnahme auf ein Gespräch (*Anm.: undatiert*) mit dem Referenten des Finanzamtes.

Der UFS hielt der Bw mit Schreiben vom 4. Jänner 2008 vor, dass von den ab der Realteilung ihr zurechenbaren Einheiten erkennbar nur die Tops W3 (= „Stg.1/Tür 10“) und W2 (= „Stg.1/Stock 1“) mit Nutzwertanteilen 161/1246 bzw. 68/1246 fremd vermietet gewesen seien. Diese Anteile habe die Bw mit Kaufvertrag vom 10. September 1998 per Verrechnungsstichtag 1. Jänner 1998 an den früheren Miteigentümer verkauft. Die vorgelegten Mietverträge ließen nicht erkennen, dass die der Bw bis zur Schenkung an den Sohn (11/2000) verbliebenen 379/1246 Anteile fremd vermietet gewesen wären.

Der UFS benötigte daher eine zusammenfassende Ermittlung des Vermietungsergebnisses sowie der Umsatzsteuerzahllast (oder Gutschrift) hinsichtlich der 68/ und 161/1246 Anteile für den Zeitraum Mai bis August 1998. Bisher liege nur eine Abrechnung für Mai bis Dezember 1998 vor.

Es sei beabsichtigt, der Berufungserledigung für 1998 das reguläre Vermietungsergebnis/alt von Mai bis August 1998 für die in diesem Zeitraum der Bw zurechenbaren Tops W2 und W3 zu Grunde zu legen. Sollte keine korrigierte Abrechnung vorgelegt werden (können), werde der UFS vereinfachend die Einnahmen halbiert und die Aufwendungen (Werbungskosten) auf 229/1246 Anteile reduziert ansetzen. Es werde (nämlich) angenommen, dass der Hausverwalter die laufenden Gesamtaufwendungen (Werbungskosten) auf das Objekt ab Mai 1998 entsprechend dem 608/1246 Anteil quotenmäßig angesetzt habe. Der auf nicht fremd vermietete Objektteile (379/1246) entfallende Aufwand sei mangels Zusammenhangs mit der Vermietungstätigkeit (Einkunftsquelle/alt) aus der Ergebnisermittlung auszuscheiden.

Die Aufwendungen und Umsatzsteuern betreffend den Sanierungsvorgang hinsichtlich der 379/1246 Anteile bzw. hinsichtlich der gesamten Liegenschaft seien gesondert zu beurteilen; auf die früheren Vorhalte, insbesondere auch betreffend die 1997 geltend gemachten Vorsteuern und den zu Grunde liegenden Sanierungsaufwand 1998 – 2000 werde verwiesen.

Ab September 1998 und in den Jahren 1999 – 2001 seien der Bw keine Vermietungsergebnisse mehr zuzurechnen, da die vom UFS gehegten Bedenken gegen die Annahme einer entgeltlichen Vermietung der 379/1246 Anteile bislang nicht entkräftet worden seien und somit eine unternehmerische Tätigkeit der Bw in diesem Zeitraum nicht vorliege.

Die Bw übermittelte daraufhin dem UFS mit Schreiben vom 7. Februar 2008 eine vom Hausverwalter verfasste „Aufstellung Einnahmen Vermietung Mai bis August 1998“. Die Aufstellung vermittelt folgendes Bild (in ATS):

Top-Zeitraum	HMZ + EHB	BK-Akto	Garage	Stellplatz	USt	Summen	Monat
--------------	-----------	---------	--------	------------	-----	--------	-------

W2-05/98	860,00	1.411,25		227,13	2.498,38	5/98	
W2-06/98	860,00	1.411,25		227,13	2.498,38	6/98	
W2-07/98	860,00	1.411,25		227,13	2.498,38	7/98	
W2-08/98	860,00	1.411,25		227,13	2.498,38	8/98	
Summen	3.440,00	5.645,00		908,52	9.993,52		
W3-05/98	3.700,93	3.024,30	500,00	250,00	822,52	8.297,75	5/98
W3-06/98	3.700,93	3.024,30	500,00	250,00	822,52	8.297,75	6/98
W3-07/98	3.700,93	3.024,30	500,00	250,00	822,52	8.297,75	7/98
W3-08/98	3.700,93	3.024,30	500,00	250,00	822,52	8.297,75	8/98
Summen	21.683,72	23.387,20	2.000,00	1.000,00	5.107,12	53.178,04	

Auf welcher Rechtsgrundlage die Zuordnung der Einnahmen aus Garagen- und Stellplatzvermietung an die Bw beruhte – die entsprechenden Anteile standen dem äußeren Anschein nach ab Realteilung im Eigentum des M – war dem Schreiben nicht zu entnehmen.

Ausgehend von dieser Aufstellung hielt der UFS der Bw weitere Fragen und Bedenken vor:

Allgemeines

Während die laufende Vermietungstätigkeit im Objekt mit dem Verkauf der Wohnungen W2 und W3 am 10.09.1998 beendet erscheine, weil die danach verbliebenen Liegenschaftsanteile (379/1246) hinsichtlich der Wohnung im Erdgeschoß der Eigennutzung dienten und im Übrigen nicht erkennbar vermietet waren, habe die Bw für 1999 und 2000 jeweils steuerpflichtige Entgelte und Einnahmen erklärt. Die Überschussrechnung für 2000 weise von der USt- Erklärung abweichende Mieteinnahmen aus. In den Jahresabrechnungen des Hausverwalters würden die Ergebnisse offenbar so aufgeteilt, als ob die Bw an der Vermietung tatsächlich fremd genutzter Bestandseinheiten noch beteiligt gewesen wäre; diese seien jedoch nach dem bisherigen Kenntnisstand des UFS dem anderen Eigentümer zuzurechnen. Um dokumentierte Aufklärung werde ersucht.

Umsatzsteuer 1998

Bekannt zu geben sei, ob der an den Mieter von W3 vermietete Garagen- bzw. KFZ- Stellplatz entgegen dem Realteilungsergebnis anstelle von M der Bw zuzurechnen war und welche Nutzungsvereinbarung dem zu Grunde liege (relevant auch für die AfA- Ermittlung). Schriftliche Mietverträge für Garage und Stellplatz seien nachzureichen, der Inhalt mündlicher Vereinbarungen sei darzustellen (Datum, Vertragspartner, Bedingungen). Vorsteuern: Im Hinblick auf den hier nur relevanten Vermietungszeitraum und bezogen auf

die Bestandobjekte W2 und W3 (allenfalls auch Garage und Stellplatz) seien gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 folgende Vorsteuerbeträge aufklärungsbedürftig:

(Fortsetzung Seite 12)

	Anm. UFS	5-12/98	UFS (5-8/98)	Frage/Vorhalt vorzulegen sind:
Energie				
Top 3		22,34	? 22,34	zur Gänze oder quotenmäßig?
Top 5	?	6,60		welche vermietete Einheit?
Zähler 4104901		99,01	? 99,01	welche vermietete Einheit?
Instandh. Gebäude				
Fa. F, Haustor richten	Rechnung fehlt	100,83	? 100,83	Rechnung vorzulegen; je nach Datum anerkannt
Fa. H , Malerei B	Rechnung fehlt	983,33	? 983,33	Rechnung vorzulegen; je nach Datum anerkannt
Recht & Beratung				
Steuerberater	1-6/98!	128,33	? 128,33	Rechnungsdatum, Leistungszeitraum?
Dr. R (Realteilung)	Tausch, Anschaffung	2.500,00	2.500,00	Nettobetrag = Teil der AfA-Basis; siehe unten
Dr. R (Geschäftslokal)	dem ehem. ME zugerechnet	169,79		nicht abzugsfähig
Verwaltung		80,00	40,00	aliquot anerkannt
sonst. Aufwand				
Mietzinsentgang Geschäftslokal	dem ehem. ME zugerechnet	543,19		nicht abzugsfähig
Leerstehung	ohne Angaben	1.080,58	?	welche Einheit?
Summe Vorst.		5.714,00	offen	

Die Sanierungsaufwendungen für das Gesamtabjekt („neu“) seien privat veranlasst und stünden nicht im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Erzielung von eigenen Vermietungsumsätzen bzw. Mieteinnahmen. Mangels Erbringung der Vorleistungen für Zwecke des Unternehmens blieben die in den Rechnungen an die Bw ausgewiesenen Vorsteuern vom Abzug ausgeschlossen.

Einkommensteuer 1998

Unter der Voraussetzung, dass die Malerarbeiten der Fa. H betreffend Mietobjekt W3 in der Zeit von Mai bis August 1998 anfielen, seien Nettoaufwand bzw. Versicherungsvergütung wie erklärt anzusetzen.

Entsprechend der Fragenliste zur Umsatzsteuer (vorangeführt) seien die geltend gemachten Ausgaben auf ihre Abzugsfähigkeit als Werbungskosten zu untersuchen:

(Fortsetzung Seite 13)

	Anm. UFS	5-12/1998 (lt. Erklärung)	5-8/1998 (UFS)	
Energie				
Top 3		-111,70	? -55,85	
Top 5		-33,00		
Zähler 4104901	Datum + Top?	-495,04		
Instandh.- Aufwand				
Haustor		-504,17	? -504,17	
Malerei		-4.916,67	?-4.916,67	
R & B				
Spann	1-6/98!	-641,67	? 427,78	
Dr. R , (Geschäftslokal)	dem ehem. ME zugerechnet	-169,79		
ders., Realteilung	Tausch	-12.500,00	zu aktivieren	
ders., Barauslagen	wofür?	-1.679,25		
sonst. Aufwand				
Mietzinsentgang (Geschäftslokal)	dem ehem. ME zugerechnet	-2.985,96		
Leerstehung o. Angaben	welche Top?	-10.805,82		
Geldverkehr		-353,25	? -176,63	

AfA von den vermieteten Gebäudeteilen (Bestandseinheiten) sei bisher nicht geltend gemacht worden und nunmehr von Amts wegen zu berücksichtigen. Da die nach dem Realteilungsplan festgelegten Anteile verbunden mit Wohnungseigentum im Tauschweg, d. h. entgeltlich erworben wurden, sei die AfA ausgehend von den Anschaffungskosten (AK) der Vermietungsobjekte zu ermitteln. Die AK setzten sich zusammen aus

- **Gegenleistung** bestehend in der Hingabe (= Veräußerung) des schlichten Miteigentumsanteils; der Anteil sei mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) anzusetzen und aus Vergleichspreisen für orts- und zeitnah veräußerte Mietwohn- oder gemischt genutzte Grundstücke ohne Abzug eines Grundanteils amtswegig zu ermitteln. Der UFS werde den ermittelten Wert vorhalten, sobald der Bericht des beauftragten Finanzamtes vorliege;

- **Realteilungskosten**, bestehend aus Kosten für Gutachter, Rechtsanwalt, Gebühren, Grundbuchseintragung, Grunderwerbsteuer; die Kosten seien vollständig und detailliert bekannt zu geben und hinsichtlich ihrer Tragung nachzuweisen.

Die Gesamtanschaffungskosten würden den einzelnen Wohnungseigentumseinheiten laut Nutzflächenaufstellung des Gutachters anteilig zugeordnet, ein Grundanteil abgezogen, der AfA- Satz mit 1,5% angenommen und für 1998 eine Halbjahres- AfA gewährt. (Anm.: überholt, siehe weiter unten sowie im Erwägungsteil)

1999, 2000 – Umsatz- und Einkommensteuer

Eine Vermietungstätigkeit der Bw sei nicht nachvollziehbar; sofern die Bedenken des UFS (verwiesen werde auf „Allgemeines“ oben) nicht widerlegt würden, liege weder eine Einkunftsquelle noch eine unternehmerische Tätigkeit vor.

2001 – Umsatz- und Einkommensteuer

Die nach dem Wohnungsverkauf 10.09.1998 verbliebenen Anteile seien im November 2000 an den Sohn verschenkt worden, der sämtliche Rechte und Verbindlichkeiten ab 1.11.2000 übernommen habe. Eine steuerliche Zurechnung an die Bw komme für 2001 nicht in Betracht.

Der dem Antwortschreiben vom 7. April 2008 (Poststempel) beigefügten Stellungnahme des – ehemaligen – Hausverwalters (zugleich Mieter von W3) waren folgende Ausführungen zu entnehmen:

Kosten und Vorsteuern

- **Energie, Top 3, Top 5, Zähler 4104901:** Dabei handle es sich nicht um vermietete Einheiten, sondern um Leerstehungen oder Eigennutzung; andernfalls wären die Zähler auf die jeweiligen Mieter anzumelden gewesen.

- **Recht & Beratung:** Die Honorarnote des Steuerberaters beziehe sich auf die Hausbesorgerlohnverrechnung (Re.- Datum 4.7.1998, Leistungszeitraum 1/98 – 6/98). Die Honorarnote des Rechtsanwaltes beziehe sich auf eine rechtsfreundliche Vertretung im Jahr 1997 betreffend den Mieter des Geschäftslokals (Objekteigentümer seit Realteilung: der ehemalige ME M).

- **Sonstige Aufwendungen: Mietzinsentgang** – eventuell mit dem oben erwähnten Verfahren betreffend Geschäftslokal in Zusammenhang, jedoch dazu in den Akten nichts gefunden. **Leerstehung** – nicht mehr rekonstruierbar, welche Einheiten genau betroffen sind.

- **Allgemeines:** „Die Vermietungstätigkeit von (Bw) endete mE nicht mit der Wohnungseigentumsbegründung (Mieteinnahmen weiterhin X und Magazin Y), somit können ihr diese Mieteinnahmen weiterhin zugerechnet werden.“

Auf die übrigen Vorhaltsfragen ging weder die Bw noch der Hausverwalter ein. Den angefügten Beilagen ist zu entnehmen, dass

- die vorgelegten Stromrechnungen zu Zähler 4104902002 auf den früheren Miteigentümer, jene zu Zähler 4104901 auf die Bw lauteten;
- die Honorarnote des Rechtsanwaltes Dr. A vom 6. Oktober 1998 Vertretungs- und Beratungsleistungen betreffend Wohnungseigentumsbegründung (April 1998) und Wohnungsverkauf (September 1998) zusammenfasste, wobei auch das beigefügte Leistungs- und Bar-Auslagen- Verzeichnis keine Trennung nach Causen ermöglicht; dass ferner das Gesamthonorar iHv netto ATS 45.000,00 zuzüglich 20% USt zuzüglich USt- freie Bar-Auslagen von ATS 3.358,50 zwecks Überweisung des Gesamtbetrages vom Hausverwaltungskonto den Wohnungseigentümern gemeinsam und nicht anteilig getrennt in Rechnung gestellt wurde; dass demnach auf die Bw ein anteiliger Honorarbetrag von netto ATS 22.500,00 zuzüglich USt

von ATS 4.500,00 und anteilige Bar-Auslagen von ATS 1.679,25 entfielen, wobei von einer Selbsttragung dieser Kosten durch die Bw auszugehen ist; und - die Rechnung der Fa. H über Malarbeiten (Ausbesserungen im Wohnzimmer und Salon nach Wasserschaden im Haus) vom 11.11.1998 datiert, sich auf das Anbot vom 21.7.1998 bezieht und das Bestandobjekt W3 betrifft, ohne den Zeitraum der Leistungserbringung zu nennen.

Der UFS ermittelte weiter im Sachverhalt:

Den vom Grundbuchsgericht erbetenen und am 23. Oktober 2007 beim UFS eingelangten Eintragungsgrundlagen hinsichtlich Wohnungseigentumsbegründung ist in Bezug auf die nunmehr mit Wohnungseigentum verbundenen Liegenschaftsanteile zu entnehmen, dass von den der Bw nunmehr allein zurechenbaren Liegenschaftsanteilen bei Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages folgende Einheiten vermietet waren: Tops W2 und W3, Lager LA4 und Lager LA6 in Top 1 (gehört zu den 379/1246 Anteilen), ferner zwei nicht von der Wohnungseigentumsbegründung umfasste Kfz- Abstellflächen. Zu entnehmen war auch, dass die weiteren vermieteten Einheiten Geschäftslokale GE1 und GE2, Garagen GA1, GA2 und GA3 nunmehr dem bisherigen Miteigentümer M allein gehörten. Wem die Abstellflächen im Verhältnis der bisherigen ME zugerechnet wurden, geht aus dem WE- Vertrag nicht hervor. Ob, an wen und zu welchen Bedingungen die Bw diese und/oder andere Einheiten (siehe Garagen- und Stellplatzvermietung an den Mieter von W3, behauptete Weitervermietung eines „Magazins“ bzw. einer nicht näher bezeichneten Einheit an Mieter „X“) vermietet hatte bzw. vermieten und die Einnahmen daraus im Einverständnis mit dem anderen Eigentümer vermieten durfte, konnte der UFS bis dahin nicht ermitteln.

Laut Auskunft der Stadtgemeinde Klosterneuburg, Rechtsabteilung/Baupolizei, vom 11. Jänner 2008 wurde hinsichtlich des 1997 bewilligten Sanierungsprojektes die nach den geltenden Vorschriften der Niederösterreichischen Bauordnung erforderliche Fertigstellungsanzeige am 15. August 2004 abgegeben und langte bei der Stadtgemeinde am 18. September 2004 ein. Nachdem die Bauherren die für eine behördliche Feststellung baubewilligungskonformer Ausführung des Vorhabens erforderlichen Bescheinigungen (Bauführer, Elektrobefund etc.) trotz mehrmaligem Urgieren nicht vorgelegt hatten, wurde von der Baubehörde am 27. April 2006 eine Bauverhandlung durchgeführt, bei der eine bewilligungskonforme Ausführung des Bauvorhabens festgestellt wurde. Mangels Abgabe einer Bauführerbescheinigung im Zuge der Abgabe der Fertigstellungsanzeige wurde gemäß § 30 Abs 3 Nö. BO 1996 eine Benützung erst mit der Überprüfung durch die Baubehörde am 27.04.2006 rechtlich zulässig. Zur Benutzbarkeit einzelner Liegenschaftsteile vor Fertigstellung der gegenständlichen Baumaßnahme hielt die angefragte Baubehörde fest, dass nach den eingereichten Planunterlagen nur die Benutzbarkeit des hinteren Hauses (Hof- bzw. Gartentrakt) während der Bauphase praktisch nicht möglich war bzw. zwischen 18.09.2004 (Einlangen der

Fertigstellungsanzeige) und 27.04.2006 (Lokalaugenschein) rechtlich nicht zulässig war. Alle anderen Liegenschaftsteile seien nach dem do. Aktenstand von den Baumaßnahmen nicht betroffen gewesen.

Der dem Antwortschreiben der Stadtgemeinde Klosterneuburg angefügten Beilage „Einreichplan“ vom 27. August 1996 ist zu entnehmen, dass der Sohn der Bw als alleiniger Bauwerber auftrat.

Das zur Ermittlung des Wertes der Gegenleistung für die im Tauschweg erworbenen, mit Wohnungseigentum verbundenen Liegenschaftsanteile beauftragte Finanzamt erstattete am 7. Juli 2008 Bericht; die Bezug habenden Daten der Vergleichsgrundstücke wurden dem UFS am 10. Juli 2008 vorgelegt (*wird nicht näher ausgeführt, da überholt; siehe weiter unten*).

Der UFS hielt der Bw am 22. Juli 2008 im Zuge eines Erörterungsgespräches (§ 279 Abs 3 BAO) das Ergebnis seiner bisherigen Ermittlungen an Hand von internen Aktenvermerken (22.2. bzw. 25.2.2008) vor. Der als Vertrauensperson anwesende Sohn der Bw führte aus:

„Zu den über Oktober 1998 hinaus vermieteten, meiner Mutter bis Oktober 2000 zurechenbaren Bestandeinheiten, lege ich mangels Vorhandensein von Mietverträgen (diese müssen auf Grund von mehrmaligem Verwalterwechsel verloren gegangen sein) zwei Schriftstücke vor. Das erste betrifft das an Frau CW vermietete Objekt, welches sich im Eigentumsanteil 379/1246stel = "Top 1" als separates Gebäude findet. Es handelt sich um ein Urteil des BG Klosterneuburg vom 12. Juni 2003. Daraus geht hervor, dass mit Frau CW ein altes Mietverhältnis bestand und im Jahr 2003 durch eine Abstandszahlung meinerseits beendet werden konnte. Das zweite Schriftstück betrifft den Lagerraum LA6, der an Herrn Y langjährig vermietet war und erst im Jahr 2007 frei gemacht werden konnte. Die daraus erzielten Mieten wurden erklärt.

Hinsichtlich der an den (Hausverwalter) vermieteten Objekte Garage und freier Abstellplatz liegt ein nachträglich erstattetes Gebäudebewertungsgutachten betreffend Top 1 379/1246stel vor. Daraus geht die Nutzung der Abstellflächen durch B zwar nicht unmittelbar hervor, aber diese Flächen wurden nicht in Wohnungseigentum umgewandelt, sondern verblieben im Miteigentum. Mir ist klar, dass die grundbuchsrechtliche Durchführung im Jahre 1998 maßgeblich sein wird und nicht das spätere für Versicherungszwecke erstattete Gebäudegutachten.

Unabhängig von der Beurteilung durch den UFS hinsichtlich Zusammenhang zwischen Sanierung und Vermietungen im Bereich Top 1 möchte ich festhalten, dass die Verbesserungsmaßnahmen hinsichtlich Kanalanschluss, Versorgungseinheiten Gas und Strom,

die gesamte Liegenschaft, somit auch die weiter im Miteigentum (stehenden) unbebauten Flächen betrafen und dass daher ein Teil der Aufwendungen schon abzugsfähig sein müsste.“

Der Referent gab zu bedenken, dass die Kosten einer neuen Gasleitung und der Anbindung an das Kanalnetz nicht der Sicherung und Erhaltung von Mieteinnahmen aus den Bestandverhältnissen mit CW und Y gedient hätten, sondern dem Sanierungsvorgang mit anschließender Weitergabe der Liegenschaftsanteile zuzuordnen seien. Anders verhalte es sich wohl mit den Kosten der Elektroinstallationen, die der UFS als bloße Instandhaltungskosten anteilig der Vermietung zuordnen werde. Ertragsteuerlich handle es sich dabei um Werbungskosten, Vorsteuerabzug stehe jedoch nicht zu, weil diese Aufwendungen nicht überwiegend für das Unternehmen (V+V) getätigten worden seien. (Anm.:

Diese Ansicht ist überholt: Nach *Zorn*, SWK-Heft 36 vom 15.12.2007, Seiten 1485ff, besteht laut EuGH (Rs. Lennartz) und VwGH (E 17.10.2007, 2003/13/0019), bei auch nur geringfügiger unternehmerischer Nutzung grundsätzlich ein Anspruch auf den Vorsteuerabzug; §12 Abs 2 UStG 1994 war bis einschließlich Jänner 2005 gemeinschaftsrechtswidrig, weil die Ermächtigung zu einer Vereinfachungsmaßnahme gemäß Art. 27 der 6. MwSt-RL – hier: mit 10% festgelegte Prozentgrenze als Erfordernis eines Mindestausmaßes an unternehmerischer Nutzung – nur durch Beschreiten des vorgesehenen Weges, und zwar durch Einholen der Zustimmung des Rates auf Vorschlag der Kommission, gemeinschaftsrechtskonform erlangt werden konnte. Die positive Ratsentscheidung vom 13. Dezember 2004 ermächtigte den ö. Gesetzgeber, die nunmehr erweiterte 10%-Grenze, die auch auf Gebäude abstellt, durch Novellierung des § 12 Abs 2 UStG (BGBl Nr. 180/2004) zu schaffen; die Bestimmung ist mit 01.02.2005 in Kraft getreten und für 1998 nicht anwendbar; *dazu jedoch im Erwägungsteil*)

Der Referent übergab weiters einen Aktenvermerk vom 11.7.2008 betreffend Ermittlung der AfA-Basis. (Anmerkung: Diese Berechnung bleibt für die Berufungsentscheidung irrelevant und wird daher nicht wiedergegeben.)

Die Vertreterin der Amtspartei führte aus, dass ein Feststellungsverfahren die Zuordnung der gemeinschaftlich genutzten Flächen (Garage, Stellplatz) verlangen würde. Da kein Feststellungsbescheid ergangen sei, könne die Zuordnung von Mieteinnahmen nicht an einen solchen gebunden sein. Sie sehe daher kein Problem für die Erfassung der Einnahmen aus Garagen- und Stellplatzvermietung.

Abschließend kündigte der Sohn an, er werde die Kosten der Realteilung bis Ende August nachweisen. Ende August langte dessen Ergänzungsschreiben beim UFS ein. Es enthielt an hier relevanten Beilagen

- zwei Sachverständigen- Gutachten vom 24.3.1999 zur Gebäudebewertung für Versicherungszwecke, wovon eines den streitgegenständlichen Liegenschaftsanteil „Hofgebäude“ betraf und dessen Neubauwert 1997 mit ATS 6.738.000,00 zuzüglich 20% USt veranschlagte;
- die Honorarnote der Rechtsanwälte Dr. R und Partner vom 6.10.1998 betreffend Liegenschaftsteilung (*und, wie nur aus dem schon zuvor aktenkundigen Begleitschreiben der*

Anwälte an die Hausverwaltung hervoring: Verkauf der Wohnungen Top 2 und Top 3 an den früheren Miteigentümer; diesbezügliche Honorarkomponenten hatten zur Realteilung keinen unmittelbaren Bezug);

- die Honorarnote des Notars vom 5.5.1998 über ATS 564,00 betreffend Beglaubigung des Wohnungseigentumsvertrages;
- die als „1. Teilrechnung“ übertitelte Honorarnote des mit der Verfassung des Teilungsplanes beauftragten Ingenieurkonsulenten vom 16.12.1996 über ATS 55.440,00, wovon die Hälfte auf die Bw, die andere auf den bisherigen Miteigentümer entfiel. In dieser Rechnung ist abschließend zu lesen: „Vereinbarungsgemäß werden die Teilungspläne erst nach Abschluss (*Grundbuchseintragung*) der Transaktion zwischen Frau (der Bw) und Herrn (Sohn der Bw) beim Stadtbauamt eingereicht.“

Mit Schreiben vom 3. September 2008 hielt der Referent des UFS der Bw u. a. Folgendes vor:

1. AfA- Berechnung (unzutreffender Ansatz, nicht mehr entscheidungsrelevant)
2. Abweichend von der Zusage am 22. Juli 2008 Kosten und Vorsteuern für Elektroinstallationsarbeiten im Objekt im vollen Umfang als nützliche Aufwendungen anzuerkennen und als Werbungskosten (mit Vorsteuerabzug) anzuerkennen, sei eine Abgrenzung vom steuerunerheblichen Sanierungsvorgang (Bauwerber und künftiger Liegenschaftserwerber sei bereits 1996 der Sohn gewesen; Verweis auf das Bauansuchen bzw. die 1. Teilrechnung des Teilungsplanverfassers) vorzunehmen. Nur unabhängig vom Sanierungsvorgang angefallene Aufwendungen, die der Instandhaltung oder Instandsetzung von Elektroinstallationen allein im Interesse Ihrer Mieter gedient hätten, kämen als Werbungskosten in Betracht; nur diesbezüglich gesondert in Rechnung gestellte Vorsteuern seien abzugsfähig; der Abzug anderer Vorsteuern stehe hingegen bei privater Mitveranlassung von Professionistenleistungen nicht zu.

Die Bw habe im erstinstanzlichen Verfahren betreffen die Umsatz- und Einkommensteuer 1998 die Aufwendungen für Kanal, Gasleitung, Dach und Elektroinstallationen als durch den Sanierungsvorgang veranlasst dargestellt. Dafür spreche auch, dass die Bw diese Aufwendungen zur Gänze selbst getragen habe, weil der (damalige) Miteigentümer eine Kostenbeteiligung abgelehnt habe. Die Aufwendungen seien demnach ohne den Sanierungsvorgang noch nicht erforderlich gewesen. Verbesserungen, Erneuerungen und Neuinstallationen im Bereich der Stromversorgung stünden daher – so wie Kanal-, Gasleitungs- und Dacharbeiten – nach nunmehriger Annahme des Referenten im ursächlichen Zusammenhang mit dem Sanierungsvorgang.

Es werde gebeten, den Veranlassungsgrund einzelner Leistungen, soweit sie unabhängig von der Sanierung im jeweiligen (Streit-)Jahr erforderlich waren, bekannt zu geben und nachzuweisen.

Sei eine derartige Abgrenzung nicht möglich, so werde dies in den Streitjahren 1998, 1999 und 2000 zu einer für die Bw nachteiligen Abänderung der angefochtenen Bescheide führe: In diesem Fall würden unter Ansatz der Ab Mai 1998 bis November 2000 erklärten Mietentgelte infolge niedrigerer Vorsteuern Umsatzsteuerzahllasten resultieren (bisher: Umsatzsteuer = NULL) und infolge niedrigerer Werbungskosten positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen sein.

Es werde ersucht bekannt zugeben, ob die Bw unter diesen Umständen den Vorlageantrag weiter aufrecht erhalte.

Die Bw antwortete am 28. Oktober 2008, dass sie sich außerstande sehe, den Vorlageantrag zurück zu ziehen. Auf die Stellungnahme vom 5. Oktober 2003 (nochmals beigefügt) und auf die Steuererklärungen des Steuerberaters werde verwiesen.

Der UFS- Referent hielt der Bw mit Schreiben vom 8. April 2010 Folgendes vor:

Vorläufiger Ansatz der Einnahmen/Entgelte und Werbungskosten/Vorsteuern 1998:

Der UFS gehe davon aus, dass die Einnahmen/Entgelte aus der Vermietung der Tops W2 und W3, Garage und Stellplatz (05-08/1998) den ursprünglich erklärten Einnahmen hinzuzurechnen seien (Berechnung beigefügt). Offenbar habe die Bw seinerzeit nur die Mieteinnahmen/Entgelte aus LA4 und LA6 angesetzt, weil die Tops W2 und W3 „rückwirkend“ auf den 1.1.1998 an den Neffen verkauft worden seien und möglicherweise auch das Nutzungsrecht an den beiden, nach Realteilung im schlichten Miteigentum verbliebenen Parkflächen als auf diesen Miteigentümer übergegangen angesehen wurde. Die steuerliche Zurechnung der Einnahmen/Einkünfte folge jedoch hinsichtlich W2 und W3 nicht der zivilrechtlichen Gestaltung, sondern habe in wirtschaftlicher Betrachtung ausgehend von den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen zu erfolgen. Hinsichtlich der Vermietung von Garage und Stellplatz, welche sich auf den nicht in die Realteilung einbezogenen Flächen befanden, nehme der UFS ein für Sie vereinbartes Nutzungsrecht an. An Werbungskosten könnten nur die nachweislich für vermietete Flächen angefallenen anteiligen Aufwendungen berücksichtigt werden, mangels Abzugsfähigkeit einzelner Vorsteuerbeträge (beiliegende Berechnung) sei vom jeweiligen Bruttoaufwand auszugehen.

Zu den Werbungskosten zähle auch die bisher nicht geltend gemacht AfA vom vermieteten Gebäudeteil. Die ohne Spitzenausgleich erfolgte Realteilung einer im schlichten Miteigentum stehenden, einheitlich bewerteten Liegenschaft stelle entgegen der vom Referenten zuvor

vertretenen Ansicht laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keinen Tausch und daher weder eine Veräußerung noch eine Anschaffung (keine „Übertragung“) im ertragsteuerlichen Sinn dar. Die Bw habe den Liegenschaftsanteil nach Wissensstand des UFS (weder der Bewertungs- noch der Feststellungsakt für zurückliegende Zeiträume sei greifbar) bereits vor dem 1.1.1963 erworben; bereits die Grundstücksbeschreibung 1956 weise sie und ihren Bruder als Miteigentümer aus. Der UFS werde daher jenen Wert als AfA-Bemessungsgrundlage heranziehen, welcher sich aus dem anteiligen Einheitswert zum 1.1.1963 (50% von ATS 424.000) zuzüglich der anteiligen Realteilungskosten ergebe. Der AfA- Satz vom vermieteten Anteil betrage 1,5%. Für die nach vier Monaten verkauften Tops W2 und W3 stehe der darauf entfallende Halbjahresbetrag zu. Sollte in den Zeiträumen vor Realteilung, während aufrechter Miteigentümergemeinschaft, im Feststellungsverfahren nicht der Einheitswert, sondern ein anderer Betrag die AfA- Bemessungsgrundlage gebildet haben, werde um Bekanntgabe und Nachweis ersucht (Überschussberechnung zur Feststellungserklärung für Vorjahre sowie entsprechende Feststellungsbescheide).

Zu den Werbungskosten zähle auch das in der Einkommensteuererklärung für 1998 nicht geltend gemachte Zehntel der Instandsetzungsaufwendungen 1990 bzw. das Fünfzehntel der Herstellungsaufwendungen 1997, sofern diese Absetzbeträge nicht schon im Feststellungsverfahren geltend gemacht werden konnten. Der UFS nehme an, dass diese Absetzbeträge bereits im Feststellungsverfahren volle Berücksichtigung fanden. Zur Widerlegung dieser Annahme würden die für den UFS nicht mehr greifbaren Beilagen zum Feststellungsverfahren 1998 und der Feststellungsbescheid für dieses Jahr benötigt; um Vorlage werde ersucht. Das letzte Zehntel (1999) bzw. die restlichen Fünfzehntel (ab 1999 gingen mit der Veräußerung von W2 und W3 1998 nach diesem Jahr bzw. mit der Schenkung von 379/1246 an den Sohn 2000 danach endgültig verloren. Sofern diese Beträge im Feststellungsverfahren 1998 entgegen der Annahme des UFS noch nicht zur Gänze Berücksichtigung gefunden hätten, sei nachzuweisen, welche Liegenschaftsteile von den Instandsetzungsaufwendungen 1990 (abgesetzt in 1/10- Beträgen) bzw. von den Herstellungsaufwendungen 1997 (abgesetzt in 1/15- Beträgen; diese jedoch möglicherweise im Zusammenhang mit der steuerlich nicht anerkannten Sanierung; Gegenteiliges wäre nachzuweisen) betroffen waren. Die Absetzung könne dann im Ausmaß der der Bw zugerechneten Liegenschaftsanteile erfolgen, weil unter dieser Voraussetzung auch dem ehemaligen Miteigentümer die weitere anteilige Absetzung zustünde und eine potenzielle Doppelabsetzung unzulässig erscheine.

Die Berufung gegen Umsatz- und Einkommensteuer für 1999 und 2000 erscheine mangels abgegrenzter und belegter Darstellung der Einnahmen, Werbungskosten, umsatzsteuerpflichtigen Entgelte und Vorsteuerbeträge derzeit nicht erledigbar. Um Ermittlung

und Bekanntgabe der zurechenbaren Ergebnisse werde ersucht. Sollte die Bw dem nicht nachkommen (können), werde der UFS aus Vereinfachungsgründen für diese Jahre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von LA4 und LA6 mit NULL ansetzen, Umsatzsteuer mit NULL festsetzen und die Berufung abweisen. Schon jetzt werde in diesem Zusammenhang gebeten nachzuweisen, dass die auf 1/10- bzw. 1/15- Beträge verteilt abgesetzten Instandsetzungs- bzw. Herstellungsaufwendungen Gebäudeeinheiten (-teile) betrafen, welche 1990 bzw. 1997 vermietet waren und der Bw nach Übertragung von W2 und W3 an den Neffen bis zur Schenkung der restlichen 379/1246 an den Sohn (11/2000) verblieben. In Betracht kämen LA4 und LA6, allenfalls ein geschlossener Garagenraum; auch der Bezug zu anderen, 1990 bzw. 1997 noch vermieteten Einheiten innerhalb des 379/1246- Anteils sei nachzuweisen.

Die Bw antwortete auf diesen Vorhalt – nach einer am 20.04.2010 formlos erbetenen Fristverlängerung – bis zum Ergehen der Entscheidung nicht mehr:

Über die im Spruch angeführte Berufung wurde erwogen:

Der UFS nimmt an, dass die oben näher beschriebenen Schritte:

1. **Sanierung** der Baulichkeiten aufgrund des Baubewilligungsansuchens 1996 (Bauwerber: der Sohn der Bw) in den Jahren 1997 bis 2000;
2. seit 1996 verhandelte, 1998 vollzogene **Realteilung** und Wohnungseigentumsbegründung;
3. **Verkauf** von Top 2 und Top 3 Anfang September 1998 an den bisherigen Miteigentümer;
4. von vornherein (siehe Rechnung vom 16.12.1996) beabsichtigte **Schenkung** der sodann verbliebenen 379/1246 Anteile an den Sohn per 1.11.2000, sowie
5. Inkaufnahme der 1998-2000 aus der **befristeten Weiterbewirtschaftung** anfallenden Aufwendungen und Vorsteuern: Die Wohnung im Erdgeschoss des Gartentraktes diente der Eigennutzung (siehe Schenkungsvertrag: ausbedungene, auf ein Kabinett und die Gartenbenützung eingeschränkte Dienstbarkeit des unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes); das Obergeschoss konnte laut eigenem Vorbringen erst nach erteilter Benützungsbewilligung vermietet werden, wobei die Weitergabe der verbliebenen 379/1246 Anteile an den Sohn (2000) mehrere Jahre vor baubehördlicher Feststellung ihrer Konsensfähigkeit erfolgte,

einen planmäßig durchgeführten, einheitlichen Vorgang darstellen, und dass dieses Maßnahmenpaket eine über die Realteilung hinaus ernsthaft beabsichtigte weitere Erzielung von positiven Einkünften iSd § 28 EStG 1988 nicht erkennen lässt.

Diese Annahme des UFS ist im dokumentiert engen motivischen und zeitlichen Zusammenhang der einzelnen Schritte begründet. Dass die Bw ihr Engagement mit der Auflösung der Miteigentümergemeinschaft und Begründung von Wohnungseigentum von vornherein beenden wollte, sobald die Sanierung der Liegenschaft abgeschlossen sein würde, ist etwa daran zu ersehen, dass sie bereits 1998 zwei bis April dieses Jahres im schlichten

Miteigentum stehende Anteile Top 2 und 3, mit welchen ab Realteilung das Wohnungseigentum verbunden war, an den ehemaligen Miteigentümer veräußert hatte (Grundbuchsatz, abgefragt vom Finanzamt am 3. Juli 2003). Dass nicht Gewinnstreben sondern ein privates Motiv (Vermögensübertragung nach Realteilung und Sanierungsabschluss) ihr Handeln bestimmte, gesteht die Bw im Ergebnis selbst zu, wenn sie an einer Stelle ausführt, sie habe alle näher beschriebenen Bau-, Reparatur- und Sanierungsmaßnahmen betreffend die gesamte Liegenschaft allein durchgeführt und bezahlt. Ihrem Vorbringen, die Schenkung an den Sohn sei nicht von vornherein geplant gewesen, die Sanierung habe sie nur im Hinblick auf die Erwartungen der Mieter durchgeführt, steht auch der Umstand entgegen, dass von Anbeginn der Sanierung nicht die Bw, sondern ihr Sohn als Bauwerber auftrat, wodurch sein persönliches Interesse an der Qualitätsverbesserung im später unentgeltlich erworbenen Liegenschaftsanteil (379/1246) dokumentiert erscheint. Auch die Tatsache, dass der Verfasser des Teilungsplanes schon 1996 von der späteren Grundstückstransaktion zwischen Mutter und Sohn ausging, spricht für den von der Bw in Abrede gestellten Motivzusammenhang.

Wenn daher die Übernehmer der Wohnungseigentumsanteile der Bw in weiterer Folge aus der Bewirtschaftung der nunmehr sanierten und ausgebauten Objekte durch entgeltliche Überlassung an Mieter positive Jahresergebnisse erzielt haben sollten, so hat dieser Umstand keine Bedeutung für die hier entschiedene Sache. Ein Zusammenhang der planmäßig befristete Betätigung der Bw (Ausbau und Sanierung) mit künftigen eigenen Vermietungseinnahmen ist nicht gegeben und die mit der Sanierung bzw. dem Ausbau verbundenen, 1997 (und 2000 nochmals) geltend gemachten Vorsteuern sind zur Gänze nicht abzugsfähig, mangelt es doch den zu Grunde liegenden Aufwendungen an der Eigenschaft von vorweggenommenen Werbungskosten. Die aktenkundigen Umstände sprechen dafür, dass die Bw mit der gewählten Vorgangsweise eigene Vermietungseinnahmen nicht mehr erzielen wollte; ihre bis zur Weitergabe der Liegenschaftsteile getätigten Investitionen bereicherten gewollt nur den Geschenknehmer. Von Bedeutung ist auch nicht, ob die Bw in Vorjahren aus der Bewirtschaftung der im Miteigentum stehenden Liegenschaft positive steuerliche Einkünfte erzielt hat. Denn durch das zuvor beschriebene Maßnahmenpaket hat sie ab erstmaligem Anfallen von Aufwendungen für die Sanierung eine neue Tätigkeit anderer Art begonnen, die freilich mit der von vornherein geplanten Weitergabe der Liegenschaftsanteile beendet war.

Auch unter dem – vom Finanzamt eingenommenen – Blickwinkel der Liebhabereiverordnung ist für das Vorbringen der Bw hinsichtlich der Vorsteuern und Aufwendungen für das Sanierungs-, Um- und Ausbauvorhaben (dazu zählt auch die ohne Kostenbeteiligung des

anderen Miteigentümers vorgenommene Sanierung, einschließlich Instandsetzung und Modernisierung der elektrischen Anlagen, Herstellung einer verbesserten Gasleitung und Anschluss des Aus- und Zubaus an das Kanalnetz, während die Reparatur der Haustüre und das Ausmalen in einer vermieteten Wohnung – abgesehen von der Vorsteuerproblematik wegen verschiedener Rechnungsmängel; dazu siehe weiter unten – noch in die Altvermietung fällt) nichts gewonnen: Eine ernsthaft angestrebte oder tatsächlich ausgeübte Vermietung von Eigentumswohnungen wäre unter den Tatbestand des § 1 Abs 2 der Liebhabereiverordnung BGBI 33/1993 idF BGBI 1997/358 (kurz: L-VO) zu subsumieren. Eine ernsthaft auf die künftige Vermietung von nunmehr umfassend sanierten bzw. baulich neu hergestellten Eigentumswohnungen gerichtete Tätigkeit, bei der in der Investitionsphase Verluste anfallen, kann unter den in § 2 Abs 4 L-VO normierten Voraussetzungen eine Einkunftsquelle darstellen, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Eine derartige Aussicht auf positiven Gesamtüberschuss wäre jedoch – auf Ebene einer Betrachtung nach der Liebhabereiverordnung – wegen der planmäßigen Befristung des Behaltens der Liegenschaftsanteile zu verneinen, und eine das Vorliegen des Gesamtverlustes widerlegende Ergebnisberechnung über den gesamten befristeten Zeitraum (05/1998 – 11/2000) hat die Bw nicht vorgelegt. Damit wäre der Berufung auf Betrachtungsebene der Liebhabereiverordnung kein Erfolg beschieden, erweist sich doch ihre Betätigung (ausgenommen die Alt- Vermietungen von Tops W2 und W3 sowie des verbundenen Garagen- und des Abstellplatzes im Zeitraum 05-08/1998 und von den Objektteilen Top/X bzw. Lager/Y im Zeitraum 05/98- 11/2000) seit der Realteilung weder als Einkunftsquelle noch als unternehmerische Tätigkeit.

Ist aber wie im gegenständlichen Fall von vornherein geplant, die Tätigkeit mit Fertigstellung/Sanierung des Objektes durch Verschenken der verbliebenen Anteile an einen nahen Angehörigen zu beenden, so fehlt es freilich überhaupt an einem Zusammenhang der Sanierungsaufwendungen mit künftigen steuerlich relevanten Einnahmen; sodass schon aus diesem vorrangig zu beachtenden Grund – wiederum abgesehen von den oben genannten, in den Sanierungsvorgang nicht einbezogenen alt vermieteten Einheiten – weder eine unternehmerische Tätigkeit mit Berechtigung zum Vorsteuerabzug vorliegt noch die Aufwendungen vorweg genommene Werbungskosten darstellen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat – fehlgeleitet durch die unübersichtliche Darstellung der Bewirtschaftungsergebnisse in den Steuererklärungen an Hand von alljährlich globalen Hausabrechnungen – eine Ausrichtung der Bw auf künftige eigene Vermietungstätigkeit angenommen und dies wegen Gesamtverlustes in einem von vornherein begrenzten, daher

abgeschlossenen Zeitraum als Liebhaberei gewertet, doch ist sie damit hinsichtlich der Sanierung zu keinem wesentlich anderen steuerlichen Resultat gelangt als der UFS.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für 1997 (Festsetzung mit NULL) war daher aufzuheben und durch einen Bescheid über die Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer zu ersetzen. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1998 waren infolge abweichender Neuberechnung des Vermietungsergebnisses für 05-12/1998 (siehe unten) zum Nachteil der Bw abzuändern.

Die Einnahmen und Werbungskosten sowie die umsatzsteuerpflichtigen Entgelte und abzugsfähigen Vorsteuern im Zusammenhang mit der fortgesetzten Vermietung jener Liegenschaftsanteile, welche ab Realteilung und bis zur Weitergabe 1998/2001 im Alleineigentum der Bw standen (und davor einen Bestandteil der gemeinschaftlichen Einkunftszielung bildeten) sind – abgesehen von Investitionsaufwand und Investitionsvorsteuern – im Zeitraum ihres Behaltens durch die Bw sehr wohl steuerlich zu erfassen.

Hinsichtlich der Wohnungen W2 und W3 im Zeitraum 05/ bis 08/1998 sowie der Objekte LA4 und LA6 (Top/X und Magazin/Y) im Zeitraum 05-12/1998 stellen sich das erwirtschaftete Vermietungsergebnis und die Umsatzsteuerberechnung wie folgt dar
(*Fortsetzung Seite 24*):

1998

Einnahmen	netto	Entgelte 10%	Entgelte 20%	USt
W2	9.085,00			
W3	26.900,92	35.985,92		3.598,59
Garage	2.000,00			
Stellplatz	1.000,00		3.000,00	600,00
X	2.582,61	2.582,61		258,26
Y	3.971,34		3.971,34	794,27
gesamt	45.539,87	38.568,53	6.971,34	5.251,12
Werbungskosten				Vorsteuerabzug
<i>F, Haustor, Re. 23.6. 1.452,00 brutto 608/1246 = 708,52, davon für vermietete Fl. = 23%</i>	-162,96			nein, Re. lautet nicht auf die Bw
<i>Stb. S, Re. f. 1-6/98 1.848,00 brutto 1/3 f. 5-6/98 = 616,00 608/1246 = 300,58, davon für vermietete Fl. = 23% 7-12/98 1.848,00 brutto 1/3 f. 7-8/98 wie oben 2/3 f. 9-12/98 = 1.232,00 379/1246 = 374,74, davon für vermietete Fl. = 4,1%</i>	-69,13 -69,13 -15,36			nein, Re. lautet nicht auf die Bw nein, keine Re.
<i>H, Arbeiten in W3, Re. 11/98 brutto; saldiert mit Versicherungs- vergütung</i>				nein, Re. lautet nicht auf die Bw, Leistungszeitraum fehlt
<i>Verwaltung, Re. glaubhaft Honorar 5-12/98 = 400,00, davon für verm. Fl. = 23% ungekürzt</i>	-92,00			80,00 -18,40
<i>Bankspesen lt Belegen für 5-12/98 353,25, davon für vermietete Fl. = 23% ungekürzt</i>	-81,25			
Sonstige Aufwendungen laut Beilage zur Erklärung fehlende Belege glaubhaft 13.791,78, davon für vermietete Fl. = 23% ungekürzt	-3.172,11			Vorsteuern geschätzt 1.623,77 -373,47
AfA laut Vorhalt vom 08.04.2010 EW-Anteil 1.1.1963 S 212.000,00 + Realteilungskosten S 28.723,00 AfA- Bemessungsgrundlage S 240.723,00 AfA-Satz 1,5% p.a. W2+W3 16,6% ; ½-Jahres AfA LA+Top 4,1% ; Ganzjahres- AfA	-300,00 -148,00	45.539,87 <u>-4.109,94</u> 41.429,93	5.251,12 <u>-391,87</u> 4.859,25	
Werbungskosten gesamt	-4.109,94			
Überschuss d. Einnahmen	41.429,93			
Zahllast				4.859,25

Dass die zur Absetzung 1998 verbliebenen Teilbeträge aus den Aufwendungen 1990 (letztmalig 1/10) und 1997 (1/15) schon im Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) für 1998 zu berücksichtigen waren und dort tatsächlich Berücksichtigung fanden (eine Aliquotierung wegen unterjähriger Beendigung der Miteigentümergemeinschaft ist im Gesetz nicht vorgesehen), konnte die Bw nicht widerlegen.

Die in der vorstehenden Berechnungstabelle angeführten, von den Erklärungen zum Teil abweichenden Ansätze für 1998 beruhen auf folgenden Feststellungen und rechtlichen Beurteilungen:

Für die Objekte „Lager/Top X“ und „Lager/Magazin Y“ (die weiteren Lager/Magazine hatte der andere ME bei Realteilung erworben) sowie für die Stellplatzvermietung hat die Bw zwar weder Mietverträge vorlegen noch die diese Objekte betreffenden Aufwendungen (Werbungskosten) abgrenzen oder gar nachweisen können. Sie hat jedoch alte Bestandverträge durch Vorlage eines Gerichtsurteils (Objekt Lager 4), eines Schriftverkehrs (Objekt Lager 6) und durch Erläuterung der Realteilungsverhältnisse – zur gesonderten Garagen- und Stellplatzvermietung durch die Bw allein dienten Flächen, die an sich weiterhin im gemeinschaftlichen Eigentum der Teilungswerber standen – glaubhaft gemacht.

Die Einnahmen- bzw. Entgeltansätze betreffend W2, W3 und Stellplatzvermietung folgen den Angaben der Bw im Verfahren vor dem UFS, jene betreffend „X“ und „Y“ sind den Berechnungsbeilagen zu den eingereichten Ersterklärungen entnommen. Dort waren die Einnahmen bzw. Entgelte aus der Vermietung von W2, W3 und Garagen/Stellplätze ganz offensichtlich nicht enthalten. Dies dürfte zwar auf die im Kaufvertrag vom September 1998 festgelegte, „rückwirkende“ Übertragung der Wohnungseigentumsobjekte W2 und W3 an M zum Verrechnungsstichtag 1.1.1998 zurückzuführen sein und stellt deshalb **kein** erkennbar beabsichtigtes Verschweigen von Umsätzen und Einnahmen dar. Eine steuerliche Zurechnung der Umsätze und Einkünfte an den Erwerber M ab 1.1.1998 vermag die Vertragsklausel jedoch nicht zu begründen.

Die Werbungskostenansätze folgen, abgesehen von der Post „AfA“ im Grundsatz den Erklärungsbeilagen „Vermietung (alt)“. Die vorgelegten Rechnungen *Fa. F* (Haustorreparatur), *Steuerberater S* (Hausbesorger- Lohnverrechnung) und *Fa. H* (Ausmalen in W3) weisen in umsatzsteuerlicher Hinsicht folgende Merkmale und Mängel auf, welche zum Verlust des begehrten Vorsteuerabzuges führen. Die entsprechenden Aufwendungen sind daher jeweils ausgehend vom Bruttopreis anzusetzen:

- Die Rechnungen *F* und *S* lauten nicht auf die Bw, welche den Aufwand angeblich allein getragen hat, sondern auf die „Hausinhabung“. Sie richten sich demnach an die Bw **und** M gemeinsam, wohl weil diese hinsichtlich Hofflächen (Garagen, Stellplätze), die von der

Realteilung unberührt geblieben waren, weiterhin eine zivilrechtliche Miteigentümergemeinschaft bildeten. Damit ist das in § 11 Abs 1 Z 2 UStG 1994 geforderte Rechnungsmerkmal *Name und Anschrift des Empfängers der sonstigen Leistung* nicht erfüllt.

- In der Rechnung der Fa. *H* vom 11.11.1998 wird „KR W B“ als Leistungs- und Rechnungsempfänger genannt. Dieser war wohl Hausverwalter der Liegenschaft und als solcher mit der Vertretung der Hausinhaber z. B. gegenüber Professionisten betraut, zugleich war er aber Mieter jener Wohnung, in welcher die am 21.7.1998 in Auftrag gegebene sonstige Leistung (Malerarbeiten nach einem Wasserschaden) erbracht wurde. Der Rechnungswortlaut ist daher weder missverständlich noch mit einer irrtümlichen Fehlbezeichnung des wahren Rechnungsempfängers behaftet. Selbst wenn – wie angesichts der Geltendmachung des Nettoaufwandes durch die Bw als Werbungskosten und Ansatz der Versicherungsentschädigung anzunehmen ist – die Bw den Rechnungsbetrag an *Fa. H* warum auch immer beglichen hat, so scheitert der Vorsteuerabzug durch die Bw auch hier im Grunde des § 11 Abs 1 Z 2 UStG 1994. Dass die Rechnung abweichend von § 11 Abs 1 Z 4 UStG keine Angaben über den Zeitraum (Zeitpunkt) enthält, in dem die abgerechnete sonstige Leistung erbracht wurde (unklar, ob vor oder nach dem Wohnungsverkauf im September 1998), bleibt daher schon ohne Bedeutung.

Die Bw hat die Absetzung eines Zehntelbetrages aus Instandsetzungsaufwendungen (1990) und eines Fünfzehntelbetrags aus Herstellungsaufwendungen (1997) in ihrer Einkommensteuererklärung für 1998 **nicht** geltend gemacht, weil die Beträge offenbar bereits in der Feststellungserklärung und im dazu ergangenen Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) Berücksichtigung fanden. Dies entsprach der damaligen Rechtslage: Auf zehn Jahre verteilt abgesetzte Instandsetzungsaufwendungen (hier: seit 1990) sowie auf fünfzehn Jahre verteilt abgesetzte Herstellungsaufwendungen (hier: seit 1997) konnten nämlich, wenn die Liegenschaft unter Lebenden übertragen wurde, vom Übertragenden (= Bw und Miteigentümer) **letztmalig** im Jahr der Übertragung unabhängig vom Übertragungszeitpunkt mit einem ganzen Zehntel- bzw. mit einem Fünfzehntelbetrag im Rahmen der Feststellung gemäß § 188 BAO abgesetzt werden (§ 28 Abs 2 bzw. Abs 3 EStG 1988 idgF). Erst danach ging der Anspruch auf Zehntel- bzw. Fünfzehntelabsetzung auch für den Erwerber und somit endgültig verloren (so schon, die Verwaltungsansicht zum historischen § 28 Abs 2 Z 4 EStG 1972 – Anspruchsverlust bereits im Übertragungsjahr – kritisierend, *Kohler*, ÖStZ 1984, S. 253f; zuletzt *Doral⁴*, EStG 1988, Tz 172f zu § 28 Abs 2 und Tz 179 zu Abs 3, mit weiteren Nachweisen).

Die Realteilung stellt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH, zuletzt E 28.11.2002, 2000/13/0155, bei fehlendem Spitzenausgleich *keinen* Tausch und *keine* Veräußerung des schlichten Miteigentumsanteils an der Liegenschaft dar, sondern konkretisiert diesen bloß in

Form der Begründung von Alleineigentum. Als maßgeblicher Übertragungszeitpunkt erscheint hier vielmehr die Veräußerung (Anfang September 1998) der ab Realteilung zugeordneten vermieteten und, soweit aus der Aktenlage erkennbar, allein von den Maßnahmen iSd § 28 Abs 2 und Abs 3 EStG 1988 betroffenen Liegenschaftsteile W2 und W3 samt dem frei vereinbarten Nutzungsrecht an den Garagen- und Stellplätzen. Denn die der Bw danach bis November 2000 verbliebenen 379/1246- Anteile waren zu einem Teil infolge Eigennutzung (Hoftrakt/EG), zum anderen Teil wegen umbaubedingter Unvermietbarkeit (Hoftrakt/OG) nicht vermietet, während die vermieteten Lager LA4 und LA6 von den Maßnahmen iSd § 28 Abs 2 und Abs 3 EStG offensichtlich unberührt blieben. Daraus folgt, dass die Kosten der Realteilung, soweit sie auf die vermieteten Gebäudeteile entfallen (unbestritten vorgehalten: ATS 28.723,00), als nachträgliche Anschaffungskosten einen Teil der AfA-Basis bilden. Da die Bw keine AfA geltend gemacht hat und die Feststellungsakten nicht mehr verfügbar sind, war die AfA in freier Beweiswürdigung zu schätzen. Dabei durfte der UFS nicht wie zunächst vorgehalten vom Verkehrswert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Realteilung ausgehen, sondern musste – wie zuletzt vorgehalten – die historische Abschreibungsbasis für das bereits vor dem 1.1.19957 im (damaligen Mit-) Eigentum der Bw stehende, von Todes wegen unentgeltlich erworbene Objekt heranziehen. Dies war der Einheitswert zum 1.1.1963, laut Bescheid der Bewertungsstelle des Finanzamtes Wien-Umgebung (heute Bewertungsstelle für K beim FAG Wien) ATS 424.000,00.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 1998 waren daher abzuändern: Die wie oben ermittelten und begründeten Bewirtschaftungsergebnisse aus Top W2 und Top W3, aus der Stellplatzvermietung sowie aus der Vermietung von LA4 und LA6 waren bei der Veranlagung unter vollständigem Ausblenden der Vorsteuern und Aufwendungen aus Sanierungsinvestitionen (Kanal, Gasleitung, Elektrikerarbeiten) zu berücksichtigen, zumal die Bw der Aufforderung des Referenten, weitere Vorsteuern und Aufwendungen aus Installationsarbeiten, soweit sie den vermieteten Einheiten zuzuordnen wären, von den privat veranlassten Sanierungsmaßnahmen abgegrenzt darzustellen und zu belegen, nicht nachgekommen ist (Vorhalt 3.9.2008, Antwort 2.10.2008).

Eine Zurechnung von Umsätzen und Einkünften aus Vermietung im Streitobjekt nach dem 30.11.2000 kann mangels zurechenbarer Einkunftsquelle ab dem 1.12.2000 nicht mehr erfolgen. Für 2001 war daher, nach Aufhebung des angefochtenen NULL- Bescheides, Umsatzsteuer nicht festzusetzen, und die Veranlagung zur Einkommensteuer erfolgte ohne Ansatz von Vermietungseinkünften.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter: Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 1998 (jeweils in ATS und €)

Wien, am 1. Juni 2010