

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache W E und Mitbes., Adr1, A, vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des FA ABC vom 1. April 2010, betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008 (Berichtigungen nach § 293 b BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 29.12.2006 ersuchte der steuerliche Vertreter um folgende Rechtsauskunft: "Sehr geehrter Herr Dr. D, wir ersuchen Sie, uns hinsichtlich des nachfolgend geschilderten Sachverhaltes eine Rechtsauskunft zukommen zu lassen:

Der Hälfteeigentümer A (Arzt) eines im Kalenderjahr 2006 neu errichteten Gebäudes beabsichtigt 18% dieses Gebäudes betrieblich (als Arztpraxis) zu nutzen. Der Rest des Gebäudes wird gemeinsam mit der Hälfteeigentümerin B (Lebensgefährtin) für eigene Wohnzwecke benutzt.

Hinsichtlich der betrieblich genutzten Gebäudeteile (Arztpraxis) war beabsichtigt einen fremdüblichen Mietvertrag (Bestandvertrag) zwischen der Miteigentümergeinschaft und dem Hälfteeigentümer A abzuschließen, was gemäß Literatur und Steuerrichtliniengewisse abgabenrechtlichen Konsequenzen nach sich gezogen hätte.

Die Miteigentümergeinschaft hat weiters beabsichtigt die an den Hälfteeigentümer zu verrechnende Miete der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Laut RZ 183 der USTR würde die Miteigentümergeinschaft dadurch auch unternehmerisch tätig werden, und hätte sodann bezüglich der durch Dritte erbrachten Leistungen einen Vorsteuerabzug.

Der Hälfteeigentümer A hätte für seinen betrieblich genutzten Teil den Vorsteuerabzug hinsichtlich der gesamten von der Miteigentümergemeinschaft an ihn verrechneten Miete (einschließlich Betriebskosten) gehabt. Allerdings auch nur in jenem Ausmaß, in dem dieser nicht nur unecht umsatzsteuerbefreite Umsätze tätigt.

Der zum Betriebsvermögen des Hälfteeigentümers A gehörige Teil der Liegenschaft wäre aus der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auszuscheiden gewesen.

Die Miteigentümerin B hätte sodann im Rahmen der steuerlich anzuerkennenden Vermietung an den Betriebsinhaber A Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung erzielt. Die Ermittlung einheitlicher und gesonderter Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung hätte sich erübrigt.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht hätte die Miteigentümergemeinschaft die gesamte Miete des an den Hälfteeigentümer A zu verrechnenden Betrages zu besteuern gehabt. Wären Betriebskosten verrechnet worden, so wären auch diese zur Gänze in den Umsatz der Miteigentümergemeinschaft einzubeziehen gewesen.

Hinweisen möchten wir auch noch auf das in der Randziffer 574 der ESt-Richtlinien angeführte Beispiel einer Gastwirtschaft, welches in einem Gebäude betrieben wird, das je zur Hälfte im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum des Gastwirtes und seiner Gattin steht. Hier werden die weit reichenden est-rechtlichen Konsequenzen, (welche sich auf Grund eines mit der Hausgemeinschaft abgeschlossenen Mietvertrages ergeben), sehr ausführlich dargestellt.

Soweit der Sachverhalt und die abgabenrechtlichen Konsequenzen, wie sie sich gemäss Fachliteratur und Steuerrichtlinien darstellen. Für uns stellt sich aber folgendes Problem dar, dass nämlich laut Mitteilung eines Notars eine Vermietung unter Miteigentümern zivilrechtlich gar nicht möglich ist. Er verweist diesbezüglich auf Erkenntnisse des OGH und des VfGH sowie auf ABGB-Kommentare. Er kann sich nur einen entgeltlichen Benützungsregelungsvertrag vorstellen.

Wie soll hier vorgegangen werden, wenn zivilrechtlich ein Bestandverhältnis nicht begründet werden kann, die Hälfteeigentümerin B jedoch auf einer fremdüblichen Nutzungsüberlassung beharrt? Und welche abgabenrechtlichen Konsequenzen lassen sich daraus ableiten, insbesondere auch unter Berücksichtigung der RZ 574 der Einkommensteuerrichtlinien? Wir ersuchen um Ihre diesbezügliche Stellungnahme."

Die **Rechtsauskunft des Finanzamts ABC** (FA) vom 28.2.2007 lautete wie folgt: Bei einer betrieblichen Nutzung von im Miteigentum stehenden Liegenschaften durch einen Miteigentümer sei entsprechend den Ausführungen in RZ 574 EStRL vorzugehen. Wenn der Bf. in seiner Anfrage darauf hinweise, dass nach Ansicht eines Notars Mietverträge unter Miteigentümern zivilrechtlich nicht möglich seien, so werde darauf hingewiesen, dass nach ho. Ansicht und unter Hinweis auf ergangene Erkenntnisse (z.B. VfGH vom

13.10.1993, 93/13/0129) damit wohl nur die Vermietung eines im Miteigentum stehenden Gebäudeteiles an einen Miteigentümer für private Zwecke (Wohnzwecke) gemeint sei. Die Vermietung eines im Miteigentum stehenden Gebäudeteiles an einen Miteigentümer für betriebliche Zwecke werde steuerlich anerkannt, sodass Ausführungen zu den abgabenrechtlichen Konsequenzen einer bloßen Gebrauchsüberlassung entbehrlich seien. Diese Auskunft ergehe nicht in Bescheidform, weshalb ein Rechtsmittel dagegen unzulässig sei. Es würden damit keine über die gesetzlichen Vorschriften hinausgehenden Rechte oder pflichten begründet werden. Eine Verbindlichkeit könne die Auskunft - im Rahmen des Grundsatzes von Treu und Glauben - nur unter bestimmten Voraussetzungen erlangen. Näheres dazu fände der Bf. in einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 6.4.2006, BMF-010103/0023-VI/2006, Richtlinien zum Grundsatz Treu und Glauben.

Mit **Eingabe** vom 20.6.2007 an das FA ABC wurde um Vergabe einer Steuernummer für die Grundstücksgemeinschaft Dr. W E und Dr. B C (A, ADr.1) angesucht. In der Anlage wurden folgende Unterlagen übermittelt:

Fragebogen (Verf 16), Unterschriftenprobenblatt (Verf 26), Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (U 12), Kopie Vollmacht, Kopie Mietvertrag vom 22.3.2007.

Im Fragebogen wurden der Beginn der unternehmerischen Tätigkeit mit 1.5.2007, sowie die Rechtsform des Unternehmens als Vermietungsgemeinschaft (z.B. Hausgemeinschaft) angegeben.

Weiters wurde ein voraussichtlicher Jahresumsatz im Eröffnungsjahr in Höhe von EUR 2.948,00 und der voraussichtliche Jahresumsatz im Folgejahr in Höhe von EUR 4.422,00 vom Bf. bekanntgegeben. Zudem wurde die Regelbesteuerung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 beantragt ab 2006.

Aus dem beiliegenden Mietvertrag vom 22.3.2007 geht hervor, dass Frau Dr. C B und Herr Dr. E W aufgrund des Kaufvertrages vom 27.10.2005 zu je einer Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft EZ 123 Grundbuch F, bestehend aus dem Grundstück 1 im Ausmaß von 2.504 m² sind. Auf dieser Liegenschaft wurde das Haus ADr.1 errichtete. Die Vertragsparteien haben mit 22.3.2007 sohin einen Benützungsregelungsvertrag abgeschlossen, mit welchem Herr Dr. E W die ausschließliche Benützung der im Kellergeschoß des Hauses ADr.1 befindlichen Arztpraxis zugewiesen worden ist. Für abgabenrechtliche Zwecke errichteten die Vertragsparteien eben den beigelegten Mietvertrag. Frau Dr. C B wurde „Vermieterin“ und Herr Dr. E W "Mieter" genannt und ein Bestandzins in Höhe von EUR 5,50/m² , daher ein Gesamtbetrag von EUR 368,50, monatlich vereinbart.

Eine Steuernummer wurde vergeben.

Die Gemeinschaft, welche seit 1.7.2007 besteht, erzielt zum einen Umsätze aus der Tätigkeit des Herrn Dr. W und der Frau Dr. B als Ärzte, sowie Umsätze aus Vermietung durch Frau Dr. B an Herrn Dr. W der Praxisräumlichkeiten. Sowohl in Zusammenhang

mit der Tätigkeit als Ärzte als auch mit der Vermietung der Praxisräumlichkeiten fallen Vorsteuern an.

In der **Kurzmitteilung** vom 4.7.2007 wurde dem FA ABC eine Überschussrechnung 2006 mit Anlagenverzeichnis und eine Aufstellung der Baurechnungen Arztpraxis Dr. E W vorgelegt und folgendes geltend gemacht:

1. Baurechnung Arztpraxis Dr. E W:

	Zlg.-Betr.	VSt	netto	Grund	Gebäude
Investitions- summe 2006	582.899,13	87.355,68	495.543,45	60.789,42	434.754,03
BK + aon	148,51	14,02	134,49		134,49
ergibt	582.750,62	87.341,66	495.408,96	60.789,42	434.619,54
davon 18% Arztpraxis	104.895,10	15.721,50	89.173,60	10.942,10	78.231,50
Vst 2007		188,30			
	104.895,10	15.533,20	89.173,60	10.942,10	78.231,50

2. Überschussrechnung 2006:

<i>Einnahmen:</i>	Euro
Einnahmen Vermietung und Verpachtung	0
Summe Einnahmen 2006	0
<i>Werbungskosten:</i>	
Ant. Abschreibung 1,5%	586,74
Ant. Grundsteuer	0
Ant. Betriebskosten	23,16
Ant. Gebäudeversicherung	32,50
Ant. Spesen des Geldverkehrs	10
Ant. Zinsen für Bankkredite	120,90
Summe Werbungskosten	773,30

Werbungskostenüberschuss 2006	-773,30
--	---------

Mit Bescheid vom **11.7.2007** wurde die **Umsatzsteuer 2006 erklärungsgemäß veranlagt**.

Mit **Schreiben des FA ABC** vom 29.6.2009 wurde der Bf. um Ergänzung in folgenden Punkten ersucht:

- Übermittlung einer vollständigen Prognoserechnung über die wirtschaftliche Entwicklung des vermieteten Objektes.
- Auf welcher Grundlage die Berechnung der prozentuellen Aufteilung des Gebäudes beruhe und der Bitte eine Kopie des Bauplanes beizulegen.
- Ob zwischen den beiden Gesellschaftern eine eheähnliche Gemeinschaft bestünde und wenn ja - seit wann.
- Aus welchen außersteuerlichen Gründen von den Gesellschaftern eine Vermietungsgemeinschaft als Gesellschaftsform gewählt worden sei.
- Ob die Vermietungsgesellschaft bereits vor dem Jahr 2007 unternehmerisch tätig gewesen sei und wenn ja - sollte der Beweis der Unternehmereigenschaft erbracht werden, da der Mietvertrag, Verf 16 (Fragebogen für Gesellschaften) als auch die Vergabe der UID Nr. erst 2007 gewesen seien.

Mit Schreiben vom 17.7.2009 wurde der Vorhalt wie folgt beantwortet:

"Sehr geehrter Herr G, bezüglich Ihres Ersuchens um Ergänzung vom 29. Juni 2009 möchten wir zu den betreffenden Punkten wie folgt Stellung nehmen:

1) wirtschaftliche Entwicklung

Jahr	Einkünfte V+ V	Dr. B	Dr. W
2006	EUR -773,30	EUR - 386,65 Eink. V+V	EUR- 386,65 Eink. V +V
2007	EUR- 818,88 EUR	- 818,88 Eink. V+V	50% tats. Kosten als Betriebsausgabe
2008	EUR 738,94	EUR 738,94 Eink. V +V	50% tats. Kosten als Betriebsausgabe

Die Vermietung begann mit Mai 2007 und ab diesem Zeitpunkt sind monatlich die Mieterträge zugeflossen; daher ist ab 2008 ausschließlich mit positiven Einkünften zu rechnen.

Bei den bisherigen Steuererklärungen für die Vermietungsgesellschaft (2006 und 2007) wurde irrtümlich eine E6 eingereicht und demnach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO vorgenommen. Da aber nur bei einem der Mitgesellschafter (Frau Dr. B) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, wäre es richtiger diese in der Beilage Eib bei Frau Dr. B zu erklären (eine dementsprechende Beilage für 2007 findet sich anbei). Bei Herrn Dr. W sind im Gegensatz dazu 50% der tatsächlichen Kosten als Betriebsausgabe anzusetzen, was auch bisher schon geschehen ist.

2) prozentuale Aufteilung des Gebäudes

Bei der Berechnung der prozentualen Aufteilung des Gebäudes wurden von uns folgende Werte zugrunde gelegt:

Ordinationsräumlichkeiten im Keller: 67,19 qm

Gesamtwohnnutzfläche des privaten Wohnhauses: 354,63 qm

Beiliegend findet sich auch der entsprechende Bauplan.

3) eheähnliche Gemeinschaft

Das gemeinsam errichtete Gebäude (ADr.1, A) wurde im Oktober 2006 von Herrn Dr. W und Frau Dr. B bezogen und seitdem gemeinsam bewohnt.

4) außersteuerliche Gründe der Wahl der Gesellschaftsform

Da die Frage aus unserer Sicht unglücklich formuliert ist, verweisen wir hier auf die diesbezügliche Literatur (siehe Beilagen).

5) Beginn unternehmerischer Tätigkeit

Hier möchten wir auf die Ausführungen unter Punkt 4. verweisen; des Weiteren findet sich anbei eine Kopie des Entwurfes eines Benützungsvertrages, welcher uns am 27.12.2006 von Herrn Mag. H übermittelt wurde."

Die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 ergingen am 9.10.2009 erklärungsgemäß.

Mit **Schreiben** vom 14.10.2009 richtete der Vertreter des Bf. an das FA ein Ersuchen um Löschung des E6-Signals:

"Sehr geehrter Herr G, wir ersuchen um Löschung des E6-Signals bei unserem o.a. Mandanten. Wie in der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 29.6.2009 (Schreiben vom 17.7.2009) erläutert, wurde bei den bisherigen Steuererklärungen für die Vermietungsgesellschaft (2006 und 2007) irrtümlich ein E6 eingereicht und demnach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO vorgenommen. Da aber nur bei einem der Mitgesellschafter (Frau Dr. B) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, wäre es richtiger diese in der Beilage Eib bei Frau B zu erklären. Bei Herrn Dr. W sind im Gegensatz dazu 50% der tatsächlichen Kosten als Betriebsausgabe anzusetzen, was auch bisher schon geschehen ist

Im Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO 2007 vom 21.7.2009 wurde in der Begründung angeführt, dass ab 2008 die Einkünftefeststellung gem. § 188 BAO unterbleibt. Wir ersuchen daher um entsprechende Löschung des E6-Signals ab 2008."

Am 15.12.2009 ergingen sodann vom FA folgende **Bescheide**: WiCraufnahme des Verfahrens betreffend Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 (Bescheid Umsatzsteuer 2006 vom 11.7.2007), WiCraufnahme des Verfahrens betreffend Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2007 (Bescheid Umsatzsteuer 2007 vom 9.10.2009), WiCraufnahme des Verfahrens betreffend Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2008 (Bescheid Umsatzsteuer 2008 vom 9.10.2009)

Die Verfahren wurden gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiCraufgenommen. Begründend wurde ausgeführt:

"Mit Ihrer am 20.7.2009 eingelangten schriftlichen Antwort auf das Ergänzungsersuchen vom 9.6.2009 gaben Sie das Bestehen der eheähnlichen Lebensgemeinschaft (§ 25 Abs. 5 BAO) zwischen den Mitgesellschaftern bekannt, was in weiterer Konsequenz zu sinngemäßer Anwendung der Kernaussagen der Rechtssache C-25/03, "HE" des EuGH vom 21.4.2005 führt. Die WiCraufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO wegen Vorliegens neuer Tatsachen war daher von Amts wegen zu verfügen. Näheres entnehmen Sie bitte dem zugehörigen Sachbescheid. "

Zudem ergingen am 15.12.2009 folgende **Umsatzsteuerbescheide** in denen das FA die Umsatzsteuer jeweils mit Null festsetzte:

USt 2006 Abgabennachforderung: EUR 15.535,52

USt 2007 Abgabennachforderung: EUR 445,99

USt 2008 Abgabengutschrift: EUR 800,03

Diese wurden begründet wie folgt:

"Ehegattengemeinschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder Handlungsbefugnis, die neben der gemeinschaftlichen Errichtung eines Gebäudes tatsächlich keine weiteren Tätigkeiten ausüben, sind (in analoger Anwendung der Rechtssache C-25/03, "HE" des EuGH vom 21.4.2005) keine Unternehmer. Mit Ergänzungsersuchen vom 29.6.2009 wurden Sie um Darlegung etwaiger außersteuerlicher Gründe für die gewählte Gestaltung ersucht. Solche Gründe wurden mit dem am 20.7.2009 eingegangenen Antwortschreiben nicht dargetan. Vielmehr wurde darin auf Beilagen verwiesen worden, welche im Wesentlichen aus Ansuchen um Rechtsauskunft und die Nennung, mithin ohne konkreten Bezug zum Veranlagungsfall, gefasst sind. Das gegenständliche Bestandverhältnis ist demnach von der Abgabenbehörde nicht anzuerkennen, eine Unternehmereigenschaft der Gemeinschaft liegt nicht vor, die jeweiligen Partner sind als unmittelbare Leistungsempfänger anzusehen, wobei im Hinblick auf die gem. § 6 Abs. 1

Z 19 UStG steuerfreien Umsätze des Dr. E W der Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 3 Z 1 UStG ausgeschlossen ist .

Am 18.1.2010 brachte der steuerliche Vertreter des Bf. **Berufung** gegen die Bescheide über die WiCraufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2008 jeweils vom 15.12.2009, Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006, 2007 und 2008 jeweils vom 15.12.2009, Berufung gegen den Bescheid über die Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vom 16.12.2009 sowie Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages von der Umsatzsteuer 2006 vom 12.1.2010 beim FA ein und führte dazu aus:

"Die WiCraufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist erfolgt, weil gemäß Bescheidebegründung Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Diesbezüglich wird in den Bescheiden auf die schriftliche Antwort des Bf. vom 20.7.2009 auf des Ergänzungsgesuches vom 29.6.2009 verwiesen.

Die WiCraufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist nach unserem Rechtsverständnis nicht zulässig weil:

1. auf das Bestehen einer Lebensgemeinschaft bereits im Ersuchen um Rechtsauskunft vom 29.12.2006 ausdrücklich hingewiesen wurde;
2. der Entwurf des Benützungsregelungsvertrages dem Ersuchen um Rechtsauskunft vom 29.12.2006 beigelegt war.
3. der Mietvertrag vom 22.3.2007 in Kopie gemeinsam mit dem Fragebogen Verf16 am 20.6.2007 dem Finanzamt ABC übermittelt wurde;
4. die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 mehr als 3 Monate nach Beantwortung des Ergänzungsgesuches erklärungsgleich erlassen wurden.

Im Übrigen haben wir uns in unserem Ersuchen um Rechtsauskunft vom 29.12.2006 bemüht, den Sachverhalt so exakt wie möglich (selbst die diesbezüglichen Vertragsentwürfe seien gesammelt worden) darzustellen, in der Hoffnung eine verlässliche Rechtsauskunft zu erhalten. Wenn jetzt seitens der Finanzverwaltung argumentiert wird, dass die Antworten allgemein und ohne Namensnennung - ohne konkreten Bezug zum Veranlagungsfall - gefasst wurden, so ist das für uns enttäuschend. Für uns stellt sich schon die Frage, ob es überhaupt sinnvoll ist, zukünftig noch derartige Rechtsauskünfte einzuholen. Unser Ersuchen um Rechtsauskunft haben wir an Herrn Dr. D (Fachbereich USt) gerichtet. Beantwortet wurde dies von Frau Dr. Scharf!!!

Es wird beantragt, die WiCraufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO zurückzunehmen, da keine neuen Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren der Finanzverwaltung nicht schon vorgelegen sind

Unabhängig von den obigen Ausführungen ist nach unserem Rechtsverständnis der Grundsatz von Treu und Glauben im konkreten Fall jedenfalls anzuwenden.

Die Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2008 wurde jedenfalls mit EUR NULL veranlagt.

Begründet wurde dies in den Umsatzsteuerbescheiden 2006, 2007 und 2008 damit, dass Ehegattengemeinschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder Handlungsbefugnis, die neben der gemeinschaftlichen Errichtung eines Gebäudes tatsächlich keine weiteren Tätigkeiten ausüben (in analoger Anwendung der Rechtssache C-25/03, HE EuGH 21.4.2005) keine Unternehmer seien.

Diese Rechtsansicht ist nach unserem Rechtsverständnis nicht zulässig, weil:

a) wCr die Kriterien der Angehörigenjudikatur verletzt wurden, noch der von einem Notar errichtete Mietvertrag ist der Finanzverwaltung bereits vorgelegt worden und enthält keinerlei ungewöhnliche Regelungen.

b) kein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO vorliegt

Es liegt zwar eine Lebensgemeinschaft, aber keine Ehegattengemeinschaft gemäß RZ 185 der UStR vor.

Es gibt keine gemeinschaftliche Finanzierung der Liegenschaft, sondern jCr Miteigentümer hat für sich einen Wohnbaukredit aufgenommen, was auch der Grund dafür gewesen ist, dass die Hälfteigentümerin, Frau Dr. B, auf einem fremdüblichen Mietvertrag (wie im seinerzeitigen Rechtsauskunftsersuchen erwähnt) beharrt hat.

Zusätzlich haben wir, als steuerliche Vertreterin, diese Vorgangsweise begrüßt, da somit entsprechend den Ausführungen der RZ 574 der EStR vorgegangen wurde. Ansonsten wären ja bei einem Ansteigen der betrieblichen Nutzung auf 20% und mehr in Verbindung mit einem späteren Verkauf der Liegenschaft unter Umständen steuerliche Nachteile zu Tragen gekommen.

Für die gewählte Gestaltung liegen somit beachtliche außersteuerliche Gründe vor.

Unabhängig davon, stellt sich für uns in diesem Zusammenhang die Frage, ob eine in den Einkommensteuerrichtlinien aufgezeigte Gestaltungsmöglichkeit überhaupt unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinn des § 22 Abs. 1 BAO fallen kann? Kann das eine missbräuchliche Praxis darstellen?

Es wird beantragt, die Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2008 erklärungsgleich in bisherigem Ausmaß und die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages von der Umsatzsteuer 2006 mit Euro NULL festzusetzen.

Es wird beantragt, den Bescheid über die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummer mit 17.12.2009 zurückzunehmen.

Darüber hinaus stellen wir den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung für den Fall, dass die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat

zur Entscheidung vorgelegt wird; auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO in Höhe der strittigen Beträge insgesamt EUR 15.492,19."

Mit der **Berufungsvorentscheidung** vom 24.3.2010 betreffend die Berufung vom 18.1.2010 gegen die WiCraufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2006-2008 vom 15.12.2009 wurde der Berufung stattgegeben und die Bescheide aufgehoben. Als Begründung führte das FA an, dass keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien und eine WiCraufnahme des Verfahrens nicht zulässig gewesen sei.

Mit **Zurückweisungsbescheid** vom 24.3.2010 betreffend die Berufung vom 18.1.2010 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006-2008 vom 15.12.2009 wird die Berufung zurückgewiesen, weil die Berufung aus folgendem Grund nicht zulässig sei: Durch die Aufhebung der WiCraufnahmebescheide seien die Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Am 1.4.2010 wurden folgende **Bescheide** mit dem Beisatz, dass diese Bescheide nicht an die Stelle der jeweiligen Vorbescheide treten, sondern diese hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend abziehbarer Vorsteuer berichtigen, vom FA erlassen:

Umsatzsteuer 2006	Berichtigung gem. § 293b BAO zu Bescheid vom 11.7.2007	Abgabennachforderung: EUR 15.535,52
Umsatzsteuer 2007	§ 293b BAO zu Bescheid vom 9.10.2009	Abgabennachforderung: EUR 445,99
Umsatzsteuer 2008	§ 293b BAO zu Bescheid vom 9.10.2009	Abgabengutschrift EUR 800,03

Begründet wurden diese wie folgt:

"Ehegattengemeinschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder Handlungsbefugnis, die neben der gemeinschaftlichen Errichtung eines Gebäudes tatsächlich keine weiteren Tätigkeiten ausüben, sind (in analoger Anwendung der Rechtssache C-25/03, "HE" des EuGH vom 21.4.2005) keine Unternehmer. Das gegenständliche Bestandverhältnis ist demnach von der Abgabenbehörde nicht anzuerkennen, eine Unternehmereigenschaft der Gemeinschaft liegt nicht vor, die jeweiligen Partner sind als unmittelbare Leistungsempfänger anzusehen, wobei im Hinblick auf die gem. § 6 Abs. 1 Z 19 UStG steuerfreien Umsätze des Dr. E W der Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 3 Z 1 UStG ausgeschlossen ist. Bei genauerer Prüfung der vorgelegten Unterlagen, hätte diese

Beurteilung bereits bei der Erstveranlagung hätte erfolgen können. Es liegt daher eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, die einer Maßnahme gem. § 293b BAO zugänglich ist"

Mit **Berufung** durch den steuerlichen Vertreter des Bf. vom 19.5.2010 gegen die gemäß § 293b BAO berichtigten Umsatzsteuerbescheide 2006, 2007 und 2008 jeweils vom 1.4.2010 sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages von der Umsatzsteuer 2006 vom 9.4.2010 wurde folgendes vorgebracht:

„Eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt. Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit in Hinblick auf eine übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Die Abgabenbehörde ist zum Vollzug von ordnungsgemäß kundgemachten Gesetzen verpflichtet. Auch stellt die in § 293b BAO tatbestandsmäßig vorausgesetzte "Übernahme" offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen nach Ansicht des VwGH auf den Zeitpunkt der Erfassung des zu berichtigenden Bescheides ab. Gemäß VwGH 98/13/0180 vom 16.5.2002 liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde dann eine offensichtliche Unrichtigkeit vor, wenn behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit bestünde, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist. Eine Berichtigung der Umsatzsteuerbescheide 2006, 2007 und 2008 gemäß § 293b BAO ist nach unserem Rechtsverständnis nicht zulässig, weil:

1. die Finanzverwaltung erkennt, dass die Randziffer 185 der USt-Richtlinien, auf welche sich die Bescheidbegründung stützt, nicht anwendbar ist, da "eine Ehegattengemeinschaft die wCr eine eigene Rechtspersönlichkeit noch eine eigenständige Handlungsbefugnis besitzt, und die neben dem gemeinsamen Erwerb eines Grundstückes und der gemeinschaftlichen Errichtung eines Gebäudes tatsächlich keine weitere Tätigkeit ausübt" im konkreten Sachverhalt ganz einfach nicht vorliegt.
2. die Finanzverwaltung der Bescheidbegründung auch nicht darlegt, warum das gegenständliche Bestandverhältnis nicht anzuerkennen ist. Warum ist das Bestandverhältnis nur deshalb nicht anzuerkennen, weil eine Unternehmereigenschaft nicht vorliegt?
3. die Finanzverwaltung in der Bescheidbegründung auch nicht darlegt, warum die unecht steuerbefreiten Umsätze des Miteigentümers Dr. W dazu führen, dass der Grundstücksgemeinschaft der Vorsteuerabzug versagt wird
4. sich die Finanzverwaltung in ihrer Bescheidbegründung nicht auf Gesetze und vor allem auch nicht der dazu entwickelten Rechtsprechung stützt, sondern sich an einem Urteil des EuGH (21.4.2005, Rs. C-25/03, HE) orientiert, welches auf den konkreten Sachverhalt gar nicht anwendbar ist (siehe Rz 185 der USt-Richtlinien).

Die entscheidende Frage, ob eine Rechtsauffassung offensichtlich unrichtig ist oder nicht, ist aber anhand des Gesetzes und vor allem auch aufgrund der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (z.B. VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126).

5. beim konkreten Sachverhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit nicht vorliegt. Eine solche liegt immer nur dann vor, wenn sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist. Aber schon aus der Bescheidebegründung geht klar hervor, dass die offensichtliche Unrichtigkeit im Rechtsbereich (obige Fragestellungen) alles andere als offensichtlich ist.

6. eine Unrichtigkeit immer dann nicht nach § 293b BAO berichtigbar ist, wenn die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Aktenlage hinausgehenden) Ermittlungsverfahren erkennbar ist

7. die Finanzverwaltung die Berichtigung gemäß § 293b BAO unter anderem damit begründe, dass bei genauerer Prüfung der vorgelegten Unterlagen, diese Beurteilung bereits bei der Erstveranlagung hätte erfolgen können.

8. immer dann keine Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten vorliegt, wenn die Abgabenbehörde selbst (bewusst) die unrichtige Rechtsauffassung teilt (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277). Diesbezüglich dürfen wir auf die Ausführungen in unserer Berufung gegen die Bescheide über die WiCraufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2008 vom 18.1.2010 verweisen.

9. weil laut Kommentar von RITZ eine Unrichtigkeit immer dann nicht offensichtlich ist, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht

Es wird daher beantragt, die Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2008 erklärungsgleich in bisherigem Ausmaß und die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages von der Umsatzsteuer 2006 mit Euro NULL festzusetzen.

Darüber hinaus stellen wir den Antrag, auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung für den Fall, dass die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Berufung vorgelegt wird; auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO in Höhe der strittigen Beträge von gesamt EUR 15.492,19."

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung mit Vorlagebericht gemäß § 276 Abs. 6 BAO der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt, welcher am 18.6.2010 bei der Behörde einlangte. Daraus ist zu entnehmen, dass § 212a BAO stattgegeben wurde und bisher eine Miteigentümerschaft von Lebenspartnern nicht anerkannt worden sei und eine Berichtigung gem. § 293b BAO durchgeführt worden sei. Das FA stellte diesbezüglich den Antrag, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31.Dezember 2013 offenen Berufungen (beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im

Sinne des Art 130 Abs.1 B-VG zu erledigen sind. Demnach war über die gegenständliche Berufung als Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht abzusprechen.

Mit Schreiben vom 22. Jänner 2015 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Rechtslage:

§ 293b BAO lautet:

Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Erwägungen:

Gegenständlich ist strittig ob eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO für die Jahre 2006, 2007 und 2008 hinsichtlich Umsatzsteuer zulässig ist oder nicht.

Normzweck des § 293 b BAO war es, eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses zu schaffen, die es einerseits der Abgabenbehörde ermöglicht, im Zuge der Dateneingabe unterlaufende Unrichtigkeiten zu beseitigen und andererseits auch die Rechtsschutzmöglichkeiten der Parteien erweitert, indem diese selbst nach Eintritt der formellen Rechtskraft ihr zuzurechnende und von der Behörde übernommene Fehler berichtigen lassen können.

Das Finanzamt hat von der Möglichkeit gemäß § 293b BAO einen Bescheid von Amts wegen zu berichtigen Gebrauch gemacht und gestützt auf die Gesetzesstelle die bereits in Rechtskraft erwachsenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2008 dahingehend abgeändert, dass bei genauerer Prüfung der vorgelegten Urkunden die Beurteilung, dass im Hinblick auf die gemäß § 6 Abs. 1 Z. 19 UStG steuerfreien Umsätze des Dr. E W der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 3 Z. 1 UStG ausgeschlossen ist, bereits bei der Erstveranlagung erfolgen hätte können.

Die Bf. hat durch seinen ausgewiesenen Vertreter innerhalb der Rechtsmittelfrist Berufung gegen diese Berichtigungsbescheide eingebracht.

Fraglich erscheint der RichterIn im gegenständlichen Fall, ob eine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegt.

Um von einer offensichtlichen Unrichtigkeit sprechen zu können, muss die Unrichtigkeit für die Behörde ohne weiteres Ermittlungsverfahren erkennbar sein; bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung - mögen sie auch berechtigt sein - stellen noch keine offenkundige Unrichtigkeit dar; die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung, als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck

kommen (Fischerlehner, Abgabenverfahren (2013) § 293b Anm. 3). Dabei ist zu beachten, dass Sachverhaltselemente regelmäßig erst aus der Sicht der anzuwendenden Rechtsnormen relevant werden (vgl. VwGH 20.5.2010, 2007/15/0098; Fischerlehner, Abgabenverfahren (2013) § 293b Anm. 3).

Eine offensichtliche Unrichtigkeit kann auch dann vorliegen, wenn Mitteilungen und Darlegungen des Abgabepflichtigen in seinen Erklärungen und den dazu vorgelegten Beilagen mit aktenkundigen Umständen unvereinbar sind. Nur Unrichtigkeiten, die erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, wären einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich (Hinweis E 25. Oktober 1995, VwSlg 7043 F/1995) (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0071).

Nach ständiger Rechtsprechung kommt es auf das Ausmaß der Aufmerksamkeit oder Vernachlässigung der gebotenen Sorgfalt der Behörde nicht an, daher ist nicht entscheidend, ob die Übernahme der Unrichtigkeit auf ein Verschulden der Behörde zurückzuführen ist (vgl. VwGH 30.10.2001, 98/14/0085).

Im gegenständlichen Fall wurde die vom Bf. den Abgabenerklärungen zugrundegelegte Rechtsansicht selbst von der Abgabenbehörde in der Rechtsauskunft vom 28. Februar 2007 vertreten. In der Anfragebeantwortung war auch offengelegt, dass es sich um Lebensgefährten handelt. Da die Anfrage ohne Namensnennung erfolgte, liegt kein Fall von Treu und Glauben vor. Jedoch ist aus der Anfragebeantwortung nach Ansicht der Richterinnen klar ersichtlich, dass die Rechtsansicht als vertretbar gewertet werden muss.

Dafür spricht auch, dass die im gegenständlichen Fall strittige Rechtsfrage im Umsatzsteuerprotokoll des Salzburger Steuerdialoges 2007 (BMF-010219/0431-IV/4/2007) mit einem vergleichbaren Fall vertreten ist. Da im Zuge des Salzburger Steuerdialoges im Regelfall strittige oder unklare Rechtsfragen erörtert werden, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Rechtsfrage zuvor im Zeitpunkt der Erstellung der ursprünglichen erklärungskonformen Steuerbescheide bereits klar war und andere Ansichten offensichtlich unrichtig oder nicht vertretbar gewesen seien. Da sich dieses Protokoll im Steuerakt befindet, geht die Richterinnen davon aus, dass erst aufgrund der dortigen Aussagen die Änderung der Steuerbescheide erfolgten.

Der Umsatzsteuerbescheid 2006 wurde erklärungskonform am 11.7.2007 veranlagt. Die Jahre 2007 und 2008 wurden nach einem durchgeführten Vorhalteverfahren erklärungskonform veranlagt. Offenbar bestanden bis zu diesem Zeitpunkt keine Zweifel an der Rechtsansicht des Bf, da hier der Sachverhalt vollständig offengelegt wurde. Sollte die Amtspartei der Ansicht sein, dass sich aufgrund dieser Vorhaltsbeantwortung eine Unrichtigkeit ergäbe, so wird darauf hingewiesen, dass die Unrichtigkeit "offensichtlich" sein muss, dh ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar. Da solche Ermittlungen durchgeführt wurden, liegen die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach Ansicht der Richterinnen nicht vor.

Die Amtspartei legte eine Berufungsentscheidung des UFS vom 8. Juli 2004 (RV/0205-G/03) vor, wo eine Bescheidberichtigung nach § 293 b BAO für zulässig erachtet wurde und die Berufung abgewiesen wurde.

Auch dort wird aber ausgeführt:

"Wenn behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit besteht, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor. Im Berufungsfall hätte die Abgabenbehörde bei Prüfung des Gesellschaftsvertrages zum Schluss gelangen müssen, dass eine Mitunternehmerschaft nicht vorliegt, weshalb die eingereichten Erklärungen über die gemeinschaftliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die darauf basierende steuerliche Veranlagung offensichtlich unrichtig waren. In dem dem Erkenntnis des VwGH vom 16.5.2002, 98/13/0180 zu Grunde liegenden Sachverhalt, war beispielsweise die Frage strittig, ob ein zu Unrecht gewährter Investitionsfreibetrag bei einem Wirtschaftstreuhänder für den Erwerb des Klientenstockes-welcher Umstand in der Beilage zur Steuererklärung offen dargelegt worden war-, einer Berichtigung nach § 293b BAO zugänglich sei. Da nach der ständigen Judikatur für den Erwerb eines Klientenstockes als wesentliche Geschäftsgrundlage durch einen Wirtschaftstreuhänder ein Investitionsfreibetrag nicht gebildet werden dürfe, liege nach den Ausführungen des Gerichtshofes in der Nichtbeachtung dieser Umstände durch das Finanzamt eine offensichtliche Unrichtigkeit, die mit dem Instrument der Bescheidberichtigung nach § 293b BAO beseitigt werden könne, vor. Demnach hat der VwGH in einem vergleichbaren Fall bestätigt, dass auch ein Bescheid, der gegen die von der Judikatur entwickelten Rechtsgrundsätze bzw. Rechtsansichten verstößt, nach der Bestimmung des § 293b BAO berichtigt werden könne. Das Vorbringen des Bw., dass für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft eine Reihe von Beurteilungsmerkmalen zu würdigen seien und einem denk- und willensbildenden Prozess unterlägen, ist kein Hindernis für die Anwendbarkeit des § 293b BAO. Maßgeblich ist die Offenkundigkeit einer Unrichtigkeit auf Grund der vorgelegten Unterlagen. **Die Unrichtigkeit muss sich aus der Aktenlage und den vorgelegten Erklärungen ergeben.** Wie unten noch näher erläutert wird, ist aus dem vorliegenden Gesellschaftsvertrag als Dauerbeleg in Verbindung mit den abgegebenen Feststellungserklärungen und deren Veranlagung die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten evident. Wenn der Bw. diesbezüglich auf Stoll, BAO Kommentar, S 2834 verweist, wonach Berichtigungsgrund, die aus den Abgabenerklärungen übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten und nicht aber die Nachlässigkeit, die Sorglosigkeit oder das Fehlverhalten des Behördenorgans seien, so ist dem entgegenzuhalten, dass es nicht entscheidend ist, ob die Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit auf ein Verschulden oder mangelnde Sorgfalt der Behörde zurückzuführen ist (siehe diesbezüglich unten). In dem Erkenntnis vom 16.12. 2003, 2003/150110 hob der VwGH auf Grund einer Beschwerde der Amtspartei eine Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf. Die belangte Behörde hat darin die Auffassung vertreten, ein Einkommensteuerbescheid, der auf einer im

Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung vertretbaren Rechtsauffassung beruhe, über die zwar in der Folge höchstgerichtlich anders entschieden wurde, könne mangels Tatbestandsvoraussetzung nicht nach § 293b BAO berichtigt werden. Der Gerichtshof hat diese zu Gunsten des Bf. ergangene Entscheidung aufgehoben und in diesem Erkenntniswörtlich ausgeführt: "§ 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen (siehe VwGH 1.7.2003, 97/13/0230). "

Genau diese Voraussetzungen liegen aber im gegenständlichen Fall nicht vor.

Aus den vorgelegten und im Dauerakt befindlichen Unterlagen (Mietvertrag, Benützungsregelungsvertrag) ist die Lebensgemeinschaft zwischen Dr. W und Dr. B nicht ersichtlich. Die Rechtsauffassung, wonach eine Vermietung möglich sei, wurde seitens der Amtspartei selbst in einer Anfragebeantwortung (wenn auch ohne Namensnennung) vertreten. Vor der Bescheidberichtigung wurde ein Ermittlungsverfahren durchgeführt (zur Frage, ob eine Lebensgemeinschaft vorliegt und ob für die Vorgangsweise außersteuerliche Gründe vorliegen).

Es liegt demnach im gegenständlichen Fall keine nach § 293 b BAO berichtigbare offensichtliche Unrichtigkeit vor.

Ausführungen zur Umsatzsteuer konnten demnach unterbleiben.

Der Beschwerde war stattzugeben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die Rechtsfrage, ob eine Berichtigung zulässig war, ist nach Ansicht der Richerin durch die zitierte Rechtsprechung geklärt.

Linz, am 26.1.2015