

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch die Vallaster Steuerberatung GmbH & CoKG, Grütweg 8, 6780 Schruns, und ***ME1***, ***ME1-Adr2***, über die Beschwerden vom 4. Mai 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte 2009 bis 2014 und Feststellung der Einkünfte 2009 bis 2014 sowie über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2014 und Umsatzsteuer 2009 bis 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I.

a. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte 2009 bis 2014 wird gemäß § 279 BAO abgewiesen.

b. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte 2009 bis 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgestellten Einkünfte sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Hinweis gemäß § 101 Abs. 3 BAO:

Diese Beschwerdeentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Ausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

II.

a. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2014 wird gemäß § 279 BAO abgewiesen.

b. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) sind seit 1.7.1996 je zur Hälfte Eigentümer einer Liegenschaft mit Gebäude in der ***Straße 1***, ***Ort1***. Das Gebäude besteht aus einem Geschäftslokal im Erdgeschoß und je zwei Wohnungen im Ober- und Dachgeschoß. Das Geschäftslokal und die Wohnungen wurden seit dem Jahr 2002 vermietet.

Im Jahr 2009 wurde das Gebäude mit einem Kostenaufwand von ca. 340.000,00 Euro generalsaniert und nach Abschluss dieser Arbeiten wieder vermietet. Zu den Mietern gehört seitdem auch der Miteigentümer ***ME1***, der eine Wohnung mit einer Nutzfläche von 74,21 m² im Dachgeschoß des Gebäudes bewohnt.

Die Bf. erklärten sämtliche Mieteinnahmen und -umsätze der Jahre 2009 bis 2014 zur Steuer und machten die Sanierungskosten sowie die auf diese entfallenden Umsatzsteuern als Vorsteuern geltend. Das Finanzamt übernahm die in den Steuererklärungen erklärten Einkünfte und Umsätze und Vorsteuern zur Gänze in die Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheiden 2009 bis 2014.

Im Zuge einer im Jahr 2016 durchgeführten abgabenbehördlichen **Prüfung gemäß § 147 BAO** wurde der Vermietung der Wohnung an den Miteigentümer ***ME1*** die steuerliche Anerkennung versagt. Im **Prüfungsbericht** vom 15.4.2016, Tz. 1, wurde von der Prüferin dazu ausgeführt, die Größe der an ***ME1*** vermieteten Wohnung sei bereits in seinem

Miteigentumsanteil enthalten. Da *****ME1***** aufgrund seines Miteigentumsanteils eine Nutzungsberechtigung am Gebäude zustehe, sei ein Mietverhältnis mit der Hausgemeinschaft gar nicht erforderlich. Somit stehe bei dieser Vermietung nicht die Vermietungsabsicht, sondern die Befriedigung eigener Wohnbedürfnisse im Vordergrund. Die mit dieser Wohnung in Zusammenhang stehenden Einnahmen bzw. Ausgaben seien daher zur Gänze unbeachtlich. Umsatzsteuerrechtlich seien die auf die betreffende Wohnungsvermietung entfallenden Mieteinnahmen aus der Umsatzsteuerpflicht herauszunehmen, den damit zusammenhängenden Vorsteuern sei die Abzugsfähigkeit zu versagen.

Zudem sei bei einer Betriebsbesichtigung am 4.2.2016 im Beisein des Miteigentümers *****ME1***** festgestellt worden, dass ein Raum mit 7,05 m² im 1. Obergeschoß von *****ME1***** als Büro und ein Kellerraum mit 16,24 m² von *****ME2***** als Abstellplatz unentgeltlich genutzt würden. Auch diese Räume seien steuerlich nicht zu berücksichtigen (vgl. Tz 2 des Prüfungsberichtes). Der nichtabzugsfähige Anteil am Gebäude betrage somit 97,50 m² bzw. 24,82%. In diesem Ausmaß seien die Werbungskosten und die Vorsteuern zu kürzen (vgl. Tz 3 und 4 des Prüfungsberichtes).

Diese Feststellungen machten eine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte 2009 bis 2014 gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich.

Mit den **angefochtenen Bescheiden** setzte das Finanzamt diese Prüferfeststellungen um.

In der gegen diese Bescheide erhobenen **Beschwerde** wandten sich die Bf. durch ihre Steuervertretung zunächst gegen die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren. *****ME1***** sei seit 15.2.2010 an der Adresse *****Bf1-Adr***** mit Hauptwohnsitz gemeldet. Diesem Umstand habe das Finanzamt erst Jahre später Bedeutung beigemessen und eine Außenprüfung angeordnet. Ein zunächst für unwesentlich gehaltener Umstand bilde aber keinen Wiederaufnahmegrund. Zudem würden die Ausführungen zum materiell-rechtlichen Teil der Außenprüfung zeigen, dass kein Fall einer Gebrauchsüberlassung vorliege und auch aus diesem Grund keine Wiederaufnahmegründe vorgelegen seien. Schließlich seien im Prüfungsbericht keine Wiederaufnahmegründe angeführt und das Ermessen nicht begründet worden.

Gegen die steuerrechtliche Aberkennung der Vermietung an den Miteigentümer *****ME1***** brachte die steuerliche Vertretung zusammengefasst vor, dieser Mietvertrag unterscheide sich nicht von den anderen Mietverträgen. Mietzins und Betriebskosten würden bezahlt, Indexanpassungen vorgenommen. Der Mietvertrag entspreche daher den Kriterien für die Anerkennung von Verträgen unter nahen Angehörigen.

Für die Vermietung an Miteigentümer sei das Erkenntnis des VwGH vom 25.6.1980, 1303/78, entscheidend. Danach verliere ein im Miteigentum stehendes und vermietetes Objekt seinen

Charakter als Einkunftsquelle nicht, wenn einzelne Teile des Objektes von Miteigentümern gegen angemessenes Entgelt gemietet würden.

Mit Erkenntnis vom 11.12.1996, 95/13/0227, habe der Verwaltungsgerichtshof die Kriterien für die steuerrechtliche Anerkennung einer Vermietung an Miteigentümer konkretisiert. Danach setze die Anerkennung einer solchen Vermietung voraus, dass erstens das betroffene Rechtsverhältnis seinem Inhalt nach ein solches der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung und nicht etwa bloß ein solches zur Regelung des Gebrauches rechtlich gemeinsam nutzungsberechtigter Miteigentümer sei, zweitens das Rechtsverhältnis über die entgeltliche Gebrauchsüberlassung angesichts des behaupteten Bestandes zwischen nahen Angehörigen nach außen ausreichend zum Ausdruck komme, von eindeutigen, klarem und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt sei und auch zwischen Familienfremden unter solchen Bedingungen abgeschlossen worden wäre und drittens ein als abgeschlossen zu beurteilendes Rechtsgeschäft über entgeltliche Gebrauchsüberlassung nicht gemäß § 22 BAO als Gestaltungsmissbrauch für die Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen unberücksichtigt bleiben müsse.

Alle diese Kriterien seien im Beschwerdefall erfüllt.

Eine Analyse der vom Finanzamt ins Treffen geführten „ständigen Rechtsprechung des VwGH“ zeige, dass schlichte Gebrauchsüberlassung dann angenommen worden sei, wenn es sich um die Vermietung von Ehegattenwohnungen gehandelt habe, die Kriterien der Nahe-Angehörigen-Judikatur nicht erfüllt worden seien oder es sich um Gebäude gehandelt habe, die ausschließlich eigenen Wohnzwecken dienten. Verstehe man die Gebrauchsüberlassung wie das Finanzamt, gebe es überhaupt keine Anwendungsfälle für die Anerkennung von Mietverträgen unter Miteigentümern mehr.

Die Rz 6529 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 seien erst durch den Wartungserlass 2013 derart verändert worden, dass ertragsteuerlich in der Überschussermittlung der Vermietungsgemeinschaft nur mehr der Anteil der nicht selbstnutzenden Miteigentümer Berücksichtigung finden solle. Zumindest die Überschussermittlung 2009 bis 2012 seien daher richtlinienkonform erfolgt.

Das Beschwerdebegehren laute daher, die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren 2009 bis 2014 aufzuheben oder, eventualiter, die in den wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen neuen Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte und Umsatzsteuer 2009 bis 2014 im Sinne der ursprünglichen Bescheide abzuändern.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 25.4.2019 als unbegründet ab. Zur Beschwerde betreffend die Wiederaufnahme führte es zusammengefasst aus, der mit dem Miteigentümer ***ME1*** abgeschlossene Mietvertrag habe sich nicht unter den am 11. Mai 2010 dem Finanzamt vorgelegten Mietverträgen befunden. Dem

Umstand, dass ***ME1*** die Adresse seines neuen Hauptwohnsitzes bei der Gemeinde gemeldet habe, komme keine entscheidende Bedeutung zu, da diese nach dem Meldegesetz erfolgt sei. Zum Zeitpunkt der jeweiligen Bescheiderlassung sei dem Finanzamt die Nutzung der Wohnung durch ***ME1*** daher nicht bekannt gewesen.

Zudem sei im Zuge der Betriebsbesichtigung am 4.2.2016 erstmals festgestellt worden, dass ein Raum im 1. Obergeschoß als Büro von ***ME1*** und ein Kellerraum als Abstellplatz für private Gegenstände von ***ME2*** privat genutzt würden. Auch diese Feststellungen beträfen neu hervorgekommene Tatsachen.

Die Wiederaufnahmegründe seien auch in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide angegeben worden. Die Bescheide verwiesen hinsichtlich der Wiederaufnahme auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der Niederschrift und dem Prüfungsbericht entnommen werden könnten. Der Prüfungsbericht wiederum verweise auf seine Feststellungen in Tz. 1 bis 4, die eine Wiederaufnahme erforderlich machten. Die von der Betriebsprüfung in ihrem Bericht getroffenen Feststellungen, dass ***ME1*** nach einer umfangreichen Generalsanierung im Jahr 2009 eine Wohnung für eigene Wohnzwecke nutze und zusätzlich ein Büroraum im 1. Obergeschoß von ***ME1*** und ein Kellerraum von ***ME2*** für private Zwecke genutzt würden, begründe ausreichend das Vorliegen neu hervorgekommener Tatsachen.

Eine Ermessensübung, die nur auf den Vorrang der Rechtsrichtigkeit verweise, leide zwar an einem Begründungsmangel, stelle aber keinen wesentlichen Verfahrensmangel dar und spreche nicht gegen eine Wiederaufnahme des Verfahrens.

Zur Beschwerde gegen die neuen Sachbescheide brachte es im Wesentlichen vor, die über den vorgelegten Mietvertrag hinausgehende Nutzung des Gebäudes durch das Büro im ersten Obergeschoß halte einem Fremdvergleich nicht stand. Aufgrund fehlender Fremdüblichkeit sei davon auszugehen, dass bezüglich der von ***ME1*** genutzten Wohnung und dem Büro eine bloße Gebrauchsregelung und kein Mietvertrag vorliege.

Darüber hinaus habe der Verwaltungsgerichtshof in der neueren Rechtsprechung erkannt, dass ein über eine bloße Gebrauchsregelung nicht hinausgehendes Rechtsverhältnis nicht dazu genutzt werden könne, negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Zusammenhang mit einer Privatwohnung einkommenssteuerrechtlich geltend zu machen (mit Verweis auf VwGH 30.06.2010, 2005/13/0057). Diese Rechtsprechung werde auch mit dem Erkenntnis vom 23.05.2007, 2003/13/0120, bestärkt und beziehe sich nicht mehr nur auf Verlustanteile und überwiegend von Mitunternehmern genutzte Objekte (mit Verweis auf *Jakom/Laudacher*, EStG, 12. Aufl. 2019, § 28, Rz 40).

Aufwendungen für die Wohnung seien typische Haushaltsaufwendungen und unterlägen somit dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988. Rechtliche Gestaltungen, die darauf

abzielen, Kosten der Lebensführung in das äußere Erscheinungsbild von „Einkünften“ zu kleiden, sollten steuerlich unbeachtlich bleiben. Selbst die Fremdüblichkeit einer solchen Vereinbarung würde nicht zu deren steuerlichen Anerkennung führen. Entscheidend für ein Abzugsverbot sei, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung des Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehe. Selbst wenn die Nutzung des Objektes zivilrechtlich auf einen Bestandrechtstitel beruhen würde, verlören die Aufwendungen nicht ihren Charakter als Kosten der Lebensführung nach § 20 EStG 1988 (mit Verweis auf VwGH vom 26.07.2017, 2016/13/0025 und VwGH vom 23.05.2007, 2003/13/0120).

Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelt überwiegend keine abzugsfähigen Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 darstellten, gälten gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Im gegenständlichen Fall seien Aufwendungen geltend gemacht worden, die mit der Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Miteigentümers ***ME1*** in wirtschaftlichem Zusammenhang standen. Diese Aufwendungen unterlägen dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG und ließen keinen Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zu.

Mit Schriftsatz vom 13.5.2019 stellte die steuerliche Vertretung den **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Sie hielt sämtliche Beschwerdeanträge aufrecht und stellte zusätzlich den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Gegen die Ausführungen des Finanzamtes zur Wiederaufnahme wandte sie ein, im Akt der Abgabenbehörde befinde sich das Formular Geb1 vom 30.4.2010, mit dem der Mietvertrag zwischen der Vermietungsgemeinschaft und ***ME1*** vergebührt worden sei. Dem Finanzamt sei daher das Mietverhältnis bereits bei der Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen. In der Begründung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens verweise das Finanzamt auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Prüfungsbericht. In diesen Dokumenten sei jedoch der konkrete Wiederaufnahmetatbestand nicht angeführt.

Gegen die Ausführungen des Finanzamtes zu den neuen Sachbescheiden brachte sie vor, die Mietzinse pro m² betrügen bei der Wohnung Top 1 Euro 7,79 Euro, bei der Wohnung Top 2 Euro 8,34, bei der Wohnung Top 3 Euro 7,79 und bei der Wohnung Top 4 Euro 7,68. Rechne man nun das Büro mit 7,05 m² zur Wohnung Top 4 hinzu, ergebe sich ein Mietzins pro m² in Höhe von 7,01 Euro. Eine zusätzliche Miete für das Büro hätte bei einem Mietzins pro m² von 7,68 Euro für 7,05 m² 54,14 Euro pro Monat betragen. Der VwGH habe einen Mietvertrag zwischen nahen Angehörigen nicht anerkannt, bei dem eine Miete von 400,00 Euro vereinbart worden sei, bei der aber 600,00 Euro angemessen gewesen wären. Ein Mietverhältnis zwischen nahen Angehörigen sei dann nicht anzuerkennen, wenn das Mietentgelt unangemessen niedrig

sei. Eine rechnerische Abweichung von 54,14 Euro und damit allenfalls ca. 10 % sei aber nicht unangemessen niedrig.

Alle Mietverträge seien gleichlautend und folgten denselben Regeln. Dass *****ME1***** und *****ME2***** zusätzlich zwei Räume in anderen Stockwerken zum Gebrauch überlassen worden seien, mache das Mietverhältnis an der in sich abgeschlossenen Wohnung Top 4 noch nicht fremdunüblich.

Hinsichtlich des Kellerraums handle es sich um eine bloße Gebrauchsüberlassung. Diesbezüglich werde die Rechtsauffassung der Abgabenbehörde geteilt. Eine lineare Kürzung erscheine aber nicht sachgerecht, weil es sich um einen nackten Kellerraum handle und die getätigten Sanierungsausgaben sich nicht linear zur Nutzflächenaufteilung verhielten. Eine Bewertung des Kellerraums mit einem Drittel der darauf entfallenden Kosten sei sachgerecht.

Zur Frage, ob eine Vermietung oder eine bloße Gebrauchsüberlassung vorliege, verwies die steuerliche Vertretung erneut auf die ihrer Ansicht nach allein einschlägigen Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes, vom 25.6.1980, 1303/78 und vom 11.12.1996, 95/0227. Die vom Finanzamt zitierte neuere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei hingegen nicht auf den Beschwerdefall übertragbar.

Am 4.6.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor.

In der Stellungnahme im **Vorlagebericht** bemerkte das Finanzamt zu den Ausführungen der steuerlichen Vertretung, die Vermietung der Wohnung Top 4 sei dem Finanzamt bei Erlassen der Erstbescheide bereits bekannt gewesen. Aus der Aktenlage sei ersichtlich, dass das Formular Geb1 der Gebührenabteilung, nicht aber der betrieblichen Veranlagung vorgelegt worden sei.

Mit den elektronisch eingereichten Steuerklärungen 2009 vom 11.5.2010 sei eine Beilage übermittelt worden, mit der vier Mietverträge über die fremdvermieteten Wohnungen bzw. das Geschäftslokal offengelegt worden seien. Der Bestandvertrag mit *****ME1***** sei jedoch nicht beigelegt worden.

Laut internem Aktenvermerk seien der abgabenfestsetzenden Stelle am 28.10.2015 die Mietverträge mit *****Mieter1***** (Geschäftslokal im EG), *****Mieter2***** (2. OG rechts), *****Mieter3***** (Wohnung ohne Lokalisation 70m²) und *****Mieter4***** (Wohnung ohne Bezeichnung 76m²) vorgelegt worden. Mit Hilfe einer Grunddatenabfrage habe die Mitarbeiterin festgestellt, dass der Mietvertrag zu Top 4 im Veranlagungsakt fehlte. Der abgabefestsetzenden Stelle sei daher laut Aktenlage bei der Erlassung der Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide für die Jahre 2009 (mit Ausfertigungsdatum 15.6.2010), 2010 (mit Ausfertigungsdatum 23.5.2011), 2011 (mit Ausfertigungsdatum 11.6.2012), 2012 (mit Ausfertigungsdatum 8.7.2013), 2013 (mit Ausfertigungsdatum 14.1.2015) und 2014 (mit

Ausfertigungsdatum 21.10.2015) das beschwerdegegenständliche Mietverhältnis mit dem Miteigentümer ***ME1*** nicht bekannt gewesen.

Hinsichtlich der Beurteilung der Vermietung der Wohnung Top 4 stützte sich das Finanzamt auf das Argument der Fremdunüblichkeit dieser Vermietung. Dafür spreche, dass die Vermietungsgemeinschaft einem fremden Dritten keine zusätzlichen Räumlichkeiten unentgeltlich zur Verfügung gestellt hätte, nicht die Miteigentumsgemeinschaft, sondern ***ME1*** als Bauwerber aufgetreten sei und eine Mietvertragsdauer von 10 Jahren ungewöhnlich sei.

Am 20.10.2021 fand die von den Beschwerdeführern beantragte **mündliche Beschwerdeverhandlung** vor dem Einzelrichter unter Anwesenheit des steuerlichen Vertreters der Bf. sowie zweier Vertreter des Finanzamtes statt.

In dieser Verhandlung räumte der steuerlichen Vertreters ein, dass der Mietvertrag über die Wohnung Top 4 der Gebührenabteilung und nicht der Abteilung betriebliche Veranlagung des Finanzamtes vorgelegt worden sei. Er blieb aber dabei, dass die Wiederaufnahmegründe weder in den Wiederaufnahmebescheiden noch im Prüfungsbericht ausdrücklich genannt worden seien.

Zur Frage der Fremd(un)üblichkeit der Vermietung der Wohnung Top 4 brachten die Vertreter des Finanzamtes ergänzend zur Beschwerde vor, durch die Nichtvorlage des Mietvertrages seien die Beschwerdeführer ihrer Offenlegungspflicht gemäß § 119 BAO nicht nachgekommen. Zudem habe ***ME1*** die Wohnung bereits seit Anfang Jänner 2010 und damit vor Unterzeichnung des Mietvertrages am 1. Mai 2010 mit Mietbeginn am selben Tag genutzt, betrage die vertragliche Laufzeit 10 Jahre und nicht drei Jahre wie bei den anderen Wohnungen oder sogar nur ein Jahr wie beim Geschäftslokal und sei das unentgeltlich genutzte Büro nicht in den Mietvertrag aufgenommen worden. All das spreche für die Fremdunüblichkeit des mit dem Miteigentümer abgeschlossenen Mietvertrages.

Demgegenüber vertrat der steuerliche Vertreter die Ansicht, für die Beurteilung der Fremdüblichkeit sei ausschließlich der Mietpreis maßgeblich und nicht die Vertragsdauer. Der Mietpreis sei jedenfalls fremdüblich.

Die Vertreter des Finanzamtes bestätigten, dass die Mietzahlungen von ***ME1*** vertragsgemäß geleistet worden seien, ob er aber auch die vertraglich vereinbarte Kautions geleistet habe, wussten sie nicht. Auch der Steuervertreter konnte dazu keine Angaben machen.

Nach Ansicht der Vertreter des Finanzamtes lag hinsichtlich der Überlassung der Wohnung Top 4 an ***ME1*** unabhängig von der Fremd(un)üblichkeit des Mietvertrages jedenfalls nur eine Gebrauchsüberlassung vor. Ein Benützungsrecht für diese Wohnung für eigene

Wohnzwecke ergebe sich schon aus dem Miteigentumsanteil des ***ME1***, ohne dass es dazu eines Mietvertrages bedurft hätte. Das ergebe sich auch aus der neueren Rechtsprechung des VwGH. Zudem liege bei Verlusten aus der Nutzungsüberlassung an Miteigentümer nach Rz 6530 EStRI 2000 selbst dann kein Mietvertrag vor, wenn das Rechtsverhältnis zwischen der Hausgemeinschaft und den Miteigentümern nicht als Gebrauchsregelung einzustufen sei.

Der steuerliche Vertretung meinte dazu, dass diese neuere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu anderen, mit dem Beschwerdefall nicht vergleichbaren Sachverhalten ergangen sei. Er gab erneut zu bedenken, dass, wenn man diese Erkenntnisse auf den Beschwerdefall übertrage, keine steuerlich anzuerkennende Vermietung an Miteigentümer mehr möglich sei. Für ihn blieb das Erkenntnis vom 25.6.1980, 1303/78, das für den Beschwerdefall maßgebliche. Auf der Grundlage dieses Erkenntnisses sei die Vermietung Top 4 anzuerkennen, da der Mietvertrag zu fremdüblichen Konditionen abgeschlossen worden sei.

Der Steuervertretung bestätigte, dass das Büro und der Kellerraum seit Jänner 2010 von den Miteigentümern privat genutzt wurden. Zwischen den Parteien wurde Einvernehmen darüber erzielt, dass sich das an ***ME1*** unentgeltlich überlassene Büro im 1. Obergeschoß des Gebäudes befindet und separat von den Wohnungen über den Gang erreichbar ist. Auch der Keller ist nicht einer der Wohnungen zugeordnet. Einigkeit bestand ferner darüber, dass der privat genutzte Kellerraum aufgrund des verhältnismäßig geringeren Kostenaufwands bei der Ausscheidung dieses Gebäudeteiles aus dem Unternehmensbereich nur mit einem Drittel seiner Fläche zu berücksichtigen ist.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. a und II. a (Abweisung)

Wiederaufnahme der Verfahren 2009 bis 2014

Der für die Verfügung einer Wiederaufnahme maßgebliche § 303 BAO idF vor dem FVwGG 2012 lautet in seinen in diesem Zusammenhang wesentlichen Teilen:

§ 303 (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen die Bescheide nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2)

(3).....

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

In der Fassung des FVwGG 2012 mit Wirkung ab 1.1.2014 lauten die hier relevanten Bestimmungen des § 303 BAO wie folgt:

§ 303 (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw., dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2)....

(3)....

Das Finanzamt hat die amtswegig verfügte Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO gestützt.

Tatsachen im Sinne dieser Bestimmung sind tatsächliche Umstände, die bereits in den wiederaufzunehmenden Verfahren verwirklicht wurden, der Behörde aber erst nachträglich bekannt wurden (sog. nova reperta) und für sich oder im Zusammenhang mit anderen Ergebnissen des Verfahrens zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid geführt hätten. Waren die Tatsachen, auf die die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme stützt, dieser bereits im wiederaufzunehmenden Verfahren bekannt, liegen keine nova reperta vor und ist eine Wiederaufnahme nicht zulässig.

Das Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; 34.4.2008, 2006/13/0019; 2007/14/0045). Daher können z.B. Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung oder die Erhebung der Kommunalsteuer für die Gemeinde neu hervorkommen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 303 Rz 31, mit der dort genannten hg. Rspr.).

Ob der Abgabenbehörde ein Verschulden daran trifft, dass sie von den Tatsachen keine Kenntnis hatte, oder nicht, steht der Bewilligung der Wiederaufnahme grundsätzlich nicht entgegen und ist allenfalls im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 303 Rz. 33).

Die steuerliche Vertretung meint nun, der Abgabenbehörde sei der Umstand, dass die Wohnung Top 4 ab dem Jahr 2010 an den Miteigentümer ***ME1*** vermietet wurde, bekannt gewesen. Dies ergebe sich daraus, dass ***ME1*** bereits seit 15.3.2010 an der Adresse ***Straße 1***, ***Ort1***, mit Hauptwohnsitz gemeldet und der entsprechende Mietvertrag vergebührt und dem Finanzamt übermittelt worden sei.

Zu diesem Vorbringen ergibt sich aus den Akten folgender **Sachverhalt**:

Am 15.3.2010 wurde der Hauptwohnsitz des ***ME1*** an der Anschrift ***Straße 1***, ***Ort1***, melderechtlich eingetragen. Die an ***ME1*** gerichteten Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 wurden vom Finanzamt aber noch an die Anschrift ***ME1-Adr1-var*** adressiert. Auch die Einkünftefeststellungsbescheide 2009 und 2010 (letzte am 23.5.2011) ergingen zu Händen des ***ME1*** mit der Adresse ***ME1-Adr1-var***. Erst nachdem ***ME1*** am 28.9.2011 dem Finanzamt den neuen Hauptwohnsitz in der ***Bf1-Adr*** bekannt gegeben hatte, ergingen die an ihn gerichteten Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide sowie die an die Vermietungsgemeinschaft gerichteten Einkünftefeststellungsbescheide 2012 bis 2014 an diese Adresse.

Im Rahmen der Steuererklärungen für das Jahr 2009 wurden am 11.5.2010 die Belege für die steuerliche Geltendmachung der Kosten und Vorsteuern für die Generalsanierung des Gebäudes dem Finanzamt vorgelegt. In diesem Zusammenhang gab die vormalige Steuervertretung der Bf. dem Finanzamt Folgendes bekannt:

*„Die Vermietungsgemeinschaft vermietet seit 2012 ein Objekt in ***Ort1***, bestehend aus vier Wohnungen sowie einem Geschäftslokal. An den einzelnen Wohnungen ist kein Wohnungseigentum begründet. Im Jahr 2009 wurde das Objekt generalsaniert. Es wurden der Dachstuhl und das Dach sowie die Gas-, Wasser-, Heizungs- und Elektroinstallationen, die Fenster und Türen erneuert. Änderungen an der Kubatur und der Raumaufteilung wurden nicht vorgenommen.“*

Laut einem Aktenvermerk vom 15.6.2010 wurden für die steuerliche Anerkennung der Vermietung eine Prognoserechnung, Mietverträge, Kreditverträge und alle Rechnungen vorgelegt. Welche Mietverträge der betrieblichen Veranlagung vorgelegt wurden, ergibt sich aus einem weiteren Aktenvermerk vom 28.10.2016. Danach handelte es sich um die Mietverträge über die Wohnungen Top 1 bis 3 (***Mieter4***, Top 1; ***Mieter3***, Top 2; ***Mieter2***, Top 3) sowie über das Geschäftslokal im Erdgeschoß (***Mieter1***). Der Mietvertrag über die Wohnung Top 4 lag demnach nicht vor. Auch bei der der steuerliche Vertretung am 8.5.2019 gewährten Akteneinsicht fand sich kein Mietvertrag über die Wohnung Top 4 im Veranlagungsakt. Daraus ergibt sich, dass der Mietvertrag über die Wohnung Top 4 zwar der Gebührenabteilung, nicht aber der betrieblichen Veranlagung vorgelegt wurde. Dies wurde in der mündlichen Beschwerdeverhandlung auch von der Steuervertretung eingeräumt.

Daraus folgt, dass dem Finanzamt der neue Hauptwohnsitz des ***ME1*** in der ***Straße 1*** frühestens im Veranlagungsjahr 2011 bekannt war. Dass ***ME1*** die Wohnung Top 4 aufgrund eines Mietvertrages mit der Vermietungsgemeinschaft ***Bf1*** zu eigenen Wohnzwecken nutzte, war der betrieblichen Veranlagung aber erst nach der Betriebsprüfung bekannt.

Daraus wiederum folgt rechtlich, dass die Vermietung der Wohnung Top 4 an ***ME1*** jedenfalls in Bezug auf die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 eine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstellt. Denn in diesen Jahren ist die betriebliche Veranlagung offensichtlich weiter von einem Wohnsitz des ***ME1*** in der Valkstielstraße 3 ausgegangen. Dass der Hauptwohnsitz in der ***Straße 1*** Top 4 bereits am 14.3.2010 der Meldebehörde angezeigt wurde, tut dem keinen Abbruch, da eine melderechtliche Anmeldung eben keiner Bekanntmachung einer Tatsache an das Finanzamt gleichzuhalten ist.

Ab dem Veranlagungsjahr 2011 war der Finanzamt der Hauptwohnsitz des ***ME1*** in der ***Straße 1*** bekannt. Allerdings konnte das Finanzamt aus dieser Tatsache allenfalls ableiten, dass ***ME1*** im Wohnhaus in der ***Straße 1*** wohnen musste, nicht aber, unter welchen konkreten Umständen er das Gebäude für eigene Wohnzwecke nutzte. Diese konkreten Umstände kamen erst durch die Betriebsprüfung ans Licht. Dabei zeigte sich, dass ***ME1*** die Wohnung Top 4 für eigene Wohnzwecke nutzte, daneben aber auch noch ein Büro im 1. Obergeschoß unentgeltlich verwendete und auch der Miteigentümer ***ME2*** einen Kellerraum unentgeltlich nutzte.

Damit lagen aber neue Tatsachen vor, die erst nach Veranlagung der Jahre 2009 bis 2014 im Zuge der Betriebsprüfung hervorkamen und zur Herbeiführung von im Spruch anderslautenden Bescheiden geeignet waren, wie die Ausführungen zu den neuen Sachbescheiden weiter unten zeigen werden.

Zum Einwand der steuerlichen Vertretung, weder in den Wiederaufnahmebescheiden noch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder im Prüfungsbericht sei der konkrete Wiederaufnahmetatbestand angeführt worden, weshalb diese Bescheide an nicht sanierbaren Begründungsmängeln litten, ist zu sagen:

Nach der Rechtsprechung des VwGH gehört der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand in den Spruch des Bescheides und sind die Wiederaufnahmegründe im Spruch des Bescheides anzuführen. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist auch in der Beschwerdeentscheidung nicht nachholbar (vgl. Ritz, BAO⁶, § 307 Rz 2 und 3 mit der dort zitierten hg. Rspr.).

Zwar ist der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand im Spruch des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide anzuführen, doch besteht ein Bescheid aus Spruch und Begründung und kann die Begründung dann, wenn der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offenlässt, als Auslegungsbehelf des Spruches herangezogen werden (vgl. VwGH 12.6.1991, 90/13/0027; 21.6.1994, 91/14/0163). Für die Begründung kann in einem Bescheid auch auf der Partei zugekommene Schriftstücke verwiesen werden. Daher ist auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift über die Schlussbesprechung zulässig (vgl. VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172). Für die Angabe des Wiederaufnahmetatbestandes genügt es, wenn dieser der Begründung entnehmbar ist. Es ist nicht erforderlich, dass dieser ausdrücklich zitiert wird (vgl. VwGH 12.6.1991, 90/13/0027).

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide 2009 bis 2014 zitieren im Spruch den § 303 Abs. 1 BAO und verweisen für die Wiederaufnahmegründe in der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sei.

Im Prüfungsbericht wird zur Wiederaufnahme auf die Tz 1 bis 4 verwiesen.

Tz. 1 „Vermietung an Mieteigentümer“ enthält die Feststellungen zur Vermietung der Wohnung Top 4 an ***ME1***, Tz. 2 „Nutzflächenberechnung“ die Feststellungen betreffend das Büro und den Keller. Diesen Feststellungen ist ohne weiteres zu entnehmen, dass es sich dabei um jene neuen Tatsachen handelt, derentwegen die Wiederaufnahme verfügt wird.

Die Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Dabei kommt dem Gleichheitsgrundsatz, dem Normzweck und den im § 20 BAO genannten Kriterien Bedeutung (vgl. Ritz, BAO⁶, Rz 62).

Zweck der Wiederaufnahme ist die Wahrung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder zu Gunsten des Abgabenschuldners auswirkt. Sie darf somit aus Ermessenserwägungen nur ausnahmsweise, insbesondere bei absoluter oder relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen unterbleiben (vgl. die Regierungsvorlage 2007 BlgNR 24, GP, 22). Aus diesem Grund ist bei der

Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtbeständigkeit einzuräumen (vgl. Ritz, BAO⁶, § 303 Rz 67).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Unter Billigkeit wird die Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse verstanden (vgl. Ritz, BAO⁶, § 20 Rz 7).

Bei der Ermessensentscheidung ist auch der verfassungsrechtliche Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Verwaltung zu beachten. In Beachtung dieses Gebotes ist es im Rahmen des Ermessens z.B. unzulässig, bei Geringfügigkeit der Auswirkungen eine Wiederaufnahme zu verfügen (vgl. Ritz, BAO⁶, § 20 Rz 9).

Wie weiter unten gezeigt werden wird, war die steuerliche Berücksichtigung der Vermietung der Wohnung Top 4 an einen Miteigentümer sowie die private und unentgeltliche Nutzung weiterer Räumlichkeiten durch die Miteigentümergeinschaft unter den während der Betriebsprüfung hervorgekommene Umständen unzulässig. Es war daher geradezu geboten, die entsprechenden Veranlagungsjahre wiederaufzunehmen und mit neuen Sachbescheiden den rechtsrichtigen Zustand herzustellen. Damit wurde auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen. Berücksichtigungswürdige Interessen der Bf., die einer Wiederaufnahme entgegenstünden, sind nicht zu erkennen. Auch waren die Auswirkungen der Wiederaufnahme nicht bloß geringfügig. Die Wiederaufnahme erfolgte daher im Rahmen des Ermessens.

Damit war die gegen die Verfügungen der Wiederaufnahme des Verfahrens gerichtete Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

2.2. Zu Spruchpunkt I. b und II. b (Abänderung)

Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte und Umsatzsteuer 2009 bis 2014 – Vermietung an Miteigentümer

Folgender entscheidungsrelevanter **Sachverhalt** steht fest:

Die Beschwerdeführer sind seit 1.7.1996 Hälfteeigentümer an der Liegenschaft ***GB1*** = ***Straße 1***, ***Ort1***. Auf dieser Liegenschaft befindet sich ein Gebäude mit Geschäftsräumen im Erdgeschoß und je zwei Wohnungen im 1. Obergeschoß und im Dachgeschoß. Die fünf Wohn- und Geschäftseinheiten wurden seit dem Jahr 2002 von den Bf. vermietet.

Im Jahr 2009 wurde das Gebäude einer Generalsanierung mit einem Kostenaufwand von insgesamt ca. 340.000 Euro unterzogen. Dabei wurden der Dachstuhl und das Dach sowie die

Gas, -Wasser,- Heizungs- und Elektroinstallationen sowie die Fenster und Türen erneuert. Es wurden keine Änderungen an der Kubatur und Raumaufteilung vorgenommen.

Nach Abschluss der Arbeiten wurden die Wohn- und Geschäftseinheiten im Gebäude von der Miteigentümergeinschaft wieder vermietet.

Dabei wurden neue Mietverträge am 16.11.2009 mit ***Mieter1*** über das Geschäftslokal im Erdgeschoß auf ein Jahr und am 1.1.2010 mit ***Mieter2*** über die Wohnung Top 3 auf drei Jahre abgeschlossen, während die anderen beiden auf drei Jahre mit ***Mieter3*** und ***Mieter4*** abgeschlossenen Mietverträge vom 1.8.2007 weiterliefen.

Unter den neuen Mietverträgen befindet sich auch der Mietvertrag mit ***ME1*** über die Wohnung Top 4 im Dachgeschoß des Gebäudes.

Der Mietvertrag zwischen der Vermietungsgemeinschaft und ***ME1*** über die Wohnung Top 4 wurde am 1.5.2010 unterzeichnet. Laut dem Mietvertrag umfasst die Wohnung eine Nutzfläche von 74 m² bestehend aus Gang, Wohnküche, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Bad mit WC, Balkon und einem zugewiesenen Kellerabteil und PKW-Abstellplatz. Der Mietzins beträgt 518,18 Euro zuzüglich 10% Umsatzsteuer monatlich, dazu kommt ein monatliches Betriebskostenpauschale in Höhe von 50 Euro brutto. Das Mietverhältnis beginnt am 1.5.2010 und wird für die Dauer von zehn Jahren abgeschlossen. Es endet durch Ablauf der Zeit. Laut Punkt 17.10. des Vertrages ist der Mietgegenstand in dem Zustand zurückzustellen, in dem er sich beim Einzug im Jänner 2010 befunden hat.

Seit 15.3.2010 ist ***ME1*** melderechtlich mit Hauptwohnsitz an der Adresse ***Straße 1***, Top 4, ***Ort1***, gemeldet. Davor befand sich sein Hauptwohnsitz in der ***ME1-Adr1***

Aus der Vertragsbestimmung Punkt 17.10. und dem Eintrag ins ZMR ist zu schließen, dass ***ME1*** die Wohnung Top 4 tatsächlich bereits Monate vor Beginn der vertraglichen Laufzeit bezogen hat.

Zusätzlich zu dieser Wohnung nutzt der Miteigentümer ***ME1*** seit 2010 ein Büro mit einer Nutzfläche von 7,05m² im 1. Obergeschoß des Gebäudes unentgeltlich zu privaten Zwecken. Das Büro ist separiert von den Wohnungen in diesem Stockwerk erreichbar.

Ebenfalls seit 2010 nutzt der Miteigentümer ***ME2*** ein Kellerabteil mit einer Nutzfläche von 16,24 m² unentgeltlich zur Aufbewahrung von Hirschgeweihen.

Diese Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich im Wesentlichen aus den zu den Akten liegenden Unterlagen und sind zwischen den Parteien unstrittig. Für die Feststellung, dass ***ME1*** bereits vor der vertraglichen Laufzeit in die Wohnung Top 4 eingezogen ist, stützt es sich auf die vertragliche Bestimmung in Punkt 17.10. und auf die Eintragung ins ZMR.

Rechtlich wird dazu erwogen:

Gemäß § 28 Abs. 1 Z. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. nicht abgezogen werden die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beiträge.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1. bis 5. des Einkommensteuergesetzes oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1998 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Nach der älteren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes waren die Einkünfte aus einer Vermietung an Miteigentümer in die Feststellungen der Einkünfte der Vermietungsgemeinschaft einzubeziehen, wenn diese Vermietung aufgrund eines fremdüblichen Vertrages erfolgte. So führt der VwGH im Erkenntnis vom 25.6.1980, 1303/78 aus: *„Dient ein im Miteigentum stehendes Gebäude der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, dann verliert der von einem Miteigentümer für eigene Wohnzwecke genutzte Gebäudeteil dann nicht seinen Charakter als Einkunftsquelle bzw als Bestandteil einer Einkunftsquelle, wenn dieser Gebäudeteil aus der Sicht der anderen Miteigentümer in gleicher Weise der Erzielung von Einkünften dient, wie jene Gebäudeteile, die an Nichteigentümer vermietet werden.“*

Mit Erkenntnis vom 11.12.1996, 95/13/0227, hat der Verwaltungsgerichtshof eine Vermietung an Miteigentümer dann ertrag- und umsatzsteuerlich anerkannt, wenn das betroffene Rechtsverhältnis seinem Inhalt nach ein solches der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung und nicht etwa bloß ein solches zur Regelung des Gebrauchs rechtlich gemeinsam nutzungsberechtigter Miteigentümer war, das Rechtsverhältnis über die entgeltliche Gebrauchsüberlassung angesichts des behaupteten Bestandes zwischen nahen Angehörigen nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist, von eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalts war und auch zwischen Familienangehörigen unter solchen Bedingungen abgeschlossen worden wäre und schließlich ein als abgeschlossen zu beurteilendes Rechtsgeschäft über entgeltliche Gebrauchsüberlassung nicht gemäß § 22 BAO als Gestaltungsmissbrauch für die Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen unberücksichtigt bleiben musste. Diese Voraussetzungen mussten kumulativ vorliegen.

Zur ersten Voraussetzung führte der VwGH wörtlich aus: *„Eine Vereinbarung der Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt genügt nämlich unter Miteigentümern anders als sonst zur Begründung eines Mietverhältnisses nicht; der Abschluss eines Mietvertrages ist in einem*

solchen Fall nur dann anzunehmen, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, durch die Vereinbarung mehr als eine bloße Gebrauchsregelung zu begründen. Die bloße Gebrauchsregelung stellt den Regelfall, die Begründung eines Bestandverhältnisses die Ausnahme dar. Auch die Bestimmung des Benützungsentgeltes nach den gesetzlichen Regelungen über die Zinsbildung, auch die Bezeichnung des Entgeltes als Miete und die Eintragung dieses Entgeltes in einem Zinsbuch rechtfertigen nicht schon die Annahme eines Bestandvertrages (vgl. Gamerith in Rummel², Rz 5 zu § 834 ABGB, ebenso Würth a.a.O., Rz 6 zu § 1090 ABGB, samt den dort wiedergegebenen Judikaturnachweisen). Dass aber eine bloße Gebrauchsregelung unter Miteigentümern nicht den Einkunftstatbestand des § 2 Abs. 3 Z. 6 der Einkommensteuergesetze verwirklicht (vgl. das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 20. Februar 1992, Slg. N.F. Nr. 6659/F), folgt daraus, dass mit einer solchen Regelung das für diese Einkunftsart essentielle Merkmal der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung nicht erfüllt wird. Die Benützungsregelung unter Miteigentümern überlässt nicht entgeltlich den Gebrauch, weil dieser nach § 833 Satz 1 ABGB allen Miteigentümern schon von vornherein gemeinsam zusteht. Mit einer Benützungsregelung unter Miteigentümern wird daher kein Gebrauchsrecht eingeräumt, sondern nur das gesetzlich ohnehin allen Miteigentümern zustehende Gebrauchsrecht in seiner Ausübung einvernehmlich geregelt. Von einem Miteigentümer im Rahmen einer solchen Regelung dem anderen Miteigentümer, sei es auch in Form eines als Mietzins bezeichneten, auf ein Gemeinschaftskonto überwiesenen Betrages geleistete Zahlungen sind ertragsteuerrechtlich nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und stellen auch umsatzsteuerlich keinen Leistungsaustausch mit der Hausgemeinschaft dar (vgl. hiezu Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Anm. 78a zu § 12 UStG 1972, ebenso wie Ruppe, UStG 1994, § 2 Tz 31, samt den dort angeführten Judikaturnachweisen).“

In seiner jüngeren Rechtsprechung hat der VwGH die steuerliche Anerkennung einer Vermietung an Miteigentümer noch mehr eingeschränkt. Im Erkenntnis vom 23.5.2007, 2003/13/0120, wurde einer Vermietung einer Wohnung in einem Wohnhaus, das im Miteigentum eines Ehepaares stand, unter fremdüblichen Bedingungen an einen der Ehegatten die steuerliche Anerkennung versagt.

Wörtlich führte der VwGH dazu u.a. aus:

„Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Mit dieser Bestimmung hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von "Einkünften" zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen. Dies auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Das Abzugsverbot besteht unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung. Entscheidend ist lediglich, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner

Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Dezember 1998, 93/13/0299, VwSlg. Nr. 7.337/F).“

Dazu hielt der VwGH im selben Erkenntnis fest, dass diese Beurteilung auch dann zu erfolgen habe, wenn die Miteigentümer, ohne miteinander verheiratet zu sein, die Wohnung für eigene Wohnzwecke genutzt hätten.

Mit Erkenntnis vom 30.6.2010, 2005/13/0057, erkannte der VwGH, dass bei Vermietungen von Wohneinheiten an Miteigentümer, die diese Wohneinheiten für eigene Wohnzwecke nutzen, aufgrund der nach der ständigen Rechtsprechung in Bezug auf Miteigentümer geltenden Zweifelsregel bloße Benützungsregelungen und keine Mietverträge anzunehmen seien. Auf Fragen des Fremdvergleiches komme es insoweit nicht an. Der Fremdvergleich sei nur von Bedeutung bei einer Vermietung von Wohneinheiten, die von nahen Angehörigen der Miteigentümer genutzt würden.

Für das Bundesfinanzgericht folgt aus dieser Darstellung, dass es nach der jüngeren Rechtsprechung des VwGH für die steuerliche Anerkennung einer Vermietung an Miteigentümer nicht mehr genügt, dass diese Vermietung aufgrund eines fremdüblichen Mietvertrages erfolgt. Vielmehr liegt, insoweit eine Wohnung von einem Miteigentümer für dessen eigenen Wohnzwecke verwendet wird, stets eine bloße Gebrauchsregelung vor (vgl. auch *Jakom/Laudacher*, EStG 2020, § 28 Tz 40).

Weshalb diese Rechtsprechung auf den Beschwerdefall nicht anzuwenden sein soll, wie die Steuervertretung meint, ist nicht nachvollziehbar. Wie oben dargelegt, erfolgt diese Beurteilung selbst bei Miteigentümern, die in keinem nahen Angehörigenverhältnis zueinanderstehen und auch dann, wenn ein fremdüblicher Mietvertrag vorliegt. Dass die den Erkenntnissen vom 23.5.2007, 2003/13/0120 und vom 30.6.2010, 2005/13/0057 zugrundeliegenden Sachverhalte nicht exakt mit dem Sachverhalt des Beschwerdefalls übereinstimmen, mag durchaus sein, das bedeutet aber nicht, dass die in den zitierten Erkenntnissen getroffenen allgemeinen rechtlichen Aussagen nicht auf anders gelagerte Sachverhalte anzuwenden sind, sofern diese nur die Subsumtion unter jene allgemeinen Aussagen zulassen. Das ist hier aber ohne Zweifel der Fall.

Im Beschwerdefall ist *****ME1***** zur Hälfte Miteigentümer an der Liegenschaft *****Straße 1***** in *****Ort1*****. Bei schlichtem Miteigentum weist § 833 ABGB den Besitz der Sache den Teilhabern gemeinsam zu. Sie haben im Innen- wie im Außenverhältnis anteiligen Sachbesitz mit den anderen Teilhabern (vgl. *Tanczos/Eliskases* in *Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 833 Tz 1. Das ideelle Miteigentum gewährt dem Einzelnen keine die Übrigen gegen ihren Willen ausschließende Nutzung an Sachteilen. Das Recht zur ausschließlichen Benützung eines Teils des Gemeinschaftsgutes steht einzelnen Teilhabern nur zu, wenn es von allen Miteigentümern mit Benützungsvereinbarung oder durch den Außerstreitrichter im Wege der

Benützungsregelung begründet wurde (vgl. *Tanczos/Eliskases in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 834 Tz. 3 ABGB).

Die an den Miteigentümer ***ME1*** vermietete Wohnung Top 4 weist eine Nutzfläche von 74,21 m² auf, was einem Anteil an der Gesamtnutzfläche der Wohn- und Geschäftseinheiten (392,79 m²) von 18,9 % entspricht. Dieser Anteil findet im Hälfteeigentumsanteil der Bf. an der Liegenschaft großzügig Deckung. Des Mietvertrages hat es für diese Nutzung somit nicht bedurft, er hat allenfalls die Funktion einer Gebrauchsregelung.

Eine steuerliche Anerkennung kann eine Vermietung an Miteigentümer nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nur insoweit finden, als die Vermietung den Miteigentumsanteil übersteigt. In diesem Falle müssten das Mietverhältnis, Fremdüblichkeit vorausgesetzt, insoweit anerkannt werden und erzielen zumindest die anderen Miteigentümer anteilig Mieteinkünfte (vgl. BFH 18.5.2004, IX R 49/02; BFH 7.6.2006, IX R 14/04; *Jakom/Laudacher*, EStG 2020, § 28 Tz 40). Da im Beschwerdefall der vermietete Teil am Gebäude weit unter dem Miteigentumsanteil des Miteigentümers liegt, ist diese Vermietung aber zur Gänze aus dem Unternehmensbereich der Bf. herauszunehmen.

Der in EStR 2000 Rz 6529 vertretenen Rechtsauffassung, wonach der selbstbenutzte Gebäudeteil bei den anderen Miteigentümern Bestandteil der Einkunftsquelle sei, folgt das Bundesfinanzgericht in dieser allgemeinen Form nicht. Liegt die Selbstnutzung eines Gebäudeteiles durch einen Miteigentümer innerhalb seines Anteils, liegt kein Mietvertrag, sondern eine Gebrauchsregelung vor, denn innerhalb dieses Anteils hätte die Nutzung auch ohne Mietvertrag erfolgen können. Liegt kein steuerlich anzuerkennender Mietvertrag vor, können auch keine anteiligen Einkünfte aus diesem Mietvertrag angenommen werden.

Nur insoweit eine Selbstnutzung über den Miteigentumsanteil hinausgeht, liegt keine bloße Gebrauchsregelung mehr vor und ist der Mietvertrag insoweit steuerrechtlich anzuerkennen, sodass zumindest bei den anderen Miteigentümern von anteiligen Mieteinkünften auszugehen ist.

Die Frage, ob der Mietvertrag zwischen der Miteigentümergeinschaft und dem Miteigentümer einem Fremdvergleich standhält oder nicht, war somit nicht mehr entscheidungsrelevant, weil auch bei Vorliegen eines fremdüblichen Vertrages nur von einer Gebrauchsregelung auszugehen war.

Dennoch wird zur Frage der Fremdüblichkeit angemerkt:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Leistungsbeziehungen zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern insoweit nicht wie Fremdgeschäfte behandelt werden, als Gesellschafter selbst beteiligt sind, da insoweit eine Leistungsbeziehung zwischen Gesellschafter und seiner Beteiligung vorliegt. Die Wertung von

Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern als betriebliche Vorgänge setzt voraus, dass die Leistungsverhältnisse den allgemeinen üblichen Bedingungen entsprechend abgewickelt werden bzw. dass diese Leistungsbeziehungen auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen unter denselben Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. VwGH 1.12.1992, 92/14/0149).

Zudem setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 1.12.1992, 92/14/0149).

Im Beschwerdefall kommen beide oben angesprochene Fälle, nach denen ein Fremdvergleich vorzunehmen ist, vor. Denn beim in Rede stehende Mietvertrag liegt einerseits eine Vereinbarung zwischen der Vermietungsgemeinschaft, der ***ME1*** angehört, und ***ME1*** als Mieter, und damit eine Selbstkontrahierung bei ***ME1*** vor, andererseits besteht der Mietvertrag aus einer Vereinbarung zwischen dem Bruder ***ME2*** als Teil der Miteigentümergeinschaft und ***ME1*** als Mieter und liegt damit auch eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen vor.

Für die Frage, ob der Mietvertrag einem Fremdvergleich standhält oder nicht, ist aber nicht nur isoliert auf den Vertragstext, sondern auch auf die tatsächliche Durchführung des Vertrages zu achten (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). Daher sind in die Beurteilung der Frage, ob die Vermietungsgemeinschaft auch mit einem fremden Dritter einen Mietvertrag wie den in Rede stehenden abgeschlossen hätte, auch alle äußeren tatsächlichen Umstände mit einzubeziehen.

Die Tatsache, dass ***ME1*** zusätzlich ein Büro im selben Gebäude für private Zwecke genutzt hat, ohne dass dieser Umstand in den Mietvertrag eingeflossen wäre, ist daher entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung für die Frage der Fremdüblichkeit des Mietvertrages sehr wohl relevant. Es ist nur schwer denkbar, dass eine Vermietungsgemeinschaft einem fremden Dritten zusätzliche Räumlichkeiten im selben Gebäude außerhalb des Mietvertrages unentgeltlich zur Nutzung überlassen würde. Eine solches Vorgehen ist nur mit dem besonderen Naheverhältnis zwischen den an dieser Vereinbarung Beteiligten erklärbar.

Auch der Umstand, dass ***ME1*** schon im Jänner 2010 die Wohnung Top 4 bezogen hat, obwohl der Mietvertrag erst mit 1.5.2010 zu laufen begonnen hat, spricht gegen eine Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses, denn einem fremden Dritten würde eine Wohnung nicht bereits Monate vor dem vertraglichen Mietbeginn zur Benützung überlassen werden.

Es ist auch nicht so, dass alle Verträge gleichlautend sind, wie die Steuervertretung vermeint, denn im Unterschied zu den anderen Mietverträgen, die nur auf drei Jahre bzw. ein Jahr

abgeschlossen wurden, beträgt die vertragliche Mietlaufzeit beim Mietvertrag ***ME1*** zehn Jahre und ist daher deutlich länger als die anderen. Auch diese wesentlich längere Vertragsdauer ist nur mit dem Naheverhältnis zwischen der Vermietungsgemeinschaft und ***ME1*** zu erklären.

Auch wenn diese Umstände noch nicht die Aberkennung des gesamten Mietvertrages aus dem Titel der Fremdunüblichkeit erlauben, bestätigen sie doch jedenfalls die Annahme, dass diese Vermietung nur den Zweck erfüllte, eine Gebrauchsregelung in eine steuerrechtlich relevante Form zu kleiden. Schon nach der älteren Rechtsprechung des VwGH war unter Miteigentümern die bloße, steuerrechtlich unbeachtliche, Gebrauchsregelung der Regelfall und die Begründung eines Bestandverhältnisses die Ausnahme. (vgl. VwGH vom 11.12.1996, 95/13/0227). Die erwähnten Umstände, unter denen der Miteigentümer ***ME1*** das Gebäude in der ***Straße 1*** nutzte, lassen gewichtige Zweifel am eindeutigen Willen der Mitunternehmer, einen Mietvertrag abzuschließen, entstehen. Sie lassen vielmehr vermuten, dass lediglich eine Benützungsregelung gewollt war. Unter diesen Umständen wäre der Mietvertrag aber auch nach der älteren Rechtsprechung des VwGH nicht anzuerkennen gewesen.

Da der Mietvertrag mit ***ME1*** aus den oben dargelegten Gründen steuerrechtlich nicht anzuerkennen war, waren auch die mit diesem erzielten Mieteinnahmen bei der Einkünftefeststellung nicht anzusetzen. Die auf die Nutzung der Wohnung Top 4 entfallenden Aufwendungen waren als solche für den Haushalt des Miteigentümers ***ME1*** einkommensteuerrechtlich gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Umsatzsteuerrechtlich waren die Mietumsätze aus der Vermietung Top 4 aus den steuerpflichtigen Umsätzen der Miteigentümergeinschaft auszuscheiden. Die mit dieser Wohnung in Zusammenhang stehenden Leistungen galten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 a UStG als nicht für das Unternehmen der Miteigentümergeinschaft ausgeführt und berechtigten damit nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. VwGH 23.5.2007, 2003/13/0120; 30.6.2010, 2005/13/0057; *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 154).

Auch die im Zusammenhang mit den von den Miteigentümern privat und unentgeltlich genutzten Räume (Büro, Keller) geltend gemachten Aufwendungen und Vorsteuern waren gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG und § 12 Abs. 2 Z. 2 a UStG steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

Allein bei der Nutzflächenberechnung des Kellers ist dem Begehren der steuerlichen Vertretung, diesen nur zu einem Drittel seiner Fläche (5,41 m² statt 16,24 m²) zu berücksichtigen, Rechnung zu tragen.

Der aus dem Unternehmen der Miteigentümergeinschaft auszuscheidende Gebäudeteil reduziert sich dadurch von 24,82% auf 22,06%.

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2014 und Einkünftefeststellungsbescheide 2010 bis 2014 war daher teilweise stattzugeben.

2.3. Zu Spruchpunkt III (Revision)

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

Zur Frage, wann eine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig ist, besteht eine umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Von dieser Judikatur ist das Bundesfinanzgericht in diesem Erkenntnis nicht abgewichen ist. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist mit dieser Frage somit nicht angesprochen.

Auch zur Frage, wann eine Vermietung an einen Miteigentümer, der eine im Miteigentum stehende Wohnung für eigene Wohnzwecke nutzt, steuerlich anzuerkennen ist, besteht eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, auf die sich das Bundesfinanzgericht in diesem Erkenntnis gestützt hat. Auch in diesem Fall hinge das rechtliche Schicksal der Revision nicht von der Beantwortung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Feldkirch, am 30. November 2021