

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***Ri1***, die Richterin ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 22. August 2014 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 17. Juli 2014 betreffend die Abweisung des Antrags vom 18. März 2013 auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2011, Steuernummer ***BfStNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30. November 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Am 06.07.2012 wurden die Einkommensteuer- und **Umsatzsteuerklärungen für 2011** elektronisch eingebracht. Abgesehen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wurden in der Einkommensteuererklärung nur Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft angegeben. In der Umsatzsteuererklärung wurden steuerpflichtige Umsätze in Höhe von € 767,95 und Vorsteuern in Höhe von € 11.325,55 (davon € 10.418,65 betreffend Gebäude) in Zusammenhang mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Beschwerdeführers (in der Folge kurz: Bf.) erklärt.
2. Mit **Bescheiden vom 12.07.2012** wurden die Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2011 erklärungsgemäß veranlagt.
3. Mit **Antrag vom 18.03.2013**, eingelangt beim ***FA*** am 10.04.2013, beantragte die steuerliche Vertretung des Bf. die **Wiederaufnahme** des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 2011 wegen neu hervorgekommener Tatsachen und die Veranlagung der

Umsatzsteuer 2011 aufgrund der beigelegten berichtigten Umsatzsteuererklärung. Der Antrag wurde wie folgt begründet:

*„Herr ***Bf*** hat mit Übergabsvertrag vom 6.8.2010 einen Anteil von 25 % der Liegenschaft ***Bf-Adr*** an seine Schwester und seinen Schwager, Frau ***1*** ***2*** und Herrn DI ***3*** ***2*** übergeben, um der Schwester die Errichtung einer Wohnung in dem landwirtschaftlichen Anwesen zu ermöglichen.*

Dieser Übergabsvertrag wurde mit Stornierungsvertrag vom 11.2.2013 aufgrund schwerer persönlicher Differenzen und Differenzen aufgrund der Bauführung rückabgewickelt.

*Herr ***Bf*** wird diese nunmehr in seinem Alleineigentum stehende Wohnung ab 9/2013 entgeltlich vermieten, bis dahin wird die Wohnung noch unentgeltlich von seiner Schwester und seinem Schwager genutzt. Weil durch die Rückabwicklung Herr ***Bf*** von Beginn der Errichtung der Wohnung als Alleineigentümer und Bauausführender anzusehen ist und die Vermietungsabsicht nachweislich gegeben ist, stellen wir im Auftrag und in Vollmacht unseres Kunden ***Bf*** die Anträge auf Wiederaufnahme und Anerkennung des Vorsteuerabzuges. Die Rechnungen, für die ein VSt-Abzug beantragt wird, legen wir diesem Schreiben bei.*

Wir haben in der beiliegenden USt-Erklärung 2011 die Vorsteuern der Baukosten für diese Wohnung angesetzt und beantragen innerhalb der gesetzlichen Frist die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Umsatzsteuer 2011.“

Als Beilagen wurden der Stornierungsvertrag vom 11.02.2013, Rechnungskopien und eine „berichtigte USt-Erklärung 2011“ übermittelt.

3.1. Dem Stornierungsvertrag vom 11.02.2013 ist im Wesentlichen Folgendes zu entnehmen:

*„II. Herr ***Bf*** und die Ehegatten ***2*** sind nunmehr übereingekommen, die mit Übergabevertrag vom 06.08.2010 erfolgte Liegenschaftsanteilsübertragung vollinhaltlich aufzuheben und die je 1/8-tel Miteigentumsanteile der Ehegatten ***2*** an Herrn ***Bf*** zu übertragen, sodass dieser Alleineigentümer der EZ ***4*** Katastralgemeinde ***5*** wird. Die Aufhebung des seinerzeitigen Übergabevertrages vom 06.08.2010 und Rückübertragung der Miteigentumsanteile an Herrn ***Bf*** erfolgt, weil während der gemeinsam vorgenommenen Bauführung an der im Miteigentum stehenden Liegenschaft schwerwiegende Differenzen bezüglich dieser Bauführung und auch persönliche Differenzen aufgetreten sind, die eine Rückabwicklung des seinerzeitigen Rechtsgeschäftes als sinnvoll erscheinen lassen.*

*III. Zur Herbeiführung dieser Vertragsauflösung übertragen daher Herr Dipl.-Ing. ***3*** ***2*** und Frau ***1*** ***2*** ihre je 1/8-tel Miteigentumsanteile an der Liegenschaft Einlagezahl ***4*** der Katastralgemeinde ***5*** an Herrn ***Bf*** und übernimmt dieser die vorgenannten Miteigentumsanteile in sein Eigentum samt allem, was damit fest verbunden*

ist und mit allen Rechten und Pflichten, mit denen die Ehegatten ***2*** die vertragsgegenständlichen Miteigentumsanteile bisher besessen und benützt haben. Es erteilen daher Frau ***1*** ***2*** und Herr Dipl.-Ing. ***3*** ***2*** ihre ausdrückliche Einwilligung, dass bei der Liegenschaft Einlagezahl ***4*** der Katastralgemeinde ***5*** bei ihrem je 1/8-tel Miteigentumsanteil, B-LNR 2 und B-LNR 3, das Eigentumsrecht für: ***Bf***, geb. ***6***, einverleibt werde, sodass dieser künftig Alleineigentümer der gegenständlichen Liegenschaft ist.

IV. Als Gegenleistung für die vertragsgegenständliche Übertragung von Miteigentumsanteilen durch die Ehegatten ***2*** an Herrn ***Bf*** übernimmt dieser die von den Ehegatten ***2*** für die von diesen vorgenommene Bauführung ergangenen Rechnungen verschiedener Professionisten [...] im Gesamtbetrag von € 185.764,70 [...]. Zur Bezahlung dieser Rechnungen haben die Ehegatten ***2*** bei der OÖ Landesbank AG ein Darlehen in Höhe von € 44.000,00 aufgenommen. Herr ***Bf*** übernimmt daher diese gegen die Ehegatten ***2*** gerichtete Forderung der OÖ Landesbank AG in Höhe von € 44.000,00 [...]. Die verbleibende Differenz von € 141.764,70 ist von Herrn ***Bf*** ebenfalls innerhalb von 14 (vierzehn) Tagen ab Vertragsunterfertigung zu bezahlen. [...]

V. Gemäß § 17 des Grunderwerbsteuergesetzes beantragen die Vertragsparteien infolge Rückgängigmachung des ursprünglichen Erwerbsvorganges innerhalb der Frist von 3 (drei) Jahren seit Vertragsabschluss, für dieses Rechtsgeschäft die Steuer nicht festzusetzen und einen Bescheid zu erlassen, demzufolge die Grunderwerbsteuer für dieses Rechtsgeschäft nicht festgesetzt wird und die für den Übergabevertrag vom 06.08.2010 vorgeschriebene, bereits bezahlte Steuer ebenfalls bescheidmäßig abzuändern und den Ehegatten ***2*** zu erstatten.

VI. Die tatsächliche Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes in den Besitz und Genuss von Herrn ***Bf*** erfolgt mit Ablauf des 10.08.2013. Bis zu diesem Zeitpunkt ist die von den Ehegatten ***2*** bewohnte Wohnung von den Fahrnissen der Ehegatten ***2*** zu räumen. Bis zu dem vorgenannten Termin (10.8.2013) sind die Ehegatten ***2*** berechtigt, die Wohnung unentgeltlich zu nutzen, sie bezahlen jedoch die auf ihre Wohnung entfallenden Kosten für Heizung, Wasserverbrauch und Kanalgebühr. [...] Die für das Jahr 2013 bis zur Vertragsunterzeichnung anfallenden Betriebskosten der Wohnung der Ehegatten ***2***, wie zum Beispiel Zahlungen an Versicherung, an Grundsteuer, etc., sind aliquot bis zur Vertragsunterfertigung von den Ehegatten ***2*** zu leisten. [...] Sobald die Ehegatten ***2*** den Termin für ihren Auszug aus der Wohnung wissen, haben sie diesen Termin unverzüglich Herrn ***Bf*** schriftlich mitzuteilen. Den Ehegatten ***2*** steht jedenfalls eine Frist von 3 (drei) Monaten zu, um die Wohnung räumen zu können. In dieser 3-monatigen Räumungsfrist steht Herrn ***Bf*** das Recht zu, mit Mietinteressenten die Wohnung der Ehegatten ***2*** zu besichtigen [...]"

3.2. Mit dem Wiederaufnahmeantrag wurde weiters eine tabellarische **Aufstellung der baulichen Investitionen** in Höhe von insgesamt € 107.142,16 netto und Vorsteuern in Höhe von € 21.428,43 inkl. der dazugehörigen Rechnungen, welche teilweise auf den Bf. lauten bzw. bei welchen teilweise der Rechnungsempfänger ***3*** ***2*** bzw. ***1*** ***2*** durchgestrichen und der Bf. dazugeschrieben wurde (z.B. mit dem Vermerk: „Rechnungsempfänger korrigiert am 22.2.2013“, „Namensänderung berichtigt am 20.2.2013“), übermittelt.

3.3. In der mit dem Wiederaufnahmeantrag übermittelten **neuen Umsatzsteuererklärung 2011** wurden abweichend von der bisherigen Erklärung Vorsteuern in Höhe von € 32.753,98 geltend gemacht, wodurch sich eine zusätzliche Umsatzsteuergutschrift in Höhe von € 21.428,43 ergeben würde.

4. Mit Fax vom 10.10.2013 brachte die steuerliche Vertretung des Bf. eine **Ergänzung zum Wiederaufnahmeantrag** vom 18.03.2013 ein und führte darin im Wesentlichen Folgendes aus:

*„Kurz zusammengefasst wurde der Übergabsvertrag vom 6.8.2010, durch den ein Anteil von 25 % der Liegenschaft ***Bf-Adr***, an die Schwester und den Schwager von Herrn ***Bf*** übergeben wurde mit Stornierungsvertrag vom 11.2.2013 rückabgewickelt (zivilrechtlich ex tunc). [...] Die erfolgte Rückabwicklung stellt nach unseren Recherchen und unserer Meinung nach ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar [...].*

Es sei hier auf die BAO-Erlässe zum Thema Abänderungen gemäß § 295a, die in Pkt. 3.5 eben genau diesen Fall behandeln, verwiesen, nämlich ein rückwirkendes Ereignis auf Grund eines Motivirrtums. Ähnlich auch Abschnitt 3.2.9. der Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO, Erlass des BMF vom 29.11.2006, BMF-010103/0083-VI/2006), nachdem unabhängig vom steuerlichen Rückwirkungsverbot die gerichtliche ex tunc-Auflösung eines Veräußerungsvertrages nach § 870 ABGB (List oder Zwang), § 871 ABGB (Irrtum) oder § 932 ABGB (Wandlung) ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstellt.

*Auch im Fall ***Bf*** führte letztendlich ein Motivirrtum zur gänzlichen Rückabwicklung des ursprünglichen Schenkungsvertrages, da dieser die Begründung einer Mitunternehmerschaft im Bereich der Land- und Forstwirtschaft zur Folge gehabt hätte, was von beiden Parteien nicht beabsichtigt und keinesfalls gewollt war (Beilage 5: E-Mail Notar ***7*** vom 29.04.2010).*

*Laut den uns vorliegenden Unterlagen (siehe Beilage 1, insb. auch Pkt. 4) lag jedoch bereits seit dem 11.4.2010 eine entgeltliche Vermietung vor, die auch das Recht auf den vollen Vorsteuerabzug begründet. Die Absicht entgeltlich zu vermieten wird sowohl durch die E-Mail von ***7*** vom 29.04.2010 als auch durch die E-Mail vom 17.12.2012 von Frau ***1*** ***2*** (Beilage 2: E-Mail von ***1*** ***2*** an ***Bf*** ***Bf***) bestätigt. Mit dieser wurde die endgültige Miethöhe inklusive Betriebskosten fixiert. Nach den erfolgten Um- und*

Ausbauarbeiten wurde die gegenständliche Wohnung von Fam. ***2*** am 03.07.2012 bezogen (siehe Beilage 3: Meldezettel von ***1*** ***2***).

Die Nachverrechnung der Miete ab Juli 2012 (= Bezugsdatum) erfolgte über die Abgeltung der von Familie ***2*** erbrachten Eigenleistungen im Zusammenhang mit dem Um- und Ausbau der Wohnung (Beilage 4: Vereinbarung zum Stornierungsvertrag vom 11.02.2013). Zu bewerten ist das durch Eigenleistungen abgegoltene Mietentgelt von Juli 2012 bis August 2013 mit € 1.250,00 brutto pro Monat, das entspricht insgesamt € 17.500,00 brutto zuzüglich 2 Jahresentgelte anteilig für das Dach der Wohnung, das sind 2 x 500,00 € brutto, somit insgesamt 18.500 € brutto.

Der Zufluss der Einnahmen erfolgte kumuliert im Zeitpunkt des Auszugs von Fam. ***2*** aus der Wohnung (August 2013), da entsprechend der gängigen Rechtsprechung (VwGH vom 20.2.1998, 96/15/0086; UFSW vom 14.05.2012, RV/2421-W/08) Vorteile aus Investitionen des Mieters, die dem Vermieter unentgeltlich zukommen, erst mit der Beendigung des Mietverhältnisses zufließen. Der Zufluss ist daher beim Vermieter im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zum Zeitpunkt der Auflösung des Mietverhältnisses im Kalenderjahr 2013 anzunehmen.

Im August 2013 sind demnach auch die nachträglichen Anschaffungskosten in Höhe der Netto-Mieterinvestitionen € 16.818,18 (brutto € 18.500,00) anzusetzen und auf die Restnutzungsdauer verteilt abzuschreiben.

Auf Basis der vorliegenden Unterlagen und Informationen ist von einem einheitlichen Beobachtungszeitraum bzw. dem Vorliegen einer Einkunftsquelle auf Grund des Einnahmenüberschusses innerhalb von 23 Jahren inkl. Bauzeit auszugehen.

Ab dem 21.8.2013 wurde die gegenständliche Wohnung an einen Dritten, Herrn ***8***, entgeltlich um 990,00 € brutto vermietet.“

Beilagen:

1. Handschriftliche Kalkulationen des Bf. vom 11.04.2010:

„11. April 2010

1) ~ 300.000 Erstellung Wohnung neu -> ***2***

~ 120.000 Dach gesamter Hof (***Bf***)

~ 25.000 Whg. ant. (99 Jahre Nutzung geplant)

2)

300 m ²	Bauland	Wert 50,-	15.000,00	
	Dach anteilig (~1/4 Haus)		25.000,00	(=Netto)
			40.000,00	
40.000,-	/ 99 =	404,04	€/ Jahr + Aufschlag	
	gerundet	500,00	€ Jahresmiete	

*für die Wohnfläche der Fam. ***2****

3) Nach Vertragserstellung können noch genauere Punkte aufgelistet werden.

4) Verrechnung der Miete ab Baubeginn (2012) mit eigenem Vertrag zwischen uns“

2. E-Mail von *1*** ***2*** an ***Bf*** vom 17.12.2012 (Betreff: Miete):**

„Da wir noch kein anderes Objekt in Aussicht haben und auch nichts übers Kreuz brechen wollen, ist es vielleicht doch sinnvoll, dass wir nicht jetzt für ein Jahr 15.000 € ausmachen und dann es vielleicht nicht innerhalb eines Jahres schaffen, etwas Passendes zu finden, sondern dass wir doch einen Mietvertrag abschließen, Verpflichtung 1 Jahr unsererseits, deinerseits 3 Jahre, nach einem Jahr kündbar quartalsweise.

Vorschlag Miete: 1250 inkl. USt inkl. Betriebskosten; zuzüglich Heizung, Wasser, Strom, Schneeräumung 100 € pauschal pro Jahr;

Sobald Gred, Fassade und Asphaltstraße fertig Mieterhöhung auf 1486.

****3*** würde dem so zustimmen.“*

3. Meldebestätigung von *1*** ***2***:**

Daraus geht die Hauptwohnsitzmeldung von ***1*** ***2*** in ***Bf-Adr*** ab 03.07.2012 hervor.

4. Vereinbarung zwischen *Bf*** und den Ehegatten ***2*** vom 11.02.2013:**

Ergänzend zum Stornierungsvertrag vom 11.02.2013 wurde vereinbart:

*„a) Die von der Familie ***2*** eingebrachten Eigenleistungen (ca. 2.000 Arbeitsstunden) werden durch Herrn ***Bf*** nicht abgegolten.*

*b) Da vereinbarungsgemäß die Familie ***2*** für jegliche Baumängel nicht haftbar gemacht werden soll, auch nicht für versteckte Mängel, erklärt Herr ***Bf*** [...] keinerlei Gewährleistungsansprüche gegen die Ehegatten ***2*** geltend zu machen. Allerdings steht Herrn ***Bf*** die Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen gegenüber den verschiedenen bauausführenden Firmen zu und verpflichten sich die Ehegatten ***2*** diese Gewährleistungsansprüche an Herrn ***Bf*** zu übertragen.*

c) [...]

*d) Sollte die Räumung der Wohnung der Ehegatten ***2*** gemäß Punkt VI. des Stornierungsvertrages nicht bis 10.8.2013 erfolgt sein, so steht den Ehegatten ***2*** das Recht zu (Mietoption), die Wohnung zu einem monatlichen Mietzins von Euro 1.250,00 (Euro eintausendzweihundertfünfzig) inklusive Umsatzsteuer, jedoch zuzüglich Heizungskosten, Wasser- und Kanalgebühren, zu mieten; die näheren Bedingungen dieses Mietverhältnisses werden von Herrn ***Bf*** und den Ehegatten ***2*** intern vereinbart.*

e) Sollte von der Firma ***11*** für in den Jahren 2011 und 2012 erbrachte Leistungen noch eine Rechnung gestellt werden, so ist diese von Herrn ***Bf*** zu bezahlen.

5. E-Mail von Notar *7*** an ***1*** ***2*** vom 29.04.2010:**

„Zu Ihrer Anfrage wegen eines Baurechtsvertrages teile ich Ihnen mit:

*Aus Ihrer Anfrage ersehe ich, dass offenbar noch grundlegende Unklarheiten bestehen. Sie möchten nämlich ein Baurecht „über einen Teil eines Vierkanthofes“ errichten und wollen laut Absatz 2 eine Bestätigung von mir, ob ich bereits einige Fälle (Baurecht in Verbindung mit Teilung eines Vierkanthofes) bearbeitet habe. Hierzu muss ich feststellen, dass nach dem Baurechtsgesetz ein Baurecht nur an einem Grundstück bestehen kann, nicht aber an einem Teil eines Gebäudes, insbesondere nicht an einem Stockwerk (§ 1 Abs. 3 Baurechtsgesetz). Auch kann ein Baurecht nicht an einem Teil eines Grundbuchskörpers begründet werden, d.h. in Ihrem Fall, dass das Baurecht an dem gesamten Grundstück, auf dem der Vierkanthof steht, begründet werden muss und dieses Grundstück, auf dem das Gebäude steht, zunächst in eine eigene Grundbuchseinlage zu übertragen ist, an der dann das Baurecht begründet wird. Problem bei solchen Dingen ist immer die grundverkehrsbehördliche Genehmigung, da hier die Hofstelle vom sonstigen landwirtschaftlichen Besitz losgelöst wird und ich Grundverkehrskommissionen kenne, die ein derartiges Vorhaben nicht genehmigt haben. In ***9*** habe ich eine solche Sache bereits einmal erledigt und wurde auch hier die grundverkehrsbehördliche Genehmigung erwirkt. [...]“*

6. Prognoserechnung Var. 1 (20 Jahre Kreditlaufzeit) samt Erläuterungen mit einem Gesamtüberschuss in Höhe von € 24.602,04 bis 2033

7. Prognoserechnung Var. 2 (15 Jahre Kreditlaufzeit) samt Erläuterungen mit einem Gesamtüberschuss in Höhe von € 51.625,54 bis 2033

5. Mit Prüfungsauftrag vom 23.06.2014 wurde eine Außenprüfung beim Bf. betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2011 bis 2013 eingeleitet.

6. Im **Besprechungsprogramm** über die durchgeführte Außenprüfung vom **07.07.2014** wurden nach auszugsweiser Wiedergabe des Wiederaufnahmeantrags vom 18.03.2013 und der Ergänzung vom 10.10.2013 im Wesentlichen folgende Feststellungen der Betriebsprüfung (Tz. 1 Wiederaufnahmeantrag) angeführt:

Es seien hinsichtlich des USt-Verfahrens 2011 von Herrn ***Bf*** keine neuen Tatsachen hervorgekommen. Es lägen somit keine Wiederaufnahmsgründe vor.

Im Punkt IX des Übergabevertrags sei festgelegt worden: „a) Die Übernehmer übernehmen zur alleinigen Nutzung und Benützung den nordwestseitigen Teil des Vierkanthofes, c) Jedem der

Miteigentümer kommt für seinen Nutzungsbereich das ausschließliche Benützungs-, Verwaltungs- und Vermietungsrecht zu.“

Dem im Wiederaufnahmeantrag angeführten Argument, der Bf. sei von Beginn der Errichtung der Wohnung als Alleineigentümer und Bauausführer anzusehen, könne seitens der Betriebsprüfung aufgrund der getätigten Sachverhaltsermittlungen und der vorliegenden Unterlagen nicht gefolgt werden.

Da der Bf. somit nicht der Errichter bzw. Bauausführer dieser Wohnung gewesen sei, sei es keinesfalls möglich, dass bereits zu Beginn der Errichtung dieser Wohnung vom Bf. eine Vermietungsabsicht bestanden habe. Auch die Tatsache, dass die Eingangsrechnungen für die getätigten Investitionen nachträglich (vermutlich im Jahr 2013) von Familie ***2*** auf Herrn ***Bf*** umgeschrieben worden seien, ändere nichts an der Tatsache, wer der ursprüngliche Auftraggeber dieser Leistungen gewesen sei.

Da keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien und keine neuen Beweismittel vorliegen würden, sei somit die rechtliche Beurteilung, ob ein rückwirkendes Ereignis vorliege nicht zu untersuchen.

Das E-Mail von Notar ***7*** vom 29.04.2010 (Beilage 4) spreche über ein Baurecht über einen Teil des Vierkanthofes ab. Eine rechtliche Bestimmung des Baurechts stelle keinesfalls eine Begründung für die steuerliche Berücksichtigung eines Bauzins-Verhältnisses (Vermietung) dar. Von einem Motivirrtum sei keinesfalls auszugehen, da im Übergabevertrag vom 06.08.2010 eindeutig über die rechtlichen Verhältnisse abgesprochen worden sei.

Nach Aktenlage sei zu erkennen bzw. auch vom Steuerberater im Wiederaufnahmeantrag angeführt, dass mit Ende des Jahres 2012 beabsichtigt worden sei, den seinerzeitigen Übergabevertrag rückabzuwickeln. Dies gehe aus einem E-Mail-Verkehr von Frau ***2*** mit dem Bf. hervor.

Eine Vermietungsabsicht des Bf. sei daher aus steuerlicher Sicht frühestens ab diesem Zeitpunkt möglich. Die von Frau ***1*** ***2*** per E-Mail vom 17.12.2012 vorgeschlagene Miethöhe stelle eine Absicht für eine Vermietung dar. Diese Absicht sei jedoch keinesfalls für vergangene Zeiträume anzuwenden und stelle auch keine mietvertragliche Vereinbarung dar. Der Meldezettel dokumentiere lediglich die Meldung beim Gemeindeamt und definiere kein Mietverhältnis.

In der als Beilage 1 zur Ergänzung zum Wiederaufnahmeantrag beigelegten, mit 11.04.2010 datierten, handschriftlichen Notiz sei im Punkt 2) eine Jahresmiete in Höhe von € 500,00 für die Wohnfläche der Familie ***2*** festgehalten worden. Eine Miete in dieser Höhe könne keinesfalls eine Vermietungsabsicht darstellen. Der Punkt 4) dieser Notiz laute „Verrechnung

der Miete ab Baubeginn (2012) mit eigenem Vertrag zwischen uns“. Ein solcher Vertrag sei nicht erstellt worden und liege somit nicht vor.

In der Vereinbarung vom 11.02.2013 sei im Punkt 2a) festgehalten worden, dass die von der Familie ***2*** eingebrachten Eigenleistungen (ca. 2.000 Arbeitsstunden) nicht durch Herrn ***Bf*** abgegolten würden. Es könne somit auch im Jahr 2012 nicht von einer Mietzahlung ausgegangen werden.

Sämtliche Investitionen, welche in der berichtigten USt-Erklärung 2011 mit Vorsteuerabzug zusätzlich erklärt worden seien, würden Ausgaben der Ehegatten ***2*** für ihren privaten Eigentumsanteil darstellen, die entsprechenden Leistungen seien von den Ehegatten ***2*** in Auftrag gegeben und auch von diesen bezahlt worden.

Die im Zuge der Betriebsprüfung durchgeführten Sachverhaltsermittlungen würden zu einer Ablehnung des Wiederaufnahmeantrags führen.

Aufgrund des Stornierungsvertrags vom 11.02.2013 samt Vereinbarung und des E-Mails von Frau ***2*** vom 17.12.2012 werde seitens der Betriebsprüfung ab 01.01.2013 eine tatsächliche Vermietungsabsicht angenommen. Die baulichen Investitionen seien ab diesem Zeitraum im Bereich des Bf. gelegen (Tz 3 USt-Erklärung 2013).

7. In der Niederschrift vom 15.07.2014 über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung wurde im Wesentlichen Folgendes festgehalten:

„Tz. 1 Allgemeines

Das Besprechungsprogramm vom 7. Juli 2014 ist vollinhaltlich Bestandteil dieser Niederschrift.

*Vom Steuerberater bzw. Herrn ***Bf*** wurde im Zuge der heutigen Schlussbesprechung nochmals dargelegt, dass bereits ab 2011 eine faktische Vermietungsabsicht für die gegenständliche Wohnung gegeben war.*

Zusätzliche Beweismittel wurden nicht mehr vorgelegt.

[...] Die Betriebsprüfung kann dem im Zuge der heutigen Schlussbesprechung geschilderten Sachverhalt bezüglich Vorliegen einer Vermietung ab 2011 nicht folgen. Das Besprechungsprogramm bleibt somit vollinhaltlich aufrecht.“

8. Tz 1 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung vom 16.07.2014 entspricht Tz 1 der Niederschrift vom 15.07.2014.

9. Mit Bescheid vom 17.07.2014, zugestellt am 22.07.2014, wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011 vom 18.03.2013 unter

Hinweis auf das Besprechungsprogramm vom 07.07.2014 und die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 15.07.2014 als unbegründet abgewiesen.

10. Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bf. vom **22.08.2014** wurde u.a. **Beschwerde** gegen den Abweisungsbescheid vom 17.07.2014, zugestellt am 22.07.2014, eingebracht und die Aufhebung und antragsgemäße Veranlagung beantragt. Zur Begründung wurde ausgeführt:

*„Es wird auf unsere Ausführungen im Wiederaufnahmeantrag und die Beilagen zum Wiederaufnahmeantrag vom 18.03.2013 verwiesen. Diese sind Bestandteil der Begründung. Durch das dort beschriebene rückwirkende Ereignis kam es im Nachhinein zu einer Umqualifizierung der ursprünglichen Rechtsverhältnisse. Alleine dadurch, dass durch das rückwirkende Ereignis bei den Ehegatten ***2*** nunmehr Bestandsnehmer- und nicht mehr Miteigentümereigenschaft vorliegt, begründet unseres Erachtens das Vorliegen eines Mietverhältnisses, weil andere Formen eines Bestandsverhältnisses, insb. ein Baurecht, laut Ausführungen des Notars ***7*** (Beilage 5 der Ergänzung des Wiederaufnahmeantrags vom 10.10.2013), nicht in Frage kommen. Darüber hinaus ergibt sich aus den mit der Ergänzung zum Wiederaufnahmeantrag vom 10.10.2013 vorgelegten Unterlagen eindeutig, dass eine Vermietungsabsicht von vornherein bestand. Der Nachweis der Vermietungsabsicht ist aber unseres Erachtens nicht das zentrale Thema, weil sich das Mietverhältnis bereits zwangsläufig aus dem rückwirkenden Ereignis ergibt.*

Durch die Anerkennung des Mietverhältnisses bzw. der Vermietungsabsicht im Jahr 2011 ergibt sich der Vorsteuerabzug für 2011 und die korrespondierende Veranlagung für das Jahr 2012 und Folgejahre.“

11. Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **13.08.2015**, zugestellt am 26.08.2015, wurde die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid vom 17.07.2014 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde – nach Wiedergabe des Vorbringens im Wiederaufnahmeantrag vom 18.03.2013, in der Ergänzung vom 10.10.2013 und in der Beschwerde – die Ausführungen im Besprechungsprogramm wiederholt und Folgendes ergänzt:

*„Im Stornierungsvertrag vom 11.2.2013 wurde als Gegenleistung für die Rückübertragung für die von der Familie ***2*** vorgenommene Bauführung ein Betrag von € 185.764,70 vereinbart. Dieser Betrag setzt sich aus den von den verschiedenen Professionisten erbrachten Leistungen zusammen. Die von den Professionisten ausgestellten Rechnungen liegen dem Vertrag in Kopie bei. Der Gesamtbetrag der Rechnungssumme ohne Berücksichtigung eines Skontos ergibt brutto € 185.764,70. Die Gesamtsumme der lt. Vermerk tatsächlich bezahlten Rechnungsbeträge ergibt € 180.757,83. Es wurde ein Skontoertrag in Höhe von € 5.006,87 lukriert, der nicht weitergegeben wurde.*

*In der Vereinbarung zwischen Herrn ***Bf*** und den Ehegatten ***2*** vom 11.2.2013 ist angeführt, dass die von der Fam. ***2*** im Haus „***Bf-Adr***“ errichtete Wohnung samt*

den Miteigentumsanteilen gegen Ablöse übertragen wird. Die von der Familie ***2*** eingebrachten Eigenleistungen werden durch Hr. ***Bf*** nicht abgegolten. Weiters wurde vereinbart, dass die Fam. ***2*** für jegliche Baumängel nicht haftbar gemacht werden soll und Hr. ***Bf*** hat erklärt keinerlei Gewährleistungsansprüche gegenüber den Ehegatten ***2*** geltend zu machen.

Durch diese vertraglichen Vereinbarungen ist dokumentiert, dass die Familie ***2*** die Errichter der Wohnung waren und nicht Herr ***Bf***. Es konnte daher keine Vermietungsabsicht bestanden haben.

Gem. § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind als Vorsteuerbeträge abziehen. Maßgebend für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes an den Unternehmer.

Lieferungen und Leistungen von anderen Unternehmern erfolgten an die Familie ***2***, die auch die in Rechnung gestellten Lieferungen und Leistungen bezahlte.

Durch die Rückabwicklung des Übergabevertrages wird jedoch Hr. ***Bf*** nicht auch rückwirkend Auftraggeber und Leistungsempfänger der ausgeführten Lieferungen und Leistungen. Da die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht vorliegen, auch wenn die Rechnungen (zu Unrecht) umgeschrieben wurden, ist der beantragte Vorsteuerabzug für bauliche Investitionen für die Jahre 2011 und 2012 nicht möglich.

Hinsichtlich des USt-Verfahrens 2011 von Herrn ***Bf*** sind keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens begründen.

Die Anfrage von Frau ***2*** an den Notar vor Abschluss des Übergabevertrages und die Beantwortung per E-Mail durch Notar ***7*** am 29.4.2010 betreffend ein Baurecht über einen Teil des Vierkanthofes stellen keine Begründung für eine Vermietungsabsicht dar. Der Notar ***7*** hat Auskunft zur Rechtslage betreffend Baurecht an Frau ***1*** ***2*** und nicht an den angeblichen Vermieter Herrn ***Bf*** erteilt. Worin hier eine Vermietungsabsicht besteht, ist nicht nachvollziehbar.

[...] In der Beschwerde wird argumentiert, dass der Übergabevertrag vom 6.8.2010 mit Stornierungsvertrag vom 11.2.2013 storniert wurde, weil ein Motivirrtum vorgelegen sei.

Im Stornierungsvertrag wurden diesbezüglich keine Gründe angeführt. Bei unentgeltlichen Rechtsgeschäften ist ausnahmsweise eine Anfechtung aufgrund eines Motivirrtums möglich. Neben dem Nachweis der Kausalität der Fehlvorstellung für den Vertragsabschluss, an den besonders strenge Anforderungen gestellt werden, setzt die Anfechtung oder Anpassung eines

unentgeltlichen Rechtsgeschäftes aufgrund eines Motivirrtums voraus, dass einer der im § 871 ABGB angeführten Anfechtungsgründe vorliegt.

Im vorliegenden Stornierungsvertrag ist ein solcher Grund nicht angeführt. Die Stornierung des Übergabevertrages erfolgte aus den nach der Übergabe und während der Bauausführung entstandenen schwerwiegenden Differenzen.

Gegen eine Rückabwicklung spricht auch, dass im Stornierungsvertrag keine Vereinbarung über ein angemessenes Benutzungsentgelt für den Gebrauchsvorteil enthalten ist.

*Eine Vermietungsabsicht von Herrn ***Bf*** kann frühestens in dem Zeitpunkt vorliegen, ab dem Herr ***Bf*** über den Vermietungsgegenstand zivilrechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Im Stornierungsvertrag vom 11.2.2013 wurde die tatsächliche Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes mit Ablauf des 10.8.2013 festgelegt. Bis zu diesem Zeitpunkt waren die Ehegatten ***2*** noch berechtigt die Wohnung unentgeltlich zu nutzen.*

Vorbereitungshandlungen wie Mietersuche, Wohnungsbesichtigung und Ersatzbeschaffung von vereinbarten demontierten Einrichtungsgegenständen, zur Vermietung der Wohnung konnten daher frühestens ab Vertragsdatum erfolgen.

Aufgrund der oben angeführten Gründe liegen weder die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug von den Errichtungskosten für die Wohnung noch eine Einkunftsquelle vor und es war daher die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid vom 17.7.2014 [...] abzuweisen.“

12. Am **06.09.2015** wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**) eingebracht. Zur Begründung wurde auf die Beschwerde vom 22.08.2014 verwiesen und im Wesentlichen Folgendes ergänzt:

*„Die von der Finanzverwaltung angeführten Argumente für das Nicht-Folgen der Alleineigentümerschaft und Bauausführerschaft des Herrn ***Bf*** von Beginn der Errichtung an ist einerseits die Berichtigung der ursprünglich auf Familie ***2*** ausgestellten Rechnungen auf Herrn ***Bf***, was laut Finanzbehörde nichts an der Tatsache ändere, wer der ursprüngliche Auftraggeber dieser Leistungen war. Das ist unseres Erachtens richtig, war aber auch nie ein Argument unsererseits für die Alleineigentümer- und Bauausführerschaft des Herrn ***Bf***, sondern eine Folge davon.*

*Andererseits wird von der Finanzbehörde das Nicht-Weitergeben des Skontobetrages in Höhe von € 5.006,98 als Gegenargument für die Alleineigentümer- und Bauausführerschaft des Herrn ***Bf*** angeführt. Auch das ist unseres Erachtens nicht kausal mit der Alleineigentümer- und Bauausführerschaft zu sehen, sondern offensichtlich vom Vertragserrichter des Stornierungsvertrages vom 11.02.2013 und den Parteien übersehen worden und könnte allenfalls von Herrn ***Bf*** eingefordert werden, sofern die zivilrechtlichen Voraussetzungen*

dafür vorliegen. Allenfalls müssten die eingereichten Steuererklärungen dahingehend berichtigt werden, wenn Herr ***Bf*** nicht den gesamten Betrag getragen hat.

Dem Argument der Finanzbehörde, durch die vertraglichen Vereinbarungen im Stornierungsvertrag vom 11.02.2013 sei dokumentiert, dass die Familie ***2*** die Errichter der Wohnung wären und nicht Herr ***Bf***, kann nicht gefolgt werden, weil durch die Stornierung der ursprünglich zivilrechtlich „falsch“ konzipierte Sachverhalt rückabzuwickeln war. Die Rückabwicklung (Stornierung) war ja deshalb notwendig, weil das ursprünglich gewünschte Ergebnis juristisch und wirtschaftlich nicht eingetreten war. Wirtschaftlich war, wie bereits ausführlich vorgebracht, von vornherein ein anderer Sachverhalt gewünscht. Deshalb liegt ein Motivirrtum vor, der zur Stornierung geführt hat (siehe unsere Begründung zur Beschwerde vom 22.08.2014).

Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug liegen unseres Erachtens vor, weil für den Vorsteuerabzug die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes an den Unternehmer maßgebend sind. Durch die Rückabwicklung wird Herr ***Bf*** nicht rückwirkend Auftraggeber und Leistungsempfänger, sondern war er das eben schon von vornherein und es wurden (lediglich) die zivilrechtlichen Verhältnisse auf Grund des vorliegenden Irrtums formal richtig gestellt.

Der Stornierungsvertrag vom 11.02.2013 erfüllt unsres Erachtens auf jeden Fall den Neuerungsstatbestand für den am 18.03.2013 fristgerecht eingebrachten Wiederaufnahmeantrag.

Wenn die Finanzbehörde in ihrer Begründung zur Beschwerdevorentscheidung vom 13.08.2015 anführt, es sei nicht nachvollziehbar, worin hier (Anmerkung: in der schriftlichen Anfrage von Frau ***2*** an den Notar und dessen schriftlicher Antwort per E-Mail vom 29.4.2010 zum Baurecht) eine Vermietungsabsicht bestehe, muss erwähnt werden, dass sich die Argumente für die Vermietungsabsicht nicht hauptsächlich auf diesen Sachverhalt stützen, sondern darüber hinaus ausführliche Angaben gemacht wurden, worauf sich die Vermietungsabsicht insgesamt stützt. Durch diese Anfrage und die Antwort des Notars zum Baurecht ist aber durch Urkunden nachweisbar, dass die eigentliche Absicht niemals war, ein Miteigentum zu erwerben, was in weiterer Folge zur Stornierung des ursprünglichen Übergabevertrags geführt hat, um den ursprünglich gewünschten Sachverhalt herzustellen, nämlich ein Mietverhältnis. Bereits in der Ergänzung zum Wiederaufnahmeantrag vom 18.03.2013 vom 10.10.2013 wurden als Beilage 1 (handschriftliche Mietenkalkulation des Herrn ***Bf*** aus dem Jahr 2010, 11.04.2010) und Beilage 2 (E-Mail von ***1*** ***2*** mit dem Betreff „Miete“ vom 17.12.2012) weitere Argumente und Unterlagen vorgelegt, die die Vermietungsabsicht von vornherein bestätigen. Auf diese wurde in der Beschwerdevorentscheidung vom 13.08.2015 von der Finanzbehörde nicht eingegangen.

Dass von vornherein kein Miteigentum geplant war ist der Grund, warum ein Motivirrtum vorliegt und warum der Übergabevertrag vom 06.08.2010 überhaupt aufgehoben wurde. Die

von der Finanzverwaltung zitierte Textierung des Notars im Stornierungsvertrag vom 11.02.2013 ist allgemein gehalten und wurde damals offensichtlich vom Notar ***7*** nicht in einer steuerlich optimierten Formulierung gestaltet. Das ändert aber nichts an der Tatsache, dass tatsächlich eine Vermietungsabsicht von vornherein bestand und die im Stornierungsvertrag angeführten „schwerwiegenden Differenzen“ kausal durch den von den Vertragsparteien nicht gewollten formalen und wirtschaftlichen Vertragszustand begründet waren.

[...] laut Koziol/Bydlinski/Bollenberger, Kurzkommentar zum ABGB, Verlag Österreich, 4. Aufl. (Februar 2014), Bollenberger zu § 901 ABGB, Rz 5, [können] „nach herrschender Lehre bei unentgeltlichen Geschäften Motivirrtümer (und umso mehr Geschäftsirrtümer) ohne die Voraussetzungen des § 871 (Veranlassung; Auffallenmüssen; rechtzeitige Aufklärung) geltend gemacht werden. Da Kerschner (Irrtumsanfechtung 1 24 ff) (mit bejahender Tendenz offen gelassen in SZ 67/136) dem Irrenden mit Recht jedenfalls die Redintegration gestattet (Anfechtung gegen verschuldensunabhängigen Vertrauensschadenersatz, S § 871 Rz 16), können unentgeltliche Geschäfte nach beiden Meinungen stets wegen (Motiv-)Irrtums angefochten werden und reduziert sich der Unterschied zur hL darauf, dass nach dieser der Anfechtende nur bei Verschulden auf den Vertrauensschaden haftet (§ 871 Rz 4 und § 874 Rz 2). Das Vertrauen des Beschenkten kann uU auch durch den bereicherungsrechtlichen Nachteilsausgleich geschützt werden (K/W I 156).“

Auch wurde von uns bereits in den vorangegangenen Eingaben festgehalten, dass sehr wohl ein angemessenes Benutzungsentgelt für den Gebrauchsvorteil vereinbart und geleistet wurde, was aber laut Bollenberger und Kerschner (siehe oben) bei einem Motivirrtum nicht einmal Voraussetzung ist, sondern laut Kerschner nur bei einer hier nicht vorliegenden Redintegration.

Das auf die im § 871 ABGB angeführten Anfechtungs- oder Anpassungsgründe gestützte Argument der Finanzbehörde gegen das Vorliegen eines Motivirrtums und des Fehlens derartiger Anfechtungsgründe im vorliegenden Stornierungsvertrag geht somit ins Leere. Ganz im Gegenteil: Das Vorliegen eines Motivirrtums als Grundlage für die Aufhebung des ursprünglichen Übergabevertrags wird damit meines Erachtens bestätigt, weil nachträgliche persönliche Differenzen alleine keine Grundlage für eine Vertragsaufhebung (Stornierung) sein können.

Auf Grund der obigen Ausführungen liegen unseres Erachtens sowohl die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO als auch ein rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO vor und somit die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug von den Errichtungskosten für die Wohnung und eine Einkunftsquelle.

Es wird beim Bundesfinanzgericht die Senatszuständigkeit und eine mündliche Erörterung beantragt.“

13. Im Vorlagebericht vom 15.04.2016 beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde und nahm wie folgt Stellung:

*„Eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 erfolgte nicht, weil angeführt wurde, es läge ein Motivirrtum vor, jedoch im Stornierungsvertrag diesbezüglich keine Gründe angeführt wurden. An die Anfechtung eines unentgeltlichen Rechtsgeschäftes aufgrund eines Motivirrtums sind besonders strenge Voraussetzungen geknüpft und es muss einer der im § 871 ABGB angeführten Anfechtungsgründe vorliegen. Im Stornierungsvertrag ist auch keine Vereinbarung über ein angemessenes Benutzungsentgelt für den Gebrauchsvorteil enthalten. Als Gegenleistung für die Rückübertragung wurde die Summe der Baurechnungen ohne Berücksichtigung von Skontoerträgen angesetzt. Auftraggeber der Bauleistungen sowie der Materialbestellungen und Leistungsempfänger war nach Ansicht des Finanzamtes die Familie ***2***, die auch die in Rechnung gestellten Lieferungen und Leistungen bezahlte. Dies kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass Berechnungen und Erkundigungen beim Notar vor Unterzeichnung des Übergabevertrages erfolgten. Weiters in der Vereinbarung vom 11.2.2013, in der Haftungen für Baumängel und Gewährleistungsansprüche [gegenüber] der Fam. ***2*** ausgeschlossen wurden. Als Gegenleistung für die Übertragung der Miteigentumsanteile die Summe der Baurechnungen ohne Berücksichtigung von Skontoerträgen angesetzt wurde.“*

14. Mit der Vorlage der Beschwerde wurden auch folgende Unterlagen vorgelegt:

- **Übergabevertrag vom 06.08.2010:** Mit diesem Vertrag übergab der Bf. an die Ehegatten ***1*** und ***3*** ***2*** einen Miteigentumsanteil von insgesamt 25% an den Grundstücken ***10*** (Pkt. II). Eine Gegenleistung für die Übereignung der Miteigentumsanteile an die Übernehmer wurde von den Vertragsparteien ausdrücklich nicht vereinbart (Pkt. IV). Laut der unter Pkt. IX. abgeschlossenen Benützungsregelung übernehmen die Übernehmer den nordwestseitigen Teil des Vierkanthofes zur alleinigen Nutzung und Benützung, übernimmt der Übergeber den im Plan mit „Nutzungsbereich 2“ bezeichneten Grundstücksteil zur alleinigen Nutzung, kommt jedem der Miteigentümer für seinen Nutzungsbereich das ausschließliche Benützungs-, Verwaltungs- und Vermietungsrecht zu und verpflichten sich beide Vertragsparteien, ihren Nutzungsbereich stets auf eigene Kosten in einem baulich ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten.
- **Berichtigte Umsatzsteuererklärung für 2011 vom 10.04.2013 samt Beilagen** (s.o.)
- **Wiederaufnahmeantrag und Ergänzung zum Wiederaufnahmeantrag** (s.o.)
- **Vorhalt vom 28.05.2013** mit folgenden Fragen:
 1. *Handelt es sich beim betreffenden Objekt um ein Haus mit einer oder mehreren Wohnungen?*
 2. *Ist die Bauphase schon abgeschlossen und das Objekt vermietungsbereit?*

3. *Was wurde unternommen, damit Mieter gefunden werden können bzw. gibt es schon einen oder mehrere Mieter?*

- **Antwort des Steuerberaters an das Finanzamt vom 29.05.2013 per E-Mail:**

1. *Es handelt sich um eine abgeschlossene Wohnung im landwirtschaftlichen Anwesen von Herrn ***Bf***. Wie im Wiederaufnahmeantrag zur USt 2011 vom 18.3.2013 dargelegt, hat Herr ***Bf*** im Jahr 2010 25 % des landwirtschaftlichen Anwesens an seine Schwester und seinen Schwager übergeben, um diesen die Errichtung einer Wohnung zu ermöglichen. Aufgrund schwerer persönlicher Differenzen wurde diese Übergabe rückwirkend storniert und die Wohnung nunmehr von Herrn ***Bf*** mit der Absicht zur Vermietung errichtet.*
2. *Die Bauphase ist Großteils abgeschlossen, es sind nur mehr Fertigstellungsarbeiten (vor allem im Außenbereich wie zB die Fassade) zu verrichten.*
3. *Es gibt schon einen Mieter, der die Wohnung ab ca. Mitte August 2013 mieten wird, ein Mietvertrag wird höchstwahrscheinlich bereits in den nächsten Tagen abgeschlossen.*

- **Grundbuchsauszug vom 27.06.2014:** Als Eigentümer sind der Bf. zu 3/4, ***1*** ***2*** zu 1/8 und ***3*** ***2*** zu 1/8 eingetragen.

- **Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen 2012 und 2013**

- **Mietvertrag mit ***8*** vom 14.06.2013:** Demnach besteht die vermietete Wohnung aus 7 Zimmern, einem Wohn-/Essbereich mit eingebauter Küche, Vorraum, Stiegenhaus, 2 Badezimmer mit Badewanne und Dusche, 2 WC und hat eine Nutzfläche von rund 191,86 m². Weiters verfügt sie über einige Abstellräume im EG und KG mit rund 17,86 m². Das Mietverhältnis begann am 01.09.2013.

- **Quittung** über eine Ablöseabrechnung in Höhe von € 141.764,70 an ***1*** und ***3*** ***2*** vom **22.02.2013**

- **Rechnungszusammenstellung 2011-2013**

15. Im Zuge der **mündlichen Verhandlung am 30.11.2023** brachte der Bf. ergänzend vor, dass die Vermietung seit 2012 erfolgt sei, sein Schwager aber die Miete nicht bezahlt hätte und es daher zur Auflösung des Mietverhältnisses gekommen sei. Über Befragen durch den Senatsvorsitzenden, ob im Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 12.07.2012 irgendwelche Umstände nicht berücksichtigt wurden, die zu diesem Zeitpunkt bereits existent waren, legte der Bf. eine Notiz über eine Vereinbarung vom 11.04.2010 vor, welche bereits im Verfahren betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens vorgelegt worden war. Der Bf. räumte ein, dass diese Vereinbarung seit dem 11.04.2010 bekannt gewesen sei und ihm diese Vereinbarung zur Verfügung gestanden sei, im Zuge der erstmaligen Umsatzsteuererklärung 2011 dem Finanzamt aber nicht vorgelegt worden sei. Der Bf. gab an, dass weitere Vereinbarungen

mündlich geschlossen bzw. erst nach Baufertigstellung schriftlich festgelegt worden seien. Weiters führte er an, dass ein Motivirrtum vorgelegen sei und dadurch seine Schwester und sein Schwager an seinem Betrieb beteiligt gewesen wären. Dieser Motivirrtum sei erst Ende 2012 / Anfang 2013 entdeckt worden.

Der Vertreter der belangten Behörde führte aus, dass das Vorbringen des Bf. einen Umstand anspreche, der schon im Juli 2012 bestanden habe, aber der Abgabenbehörde nicht bekannt gewesen sei, nämlich, dass sein Schwager offenbar von vornherein nicht die Absicht gehabt habe, die vereinbarte Miete zu bezahlen. Nach Erkenntnis der belangten Behörde seien die Ehegatten ***2*** immer noch grundbücherlich eingetragene Mitunternehmer der betreffenden Liegenschaft und sei daher das Rechtsproblem, ob es sich um eine Mitunternehmerschaft handle, nach wie vor nicht geklärt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Mit **Übergabevertrag vom 06.08.2010** übergab der Bf. einen Anteil von insgesamt 25 % der in seinem Alleineigentum stehenden Liegenschaft *****Bf-Adr***** an seine Schwester, *****1*** ***2***** und deren Ehegatten, DI *****3*** ***2*****, wobei diesen der nordwestseitige Teil des Vierkanthofes zur alleinigen Nutzung überlassen wurde und sie dort in den Jahren 2011 und 2012 eine Wohnung errichteten, welche sie am 03.07.2012 bezogen.
2. Die mit Übergabevertrag vom 06.08.2010 erfolgte Liegenschaftsanteilsübertragung wurde durch einen „**Stornierungsvertrag**“ vom **11.02.2013** einvernehmlich aufgehoben und die Miteigentumsanteile der Ehegatten *****2***** an den Bf. übertragen, sodass dieser künftig wieder Alleineigentümer der Liegenschaft EZ *****4***** Katastralgemeinde *****5***** wurde (s. Stornierungsvertrag vom 11.02.2013, Pkt. II. und III.). Als Gegenleistung für die Übertragung der Miteigentumsanteile übernahm der Bf. die an die Ehegatten *****2***** für die von ihnen vorgenommene Bauführung ergangenen Rechnungen in Höhe von insgesamt € 185.764,70, in der Form, dass er ein von den Ehegatten *****2***** aufgenommenes Darlehen in Höhe von € 44.000 übernahm und die restlichen € 141.764,70 an diese bezahlte (s. Stornierungsvertrag vom 11.02.2013, Pkt. IV., Quittung vom 22.02.2013). Die Übergabe des Miteigentumsanteils in den Besitz des Bf. erfolgte mit Ablauf des 10.08.2013. Bis dahin waren die Ehegatten *****2***** berechtigt, die Wohnung unentgeltlich zu nutzen (s. Stornierungsvertrag vom 11.02.2013, Pkt. VI.).
3. Eine Abgeltung der von den Ehegatten *****2***** erbrachten Eigenleistungen durch den Bf. wurde ausdrücklich ausgeschlossen (s. ergänzende Vereinbarung vom 11.02.2013, lit. a).

4. Nach Abschluss des Stornierungsvertrags wurden Rechnungen über Leistungen, die von den Ehegatten ***2*** in Auftrag gegeben und an diese für den Aus- bzw. Umbau der von ihnen privat genutzten Wohnung erbracht wurden, auf den Bf. umgeschrieben.
5. Bis August 2013 wurde die Wohnung noch unentgeltlich von der Schwester und dem Schwager des Bf. genutzt (s. Wiederaufnahmeantrag vom 18.03.2013, Stornierungsvertrag vom 11.02.2013, Pkt. VI.). Ein Mietverhältnis zwischen dem Bf. und seiner Schwester bzw. seinem Schwager hat nicht bestanden. Nur für den Fall der Räumung der Wohnung erst nach dem 10.08.2013 wurde den Ehegatten ***2*** eine Mietoption eingeräumt (s. ergänzende Vereinbarung vom 11.02.2013, lit. d).
6. Ab 01.09.2013 wurde die Wohnung vom Bf. an einen fremden Dritten um € 990 brutto pro Monat vermietet (s. Mietvertrag vom 14.06.2013).

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Parteivorbringen und dem sonstigen Akteninhalt (insbesondere aus den in Klammer angeführten Unterlagen) sowie aufgrund folgender Überlegungen:

Strittig ist im Wesentlichen, ob der Übergabevertrag vom 06.08.2010 rückwirkend mit ex-tunc-Wirkung aufgelöst wurde, die getätigten Investitionen bereits ab dem Jahr 2011 dem Bf. zuzurechnen sind und beim Bf. bereits damals eine Vermietung oder zumindest eine Vermietungsabsicht bestand.

Aus den vorliegenden Unterlagen geht zweifelsfrei hervor, dass es weder eine gerichtliche noch eine außergerichtliche Irrtumsanfechtung gab, sondern der Bf. und die Ehegatten ***2*** mit Vertrag vom 11.02.2013 übereinkamen, die Miteigentumsanteile der Ehegatten ***2*** wieder an den Bf. zu übertragen, sodass dieser wieder Alleineigentümer der Liegenschaft wurde.

Als Grund für die Aufhebung des Übergabevertrages vom 06.08.2010 und die Rückübertragung der Miteigentumsanteile wurden im Stornierungsvertrag schwerwiegende Differenzen während der Bauführung und persönliche Differenzen angeführt. Auch mit E-Mail vom 29.05.2013 begründete der steuerliche Vertreter des Bf. die Stornierung mit schweren persönlichen Differenzen. Erst als absehbar war, dass diese Gründe nicht zu dem gewünschten steuerlichen Effekt führen konnten, wurde in der Ergänzung zum Wiederaufnahmeantrag vom 10.10.2013 vorgebracht, dass ein Motivirrtum zur Rückabwicklung des Schenkungsvertrages geführt habe, da dieser die Begründung einer Mitunternehmerschaft im Bereich der Land- und Forstwirtschaft zur Folge gehabt hätte, was von beiden Parteien nicht beabsichtigt und keinesfalls gewollt gewesen sei.

Im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts RV/5100516/2013 vom 06.07.2015, mit welchem die Beschwerde gegen den in Zusammenhang mit dem verfahrensgegenständlichen Sachverhalt erlassenen Grunderwerbsteuerbescheid abgewiesen wurde, wurde zutreffend ausgeführt, dass ein schon beim Zustandekommen des Übergabsvertrages bestehender (Motiv)irrtum auch deshalb nicht anzunehmen ist, weil einerseits als Grund für die „Rückübertragung“ der Miteigentumsanteile ausdrücklich schwerwiegende Differenzen während der gemeinsam vorgenommenen Bauführung und persönliche Differenzen angeführt werden und andererseits die Parteien nach deren eigenem Vorbringen die Rechtsform (Übereignung von Miteigentumsanteilen) aus „baurechtlichen bzw. grundverkehrskommissionellen Gründen“ bewusst gewählt haben.

Laut Pkt. III des Stornierungsvertrags vom 11.02.2013 erteilten die Ehegatten ***2*** ihre ausdrückliche Einwilligung zur Einverleibung des Eigentumsrechts für den Bf., „sodass dieser künftig Alleineigentümer der gegenständlichen Liegenschaft ist“ und erfolgte „die tatsächliche Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes in den Besitz und Genuss von Herrn ***Bf*** [...] mit Ablauf des 10.08.2013.“ Es wurde somit eindeutig festgelegt, dass der Bf. erst künftig Alleineigentümer werden würde und die Übergabe in den Besitz des Bf. erst ca. ein halbes Jahr nach Vertragsunterfertigung erfolgte. Das spricht unmissverständlich gegen die behauptete Rückabwicklung mit ex-tunc-Wirkung.

Da die Ehegatten ***2*** somit bis 10.08.2013 Miteigentümer der Liegenschaft mit ausschließlichem Nutzungsrecht des auf ihre Wohnung entfallenden Gebäudeteils waren, konnten sie bis dahin gar nicht Mieter der Wohnung sein.

In der Ergänzung zum Wiederaufnahmeantrag wurde vorgebracht, dass die ursprüngliche Absicht der Parteien gewesen sei, ein Baurecht mit einem entsprechenden Bauzins einzuräumen, was jedoch auf Grund der geltenden rechtlichen Bestimmungen des Baurechtsgesetzes nicht möglich gewesen sei, und dass „laut den uns vorliegenden Unterlagen (siehe Beilage 1, insb. auch Pkt. 4)“ bereits seit dem 11.04.2010 eine entgeltliche Vermietung vorgelegen sei.

Beilage 1 ist eine handschriftliche, mit 11.04.2010 datierte Notiz des Bf. Deren Pkt. 4 lautet: „Verrechnung der Miete ab Baubeginn (2012) mit eigenem Vertrag zwischen uns“. Das stellt aber keinesfalls einen Nachweis für eine Vermietung ab April 2010 dar, sondern war nur eine Notiz über die damaligen Überlegungen, welche jedoch aufgrund rechtlicher Schwierigkeiten bei der Einräumung eines Baurechts nicht umgesetzt wurden. Im in der Folge abgeschlossenen Vertrag vom 06.08.2010 wurde deshalb eben nicht ein Baurecht bzw. eine Vermietung, sondern eine Eigentumsübertragung vereinbart. Im Übrigen geht aus der Beilage 1 zur Ergänzung zum Wiederaufnahmeantrag (Pkt. 1: „~ 300.000 Erstellung Wohnung neu -> ***2***, ~ 120.000 Dach gesamter Hof (***Bf***))“ eindeutig die Absicht hervor, dass die Ehegatten ***2*** die Wohnung errichten, und wurde unter Pkt. 2 der Notiz eine

„Jahresmiete“ von € 500 nur anhand der Kosten für den Baugrund und das vom Bf. erneuerte Dach errechnet. Das zeigt deutlich, dass von vorneherein nicht geplant war, dass der Bf. eine Wohnung im Vierkanthof errichten lässt, um diese dann zu vermieten, sondern war von Anfang an der Einbau der Wohnung durch die Ehegatten ***2*** selbst beabsichtigt.

Laut Ergänzung zum Wiederaufnahmeantrag werde die Absicht entgeltlich zu vermieten sowohl durch die E-Mail von ***7*** vom 29.04.2010 als auch durch die E-Mail vom 17.12.2012 von ***1*** ***2***, mit der die endgültige Miethöhe inklusive Betriebskosten fixiert worden sei, bestätigt.

Aus dem E-Mail des Notars lässt sich jedoch nur ableiten, dass ***1*** ***2*** bezüglich eines Baurechts „über einen Teil eines Vierkanthofes“ angefragt hat, die Einräumung eines Baurechts an einem Teil eines Grundbuchskörpers rechtlich aber nicht möglich ist. Hätte der Bf. beabsichtigt, eine Wohnung zu errichten und diese in der Folge an seine Schwester und seinen Schwager zu vermieten, wäre das rechtlich problemlos möglich gewesen. Das ist aber nicht geschehen. Vielmehr wurden Miteigentumsanteile an die Ehegatten ***2*** übertragen und wurde von diesen selbst eine Wohnung zu ihrer Privatnutzung errichtet.

Aus dem E-Mail von ***1*** ***2*** vom Dezember 2012 geht nur hervor, dass sie und ihr Gatte noch kein anderes Objekt in Aussicht hatten und es deshalb als sinnvoll erachteten, für den Fall, dass sie es nicht innerhalb eines Jahres schaffen würden, etwas Passendes zu finden, einen Mietvertrag abzuschließen. Entgegen der Behauptung der steuerlichen Vertretung wurde nicht die endgültige Miethöhe fixiert, sondern nur ein bestimmter Mietzins für die angestrebte, künftige Vermietung (nach Rückübertragung der Liegenschaftsanteile) vorgeschlagen. Daraus kann weder eine Vermietungsabsicht einer Wohnung ab 2010 noch eine tatsächliche Vermietung ab 2012 abgeleitet werden.

Laut Ergänzung zum Wiederaufnahmeantrag sei eine Nachverrechnung der Miete ab Juli 2012 über die Abgeltung der von Familie ***2*** erbrachten Eigenleistungen im Zusammenhang mit dem Um- und Ausbau der Wohnung erfolgt. Diese Darstellung widerspricht aber einerseits Pkt. VI. des Stornierungsvertrags vom 11.02.2013, worin ausdrücklich vereinbart wurde, dass die Ehegatten ***2*** bis zum 10.08.2013 berechtigt waren, die Wohnung unentgeltlich zu nutzen, und andererseits auch der ergänzenden Vereinbarung zum Stornierungsvertrag vom 11.02.2013 (lit. a), wonach die von der Familie ***2*** eingebrachten Eigenleistungen nicht abgegolten würden.

Nur für den Fall, dass die Räumung der Wohnung der Ehegatten ***2*** nicht bis 10.08.2013 erfolgt wäre, wurde den Ehegatten ***2*** in der ergänzenden Vereinbarung zum Stornierungsvertrag vom 11.02.2013 (lit. d) das Recht eingeräumt, die Wohnung ab diesem Zeitpunkt um € 1.250,00 monatlich inklusive Umsatzsteuer, zuzüglich Heizungskosten, Wasser- und Kanalgebühren zu mieten.

Auftraggeber in Bezug auf die Aus- und Umbauarbeiten waren und bleiben die Ehegatten ***2***. Dazu wurde im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 06.07.2015, RV/5100516/2013 ausgeführt: „Die Übernehmer wollten offenkundig auf der in ihrem Miteigentum stehenden Liegenschaft für ihren eigenen Bedarf und auf eigene Kosten eine Wohnung errichten und lauten die dem Stornierungsvertrag angehängten Rechnungen deshalb auch auf ihre Namen.“ Abgesehen von den – aus steuerlichen Gründen – nunmehr auf den Bf. umgeschriebenen Rechnungen gibt es nichts, das darauf hindeutet, dass der Bf. in den Leistungsaustausch betreffend die Errichtung der Privatwohnung der Ehegatten ***2*** eingebunden war.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 14/2013 (in Kraft seit 01.01.2014) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.01.1999, 98/14/0038; VwGH 26.07.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. VwGH 23.04.1998, 95/15/0108; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.07.2000, 95/14/0094).

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmegründe (vgl. zB VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; 20.11.1997, 96/15/0221).

Neben dem Vorliegen eines Wiederaufnahmestatbestandes ist Voraussetzung einer Wiederaufnahme, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Wiederaufnahmsgründe sind somit nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente (vgl. zB VwGH 11.9.1997, 97/15/0078; 26.6.2000, 96/14/0176). Dies sind solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen sind, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind (vgl. Ritz, BAO⁷, § 303 Rz 43).

Gemäß § 303 Abs. 2 lit b BAO hat der Wiederaufnahmeantrag die Bezeichnung jener Umstände zu enthalten, auf die der Antrag gestützt wird. Hierbei ist der Antragsteller behauptungs- und beweispflichtig für das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes (vgl. z.B. VwGH vom 08.05.2003, 2000/15/0091; VwGH vom 17.12.2008, 2006/13/0146; VwGH vom 23.09.2010, 2010/15/0144).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht anzusehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei (vgl. VwGH vom 14.05.1991, 90/14/0262).

Im Wiederaufnahmeantrag wurde vorgebracht, dass der Übergabevertrag mit Stornierungsvertrag vom 11.02.2013 aufgrund schwerer persönlicher Differenzen und Differenzen aufgrund der Bauführung rückabgewickelt worden sei, wodurch der Bf. von Beginn der Errichtung der Wohnung als Alleineigentümer und Bauausführender anzusehen sei und die Vermietungsabsicht nachweislich gegeben sei. Dagegen wurde in der Ergänzung zum Wiederaufnahmeantrag argumentiert, dass ein Motivirrtum zur Rückabwicklung des ursprünglichen Schenkungsvertrages geführt habe, da dieser die Begründung einer Mitunternehmerschaft im Bereich der Land- und Forstwirtschaft zur Folge gehabt hätte, was von beiden Parteien nicht beabsichtigt gewesen sei.

§ 871 Abs. 1 ABGB lautet:

„War ein Teil über den Inhalt der von ihm abgegebenen oder dem anderen zugegangenen Erklärung in einem Irrtum befangen, der die Hauptsache oder eine wesentliche Beschaffenheit derselben betrifft, worauf die Absicht vorzüglich gerichtet und erklärt wurde, so entsteht für ihn keine Verbindlichkeit, falls der Irrtum durch den anderen veranlasst war, oder diesem aus den Umständen offenbar auffallen musste oder noch rechtzeitig aufgeklärt wurde.“

§ 872 ABGB normiert:

„Betrifft aber der Irrthum weder die Hauptsache, noch eine wesentliche Beschaffenheit derselben, sondern einen Nebenumstand; so bleibt der Vertrag, in so fern beyde Theile in den Hauptgegenstand gewilliget, und den Nebenumstand nicht als vorzügliche Absicht erklärt haben, noch immer gültig: allein dem Irreführten ist von dem Urheber des Irrthumes die angemessene Vergütung zu leisten.“

Gemäß § 23 Abs. 4 BAO ist die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung von Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist.

Das ABGB (§§ 870 ff) ermöglicht einer Vertragspartei, ein Rechtsgeschäft wegen Irrtums, List, Zwangs o.ä. anzufechten. Dies ist für das Steuerrecht entsprechend der Bestimmung des § 23 Abs. 4 BAO aber so lange ohne Bedeutung, als der Anfechtung noch kein Erfolg beschieden ist.

Einer erfolgreichen Anfechtung ist dabei die Rückabwicklung eines Vertrages aufgrund einer bloßen Vereinbarung der Vertragsparteien gleichgesetzt, wenn nachweislich die Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung gegeben sind.

Zu einer „mit Erfolg durchgeführten Anfechtung“ kann es somit nur kommen, wenn es zufolge „rechtlicher Anfechtbarkeit“ zur Rückgängigmachung kommt. Die Parteien können aufgrund der ihnen eingeräumten Gestaltungsfreiheit jederzeit von einer geschlossenen Vereinbarung abgehen. Es kann aber nicht in ihrem Belieben stehen, die an keine weiteren Voraussetzungen geknüpfte einvernehmliche Vertragsaufhebung als erfolgreiche Anfechtung eines geschlossenen Rechtsgeschäftes mit ex tunc-Wirkung zu gestalten (vgl. VwGH 27.5.1999, 96/16/0038).

Zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung waren die Ehegatten ***2*** Miteigentümer der Liegenschaft ***Bf-Adr***, in welcher sie eine von ihnen in den Jahren 2011 und 2012 ausgebaute Wohnung bewohnten. Erst mit Vertrag vom 11.02.2013 wurde vereinbart, dass deren Miteigentumsanteile wieder an den Bf. übertragen werden, wobei die „tatsächliche Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes in den Besitz und Genuss“ des Bf. mit Ablauf des 10.08.2013 erfolgen sollten. Es wurde also lediglich zwischen den ursprünglichen Vertragsparteien ein neuer Vertrag abgeschlossen, der dazu führte, dass der Bf. rund 6 Monate nach Abschluss dieses neuen Vertrags wieder Alleineigentümer der Liegenschaft wurde. D.h. im Stornierungsvertrag war keine ex tunc-Wirkung vorgesehen. Für die einvernehmliche Rückübertragung des Liegenschaftsanteils und die Regelung eines Entgelts für Abgeltung der von den Ehegatten ***2*** getätigten Investitionen war selbstverständlich weder ein Geschäftsirrtum noch ein Motivirrtum Voraussetzung. Es ist weder zu einer gerichtlichen ex tunc-Auflösung gekommen noch lagen die Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung vor.

Aber selbst wenn es zu einer erfolgreichen Anfechtung mit ex tunc-Wirkung gekommen wäre, würde es noch an einer materiellen Abgabenvorschrift fehlen, nach welcher einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt. Eine einmal entstandene Steuerpflicht erlischt nämlich nicht durch einen späteren Wegfall des diese Steuerpflicht begründenden Tatbestandes. Auch ein nachträglich hervorgekommener Motivirrtum kann eine bereits entstandene Abgabenschuld selbst dann nicht zum Erlöschen bringen, wenn die Vereinbarung nach dem Willen der Vertragsparteien mit Wirkung ex tunc abgeändert wurde (vgl. VwGH 07.12.2000, 2000/16/0366 betreffend Börsenumsatzsteuer). Genauso wenig kann ein nachträglich hervorgekommener Motivirrtum zum Entstehen einer steuerlichen Begünstigung (wie etwa dem Recht auf Vorsteuerabzug) führen.

Die Liegenschaftsanteilsübertragung ist durch den Übergabevertrag rechtswirksam zustande gekommen und wurden von neuen Miteigentümern in der Folge private Investitionen in den

ihnen zur ausschließlichen Nutzung überlassenen Teils des Gebäudes getätigt. Die (fehlende) steuerliche Relevanz dieser Vorgänge würde sich auch im Falle eines nachträglich hervorgekommenen Motivirrtums nicht ändern, selbst wenn die Vereinbarung mit ex tunc Wirkung abgeändert worden wäre.

Beim Stornierungsvertrag vom 11.02.2013 handelt sich um keine zum Zeitpunkt der Erlassung des Umsatzsteuerbescheids 2011 am 12.07.2012 existente Tatsache. Da somit später entstandene Umstände und keine im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente, aber erst später hervorgekommenen Tatsachen vorliegen, stellt der Stornierungsvertrag keinen Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens dar.

Ein Antrag auf Wiederaufnahme hat – bei Geltendmachung neu hervorgekommener Tatsachen – insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel „neu hervorgekommen sind“. Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit b iVm Abs. 2 lit. b BAO ist somit abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; VwGH 29.03.2017, Ro 2016/15/0036). Umstände, die der Partei bekannt waren, bilden daher keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund für die Wiederaufnahme auf Antrag der Partei (vgl. Ritz, BAO⁷, § 303 Tz 23).

Die als Beilage zur Ergänzung zum Wiederaufnahmeantrag und zusätzlich in der mündlichen Verhandlung vorgelegte handschriftliche Notiz des Bf. vom 11.04.2010 bestand zwar bereits zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung, ist aber aus Sicht des Bf. nicht neu hervorgekommen, da sie von ihm selbst verfasst wurde und ihm daher jedenfalls bereits im Jahr 2010 bekannt war.

Auch die anderen Beilagen zur Ergänzung zum Wiederaufnahmeantrag waren entweder dem Bf. bereits vor Bescheiderlassung bekannt (E-Mail von Notar ***7*** vom 29.04.2010, Hauptwohnsitzmeldung von ***1*** ***2***) oder damals noch nicht existent (E-Mail von ***1*** ***2*** an den Bf. vom 17.12.2012, ergänzende Vereinbarung zum Stornierungsvertrag vom 11.02.2013). Es lagen somit auch insofern keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe vor.

Auf die Frage, ob ein anderslautender Bescheid im Falle der Wiederaufnahme des Verfahrens zu ergehen hätte, ist nicht weiter einzugehen, da kein Wiederaufnahmegrund vorliegt.

Im Vorlageantrag vom 06.09.2015 führte die steuerliche Vertretung aus, dass ihres Erachtens sowohl die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO als auch ein rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO vorlägen.

Nach § 279 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung hat außer in den Fällen des § 278 das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener

der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Befugnis, „nach jeder Richtung“ abzuändern, ist durch die Sache begrenzt (vgl. VwGH 22.10.2015, Ra 2015/16/0069). Einen anderen Sachverhaltskomplex (also Gegenstand des Verfahrens vor der Abgabenbehörde) darf das Verwaltungsgericht dabei allerdings nicht annehmen. „Sache“ ist die Angelegenheit, die den durch den Spruch des bekämpften Bescheides zum Ausdruck gebrachten Inhalt des Verfahrens gebildet hat (vgl. VwGH 27.9.2012, 2010/16/0206).

Mit dem Bescheid vom 17.07.2014 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011 vom 18.03.2013 – unter Bezugnahme auch auf die Ergänzung vom 10.10.2013 – als unbegründet abgewiesen. Sache des Beschwerdeverfahrens ist damit nur die Wiederaufnahme des angeführten Verfahrens nach § 303 BAO, nicht aber eine Bescheidänderung nach § 295a BAO. D.h. selbst wenn man die Ausführungen in der Ergänzung zum Wiederaufnahmeantrag oder im Vorlageantrag hinsichtlich § 295a BAO als diesbezüglichen Antrag ansehen würde, hätte das Finanzamt – und nicht das Bundesfinanzgericht – über einen solchen Antrag zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung (s.o.) beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 4. Dezember 2023