

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich), über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2014 und Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 sowie gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2015, allesamt vom 12. Juli 2016,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2010-2014 sowie Einkommensteuer 2010-2013 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

II. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2015 und Einkommensteuer 2014 und 2015 werden abgeändert.

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

beschlossen:

III: Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2010-2014 sowie Einkommensteuer 2010-2013 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

IV. Gegen dieses Erkenntnis und diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Eigentümer der Liegenschaft ***3***, welche er mit Kaufvertrag vom 23.8.1966 erworben hat.

Seit dem Jahr 1998 erklärt der Bf. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Vorsteuerüberschüsse aus der im Jahr 1966 erworbenen Liegenschaft. Die Einnahmen liegen unter den Zehntelabsetzungen der entsprechenden Jahre.

Mit Ergänzungsersuchen vom 17. März 2016 teilte die belangte Behörde dem Bf. mit, dass im Hinblick auf die langjährigen negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beabsichtigt sei, die Vermietungstätigkeit zu Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO zu erklären und die Verluste sowie die Vorsteuern nicht anzuerkennen.

Mit Eingabe vom 17. Juni 2016 teilte der Bf. mit, dass es sich bei dem Mietobjekt um ein Haus aus dem Jahr 1896 handle, welches in der Schutzzone der Stadt ***4*** liege. Aufgrund des Wegfalles der Mietzinsbeschränkungen und der Wohnungssanierung sowie der Sanierung des Hauses insgesamt seien die jährlichen Mieteinnahmen auf 16.200 Euro im Jahr 2016 angestiegen (Einnahmenseite). Ausgabenseitig seien durch die Renovierung der Fassade, des Daches und der Gaupen sowie einer größeren Reparatur des Stiegenhauses und des Einbaus einer zentralen Gasbeheizung die großen Investitionen bereits durchgeführt worden, sodass sich bereits im Jahr 2015 eine Reduzierung der Zehntelabsetzungen und Reparaturen ergebe, welche sich in den nächsten Jahren fortsetzen werde und somit am Ende des Beobachtungszeitraumes ein positiver Abschluss zu erwarten sei.

Mit Bescheiden vom 12. Juli 2016 nahm die belangte Behörde die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2014 und Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 wieder auf und setzten mit Bescheiden - ebenfalls vom 12. Juli 2016 – die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2015 jeweils mit Null fest.

Die Begründung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren verwies auf die Begründung der neuen Sachbescheide. Darin wurde ausgeführt, dass in der Vorhaltsbeantwortung vom 17.6.2016 die Reduktion der Zehntelabsetzungen für 2015 verglichen mit 2014 um 8.551,72 Euro angekündigt worden sei, tatsächlich es aber nur zu einer Reduktion der Zehntelabsetzungen iHv. 2.784,30 Euro gekommen sei, da auch im Jahr 2014 Instandsetzungsaufwendungen iHv. 92.218 Euro durchgeführt worden seien.

Unter Verweis auf die Liebhabereiverordnung (LVO) wurde des Weiteren ausgeführt, dass – ausgehend von der Tatsache, dass sich durch den Wegfall der gesetzlichen Mietzinsbeschränkung die Bewirtschaftung im Jahr 2015 geändert habe – unter

Berücksichtigung des von 2006 bis 2015 erzielten Gesamtverlustes in der Höhe von 201.799,40 Euro anzunehmen sei, dass innerhalb des absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss nicht erzielt werden könne. Dies insbesondere auch deshalb, weil bis zum Jahr 2023 noch beträchtliche Zehntelabschreibungen zu berücksichtigen seien.

Da die Liebhabereivermutung mit der Vorhaltsbeantwortung vom 17.6.2016 nicht habe widerlegt werden können, stelle die Vermietungstätigkeit keine Einkunftsquelle dar. Da es sich um eine Betätigung iSd. § 1 Abs. 2 LVO handle, decke sich die ertragsteuerliche Beurteilung mit der umsatzsteuerlichen Beurteilung und sei daher die Betätigung ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich als Liebhaberei einzustufen. Die Einkünfte aus dieser Betätigung seien ertragsteuerlich nicht zu berücksichtigen. Umsatzsteuerlich liege nach § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1988 keine unternehmerische Tätigkeit vor, weswegen die geltend gemachten Vorsteuern nicht anerkannt würden und die Umsatzsteuer auf Grund der Rechnungslegung (in den Mietverträgen sei USt ausgewiesen worden) geschuldet würde.

Mit folgenden Bescheiden setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2015 in folgender Höhe fest:

Jahre/Bescheide vom 12.07.2016	Umsatzsteuer in €	Einkommensteuer in €
2010	1.829,47	0,00
2011	1.879,97	0,00
2012	2.231,51	0,00
2013	2.677,10	0,00
2014	1.560,00	0,00
2015	1.515,00	0,00

Beschwerde vom 2.8.2016

2.1. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2010-2014 und Einkommensteuer 2010-2013

In der gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2014 und Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 eingebrachten Beschwerde bestreitet der Bf. den Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 BAO, weil weder neue Tatsachen noch neue Beweismittel hervorgekommen seien, sondern der Bf. sämtliche Umstände, insbesondere die getätigten umfangreichen Sanierungsmaßnahmen, in seinen Abgabenerklärungen vollständig und wahrheitsgemäß offengelegt habe, sodass die belangte

Behörde schon aufgrund der Angaben des Bf. in den Abgabenerklärungen beurteilen habe können, welcher Gesamtüberschuss zu erwarten sei.

2.2. Umsatz- und Einkommensteuer 2010 bis 2015

In der gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2015 eingebrachten Beschwerde wendet sich der Bf. gegen den Zeitpunkt der Änderung der Bewirtschaftung und führt dazu aus, dass der in Rede stehende Mieter im Jahr 2009 verstorben sei, sodass sich die Bewirtschaftung ab dem Kalenderjahr 2010 geändert habe. Damit habe ein neuer Beurteilungszeitraum von 20 Jahren (2010 bis 2029) zu laufen begonnen. Für die Jahre 2010 bis 2015 seien die Einnahmenüberschüsse gemäß den vorgelegten Einkommenssteuererklärungen in Ansatz zu bringen. Ab 2016 seien einerseits die noch nicht berücksichtigten „Instandsetzungszehntel“ zu veranschlagen und andererseits Werbungskosten in der Höhe von 2.000 Euro zu prognostizieren (geringfügige Instandsetzungsaufwendungen trotz abgeschlossener Generalsanierung des Objekts).

Die Mieteinnahmen der Jahre 2016 bis 2029 würden sich wie folgt errechnen:

Miete 2010	17.251,74 €
Miete 2011	9.729,64 €
Miete 2012	14.952,28 €
Miete 2013	17.573,30 €
Miete 2014	15.600,00 €
Miete 2015	15.150,00 €
Gesamtmiete 2010 bis 2015	90.256,96 €

Daher ergebe sich für den Prognosezeitraum eine durchschnittlich zu erwartende Jahresmiete von 15.042,83 Euro.

Zu beachten sei, dass nach dem Tod des jahrzehntelangen Altmieteters im Jahr 2009 mit einem neuen Mieter im Jahr 2010 ein Mietvertrag mit einer befristeten monatlichen Mietzinsermäßigung von netto 800,00 Euro deshalb eingeräumt worden sei, weil er das in Rede stehende Objekt in einem devastierten Zustand übernommen habe.

Die vorzunehmende Prognoserechnung stelle sich daher insgesamt wie folgt dar:

Ergebnis 2010	-22.504,05 €
Ergebnis 2011	-24.621,30 €

Ergebnis 2012	-23.056,44 €
Ergebnis 2013	-14.371,60 €
Ergebnis 2014	-11.993,49 €
Ergebnis 2015	-9.615,39 €
Mieten 2016-2029 (14 Jahre à 15.042,83 €)	210.599,62 €
Mietzinsanhebungsanspruch 2018-2029 (12 Jahre à 9.600,00 €)	115.200,00 €
Zehntelabsetzungen aus 2008 (2 Jahre à 6.336,09 €)	-12.672,18 €
Zehntelabsetzungen aus 2009 (3 Jahre à 2.190,18 €)	-6.570,54 €
Zehntelabsetzungen aus 2011 (5 Jahre à 957,01 €)	4.785,05 €
Zehntelabsetzungen aus 2013 (7 Jahre à 5.612,08 €)	-39.284,56 €
Zehntelabsetzungen aus 2014 (8 Jahre à 9.221,80 €)	-73.774,40 €
Sonstige Werbungskosten 2016-2029 (14 Jahre à 2.000,00 €)	-28.000,00 €
Gesamtüberschuss	54.550,62 €

Da sich somit innerhalb des zu betrachtenden Prognosezeitraumes (2010 bis 2029) ein deutlicher Gesamtüberschuss ergebe, sei das Vorliegen von Liebhaberei zu verneinen.

2.3. Umsatzsteuerausweis in Mietverträgen

Ausdrücklich bestritten werde schließlich, dass der Bf. für die Streitjahre Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG schulde, da in den Mietverträgen keine Umsatzsteuer ausgewiesen worden sei.

Mit Ergänzungsersuchen vom 24.8.2016 teilte die belangte Behörde dem Bf. mit, dass die Änderung der Bewirtschaftung im Hinblick auf die Mitteilung des Bf., wonach die jährlichen

Mieteinnahmen wegen des Wegfalls der gesetzlichen Mietbeschränkung und der Wohnungssanierung von 682,15 Euro im Jahr 2006 auf 16.200,00 Euro im Jahr 2016 angestiegen seien, mit dem Jahr 2006 angenommen worden sei. Eine **Änderung der Bewirtschaftung** ab dem Jahr 2010 könne nicht nachvollzogen werden, da sich die Einnahmen ab dem Jahr 2010 gegenüber 2008 nur geringfügig geändert hätten. Es werde daher um eine genaue **Aufgliederung der Mieteinnahmen auf beide Wohnungen** ab dem Jahr 2006 ersucht. Des Weiteren wies die belangte Behörde darauf hin, dass ein **Regelbesteuerungsantrag** ab dem Jahr 1999 vorliege und auch jedes Jahr Umsatzsteuer erklärt sowie Vorsteuern geltend gemacht worden seien. Abschließend wurde um Vorlage des Mietvertrages des neuen Mieters (ab dem Jahr 2010) ersucht.

Mit Eingabe vom 25. Oktober 2016 legte der Bf. im Rahmen einer Ergänzung seiner Beschwerde sowie in Beantwortung des Ergänzungsersuchens die **Entwicklung der Mieteinnahmen** ab dem Jahr 2006 vor und erläuterte dazu betreffend die einzelnen Mietobjekte wie folgt:

Top 1

Dabei handle es sich um die Erdgeschoßwohnung im Ausmaß von 120 m², welche vom Jahr 2003 bis einschließlich März 2011 an denselben Mieter vermietet gewesen sei, wobei es gemäß dem im Jahr 2003 abgeschlossenen Mietvertrag zu laufenden Indexanpassungen der Miete gekommen sei (deren Vorschreibung sei in den Jahren 2010 und 2011 vergessen worden).

Von April 2011 bis einschließlich März 2012 sei diese Wohnung leer gestanden. Ab April 2012 sei diese Wohnung um 800,00 Euro netto/Monat neu vermietet worden, wobei im Mietvertrag eine Wertsicherungsklausel vorgesehen worden sei, wonach Schwankungen des Verbraucherpreisindex bis einschließlich 10% unberücksichtigt zu bleiben hätten. Diese Schwelle sei erst im April 2015 überschritten worden. Mit diesem Monat sei das Mietverhältnis seitens des Mieters aufgekündigt und seitens des Bf. auf die Wertsicherungsklausel verzichtet worden.

Ab Juni 2015 sei die Wohnung um 850,00 Euro netto/Monat neu vermietet worden, wobei eine analoge Wertsicherungsklausel (Schwankungen des Verbraucherpreisindex bis einschließlich 10% bleiben unberücksichtigt) im Mietvertrag vorgesehen, bis dato aber nicht schlagend geworden sei.

Top 2

Dabei handle es sich um die Wohnung im ersten Stock im Ausmaß von gleichfalls rund 120 m², welche ab dem Erwerb der Liegenschaft durch den Bf. im Jahr 1966 bis einschließlich August 2009 vermietet gewesen sei. Das Mietverhältnis habe der Bf. bereits beim Erwerb der

Liegenschaft übernommen. Die nicht wertgesicherte Monatsmiete, bei der eine gesetzliche Mietzinsbeschränkung Anwendung gefunden habe, habe 21,80 Euro betragen. Das Mietverhältnis habe mit Ende August 2009 von Todes wegen geendet, wobei unter den Mieteinnahmen des Jahres 2009 auch von der Verlassenschaft übernommene Räumungskosten in der Höhe von 594,08 Euro netto berücksichtigt worden seien.

Ab September 2009 und während des gesamten Jahres 2010 sei die Wohnung leer gestanden, da sich aufgrund des devastierten Zustandes der Wohnung kein neuer Mieter gefunden habe und für den Bf. eine Renovierung der Wohnung um zu erwartende 50.000 Euro netto mangels liquider Mittel nicht in Betracht gekommen sei.

Ab Jänner 2011 habe die Ehegattin des Bf., ***5***, welche mit dem Bf. bis zum Jahr 2010 in ***7***, Deutschland, einen gemeinsamen Haushalt geführt habe, die Wohnung - unter Auflösung des gemeinsamen Haushaltes – um 800,00 Euro netto/Monat, versehen mit einer Wertsicherungsklausel (Schwankungen des Verbraucherpreisindex bis einschließlich 10% bleiben unberücksichtigt), angemietet. Ergänzend sei für den Zeitraum von Jänner 2011 bis Dezember 2017 eine Mietzinsermäßigung in der Höhe von 600,00 Euro netto/Monat (insgesamt 50.400,00 Euro) gegen Übernahme der Verpflichtung, diese Wohnung grundlegend zu renovieren, gewährt worden.

Der Bf. legte den entsprechenden Mietvertrag vor.

Top 3

Die Ausführungen der Beschwerdeschrift seien dahingehend zu berichtigen, als die Liegenschaft aufgrund des vor mehr als einem Jahrzehnt abgeschlossenen Dachgeschoßausbaus über ein weiteres Bestandsobjekt im Ausmaß von rund 60 m² im Dachgeschoß verfüge.

Die Dachgeschoßwohnung sei im Zeitraum von September 2006 bis April 2007 um 300,00 Euro netto/Monat vermietet worden. Im Zeitraum von Mai 2007 bis Jänner 2008 sei sie leer gestanden. Von Februar 2008 bis August 2009 sei die Wohnung wieder um 300,00 Euro netto/Monat neu vermietet worden. Im Zeitraum von September 2009 bis Dezember 2009 sei die Wohnung wiederum leer gestanden. Seit Jänner 2010 sei die Dachgeschoßwohnung bis dato wieder um 300,00 Euro netto/Monat vermietet.

Aufgrund dieser Ausführungen, wonach die Liegenschaft über drei selbständige Mietobjekte verfüge, sei die gegenständliche Vermietungstätigkeit als „**große Vermietung**“ unter **§ 1 Abs. 1 LVO** zu subsumieren. Dies habe zur Folge, dass Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nicht vorliegen könne. Des Weiteren ergebe sich daraus ein **Prognosezeitraum** von nicht nur 20 Jahren sondern ein solcher von **25 Jahren**. Zu einer **Änderung der Bewirtschaftung iSd. § 2**

Abs. 4 LVO sei es nicht schon im Jahr 2010, sondern im Jahr 2011 gekommen, weil die Neuvermietung von Top 2 erst ab dem Jahr 2011 stattgefunden habe.

Aufzuzeigen sei auch, dass die gemäß § 28 Abs. 2 EStG auf zehn Jahre zu verteilenden Instandsetzungsaufwendungen des Jahres 2014 insgesamt 9.221,80 Euro betragen haben, sodass sich die Zehntelabsetzungen der Jahre 2014 und 2015 auf 922,18 Euro belaufen würden und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Jahre 2014 und 2015 jeweils um 8.299,62 Euro zu erhöhen seien.

Die **adaptierte Prognoserechnung** stelle sich daher wie folgt dar:

Ergebnis 2011	-24.621,30 €
Ergebnis 2012	-23.056,44 €
Ergebnis 2013	-14.371,60 €
Ergebnis 2014	-11.993,49 €
Ergebnis 2015	-9.615,39 €
Korrektur Ergebnis 2014	8.299,62 €
Korrektur Ergebnis 2015	8.299,62 €
Mieten 2016-2034 (19 Jahre à 15.042,83 €)	285.813,77 €
Mietzinsanhebungsanspruch 2018-2034 (17 Jahre à 7.200,00 €)	122.400,00 €
Zehntelabsetzungen aus 2008 (2 Jahre à 6.336,09 €)	-12.672,18 €
Zehntelabsetzungen aus 2009 (3 Jahre à 2.190,18 €)	-6.570,54 €
Zehntelabsetzungen aus 2011 (5 Jahre à 957,01 €)	-4.785,05 €
Zehntelabsetzungen aus 2013 (7 Jahre à 5.612,08 €)	-39.284,56 €
Zehntelabsetzungen aus 2014 (8 Jahre à 922,18 €)	-7.377,44 €
Sonstige Werbungskosten 2016-2034 (19 Jahre à 2.000,00 €)	-38.000,00 €
Gesamtüberschuss	232.465,02 €

Mit Ergänzungsersuchen vom 27.12.2016 wurde der Bf. ersucht, die geltenden Mietverträge für die Wohneinheiten Top 1 (Erdgeschoß) und Top 3 (Dachgeschoß) ab dem Jahr 2010 vorzulegen. Des Weiteren wurde gefragt, ob zwischen dem Bf. und den Mietern der beiden genannten Wohneinheiten ein Verwandtschaftsverhältnis bestehe.

Betreffend Top 2 wurde um Stellungnahme dahingehend ersucht, als aus dem Grundbuch hervorgehe, dass die seitens des Bf. bis zum Jahr 2009 als „mietengeschützte Vermietung“ bekanntgegebene Nutzung der Wohnung im ersten Stock von ***6*** (Mutter des Bf.) aufgrund eines ihr eingeräumten Wohnungsrechtes benutzt werde und auch der Bf. selbst seit dem Jahr 1999 dort mit Nebenwohnsitz gemeldet sei.

Mit Eingabe vom 28.2.2017 teilte der Bf. mit, dass zu den Mietern der Wohneinheit **Top 1** kein Verwandtschaftsverhältnis bestehe und legte den ab dem Jahr 2010 abgeschlossenen Mietvertrag vor.

Die Wohneinheit **Top 3** sei nach Fertigstellung des Dachgeschoßausbaus mit Unterbrechungen an fremde Dritte um jeweils 300,00 Euro netto/Monat zuzüglich Betriebskosten und Umsatzsteuer vermietet worden (September 2006 bis April 2007 und Februar 2008 bis August 2009). Ab Jänner 2010 sei die Wohneinheit durchgängig an die Ehegattin des Bf. vermietet worden, da diese regelmäßig nach Österreich gekommen sei, um ihre Kinder und Enkelkinder zu besuchen. Der Mietvertrag vom 27.12.2009 wurde vorgelegt. Seit die Gattin des Bf. ihren Hauptwohnsitz mit 1.1.2011 nach Österreich verlegt habe, benütze sie diese Wohnung überhaupt nicht mehr, sondern stelle sie als Gästewohnung ihren Kindern und Enkelkindern zur Verfügung.

Die Wohneinheit **Top 2** im ersten Stock sei aufgrund eines bereits vor dem Erwerb der Liegenschaft durch den Bf. im Jahr 1966 abgeschlossenen Mietvertrages, in welchen der Bf. eingetreten sei, zunächst von beiden Elternteilen, danach von der Mutter des Bf. bewohnt worden. Rechtsgrund für dieses bis August 2009 bestanden habenden Mietverhältnisses sei somit ein noch vom Voreigentümer mit den Eltern des Bf. abgeschlossener Mietvertrag, der den Schutzbestimmungen des Mietengesetzes 1922 unterlegen sei. In zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft durch den Bf. sei dieses Mietverhältnis durch die Einräumung eines dinglichen Wohnungsrechtes besichert worden. Richtig sei, dass der Bf. seit dem Jahr 1999 selbst einen Nebenwohnsitz in dieser Wohneinheit habe, da er sich immer wieder in dieser Wohnung zunächst als Gast seiner Mutter und - nach Anmietung der Wohnung durch seine Ehegattin – bei seiner Ehegattin, mit der er in aufrechter Ehe lebe, aufhalte.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 16.3.2017 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2014 und Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 sowie gegen die

Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2015 als unbegründet ab. Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2015 wurden abgeändert.

Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass die Wiederaufnahme der Verfahren bereits durch die nicht offengelegte Art der Bewirtschaftung des Mietobjekts zu Recht erfolgt sei, welche dazu geführt habe, dass die Betätigung insgesamt als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO zu beurteilen sei. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG seien die Einnahmen und Ausgaben von Top 2 weder einer Einkunftsquelle zuzurechnen noch würden sie einem unternehmerischen Zweck dienen, sodass sie steuerlich nicht anzuerkennen seien. Durch die anteilige Kürzung der geltend gemachten Werbungskosten ergäbe sich somit ein weiterer Verlust, welcher für die Streitjahre zu einem Werbungskostenüberschuss von -174.354,73 Euro führe. Auch umsatzsteuerlich sei die Vermietungstätigkeit der nichtunternehmerischen Tätigkeit zuzuordnen, gleichzeitig stehe ein Vorsteuerabzug nicht zu. Die in den Mietverträgen betreffend Top 1 gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer werde gemäß § 11 Abs. 14 UStG geschuldet.

Mit zwei voneinander unabhängigen Eingaben vom 19.4.2017 beantragte der Bf. die **Vorlage** seiner Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich Umsatzsteuer 2010 bis 2014 und Einkommensteuer 2010 bis 2013 sowie betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2010 bis 2015 an das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht vom 4.7.2017 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde unter Verweis auf die Beschwerdevorentscheidung.

Mit Eingabe vom 25.7.2017 ergänzte der Bf. seinen Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2015 dahingehend, als er der belangten Behörde beipflichtete, dass hinsichtlich des streitverfangenen Hauses zwei gesonderte Beurteilungseinheiten betreffend das Vorliegen von Liebhaberei anzunehmen sei, nämlich einerseits Top 1 und Top 3 und andererseits Top 2, weil bezüglich Top 2 eine teilweise Mitbenützung durch den Bf. selbst vorliege und daher eine gesonderte Bewirtschaftungsart zu erkennen sei. Somit seien die beiden Beurteilungseinheiten jeweils einer gesonderten Analyse zuzuführen:

Beurteilungseinheit Top 1 und Top 3

Der Bf. rügt die Inkonsistenz der belangten Behörde für den Zeitraum 2002 bis 2009, die steuerliche Verluste unter Einbeziehung von Top 2 und damit deutlich überhöht in Ansatz gebracht hat. Es wäre aus den Gesamtverlusten dieser Jahre derjenige Anteil auszuscheiden gewesen, der auf die Wohnung Top 2 entfällt.

Des Weiteren sei die Vorgangsweise der belangten Behörde insofern unrichtig, als der absehbare Zeitraum anstatt mit 20 Jahren nur mit nur 14 Jahren (2002 bis 2015) veranschlagt worden sei. Es wäre also für die Liebhabereibeurteilung eine ergänzende Prognose für die Jahre 2016 bis 2021 (auf Grundlage des Schriftsatzes vom 25.10.2016) vorzunehmen gewesen.

Schließlich sei nicht einsichtig, warum der absehbare Zeitraum mit dem Jahr 2002 beginne, da die Vermietung der Liegenschaft seit der Anschaffung durch den Bf. im Jahr 1966

Einkunftsquelleneigenschaft hatte und ein neuer Beurteilungszeitraum nur ab dem Jahr der Änderung der Bewirtschaftung in Ansatz gebracht werden könne. Es sei daher fraglich, ob bei Top 1 und Top 3 eine Änderung der Bewirtschaftung erfolgt und wenn ja, in welchem Jahr sie eingetreten sei. Die belangte Behörde nehme eine solchen Änderung der Bewirtschaftung jedenfalls willkürlich mit dem Jahr 2002 an. Im Hinblick auf die umfangreiche Sanierung des streitverfangenen Hauses durch den Bf. im Jahr 2008, sei es allenfalls im Jahr 2008 zu einer Änderung der Bewirtschaftung gekommen, die eine Neu Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft und einen neuen absehbaren Zeitraum von 20 Jahren (2008 bis 2027) erforderlich mache.

Dabei sei so vorzugehen, dass zunächst die Verluste der gegenständlichen Beurteilungseinheit Top 1 und Top 3 für die Jahre 2008 und 2009 zu ermitteln seien:

	2008	2009
Gesamtverlust	-23.072,97 €	-23.391,93 €
Einnahmen insgesamt	-11.329,20 €	-10.969,20 €
Werbungskosten insgesamt	-34.402,17	-34.361,13
Werbungskosten Top 1 und Top 3 (60% der gesamten Werbungskosten)	-20.641,30 €	-20.616,68 €
Einnahmen Top 1 und Top 3	11.067,60 €	10.200,72 €
Verlust Top 1 und Top 3	-9.753,70 €	-10.415,96 €

In weiterer Folge sei unter Zugrundelegung der im Schriftsatz vom 25.10.2016 vorgelegten Prognoserechnung eine Prognoserechnung für die Jahre 2008 bis 2027 betreffen die aus Top 1 und Top 3 bestehende Beurteilungseinheit zu erstellen, wobei für die Jahre 2010 bis 2015 die von der belangten Behörde in ihrer Begründung zur Beschwerdeentscheidung vom 13.3.2017 in Ansatz gebrachten Ergebnisse übernommen werden können und für die Jahre 2008 und 2009 die soeben ermittelten korrigierten Ergebnisse dieser Beurteilungseinheit in Ansatz zu bringen seien. Für die Jahre 2016 bis 2027 seien in Abänderung der im Schriftsatz vom 25.10.2016 vorgelegten Prognoserechnung die Mieten um die Miete der Top 2 in der

Höhe von 200,00 Euro pro Monat (2.400,00 Euro pro Jahr) unter Außerachtlassung des Mietzinsanhebungsanspruches betreffend Top 2 ab 2018 zu kürzen und sämtliche Werbungskosten nur mit einem Anteil von 60% anzusetzen.

Bei dieser Vorgangsweise ergibt sich das folgende Bild:

Ergebnis 2008	-9.573,70 €
Ergebnis 2009	-10.415,96 €
Ergebnis 2010-2015	-39.668,77 €
Mieten 2016 bis 2027: 12 Jahre à 12.642,83 €	151.713,96 €
Zehntelabsetzungen aus 2008: 2Jahre à 6.336,09 € x 60%	-7.603,31 €
Zehntelabsetzungen aus 2009: 3 Jahre à 2.190,18 € x 60%	-3.942,32 €
Zehntelabsetzungen aus 2011: 5 Jahre à 957,01 € x 60%	-2.871,03 €
Zehntelabsetzungen aus 2013: 7 Jahre à 5.612,08 € x 60%	-23.570,74 €
Zehntelabsetzungen aus 2014: 8 Jahre à 922,18 € x 60%	-4.426,46 €
Sonstige Werbungskosten 2016-2017: 12 Jahre à 1.200,00 €	-14.400,00 €
	-35.241,67 €

Sohin sei insgesamt im absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ab der Änderung der Bewirtschaftung im Jahr 2008 mit einem Gesamtüberschuss von 35.241,67 Euro zu rechnen, sodass die aus Top 1 und Top 3 bestehende Beurteilungseinheit jedenfalls als Einkunftsquelle anzusehen sei.

Beurteilungseinheit Top 2

Zutreffend sei, dass der Bf. die Wohnung Top 2 seit dem Jahr 1999 fallweise benütze. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde könne die Wohnung jedoch nicht als Ehewohnung iSd. § 90 Abs. 1 ABGB angesehen werden. Die fallweise Benützung der Wohnung führe daher keinesfalls dazu, dass die damit verbundenen Einnahmen und Werbungskosten zur Gänze wegen § 20 EStG außer Betracht zu bleiben hätten, vielmehr sei allenfalls ein zeitanteiliges Ausscheiden im Ausmaß der Mitbenützung (10% der Einnahmen und Werbungskosten würden maximal 5 Wochen Mitbenützung entsprechen) vertretbar.

Allerdings habe auch das zeitanteilige Ausscheiden der Einnahmen und Werbungskosten nicht stattzufinden, weil die Mitbenützung der Wohnung nicht unmittelbar aufgrund seines Eigentumsrechtes, sondern aufgrund eines ihm von seiner Ehegattin eingeräumten Nutzungsrechtes stattfinde, wobei die Ehegattin die Wohnung aufgrund eines einem Fremdvergleich standhaltenden Mietvertrages benütze.

Selbst wenn man vom Erfordernis eines zeitanteiligen Ausscheidens ausgehe, sei das streitverfangene Haus unter Bedachtnahme auf § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht zur Gänze als Unternehmensvermögen anzusehen. Es sei daher im Ausmaß der Benützung durch den Bf. – 4% in Ansehung des Gesamthauses (40% Flächenanteil von Top 2 multipliziert mit der maximal 10%igen Mitbenützung in zeitlicher Hinsicht) – von einem Verwendungseigenverbrauch iSd. § 3a Abs. 1a letzter Satz UStG auszugehen, welcher in Ansehung des § 12 Abs. 3 Z 4 UStG zu einer Vorsteuerkürzung eben dieser 4% führen müsse.

Auch für die Beurteilungseinheit Top 2 liege ab dem Jahr 2008 eine Änderung der Art der Bewirtschaftung aus den schon zu den Beurteilungseinheiten Top 1 und 3 genannten Gründen (Entschluss des Bf. zur umfassenden Generalsanierung des streitverfangenen Hauses) vor, sodass auch hinsichtlich dieser Beurteilungseinheit zunächst vom Beginn eines neuen Beurteilungszeitraumes mit dem Jahr 2008 auszugehen sei. Allerdings sei es zu einer weiteren Änderung der Art der Bewirtschaftung mit Beginn des Jahres 2010 gekommen. Damals habe nämlich der Bf. nach dem Tod seiner bisher diese Wohnung benutzt habenden Mutter den Entschluss gefasst, diese Wohnung zu einem marktkonformen Mietzins neu zu vermieten, was schließlich ab 1.1.2011 in Form der Vermietung an seine Ehegattin gelungen sei.

Die bisher vertretene Auffassung, wonach unter Bedachtnahme auf Rz 62 LRL 2012 und die dort zitierte Judikatur des VwGH für diejenige Zeit, in der noch die Mutter des Bf. die Wohnung Top 2 benützt habe, die von ihr tatsächlich bezahlte Miete durch einen fiktiven marktkonformen Mietzins zu ersetzen sei, weil sich die diesbezügliche Mietzinsbeschränkung kraft zwingender Gesetzesbestimmung des Mietengesetzes 2022 ergeben habe, in welchem Fall die marktkonforme Neuvermietung ab 2011 keine Änderung der Art der Bewirtschaftung darstellen würde, könne nicht aufrecht erhalten werden: Zwar habe der Bf. die

streitverfangene Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 23.8.1966 erworben und sei solcherart in den von der Voreigentümerin mit seinen Eltern abgeschlossenen Mietvertrag, der einer gesetzlichen Mietzinsbeschränkung nach dem Mietengesetz 1922 unterlag, bestandgeberseitig eingetreten; allerdings habe er mit Übereinkommen vom 27.6.1967 seinen Eltern – ohne dazu rechtlich verpflichtet gewesen zu sein – das dingliche Wohnrecht, mithin eine Dienstbarkeit und damit gerade kein obligatorisches Mietrecht, hinsichtlich der Wohnung Top 2 eingeräumt, das nicht unter die Bestimmungen des Mietengesetzes 1922 gefallen sei.

Darin sei eine vertragliche (nicht gesetzliche) Vereinbarung über eine Entgeltbeschränkung zu erblicken, sodass in Ansehung von Rz 64 LRL 2012 für die Zeit der Benützung der Wohnung Top 2 durch die Mutter des Bf. nicht von einem fiktiven marktkonformen Mietzins bei der Liebhabereibeurteilung auszugehen sei, jedoch das (ab 2011 auch erfolgreiche) Bemühen um eine marktkonforme Neuvermietung ab dem Jahr 2010 eine weitere Änderung der Art der Bewirtschaftung darstelle, weil es dadurch zu einer wesentlichen Erhöhung des Mietzinses der Wohnung Top 2 gekommen sei. Angesichts dieser weiteren Änderung der Art der Bewirtschaftung ab dem Jahr 2010 sei vom nochmaligen Beginn eines neuen Beurteilungszeitraumes mit diesem Jahr auszugehen, der bis zum Jahr 2029 reiche.

Für die Jahre 2010 bis 2015 sei der Erfolg dieser Beurteilungseinheit jeweils als Komplementärgröße zum Erfolg der anderen Beurteilungseinheit zu ermitteln und um einen 10%-igen Anteil für die fallweise Mitbenützung der Wohnung Top 2 durch den Bf. zu kürzen.

Demnach ergäbe sich für den Zeitraum von 2010 bis 2015 für diese Beurteilungseinheit folgendes Bild:

Gesamtergebnis 2010	-22.504,05 €
Gesamtergebnis 2011	-24.621,30 €
Gesamtergebnis 2012	-23.056,44 €
Gesamtergebnis 2013	-14.371,60 €
Gesamtergebnis 2014	-18.167,11 €
Gesamtergebnis 2015	-9.615,39 €
Ergebnis Top 1 und Top 3 2010 - 2015	39.668,77 €
Korrektur 2014	8.299,62 €
Korrektur 2015	8.299,62 €
	-56.067,88 €

abzüglich 10% Privatnutzung	5.606,79 €
Ergebnis Top 2 2010 - 2015	-50.461,09

Bei der Betrachtung des absehbaren Zeitraumes von 2010 bis 2029 ergebe sich für die Beurteilungseinheit Top 2 sohin das folgende Bild, wenn jeweils eine 10%-ige Kürzung sowohl der Einnahmen als auch der Werbungskosten zur Berücksichtigung der privaten Mitbenützung der Wohnung Top 2 durch den Bf. in Ansatz gebracht werde, wobei die obigen Ausführungen zur Beurteilungseinheit Top 1 und Top 3 betreffend die Nichtumstellung der Zehntelabsetzungen in Fünfzehntelabsetzungen auch hier sinngemäß gelten würden:

Ergebnis Top 2 2010 - 2015	-50.461,09 €
Mieten 2016 - 2029: 14 Jahre à 2.400 € x 90%	30.240,00 €
Mietzinsanhebungsanspruch 2018 – 2029: 12 Jahre à 7.200 € x 90%	77.760,00 €
Zehntelabsetzungen aus 2008: 2 Jahre à 6.336,09 € x 40% x 90%	4.561,98 €
Zehntelabsetzungen aus 2009: 3 Jahre à 2.190,18 € x 40% x 90%	-2.365,39 €
Zehntelabsetzungen aus 2011: 5 Jahre à 957,01 € x 40% x 90%	-1.722,62 €
Zehntelabsetzungen aus 2013: 7 Jahre à 5.612,08 € x 40% x 90%	-14.142,44 €
Zehntelabsetzungen aus 2014: 8 Jahre à 922,18 € x 40% x 90%	-2.655,88 €
Sonstige Werbungskosten 2016 bis 2029: 14 Jahre à 800 € x 90%	-10.080,00 €

	22.010,60 €
--	--------------------

Somit ergebe sich auch für die Beurteilungseinheit Top 2 während des von 2010 bis 2029 reichenden absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss, sodass auch hinsichtlich dieser Beurteilungseinheit die Einkunftsquelleneigenschaft zu bejahen sei.

Mit Eingabe vom 25.7.2017 ergänzte der Bf. auch seinen Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2014 und Einkommensteuer 2010 bis 2013 und führte aus, dass nach der Judikatur des BFG und des VwGH die Wiederaufnahmegründe in der Bescheidebegründung anzuführen seien. Die Abgabenbehörde habe die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweise zu erheben und in der Begründung des Bescheides kontrollierbar dazustellen. Die fehlende Angabe von Wiederaufnahmegründen in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides sei auch in einer Beschwerdeverentscheidung nicht nachholbar. Daher sei einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid, der in seiner Begründung keine tauglichen Wiederaufnahmegründe anführe, stattzugeben.

Die Begründung der Wiederaufnahmebescheide vom 11.6.2016 enthalte lediglich Tatsachen, die keine Wiederaufnahmegründen darstellten (die Mitteilung, dass sich die Zehntelabsetzungen für 2015 verglichen mit 2014 reduzieren würden; die Höhe der Instandsetzungsaufwendungen; die Tatsache des von 2006 bis 2015 erzielten Gesamtverlustes sowie die Tatsache der bis 2023 anfallenden beträchtlichen Zehntelabsetzungen). Eine neue Tatsache stelle lediglich der Verlust des Jahres 2015 und sein Beitrag zum Gesamtverlust des Zeitraumes 2006 bis 2015 dar. Auch diese Tatsache sei aber ein Novum productum und nicht ein novum repertum.

In der Begründung der Beschwerdeverentscheidung vom 16.3.2017 führe die belangte Behörde als Wiederaufnahmegründe an, dass einerseits die Neuvermietung der Wohnung Top 2 an die Ehegattin des Bf. und andererseits die in der Prognoserechnung aus dem Jahr 2004 nicht enthaltenen Instandsetzungsaufwendungen der Jahre ab 2008 neu hervorgekommene Tatsachen darstellen würden, welche die Wiederaufnahme rechtfertigten.

Es möge sein, dass die Gestaltung der Mietverhältnisse betreffend Top 2 mit der Ehegattin des Bf. seit dem Jahr 2011 eine im Beschwerdeverfahren neu hervorgekommen Tatsache darstelle. Dies vermag jedoch die seitens der belangten Behörde verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens deshalb nicht zu rechtfertigen, weil diese Tatsache erst in der Begründung der Beschwerdeverentscheidung und nicht schon in der Begründung der ursprünglichen Wiederaufnahmebescheide angeführt worden sei.

Die beträchtlichen Instandsetzungsaufwendungen ab dem Jahr 2008 seien in den Beilagen zu den Steuererklärungen des Bf. jeweils unmissverständlich offengelegt worden, sodass hier von einer neu hervorgekommenen Tatsache in keiner Weise die Rede sein könne. Es wäre Sache der belangten Behörde gewesen, aufgrund der für sie unzweifelhaft aus den Beilagen zu den Steuererklärungen erkennbaren möglichen Änderungen der Art der Bewirtschaftung durch die umfassende Gebäudesanierung ab 2008 vom Vorliegen eines neuen Beurteilungszeitraumes betreffend die Einkunftsquelleneigenschaft auszugehen und den Bf. gegebenenfalls zur Vorlage einer entsprechenden Prognoserechnung für diesen neuen Beurteilungszeitraum aufzufordern. Dieses Versäumnis könne die belangte Behörde durch die nunmehrige Verfügung einer Wiederaufnahme dieses Veranlagungsverfahrens nicht nachholen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. vermietet in den streitgegenständlichen Jahren 2010-2015 in einem Mietobjekt an der Adresse ***3***, drei gesonderte Wohneinheiten.

Top 1 (Erdgeschoßwohnung) war im Zeitraum von 2003 bis März 2011, von April 2012 bis April 2015 und ab Juni 2015 **fremdvermietet**.

Top 2 (erster Stock) war in der Vergangenheit von der **Mutter** des Bf., bewohnt. Das Mietverhältnis wurde bereits bei Erwerb der Liegenschaft seitens des Bf. übernommen und endete mit dem Tod der Angehörigen Ende August 2009.

Ab Jänner 2011 wurde die Wohnung an die **Ehegattin** des Bf. mit einer Mitzinsermäßigung von 75% gegen Übernahme der Verpflichtung, die Wohnung grundlegend zu sanieren, vermietet.

Die Vermietung von Top 2 an die Ehegattin des Bf. erfolgte zu Konditionen, die einem Fremdvergleich nicht standhalten.

Top 3 (Dachgeschoß) wurde nach der Fertigstellung des Dachausbaus im Zeitraum von September 2006 bis April 2007 und von Februar 2008 bis August 2009 **fremdvermietet**.

Seit Jänner 2010 wird die Wohnung durchgängig an die **Ehegattin** des Bf. fremdüblich vermietet.

Aufgrund der umfangreichen Sanierung des Mietobjektes im Jahr 2008 ist von einer Änderung der Bewirtschaftung ab dem Jahr 2008 auszugehen.

Der Bf. hat für die Vermietung der Wohnungen Top 1 und Top 3 eine adaptierte Prognoserechnung, beginnend ab dem Jahr 2008 bis 2027 vorgelegt, welche einen Gesamtüberschuss im Ausmaß von 35.241 Euro ausweist.

Mit Bescheiden vom 12. Juli 2016 nahm die belangte Behörde die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2010-2014 und Einkommensteuer 2010-2013 wieder auf und verwies in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide auf die in der Begründung zu den neuen Sachbescheiden vermeintlich neu hervorgekommenen Tatsachen und/oder Beweismittel, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen würden.

2. Beweiswürdigung

2.1. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2010-2014 und Einkommensteuer 2010-2013

Der Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt befindlichen Urkunden und den Parteivorbringen.

Die Wiederaufnahme der Verfahren wurde (in den neuen Sachbescheiden Umsatz- und Einkommensteuer 2010-2015) damit begründet, dass sich laut Mitteilung des Bf. die Zehntelabsetzungen für 2015 verglichen mit 2014 um 8.551,72 Euro reduzieren hätten sollen, es sich tatsächlich aber nur um eine Reduktion der Zehntelabsetzungen von 2.784,30 Euro gehandelt habe, da auch im Jahr 2014 Instandsetzungsaufwendungen 92.218 Euro durchgeführt worden seien.

Wiederaufnahmegründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente (vgl. VwGH 11.9.1997, 97/15/0078; 26.4.2000, 96/14/0176). Dies sind solche, die im neuen Bescheid zu berücksichtigen, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind.

Dem Umstand der Änderung der Zehntelabschreibungen sowie der höheren Instandsetzungsaufwendungen fehlt die Entscheidungswesentlichkeit für die Frage, ob die Tätigkeit überhaupt als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei zu qualifizieren ist (vgl. *Ritz/Koran*, BAO 7 § 303 BAO Rz 43; *Bibus*, Wiederaufnahme, in *Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Betriebsprüfung III, 14; vgl. auch VwGH 13.9.1988, 87/14/0159), weil sie lediglich Auswirkungen auf die Höhe der Einkünfte hat, während bei Liebhaberei eben gar keine Einkünfte vorliegen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens öffnet den Weg, eine durch Bescheid erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der betreffende Bescheid durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art in seinen Grundlagen erschüttert ist (siehe *Stoll*, BAO-Handbuch, Seite 721, und das dort erwähnte Schrifttum). Zu den neu hervorgekommenen Umständen gewichtiger Art gehören gemäß § 303 BAO unter anderem neu hervorgekommene Tatsachen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher

unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. *Stoll*, a. a.O. Seite 724). Geht es daher einzig und allein darum, einen bestimmten, der Behörde schon bisher bekannten Sachverhalt anders als bisher rechtlich zu würdigen, so kann dies nicht im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens unter Berufung auf Tatsachen geschehen, die mit diesem Sachverhalt und seiner rechtlichen Würdigung in keinem Zusammenhang stehen (vgl. VwGH 13.09.1988, 87/14/0159).

Im Beschwerdefall waren der belangten Behörde die beträchtlichen Instandsetzungsaufwendungen ab dem Veranlagungsjahr 2008 bekannt - da sie in den Beilagen zu den Abgabenerklärungen jeweils offengelegt wurden – sodass aufgrund der Höhe der Instandsetzungsaufwendungen davon ausgegangen werden hätte können, dass die Vermietungstätigkeit des Bf. nicht geeignet ist, in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss zu erzielen.

Für die Wiederaufnahme der Verfahren war somit allein entscheidend, dass die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden anders als in den ursprünglichen Bescheiden das Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Abrede stellte. Für die Feststellung des Nichtbestehens einer Einkunftsquelle war jedoch weder die Höhe der Instandsetzungsaufwendungen noch die Höhe der Zehntelabschreibungen für das Jahr 2015 verglichen mit jenen im Jahr 2014, aus deren Unkenntnis die belangte Behörde einen Wiederaufnahmegrund ableitet, von Belang, weil die Höhe der Instandsetzungsaufwendungen und der Zehntelabschreibungen der entsprechenden Jahre nur bei Bejahung des Vorliegens einer Einkunftsquelle und der Erlassung von darauf beruhenden Bescheiden von Bedeutung gewesen wäre (vgl. BFG 11.3.2025, RV/7103743/2023).

Dass aber jene Sachverhaltselemente, die die belangte Behörde veranlassten, die Vermietungstätigkeit des Bf. als Einkunftsquelle in Abrede zu stellen, dieser nicht bereits anlässlich der ursprünglichen Veranlagung zur Umsatzsteuer 2010-2014 und der Einkommensteuer 2010-2013 bekannt gewesen wären, wird in den angefochtenen Bescheiden nicht dargelegt.

Der von der belangten Behörde der Wiederaufnahme zu Grunde gelegte Tatsachenkomplex wurde erstmals in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung näher dargelegt, wonach die „Neuvermietung“ der Wohnung Top 2 an die Ehegattin des Bf. als eine ursprünglich nicht offengelegte Art der Bewirtschaftung des Mietobjekts dazu geführt habe, dass die Betätigung insgesamt als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO zu beurteilen war. Dabei handelt es sich jedoch um eine nicht mehr wirksame Nachholung der Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren in der Beschwerdevorentscheidung.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die von der belangten Behörde als Wiederaufnahmegründe herangezogenen neu hervorgekommenen Tatsachen der hohen

Instandsetzungskosten sowie der Änderung der Zehntelabschreibungen nicht geeignet waren, zu den im Spruch anders lautenden Bescheiden zu führen, weswegen die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide aufzuheben waren.

2.2. Umsatzsteuer für 2015 und Einkommensteuer für 2014 und 2015

Der Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt befindlichen Urkunden und den Parteivorbringen.

Betreffend die Vermietung von Top 2 an die Ehegattin des Bf. ab Jänner 2011 wurde die Angehörigeneigenschaft nicht bestritten bzw. ist sie durch den identen Nachnamen evident. Die Feststellung, dass Top 2 gänzlich fremdunüblich vermietet wurde, wird aus folgenden Überlegungen gefolgert:

Wird eine Wohnung mit einer Mietzinsermäßigung von 75% an Verwandte überlassen, so ist bereits dieser Entschluss nicht durch Überlegungen getragen, die darauf gerichtet sind, das Objekt unternehmerisch zu nutzen und damit Einkünfte zu erzielen. Auch wenn die Mietzinsermäßigung damit begründet wird, dass diese gegen die Übernahme der Verpflichtung gewährt wurde, die Wohnung grundlegend zu sanieren, so kann die Verquickung von Mietverhältnissen mit Verwandten und Wohnungssanierung nur von privaten Motiven aus dem familiären Umfeld getragen sein.

Mietern die grundlegende Sanierung einer Wohnung zu gestatten und dafür auf Dauer auf einen Großteil des Entgelts zu verzichten bzw. unbefristet marginale Mieten in Kauf zu nehmen, erscheint schon für sich gesehen eine fragwürdige Entscheidung. Diese Entscheidung aber gegenüber der Mieterin weder vertraglich dadurch abzusichern, dass ihr klar definierte vorzunehmende Sanierungsmaßnahmen vorgegeben werden und ihr Fristen für die Baumaßnahmen gesetzt werden, noch von ihr Belege über die fachgerechte Durchführung der Baumaßnahmen zu verlangen, kann nicht als wirtschaftliches Verhalten eines ordentlichen Vermieters gewertet werden. Die Art und Weise, wie hier die Vermietung erfolgt ist und der rigorose Verzicht auf Mieteinnahmen halten einem Fremdvergleich daher nicht im Geringsten stand. Einem fremden Dritten würde nie derart weitreichend freie Hand gelassen werden.

Daraus ergibt sich, dass bei der Wohnung Top 2 nie eine marktübliche Vermietung intendiert war, sondern die Schaffung von Wohnraum für die Ehegattin des Bf. das einzige Motiv für die Vertragsgestaltung war.

Bei der Vermietungstätigkeit ist zwischen kleiner (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO) und großer Vermietung (§ 1 Abs. 1 LVO) zu unterscheiden. Die kleine Vermietung betrifft die Vermietung von maximal zwei Wohnungen in einem Mietshaus, die Vermietung von mehr als zwei Wohnungen in einem Mietshaus wird als „große“ Vermietung bezeichnet.

Aufgrund des Ausscheidens von Top 2 aus der Vermietungstätigkeit des Bf., verfügt die Liegenschaft des Bf. über **zwei gesonderte Beurteilungseinheiten**, sodass die gegenständliche Vermietungstätigkeit als kleine Vermietung unter § 1 Abs. 2 LVO zu subsumieren ist.

Im Hinblick auf die umfangreiche Sanierung des Mietobjekts durch den Bf. ab dem Jahr 2008 ist von einer Änderung der Bewirtschaftung im Jahr 2008 auszugehen, welche eine Neubeurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft sowie einen neuen Beurteilungszeitraum erforderlich macht.

Der Bf. hat für die beiden Beurteilungseinheiten (Top 1 und Top 3) eine adaptierte Prognoserechnung für die Jahre 2008 bis 2027 (neuer Beurteilungszeitraum nach der Änderung der Bewirtschaftung) vorgelegt, welche einen Gesamtüberschuss im Ausmaß von 35.241 Euro ausweist. Im Hinblick auf die Plausibilität und Nachvollziehbarkeit dieser Prognoserechnung ist die Vermietungstätigkeit der aus Top 1 und Top 3 bestehende Beurteilungseinheit daher als unternehmerische Tätigkeit sowie als Einkunftsquelle anzusehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I (Stattgabe der Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2010-2014 und Einkommensteuer 2010-2013)

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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 im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0006, mwN; sowie VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0006, mwN; VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; sowie *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 303 BAO Rz 24).

Wie bereits in der Beweiswürdigung ausgeführt, waren die von der belangten Behörde als Wiederaufnahmegründe herangezogenen neu hervorgekommenen Tatsachen nicht geeignet, zu den im Spruch anders lautenden Bescheiden zu führen, weswegen der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben waren.

Infolge der Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren war die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2010-2014 und Einkommensteuer 2010-2013 als gegenstandslos zu erklären. Folglich verbleibt die Entscheidung über die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2014 und Einkommensteuer 2014 und 2015.

3.2. Zu Spruchpunkt II (Abänderung der Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2014 und Einkommensteuer 2014 und 2015)

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Gemäß § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 gilt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung LVO), BGBl. Nr. 33/1993 als auf Grund dieses Bundesgesetzes (des UStG 1994) erlassen.

Eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994), ist als Liebhabereibetätigung und demnach als nicht unternehmerisch zu beurteilen. Die aus dieser Tätigkeit erzielten Umsätze unterliegen nicht der Umsatzsteuer und es können im Zusammenhang mit diesen Betätigungen keine Vorsteuern zum Abzug gelangen.

Gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (LVO), StF: BGBl. Nr. 33/1993 ist bei einer Betätigung Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B.

Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Zu Top 2:

Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen nach ständiger Rechtsprechung außenwirksam abgeschlossen und hinreichend bestimmt sein sowie einem Fremdvergleich standhalten (vgl zB JAKOM/*Marschner*, EStG¹⁴ (2021), § 4 Rz 332 ff mwN). Der Mietvertrag mit zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin hält jedoch einem Fremdvergleich nicht stand; die Wohnung ist somit nicht im Rahmen einer Einkunftsquelle gelegen, weshalb sie nicht steuerlich anerkannt werden kann.

Der vom Bf. vorgebrachte Antrag, ein zeitanteiliges Ausscheiden im Ausmaß seiner Mitbenützung der Wohnung im Ausmaß von 10% der Einnahmen und Werbungskosten ist infolge der nicht fremdüblich vermieteten Wohnung an seine Ehegattin nicht möglich.

Es liegt daher hinsichtlich Top 2 weder eine Einkunftsquelle vor, noch wird diese Wohnung unternehmerisch genutzt. Die diesbezügliche Ausscheidung aus dem Unternehmen für das Jahr 2015 und aus der Einkünftefeststellung für die Jahre 2014 und 2015 durch die belangte Behörde erfolgte daher zurecht.

Eine sogenannte "kleine Vermietung" liegt vor, wenn Wirtschaftsgüter, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung

in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen, vermietet werden. Dazu gehören die "Vermietung von Eigentumswohnungen, Eigenheimen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten" (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO).

Bei der Vermietung von Wohnungen ist für jedes Mietobjekt die Eigenschaft als Einkunftsquelle gesondert zu beurteilen. § 1 Abs. 2 LVO bestimmt, dass Gegenstand der Liebhabereiprüfung jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit ist. Selbst verschiedene, in einem Haus gelegene Eigentumswohnungen, für die unterschiedliche, voneinander unabhängige wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vorliegen, bilden keine wirtschaftliche Einheit und sind gesondert zu beurteilen (VwGH 21.11.2007, 2003/13/0032; ebenso VwGH 24.2.2011, 2007/15/0025, bezüglich Nutzungsrechte an mehreren Appartements).

Im vorliegenden Fall ist daher festzuhalten, dass es sich bei der Vermietungstätigkeit des Bf. in Ansehung der nach Ausscheidung von Top 2 verbleibenden beiden Beurteilungseinheiten Top 1 und Top 3 um eine kleine Vermietung handelt, welche gesondert zu beurteilen sind.

Im Zweifel ist anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, dass bei einer Bewirtschaftung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO innerhalb des absehbaren Zeitraumes eine Einkunftsquelle vorliegt (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192; VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036). Die Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Eine am Beginn der Vermietung erstellte Prognose, aus der auf die Ertragsfähigkeit der Vermietung geschlossen werden soll, hat sich an den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen zu orientieren (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192; VwGH 19.3.2013, 2010/15/0106).

Im Hinblick auf die Ausführungen in der Beweiswürdigung betreffend die seitens des Bf. vorgelegte plausible adaptierte Prognoserechnung für den Zeitraum 2008 bis 2027 mit einem Gesamtüberschuss von 35.241,67 Euro, ist die Vermietungstätigkeit betreffend die beiden Beurteilungseinheiten Top 1 und Top 3 als unternehmerische Tätigkeit sowie als Einkunftsquelle anzusehen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt III (Gegenstandsloserklärung)

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1 BAO) entsprochen, so ist eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1 BAO) gerichtete Bescheidbeschwerde gemäß § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Die Gegenstandsloserklärung der Bescheidbeschwerde liegt nicht im Ermessen. Sie hat durch das Verwaltungsgericht mit Beschluss zu erfolgen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 261 BAO Rz 6).

Im Hinblick darauf, dass die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010-2014 und Einkommensteuer für die Jahre 2010-2013 aufzuheben waren und dadurch die entsprechenden, zugleich erlassenen neuen Sachbescheide gemäß § 307 Abs. 3 BAO außer Kraft getreten sind, war die Beschwerde gegen die gleichzeitig neu erlassenen Sachbescheide (Umsatzsteuer 2010-2014 und Einkommensteuer 2010-2013) als gegenstandslos zu erklären.

3.4. Zu Spruchpunkt IV (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.

Die rechtliche Beurteilung der von der belangten Behörde als Wiederaufnahmegründe herangezogenen neu hervorgekommenen Tatsachen wurde im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorgenommen. Die Gegenstandsloserklärung der Beschwerde ergibt sich aus dem Gesetz. Da es sich bei den zu klärenden Fragen des Vorliegens einer Einkunftsquelle iSd. EStG und einer unternehmerischen Tätigkeit iSd. UStG bezüglich der vermieteten Wohnungen um Einzelfallbeurteilungen und somit um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung handelt und die Rechtsfolgen im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurden, wird die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für nicht zulässig erklärt.

Wien, am 26. März 2026