



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Dr. G. und der Dr. M. NN als Miteigentumsgemeinschaft der Liegenschaften 9999 X-Stadt, X-Straße 8 und Adresse2, vertreten durch Pentagonale WT-GmbH Mag. Wolfgang Lampert, Wirtschaftstreuhandgesellschaft, 8010 Graz, Hauptplatz 14, vom 8. März 2007 gegen die gemäß § 303 Abs. 4 BAO ergangenen Bescheide des Finanzamtes X vom 13. Februar 2007 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer für 2001 - 2004 und Wiederaufnahme der Verfahren zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2001 - 2004, sowie über die Berufung vom selben Tag gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 - 2004 und gegen die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2001 - 2004, sämtliche vom 13. Februar 2007, entschieden:

1. Der Berufung vom 8. März 2007 gegen die am 13. Februar 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO ergangenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer für 2001 - 2004 sowie gegen die gemäß § 303 Abs. 4 BAO ergangenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 - 2004 wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO Folge gegeben.

Die gemäß § 303 Abs. 4 BAO ergangenen Bescheide vom 13. Februar 2007 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer für 2001 – 2004 sowie betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 - 2004 werden aufgehoben.

2. Die Berufung vom 8. März 2007 gegen die Umsatzsteuerbescheide für 2001 – 2004 und gegen die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 – 2004, sämtliche vom 13. Februar 2007, wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit den nach einer Außenprüfung (AP) ergangenen, nunmehr angefochtenen Bescheiden verneinte das Finanzamt X (FA) für das im Hälfteeigentum der berufungswerbenden Miteigentümer stehende Mietobjekt in 9999 X-Stadt, X-Straße 8 das Vorliegen einer Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) und einer unternehmerischen Betätigung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG).

Die Erstbehörde ging aufgrund der Feststellungen bei der durchgeführten Prüfung davon aus, dass das Mietobjekt nicht in den Vollarwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes (MRG) falle und daher dessen Mietzinsbeschränkungen nicht unterliege. Auf der Grundlage dieser Beurteilung stellte das FA für die im obersten Geschoß des Mietobjekts liegende Wohnung ein wesentlich zu niedriges Mietentgelt und daher eine dem Fremdvergleich nicht standhaltende Vermietung an die Tochter der beiden Eigentümer des Mietobjekts fest und schied dieses Mietverhältnis aus den Besteuerungsgrundlagen der Vermietungsgemeinschaft aus.

Den nach dieser Maßnahme verbleibenden Rest des Gebäudes, beinhaltend je eine Mietwohnung im Tiefparterre (TP) und im Hochparterre (HP) des Hauses, ordnete das FA dem Bereich des § 1 Abs.2 Liebhabereiverordnung 1993, BGBl 1993/33 (LVO) zu („kleine Vermietung“) und verneinte dessen Einkunftsquelleneignung ebenfalls, weil mit der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb des erforderlichen Zeitraums nicht zu rechnen sei.

Dieser Ansicht folgend nahm die Erstbehörde die rechtskräftigen Bescheide zur Umsatzsteuer und Einkünftefeststellung nach § 188 BAO für 2001 bis 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ zugleich neue Sachbescheide an die Miteigentumsgemeinschaft (MEG). Die Ergebnisse aus dem Mietobjekt in 9999 X-Stadt, X-Straße 8 blieben darin unberücksichtigt.

Der mitbeteiligte Ehegatte (Bw) legte (auch Namens seiner Gattin) für die MEG Berufung sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die neuen Sachbescheide vom 13. Februar 2007 ein.

Neben gravierenden Verfahrensmängeln - Verletzung des Parteihörs, Prüfungsbeendigung ohne abschließende Schlussbesprechung, Verweigerung der Akteneinsicht, unterlassene Beweisaufnahmen (Unterbleiben eines ordnungsgemäßen Augenscheins, Negierung beantragter Zeugeneinvernahmen), aktenwidrige

Sachverhaltsannahmen u.a – verwehrte sich der Bw im Rechtsmittel einerseits gegen die Befugnis des FA zur Wiederaufnahme der rechtskräftig abgeschlossenen Bescheide für die Jahre 2001 bis 2004 und verwies andererseits auf die Unrichtigkeit entscheidender Elemente der behördlichen Sachverhaltsannahmen in den angefochtenen Sachbescheiden, welche der rechtlichen Beurteilung des FA zu Grunde gelegt worden seien.

Die Wiederaufnahme sei gesetzwidrig, weil sich gegenüber den Feststellungen bei der im Jahr 2003 erfolgten Vorprüfung (inklusive durchgeführter Besichtigung des Mietobjekts) keine Änderungen ergeben hätten, welche als neue Tatsachen oder Beweismittel eine Maßnahme nach § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigen würden.

Bereits bei der Vorprüfung sei festgestellt worden, dass das aus dem Jahr 1894 stammende Haus von jeher mit drei Wohneinheiten ausgestattet gewesen sei, die bereits lange vor, jedenfalls aber seit dem Erwerb des Hauses durch die heutigen Miteigentümer im Jahr 1992, zu Vermietungszwecken genutzt worden seien. Das Haus unterliege daher dem Vollanwendungsbereich des MRG mit all den daraus resultierenden Beschränkungen, insbesondere auch den Begrenzungen der zulässigen Mietzinshöhe.

Bei der den angefochtenen Bescheiden vorangegangenen Außenprüfung sei diese Tatsache neuerlich durch geeignete Unterlagen bzw. Verweise auf Feststellungen bei der Vorprüfung untermauert worden. Ergänzend werde nunmehr mit der Berufung ein Gutachten eines Sachverständigen aus dem Bauwesen vorgelegt, welcher ebenfalls zum Ergebnis gelangt sei, dass das Mietobjekt von Beginn an mit drei Wohnebenen und je einer Wohnung pro Ebene ausgestattet gewesen und verwendet worden sei. Entgegen den Annahme der Erstbehörde sei die im dritten Geschoß gelegene Wohnung demnach eindeutig nicht durch einen späteren Dachbodenausbau entstanden und schon gar nicht durch einen solchen nach In-Kraft-Treten der Mietrechtsnovelle 2001, auf welche die Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmung des § 1 Abs. 4 Z. 2 MRG beschränkt sei.

Die Wohnung der Tochter sei bei der Vermietung (ab September 1996) in einem unbrauchbaren Zustand gewesen (= Kategorie D). Wegen Fehlens einer zeitgemäßen Badeeinrichtung sei diese nach wie vor der Kategorie D zuzuordnen, wenn sie auch inzwischen einen brauchbaren Zustand aufweise. Da Wohnungen der Kategorie D vom Richtwertzinssystem ausgenommen seien (§ 16 MRG), entspreche der beim Mietverhältnis verrechnete Kategoriemietzins dem Gesetz. Alle Vormieter, darunter auch die Mieterin des der Vermietung an die Tochter vorangehenden Mietverhältnisses zur strittigen Wohnung, hätten einen Kategoriemietzins geleistet. Da mit dem vereinbarten Mietzins den Bestimmungen des MRG entsprochen worden sei, könne an der Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses mit der Tochter kein Zweifel bestehen.

Für die Prüfung des Einkunftsquellencharakters sei unter diesen Umständen nach Lehre und Rechtsprechung die objektive Ertragsmöglichkeit unter Ausblendung der gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen und Ansatz fiktiver, marktkonformer Mieten zu prognostizieren. Seine im Prüfungsverfahren nach diesen Kriterien erstellte Prognoserechnung (UFS-Anmerkung: mit marktkonformen Mieten ab 2007) habe einen Gesamtüberschuss bereits im Jahr 2022 ausgewiesen, womit den Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) für die „große Vermietung“ entsprochen werde. Bei Ansatz marktkonformer Mieten bereits ab Beginn der Vermietung ergebe sich ein Totalüberschuss schon vor Ablauf von 20 Jahren. Auf diese Prognoserechnung sei im erstinstanzlichen Verfahren in keiner Weise eingegangen worden. Nach Gewährung von Akteneinsicht in die Unterlagen der Außenprüfung legte die Erstbehörde das Rechtsmittel dem UFS zur Entscheidung vor.

Auf Aufforderung des UFS holte das FA in der Folge den im erstinstanzlichen Verfahren beantragten Augenschein nach und änderte daraufhin seine Meinung zum Zeitpunkt der Schaffung der Wohnung im obersten Geschoß des Hauses (nunmehr: Schaffung der Wohnung bereits im Zuge der Gebäudeerrichtung 1894; Brauchbarmachung „*durch Wegnahme einer Gaube und Einbau eines „Großfensters“ im Zuge einer „umfassenden Dachssanierung“* 1995/1996).

Im Ergebnisbericht an den UFS vom 19. Mai 2008 verwies die Erstbehörde zudem auf die anlässlich des Augenscheins getroffene Feststellung, dass die Wohnung über ein Badezimmer mit einer (kleiner ausgeführten) Badewanne (kombiniert mit einer Dusche) verfüge. Das gesamte Objekt sei im Laufe der Zeit saniert worden. Die Wohnungen seien in einem sehr guten Zustand. Sämtliche Räume seien als neuwertig zu bezeichnen.

Unter Vorlage eines Mietvertrages je Wohnung zu den im Prüfungszeitraum bestehenden Mietverhältnissen und Darstellung der sich daraus für 2003 ergebenden, unterschiedlichen Jahreseinnahmen und Durchschnittsmieten (pro m<sup>2</sup> Nutzfläche) hielt das FA die aufgetragene Erhebung der ortsüblichen Mieten für entbehrlich. Die Gegenüberstellung der unterschiedlichen Miethöhen innerhalb des Objekts genüge zur Feststellung der fehlenden Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses mit der Tochter, weshalb dieses als „Wohnversorgung für nahe Angehörige“ aus den Besteuerungsgrundlagen auszuschneiden gewesen sei.

Die Adaptierung der vom Bw vorgelegten Prognoserechnung (Ausscheiden der Wohnung im Obergeschoß, kein Ansatz eines „freien Marktzins“, da dieser „*durch die Beschränkungen des MRG ohnedies niemals zu erreichen*“ sei) habe ergeben, dass im vorgeschriebenen Zeitraum kein Totalüberschuss erzielbar sei. Im Übrigen entspreche die vom Bw vorgelegte Prognoserechnung „*nicht den steuerlichen Voraussetzungen für die Ermittlung eines realistischen Totalüberschusses*“.

Eine Vorlage der vom FA im Zuge der BP adaptierten Prognoserechnung des Bw, welche im AP-Bericht nicht abgelegt war, unterließ das FA trotz Aufforderung durch den UFS.

Als Begründung für die auf Basis des § 303 Abs. 4 BAO durchgeführte Wiederaufnahme der Umsatzsteuer-/Feststellungsbescheide für 2001 – 2004 führte die Erstbehörde die *„unterschiedlichen m<sup>2</sup> Preise für die Wohnungsmieten“* an. Diese seien aus den dem FA für den Prüfungszeitraum offen gelegten Unterlagen (Abgabenerklärungen, Einnahmen-/Ausgabenrechnungen) nicht ersichtlich gewesen und hätten erst im Zuge des Prüfungsverfahrens festgestellt werden können.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **I. Sachverhalt:**

Die Entscheidung im anhängigen Verfahren fußt auf der nachstehend angeführten Aktenlage und den darauf basierenden Sachverhaltsfeststellungen des UFS.

1. Die berufungswerbenden Miteigentümer (Ehegatten) hatten die Liegenschaft in 9999 X-Stadt X-Straße 8 im Jahr 1992 um einen Kaufpreis von 4.000.000,- S jeweils im Hälteeigentum erworben. Zum Zeitpunkt des Erwerbs waren *„die im Dachgeschoss und Tiefparterre vorhandenen Wohnungen vermietet“* gewesen (Punkt III des Kaufvertrages (KV) vom 2. Oktober 1992).

2. Die mitbeteiligte Ehefrau ist Alleineigentümerin des benachbarten Einfamilienhauses X-Straße 10, in dem sich lt. Daten des Zentralmelderegisters (ZMR) auch deren langjähriger, behördlicher Hauptwohnsitz befindet. Der mitbeteiligte Ehegatte hat nach den meldebehördlichen Daten seinen Hauptwohnsitz seit 1986 und bis heute - wie im Übrigen auch die Tochter A (geb. Juli 1969) seit 1999 - an der Adresse seiner Anwaltskanzlei im Stadtzentrum von X-Stadt.

Im Verfahren zum Familienbeihilfenbezug für die Tochter scheint als Adresse des gemeinsamen Familienhaushalts das Einfamilienhaus der mitbeteiligten Ehefrau in X-Straße 10 auf (FB-Bezug durch den Bw bis Juli 1996).

3. Nachdem vom Juli bis September 1998 erklärungskonforme, jedoch gemäß § 200 BAO vorläufig erlassene Umsatzsteuer- bzw. Einkünftefeststellungsbescheide für die Jahre 1993 - 1997 an die MEG ergangen waren, hatte das FA im Zuge der Überprüfung der Abgabenerklärungen 1998 eine Nachschau durch den abgabenbehördlichen Erhebungsdienst (ED) durchgeführt.

Dem zugehörigen Erhebungsbericht vom 27. Dezember 2000 ist zu entnehmen, dass die Überprüfungsschwerpunkte bei dieser Maßnahme, neben der AfA-Bemessungsgrundlage für das erworbene Mietobjekt, die (ohne öffentliche Fördermittel) durchgeführten

Instandhaltungs-/ bzw. Instandsetzungsarbeiten am Mietobjekt X-Stadt, X-Straße 8 und die Fremdüblichkeit des Mietzinses beim Mietverhältnis mit der Tochter gewesen waren.

Das Erhebungsorgan hatte anhand der vorgelegten Rechnungen (für welche die MEG den Vorsteuerabzug begehrt hat) festgestellt, dass die Sanierungsarbeiten vor allem in den Jahren 1995 und 1996 durchgeführt worden waren und überwiegend die mit Mietvertrag (MV) vom 22. Oktober 1996 an die Tochter vermietete Wohnung im obersten Wohngeschoß des Hauses betroffen hatten.

Als durchgeführte Instandsetzungsmaßnahmen hält das Erhebungsorgan im Bericht vom 27. Dezember 2000 fest: *„Renovierung der Fassade, Spenglerarbeiten, Austausch von 4 Fenstern und einer Balkontür, Glaserarbeiten sowie Sanierung einer Wohneinheit incl. Badeinbau samt Fliesen und Einbau einer Heizung“*.

Zur Klärung der Fremdüblichkeit des mit der Tochter vereinbarten Mietzinses findet sich in diesem Bericht eine Gegenüberstellung der Mieteinnahmen aus den drei Mietverhältnissen des Jahres 1998. Demnach waren die an Fremdmietler vermieteten Wohnungen im TP (69 m<sup>2</sup> Nutzfläche) bzw. HP (120 m<sup>2</sup> Nutzfläche) zu dieser Zeit um eine „Gesamtzahlung“ (gemeint offenbar Miete incl. Betriebskosten und USt) von umgerechnet monatlich 7,65 €/m<sup>2</sup> (TP) bzw. 9,67 €/m<sup>2</sup> (HP) vermietet gewesen, während sich für die an die Tochter vermietete Wohnung im letzten Wohngeschoß des Hauses (90 m<sup>2</sup> Nutzfläche) ein Wert von 2,45 €/m<sup>2</sup> errechnet.

Das Erhebungsorgan hatte aus den unterschiedlichen Miethöhen auf einen nicht fremdüblichen Mietzins bei der Dachgeschoßwohnung geschlossen und die Durchführung einer Betriebsprüfung (BP) angeregt.

4. Die vom ED angeregte Prüfung hatte vom Februar 2002 bis Dezember 2003 stattgefunden und den Zeitraum 1998 – 2000 betroffen.

4.1 Im zugehörigen Prüferakt finden sich neben dem erwähnten Erhebungsbericht vom Dezember 2000, eine Aufstellung der bei dieser Erhebung geprüften Sanierungsrechnungen aus den Jahren 1995 (1.703.649,20 S) und 1996 (715.034,96 S) sowie die dem Erhebungsorgan vorgelegten, monatlichen „Zinslisten“ der Hausverwaltung für den Zeitraum I/1994 – XII/1995.

In den Zinslisten scheint als Mieterin der beiden Wohnungen im Tief- und Hochparterre durchgehend die Tochter A auf, während die Wohnung im Obergeschoß in beiden Jahren an K., jene Fremdmietlerin vermietet gewesen war, die diese Wohnung nach den vorgelegten Unterlagen von September 1980 bis Juli 1994 bewohnt hatte.

Während die Tochter A (für die bis Juli 1996 Familienbeihilfe bezogen worden war) demnach für die (vom Gebäudeerwerb bis zumindest Februar 1993 fremd vermietete) Wohnung im

TP (69 m<sup>2</sup>) in den Jahren 1994/1995 ein Gesamtentgelt von monatlich umgerechnet 6,71 €/m<sup>2</sup> zu leisten gehabt hatte (entspricht 5,27 €/m<sup>2</sup> Nettomiete), waren ihr nach dem Inhalt der „Zinslisten“ für die Wohnung im HP (120 m<sup>2</sup>) nur Betriebskosten in Rechnung gestellt worden.

Die Fremdmietlerin K. hatte für die Wohnung im Obergeschoß des Hauses bis zum Ende ihres Mietverhältnisses im Juli 1994 ein Gesamtentgelt von mtl. umgerechnet 3,42 €/m<sup>2</sup> zu entrichten gehabt (Nettomiete mtl. 2,36 €/m<sup>2</sup>).

Ab September 1996 hatte die Tochter A dieselbe Wohnung, allerdings umfassend saniert (Verweis auf Punkt 4.7 dieser Entscheidung), um eine Nettomiete von umgerechnet 1,29 €/m<sup>2</sup> im Monat angemietet.

4.2 Ausgehend vom Ergebnis der Erhebung vom Dezember 2000 hatte die Überprüfung der Fremdüblichkeit der mit der Tochter getroffenen Mietzinsvereinbarung für die Wohnung im Obergeschoß des Hauses X-Straße 8 einen Prüfungsschwerpunkt bei der Betriebsprüfung für 1998 – 2000 gebildet.

Entsprechend befindet sich im Akt des Prüfers eine „*Punktation*“ vom 17. Dezember 2002, welche unter „2) *Fremdüblichkeit Mietzins*“ eine Auflistung aller Mietverhältnisse des Prüfungszeitraums 1998 – 2000 enthält, jeweils mit Angabe der Nutzflächen und des Betriebskostenschlüssels sowie des zu leistenden Gesamtentgelts samt Aufgliederung in Nettomiete, Betriebskosten und Umsatzsteuer.

Für die beiden Wohnungen im Tief- und Hochparterre des Hauses (nach den Angaben des Bw vom 6. November 2003 Wohnungen der Kategorie-B, lt. Vermerk im Prüferakt fremdvermietet ab 3/98 bzw. 8/97) waren demnach im Jahr 1998 Nettomieten von 5,77 €/m<sup>2</sup> bzw. 6,14 €/m<sup>2</sup>, für die Wohnung im Obergeschoß eine Nettomiete von 0,99 €/m<sup>2</sup> vereinbart gewesen.

4.3 Einem anlässlich einer Besichtigung der an die Tochter vermieteten Wohnung am 9. Juli 2003 angefertigten Aktenvermerk des damaligen Prüfers ist u.a. zu entnehmen, dass die Wohnung zu diesem Zeitpunkt über kein getrenntes Badezimmer verfügte hatte („*WC mit kleiner Sitzbadewanne*“ in einem gemeinsamen Raum) und der Bw dieses Manko als Grund für die Zuordnung der Wohnung zur „*Kategorie C*“ mit einem Mietzins von „*ca. 17,80*“ (gemeint monatlich 17,80 S/m<sup>2</sup>, entspricht 1,29 €/m<sup>2</sup>) angegeben hatte. Die Wohnung sei nach den Vermieterangaben in unbrauchbarem Zustand (ohne WC) an die Tochter vermietet und erst in der Folge von der Tochter bzw. dem Schwiegersohn „*hergerichtet*“ worden.

4.4 Einem weiteren Aktenvermerk vom 25. Juli 2003 zufolge, hatte der Prüfer daraufhin in einer Rücksprache mit dem Kanalbauamt geklärt, dass für das Mietobjekt bereits vor dem 1. September 1996 je ein WC in allen drei Wohnetagen gemeldet gewesen war. Zudem sei in

den im Bauakt befindlichen Unterlagen zum „*Umbau/Ausbau 94*“ ein Badezimmer mit einer Fläche von 3,3 m<sup>2</sup> jedoch kein WC angeführt (ab 2000 zusätzlich ein Kinderzimmer und die Vergrößerung der Küche auf 21 m<sup>2</sup>).

Aus dem abgabenbehördlichen Bewertungsakt hatte der Prüfer schließlich in Erfahrung gebracht, dass das Haus bereits im Jahr 1956 über drei Wohnungen verfügt hatte.

Unter diesen Umständen erscheint es unverständlich, weshalb das FA im erstinstanzlichen Verfahren das Vorliegen von drei Mietwohnungen im Haus X-Straße 8 zumindest seit dessen Erwerb durch die nunmehrigen Eigentümer im Jahr 1992 – und damit die Vollanwendbarkeit des MRG für die darin befindlichen Mietverhältnisse – in Frage gestellt hat.

4.5 Der Akt der Vorprüfung enthält u.a. einen Schriftverkehr, aus dem zu der an K. vermieteten Wohnung im Obergeschoß des Hauses die Durchführung eines Verfahrens nach § 18 MRG (zur Erhöhung des Hauptmietzinses wegen heranstehender größerer Erhaltungsarbeiten) im Jahr 1993 hervorgeht. In diesem Verfahren waren u.a. die Sanierung der Außenfensterflügel und der Balkonaußentür berücksichtigt worden.

4.6 Im Jahr 1994 hatte K. einen Antrag nach § 37 Abs. 1 Z. 6 MRG (Veränderung (Verbesserung) des Mietgegenstandes gemäß § 9 MRG bzw. Feststellung der Höhe und Ersatz von Aufwendungen auf eine Wohnung nach § 10 MRG) gestellt. Im Rahmen dieses Verfahrens hatte die städtische Schlichtungsstelle für Mietangelegenheiten am 14. März 1995, rd. 7 1/2 Monate nach Beendigung des Mietverhältnisses mit K., eine Besichtigung der Wohnung im OG des Hauses X-Straße 8 durchgeführt. Dabei war die Wohnung tatsächlich in einem massiv mangelhaften, unbrauchbaren Zustand vorgefunden worden (fehlende WC-Schale, Duschtasse und Waschtisch samt Unterbau abmontiert und im Dachboden abgestellt, Heizkörper nicht moniert, Heizungsanlage (Öl-Etagenheizung) sowie Elektro- und Wasserinstallationseinrichtungen größtenteils demontiert, Drähte, Leitungen frei herabhängend, fehlende Wand- und Bodenfliesen, in der Küche teils fehlender Verputz unter dem das Rohrschilfgeflecht sichtbar wird („*frühere Einregestelle vom Dach her*“), u.a.).

Dass sich die Wohnung bereits sieben Monate davor, bei Beendigung des Mietverhältnisses mit K. im Juli 1994, in diesem Zustand befunden hatte, wird durch diesen Schriftverkehr nicht erwiesen.

Eine Zeugenbefragung der K. ist ebenso wenig aktenkundig, wie die Beischafterung der Akten zu den zuvor genannten Verfahren nach § 18 bzw. § 37 MRG.

4.7 Andererseits ist den im Prüferakt befindlichen Auflistungen der Rechnungen zu den durchgeführten Renovierungsarbeiten zu entnehmen, dass diese spätestens im Juni 1995 begonnen (Leistungszeitraum 6 - 9/95 lt. Rechnung Holzbaufirma vom 22.9.1995) und bis längstens September 1996 gedauert hatten, wobei vor allem jene Bereiche betroffen gewesen



waren, zu welchen bei der Besichtigung im März 1995 die angeführten Mängel festgestellt worden waren (Erneuerung von Dach, Fenster und Balkontür (mit Balkon), Heizung, Küchen- und Badinstallation, Küchenverputz, Fliesen, Sanitäranlagen (incl. WC, Brausegarnitur und Badewanne) u.a.).

In Hinblick auf die zeitliche Nähe zum Umbaubeginn und das Ergebnis der abgabenbehördlichen Erhebung vom Dezember 2000, bei welcher das Erhebungsorgan nach ausdrücklicher Prüfung der Rechnungen zu den 1995/1996 durchgeführten Sanierungsmaßnahmen festgestellt hatte, dass die Arbeiten überwiegend die Wohnung der Tochter im Obergeschoß betroffen hatten, liegt es aus Sicht des UFS nahe, dass der im März 1995 vorgefundene, „unbrauchbare“ Zustand der Wohnung im Zusammenhang mit den Vorbereitungen des Umbaus gestanden war.

Jedenfalls wird durch den Inhalt der Rechnungen erwiesen, dass die Wohnung im Zeitpunkt der Vermietung an die Tochter dem im März 1995 besichtigten Zustand nicht mehr entsprochen hatte, sondern vielmehr umfassend saniert und ausgestattet mit neuem WC und Badegelegenheit vermietet worden war.

4.7.1 Angemerkt sei in diesem Zusammenhang, dass das MRG selbst für Wohnungen der Kategorie A keinen eigenen Baderaum verlangt, sondern alternativ auch eine „Badenische“ als ausreichend erachtet (vgl. § 15a MRG).

Zudem sei auf die OGH-Entscheidung 5 Ob 304/99p vom 25.1.2000 verwiesen, in welcher das Höchstgericht festgestellt hatte, dass durch die Verfliesung eines (kleinen) Bades sowie den Einbau einer neuen WC-Muschel, einer neuen Duschwanne und eines neuen Boilers Anfang der 90iger Jahre des vergangenen Jahrhunderts ein zeitgemäßer Standard der Bade- bzw. Duschgelegenheit hergestellt worden war, der zur Anhebung der betreffenden Wohnung auf einen Standard der Kategorie B geführt hatte.

Der Entscheidung ist im Übrigen zu entnehmen, dass ab 1. April 1996 in der Steiermark ein Richtwertzins von 72,6 S/m<sup>2</sup> (= 5,28 €/m<sup>2</sup>) für die Normwohnung (§ 2 RichtwertG, BGBl Nr. 800/1993) galt, welcher bei ab März 1994 begründeten Mietverhältnissen im Vollanwendungsbereich des MRG die Grundlage für die Berechnung des angemessenen Hauptmietzinses nach § 16 Abs. 2 MRG zu bilden hatte.

4.8 Abweichend von den Feststellungen bei der abgabenbehördlichen Erhebung im Dezember 2000 und den Angaben in den Abgabenerklärungen der MEG für 1995 und 1996 hatte der Bw in einer Eingabe vom 8. September 2003 dem Prüfer im BP-Verfahren für 1998 – 2000 mitgeteilt, dass die Dachgeschoßwohnung nach dem Auszug der K. aus Kostengründen bis September 1996 weder vermietet noch saniert und daher in eben jenem, im März 1995 festgestellten, unbrauchbaren Zustand ab September 1996 an die Tochter vermietet worden

sei. In der Folge hätten die Vermieter zwar die Kosten der Reparatur des undichten Daches getragen, alle Arbeiten im Inneren der Wohnung hätte jedoch die Tochter als Mieterin gemeinsam mit ihrem Gatten durchgeführt. Dies sei auch im Mietvertrag mit der Tochter festgehalten worden.

§ 6 des Mietvertrages vom 22.Okt. 1996 mit der Tochter (damals Rechtspraktikantin) enthält unter der Überschrift „Brauchbarmachung“ den Hinweis, dass die Mieterin sämtliche „*Adaptierungen*“ in der Wohnung vorgenommen habe, während die Vermieter „*lediglich die notwendigen Erhaltungsarbeiten*“ durchgeführt hätten. Unter § 4 Z.6 des Vertrages verzichtete die Tochter hinsichtlich ihrer Investitionen auf alle *über § 10 MRG hinausgehenden Ansprüche*.

Da die Feststellungen bei der Erhebung des FA im Dezember 2000 und die Geltendmachung der Vorsteuern für die Renovierungsarbeiten bzw. der Ansatz der 1/10-Absetzbeträge nach § 28 Abs.2 EStG in den Abgabenerklärungen der MEG für 1995 und 1996 weder mit dem dargestellten Inhalt des Mietvertrages vom 22.Oktober 1996 noch mit den Angaben des Bw in der Eingabe vom 8.September 2003 in Einklang zu bringen sind, erweisen sich Letztere aus Sicht des UFS als bloße Scheinklausel bzw. Zweckbehauptung des Bw.

Diese Beurteilung wird nicht zuletzt durch die bereits erwähnten Aufstellungen bzw. Vermerke über die im Zusammenhang mit den Sanierungsarbeiten im Haus X-Straße 8 gelegten Rechnungen im Prüfungsakt aus dem Jahr 2003 untermauert, welche umfassende Sanierungsmaßnahmen belegen, die vor Beginn des Mietverhältnisses mit der Tochter abgeschlossen gewesen waren und nach dem Erhebungsbericht vom Dezember 2000 überwiegend die von der Tochter benutzte Wohnung betroffen hatten.

Die Durchführung der Sanierungsarbeiten vor Beginn des Mietverhältnisses mit der Tochter stützt im Übrigen auch § 1 des (unbefristet vereinbarten) Mietvertrages vom Oktober 1996, der festhält, dass sich der Mietgegenstand, bestehend aus „*2 Zimmern, Küche, Vorraum, WC (mit Dusche), Balkon*“ bei der Vermietung in „*ordnungsgemäßen/brauchbaren Zustand*“ befunden hat. Ebenso wird der Erhaltungszustand der allgemeinen Teile des Hauses darin als „*ordnungsgemäß*“ beschrieben.

4.9 Mit „*Ergänzung zum Mietvertrag vom 22.10.1996*“ vom 22. Mai 2001 hatten die beiden Vermieter dem Mietverhältnis mit ihrer Tochter einvernehmlich geänderte Vertragsbedingungen zu Grunde gelegt.

Wegen eines im Herbst 2000 von den Vermietern durchgeführten Dachbodenteilausbaus habe sich die Mieterin bereit erklärt, einerseits einer 10jährigen Befristung des Mietverhältnisses zuzustimmen und andererseits ab 1. Juni 2001 einen auf mtl. 18,10 S/m<sup>2</sup> (= 1,32 €/m<sup>2</sup>) erhöhten (Netto-) Mietzins für die nunmehr 110 m<sup>2</sup> große Wohnung abzüglich eines

Befristungsabschlages von 20% gemäß § 16 Abs. 2 MRG idF des 3.WRÄG (geltend für Mietverträge zwischen 1.3.1994 und 28.2.1997), somit monatlich 1.592,- S netto (anstatt bisher 1.600,- S) akzeptiert (entspricht „*derzeit monatlich*“ „*inklusive Betriebskostenanteil und Mehrwertsteuer*“ „S 3.664,70“). Gleichzeitig werde nunmehr erstmals eine Wertsicherung des Mietzinses vereinbart (ab 1. Juni 2001; Basis VPI 86/ Stand Feb. 2001; Schwankungsgrenze +/- 5%). Spätestens nach Ablauf der Befristung sei nach den Plänen der Vermieter eine Standardanhebung der Wohnung durch die Errichtung einer „*neuzeitlichen Badegelegenheit*“ *vorgesehen* (dzt. nur Waschgelegenheit in der 2,5 m<sup>2</sup> großen Toilette, kein Bad).

Zum letzten Satz genügt ein Verweis auf die Ausführungen unter Punkt 4.7 dieser Entscheidung.

4.10 In dem zur BP für 1998 – 2000 ergangenen Bericht vom 2.Dezember 2003 findet sich keine explizite Feststellung zur Beurteilung des Mietverhältnisses mit der Tochter betreffend die Wohnung im Obergeschoß des Hauses X-Straße 8 als Einkunftsquelle. Die aufgrund der BP vorgenommenen Korrekturen bei der Feststellung des steuerlichen Vermietungsergebnisses hatten andere Punkte betroffen (Erhöhung des auf Grund und Boden entfallenden Kaufpreisanteils aus dem Gebäudeerwerb im Jahr 1992; Zuordnung eines Großteils der Sanierungskosten des Jahres 1995 zum Herstellungsaufwand).

Die bis dahin vorläufig erlassenen Feststellungsbescheide nach § 188 BAO für 1988 – 2000 waren im Gefolge der BP allerdings endgültig - unter Anerkennung des Mietobjekts in X-Stadt X-Straße 8 mit allen drei Wohneinheiten als Einkunftsquelle im Sinne des EStG - erlassen worden. Da die BP zu keinen Feststellungen mit Auswirkung auf die Umsatzsteuerveranlagung geführt hatte, waren auch die bis dahin vorläufig ergangenen Umsatzsteuerbescheide (so wie im Übrigen die vorläufigen Bescheide der Vorjahre) nach dieser BP unverändert im Rechtsbestand geblieben.

5. Unmittelbar vor Beginn der verfahrensgegenständlichen Außenprüfung waren sämtliche Jahresbescheide der MEG für die Jahre 1993 – 2001, soweit dies nicht bereits bei der BP für 1998 - 2000 erfolgt war, für endgültig erklärt worden.

6. Im Bericht zur verfahrensgegenständlichen Außenprüfung für 2001 - 2004 vom 8.Februar 2007 findet sich als Begründung zur Wiederaufnahme der Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide 2001 - 2004 der Verweis auf die Feststellungen unter Tz 2 des Berichts, die bei Abwägung der Parteieninteressen im Sinne des § 20 BAO für einen Vorrang des Grundsatzes der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit gesprochen hätten.

In Tz. 2 des AP-Berichts wird ausgeführt, dass nach dem Ausscheiden der von der Tochter genutzten Wohnung bei der Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Mietobjekts X-Straße 8 mit keinem positiven Gesamtergebnis zu rechnen sei. Die Stellungnahme vom 24. Jänner 2007 werde zur Kenntnis genommen. Jede weitere Eingabe sei im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens vorzunehmen.

Es folgt eine rechnerische Darstellung der Auswirkungen der vorgenommenen Liebhabereibeurteilung auf die steuerpflichtigen Vermietungseinkünfte der MEG.

6.1 In einer Stellungnahme an den Prüfer vom 24. Jänner 2007 hatte der Bw im Wesentlichen bereits die später im Rechtsmittel gegen die am 13. Februar 2007 ergangenen Bescheide vorgebrachten Einwendungen formuliert. U.a. hatte er darauf verwiesen, dass es aufgrund unveränderter Sach- und Rechtslage an Gründen für die Wiederaufnahme der rechtskräftigen Bescheide für 2001 – 2004 mangle.

Zudem hatte der Bw an eine Besprechung vom 20. Dezember 2006 zur Erörterung der von ihm bei dieser Gelegenheit vorgelegten Prognoserechnung erinnert, bei welcher er die Erzielung eines Gesamtüberschusses aus dem Mietobjekt noch vor Ablauf von 20 Jahren unter der Prämisse der Vollenwendung des MRG und der Berücksichtigung fiktiver, marktüblicher Mietzinse ab Beginn der Vermietung dargelegt habe.

Anlässlich dieser Besprechung hatte der Bw offenbar auch einen Schriftsatz mit diversen Beilagen übergeben (Schriftsatz vom 20. Dezember 2006 ohne Eingangsstempel), darunter ein ihm im Rahmen der Vorprüfung zugegangenes Schreiben des sz. Prüfers vom 2. Juni 2003, mit welchem ihm etwa die bereits angeführte Gegenüberstellung der Mietzinse des Jahres 1998 und die daraus resultierenden Überlegungen zur steuerlichen Nichtanerkennung des Mietverhältnisses mit der Tochter mangels Fremdüblichkeit vorgehalten worden waren (im abschließenden BP-Bericht hatte das FA, wie erwähnt, eine derartige Rechtsposition nicht mehr vertreten und von Änderungen Abstand genommen).

Unterlagen über den Verlauf der Besprechung vom 20. Dezember 2006 (Niederschrift, Aktenvermerk) befinden sich im vorgelegten Prüfungsakt nicht.

Mit der Berichterstattung vom Mai 2008 wurde ein mit 18. Dezember 2006 datierter Aktenvermerk nachgereicht, der allenfalls Anmerkungen zur *Vorbereitung* einer Besprechung mit dem Bw enthält.

Ebenso wenig befindet sich im Prüferakt die im Vorlagebericht an den UFS erwähnte „vom FA aufgestellte Prognoserechnung“, die, wie bereits angemerkt, trotz Aufforderung auch im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren nicht nachgereicht wurde.

6.2 In der im Prüfungsakt aufliegenden „*Totalüberschussermittlung*“ zum Mietobjekt X-Straße 8 kommt der Bw, ausgehend von einem kumulierten negativen Ergebnis der Jahre bis

2002 in Höhe von – 138.248,- €, unter Ansatz der Daten der Abgabenerklärungen für 2002 – 2004 und zusätzlicher „freier Marktzinsen“ ab 2007, bei gleichzeitig ab 2005 stark reduzierten Werbungskostenansätzen, zu einem positiven Gesamtergebnis ab dem Jahr 2017 (= 23. Prognosejahr).

Die an die MEG bis zum Beginn der Außenprüfung ergangenen Feststellungsbescheide ergeben lt. Aufstellung im Prüferakt für 1992 – 2004 ein kumuliertes Negativergebnis für das verfahrensgegenständliche Mietobjekt von – 199.080,- €.

Den Daten der „*Totalüberschussermittlung*“ stehen für die ersten 13 Jahre erklärte und bescheidmäßig festgestellte Vermietungsergebnisse mit einem um 14.756,- € (203.047,- S) höheren Werbungskostenüberschuss als vom Bw prognostiziert gegenüber.

Für die Nachprüfungsjahre ab 2005 weisen die zwischenzeitig eingereichten Abgabenerklärungen einerseits markant angestiegene Werbungskosten im Vergleich zu den Ansätzen in der Prognoserechnung aus (Differenz 2005 – 2010: + 22.252,- € / 306.194,- S). Dies resultiert insbesondere aus dem Umstand, dass in der Prognoserechnung, neben den Beträgen für AfA und 1/10-Absetzung für Instandsetzungen nur völlig unrealistisch niedrige Werte berücksichtigt wurden (allein die Position „Betriebskosten Heizung“ übersteigt im Prüfungszeitraum jährlich diese Beträge; für laufende Instandhaltungs- oder künftige Instandsetzungsarbeiten, für Leerstellungskosten usw. bleibt überhaupt kein Raum).

Bereits die beiden genannten Positionen ergeben bis 2010 Abweichungen zwischen der Prognose und den erklärten Ergebnissen von rd. 37.000,- € (rd. 509.000,- S).

Einnahmenseitig setzt die Prognoserechnung für die Nachprüfungsjahre bei den Werten der Abgabenerklärung 2005 an, um diese (nach einem nicht nachvollziehbaren 3%igen Anstieg im Jahr 2006) jährlich um 1,5% zu erhöhen. Erstmals für 2007 kommt ergänzend eine Position „*Freier Marktmietzins*“ zum Ansatz (+ 19.200,-€ / ca. 261.500,- S zusätzliche Jahreseinnahmen), die in der Folge ebenfalls jährlich mit 1,5% valorisiert wird.

Inwiefern die Erstbehörde die Ansätze dieser Prognoserechnung korrigiert hat und dadurch zu einem negativen Gesamtergebnis für die beiden Wohnungen im Tief-/ und Hochparterre des Hauses X-Straße 8 gekommenen ist, lässt sich den Verfahrensunterlagen nicht entnehmen und wurde vom FA, wie erwähnt, auch im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren nicht näher erläutert. Tatsächlich ist nicht einmal zu erkennen, welchen Zeitraum das FA seinen Überlegungen zu Grunde gelegt hat.

## **II. Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs.4 BAO:**

Abgesehen von den hier nicht zum Tragen kommenden Vorfragen- bzw.

Erschleichungstatbeständen ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nach § 303 Abs. 4 BAO in jenen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu

hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund des Hervorkommens neuer Tatsachen oder Beweismittel ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren, bei richtiger rechtlicher Subsumption, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Hierbei kommt es nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO grundsätzlich der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Diese Behörde bestimmt, welchen gesetzlichen Wiederaufnahmsgrund sie durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht ansieht und daher als solchen heranzieht.

Nach ständiger VwGH-Judikatur hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Rechtsmittelverfahren gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ausschließlich darüber zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen gerechtfertigt war. Dagegen ist es der Rechtsmittelbehörde verwehrt zu prüfen, ob die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme auf andere Gründe als die von der Bescheid erlassenden Behörde herangezogenen gestützt werden könnte.

Im Fall des so genannten Neuerungstatbestandes obliegt es der Rechtsmittelbehörde daher nur zu klären, ob jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund herangezogen hat, eine Maßnahme nach § 303 Abs. 4 BAO aus dem Grunde des nachträglichen Hervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln rechtfertigen.

In einem Rechtssatz zum Erkenntnis vom 2.2.2000, 97/13/0199 hat der VwGH die zu beachtenden Grundsätze so formuliert:

*„Nach der stRsp des VwGH (Hinweis E 20.7.1999, 97/13/0131; E 30.11.1999, 94/14/0124) berechtigt die Bestimmung des § 289 Abs 1 BAO (UFS-Anmerkung: nunmehr § 289 Abs. 2 BAO) die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht*

*vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmsgrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmsgründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht.*

Unter der „Sache“ im Sinne des § 289 Abs.2 BAO, über welche die Berufungsbehörde zu entscheiden hat, ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Gibt der Spruch eines Bescheides keinen hinreichenden Aufschluss über die „Sache“, ist diese unter Einbeziehung der Bescheidbegründung festzustellen.

So erfordert ein ordnungsgemäßer Wiederaufnahmebescheid nach der VwGH-Judikatur die Anführung des konkret maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestandes im Spruch und der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides. Dabei erachtet der VwGH den Verweis auf andere Dokumente (etwa auf die Begründung eines anderen Bescheides oder auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht) als hinreichend, sofern dem Bescheidadressaten des Wiederaufnahmebescheides der Inhalt des/der verwiesenen Dokumente(s) bekannt ist und daraus die Wiederaufnahmsgründe auch tatsächlich hervorgehen.

Keine ausreichenden Begründungen für eine Wiederaufnahme iSd. § 303 Abs. 4 BAO sind etwa der Hinweis auf nicht näher konkretisierte, behördliche Ermittlungen oder die bloße Wiedergabe des Gesetzeswortlautes des § 303 Abs. 4 BAO.

Dagegen sieht der VwGH die in der Praxis gängige Methode, auf Textziffern im Prüfungsbericht zu verweisen, die Anforderungen an eine ordnungsgemäß begründete Wiederaufnahme ebenfalls als erfüllt an, vorausgesetzt die angeführte Textziffer enthält tatsächlich entsprechende Ausführungen zu den Wiederaufnahmsgründen. Finden sich Letztere allerdings in der betreffenden Textziffer nicht (sondern z.B. in einer anderen Textziffer des Berichts, auf die im Wiederaufnahmebescheid nicht Bezug genommen wurde), verstößt der Wiederaufnahmebescheid gegen das zwingende Inhaltserfordernis des § 93 Abs. 3 lit.a BAO und vermag deshalb keine Wirkung zu entfalten.

Mit der Anführung eines konkreten Wiederaufnahmetatbestandes und dem Verweis auf eine Textziffer im Prüfungsbericht im Bescheid hat die den Wiederaufnahmebescheid erlassende Behörde zugleich den Rahmen für die „Sache“ festgelegt, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO im Rechtmittelverfahren gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden hat (vgl. für viele VwGH vom 28.2.2012,

2008/15/0005; 31.5.2011, 2009/15/0135 und 26.1.2011, 2007/13/0076 mit weiteren Nachweisen, bzw. Ritz, BAO<sup>3</sup> § 93 Rz. 15).

Die im anhängigen Verfahren angefochtenen Bescheide vom 13. Februar 2007 über die Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO der rechtskräftigen Veranlagungsbescheide der MEG für 2001 – 2004 führen im Spruch den Wiederaufnahmetatbestand des § 303 Abs. 4 BAO an und verweisen hinsichtlich der Wiederaufnahmsgründe auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Der AP-Bericht vom 8. Februar 2007 führt in einem Abschnitt *Prüfungsabschluss* unter der Überschrift "*Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO*" aus, dass hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machten, um sodann für sämtliche verfahrensgegenständliche Bescheide auf die Feststellungen zu Tz. 2 zu verweisen.

Tz. 2 des Berichts trägt die Überschrift „*Liebhabelei*“. Der relevante Textteil der Tz. 2 lautet wörtlich: *„Nach dem Ausscheiden der von der Tochter genützten Wohnung kann mit keinem positiven Gesamtergebnis bei der Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (X-Straße 8) gerechnet werden. Die Vermietung des Grundstückes X-Straße 8 ist daher keine Einkunftsquelle i.S. des § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG.“*

Es folgt die bereits erwähnte, rechnerische Darstellung der steuerpflichtigen Vermietungsumsätze und -einkünfte der MEG nach Ausscheiden der als Liebhaberei beurteilten Vermietungen.

In der mit 11. Dezember 2012 datierten Niederschrift zur Schlussbesprechung im AP-Verfahren finden sich, ebenfalls unter TZ 2, wort- und zifferngleiche Ausführungen.

Gegenstand der vom UFS im Zusammenhang mit dem Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 13. Februar 2007 gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu prüfenden „Sache“ hat somit nicht die in Tz. 1 des AP-Berichts dargestellte Eliminierung der von der Tochter benutzten Wohnung im Obergeschoß des Hauses X-Straße 8 aus den Besteuerungsgrundlagen der MEG zu sein, sondern ausschließlich die Liebhabereibeurteilung der übrigen Mietverhältnisse des Gebäudes, d.h. jener in den beiden Mietwohnungen im Tief- und Hochparterre des Hauses.

Nun stellt eine Liebhabereibeurteilung als solche keine Tatsache dar. Vielmehr handelt es sich um einen Vorgang der rechtlichen Würdigung eines festgestellten Sachverhalts. Da sich die für die Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide maßgebliche Tz. 2 des



AP-Berichts vom 8. Februar 2007 hinsichtlich neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel gänzlich verschweigt, ist das Schicksal des gegen die Wiederaufnahmebescheide eingebrachten Rechtsmittels im Sinne der zitierten höchstgerichtlichen Judikaturlinie streng genommen im Sinne einer Stattgabe der Berufung bereits entschieden.

Dennoch hat der UFS im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren zu klären versucht, welches neu hervorgekommene Sachverhaltselement der Liebhabereibeurteilung der Erstbehörde in den angefochtenen Bescheiden zu Grunde lag.

Das um Konkretisierung der Wiederaufnahmevoraussetzungen ersuchte FA hat, wie erwähnt, auf die erst im Zuge des Prüfungsverfahrens festgestellten, „*unterschiedlichen m<sup>2</sup> Preise für die Wohnungsmieten*“ verwiesen, welche aus den der Abgabenbehörde vor der Außenprüfung offengelegten Unterlagen (Einnahmen-/Ausgabenrechnungen und Steuererklärungen) nicht ersichtlich gewesen seien.

Zwar trifft es zu, dass die Zuordnung der Mietentgelte zu den drei Wohnungen des Hauses X-Straße 8 und damit auch die „*unterschiedlichen m<sup>2</sup> Preise für die Wohnungsmieten*“ aus den Abgabenerklärungen und Beilagen der betreffenden Jahre nicht ersichtlich gewesen und insoweit im Zuge der Außenprüfung Tatsachen neu im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO hervorgekommen waren (*nova reperta*). Auch ist die Höhe der Mietentgelte als Teil der für eine Liebhabereibeurteilung zu erstellenden Prognoserechnung grundsätzlich zweifellos ein relevantes Sachverhaltselement und damit eine Tatsache, die geeignet ist, im Zusammenhang mit dem übrigen Verfahrensergebnis zu Bescheiden zu führen, deren Spruch von den bis dahin im Rechtsbestand befindlichen Bescheiden abweicht.

Allerdings fordert der VwGH, worauf in der Berufung zutreffend verwiesen wird, in ständiger Rechtsprechung zur Voluptuarprüfung bei Mietverhältnissen, die den Mietzinsbeschränkungen des MRG unterliegen, den Ansatz fiktiver, marktüblicher Mieten in der Prognoserechnung (z.B. VwGH 20.11.2000, 97/15/0009). Damit soll auf die objektive Eignung einer Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle abgestellt werden.

Wie erwähnt, hat das FA die Ermittlung ortsüblicher, marktkonformer Mieten für entbehrlich gehalten, weil „*der Unterschied der Mieten innerhalb des Objekts als ausreichend erschien*“. Zudem wurde ein derartiger Ansatz in der Prognoserechnung abgelehnt, weil ein freier Marktzins „*durch die Beschränkungen des MRG ohnehin niemals zu erreichen*“ sei.

Damit hat die Erstbehörde die Intention der vom VwGH für Mietverhältnisse, die den Mietzinsbeschränkungen des MRG unterliegen, geforderten Kriterien für Prognoserechnungen verkannt.

Dass „freie Marktmieten“ tatsächlich nicht erzielt werden können, steht für Mietverhältnisse im Vollarwendungsbereich des MRG - dessen Anwendbarkeit für das Gebäude X-Straße 8 aufgrund der Erhebungsergebnisse vom Dezember 2000 bzw. der Feststellungen im BP-Verfahren für 1998 – 2000 nicht zu bezweifeln ist - außer Streit (eben deshalb spricht der VwGH von *fiktiven* marktüblichen Mieten). Damit steht aber auch fest, dass die Mieten für die beiden Wohnungen im Tief- und Hochparterre des Hauses den Mietzinsbeschränkungen des MRG unterliegen.

Die Erstbehörde hat bei den Mietverhältnissen im Tief- und Hochparterre zwar einen monatlichen Mietzins von 5,77 €/m<sup>2</sup> bzw. 6,14 €/m<sup>2</sup> im Jahr 2003 festgestellt, eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob es sich dabei um den angemessenen Mietzins im Sinne des § 16 Abs. 2 MRG unter Einbeziehungen der Bestimmungen des RichtwertG, d.h. um einen so genannten „Richtwertzins“ handelt, oder ob diesen Mietverträgen damit (unzulässiger Weise) frei vereinbarte, ortsübliche Mietzinse zu Grunde gelegt wurden, hat das FA aber ebenso verabsäumt, wie deren Ermittlung für den Beginn des Prognosezeitraumes.

Für die hier zu klärende Berechtigung zur Durchführung einer Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO relevant ist, dass Abweichungen im dargestellten Ausmaß durch die unterschiedlichen Wohnungsgrößen (TP/69 m<sup>2</sup>, HP/120 m<sup>2</sup>) und Stockwerkslagen, unabhängig von der Zulässigkeit derartiger Miethöhen im Vollarwendungsbereich des MRG, in Bezug auf die Voluptuarfrage jedenfalls unbedenklich erscheinen.

Den Unterschieden zur Miethöhe bei der Dachgeschoßwohnung (lt. FA im Jahr 2003 monatlich 0,98 €/m<sup>2</sup>) kommt zwar allenfalls für die Beurteilung einer fremdüblichen Vermietung dieser Wohnung an die Tochter Bedeutung zu, nicht aber für die in Tz. 2 des AP-Berichts vom 8. Februar 2007 allein thematisierte Liebhabereibeurteilung der restlichen Wohneinheiten des Hauses X-Straße 8.

Inwiefern der Unterschied der Mieten innerhalb des Mietobjekts für die im anhängigen Rechtsmittelverfahren gegen die Wiederaufnahmebescheide maßgebliche Voluptuarbeurteilung der Vermietung der beiden Wohnungen im Tief- und Hochparterre des Hauses X-Straße 8 relevant sein konnte, ist unter den dargestellten Umständen für den UFS nicht nachvollziehbar.

Folgt man der im AP-Verfahren vorgelegten „Totalüberschussermittlung“ der MEG, wären für das gesamte Mietobjekt X-Straße 8 ab 2007 fiktiv jährlich mehr als viermal so hohe Einnahmen als bisher erklärt zu erzielen.

Inwieweit diese Daten einer Gesamtüberschussbetrachtung für die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit tatsächlich zu Grunde zu legen sind, kann mangels Ermittlung entsprechender Werte durch die Erstbehörde ebenso wenig beurteilt werden, wie deren

Auswirkung auf die durchzuführende Voluptuarbeurteilung bezüglich der beiden Wohnungen im Tief- und Hochparterre des Hauses.

Soweit die im Bericht an den UFS vom 19. Mai 2008 angeführten Miethöhen des Jahres 2003 der von der Erstbehörde im Prüfungsverfahren „adaptierten Prognoserechnung des Bw“ zu Grunde gelegt wurden, obwohl sie allenfalls nicht den fiktiven ortsüblichen, freien Marktmieten für die beiden Wohnungen im Tief- und Hochparterre des Hauses X-Straße 8 in dem für eine Gesamtüberschussbetrachtung maßgeblichen Zeitpunkt (§ 2 Abs. 4 LVO) entsprachen, liegt dem negativen Ergebnis der Totalüberschussberechnung des FA in einem wesentlichen Punkt ein unrichtiger Ansatz zu Grunde.

Ebenso wie die Einnahmenseite blieb im Verfahren der ausgabenseitige Ansatz der erstinstanzlichen Berechnungen zur Liebhabereibeurteilung im Dunkeln. Weder aufgrund des vorgelegten Akteninhalts noch aufgrund der ergänzenden Erhebungen im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren ist nachvollziehbar, welchen Sachverhaltsfeststellungen der Erstbehörde die erforderlichen Werbungskostenansätze für die beiden Wohnungen im Hoch- und Tiefparterre des Hauses X-Straße 8 zu Grunde liegen.

Die im Akt befindliche, anlässlich der (nicht aktenkundigen) „Vorbesprechung“ im FA am 20. Dezember 2006 (d.h. nach der „Schlussbesprechung“ vom 11. Dezember 2006) vom Bw vorgelegte „Totalüberschussermittlung“ hatte sowohl einnahmen- als auch ausgabenseitig das Ergebnis aller drei Wohneinheiten des Hauses X-Straße 8, und zwar für den Zeitraum 2002 – 2024, dargestellt. Die Ergebnisse der Jahre bis inklusive 2001 waren lediglich mit einem Gesamtbetrag eingeflossen.

Dass und ggfs. wie die Erstbehörde aus diesen Daten eine „adaptierte Prognoserechnung“ für die beiden Wohnungen im Tief- und Hochparterre des Hauses erstellt hat, aufgrund welcher sie die Berechnungen des Bw widerlegen und zu ihrer Liebhabereibeurteilung gelangen konnte, ist für den UFS aufgrund der vorliegenden Unterlagen nicht erkennbar.

Zu berücksichtigen ist, dass eine anteilige Zuordnung der erklärten Werbungskosten zu den beiden Wohnungen im Hoch-/ und Tiefparterre, nach Abzug von 38,15% für die ausgeschiedene „Wohnung der Tochter“ (= Anteil der Dachgeschosswohnung an den Betriebskosten ab Juni 2001 lt. Aufstellung des Bw im Prüfungsverfahren), der tatsächlichen Situation schon deshalb nicht gerecht werden kann, weil nach dem dargestellten Inhalt des Aktes zur Erhebung vom Dezember 2000 bzw. zur Vorprüfung 1998 – 2000, ein Großteil der durchgeführten Renovierungsarbeiten eben jene ausgeschiedene Wohnung im Obergeschoß betroffen hatte (lt. ED-Bericht vom 27. Dezember 2000 Renovierungskosten 1995/1996 insgesamt 175.7723,62 € (rd. 2,420.000,- S), überwiegend auf die von der Tochter bewohnte

Wohnung entfallend; lt. Anlagenverzeichnis der MEG Investitionen im Haus X-Straße 8 von 1993 bis 2004 (ohne Instandhaltung) insgesamt 218.504,82 € (rd. 3,000.000,- S).

Nicht zuletzt ließ die Erstbehörde, wie erwähnt, auch offen, für welchen Beobachtungszeitraum sie zu ihrer Voluptuarbeurteilung gelangt ist.

Geht man davon aus, dass den Zinslisten der Jahre 1994/1995 fremdübliche Mietverhältnisse mit der Tochter für die beiden Wohnungen im Tief- und Hochparterre des Hauses zu Grunde liegen, sind der Aktenlage zu diesen beiden Wohnungen keine Umstände zu entnehmen, welche auf eine Unterbrechung des grundsätzlich mit dem Erwerb des Gebäudes im Jahr 1992 beginnenden Beurteilungszeitraumes schließen lassen (dass die Sanierungsmaßnahmen der Jahre 1995/1996 auch diese beiden Wohnungen betroffen hatten, ist nicht dokumentiert). Die vom Bw vorgelegte „Totalüberschussrechnung“ für 2002 – 2024 erscheint daher auch insofern für die in Tz. 2 des AP-Berichts dargestellten Schlussfolgerungen des FA als systematisch ungeeignet.

In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass eine Prognoserechnung eine ex ante-Betrachtung auf Basis der Verhältnisse zu Beginn des Prognosezeitraumes darstellt. Der spätere Beginn eines neuen Prognosezeitraumes setzt eine ursprünglich nicht geplante, wesentliche Änderung der Bewirtschaftung der Mietobjekte voraus. Die nachträgliche Evaluierung an Hand der tatsächlich erzielten Ergebnisse dient lediglich der Kontrolle, ob der Prognose realistischer Weise erzielbare Annahmen zu Grunde gelegt worden waren.

Vor diesem Hintergrund geht der UFS davon aus, dass eine Beurteilung der Voluptuarfrage für die beiden Mietwohnungen im Tief- und Hochparterre des Hauses X-Straße 8 einer weiteren Klärung des Sachverhalts bedurft hätte. Zugleich stellt sich die in Tz 2 des AP-Berichts angeführte Begründung zur Wiederaufnahme der rechtskräftigen Veranlagungsbescheide 2001 – 2004, selbst unter Einbeziehung der Stellungnahme des FA im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren, als unzureichend heraus.

Diesen Mangel durch weitere Ermittlungen im anhängigen Verfahren zu beheben, käme zwar für die Sachbescheide in Betracht, nicht aber für das Wiederaufnahmeverfahren, in dem nach der zitierten VwGH-Judikatur für den UFS nur die Möglichkeit einer Bescheidkassation besteht.

### **III. Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide und die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 bis 2004:**

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Für den vorliegenden Berufungsfall folgt daraus, dass aufgrund der Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide zu den Bescheiden betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 - 2004 (Pkt. 1. des Spruches) wegen des unlösbaren rechtlichen Zusammenhanges auch die verbunden ergangenen, neuen Sachbescheide zur Umsatzsteuer sowie zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 - 2004 vom 13. Februar 2007 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheiden.

Als weitere Konsequenz resultiert aus der Kassation der Wiederaufnahmebescheide vom 13. Februar 2007, dass die vor Ergehen der verfahrensanhängigen Bescheide im Rechtsbestand befindlichen Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 - 2004 wieder aufleben (VwGH 11.12.2003, 2003/14/0032; Ritz, BAO<sup>3</sup> § 307 Rz. 8 mwN).

Für die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 bis 2004 vom 13. Februar 2007 bedeutet dies, dass sich diese nunmehr aus gegenwärtiger, maßgeblicher Sicht gegen nicht (mehr) existente Bescheide richtet.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit.a iVm § 289 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn sie unzulässig ist.

Unzulässig ist eine Berufung u.a. dann, wenn der mit Berufung angefochtene Bescheid vor der Berufungserledigung aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war die Berufung vom 8. März 2007 gegen die an die MEG ergangenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 bis 2004 vom 13. Februar 2007 spruchgemäß (2.Teil des Spruches) nach § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Da mit der Behebung der Wiederaufnahmebescheide zugleich die Rechtsgrundlage für die angefochtenen Sachbescheide weggefallen ist, bedurfte es keiner weiteren Klärung des Sachverhalts im anhängigen Verfahren mehr. Doch sei in Hinblick auf den im erstinstanzlichen Verfahren in wesentlichen Bereichen unvollständig erhobenen Sachverhalt, auf die gefestigte Judikatur des UFS verwiesen, wonach es nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde ist, im erstinstanzlichen Verfahren unterlassene Sachverhaltsklärungen nachzuholen.

Von der Durchführung der im Berufungsschriftsatz vom 8. März 2007 für die entscheidungsgegenständliche Berufung rechtzeitig beantragten mündlichen Verhandlung (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO) konnte Abstand genommen werden, weil dieser Antrag vom Bw mit Eingabe vom 5. September 2012 zurückgenommen wurde.

Graz, am 10. September 2012