

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der I. A., 0000 Wien, A-Gasse 4, vertreten durch Dr. C. B., 0000 Wien, A-Str. --/--, vom 29. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing. Mag. (FH) Martin König, vom 4. Mai 2007 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005; Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005, Einkommensteuer 2005, Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate Jänner 2006 und August 2006 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005; Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005, Einkommensteuer 2005, wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Die Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Jänner 2006 und August 2006 werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist die Ehegattin eines Steuerberaters.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 30. März 2005 betreffend „*Verzicht auf die Kleinunternehmereigenschaft für 2003 bis 2005 bei der Umsatzsteuer*“ wurde dem Finanzamt angezeigt:

Am 16. März des Jahres habe die Bw. mitgeteilt, dass sie ab 2005 vermieten werde; in den Jahren 2003 und 2004 seien die Planungen, ab März 2004 der Um- und Neubau auf der Liegenschaft A-Gasse 4 durchgeführt worden. Daher werde die Aufhebung der Kleinunternehmereigenschaft für die obigen Jahre beantragt, damit es möglich sei, die

Umsatzsteuererklärungen für diese Jahre auch ohne Umsatz per Finanzonline abzugeben.

Einem der beiden an das Finanzamt adressierten Schreiben vom 7. Oktober 2005 legte die Bw. eine Zahlungsliste für den Bau A-Gasse 4 bei und fügte dieser hinzu: Aus dieser könne man auch die Zahlungen August ersehen. Der Bau sei verzögert gewesen, sodass man erst ab September eine Wohnung vermieten habe können; die weitere Wohnung werde wahrscheinlich noch bis Ende des Jahres vermietbar sein.

Mit dem zweiten Schreiben vom 7. Oktober 2005 beantragte die steuerlich vertretene Bw. auch den Verzicht auf die Kleinunternehmerschaft für 2002.

Mit den ursprünglichen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2002 bis 2004 wurden die Umsatzsteuer 2002 in Höhe von - € 3.718, die Umsatzsteuer 2003 in Höhe von -€ 300 sowie die Umsatzsteuer 2004 in Höhe von - € 194.991,94 festgesetzt.

Mit der Umsatzsteuererklärung 2005 wurden dem Finanzamt erstmalig mit 10 % zu versteuernde Mietzinse von € 8.333,32 angezeigt. Mit der Einkommensteuererklärung 2005 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von -€ 14.285,03 geltend gemacht.

Mit Schreiben des Finanzamts vom 1. August 2006 wurde die Bw. zwecks Ergänzung der Abgabenerklärungen 2005 ersucht, den/die Mietverträge vorzulegen, und die Frage, wie die Vorsteuer in Höhe von € 14.509,19 konkret ermittelt wurde, zu beantworten.

Mit der beim Finanzamt am 9. September 2006 abgegebenen Umsatzsteuererklärung 2003 „berichtigte“ die Bw. die ursprüngliche Abgabenerklärung insofern, als nunmehr eine Vorsteuer von € 16.013,58 in Abzug gebracht wurde.

Mit dem beim Finanzamt am 6. Oktober 2006 eingelangten Formular E 3 führte die steuerlich vertretene Bw. zu ihrem Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer für Zinsen des Jahres 2005 ins Treffen:

Von den in Höhe von insgesamt € 2.757,75 gutgeschriebenen Zinsen, bestehend aus Zinsen von € 1.597,78 auf dem Konto/Depot bei der K...- Bank, Nr. -----; € 1.159,97 auf dem Konto/Depot bei der BA-CA, Nr. -----, seien an Kapitalertragsteuer (€ 399,45 für das erstgenannte Konto + € 289,98 für das zweitgenannte Konto =) € 689,43 einbehalten worden. Mit dem Antrag wurde das Kästchen in der Spalte „*Ich habe 2005 (auch) andere Einkünfte bezogen*“ nicht angekreuzt.

Mit der mit 27. April 2007 datierten Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2002 bis 2005, Nachschau für „1/2006 - 9/2006“; bei welcher die Bw. durch die A-GmbH vertreten wurde, wurde festgestellt:

Die Bw. habe ein Wohnhaus mit drei Wohneinheiten auf einer ihr von ihrem Gatten in den

Jahren 1979 und 1999 geschenkten Liegenschaft errichtet. Das Bauprojekt (Bautätigkeit 2004/2005) sei durch eine Sparbuchschenkung vom Ehegatten (€ 867.000) und durch ein von ihm gegebenes Darlehen (€ 200.000) finanziert worden. Top 1 diene als gemeinsame Ehewohnung von der Bw. samt Gatten. Der Ehegatte habe die Wohnungen top 2 und 3 gemietet und als Prekarium an die erwachsenen Kinder unentgeltlich gegen Ersatz der Betriebskosten zur Nutzung überlassen.

Als Begründung für die Nichtanerkennung der in Rede stehenden Mietverhältnisse führte der Außenprüfer sinngemäß ins Treffen:

Dem Kern des Sachverhalts nach überlasse der Ehegatte der Bw. den gemeinsamen Kindern unentgeltlich Wohnraum. Die vorgebrachten außersteuerlichen Gründe (insbesondere die Versorgung und Absicherung der Bw.) für diese Vorgangsweise würden nicht zu überzeugen vermögen.

Eine mehrfache vertragliche Vereinbarung, wie hier die Schenkung an den Ehegatten mit anschließender Rückmiete sei auf ein allfälliges Vorliegen eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten oder eines Scheingeschäftes (§§ 22f) zu prüfen.

Das Naheverhältnis zwischen Vertragsparteien rechtfertige auch bei Mietverträgen eine genaue Prüfung, ob sie durch eine Leistungsbeziehung oder familienhaft bestimmt seien (VwGH 30. Juni 1004, 92/15/0221). Dies gelte umso mehr, als dem Ehegatten Geldmittel durch Schenkung zur Verfügung gestellt würden, um im unentgeltlich vom Ehegatten übertragenen Objekt Investitionen finanzieren zu können (vgl. VwGH 29. September 1981, 81/14/0003).

Die Bw. verfüge über kein eigenes Erwerbseinkommen. Sie lebe von den Unterhaltsleistungen ihres Mannes. Ob der Ehegatte ihr direkt als Unterhalt titulierte Leistungen zukommen lasse oder diese in Form einer „Miete“ geleistet würden, könne steuerlich keinen Unterschied machen. Wenn über Mehrfachverträge den gemeinsamen, erwachsenen Kindern unentgeltlich Wohnraum überlassen werde (lediglich gegen Abdeckung der Betriebskosten), könne nicht von einer steuerlich anzuerkennenden Vermietung ausgegangen werden.

Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes werde die zivilrechtliche Vermietung vorgeschoben, um eine unternehmerische Tätigkeit zu konstruieren. Nach § 21 BAO sei aber für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen nicht die äußere Erscheinungsform, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhalts maßgeblich. Bei Einräumung eines Prekariums an die gemeinsamen Kinder durch die Bw. und Leistung von Unterhaltszahlungen durch den Ehegatten an die Bw. „*hätte*“ gesamthaft gesehen die gleiche Absicherung der Ehegattin erreicht werden können. Die Rückmiete an den Ehegatten nach Schenkung an die Bw. habe erkennbar nur den Zweck gehabt, der Ehegattin vermeintlich die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs zu verschaffen.

Auch nach Darstellung des Ehegatten der Bw. im Betriebsprüfungsverfahren (30. Jänner 2007) seien letztlich familien- und erbrechtliche Gesichtspunkte für die gewählte Gestaltungsform entscheidend gewesen. „*Man versucht wesentliche Liegenschaften in der Familie zu halten*“. Aus diesem Grunde habe der Ehegatte der Bw. Mietverträge mit seiner Ehegattin abgeschlossen, um als Prekariumsgeber aufzutreten. Der Ehegatte der Bw. bezeichne das Prekarium und das Mietverhältnis in dieser Eingabe als „*sein Privatvergnügen*“. Nicht beipflichten könne die Behörde in dieser Darstellung, dass durch die Mehrfachverträge „*der Fiskus keine wie immer gearteten Nachteile erleide*“. Die zivilrechtlich eingeschlagene Vorgangsweise „*würde*“ nämlich den Vorteil des Vorsteuerabzuges mit sich bringen. Der Nachteil der Steuerpflicht der Mieten (Umsatzsteuer) und Mieteinkünfte (knapp bei Besteuerungsgrenze) „*fiele*“ demgegenüber weit weniger ins Gewicht.

Somit würden einkommensteuerlich keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. umsatzsteuerlich keine unternehmerische Tätigkeit vorliegen (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts § 21 BAO).

Mehrfachverträge wie in der vorliegenden Art, wo eine Liegenschaft bzw. Geldvermögen zunächst verschenkt würden, um sie dann wieder steuerpflichtig dem Gatten rückzuvermieten und dieser die Wohnungen unentgeltlich den gemeinsamen Kindern überlasse, würden nicht zu einer einkommen- und umsatzsteuerlich anererkennungsfähigen Gestaltung führen. Es liege vielmehr nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt eine unentgeltliche Überlassung von Wohnraum im Familienverband vor, die ungeachtet der gegebenenfalls zivilrechtlichen Gültigkeit nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden könne (§ 21 BAO).

Zur allfälligen Geltendmachung von Kosten bzw. Vorsteuern der eigenen ehelichen Wohnung hielt der Außenprüfer fest: Die Vermietung der gemeinsamen Ehemwohnung sei in allen Varianten steuerlich nicht anzuerkennen (siehe Rz 6523 Einkommensteuerrichtlinien und die dort angeführte Rechtsprechung).

Unter Tz 2 des Außenprüfungsberichts vom 2. Mai 2007 wurde bezüglich der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum Jänner 2006 bis laufend festgestellt, dass ein Vorsteuerabzug nicht zustehe. Die für die Mieteinnahmen abgeführte Umsatzsteuer sei in jenem Zeitraum gutzuschreiben, in welchem die Rechnungen (die Mietverträge) hinsichtlich der Umsatzsteuer berichtigt würden.

Gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005, jeweils samt Wiederaufnahme und alle mit Ausfertigungsdatum 7. Mai 2007; Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner und August 2006, jeweils vom 4. Mai 2007; und Einkommensteuer für das Jahr 2005, die das Finanzamt aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung [die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. Prüfungsbericht zu entnehmen waren] erlassen hatte, brachte der steuerliche Vertreter in der Berufungsbegründung im

Anschluss an die Darstellung der Argumentation der Behörde (Punkt A) unter Punkt „B. *Vorbemerkung*“ u. a. vor:

Für die Bw. „*sollte*“ eine Einkunftsquelle in Form eines Mehrfamilienwohnhauses geschaffen werden, das nach dem ursprünglichen Konzept auf Fremdvermietung ausgerichtet gewesen sei. Die spätere Änderung der Verhältnisse - die Tochter sei scheidungsbedingt von Zürich nach Wien zurückgekehrt, der Sohn habe im Mai 2003 geheiratet und habe entgegen anders lautenden Absichten doch gewollt, hier zu wohnen - sei Spiegelbild des Lebens.

Bereits an dieser frühen Stelle zeige sich zum ersten Mal das Fehlen einer klaren Linie auf Seiten der Behörde: Auf der einen Seite würden die Grundstücksschenkungen - zumindest unterschwellig - als Teil eines Gesamtplanes hingestellt, was auf einen zeitlichen Beginn der Planungsphase im Jahr 1999 (genau genommen: bereits 1979) schließen „*ließe*“. Auf der anderen Seite würden spätere - bei Planungsbeginn weder bekannte, noch erkennbare - Umstände zum Anlass genommen, diesem Vorgehen die steuerliche Anerkennung zu versagen. Zu diesem Befund gelange man übrigens auch alleine auf Basis der angefochtenen Bescheide: Im Jahr 2002 sei weder die Scheidung der Tochter, noch die Heirat des Sohnes bekannt, noch erkennbar gewesen.

Unter Punkt C a 1) führte der steuerliche Vertreter an Einwendungen zum Sachverhalt ins Treffen, dass es zu den Anforderungen an eine Bescheidbegründung umfangreiche Judikatur gebe, die sich wie folgt zusammenfassen lasse:

-	„Die Begründung eines Bescheides muss erkennen lassen, welchen Sachverhalt die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat und aus welchen Erwägungen sie zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser (und nicht irgendein anderer) Sachverhalt vorliegt und dass er dem Tatbestand der einschlägigen Norm entspricht (zB VwGH 31. März 2005, 2000/15/0127, ÖStZB 2005, 616; 3. Oktober 1996, 95/16/0084, ÖStZB 1997/706).
-	Das zentrale Begründungselement ist dabei eine zusammenhängende Darstellung des konkret festgestellten Sachverhalts (zB VwGH 31. Juli 1996, 95/13/0225, ÖStZB 1997, 328). Dafür genügen weder Hinweise auf das „ <i>bekannte Aktenmaterial</i> “ oder den „ <i>Akteninhalt</i> “ (VwGH 9. Juli 1997, 95/13/0038, ÖStZB 1998, 178) noch die Kommentierung einzelner Aktenteile (zB VwGH 14. September 1994, 92/13/0180, ÖStZB 1995, 354) oder die bloße Feststellung, dass ein bestimmter Sachverhalt angenommen wurde (zB VwGH 3. Oktober 1996, 95/16/0084, ÖStZB 1997, 706).
-	Das der geschlossenen Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides ist die Darstellung der behördlichen Überlegungen

	zur Beweiswürdigung. Das dritte tragende Element einer Bescheidbegründung hat in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde zu bestehen (zB VwGH 22. Dezember 2004, 2002/15/0057, ÖStZB 2005, 362; 28. Mai 1997, 94/13/0200).
-	Die Begründung eines Steuerbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess der Behörde sowohl für den Abgabepflichtigen, als auch für die Berufungsbehörde bzw. den Verwaltungsgerichtshof nachvollziehbar ist (zB VwGH 18. Dezember 1997, 97/15/0040, ÖStZB 1998, 671).

Im Anschluss daran vertrat der steuerliche Vertreter die Rechtsmeinung, dass die Bescheidbegründung Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips und für einen „*effizienten Rechtsschutz*“ von grundlegender Bedeutung sei. Erst mache sie den Bescheid für den Abgabepflichtigen „*nachvollziehbar und kontrollierbar*“, der „nicht rätseln“ sollen müsse, „*warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird*“ (Beiser, Steuern³, 357). Das gelte auch für erstinstanzliche Bescheide.

Die Begründung habe vor allem den für die rechtliche Beurteilung notwendigen Sachverhalt zu enthalten (Ritz, BAO³, § 288 Rz 13 unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 2001, 2001/14/0066). Damit die Behörde zu einer geschlossenen Sachverhaltsdarstellung überhaupt in der Lage sei, bedürfe es zuvor einer ordnungsgemäßen Ermittlungstätigkeit in dem Sinn, dass sie sich auf Basis greifbarer Fakten und zwingender Beweise selbst ein klares Bild vom relevanten Geschehen verschaffe und - im Hinblick auf § 115 Abs. 3 BAO - das Entlastende mit der gleichen Sorgfalt erhebe und würdige wie das (vermeintlich) Belastende.

Zur Veranschaulichung dessen, dass diesen Anforderungen an eine tragfähige Bescheidbegründung die angefochtenen Bescheide nicht gerecht würden, nannte der steuerliche Vertreter unter Punkt C a 2) folgende Beispiele:

1)	Der mit „<i>Sachverhalt</i>“ umschriebene Teil der Bescheidbegründung bestehe aus drei Absätzen von zusammen neun Zeilen. Das sei zu wenig für ein komplexes Geschehen mit mehreren Teilschritten. Zwar würden sich in weiterer, speziell in der „<i>Begründung</i>“ weitere Sachverhaltselemente finden. Doch handle es sich dabei um das beliebige Aneinanderreihen von Details, die in ihrer Gesamtheit kein stimmiges Bild ergeben. Auf Seite 1 unten sowie Seite 2 Mitte der Niederschrift sei von einer „<i>Schenkung an den Ehegatten mit anschließender Rückmiete</i>“ die Rede. Darin klinge unterschwellig an, beide Einzelschritte – Grundstücksschenkung und Rückmiete – seien Teile eines einheitlichen Planes gewesen und Zug um Zug umgesetzt worden. Das sei in dieser Form objektiv unzutreffend:
----	--

Die erste Grundstücksschenkung liege aus der Sicht des Beginns der Vermietung (2005) mehr als 25 Jahre (1979), die zweite sieben Jahre zurück (1999). Dass schon damals (1979 oder 1999 sei fraglich) Absichten bestanden „hätten“, der Bw. eine Einkunftsquelle in Form eines Mehrfamilienwohnhauses zu verschaffen, sei nicht einmal behauptet worden, geschweige denn durch konkrete Ermittlungsergebnisse zur Gewissheit verdichtet worden. Daraus folge: Wenn Grundstücksschenkung(en) und Vermietung nicht wirklich zusammenhängen, sei bereits der Begriff „*Rückmiete*“ unpassend und jedenfalls den weiteren, darauf aufsetzenden Gedanken und Folgerungen (in Richtung § 21 und § 22 BAO) jedwede Grundlage entzogen.

Auf Seite 2, 2. Absatz werde der unterschwellige Eindruck erweckt, jede selbst noch so angemessene und fremdübliche Geschäftsbeziehung zwischen Ehegatten sei als steuerlich unbeachtliche Unterhaltsleistung zu werten. Dieser Gedanke sei in dieser Allgemeinheit bereits vom Ansatz her verfehlt.

Im Anschluss an den Vorwurf, der Behörde fehle es hier an einer klar erkennbaren Linie, thematisierte der steuerliche Vertreter die zwei von einander streng zu trennenden Fragen „*Ist das Mietverhältnis zwischen der Bw. und ihrem Ehegatten angemessen?*“ und „*Spielt das weitere Tun des Ehegatten der Bw. eine entscheidende Rolle?*“

Zur ersten Frage führte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen ins Treffen:

Es gebe keine einzige Feststellung des Finanzamts in Richtung Unangemessenheit oder mangelnder Fremdüblichkeit der Leistungsbeziehung zwischen den Ehegatten. Daraus sei zwingend der Umkehrschluss auf steuerliche Unbedenklichkeit zu ziehen. Damit „hätte“ die Behörde diese Leistungsbeziehung anerkennen müssen. Zumal ein unangemessen niedriger Mietzins doch das beste Argument der Behörde für mangelnde Ernsthaftigkeit des konkret beschrittenen Weges und damit für dessen steuerliche Nichtanerkennung gewesen „wäre“. Wenn sie also dazu nichts Belastendes festgestellt habe, spreche das für einen fremdüblichen Mietzins, und damit für ein angemessenes und korrektes Vorgehen.

Dem Argument der Behörde, der Ehegatte „hätte“ aus ihrer Sicht „falsch“ gehandelt, konterte der steuerliche Vertreter:

Ob der Ehegatte die von seiner Gattin auf fremdübliche Weise gemieteten Wohnungen leer stehen lasse, sie seinen Kindern oder fremden Dritten vermiete, sei nicht entscheidend für die Frage, ob die Leistungsbeziehung zur Gattin angemessen sei. Wenn man von Unterhaltszahlungen des Ehegatten ausgehe, dann seien diese an die Kinder – nicht an die Bw. – erfolgt.

	Wider das Argument auf Seite 2 Mitte, „<i>die Rückmiete an den Ehegatten nach Schenkung an die StPfl.</i>“ „hätte“ erkennbar nur den Zweck gehabt, ihr die „<i>Möglichkeit des Vorsteuerabzuges zu verschaffen</i>“ wendete der steuerliche Vertreter ein: Der Vorsteuerabzug „wäre“ auch auf jede andere Weise zugestanden. Entscheidend sei nur der enge Konnex mit der späteren Vermietung.
2)	Die Sachverhaltsfeststellungen seien nicht nur textlich zu kurz geraten. Das zeige sich vor allem (aber nicht nur) in zeitlicher Hinsicht: In dem mit „Sachverhalt“ umschriebenen Teil der Bescheidbegründung sei von der Bautätigkeit in den Jahren 2004 und 2005 die Rede. Doch sei die Aufrollung der Umsatzsteuer zurück bis 2002 erfolgt. Somit würden die Jahre 2002 und 2003 sachverhaltsmäßig völlig in der Luft hängen. Selbst mit viel Phantasie sei nicht erkennbar, von welchem konkreten Geschehen die Behörde überhaupt ausgehe: Wann habe die Planung begonnen? Hätten die beiden Grundstücksschenkungen aus den Jahren 1979 und 1999 auch damit zu tun? Seien sie bereits gewissermaßen der Startschuss für die hier zur Diskussion stehende Vermietung gewesen oder hätten sie damit nicht das Geringste zu tun? Welche Rolle spiele, dass die Tochter im Jahr 2002 noch in Zürich verheiratet gewesen sei. Fragen über Fragen, die einer Antwort harren und die zugleich eines belegen würden: Der den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegende Sachverhalt sei weder mündlich erhoben, noch geschlossen dargestellt worden. Damit fehle es an einer tragfähigen Grundlage. Die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide sei bereits an dieser Stelle evident.
3)	Die Sachverhaltsannahme der Behörde, der Ehegatte „hätte“ der Bw. ein Darlehen gegeben, treffe in dieser Form nicht zu. Er habe ihn nur beschafft, doch seien Auszahlung, Vorschreibungen und Tilgungen durch die Bw. erfolgt. Dieser Hinweis sei deshalb wichtig, weil die Behörde von einer bloß „vorgeschobenen“ zivilrechtlichen Vermietung spreche und dabei unterschwellig anklingen lasse, die Bw. sei ein bloßes Werkzeug ihres Ehegatten, ohne nach außen hin selbst in Erscheinung zutreten. Dieses Beispiel mit der Kreditaufnahme bewaise das Gegenteil.
4)	Die Einkunftsquelle sei zum weitaus überwiegenden Teil (mehr als 80 %) eigenfinanziert. Eine klare Aussage der Behörde dazu „wäre“ von Vorteil gewesen, dass die Grundstücksschenkung aus heutiger Sicht 8 bzw. 28 Jahre (1999 bzw. 1979) zurück liege. Daher sei es geradezu auf der Hand gelegen, dass die Vermietung durch die Bw. erfolge. Dazu habe es eines Vertragsgeflechts bedurft, doch habe dies weniger mit steuerlichen

	Gründen als vielmehr mit dem Wunsch nach ihrer finanziellen Absicherung zu tun. Untergegangen sei auch die Planrechnung für 2006, die bereits einen namhaften Gewinn aus dieser Vermietung ausweise und die bei der Bw. ab 2007 zu einer Einkommensteuerbelastung auf Basis von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von rund € 20.000 führen werde.
5)	Als Begründung für die Entbehrlichkeit dessen, dass die Behörde alternativ denkbare Szenarien ins Spiel bringe, um auf diese Weise aufzuzeigen, dass der gleiche wirtschaftliche Effekt auch auf andere Weise erreicht hätte werden können, brachte die Bw. vor: Auch (oder gerade) unter wirtschaftlichem Aspekt seien der Besteuerung konkrete Sachverhalte und nicht fiktive Möglichkeiten zu Grunde zu legen (vgl. VwGH 21. Oktober 2004, 2000/13/0136, ÖStZB 2005/349, Seite 443 zu § 31 EStG 1988). Die steuerliche Anerkennung dieser Einkunftsquelle „wäre“ kein Thema, wenn die Wohnungen leer stünden, weil sie an fremde Dritte vermietet werden sollten, es sich bis dato aber nur keine (Fremd-)Mieter gefunden hätten. Nehme man diesen - absolut nicht erwünschten – Fall zum Maßstab, so müsse man über den konkreten Sachverhalt nicht mehr lange reden, um ihn steuerlich anzuerkennen.

Dieser Katalog würde sich noch um das eine oder andere Detail erweitern lassen, doch sei auch so erkennbar, dass die auf zwei Absätze mit zusammen neun Zeilen beschränkten Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamts zu kurz geraten seien. Das zeige sich im Anschluss daran auch bei der amtswegigen Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2002 und 2003, bei der sowohl das konkrete Geschehen, als auch Wiederaufnahmegründe bestenfalls vermutet werden „können“. Richtigerweise „hätte“ jedoch die Bescheidbegründung darüber Auskunft geben müssen, was sie aber nicht tue.

Die Ermittlungstätigkeit des Finanzamts entspreche nicht dem Gesetz. Der Sachverhalt sei zumindest nicht geschlossen dargestellt. Die angefochtenen Bescheide würden auf zentrale Fragen keine Antwort geben; sie wurden fehlende Feststellungen durch völlig unbewiesene Vermutungen ersetzen. Damit sei die Rechtswidrigkeit evident.

Dazu zitierte der steuerliche Vertreter auszugsweise die Entscheidung des UFS Graz vom 18. Dezember 2006, RV/0619-G/06:

„Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten - dem Wesen einer nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwider laufend -

schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert. Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte es in der Hand, Abgabenansprüche zu realisieren, gleichzeitig aber den mit der Geltendmachung solcher Ansprüche verbundenen Aufwand zu ersparen. Eine solche Sichtweise der Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den Bestimmungen des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO sowie des § 279 Abs. 2 BAO (notwendige "Ergänzungen"), nicht entnommen werden (vgl. UFS 3. Jänner 2005, RV/0338-I/04)."

Abschließend hielt der steuerliche Vertreter fest:

Der Anforderung, den Sachverhalt geschlossen darzustellen und dabei auch das Entlastungsmaterial angemessen zu berücksichtigen (§ 115 Abs. 3 BAO), würden die angefochtenen Bescheide nur sehr bedingt gerecht.

Wider die Zulässigkeit der Wiederaufnahme von Amts wegen brachte der steuerliche Vertreter zunächst unter Punkt C b) 1) vor:

Die amtswegige Wiederaufnahme (§ 303 Abs. 4 BAO) eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens sei unter dem Aspekt des Neuerungstatbestands nur dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel „*neu hervorkommen*“, deren Kenntnis „*allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte*." Das sei auszuschließen, wenn der Sachverhalt der Behörde schon im abgeschlossenen Verfahren hinreichend bekannt gewesen sei und sie bereits dort zu der später getroffenen Entscheidung gelangen „*hätte*“ können (VwGH 8. März 1994, 90/14/0192, ÖStZB 1994, 644; 26. Mai 1993, 90/13/0155; ÖStZB 1994, 331; Doralt/Ruppe, Grundriss II, 5. Auflage, Rz 563), wenn es in Wirklichkeit also nur mehr um eine andere Beurteilung eines bereits offen gelegten Sachverhalts gehe. Die Wiederaufnahme von Amts wegen im Rahmen einer Betriebsprüfung setze neue Sachverhaltselemente von einigem Gewicht voraus (Ritz, BAO³, § 303 Tz 1 mwN; Doralt/Ruppe, Grundriss II, 5. Auflage, 560). Fehle es daran, so sei für eine solche Maßnahme genau so kein Platz, als wenn es nur um Rechtsfragen gehe (VwGH: 13. September 1988, 87/14/0159; ÖStZB 1989, 111; 11. Juli 1995, 95/13/0153; ÖStZB 1996, 177; Doralt/Ruppe, Grundriss II, 5. Auflage, Rz 563).

Unter Punkt C b) 2) behauptete der aktuelle steuerliche Vertreter, diesem Maßstab würden die angefochtenen Bescheide nicht, nicht einmal ansatzweise gerecht, und verdeutlichte dies durch den nachfolgenden Überblick:

- | | |
|----|--|
| 1) | Über die Aufrollung der Umsatzsteuer 2002 und 2003 müsse man angesichts des Fehlens jedweder Sachverhaltsfeststellungen zu diesen beiden Jahren erst gar nicht reden: Diese Maßnahme sei alleine schon aus diesem Grund unzulässig; die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2003 überdies noch wegen Geringfügigkeit der Auswirkungen (€ 300). |
|----|--|

2)	Bei der Aufrollung der Umsatzsteuer 2004 und 2005 fehle es an Neuerungen im Tatsachenbereich: Den angefochtenen Bescheiden sei nicht zu entnehmen, welche Sachverhaltselemente neu hervor gekommen seien. Das zeige sich bereits im Zirkelverweis im BP-Bericht: Der „<i>Prüfungsabschluss</i>“ (also gedanklich die Tz 3) verweise auf Tz 1 und diese auf die Niederschrift, deren Sachverhalt - wie bereits erwähnt - aus neun Zeilen bestehe. Desweiteren kritisierte der steuerliche Vertreter, dass mit der gleichen Begründung auch die Einkommensteuer 2002 bis 2004 aufgerollt worden sei, obwohl es um sie hier gar nicht gehe (und diese Aufrollung demgemäß unterblieben sei). Selbst mit viel Phantasie sei dem gesamten Erledigungskonvolut nicht zu entnehmen, von welchem Sachverhalt die Behörde überhaupt ausgehe und was für sie im Tatsachenbereich neu sei. Darüber Auskunft zu geben, das „wäre“ ihr oblegen. Da die angefochtenen Bescheide dazu jedoch schweigen, gehe die Bw. mit gutem Grund vorläufig davon aus, dass es triftige Wiederaufnahmegründe nicht gebe. Allein schon durch die Entkoppelung der Grundstücksschenkungen aus 1979 und 1999 von der frühestens 2002 überhaupt erst geplanten Errichtung dieser Einkunftsquelle würden die Überlegungen der Behörde in sich zusammenbrechen, die ja von „<i>Mehrfachverträgen</i>“ ausgehe (zB Seite 2 ganz unten, Seite 3 Mitte). Tatsächlich gebe es zwischen den Ehegatten – wenn man die Grundstücksfrage als nicht dazu gehörig ausklammere – nur mehr einen Mietvertrag über die Wohnungen (oder über jede Wohnung einen eigenen Vertrag, also zwei). Die Annahme eines Vertragsgeflechts zwischen den Ehepartnern sei nicht mehr länger aufrecht zu erhalten. Da das Mietverhältnis zwischen diesen beiden Personen mangels gegenteiliger Sachverhaltsfeststellungen als angemessen und fremdüblich zu beurteilen sei, gebe es keinen triftigen Grund, es steuerlich zu verpönen.
3)	Die Vorgangsweise bei der amtswegigen Wiederaufnahme der angefochtenen Bescheide sei auch mit der Judikatur nicht im Einklang zu bringen. Dazu sei auf die aktuelle Entscheidung vom 16. November 2006, 2006/14/0014, hingewiesen, wonach die Wiederaufnahme ohne schlüssig dargelegte Gründe unzulässig sei. Auszugsweise heiße es in dieser Entscheidung: <i>„Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30. September 1987, 87/13/0006). Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO</i>

	<i>auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (VwGH 5. April 1989, 88/13/0052)."</i> Den angefochtenen Bescheiden sei lediglich zu entnehmen, dass die amtswegige Aufrollung verfügt worden sei, nicht hingegen aus welchen Gründen. Darüber könnten nur Vermutungen angestellt werden. Eine Wiederaufnahme, die sich nicht selbst erkläre, entspreche nicht dem Gesetz (siehe auch Kotschnigg, RdW 2007/278, Seite 2549)
4)	Viel zu kurz geraten, und materiell überdies verfehlt sei die Begründung des Ermessens: Das Finanzamt beschränke sich auf die Wiedergabe des Wortlauts des § 20 BAO, ohne darauf Bedacht zu nehmen, dass die Ermessensentscheidung primär aus der unmittelbar anzuwendenden Norm herauszubegründen sei (hier also aus § 303 Abs. 4 BAO). Die Ermessensrichtlinie des § 20 BAO komme nur subsidiär zum Tragen, also dann, wenn Sinn und Zweck des Ermessens aus der primär heranzuziehenden Norm nicht zu erschließen sei (dazu aktuell Kotschnigg, SWK 2007 in Druck).

An Einwendungen wider den Bescheid über die Verpflichtung zur Abgabe von UVA brachte die Bw. vor: Die Behörde spreche der Bw. die Unternehmereigenschaft ab und halte sie zugleich als eine solche. Am einfachsten sei es, diesen Bescheid als nicht erlassen zu betrachten.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme hielt der Außenprüfer dem steuerlichen Vertreter vor:

Die Fakten, welche dem Sachverhalt zugrunde liegen, seien in keiner Phase des Verfahrens strittig gewesen. Daher beschränke sich die Sachverhaltsdarstellung im Absatz 1 der Bescheidbegründung auf eine allgemeine Darstellung. Aus diesen Tatsachen ergebe sich jedoch in weiterer Folge die Notwendigkeit, die steuerliche Anerkennung der gewählten Vertragsgestaltungen zu prüfen.

Auch wenn die Schenkungen der Grundstücksanteile schon vor einem längeren Zeitraum erfolgten, seien doch die Verträge zwischen der Bw. und ihrem Ehegatten sowie die Verträge zwischen diesem und seinen großjährigen Kindern Mehrfachverträge, die auf ihren wahren wirtschaftlichen Gehalt zu überprüfen seien. Dabei spiele die Fremdüblichkeit der Vorgehensweise im gesamten eine entscheidende Rolle. Es sei seitens der Bp weder behauptet worden, dass bereits seit 1979 diese Vorgehensweise geplant gewesen sei, dass jede Geschäftsbeziehung zwischen Ehegatten steuerlich unbeachtlich sei oder dass die vorliegenden Vertragsverhältnisse insbesondere in Hinblick auf die Höhe der Mietzahlungen nicht fremdüblich seien (siehe Berufung Seite 6 und 7). Trotzdem sei nach Ansicht der Bp die Frage, welche außersteuerlichen Gründe für eine Vermietung an den Ehegatten vorliegen

würden, bis dato unbeantwortet geblieben. Die vom Ehegatten der Bw. angeführten Gründe (Versorgung der Ehegattin, Beibehaltung der Liegenschaft im Familienbesitz, Zurverfügungstellung von Wohnraum an die erwachsenen Kinder) seien aus Sicht der Bp nicht überzeugend gewesen. Das Ergebnis „*hätte*“ auch dadurch erreicht werden können, indem die Bw. ihren erwachsenen Kindern direkt (ohne Zwischenschaltung eines Mietverhältnisses mit ihrem Gatten) ein Prekarium eingeräumt „*hätte*“.

Damit hätten die verheirateten Kinder keine allfälligen Mietrechte erwerben können. Ein Prekarium sei im allgemeinen nicht schwer aufzulösen, sodass eine spätere Vermietung zur Versorgung der Bw. möglich „*wäre*“. Das Argument vom Ehegatten der Bw., durch ein bestehendes Mietverhältnis eine im Fall seines Ablebens notwendige Neuvermietung „*vorzubereiten*“ könne nicht nachvollzogen werden.

Anders als in der Berufung behauptet würden die Mietzahlungen des Ehegatten an die Bw. Unterhaltszahlungen an diese darstellen. Eine solche Unterhaltszahlung „*hätte*“ der Ehegatte der Bw. auch anders als in der Form von Mietzahlungen leisten können.

Das Vorliegen eines steuerlichen Vorteiles bestehe im Vorsteuerabzug, der Nachteil der Steuerpflicht der Mieten und der Mieteinkünfte falle dabei weit weniger ins Gewicht und sei über einen längeren Zeitraum nicht genau abzuschätzen.

Nach der erst kürzlich bekannt gewordenen Verwaltungspraxis (Newsletter des bundesweiten Fachbereiches Juli 2007) gelte folgendes:

Rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild von „*Einkünften*“ zu kleiden, seien steuerlich unbeachtlich. Dies gelte auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Das Abzugsverbot bestehe unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung. Entscheidend sei lediglich, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen „*möchte*“, der mit seinem Haushalt oder dem Unterhalt seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehe (auf das Erkenntnis VwGH 23. Mai 2007, 2003/13/0120 werde verwiesen).

Die neu hervorgetretenen Sachverhaltselemente, welche eine Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigen, seien alleine in der Tatsache gegeben, dass die Vermietung an einen nahen Angehörigen erfolgt sei (Sachverhaltsdarstellung der Steuerpflichtigen vom 1. September 2006, Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 6. März 2006).

Mit Schreiben des Finanzamts vom 23. Juli 2007 wurde der Bw. die dem Schreiben beigelegte obige Stellungnahme zur Gegenäußerung übermittelt; diese blieb unkommentiert.

In dem am 19. Mai 2008 abgehaltenen Erörterungstermingespräch erklärte der steuerliche

Vertreter den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung für zurückgenommen. In inhaltlicher Hinsicht behauptete der steuerliche Vertreter die Fremdüblichkeit des in Rede stehenden Bestandverhältnisses mit Hinweis auf jenes in OOOO, B-Gasse 8/6, das vom Ehegatten der Bw. mit einer fremden Person abgeschlossen worden sei. Der Vertrag sei aus gebührenrechtlichen Gründen in der vom Betriebsprüfer im abgabenbehördlichen Prüfungsverfahren festgestellten Form zustande gekommen; das gleiche gelte für das in Rede stehende Darlehen.

Wider das Vorbringen des Außenprüfers, der Mietvertrag sei aus familienrechtlichen Gründen abgeschlossen worden, und das Vorbringen von Ing. König, das Darlehensverhältnis widerspreche dem Notariatszwangsgesetz, brachte der steuerliche Vertreter vor: Die privaten Bedürfnisse der Kinder seien zum Zeitpunkt der Bauplanung und Baubescheiderteilung kein Thema gewesen. Auf die Darstellung des baubehördlichen Verfahrens im Bauakt der MA 37 sei verwiesen.

Zur Vermietung der in Rede stehenden Objekte gab der Ehegatte der Bw. an, der Vertrag sei aus gebührenrechtlichen Gründen nicht schriftlich abgeschlossen worden; das schriftliche Angebot sei konkludent angenommen worden. Die Betriebskostenabrechnung/Jahr werde nach Zugang der Jahresabschlussrechnungen betr. Strom, Wasser etc. erstellt. Die Kinder seien am A-Gasse gemeldet.

Die Vertragskonstruktion mit dem Prekarium sei in Hinblick auf § 2 Abs. 3 MRG gewählt worden.

Abschließend ersuchte der Amtsvertreter um Zusendung der im Gespräch angesprochenen Unterlagen an und erklärte, das Finanzamt behalte sich eine weitere Stellungnahme vor.

Mit der gleichzeitig an den Unabhängigen Finanzsenat und das Finanzamt am 5. Juni 2008 übermittelten E-Mail des steuerlichen Vertreters wurden den Abgabenbehörden ein baupolizeilicher Bescheid vom 17. Dezember 2002 betreffend Bewilligung von baulichen Änderungen, Zubau, Vergrößern des bestehenden Wohngebäudes (Beilage 1), ein Suchergebnis über die Ediktsdatei (Beilage 2), das mit 26. Oktober 2003 datierte Kündigungsschreiben betreffend GU-Vertrag vom 19. September 2003 (Beilage 3), ein Privatleasing- Finanzierungskonzept der Raiffeisenkasse (Beilage 4), eine Seite mit Mietwohnungsanzeigen vom 9. September 2006 (Beilage 5), ein Auszug aus dem Grundbuch - ---- XXXXXXXX, Einlagezahl XXX [= Grundstücksadresse OOOO Wien, B-Gasse 8] (Beilage 6), ein Mietvertrag betreffend Objekt an letztgenannter Adresse (Beilage 7), ein Artikel von Dr. Michael Kotschnigg, SWK-Heft 23/24, 15. August 2007 mit dem Titel „Hinweg mit den Rechtsgebühren“ (Beilage 8) sowie eine Betriebskostenabrechnung 2007 (Beilage 9) als Beilage vorgelegt.

Mit dem ergänzenden Vorbringen vom 5. Juni 2008 teilte der steuerliche Vertreter beiden

Abgabenbehörden mit, dieses samt Unterlagen zum Nachweis dafür zu erhalten, dass

- a) die baulichen Verzögerungen auf Umstände zurückzuführen seien, die außerhalb „meiner (unserer)“ Sphäre gelegen seien;
- b) das beim „A-Gasse 4“ gewählte Modell kein Einzelfall gewesen sei, sondern bei einer fremd vermieteten Wohnung und gleichen Verhältnissen wiederholt worden sei;
- c) der Mietzins in „unserem“ Fall innerhalb der Bandbreite des Angemessenen und Üblichen liege.

Mit dem per E-Mail an den Unabhängigen Finanzsenat übermittelten 2. Schreiben vom 5. Juni 2008 erstattete der steuerliche Vertreter folgendes Sach- und Beweisvorbringen:

„I. Grundsätzliches

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde wesentliches Vorbringen nicht erstattet. ... Es geht in der Folge darum, der Behörde ergänzendes Beweismaterial zur Verfügung zu stellen, um solcherart aufzuzeigen, dass die Entscheidung bei umfassender Kenntnis von den Vorgängen und Zusammenhängen anders ... ausgefallen wäre.

II. Sach- und Beweisvorbringen

1. Der Magistrat der Stadt Wien hat die Baubewilligung mit Bescheid vom 17. Dezember 2002 erteilt (Beilage ./1). Zu dieser Zeit haben unsere beiden Kinder in den Überlegungen und Planungen keine wie auch immer geartete Rolle gespielt. Es war beabsichtigt, zwei Wohnungen zu errichten, um sie gegen gutes Geld fremd zu vermieten. Dieser Hinweis ist deshalb wichtig, da die neu geschaffenen Wohnungen unseren Kindern zur Verfügung stehen. Das war in dieser Form nie beabsichtigt und ist auf Umstände zurückzuführen, die außerhalb unseres Einflussbereiches gelegen sind.

2. Einer dieser Umstände war die Insolvenz des Generalunternehmers, der C..... Bauunternehmung GmbH am 27. Februar 2004 (Beilage ./2). Aus diesem Grund habe ich den Generalunternehmervertrag noch im Oktober 2003 gekündigt (Beilage ./3). Es ist unmittelbar einsichtig, dass alleine dadurch eine zeitliche Verzögerung von mehreren Monaten verbunden war.

Ein weiterer Umstand, der zu einer Verzögerung geführt hat, war die Notwendigkeit, einen Statiker beizuziehen, da der Architekt diesem Umstand bei seinen Vorarbeiten zu wenig Bedeutung beigemessen hat.

3. Im Erörterungsgespräch vom 19. Mai 2008 ist mehrfach zur Sprache gekommen, dass wir in der Planungsphase verschiedene Varianten ins Auge gefasst haben. Eine davon war ein Immobilien-Leasinggeschäft mit der Raiffeisen-Leasing-Gruppe, die dazu auch ein Finanzierungskonzept ausgearbeitet hat (Beilage./4).. Auch wenn die Leasingfinanzierung doch nicht zustande gekommen ist, soll dieser Umstand aufzeigen, dass es unser Bestreben war, dieses Bauprojekt auf professionelle Beine zu stellen.

Die Leasingvariante wäre durch den damit zwangsläufig verbundenen Einsatz von Fremdkapital steuerlich attraktiv gewesen, wenn sie über meinen Ehegatten,..., als Leasingnehmer gelaufen wäre. In diesem Fall hätte er die Leasingraten steuerlich als Werbungskosten geltend machen und sie solcherart mit seinen Lohneinkünften verrechnen können. Bei einem Grenzsteuersatz von 50 % wäre damit auf Jahre hin eine namhafte Steuerersparnis verbunden gewesen. Doch haben steuerliche Überlegungen bei der Planung nur ganz am Rande eine Rolle gespielt. Im Vordergrund ist gestanden, dass ich auf wirtschaftlich eigene Beine gestellt, und solcherart bis zu einem gewissen Grad von meinem Gatten, ..., unabhängig gestellt werde. Dieses Ziel bewegt sich von reinen Familienverträgen

weg, hin zu fremdüblichen Geschäften: Es war eben keine typische familienhafte Lösung angestrebt, sondern ein Weg, wie er auch zwischen fremden Dritten beschriftet hätte werden können (oder worden wäre).

4. Ein weiterer Grund für diese Konstruktion war es, den Familienbesitz dem Zugriff möglicher Gläubiger zu entziehen. Mein Gatte,..., war während seines aktiven Dienstverhältnisses bei der A-G.... zum weitaus überwiegenden Teil in der Abschlussprüfung bei international tätigen Unternehmen beschäftigt. Die Wirtschaftsprüfung ist – wie aktuelle Beispiele sowohl national als auch weltweit immer wieder zeigen – mit einem enorm hohen Risiko verbunden, das auch zu persönlichen Haftungen führen kann. Dass meinem Ehegatten Haftungsfälle erspart geblieben sind, ist ein Zeichen seiner qualitativ guten Arbeit. Doch schließt selbst eine noch so große Fachkompetenz, Bemühen und positive Einstellung zur Arbeit Fehler nicht aus, die im Extremfall – salopp formuliert – „auch ins Auge gehen“ können. Dadurch, dass der Immobilienbesitz mir überschrieben wurde, war er den Gläubigern jedenfalls entzogen.

5. Es soll nicht unerwähnt bleiben, dass der mit meinem Gatten vereinbarte Mietzins der Höhe nach fremdüblich war und ist. Die Gesamtmiete (Miete, Betriebskosten, USt) beträgt bei ... Tochter Katja für 225 m² monatlich € 2.687,66 und bei... Sohn Andreas für 210 m² monatlich € 2.321 (die niedrigere Miete ergibt sich bei ihm angesichts seiner werterhöhenden Eigeninvestitionen). Zum Vergleich dazu: Wie sich aus der Beilage „IMMO“ der Tageszeitung „Kurier“ vom 9. September 2006 ergibt, wurden für eine vergleichbare Wohnung in unmittelbarer Nähe (XXXXXXXXXXXXXXX) im Ausmaß von 220 m² eine Gesamtmiete von € 2.416,34 verlangt (Beilage ./5).

Ergänzend sei bemerkt, dass in beiden Fällen – dort wie da – auch eine Garage zur Verfügung steht. Und weiters, dass dieses Inserat mehr als ein Jahr später geschaltet wurde (9. September 2006). Angesichts dieses langen Zeitintervalls sind bei diesem Inserat der Höhe nach gewisse Abstriche zu machen, was umgekehrt die Angemessenheit in unserem Fall noch weiter stärkt.

Unter Mitberücksichtigung des erwähnten Inserats und unter Vorgriff auf den nachfolgenden Punkt 6. soll ein Fremdvergleich diesen Befund verdeutlichen. In den ersten drei Fällen erfolgt die Berechnung der Gesamtbelastung zu Vergleichszwecken nach der Formel: „Nettomietzins + Betriebskosten – Akonto x 10% USt „ (beim Inserat ist nur die Gesamtbelastung ohne nähere Details vorgegeben).

Katja A.: $(€ 2.083,33 + € 360) \times 10\% \text{ USt} = € 2.687,66$ insgesamt bzw. € 11,94/m².

Andreas A.: $(€ 1.750 + € 360) \times 10\% \text{ USt} = € 2.321$ bzw. 11,05/m².

Ehegatten D.: $(€ 800 + € 120) \times 10\% \text{ USt} = € 1.012$ insgesamt bzw. € 11,34 m².

Inserat: € 2.416,34 insgesamt = € 10,98 m².

6. Im Erörterungsgespräch vom 19. Mai 2008 war weiters die Rede davon, dass die bei

unserem Wohnhaus in 0000 Wien, A-Gasse 4, gewählte Vorgangsweise kein Einzelfall geblieben ist. Ich bin weiters Eigentümer einer Vorsorgewohnung in 0000 Wien, B-Gasse 8/6 (Beilage ./6), die an das uns fremd gegenüberstehende Ehepaar Bernhard und Sonja D. vermietet ist (Beilage./7). Auch hier tritt als Mieter mein Ehegatte,..., auf, der den Mietvertrag vom 26. Mai 2007 auf Vermieterseite unterfertigt hat.

Der Vollständigkeit halber sei auf eine Ungenauigkeit im Mietvertrag (Beilage./7) hingewiesen: Dort wird Dr. Georg A. als „grundbücherlicher Eigentümer“ besagter Eigentumswohnung bezeichnet: Das ist nicht korrekt: Zivilrechtliche und als solche im Grundbuch längst eingetretene Eigentümerin dieser Wohnung war ich. Jedoch hatte (und hat) mein Gatte das lebenslange Wohnrecht als Gebrauchsrecht. Zur Vermeidung umständlicher und auf Mieterseite möglicherweise verwirrungstiftender Fragen wurde die nicht ganz korrekte Variante mit ihm als Eigentümer gewählt. Mehr steckt nicht dahinter.

7. Beim Erörterungsgespräch war auch von der gebühren- und verkehrssteuerrechtlichen Seite die Rede. Dazu ist ergänzend folgendes festzuhalten:

Es mag dahin stehen, ob die Schenkung des Immobilienbesitzes an mich unter NotZwG (§ 1 Abs. 1 NotariatsaktG) fällt oder nicht. Wenn ja, so wären dafür Notariatsakte erforderlich gewesen, die es unbestritten und unbestreitbar aber nicht gegeben hat. Abgabenrechtlich ist dieser Umstand ohne Bedeutung: Gemäß § 23 Abs. 3 BAO ist die Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise „insoweit und solange ohne Bedeutung, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen“. In diesem Zusammenhang sei auf Ritz, BAO³, § 23 Tz 13 verwiesen, der genau dieses Beispiel zum Nachweis dafür bringt, dass die Nichtigkeit eines solchen Rechtsgeschäfts in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ohne Bedeutung ist.

Dass der Mietvertrag mit meinem Ehegatten,..., durch schlüssige (konkludente) Annahme des schriftlichen Mietanbotes zustande gekommen ist, hat rein gebührenrechtliche Gründe. Die Rechtsgebühren nach dem GebG 1957 sind eine reine Urkundensteuer, die anfällt, wenn über bestimmte Rechtsgeschäfte (zB Mietverträge; § 33 TP 5 GebG 1957) schriftlich Verträge abgeschlossen werden. Dabei gilt: Die schriftliche Annahme eines wie auch immer gestellten Anbotes löst jedenfalls eine Mietvertragsgebühr aus. Hingegen kann die Rechtsgebühr auf legale Weise eingespart werden, wenn die Annahme anders als schriftlich erfolgt (§ 15 Abs. 2 GebG 1957). Die Gebührenfreiheit durch mündliche oder schlüssige (konkludente) Annahme eines schriftlichen Anbotes ist ein österreichweit seit Jahrzehnten weit verbreitetes „Gebührenspar-Modell“, das als solches auch vom BMF als solche anerkannt wird (GebR 2007 Rz 432). Ein anderer Weg zur Vermeidung der Rechtsgebühr wäre die sog.

Anwaltskorrespondenz (GebR 2007 Rz 434). Die Rechtsgebühren nach dem GebG 1957 sind - eine der umstrittensten und unsinnigsten Steuern in ganz Österreich, die alleine wegen ihrer

fiskalischen Ergiebigkeit als europäisches Unikat noch immer in Geltung sind (zu Recht kritisch: Doralt/Ruppe Grundriß II, 5. Auflage, Tz 193 f; Kotschnigg SWK 2007 S 678; Beilage./8).

Daraus folgt für diesen Fall: Wenn selbst das BMF die Gebührenfreiheit der mündlichen oder schlüssigen Annahme eines schriftlichen Anbots bejaht und überdies in die eigenen Richtlinien aufnimmt, kann dieser Weg nicht so ungewöhnlich sein, wie es auf den ersten Blick erscheinen mag. Ganz abgesehen davon wurde diese Frage auch beim Salzburger Steuerdialog 2005 iZm Kreditverträgen gestellt: Im Bankgeschäft ist es zumindest weit verbreitet, „besseren“ Kunden bei der Ersparnis der Rechtsgebühr entgegenzukommen. In der Praxis erfolgt dies, in dem der Kunde das Vertragsangebot stellt, das vom Kreditinstitut durch ein darin genau bezeichnetes Verhalten schlüssig (konkludent) zustande kommt, etwa durch Zurverfügungstellung des Kreditrahmens auf einem bestimmten Bankkonto. Wie das BMF dazu klargestellt hat, ist es für die Gebührenfreiheit ohne Bedeutung, von wem das Anbot stammt.

8. Die Betriebskostenabrechnung für das abgelaufene Jahr ist jeweils zu Beginn des neuen Jahres erfolgt. Die Abrechnung für 2007 vom 16. Februar 2008 soll dies verdeutlichen (Beilage./9)

III. Anregung

Mit der Errichtung der hier auf dem Prüfstand stehenden Wohnungen in 0000 Wien, A-Gasse 4, waren „steuerliche Nebenwirkungen“ zu keiner Zeit beabsichtigt. Eine steuerlich attraktive Gestaltung hat in unseren Planungen und Überlegungen keine Rolle gespielt: In diesem Fall hätte die Vermietung nicht über mich laufen dürfen, sondern über meinen Ehegatten, ..., der durch geschickten Einsatz von Fremdkapital auf Jahre hindurch einen Teil seiner Lohnsteuer im Weg einer Verlustveranlagung refundiert erhalten hätte. Daher wiederhole ich meine

Anregung,

die Vermietung auf Basis vorläufiger Steuerbescheide (§ 200 Abs. 1 BAO) anzuerkennen. Dadurch hat die Behörde die Möglichkeit, dieses Projekt langfristig zu überwachen und bei einer – in keiner Weise beabsichtigten – Änderung der Verhältnisse einzugreifen...."

Mit E-Mail vom 11. Juni 2008 teilte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat mit, mit E-Mail vom 05. Juni 2008 ebenso wie der Unabhängige Finanzsenat „1 x Anschreiben, 1 x Ausführliche Schriftliche Stellungnahme sowie 9 x Beilagen erhalten zu haben. Die Unterlagen würden aus Sicht der Abgabenbehörde I. Instanz keine Grundlage für eine, vom mit Berufung bekämpften Bescheid, abweichende rechtliche Beurteilung bieten.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 12. Juni 2008 wurde die Bw. ersucht, eine Übersicht über ihr Einkommen und Vermögen in den Streitjahren innerhalb von vier Wochen

ab Zustellung dieses Schreibens vorzulegen.

Mit E-Mail vom 17. Juni 2008 informierte der steuerliche Vertreter den Unabhängigen Finanzsenat darüber, dass „Herr Mag. König vom Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg ihm Ende letzter Woche bedeutet habe, die Behörde halte an der bisherigen Meinung fest und gehe weiterhin von einer Gestaltung aus, die einem Fremdvergleich nicht standhalte, und kündigte an, in den nächsten Tagen noch ein ergänzendes Rechts-)Vorbringen zu erstatten.

Am 23. Juli 2008 bestätigte der steuerliche Vertreter dem Unabhängigen Finanzsenat, dass der an die Bw. adressierte Vorhalt vom 12. Juli 2008 der Bw. zugestellt wurde, und legte als Beweis dafür den an den steuerlichen Vertreter am 13. Juli 2008 gefaxten obigen Vorhalt vor.

Mit E-Mail vom 7. August 2008 ergänzte der steuerliche Vertreter sein bisheriges Vorbringen durch die in die Punkte „A. Sachverhalt“, „B. Unzulässigkeit der Wiederaufnahme“, „C. Gemeinschaftsrechtliche Gedanken“ und „D. Vorhaltsbeantwortung“ untergliederte Ausführungen.

Punkt A.1 zufolge zeige der auf das Wesentliche reduzierte Sachverhalt folgendes Bild:

Die Bw. habe von ihrem Ehegatten über Jahre hinweg Zuwendungen mittels Schenkung erhalten und solcherart das Einfamilienhaus auf dem Standort OOOO Wien, A-Gasse 4, zu einem Mehrfamilienhaus erweitert und die Erweiterung finanziert. Dafür seien drei - außersteuerliche - Gründe entscheidend:

Zum einen sei es wichtig gewesen, das eigene Vermögen vor dem Zugriff der Gläubiger zu schützen. Diese Gefahr sei nicht von der Hand zu weisen: Der Ehegatte sei durch Jahrzehnte Partner einer renommierten Kanzlei (A-G....) gewesen und solcherart für die Abschlussprüfung internationaler Mandanten zuständig und verantwortlich. Dieses Geschäft sei in außerordentlich hohem Maß risikoreich, wie spektakuläre Fälle nicht erst der letzten Zeit im In- (Rieger Bank, Bank Burgenland, BAWAG) und Ausland (ENRON, Parmalat, Siemens, LTG Bank) immer wieder deutlich machen würden. Auch habe die Zahl der Haftungsfälle und der Gerichtsverfahren drastisch zugenommen. Nicht jedes Risiko sei zur Gänze durch Versicherungen abgedeckt. Es bleibe ein hohes Restrisiko zurück, speziell wenn auf Kundenseite strafbare Handlungen im Raum stehen und der Abschlussprüfer dies nicht erkenne (oft nicht einmal erkennen könne). Diese Entwicklung mache auch vor einer renommierten und fachlich über jeden Zweifel erhabenen Kanzlei wie der A-G.... nicht Halt. Kurzum: Es sei für Gatten Georg ein Gebot der Stunde gewesen, das eigene Vermögen in Sicherheit zu bringen.

Der zweite Grund für diese Zuwendungen sei der gemeinsame Wunsch gewesen, die Bw. Hausfrau und Mutter ohne eigenes Einkommen - wirtschaftlich bis zu einem gewissen Grad auf eigene Beine zu stellen und der Bw. solcherart dauerhaft eine gewisse materielle

Eigenständigkeit zu sichern.

Zum Dritten sei es sinnvoll und zweckmäßig gewesen, den „A-Gasse 4“ besser zu nutzen: Vor dem Zubau sei zu viel Leerfläche vorhanden gewesen.

Aus der Kombination dieser drei Gründe ergebe sich der eingeschlagene Weg von selbst: Das Ein- wird zu einem Mehrfamilienhaus erweitert und nach dem ursprünglichen Konzept fremd vermietet. Die Vermietung erfolge nicht durch den Ehegatten - was steuerlich fraglos attraktiver gewesen „wäre“ -, sondern durch den Bw. Dahinter stecke also ein in sich schlüssiges, stimmiges Konzept.

Unter Punkt A.2 führte der steuerliche Vertreter zum Zubau ins Treffen, dass sich dieser aus Gründen über mehrere Jahre hingezogen habe, die von „uns“ nicht zu vertreten gewesen seien und seien:

Der Baubewilligungsbescheid des Magistrats Wien stamme vom 17. Dezember 2000, womit die Planung noch früher begonnen habe. Die Fertigstellung und Vermietung sei erst 2005 erfolgt: Mehr als drei Jahre für ein kleines Projekt wie dieses - das sei überlang. Dieser Hinweis sei deshalb bedeutsam, da das erklärte Ziel dieser Aufstockung die Fremdvermietung gewesen sei und nicht, den beiden Kindern Katja und Andreas über die Steuer zu einer billigen Wohnung zu verhelfen. Sie hätten weder in der Planungsphase, ja nicht einmal bei der Baubewilligung und selbst danach noch durch längere Zeit hindurch eine Rolle gespielt: Katja sei in Zürich verheiratet gewesen, Andreas habe keine ernsthafte Ambitionen gehabt, London in Richtung Wien zu verlassen. Dass es später anders gekommen sei und die neu geschaffenen Wohnungen von ihnen benützt würden, sei - wenn man so will - Fügung des Schicksals, aber nicht Teil eines (welchen ?) Planes oder langfristigen Konzepts.

Unter Punkt A.3 brachte der steuerliche Vertreter zum materiellen Aspekt vor, dass unter diesem zwei Vorgaben zu erfüllen seien: Auf der einen Seite gelte es, einen fairen, sauberen und fremdüblichen Weg zu finden. Abenteuerliche Steuersparmodelle, das „*war*“ und sei „*unsere*“ Sache nicht. Auf der anderen Seite sei es das erklärte Oberziel gewesen, eine Lösung zu finden, die nach dem Ableben des Ehegatten der Bw. alle Möglichkeiten belasse anstatt die Position der Bw. zu verschlechtern. Dem liege eine negative Erfahrung zugrunde, die die Bw. hautnah miterlebt hätte: In einer vergleichbaren Situation sei eine der Bw. nahe stehende Person auf unschöne Weise „entsorgt“ worden. In dieser Situation habe sich die Lösung - unabhängig von der Person des Mieters - bereits von selbst ergeben: Der Ehegatte stehe zwischen der Bw. und den Benützern. Mit ihm - und nur mit ihm - werde ein Hauptmietvertrag abgeschlossen, während er die Wohnung einmal mittels Prekariums gegen Widerruf (A-Gasse) und ein anderes Mal im Wege einer Untervermietung überlasse (B-Gasse). Die Kinder würden angesichts des Fehlens jedweden mitrechtlichen Schutzes nur die Betriebskosten bezahlen. Die Differenz auf eine fremdübliche Miete stamme aus der „Brieftasche“ des Ehegatten. Die

Bw. erziele bei beiden Immobilien angemessene Mieterlöse, die denen für vergleichbare Objekte in unmittelbarer Nähe absolut entsprechen würden.

Unter Punkt B behauptete der steuerliche Vertreter die Unzulässigkeit der Wiederaufnahme im Wesentlichen mit der Begründung: Die amtswegige Wiederaufnahme (§ 303 Abs. 4 BAO) entspreche durchwegs nicht dem Gesetz. Erweise sie sich als unzulässig, so würden die ursprünglichen Bescheide im Rechtsbestand bleiben; somit fehle es am erforderlichen Platz für neue Sachbescheide.

Diese Maßnahme sei unter dem Aspekt des Neuerungsstatbestandes (§ 303 Abs. 4 iVm Abs. 1 lit. b BAO) im Kern an zwei Voraussetzungen geknüpft, die kumulativ vorliegen müssen: Es bedürfe entscheidungswesentlicher Sachverhaltselemente (VwGH 11. September 1997, 97/15/0078). Das seien nur solche, die geeignet seien, „allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen (§ 303 Abs. 4 BAO am Ende), also seinen Spruch zu beeinflussen (Ritz, BAO 3. Auflage, § 303 Tz 24; Stoll BAO 2917) und deshalb im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen seien. Wiederaufnahmegründe in diesem Sinne würden hier aber nicht vorliegen.

Unter Punkt B 1. bestritt der steuerliche Vertreter das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs im Sinn des § 22 BAO mit der Begründung:

- | | |
|----|--|
| 1. | <p>Nach den Feststellungen des Prüfers in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. April 2007 und - ihm folgend - des Finanzamts sei die Vermietungstätigkeit der Bw. als Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) zu werten: So sei eine zivilrechtliche Vermietung nur „<i>vorgeschoben</i>“, um dadurch eine „<i>unternehmerische Tätigkeit zu konstruieren</i>“ und den „<i>Vorsteuerabzug zu verschaffen</i>“ (Seite 3 unten). Durch die Mehrfachverträge sei dem Fiskus in Höhe des Vorsteuerabzuges ein Schaden entstanden (Seite 3 Mitte bzw. ganz unten). Es „<i>läge</i>“ ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vor, weshalb - so das Fazit - die Vermietung der Bw. weder umsatz- noch einkommensteuerlich anzuerkennen „<i>sei</i>“ (Seite 4 Mitte).</p> <p>In seiner Stellungnahme vom 3. Juli 2007 zur Berufungsschrift sei ergänzend davon die Rede, dass bei Mehrfachverträgen die „<i>Fremdüblichkeit zu prüfen</i>“ sei (Seite 1 Mitte). Zwar „<i>sei</i>“ der Mietzins „<i>fremdüblich</i>“ (Seite 1 unten; allerdings doppelte Verneinung), doch läge Steuerumgehung vor, da die geltend gemachten außersteuerlichen Gründe „<i>nicht überzeugend</i>“ seien (Seite 1 ganz unten). Außerdem „<i>hätte</i>“ dasselbe Ergebnis auch erreicht werden können, indem die Bw. ihre „<i>erwachsenen Kinder direkt (...) ein Prekarium eingeräumt hätte</i>“ (Seite 1 ganz unten). Der einzige Wiederaufnahmegrund sei</p> |
|----|--|

	die Vermietung „an einen nahen Angehörigen“ (Seite 2 am Ende, letzter Absatz).
2.	Der solcherart behauptete Gestaltungsmissbrauch sei ohne schlüssigen Beweis geblieben, daher mehr Erfindung der Behörde als das Ergebnis eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens mit greifbaren Fakten, zwingenden Beweisen, schlüssigen Folgerungen. Die Rechtslage zeige dazu folgendes Bild:
1.	Der Abgabepflichtige sei grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erziele. Das gelte auch dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis einschlage. Zum Missbrauch bedürfe es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht finde, Steuer zu vermeiden. Es sei zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheine, wenn der Abgaben sparende Effekt weggedacht werde, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung unverständlich „wäre“. Könnten daher beachtliche Gründe für eine – auch ungewöhnliche – Gestaltung angeführt werden, so sei ein Missbrauch auszuschließen (VfGH 8. Mai 1980, V 14/80, VfSlg 8.807/1980; VwGH 10. September 1998, 93/15/0051; 14. Dezember 2000, 95/15/0111. Verträge zwischen nahen Angehörigen seien unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit steuerlich nur dann zu erkennen, wenn sie -) nach außen ausreichend in Erscheinung treten, -) einen eindeutigen und klaren Inhalt haben, und -) auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Die Fremdüblichkeit sei beim Mietzins selbst nach Ansicht des Prüfers jedenfalls gegeben (Stellungnahme, Seite 1 Mitte). Daraus folge zugleich: Selbst wenn der eingeschlagene Weg umständlich wirke, aus rein steuerlichen Gründen sei er nie und nimmer eingeschlagen worden. Damit sei das Thema Gestaltungsmissbrauch schon jetzt vom Tisch: Der Vorsteuerabzug „wäre“ bei jeder anderen Gestaltung auch zugestanden.
2.	Die Beweislast liege bei der Behörde: Sie habe das Vorliegen eines Missbrauchs nachzuweisen (VwGH 9. November 1972, 2061/71), nicht die Partei dessen Nichtvorliegen. Dieser Nachweis sei dem Finanzamt bisher nicht gelungen: Weder die Niederschrift, noch die Stellungnahme würden auch nur ansatzweise Auskunft darüber geben, worin genau der Missbrauch liege und wer ihn begangen habe.

	Was sei „ungewöhnlich und unangemessen“: die Zuwendungen des Ehegatten oder die Vermietung über ihn anstatt eines direkten Prekariums an die erwachsenen Kinder? Die angefochtenen Bescheide samt Begründung (Niederschrift, BP-Bericht, Stellungnahme) würden (nicht nur) diese zentrale Frage offen lassen: Mehr noch: Die Behörde stehe mit sich selbst in unauflösbarem Widerspruch, wenn sie die Einbindung des Ehegatten kritisiere, gegen ein Prekarium direkt an die Kinder hingegen nichts einzuwenden habe (Stellungnahme Seite 1 ganz unten): Aus unmittelbar einsichtigen Gründen seien die Erlöse bei der gewählten Variante höher als sie es bei dem in den Raum gestellten Normalweg „wären“. Damit sei das Thema Gestaltungsmissbrauch bereits ein zweites Mal vom Tisch. Anders herum: Wenn es nur mehr darum gehe, ob die Nutzungsüberlassung richtigerweise mit oder ohne Ehegatten der Bw. zu erfolgen „hätte“, dann könne - und dürfe - der Vorsteuerabzug dem Grunde nach kein Thema mehr sein.
3.	Wie bereits erwähnt (oben 2.1) sei Missbrauch jedenfalls auszuschließen, wenn beachtliche außersteuerliche Gründe für eine (auch ungewöhnliche) Gestaltung ins Treffen geführt werden könnten (VwGH 22. Juni 1993, 91/14/0017; Doralt/Ruppe Grundriss II, 5. Auflage, Tz 434; Ritz BAO, 3. Auflage § 22 Tz 4). So habe der Verwaltungsgerichtshof die Rückkaufoption geschenkter GmbH-Anteile vor allem im Familienverband als geradezu sinnvoll erachtet, wenn es im Hinblick auf das höhere Alter des bisherigen Hauptgesellschafters darum gehe, dem in Betracht gezogenen Nachfolger zunächst die Möglichkeit einzuräumen, sich als solcher zu bewähren, und ihm durch Übertragung von Rechten bei Vorbehalt des Widerrufs zu dieser Bewährung auch zu motivieren (VwGH 22. Oktober 1991, 91/14/0147). Trotz der Unterschiede im Sachverhalt sei der Grundgedanke dort wie da derselbe: Es gehe in beiden Fällen um sinnvolle Lösungen im Familienverband, bei denen die Steuer- wenn überhaupt- bestenfalls nur am Rande bedeutsam sei. Es gehe also dort wie da um ernst gemeinte und auch dem Fiskus gegenüber faire Lösungen. Bezogen auf diesen Fall: Triftige außersteuerliche Gründe seien beispielsweise: -) Überlegungen der Zukunftsplanung (VwGH 15. Jänner 1991, 90/14/0208) oder Altersvorsorge (VwGH 22. Oktober 1991, 91/14/0147), -) Sicherung der Partei für den Fall der Ehezerüttung (VwGH 29. November 1988, 88/14/0184), -) mietrechtliche Gründe, etwa die Umgehung des strengen Kündigungsschutzes des MRG durch Untermiet- statt Hauptmietverträge (VwGH 10. Dezember 1991,

	91/14/0154). Solche Gründe seien im bisherigen Verfahren – unbestritten – bereits mehrfach genannt worden. Nur würden sie nach Ansicht des Prüfers (und damit des Finanzamts insgesamt) „nicht zu überzeugen“ vermögen bzw. seien sie „nicht überzeugend“ (Stellungnahme, Seite 1 ganz unten). Das erwecke jedoch Erinnerungen an VwGH 20. Dezember 1994, 89/14/0036 f: Dort seien Abzugsposten nicht anerkannt worden, weil das Ergebnis sonst nicht mehr den Vorstellungen der Behörde entsprochen „hätte“, hier seien es außersteuerliche Gründe, weil bei ihrer Anerkennung die von vornherein auf sehr wackeligen Beinen stehende und schon längst widerlegte Missbrauchsthese ein weiteres Mal in sich zusammenbreche. Nur: Wer A sagt, müsse auch B sagen: Wenn Altersvorsorge und Zukunftsplanung für den Verwaltungsgerichtshof beachtlich genug seien, dann sei es die Versorgung der Bw. in gleicher Weise. Damit sei das Thema Gestaltungsmissbrauch ein drittes Mal vom Tisch. Nur mehr zur Abrundung sei noch auf den in seinem Kern vergleichbaren Parallellfall mit dem Fremdmietler in der B-Gasse verwiesen. Der einzige technische Unterschied bestehe darin, dass dort Untermiete, hier ein Prekarium vorliege. Doch überwiege das Gemeinsame: Es gehe beide Male um einen fremdüblichen Mietzins. Fazit: Ein wenn auch ungewöhnlicher Weg bedeute noch keinen Gestaltungsmissbrauch, wenn er nicht nur aus steuerlichen Gründen eingeschlagen werde (zB VwGH 23. Mai 1990, 89/13/0272-0275). Hier sei nicht einmal erkennbar, um welche Steuervorteile es gehen „könnte“, die nur auf diesem Weg – und sonst nicht – zu lukrieren gewesen „wären“. Auch dazu würden die angefochtenen Bescheide schweigen.
--	---

In den an die obigen Ausführungen anschließenden Punkt 2 stellte der steuerliche Vertreter die Auswirkungen auf die Wiederaufnahme folgendermaßen dar:

1.	Das Finanzamt habe – den Feststellungen des Prüfers folgend – die Umsatzsteuer 2002 bis 2005 von Amts wegen wieder aufgenommen (§ 303 Abs. 4 BAO) und im aufgerollten Verfahren neue Sachbescheide in Form von Nullbescheiden erlassen (kein Vorsteuerabzug bis 2004, keine Umsatzsteuervorschreibung ab 2005).
2.	Die amtswegige Wiederaufnahme sei durch das Gesetz nicht gedeckt, folglich „hätte“ diese Maßnahme unterbleiben müssen.
1.	Einziger Wiederaufnahmegrund sei die Vermietung an den Ehegatten, somit an einen nahen Angehörigen (Stellungnahme, Seite 2 am Ende). Selbst wenn es sich dabei

	um eine Neuerung im Tatsachenbereich handle, fehle es ihr jedenfalls an der Entscheidungswesentlichkeit: Zum einen sei der Mietzins selbst nach Ansicht des Prüfers (Stellungnahme, Seite 1 unten) fremdüblich; dann könne und dürfe es auf die Person des Leistenden und dessen Verhältnis zur Bw. nicht mehr entscheidend ankommen. Zum anderen seien hier ungerechtfertigte Steuervorteile auszuschließen. Der Vorsteuerabzug ... „<i>wäre</i>“ bei jedem anderen Weg auch zugestanden: sowohl der Bw. bei einem direkten Prekarium an die Kinder (=Normalweg aus Behördensicht) als auch dem Gatten, wenn die Vermietung durch ihn erfolgt wäre (auch diese Variante sei im Spiel gewesen; Stichwort: Leasing).
2.	Die Begründung der Wiederaufnahme als solcher in den Erledigungen des Finanzamts entspreche nicht dem Gesetz: Sie würden keine Auskunft über die Wiederaufnahmegründe geben (wie allgemein üblich, so würden die Bescheidformulare auch hier keine zusätzlichen Informationen zum Sachverhalt enthalten). Das sei auf den Einwand der Bw. in der Berufungsschrift hin in der Stellungnahme nachgeholt. Demnach sei die einzig neu gewonnene Erkenntnis die Vermietung an den Ehegatten (Stellungnahme, Seite 2 am Ende), die bei einem fremdüblichen Mietzins aber keine entscheidende Rolle spiele. Mit dieser Offenlegung würden zugleich die gesamten Ausführungen zum Vertragsgeflecht, Mehrfachverträgen usw. unter dem Aspekt der Aufrollung ins Leere führen. Damit sei diese Maßnahme unzureichend begründet. Das sei allerdings keine Besonderheit dieses Falles, sondern ein in ganz Österreich weit verbreitetes Phänomen (siehe auch Rauscher SWK 2003 S 636). Das werde auch vom BMF so gesehen (14. Juni 2006, AÖFV 2006/192, Punkt 3.3.), wonach in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides unter anderem -) die Wiederaufnahmegründe anzuführen (zB VwGH 17. Oktober 1984, 84/13/0054), und -) die für die Ermessensübung maßgeblichen Überlegungen darzustellen seien (zB VwGH 9. Juli 1997, 96/13/0185). Das sei kein Selbstzweck: Das Nichtanführen der Wiederaufnahmegründe oder – im Ergebnis dasselbe – deren mangelnde Relevanz sei im Berufungsverfahren nicht mehr sanierbar (VwGH 21. Juli 1998, 93/14/0187).
3.	Die Berufungsinstanz dürfe bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme nur prüfen, ob diese Maßnahme aus den vom Finanzamt angeführten Gründen zulässig gewesen sei, nicht jedoch, ob sie auch aus

	anderen Gründen zulässig gewesen „<i>wäre</i>“ (VwGH 12. April 1994, 90/14/0044). Auch seien ihr der Austausch der bestehenden und das Nachschieben neuer Wiederaufnahmegründe verwehrt (VwGH 21. Juli 1998, 93/14/0187f.). Würden die vom Finanzamt ins Treffen geführten Umstände nicht vorliegen, so sei der dagegen erhobenen Berufung Folge zu geben und der angefochtene Wiederaufnahmebescheid ersatzlos zu beheben (grundlegend VwGH 14. Mai 1991, 90/14/0262), da der UFS ansonsten seinen eigenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belaste (VwGH 2. März 1993, 91/14/0003). Daraus folge: Der vom Finanzamt in den Raum gestellte Missbrauch sei weder bewiesen, noch schlüssig, geschweige denn zwingend. Er sei durch das Vorliegen triftiger außersteuerlicher Gründe sogar bereits entkräftet. Damit fehle es dem einzigen Wiederaufnahmegrund an der vom Gesetz (§ 303 Abs. 4 BAO am Ende) geforderten Entscheidungsrelevanz. Der UFS könnte – rein theoretisch – die Argumentation auf völlig neue Beine stellen und mit komplett anderen Gedanken zum selben Ergebnis wie das Finanzamt gelangen, etwa aus mietrechtlichen Gründen. Nur führe das aus unmittelbar einsichtigen Gründen zu einem unzulässigen Eingriff in die Wiederaufnahmegründe.
4.	Dazu komme noch eine de facto fehlende Begründung des Ermessens. Diese Frage stelle sich vor allem (aber nicht nur) bei der Umsatzsteuer 2003 mit einer Nachforderung von gerade einmal € 300.

Unter Punkt „C. Gemeinschaftsrechtliche Gedanken“ brachte die steuerlich vertretene Bw. vor:

1.	Eventualanträge seien zulässig (VwGH 6. Februar 1990, 89/14/0256; Ritz, BAO, 3. Auflage § 85 Tz 3), würden unter der aufschiebenden Bedingung, dass der Primärantrag erfolglos bleibe stehen (VwGH 17. Dezember 1993, 92/17/0184). Der Primärantrag der Bw. sei die stattgebende Berufungserledigung in der nächsten Zeit durch den Unabhängigen Finanzsenat oder – eher unwahrscheinlich – durch das Finanzamt mittels Berufungsvorentscheidung. Für diesen Fall gelte der nachfolgende Eventualantrag nicht. Entspreche die Berufungserledigung hingegen nicht den Vorstellungen der Bw, würden also die Vorsteuern nicht in voller Höhe anerkannt, so werde ergänzend noch die im Zusammenhang mit der Aufstockung mit der eigenen Wohnung angefallenen Vorsteuern im Wege eines Eventualantrags geltend gemacht. Sie seien durch Fettdruck optisch hervorgehoben und würden sich wie folgt zusammensetzen		
	Jahr	75%	25% Anteil Wohnung top 1
	2002	3.718,00	1.239,33
	2003	300,00	100,--
	2004	194.991,94	64.997,32
	2005	16.013,58	5.337,86
	Summe	215.023,52	71.674,51
2.	Dieses Vorgehen entspreche nicht dem traditionellen Verständnis der Finanzverwaltung. Es habe aber als großen Vorteil die Judikatur des Europäischen Gerichtshofs und damit das harmonisierte Umsatzsteuerrecht hinter sich. Dazu verwies der steuerliche Vertreter unter anderem auf das Urteil des EuGH vom 14. September 2006, Rs C-72/05, Wollny, Slg. 2006, I-8297. Die nachstehend über die Datenbank des EuGH gewonnenen ... Randziffern 21 bis 24 würden eindeutig für die Bw. sprechen:		
	„21	Wird ein Investitionsgut sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet, hat der Steuerpflichtige im Hinblick auf die Mehrwertsteuer die Wahl, diesen Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen oder ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen zu belassen, wodurch er dem Mehrwertsteuersystem vollständig entzogen wird, oder auch ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzubeziehen (Urteil vom 14. Juli 2005 in der Rechtssache C-434/03, Charles und Charles-Tijmens, Slg.2005, I-7037, Randnr. 23).	
	22	Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, dass Investitionsgüter, die sowohl für	

		unternehmerische, als auch für private Zwecke verwendet werden, als Gegenstände des Unternehmens behandelt werden, so ist die beim Erwerb dieser Gegenstände geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar (vgl. Urteile Seeling, Randnr. 41, und Charles und Charles Tijmens, Randnr. 24).
23		Nach Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist jedoch die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder für unternehmensfremde Zwecke einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der entrichteten Mehrwertsteuer berechtigt hat. Diese Verwendung, die also einen besteuerten Umsatz im Sinn von Artikel 17 Absatz 2 der 6. Richtlinie darstellt, wird nach deren Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c auf der Grundlage des Betrages der Ausgaben für die Erbringung der Dienstleistung besteuert (Urteil Charles und Charles-Tijmens, Randnr. 25).
24		Daher ist ein Steuerpflichtiger, der sich dafür entscheidet, ein Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zuzuordnen, und einen Teil dieses Gebäudes für seinen privaten Bedarf verwendet, zum Abzug der auf die gesamten Herstellungskosten dieses Gebäudes entrichteten Vorsteuerbeträge berechtigt und dementsprechend verpflichtet, die Mehrwertsteuer auf den Betrag der Ausgaben für diese Verwendung zu zahlen (Urteil Seeling, Randnr. 43).
		Aussagekräftig sei die Rz 22: Sie räume dem Einzelnen ein Wahlrecht ein, Privatvermögen privat (und damit in jeder Hinsicht ust-frei) zu belassen oder es unternehmerisch zu verwenden und solcherart nach den allgemeinen Grundsätzen zu behandeln (Vorsteuerabzug, Umsatzsteuerpflicht). Auf dieser Linie liege auch der – ebenfalls im Volltext wieder gegebene Urteilstenor: Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er der Festsetzung der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer für die private Nutzung eines Teiles eines Gebäudes, das der Steuerpflichtige in vollem Umfang seinem Unternehmen zugeordnet hat, auf einen Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes, der sich

	nach dem gemäß Artikel 20 dieser Richtlinie vorgesehenen Zeitraum für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge bestimmt, nicht entgegensteht. Diese Besteuerungsgrundlage muss die Kosten des Erwerbs des Grundstücks, auf dem das Gebäude errichtet ist, enthalten, sofern dieser Erwerb der Mehrwertsteuer unterworfen war und der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug erhalten hat.
3.	Die Gründe für diesen Eventualantrag würden auf der Hand liegen. Die Bw. sei an einer Lösung interessiert, die mit dem Gesetz in Einklang zu bringen und vertretbar sei sowie den Interessen der Bw. entspreche, da die Bw. nie und nimmer unlautere Absichten gehabt habe und auch nie auf irgendwelche unstatthafte Steuervorteile geschielt habe. Das Anliegen der Bw. sei gewesen – und sei – es, die Vermietung auf faire Beine zu stellen und dem Fiskus seinen gerechten Anteil zukommen zu lassen.

Abschließend führte die Bw. an Kritik an der Arbeit des Finanzamts ins Treffen: Zum einen sei die Argumentation rein auf die Umsatzsteuer ausgerichtet, während die Behörde bei der Einkommensteuer schon jetzt namhafte Vorteile zu verzeichnen „hätte“. Zum anderen sei das in der Niederschrift vertretene Argument des Nachteils aus dem Vorsteuerabzug in Wirklichkeit Kritik am System: Bei genau gegenteiligen Verhältnissen – Vorsteuerabzug 10%, USt auf Vermietung 20% – „sähe“ die Schere anders (flacher) aus und Niemand hätte was auszusetzen.

Unter Punkt D „Vorhaltsbeantwortung“ stellte die Bw. die Zusammensetzung der Einkünfte aus Kapitalvermögen samt anrechenbarer Kapitalertragsteuer sowie die Sonderausgaben jeweils für die Jahre 2002 bis 2005 in folgender Form dar:

Jahr	Einkünfte	KEST	Sonderausgaben
2002	7.712,64	1.564,16	0,00
2003	8.429,20	2.107,29	60,00
2004	5.352,25	1.338,06	60,00
2005	2.757,75	689,43	60,00

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 21 BAO lautet:

„(1)	<i>Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.</i>
(2)	<i>Vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt.“</i>

§ 22 BAO lautet:

„(1)	<i>Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.</i>
(2)	<i>Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen</i>

	<i>rechtlichen Gestaltung zu erheben wären."</i>
--	--

§ 23 BAO lautet:

„(1)	<i>Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.</i>
(2)	<i>Die Erhebung einer Abgabe wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß ein Verhalten (ein Handeln oder ein Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.</i>

(3)	<i>Ist ein Rechtsgeschäft wegen eines Formmangels oder wegen des Mangels der Rechts- oder Handlungsfähigkeit nichtig, so ist dies für die Erhebung der Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen.</i>
(4)	<i>Die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes ist für die Erhebung von Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist.</i>
(5)	<i>Von den Anordnungen der Abs. 2 bis 4 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt."</i>

§ 114 Abs. 1 BAO lautet: „Die Abgabenbehörden haben darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.“

§ 115 BAO lautet:

„(1)	<i>Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind</i>
(2)	<i>Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.</i>
(3)	<i>Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.</i>
(4)	<i>Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen."</i>

§ 119 BAO lautet:

„(1)	<i>Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.</i>
(2)	<i>Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.</i>

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gem. § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. November 2004, 2002/15/0020, zur letztzitierten BAO-Norm zufolge hat dabei die belangte Behörde bei mehreren Möglichkeiten diese gegeneinander abzuwägen und zu begründen, warum sie ihrer Feststellung jene Möglichkeit zu Grunde legt, die sie für

wahrscheinlicher hält als die andere (Hinweis Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19. Februar 2002, 98/14/0213). Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der §§ 22 und 23 BAO. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29. Mai 1996, 92/13/0301, sind Verträge zwischen nahen Angehörigen daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht. Dies deswegen, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nur dann anerkannt, wenn sie 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, 2) einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und 3) unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

1) Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Ritz, BAO³, § 303 Tz 10 ist maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen „hätte können“ (unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung). Diese Rechtsauffassung entspricht auch der ständigen Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenats (z.B. zuletzt Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, Senat 15, in der Berufungsentscheidung vom 30. Oktober 2007, RV/0502-W/07). Wie die E-Mail des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 7. August 2008 bestätigt, war die Unkenntnis des Finanzamts im Zeitpunkt der Erlassung der die Bw. betreffenden Erstbescheide davon, dass die Wohnungen an den Ehegatten vermietet gewesen waren, als eine „neue“ Tatsache im Sinn des § 303 BAO zu werten.

Nach Ritz, BAO³, § 303 Tz 38 ist für die Ermessensübung die Berücksichtigung des Zweckes

der Ermessen einräumenden Norm von zentraler Bedeutung. Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6. Dezember 1990, B 783/89; VwGH 2. April 1990, 89/15/0005; VfGH 30. September 1997, B 2/96; VwGH 22. März 2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem dem Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30. Mai 1994, 93/16/0096; 28. Mai 1997, 94/13/0032; 30. Jänner 2001, 99/14/0067).

Für die Abweisung der gegenständlichen Berufung im gegenständlichen Berufungspunkt war entscheidend, dass die beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärungen (samt Beilagen) für die Streitjahre mit der Anzeige, zu vermieten, ohne den Namen des Bestandnehmers offen zu legen, der Abgabenbehörde erster Instanz kein klares und vollständiges Bild von den für die Abgabenbemessung relevanten Sachverhaltselementen verschafft hatten. Ohne das abgabenbehördliche Prüfungsergebnis konnte das Finanzamt keine Kenntnis von der Anspruchskonkurrenz der Bw. gegenüber ihren Ehegatten aus den Rechtstiteln Bestandvertrag/gesetzliches Unterhaltsrecht haben. Wurden dem Außenprüfer mit der Offenlegung der „Vertragskonstruktion“ in Verbindung mit der Einkommenslosigkeit der Bw. Verhältnisse bekannt, die dem Finanzamt bislang im Verborgenen geblieben waren, so stellte auch die der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 27. April 2007 ersichtliche Darstellung des durch die Betriebskosten bedingten Zusammenhangs der Vertragsverhältnisse („Bestandvertrag - Prekarium“) in Verbindung mit der Feststellung des Fehlens eines eigenen Erwerbseinkommens der Bw. als Ergebnis des Betriebsprüfungsverfahrens eine „neue Tatsache“ im Sinn des § 303 Abs. 1 BAO dar, weil der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, demzufolge bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden dürfen, zum Ausdruck gebracht hatte, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von „Einkünften“ zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen. Dies auch dann - so das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Mai 2007, 2003/13/0120 - , wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Das Abzugsverbot besteht unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung. Entscheidend ist lediglich, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (vgl. Erkenntnis vom 16. Dezember 1998, 93/13/0299, VwSlg 7337 F/1998).

Der besseren Verständlichkeit halber sei schon in diesem Zusammenhang als Beweis für die

Undurchsichtigkeit, somit Fremdunüblichkeit der behaupteten Verhältnisse, obwohl die Bw. mit einem Steuerberater verheiratet ist, die dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelte Jahresbetriebskostenabrechnung 2007 genannt, weil dieser eine Kostenposition beispielsweise betreffend Auslagen für die Verwaltung im Sinn des § 22 MRG gefehlt hatte, obwohl § 22 leg. cit. lautet:

„Zur Deckung der Auslagen für die Verwaltung des Hauses einschließlich der Auslagen für Drucksorten, Buchungsgebühren u. dgl. darf der Vermieter je Kalenderjahr und Quadratmeter der Nutzfläche des Hauses den nach § 15 a Abs. 3 Z 1 jeweils geltenden Betrag anrechnen, der auf zwölf gleiche Monatsbeträge zu verteilen ist.“

In § 22 MRG wird dem Vermieter ein Pauschalbetrag für seine Verwaltungsauslagen aller Art als Betriebskostenpost (§ 1 Abs: 1 Z 7 MRG) zuerkannt. Der Betrag als echte Pauschale steht daher jedem Bestandgeber ohne Rücksicht auf die tatsächliche Höhe der Auslagen sowie die Antwort auf die Frage, ob ein Verwalter bestellt ist, zu. Insofern hätte die Bw. ihrem Bestandnehmer an Betriebskosten gemäß den zwingenden Vorschriften des Mietrechtsgesetzes auch solche gem. § 22 MRG vorschreiben können, welche in der Betriebskostenabrechnung zu erfassen und vom Bestandnehmer auf dessen Kinder zu überwälzen gewesen wären. Die Nichterfassung dieser Betriebskostenposition in der dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegenen Jahresbetriebskostenabrechnung 2007 schloss die Vorschreibung aller gesetzlich zulässigen Betriebskosten an den Bestandnehmer und damit die Weiterverrechnung der Auslagen für die Verwaltung über den Bestandnehmer an dessen Kinder im Rahmen des im Prüfungsbericht dargestellten Vertragskonstrukts „Bestandvertrag - Prekarium“ aus. Die Selbsttragung dieser Kosten war zwar mit den im Schreiben der steuerlich vertretenen Bw. vom 7. August 2008 genannten Motive Nr. 1 („eigenes“ Vermögen (wohl gemeint Vermögen des Ehegatten) vor dem Zugriff der Gläubiger zu schützen) und Nr. 3 (die vor dem Zubau vorhandene zu viele Leerfläche auf der Liegenschaft „A-Gasse 4“ besser zu nutzen), nicht jedoch mit Motiv Nr. 2 (die Bw. *„- Hausfrau und Mutter ohne eigenes Einkommen - wirtschaftlich bis zu einem gewissen Grad auf eigene Beine zu stellen und“* ihr *„dauerhaft eine gewisse materielle Eigenständigkeit sichern“*) vereinbar.

Wie die obigen Ausführungen zeigen, war für die Bw. aus dem im Vorbringen vom 7. August 2008 erhobenen Vorwurf an das Finanzamt, demzufolge die Behörde die Einbindung des Ehegatten kritisiert, gegen ein Prekarium direkt an die Kinder hingegen nichts einzuwenden habe, nichts zu gewinnen, weil tatsächlich nur das zwischen dem Ehegatten und der Bw. behauptete „Bestandverhältnis“ für die Berufungsentscheidung entscheidend gewesen war. Mit der von der Bw. behaupteten Weiterverrechnung der Betriebskosten an die Bittleiher war es die Bw., die den Kausalzusammenhang zwischen dem Bestandvertrag und der Betriebskostenüberwälzung im Rahmen des Prekariums thematisiert hatte, was seitens des

Außenprüfers zu beweiswürdigen war. Da nicht nur die „Unkenntnis des Finanzamts vom Mietvertragspartner“, sondern auch die „Vertragskonstruktion samt Überwälzung der Betriebskosten an die Kinder im Rahmen des jeweiligen Prekariums“ als neue Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO in der Bescheidebegründung zu deuten war, war die Wiederaufnahme begründet.

Zu der im Schreiben vom 7. August 2008 aufgeworfenen Frage der fehlenden Begründung des Ermessens in Hinblick auf die "Geringfügigkeit" einer Nachforderung bei der Umsatzsteuer von € 300 sei bemerkt:

Ein gegebenenfalls bei der Ermessensübung zugunsten der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des Bescheides zu berücksichtigendes Missverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und der voraussichtlichen Wirkung der Wiederaufnahme liegt vor, wenn der Wiederaufnahmegrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur Gesamtnachforderung außer jedem Verhältnis stehen (Hinweis Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. April 1998, 95/15/0108, unter Berufung auf Stoll, BAO, Kommentar, 2939; Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 12. April 1994, 90/14/0044, unter Hinweis unter anderem auf Stoll, Ermessen im Steuerrecht, Wien 1970, 133). Von einem derartigen Missverhältnis kann im Berufungsfall schon deshalb nicht gesprochen werden, weil es sich bei den durch die neuen Sachbescheide gezogenen steuerlichen Konsequenzen ausschließlich um die Auswirkungen der Aufdeckung jener Umstände handelte, welche als Wiederaufnahmegründe herangezogen wurden.

Ziel der Wiederaufnahme war das insgesamt rechtmäßige Ergebnis. Die Rechtmäßigkeit der Verfügung der Wiederaufnahme des in Rede stehenden Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 2003 war daher davon abhängig, ob auch ein anderes Verfahren wieder aufgenommen wurde. Die „Geringfügigkeit“ von € 300 (Umsatzsteuer 2003) war anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen aufgrund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären.

Bei Beurteilung der steuerlichen Auswirkung waren mehrere Jahre heranzuziehen. Dies bedeutete, dass nicht nur das vom steuerlichen Vertreter angesprochene Jahr 2003 für sich allein zu beurteilen war, sondern sämtliche Jahre, hinsichtlich derer die Wiederaufnahme des jeweiligen Verfahrens verfügt wurde.

Es war daher die Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 wiederaufgenommen worden waren, als unbegründet abzuweisen.

2) Betätigung der Bw. auf der Liegenschaft XX-steig

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von

Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien, dass die Verträge nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2002, 97/14/0053, mwN), haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen nahen Angehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 26. Juli 2007, 2005/15/0051) trägt die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offen zu legen.

Ritz, BAO³, Tz 3 zu § 119, zufolge bedeutet vollständig und wahrheitsgemäß offen legen, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (vgl. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. September 1989, 88/13/0072, und 25. Jänner 1999, 93/17/0313; Urteil des Obersten Gerichtshofs vom 18. Dezember 1995, 14 Os 83/95).

Von der Vorlage eines solchen klaren Bildes, aufgrund dessen die Erfüllung der Kriterien des Verwaltungsgerichtshofs zur Anerkennung von zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Verträge beim zwischen der Bw. und dessen Ehegatten abgeschlossenen „Mietvertrag“ anzuerkennen gewesen wäre, kann im vorliegenden Fall - wie auch die nachfolgenden Ausführungen zeigen - keine Rede sein:

Das Charakteristikum des Bestandvertrages im Sinn des § 1090 ABGB ist die Gebrauchsüberlassung einer beweglichen oder unbeweglichen Sache gegen Entgelt. Nach § 1091 leg. cit. soll ein Mietvertrag vorliegen, wenn sich die Sache *„ohne weitere Bearbeitung gebrauchen lässt“*.

Der Bestand eines subjektiven Rechts eines Bestandgebers gegen den Bestandnehmer bewirkt eine rechtliche Beziehung zwischen dem Berechtigten und dem Verpflichteten; das Bestandrechtsverhältnis ist das juristische Band, das Bestandgeber und Bestandnehmer miteinander verbindet. Soweit dadurch Personen miteinander verknüpft sind, wirkt sich das Rechtsverhältnis regelmäßig auf der einen Seite als Recht, auf der anderen Seite als Pflicht aus. Ist der Mietvertrag ein Konsensualvertrag, dessen Gegenstand alle unverbrauchbaren Sachen sein können, so setzt das Zustandekommen eines solchen Vertrages die erklärte Willensübereinstimmung der Parteien über Bestandgegenstand und Bestandzins voraus. Vom Bestandzins verschieden sind Alimente. § 94 Abs. 1 ABGB zufolge haben die Ehegatten nach ihren Kräften und gemäß der Gestaltung ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse gemeinsam beizutragen. Leistet der Ehegatte, der den gemeinsamen Haushalt führt, also die Bw. dadurch ihren Beitrag im Sinn des Abs. 1, so hat sie gem. § 94 Abs. 2 ABGB an ihren Ehegatten einen Anspruch auf Unterhalt, wobei eigene Einkünfte angemessen zu berücksichtigen sind. Dies gilt nach der Aufhebung des gemeinsamen Haushalts zugunsten des bisher Unterhaltsberechtigten weiter, sofern nicht die Geltendmachung des Unterhaltsanspruchs, besonders wegen der Gründe, die zur Aufhebung des gemeinsamen Haushalts geführt haben, ein Missbrauch des Rechtes wäre. Ein Unterhaltsanspruch steht einem Ehegatten auch zu, soweit er seinen Beitrag nach § 94 Abs. 1 ABGB nicht zu leisten vermag. § 94 Abs. 3 ABGB ist auf Verlangen des unterhaltsberechtigten Ehegatten der Unterhalt auch bei aufrechter Haushaltsgemeinschaft ganz oder zum Teil in Geld zu leisten, soweit nicht ein solches Verlangen, insbesondere im Hinblick auf die zur Deckung der Bedürfnisse zur Verfügung stehenden Mittel, unbillig wäre; auf den Unterhaltsanspruch an sich kann im vorhinein nicht verzichtet werden. Die Bw. führt eine Hausfrauenehe und hat dadurch, dass sie den gemeinsamen Haushalt führt, einen Unterhaltsanspruch, dem eigene Einkünfte in angemessenem Umfang anzurechnen sind. Insofern wäre es an der Bw. gelegen gewesen, die über die Betätigung der Bw. lagernde Undurchsichtigkeit, was die Erfüllung der finanziellen Pflichten der Bw. nach dem Mietrechtsgesetz gegenüber ihren Bestandnehmer betrifft, durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen, widrigenfalls sie das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen hat. Anstatt dessen legte die Bw. dem Außenprüfer lediglich Angebote zum Abschluss jeweils eines Mietvertrages vor, die aus nachfolgend genannten Gründen folgende - fremdunübliche - Vertragselemente enthielten:

+	Als Betriebskosten, die zu den Mindestbestandteilen eines Bruttomietzinses zählen, gelten immer wiederkehrende Kosten für die Versorgung des Hauses mit Wasser, die vorgeschriebenen Kehrungen der Hausrauchfänge, die Beleuchtung der allgemeinen Teile des Hauses, eine angemessene Versicherung des Hauses, das Verwaltungshonorar, die Kosten für die Hausreinigung, Kosten für Müll und Kanalgebühren, die Grundsteuer. Die Betriebskosten werden grundsätzlich nach den einzelnen Nutzflächen aufgeteilt. Die
---	---

	Berechnung erfolgt nach der Formel:	
	m ² der einzelnen Wohnung x 100: Nutzfläche des Hauses =	Betriebskostenanteil des einzelnen Mieters.
	Die „Angebote“ waren insofern fremdunüblich, als ihnen Angaben betreffend des Prozentsatzes der in Bestand gegebenen Wohnungen fehlten.	
+	Aufgrund des zweiten Satzes im Punkt IV. der beiden Bestandverträge <i>„Die Betriebskosten samt den anteiligen auf die Liegenschaft entfallenden öffentlichen Abgaben werden jährlich im Nachhinein gesondert abgerechnet, da nicht zu erwarten ist, dass diese im Verhältnis zum Mietzins einen größeren Umfang erreichen“</i> wäre die Bw. dazu gezwungen, die Betriebskosten im Vorhinein mit den als „Bestandzins“ bezahlten Geldern zu bedecken; dies, obwohl § 21 Abs 3 MRG zufolge der Vermieter zur Deckung der im Lauf eines Kalenderjahres fällig werdenden Betriebskosten und öffentlichen Abgaben zu jedem Zinstermin einen gleichbleibenden Teilbetrag zur Anrechnung bringen darf.	
+	Die Kautions im Mietrecht ist in der Regel ein wesentlicher Bestandteil der meisten Mietverträge, zumal sie dem Bestandgeber zur Beseitigung von Schäden am Gebäude, die der Bestandnehmer verursacht hat, und als Ersatz für etwaige Mietrückstände bei Beendigung des Mietvertrages dient. Diese Funktionsbestimmung deckte sich nicht mit dem nachfolgend aus Punkt VII. des jeweiligen Angebots zitierten 2. Absatz: <i>„Die Vermieterin ist berechtigt, sich aus dieser Kautions hinsichtlich aller Forderungen aus dem Mietvertrag (einschließlich Kosten der anwaltlichen Mahnung und gerichtlicher Geltendmachung), die der Mieter bei Fälligkeit nicht erfüllt, zu befriedigen.“</i> Da die Bedeckung von anwaltlichen Mahnkosten mit Kautionsgeldern ohne gerichtlichen Exekutionstitel (!) geltendem Recht widerspricht, erwies sich dieser Textteil des Angebots als fremdunüblich.	
	Die Höhe der Kautions, die entweder in Bargeld, auf ein Sparbuch oder als Bankgarantie hinterlegt werden kann, wobei der Vermieter für eine angemessene Verzinsung zu sorgen hat, beträgt üblicherweise drei Monatsmieten zuzüglich Betriebskosten und Umsatzsteuer. Anstatt üblicherweise drei Monatsmieten wiesen die dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegenen Angebote zwei Monatsmieten aus. In Beachtung dessen, dass die Kautionshöhe für die einkommenslose Bw. als Bestandgeberin ein erhöhtes Kostentragungsrisiko bedeutete und daher dem Motiv für die Begründung des in Rede stehenden Bestandverhältnisses (Schaffung einer eigenen Einkunftsquelle für die Bw.) widersprach, war die Kautions in Höhe von zwei Monatsmieten als fremdunüblich zu werten.	

Die Vereinbarung von zwei anstelle von üblicherweise drei Monatsmieten, die unterlassene Zahlungsvorschreibung der Pauschale im Sinn des § 22 MRG, die unterlassene Abfassung von Mietverträgen in Schriftform und die Fremdunüblichkeit des oben zitierten Punkt VII., 2. Absatz vermittelten dem Unabhängigen Finanzsenat ein Gesamtbild, das von einer wirtschaftlichen Unterlegenheit/ finanziellen Abhängigkeit der Bw. gegenüber ihren Ehegatten, geprägt war. Infolge dieses finanziellen Abhängigkeitsverhältnisses sowie der zwischen der Bw. als Ehegattin und Bestandgeberin und dem Ehegatten als Bestandnehmer bestehenden Interessenskollision konnte die Bw. ihre Interessen von vornherein nicht wahrnehmen, d.h. ihre vertraglichen Gestaltungsbefugnisse nicht richtig nützen. Dies sprach für die Fremdunüblichkeit der behaupteten Bestandverhältnisse in abgabenrechtlicher Hinsicht.

Die Gewissheit von der Fremdüblichkeit der dem Außenprüfer offen gelegten Vertragskonstruktion vermochte das Sach- und Beweisvorbringen vom 5. Juni 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat nicht zu verschaffen:

Der die Bw. als grundbücherliche Eigentümerin und Bauwerberin ausweisende Baubewilligungsbescheid vom 17. Dezember 2002 (Beilage 1) war insofern lediglich der Beweis für geplante und baupolizeilich bewilligte „*Bauliche Änderungen, Zubau, Vergrößern des bestehenden Wohngebäudes*“ [ohne die Vermietungsabsicht der Bw. glaubhaft zu machen], als der Mangel an Eigenkapital, welches für die Realisierung des Bauvorhabens notwendig gewesen wäre, durch die Hingabe einerseits eines Sparbuchguthabens, andererseits eines Darlehens von zusammen € 1.067.000 klar ersichtlich war.

Von den Beilagen 2 (Gerichtsedikt) und 3 (Kündigungsschreiben) samt den diesbezüglichen Ausführungen im Begleitschreiben des steuerlichen Vertreters dokumentierte das Gerichtsedikt das den Auftraggeber betreffende Auswahlverschulden bei der Wahl einerseits des Generalunternehmers, andererseits des Architekten, welcher der Notwendigkeit, einen Statiker beizuziehen, bei den Vorarbeiten zu wenig Bedeutung beigemessen hatte; das Schreiben vom österreichischen Nationalfeiertag des Jahres 2003 war der Beweis für die Kündigung des Generalunternehmensvertrages aus einem – nicht genannten - wichtigem Grund mit sofortiger Wirkung. Der im Schreiben nicht genannte wichtige Grund wurde im Punkt 2 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 5. Juni 2008 wie folgt präzisiert: die Eröffnung des Konkurses betreffend C..... Bauunternehmung GmbH am 27. Februar 2004 (!). Damit waren Indizien für einen Zusammenhang zwischen dem Gerichtsedikt/Kündigungsschreiben und zukünftig zu begründenden Bestandverhältnissen zwischen der Bw. und ihrem Ehegatten anhand der Beilagen 2 und 3 nicht festzustellen. Bei Außerachtlassung von Unterhaltszahlungen war der Mangel eines präsenten Deckungsfonds festzustellen, über den die Bw. allein Verfügungsberechtigt zu sein hätte, weil die gegenüber dem Bestandnehmer alimentationsberechtigte Bw. als Bestandgeberin das Mietausfallwagnis trifft (zum Mietausfallwagnis sei Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, Seite 94, zitiert: „*Das Mietausfallwagnis ist das Wagnis einer Ertragsminderung, die durch uneinbringliche Miet- und Pachtrückstände oder Leerstehen zwischen zwei Mietverträgen entsteht. Es dient auch zur Deckung der Kosten einer Rechtsverfolgung auf Zahlung, Kündigung eines Mietverhältnisses oder Räumung...*“).

Auch wenn ein Zusammenhang zwischen der als Beilage 4 bezeichneten Bestätigung der Raiffeisen-Leasing GmbH vom 2. Oktober 2003 (Beilage 4) über ein zwischen Dr. Georg A. und Hrn. H. geführtes Gespräch betreffend die Leasingfinanzierung (irgend) eines Privathauses in Wien 00., mit dem Objekt Wien 00., A-Gasse 4, behauptet wird, war diese Beilage als - weiterer - Beweis für die wirtschaftliche Unterlegenheit der Bw. als

Bestandgeberin gegenüber ihrem Ehegatten als Bestandnehmer insoweit zu deuten, als das Gespräch in Abwesenheit der Bw. geführt worden war. Allein aufgrund der Eigenschaft der Bw. als grundbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft 00., A-Gasse 4, war eine Identität des Hauses an der letztgenannten Adresse mit jenem in der Beilage 4 angesprochenen Privathaus in Wien 00., nicht mit hinreichender Sicherheit anzunehmen.

Die wider das Vorliegen von fremdüblichen Bestandverhältnissen sprechende wirtschaftliche Unterlegenheit/ finanzielle Abhängigkeit der Bw. gegenüber ihren Ehegatten in den Streitjahren wurden durch die Ausführung im Punkt 3 des Schreibens vom 5. Juni 2008 - „*Im Vordergrund ist gestanden, dass ich **auf** wirtschaftlich **eigene Beine** gestellt, und solcherart **bis zu einem gewissen Grad** von ... Gatten, Dr. Georg A. , **unabhängig** gestellt werde,*“ – in Verbindung mit dem im Vorbringen vom 7. August 2008 wie folgt formulierten für die Zuwendungen – „*die Bw.-Hausfrau und Mutter ohne eigenes Einkommen – wirtschaftlich **bis zu einem gewissen Grad auf eigene Beine** zu stellen und der Bw. solcherart dauerhaft eine gewisse materielle Eigenständigkeit sichern* - präzisiert, weil aus diesen Zitaten PRIMÄR die Verschiebung von Vermögen, aber nicht zwingend die Begründung einer zwangsläufig der Bw. zuzuordnenden Einkunftsquelle zu deuten war. Diese Annahme wurde durch das im Schreiben vom 7. August 2008 wiederholte Motiv für die Konstruktion, den Familienbesitz dem Zugriff möglicher Gläubiger zu entziehen, bestätigt.

Dieses Motiv sprach insofern wider die Fremdüblichkeit des Vertragskonstrukts, als das durch § 162 StGB geschützte Rechtsgut das Gläubigerinteresse an der Forderungsbefriedigung durch Zwangsvollstreckung ist. Der Tatbestand erfasst sowohl bereits anhängige Zwangsvollstreckungsverfahren, als auch eine in fernerer Zeit drohende Zwangsvollstreckung (DokStGB 176). Allerdings muss die künftige Eintreibung einer bestimmten Forderung im Exekutionsweg objektiv indiziert sein, damit ein geschütztes Gläubigerinteresse gegeben ist. Eine solche Situation kann unter Umständen auch schon vor klagsweiser Geltendmachung des Anspruchs bestehen (JBl. 1991, 53). Betrifft die Norm § 162 StGB alle staatlichen Exekutionen, die zur Durchsetzung von Zahlungsansprüchen geführt werden, so sprach das in Rede stehende Ziel der Konstruktion für die vorrangige Abwehr von Zahlungsansprüchen welcher Rechtsnatur auch immer, somit für eine Vermögensumschichtung und gegen die Begründung eines fremdüblichen Bestandverhältnisses.

Auch wenn der Kaltmietzins der Höhe nach fremdüblich sein könnte, hat ein Mieter ein Objekt in einem gebrauchsfähigen Zustand zu erhalten und dafür Bestandzins zu entrichten. Die Fremdbestimmung der Bw. bei ihrer Betätigung, somit gegen die Fremdüblichkeit der von Sohn Andreas benutzten Wohnung war aus der Anmerkung „*die niedrigere Miete ergibt sich bei ihm (gemeint ist Sohn Andreas) angesichts seiner werterhöhenden Eigeninvestitionen*“ zu deuten, weil der Sohn als Bittleiher den Gebrauch auf jederzeitigen Widerruf erhält, ohne einen unmittelbaren Zahlungsanspruch gem. § 10 MRG (diese Norm ist die rechtliche Grundlage für Ersatzansprüche von Mietern) gegen die Bw. auf Ersatz der werterhöhenden Eigeninvestitionen stellen zu können. Mangels eines unmittelbaren Vertragsverhältnisses zwischen der Bw. und deren Sohn sprachen die denkmöglichen Ersatzansprüche des Bestandnehmers gegen die Bw. in Verbindung mit den Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Schreiben vom 5. Juni 2008 - „... *steuerliche Überlegungen haben bei der Planung nur ganz am Rande eine Rolle gespielt. Im Vordergrund ist gestanden, dass ich ... solcherart **bis zu einem gewissen Grad von meinem Gatten**,... , **unabhängig gestellt werde***“ für die finanzielle Abhängigkeit der Bestandgeberin von ihrem Bestandnehmer, ohne dessen Mitwirkung das Vertragskonstrukt undenkbar wäre.

Was die Kurier-Wohnungsanzeige (Beilage 5) anbelangt, fehlte dieser die Angabe der Adresse, womit die Vergleichbarkeit der inserierten Wohnung mit den streitgegenständlichen Objekten hinsichtlich der Qualität ausgeschlossen war.

Aus der Vorlage des Grundbuchsatzugs zur Adresse Wien 00 ., B-Gasse 8 (Beilage 6) sowie des Bestandvertrags vom 26. Mai 2007 (Beilage 7) war für die Bw. nichts zu gewinnen, weil dieser Vertrag von jenem betreffend A-Gasse 4 insofern verschieden war, als er a) nicht zwischen der Bw., sondern dem **Ehegatten** als Vermieter und dem Ehepaar Huber als Mieter abgeschlossen worden war; b) seiner Form nach **schriftlich** war; und an Angaben u. a. 1)

den Vermerk **Gebührenseltberechnung**, den Rechengang für die Ermittlung der Gebühr, das Datum 1. Juli 2007, die Unterschrift des Ehegatten der Bw.; 2) den **Nutzflächenanteil für die Berechnung der Betriebskosten** (vgl. § 5 Betriebskosten, laufende öffentliche Abgaben, sonstige Aufwendungen) sowie 3) die Vereinbarung einer **Barkaution** in Höhe von € 2.760, was bei einem Monatszins von € 920 einem Betrag in Höhe eines **dreifachen** Monatszinses entspricht (vgl. § 10), enthalten hatte. Auch mit diesem Vertrag wurde die wirtschaftlich dominante Position des Ehegatten gegenüber der Bw. bestätigt, wenn dieser sich als Vermieter bezeichnet, obwohl die Ehegattin des Bw. grundbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft ist.

Auch die vom steuerlichen Vertreter beim Erörterungstermingespräch thematisierte gebühren- und verkehrssteuerrechtliche Seite und die Vorlage dessen im SWK-Heft 23/24 vom 15. August 2007 veröffentlichten „*Plädoyers für die Abschaffung des GebG 1957 - je früher, desto besser*“ mit dem Titel „*Hinweg mit den Rechtsgebühren!*“ vermochte die Erlassung einer von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (und als Folge dessen jene des Unabhängigen Finanzsenats) betreffend (Bestand-)Verträge zwischen nahen Angehörigen abweichenden Berufungs(vor)entscheidung nicht zu begründen, weil der Schutzzweck des Gebührengesetzes 1957 von jenem der zivilrechtlichen Bestimmungen des ABGB samt Mietrechtsgesetz verschieden ist. Im Gegensatz zum zwingenden Gebührengesetz 1957 schützt das Mietrechtsgesetz den Mieter.

Juristisch gesehen ist der Bestandvertrag eine Erkenntnisquelle, durch die sich in mietrechtlichen Verfahren das Gericht/Schlichtungsstelle von der Wahrheit oder Unwahrheit einer Behauptung überzeugen soll, mit dessen Hilfe also Beweis geführt wird. Hat ein Mieter üblicherweise die Gebühren anlässlich der Vertragserrichtung zu bezahlen – zum Beweis dafür sei aus § 15 (1) des o. a. Bestandvertrags betreffend das Objekt Wien 00., B-Gasse 8 (Beilage 7) der Textteil „*Die mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages verbundenen öffentlichen Abgaben, namentlich die Rechtsgeschäftsgebühr, werden vom Mieter getragen...*“ genannt –, so verschafften die Ausführungen im Punkt 7. des Schreibens vom 5. Juni 2008 zum „Gebührensparmodell“ dem Unabhängigen Finanzsenat die Gewissheit über die Gegebenheit eines zwischen Bestandgeber und Bestandnehmer untypischen Verhältnisses, wird doch das Ziel, dem Vermieter gegenüber dem Mieter ein Beweismittel zu verschaffen, vereitelt. Zwar billigt die Rechtsordnung und die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs die Möglichkeit des Abschlusses von Verträgen zwischen nahen Angehörigen in mündlicher Form zu, jedoch trifft die Bw. die erhöhte Beweislast, wenn sie sich mit Verhältnissen für einverstanden erklärt, die sie belasten. Abgesehen davon, dass die Bw. in den Streitjahren weder als einfache, noch als leitende Bankangestellte für ein Bankinstitut tätig war, womit die Ausführungen zur Praxis von Banken im Umgang mit deren Kunden für die Entscheidung über

die Berufung nur insofern von Belang waren, als aus diesen die wirtschaftliche/ finanzielle Abhängigkeit der Bw. von ihren Ehegatten/steuerlichen Vertreter zu deuten war, bestätigte das Vorbringen zum Bankgeschäft in Zusammenhang mit einem Fall der nichtgewerblichen Vermietung den Unabhängigen Finanzsenat in der Annahme des Vorliegens einer wirtschaftlichen Unterlegenheit und psychologischer Hemmnisse, weshalb die Bw. ihre Interessen als Bestandgeberin von vornherein nicht hinreichend wahrnehmen konnte. Betreffend die Ausführungen im Schreiben vom 5. Juni 2008 zur Betriebskostenabrechnung sei der besseren Verständlichkeit halber diese auf der nächsten Seite wiedergegeben:

Betriebskostenabrechnung 2007 mit Strom Zähler 2+3						
	Jörg	Andreas	Katja	Andreas	Katja	
	33,33%	33,33%	33,33%	2,00	3,00	
Wasser				1.370,00	456,67	456,67
E Zähler 4 allgemein	33,33%	33,33%	33,33%	468,00	156,00	156,00
Grundsteuer	33,33%	33,33%	33,33%	393,00	131,00	131,00
Müll	33,33%	33,33%	33,33%	400,00	133,33	133,33
Vaillant Service E Zähler 2	33,33%	33,33%	33,33%	500,00	166,67	166,67
E Zähler 3					521,00	
Gas Zähler	40,00%	30,00%	30,00%	4.445,00	1.333,50	1.333,50
Schneeräumung Schatzlitz	33,33%	33,33%	33,33%	320,00	106,67	106,67
Karmann Servitutsweg	33,33%	33,33%	33,33%	500,00	166,67	166,67
Versicherung Haus	33,33%	33,33%	33,33%	2.412,00	804,00	804,00
				10.808,00	3.975,50	4.070,50
per Monat korrigiert					0,00	0,00
					331,29	339,21

16.02.2008

Als Betriebskosten gelten gem. § 21 Abs. 1 Z 2 MRG die vom Vermieter aufgewendeten Kosten für die auf Grund der Kehrordnung *regelmäßig durchzuführende Rauchfangkehrung*, die Kanalräumung, die Unratabfuhr und die Schädlingsbekämpfung. Bei den Kosten der Rauchfangkehrung nach Abs 1 Z 2 handelt es sich um jene Kosten, die auf Grund der Kehrordnung regelmäßig durchzuführen ist; die Schädlingsbekämpfung im Sinn des § 21 Abs. 1 Z 2 leg. cit. umfasst nicht nur die Kosten der behördlich angeordneten Rattenvertilgung, sondern die Kosten jeglicher Schädlingsbekämpfung, ohne dass es auf behördliche Anordnung der Arbeiten ankommt. Schon allein die Unterlassung der Verrechnung der zwangsläufig anfallenden Kosten für die auf Grund der Kehrordnung regelmäßig durchzuführende Rauchfangkehrung sowie die Schädlingsbekämpfung in der Betriebskostenabrechnung bestätigten den Unabhängigen Finanzsenat in seiner Annahme der Gegebenheit von fremdunüblichen Vertragsverhältnissen.

Die Verrechnung der mit der „Beilage 9“ angesprochenen Betriebskosten war mit Kosten verbunden, für die dem Vermieter gem. § 22 MRG ein Pauschalbetrag für seine Verwaltungsauslagen aller Art als Betriebskostenpost ohne Rücksicht darauf, ob ein Verwalter bestellt ist, zusteht. Da es sich nicht um ein Entgelt für die Verwaltung handelt, enthält er keine Umsatzsteuer, weshalb er auch nicht um eine derartige Vorsteuer zu entlasten ist. Als echtes Pauschale steht der Betrag ohne Rücksicht auf die tatsächliche Höhe der Auslagen zu, der Vermieter kann daher auch übersteigende Kosten, etwa uneinbringliche Prozess- oder Delogierungskosten, nicht zusätzlich geltend machen. Damit war auch der Mangel einer Kostenposition im Sinn des § 22 MRG in Verbindung mit jener Feststellung des Außenprüfers, derzufolge die Bw. über kein eigenes Erwerbseinkommen verfüge, ein Beweis für die Fremdunüblichkeit der (Bestand-)Verhältnisse.

Was das Vorbringen der Bw. gegen das Finanzamt betrifft, ging die Unterstellung betreffend der lange zurückliegenden Schenkungen, derzufolge die Behörde von einem von Anfang geplanten Vorgang ausgehe, ins Leere, weil das - wie die Stellungnahme des Prüfers zeigt - nicht der Fall war; vielmehr stellte der Außenprüfer die Mehrdeutigkeit von Sachverhaltselementen dar, die zwar die außer Streit stehende Bebauungsabsicht, jedoch nicht die Vermietungsabsicht nach außen hin erkennen ließ. Kam es auf die Planmäßigkeit des Bauvorhabens nicht an, weil Verträge zwischen Ehegatten nicht nach der Bauordnung, sondern generell nach der Angehörigenjudikatur zu beurteilen sind, so war die Darlegung des Sachverhalts im Betriebsprüfungsbericht auch in diesem Punkt tatsächengerecht.

Dem Einwand in der Berufung, das Darlehen sei nicht vom Ehegatten der Bw. gewährt worden, war entgegenzuhalten, dass der Ehegatte mit seiner Bank einen Kreditvertrag geschlossen hatte. Darüber hinaus wurde eine Darlehensvereinbarung zwischen den Ehepartnern geschlossen. Insofern war der Einwand, der Ehegatte habe der Bw. kein

Darlehen gegeben, sondern nur „beschafft“, nicht nachvollziehbar.

An aus dem Arbeitsbogen ersichtlichen Beweismittel für die obigen Ausführungen seien

- a) die an den Ehegatten der Bw. adressierte E-Mail der Frau F., SPK OÖ vom 22. Jänner 2007 [mit der Beilage „Ihr Kreditvertrag“], mit der dem Ehegatten der Bw. die am 4. Februar 2005 erfolgte Auszahlung/ Bevorschussung auf das Konto der Bw. über das Wohnbaukonto bestätigt wurde;
- b) die vom Ehegatten der Bw. unterzeichnete Kreditusage der Sparkasse SPK OÖ vom 1. März 2005, derzufolge Herrn Dr. A. ein Kredit in Höhe von € 400.000 zum Zweck der Wohnbaufinanzierung zur Verfügung gestellt wurde;
- c) das „Anbot zum Abschluss eines Darlehensvertrages über einen endfälligen Einmalkredit von € 200.000 mit“ dem Ehegatten der Bw.;
- d) die Aufstellung von Lombardkreditdaten betreffend das Konto des Ehegatten der Bw. für die Monate Februar bis Dezember jeweils des Jahres 2005, ausgehend von € 200.000; genannt.

Die obigen Ausführungen wurden durch das Vorbringen des steuerlichen Vertreters im Schreiben vom 7. August 2008 bestätigt, wenn das „Kurzum“ des steuerlichen Vertreters zum Bild des auf das Wesentliche reduzierten Sachverhalts ist: *„Es war für meinen Gatten ... ein Gebot der Stunde, das eigene Vermögen in Sicherheit zu bringen.“* Letztgenannter Satz sprach wider die Annahme, die Bw. könne über die Wohnungen frei verfügen bzw. den Ehegatten von der Einflussnahme auf die Objekte ausschließen.

Auch wenn den Ausführungen der steuerlich vertretenen Bw. vom 7. August 2006 zufolge der Baubewilligungsbescheid des Magistrats Wien vom 17. Dezember 2002 stamme und daher die Planung noch früher begonnen habe, ändert dieses Vorbringen nichts an der Tatsache des Fehlens eines stichhaltigen Beweismittels für die nach außen hin ersichtliche Vermietungsabsicht der Bw.. Die Tatsache der Überlänge des Baurechtsverfahrens vermochte dem Unabhängigen Finanzsenat bloß die Gewissheit über die Hartnäckigkeit des Ehegatten der Bw. in der Realisierung dessen Vorhabens, Wohnraum zu schaffen, zu verschaffen, ohne den Bestimmungszweck der geschaffenen Objekte zum Zeitpunkt nach deren Fertigstellung, d.h. die Vermietungsabsicht nachzuweisen. Als Beweis dafür sei das Abgehen von der Fremdvermietung zur Vermietung an nahe Angehörige ins Treffen geführt. Auf die obigen Vergleichsausführungen betreffend die Vermietung der in Rede stehenden Objekte sowie jenes in 0000 Wien, B-Gasse 8 sei verwiesen.

Wie die obigen Ausführungen zeigen, war ein umsatzsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch zwischen der Bw. als Bestandgeberin und deren Ehegatten als Bestandnehmerin nicht festzustellen, womit die unter Punkt C des mit 7. August 2008 datierten Schreibens des steuerlichen Vertreters dargelegten gemeinschaftsrechtliche

Gedanken eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide, was die Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre betrifft, nicht offen zu legen vermochten. Mangels Möglichkeit der Anerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft hinsichtlich der in Rede stehenden Wohnobjekte war auch die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 ebenso wie der Eventualantrag, mit dem die im Zusammenhang mit der Aufstockung mit der eigenen Wohnung angefallenen Steuern von € 1.239,33 für das Jahr 2002, € 100 für das Jahr 2003, € 64.997,32 für das Jahr 2004 und € 5.337,86 für das Jahr 2005 als Vorsteuer geltend gemacht worden waren, als unbegründet abzuweisen.

3) Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner und August 2006

§ 11 Abs. 14 UStG 1994 lautet:

„Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag.“

Den Ausführungen des Außenprüfers im Tz 2 des Berichts vom 2. Mai 2007 bezüglich des UVA-Zeitraums 1/2006 bis laufend zufolge sei die für die Mieteinnahmen abgeführte Umsatzsteuer in jenem Zeitraum gutzuschreiben, in welchem die Rechnungen (die Mietverträge) hinsichtlich der Umsatzsteuer berichtet werde. Die Feststellung des Außenprüfers, ein Vorsteuerabzug stehe nicht zu, bedeutete den Ausschluss der Unternehmereigenschaft der Bw. für den in Rede stehenden Umsatzsteuervorauszahlungszeitraum.

Die Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 hat zur Voraussetzung, dass eine Rechnung erstellt wird, die formal die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 leg. cit. erfüllt. Da die Steuerschuld gem. § 11 Abs. 14 UStG 1994 unabhängig davon entsteht, ob der Rechnungsempfänger einen Vorsteuerabzug vorgenommen hat, wäre es am Außenprüfer gelegen gewesen, die den angefochtenen Bescheiden für die Monate Jänner und August 2006 zugrunde gelegenen Rechnungen in Fotokopie als Beweismittel im Arbeitsbogen abzulegen. Dies hatte der Außenprüfer unterlassen, womit dem Unabhängigen Finanzsenat die vom Gesetzgeber für die Anwendung des § 11 Abs. 14 UStG geforderten Rechnungen nicht vorgelegen waren. Damit hatte der Unabhängige Finanzsenat keine andere Möglichkeit als die Bescheide, mit denen das Finanzamt die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Jänner und August jeweils des Jahres 2006 festgesetzt hatte, aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. August 2008