

## IM NAMEN DER REPUBLIK

**Das Bundesfinanzgericht hat** durch den Richter R in der Beschwerdesache K, vertreten durch Gebäudeverwaltung, gegen die Bescheide des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 20.06.2008 betreffend

1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1999 und 2000
2. Umsatzsteuer 1999 und 2000
3. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 bis 2006 und Feststellung von Einkünften 1999 bis 2006

**hinsichtlich** der Beschwerdegegenstände **1.** und **3.** gemäß § 279 Abs. 1 BAO **zu Recht erkannt:**

**1.** Der Beschwerde wird, soweit sie gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1999 und 2000 gerichtet ist, Folge gegeben. Die Bescheide werden **aufgehoben**,

**3.** Die Beschwerde wird, soweit sie gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 bis 2006 und Feststellung von Einkünften 1999 bis 2006 gerichtet ist, als unbegründet **abgewiesen**.

Hinsichtlich des Abspruches über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) wird auf die Rechtswirkungen des § 101 Abs. 3 BAO iVm § 191 Abs. 1 lit. a und c BAO und § 81 BAO hingewiesen (siehe auch den letzten Absatz unter "Belehrung und Hinweise"),

**und hinsichtlich** des Beschwerdegegenstandes **2.** gemäß § 278 Abs. 1 lit. b iVm § 261 Abs. 1 lit. a BAO **beschlossen:**

**2.** Die Beschwerde wird, soweit sie gegen die am 20.06.2008 gemäß § 200 Abs. 2 BAO erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1999 und 2000 gerichtet ist, als **gegenstandslos erklärt**, da die Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 vom 28.06.2000 bzw. vom 18.05.2001, welche an die Stelle jener infolge Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide (1.) aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Sachbescheide treten, dem in den Abgabenerklärungen zum Ausdruck kommenden Beschwerdebegehren Rechnung tragen.

Gegen dieses Erkenntnis und den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs 4 B-VG gemäß § 25a Abs 1 VwGG aus den weiter unten angeführten Gründen nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

#### 1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1999 und 2000:

Das Finanzamt verfügte im Gefolge einer bei den Beschwerdeführern (Bf) veranstalteten, die Abgaben vom Umsatz und die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) der Jahre 1999 bis 2006 umfassenden Außenprüfung, den Feststellungen des Prüfers entsprechend, unter anderem die Wiederaufnahme dieses Verfahrens (§ 303 Abs. 4 BAO idF **vor** Inkrafttreten des iZm dem FVwGG 2012 mit BGBl. I 2013/14 novellierten § 303; siehe § 323 Abs. 37;) mit am 20. Juni 2008 erlassenen Bescheiden, zu Händen des damaligen zustellungsbevollmächtigten steuerlichen Vertreters der Miteigentümergeinschaft (MEG; im Folgenden auch: Bf) betreffend die von ihnen vermietete Liegenschaft (Mehrwohnungs-Zinshaus in Wien<sup>1</sup>). Die Bescheide waren den Miteigentümern laut Angaben in der dagegen erhobenen Berufung (nunmehr: Beschwerde) durch Zustellung an den ausgewiesenen gemeinsamen steuerlichen Vertreter am 23.06.2008 (laut Dauerbelegen im Behördenakt: am **25.06.2008** durch Hinterlegung beim Abgabepostamt des Empfängers) bekannt gegeben worden.

#### 2. Umsatzsteuer 1999 und 2000

Die gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig ergangenen Sachbescheide wurden gemeinsam mit den die Wiederaufnahme verfügenden Bescheiden am 20. Juni 2008 erlassen und an den steuerlichen Vertreter der MEG (= Bf) zugestellt.

Die Umsatzsteuer-Erstbescheide waren am 28. Juni 2000 bzw. am 18. Mai 2001 hinsichtlich des Zahlensubstrates erklärungskonform, jedoch gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen worden und zunächst in Rechtskraft erwachsen, wobei das Finanzamt in der Folge keine nach außen in Erscheinung tretenden Maßnahmen zur Geltendmachung von Abgabenansprüchen hinsichtlich der Umsatzsteuer setzte, ehe es ab 02.10.2007 eine Außenprüfung durchführte und sodann mit den hier angefochtenen Bescheiden unter anderem das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 1999 - 2006 wieder aufnahm. Die Vorläufigkeit der Sachbescheide waren damit begründet worden, dass "die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist" (wohl gemeint, aber nicht ausgesprochen: ungewisses Vorliegen einer steuerlichen Einkunftsquelle, zumal hohe Verluste und hohe Gutschriften aus Vorsteuerüberhängen erklärt worden waren; der amtliche Aktenvermerk vom 27.06.2000 über eine Besprechung mit der Bewertungsstelle des FA, der ein Ersuchen um zunächst vorläufige

Veranlagung festhält, betraf allerdings nur die beabsichtigte Wertfortschreibung des Einheitswertes der mittlerweile (ohne das Kellergeschoss; siehe dazu weiter unten) teilsanierten Baulichkeit und stellte keinen Bezug zur Einkunftsquellenproblematik her) .

### 3. Wiederaufnahme des Verfahrens über Umsatzsteuer 2001 - 2006, Wiederaufnahme des Verfahrens über Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) 1999 - 2006

Die Betätigung der Bf - Überlassung von Top-Nummern im streitgegenständlichen Objekt, wobei seit 1998 zum Teil hohe, weiter unten dargestellte Jahresverluste anfielen und Vorsteuerüberhänge zu Umsatzsteuergutschriften führten - wurde vom Finanzamt zunächst mit erklärungskonformen, jedoch gemäß § 200 Abs. 1 BAO ergehenden Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheiden als Einkunftsquelle nur **vorläufig** anerkannt.

Die Erst-Bescheide des Finanzamtes waren

betreffend die Feststellung von Einkünften

für 1999 bzw. 2000 am 28.06.2000 bzw. 18.05.2001;

betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften

- für 2001 am 12.06.2002;
- für 2002 am 17.06.2003;
- für 2003 am 08.07.2004;
- für 2004 am 14.06.2005;
- für 2005 am 26.04.2006 und
- für 2006 am 20.06.2008

ergangen.

Die im Auftrag des Finanzamtes bei den Bf durchgeführte Außenprüfung hatte operativ am 23.10.2007 begonnen und erbrachte folgende Feststellungen des Außenprüfers (Bericht vom 11.06.2008, ABNr.: 1/07; *Anmerkungen des BFG* zu den hg. Sachverhaltsannahmen aufgrund der Aktenlage folgen jeweils im Anschluss an die nach Top-Nummern gegliederten Prüferfeststellungen und sind zwecks Abhebung von diesen *kursiv* gesetzt):

Tz. 1 Steuerlich nicht anerkannte Mietverhältnisse im Objekt (Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung am 5. Juni 2008)

1. Top 1-3: "Die Räumlichkeiten wurden im (geprüften Zeitraum) dem Miteigentümer H für die Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit zur Verfügung gestellt. Ein gesonderter Mietzins wurde nicht in Rechnung gestellt. Die auf Top 1-3 entfallenden Betriebskosten und Umsatzsteuer sind von (diesem Miteigentümer) zu bezahlen. Laut (seiner) Auskunft war die Wohnung vor Beginn der Umbauarbeiten als Kategorie D einzustufen. Die Investitionen erfolgten auf Kosten des Bestandnehmers.

Um aus steuerlicher Sicht vom Vorliegen eines Mietverhältnisses, welches auch mit Nichtmiteigentümern eingegangen worden wäre, ausgehen zu können, müssten folgende Voraussetzungen (erfüllt) sein:

- fremdübliche Höhe des Mietzinses;
- schriftlicher Mietvertrag;

detaillierte Abrechnung und Bezahlung der Betriebskosten;

Vereinbarungen über eine eventuelle Gegenverrechnung der Miete mit anderen Zahlungen in Schriftform;

Vereinbarungen mit dem Vermieter über die Art der Nutzung;

Vereinbarungen über eventuell durchgeführte erhebliche Mieterinvestitionen.

Die Vereinbarung müssen nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten; sie müssen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Die Fremdüblichkeit der Mietzinshöhe kann seitens der Behörde nicht nachvollzogen werden, da es keine schriftlichen Unterlagen gibt, welche über den Zustand der Wohnung, Dauer eines beabsichtigten Mietverhältnisses, Höhe einer zu veranschlagenden Miete sowie den Wert der gegenverrechneten Investitionen Aufschluss geben. Die im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgelegte Niederschrift ist derart allgemein und undetailliert verfasst, dass nicht von einem fremdüblich gestalteten Vertrag auszugehen ist. So fehlt unter anderem gänzlich eine Vereinbarung, ob und in welcher Höhe die getätigten Umbauten bei Auflösung des Mietverhältnisses abzugelten sind. Weiters ist nicht eindeutig nachvollziehbar, ob der mietrechtlichen Verpflichtung zur Vorlage der Umbaupläne **vor** (*gemeint wohl: gegenüber*) dem Vermieter gänzlich nachgekommen wurde. Eine Darstellung der tatsächlich angefallenen und noch zu erwartenden Kosten ist dieser Vereinbarung jedenfalls nicht zu entnehmen.

Weiters fehlt der Nachweis einer Vereinbarung, dass das Objekt als Teil der Betriebsstätte von H (technische Einrichtung) im Zuge seiner beruflichen Tätigkeit genutzt werden darf."

*Anm. BFG: Laut Zinslisten für Dezember (1999 - 2006) wurden dem Miteigentümer für Top 1-3 (108qm) jeweils nur Betriebskosten (BK) + USt, aber kein Hauptmietzins (HMZ) vorgeschrieben. Eine ziffernmäßige Darstellung der im Bestandobjekt aus Eigenmitteln getätigten Aufwendungen des ME und der dagegen verrechneten Hauptmiete gibt es nicht.*

2. Top 6-8: "Die Privatnutzung durch die Miteigentümerin (ME) KF für eigene Wohnzwecke hat zur Folge, dass diese Wohnung zur Gänze bei der Ermittlung der Einkünfte und bei der Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen unberücksichtigt zu bleiben hat. Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 dürfen Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen nicht abgezogen werden (VwGH-E 23.5.2007, 2003/13/0120)."

*Anm. BFG: Laut o. a. Zinslisten wurden der ME für Top 6-8 (137qm) BK sowie an HMZ ATS 587,11 (= EUR 42,67), jeweils zuzüglich USt, vorgeschrieben; das ergibt einen Netto-HMZ von ATS 4,28547 (= EUR 0,31) pro qm Nutzfläche der Wohnung. Eine Anhebung erfolgte zu keinem Zeitpunkt. Dass jemals ein Mietvertrag mit der ME abgeschlossen wurde, behaupten die Bf im gesamten Verfahren nicht dezidiert, sondern beschränken sich auf das Vorbringen, ein schriftlicher Vertrag habe "mit großer Wahrscheinlichkeit" bestanden, sei aber samt allen Unterlagen betreffend die Top 6-8 im Zusammenhang mit Veruntreuungshandlungen eines früheren, namentlich genannten Hausverwalters unwiederbringlich verschwunden; KF hat, wie aus einem Meldezettel-Abschnitt (s. weiter*

unten) hervorgeht, mindestens seit 21.10.1968 in dieser Wohnung ihren Hauptwohnsitz, somit jedenfalls vor dem 1.3.1994, und sie bezahlt wie ihre verstorbenen Eltern den nie angehobenen Friedenskronenzins von 31 Cent/qm. Gegen das ursprüngliche Vorliegen eines Mietvertrages spricht, dass sie laut eigenem Vorbringen die Sanierung ihrer seit über 70 Jahren bewohnten Top 6-8 auf Basis einer Baubewilligung vom 29.07.1965 vornahm und unabhängig von der Finanzgebarung des Hauses aus privaten Mitteln finanzierte; davor sei die Wohnung in "Kategorie c/ohne Komfort, Vermietbarkeit fraglich" einzustufen gewesen. Das Vorgehen gleicht jenem des Miteigentümers H (siehe oben). Die Miteigentümergeinschaft, 1965, bestehend aus KF und anderen Familienangehörigen, darunter jedenfalls I, hatte dem jeweiligen Bestandnehmer bei seinen Entscheidungen betreffend Sanierungs- und Verbesserungsmaßnahmen im Objekt sowohl 1965 als auch 1997-1999 offenbar völlig freie Hand gelassen.

3. Top 9-10: "Für diese Wohnung, welche zu Wohnzwecken der erwachsenen Tochter der Miteigentümer H und I dient, gelten zwecks steuerlicher Anerkennung eines Mietverhältnisses sinngemäß die gleichen Voraussetzungen wie bei Top 1-3 angeführt. Wie aus dem im Zuge der Prüfung vorgelegten schriftlich abgefassten Mietvertrag vom 10.1.2000 hervorgeht, befand sich der o. a. Mietgegenstand im Zeitpunkt der Anmietung im Zustand der Kategorie A. Trotzdem wurde ein Mietzins vereinbart, welcher dem zu diesem Zeitpunkt heranzuziehenden Richtwert nicht annähernd entsprach. Da dies keine Zinsvereinbarung darstellt, welche auch unter nicht angehörigen Personen getroffen werden würde, wird dieses Mietverhältnis steuerlich nicht anerkannt."

Anm. BFG: Laut Zinsliste für 12/99 war Top 5 (45qm, "KA D Z") damals an die 2. Tochter zu einem HMZ von ATS 387,00 plus BK zuzüglich USt vermietet, während Top 9-11 (127qm) an den ME H zum HMZ 587,11 plus BK zuzüglich USt vermietet war. Laut Zinslisten für 12/2000 bis 12/2006 war die von Top 11 abgetrennte, durch Wohnungszusammenlegung von Top 9 und 10 nunmehr als Top 10 ausgewiesene Einheit (92qm) der Genannten zu einem offenbar jährlich nach dem Index valorisierten HMZ von ursprünglich ATS 2.231,90 plus BK zuzüglich USt (2006: HMZ EUR 182,65 netto) in Bestand gegeben. Die 1999 an die 2. Tochter vermietete Top 5 (45qm; ab 12/00: Kat. "RZ A D") scheint in den Zinslisten der Folgejahre als an die 1. Tochter zu einem jährlich valorisierten HMZ von ursprünglich ATS 2.800 (= EUR 203,48) plus BK zuzüglich USt (2006: HMZ EUR 229,14 netto) vermietet auf.

4. "Die im (geprüften Zeitraum) angefallenen Werbungskosten, insbesondere die Sanierung des Kellers, sind dahingehend zu überprüfen, welchen Wohnungen sie zuzuordnen sind. Bei Kosten, welche nicht eindeutig einer Wohnung zuzuordnen sind, erfolgt die Ermittlung des auszuscheidenden Anteils nach Maßgabe des Verhältnisses zwischen steuerlich anerkannter und steuerlich nicht anerkannter vermieteter Fläche (lt. Zinslisten)."

5. "Kellersanierung: Die (darauf) entfallenden Kosten stellen, soweit sie der Vermietungstätigkeit dienen, auf zehn Jahre zu verteilende Instandsetzungskosten dar,

da durch die Sanierung eine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes bzw. eine wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer des Objektes erfolgt."

6. "Die Feststellungsbescheide und die Umsatzsteuerbescheide für 1999 bis 2006 ergingen (*ursprünglich*) vorläufig, da das Vorliegen einer Einkunftsquelle in Hinsicht auf eine allfällige Liebhabereibeurteilung (ungewiss) war. Durch die Feststellung der Außenprüfung fällt diese Ungewissheit weg, sodass die betreffenden Bescheide endgültig ergehen."

Die zu Nachbelastungen führenden steuerlichen Auswirkungen bei der Umsatzsteuer waren im Prüferbericht und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung rechnerisch dargestellt und beliefen sich 1999 bis 2006 auf folgende Mehr- bzw. Minderbeträge an Umsatzsteuer (vereinfacht auf ganze Euro gerundet):

1999 = +4.041; 2000 = +432; 2001 = -343; 2002 = +342; 2003 = -354; 2004 = +970; 2005 = +822; 2006 = +112

und ergaben per Saldo einen Nachforderungsbetrag von EUR 6.022, unter Ausklammerung der Jahre 1999 und 2000 (zur Verjährung s. weiter unten) einen solchen von EUR 1.549.

Die Einkünfte (noch ohne Verteilung auf die einzelnen Miteigentümer) wurden in den nach Wiederaufnahme (WA) erlassenen neuen Bescheiden Einkünfte erhöhend bzw. Verlust mindernd festgestellt (vereinfacht auf ganze Euro gerundet; Verluste *kursiv*, Mehrbetrag **fett**):

	99	00	01	02	03	04	05	06
vor WA	32482	6311	2241	37	4959	6447	3206	5853
nachWA	11771	1871	2596	3802	5833	4087	5720	6314
Mehr	<b>20711</b>	<b>4440</b>	<b>355</b>	<b>3839</b>	<b>874</b>	<b>10534</b>	<b>8926</b>	<b>461</b>

In jedem Jahr wirkten sich die Feststellungen des Prüfers bei jedem Miteigentümer Einkünfte abändernd aus, dies zumeist Einkünfte erhöhend, jedoch

- in **2000** bei I Einkünfte mindernd sowie
- in **2001** bei ihr und dem Miteigentümer H gleichfalls Einkünfte mindernd, bei der Miteigentümerin KF jedoch Einkünfte erhöhend.

Die Bescheidadressaten (in der Folge: Beschwerdeführer, kurz: Bf) erhoben gegen die Wiederaufnahmebescheide und gegen die neuen endgültigen Sachbescheide durch ihren ausgewiesenen Vertreter am 15.07.2008 das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr: Beschwerde). Darin kündigten sie eine Ergänzung des Rechtsmittels hinsichtlich

Begehren und Begründung an und beantragten dafür eine Fristerstreckung bis 15. Oktober 2008.

Das FA erließ daraufhin am 28.08.2008 einen wie beantragt mit 15.10.2008 befristeten Mängelbehebungsauftrag gemäß § 85 Abs. 2 BAO betreffend die Sachbescheide 1999 bis 2006, dem die Bf nach den Feststellungen des in zweiter Instanz angerufenen UFS nicht fristgerecht entsprochen hatten: Eine Verlängerung der Mängelbehebungsfrist (bis 1.12.08, sodann bis 31.12.2008) war, wie dem handschriftlich durchgestrichenen und ersetzten Datum auf dem Amtsexemplar des Mängelbehebungsauftrages zu entnehmen ist, auf Grund nicht protokollierter, offenbar mündlich gestellter Ansuchen, formlos - somit: mündlich oder fernmündlich - zugesagt worden, nachdem die Bf mit Schreiben vom 10. Oktober 2008 unter Berufung auf eine ergebnislos verlaufene Akteneinsicht (eine e-Mail vom 29. September 2008 nahm nur darauf Bezug) eine weitere Fristerstreckung bis 15. November 2008 beantragt hatten. Das Finanzamt erledigte diese Anträge nicht.

Der UFS erklärte die Berufung, soweit sie gegen die (hier allein interessierende) Wiederaufnahme aller Verfahren und gegen die (hier allein interessierenden) Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 1999 und 2000 gerichtet war, mit Bescheid als zurückgenommen.

Die Bf erhoben dagegen Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, welcher der UFS mit Klaglosstellung hinsichtlich der Zurücknahme-Erklärung der Berufung gegen die Wiederaufnahme aller Verfahren und gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer der Jahre 1999 und 2000 mit näherer Begründung Rechnung trug: Der Mängelbehebungsauftrag des FA hatte nämlich nur die fehlende Begründung des Rechtsmittels gegen die **Sachbescheide** zum Gegenstand gehabt, nicht aber die - mit Ausnahme des Verjährungseinwandes hinsichtlich Umsatzsteuer 1999 und 2000 - gleichfalls fehlende Begründung hinsichtlich der bekämpften Wiederaufnahme (siehe dazu die den Bf bekannten Ausführungen in den klaglos stellenden Aufhebungsbescheiden des UFS und den darauf verweisenden Schriftsätzen *Gegenschrift* und *Vollzugsbericht* über die erfolgte Zustellung der Klaglosstellungen zur VwGH-Beschwerdezahl 2013/13/0026).

Am 16. Oktober 2008 langte beim Finanzamt ein mit 14. Oktober 2008 datiertes, am 15. Oktober zur Post gegebenes Schreiben des neu bevollmächtigten steuerlichen Vertreters der Miteigentümerin KF, Fa. L WTH Gesellschaft M.B.H. ein, in dem unter Nennung sämtlicher angefochtener Bescheide vom 20.06.2008 und unter Hinweis auf das von der Vertretung der Miteigentümergemeinschaft erhobene Rechtsmittel um "nochmalige Verlängerung der Berufsfrist bis 1.12.2008" ersucht wurde. Die Drittelbeteiligte sei durch die von der Außenprüfung vorgenommenen Änderungen massiv betroffen (geänderte Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2006 seien am 30.6.2008 erlassen worden), der steuerliche Vertreter habe jedoch noch nicht alle Unterlagen, um beurteilen zu können, ob auch für KF die Notwendigkeit bestehe, gegen die vorgenannten Bescheide Berufung einzubringen. Der Vertreter führte aus: "*Wie wir dem Berufungsschreiben des steuerlichen Vertreters der Vermietergemeinschaft entnehmen, ist*

*Grund hierfür u. U. die Kürzung der Werbungskosten (strittig ist die Zuteilung der Kosten auf privat genutzte Einheiten bzw. die Verteilung von Instandsetzungskosten auf 10 Jahre); auch ist laut diesem Schreiben hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 bereits Verjährung eingetreten.*

*Um Doppelgleisigkeiten zu vermeiden, sind wir weitgehend von der Führung des Verfahrens durch den Vertreter der Vermietergemeinschaft abhängig. Wir ersuchen daher vorläufig um nochmalige Verlängerung der Berufungsfrist ..."*

Das Schreiben enthielt keinen Abänderungsantrag und keine ergänzende Begründung der vom bevollmächtigten steuerlichen Vertreter der Bf erhobenen Berufung. Es war seinem Wortlaut nach weder eine eigenständige Berufung (eine solche werde erst eingebracht, sobald Klarheit über den Akteninhalt gewonnen worden sei) noch eine Beitrittserklärung zu der am 15. Juli 2008 erhobenen Berufung, und es vermied jede inhaltliche Stellungnahme zu den bloß kursorisch angesprochenen - in der Berufung vom 15. Juli 2008 **gerade nicht** thematisierten - Prüferfeststellungen hinsichtlich der Kürzung des Aufwandes für ausgeschiedene Wohneinheiten und der Verteilung bestimmter Sanierungsaufwendungen auf 10 Jahre. Damit übersah der Einschreiter den Umstand, dass die am 15. Oktober 2008 gerade noch offene Frist für eine vollständige Mängelbehebung der am 15. Juli 2008 mangelhaft eingebrachten Berufung mit Ende dieses Tages ablief.

In weiteren Schreiben ersuchte der neu bestellte steuerliche Vertreter von KF um "Verlängerung der Berufungsfrist", letztmalig am 1. April 2009, bis 30. April 2009. Das Finanzamt reagierte erst auf diese letzte Eingabe mit Bescheid vom 6. April 2009, in welchem es den Antrag auf Fristverlängerung abwies, gleichzeitig jedoch eine letzte Zufristung - wie beantragt - bis 30. April 2009 bewilligte. Eine Berufung erhob die Einschreiterin allerdings nicht, und ein Beitritt zur ursprünglich eingebrachten Berufung unterblieb ebenso wie eine Ergänzung jener Berufung um die noch fehlenden Inhalte *Begehren* und *Begründung*. Einem Aktenvermerk o. D. des Sachbearbeiters im BV- Team ist allerdings begründungslos zu entnehmen, dass "Mängel behoben" seien und der Akt sich beim amtsinternen Fachbereich befinde. Ein Schriftsatz betreffend Mängelbehebung ist - vom hier erörterten Schriftsatz 14.11.2008 des steuerlichen Vertreters der Bf abgesehen - nicht aktenkundig und offensichtlich auch nicht eingelangt.

Am 14. November 2008, somit nach Verstreichen der mit Mängelbehebungsauftrag gesetzten Frist (15. Oktober 2008), ergänzten die Bf (Miteigentümergeinschaft) durch ihren ausgewiesenen Vertreter nur ihre gegen die **Wiederaufnahme** aller Verfahren gerichtete Berufung, indem sie folgendes Vorbringen erstatteten:

"Binnen offener Frist (Fristerstreckung bewilligt mit Erledigung vom 28.06.2008, noch einmal Fristerstreckung beantragt mit Eingabe vom 10.10.2008) erlaube ich mir die Begründung samt Begehren vorzulegen. Weiters beantrage ich die Entscheidung über die Berufung durch die Behörde 2. Instanz.

1. Begründung



Die Wiederaufnahme des Verfahrens (*Anm. BFG: im folgenden kurz: WA*) erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind. Die Bescheide verweisen hinsichtlich der Begründung auf den Prüfungsbericht bzw. auf die Niederschrift zur abgabenbehördlichen Prüfung.

Die Feststellungen der BP lassen allerdings keinen einzigen tauglichen Wiederaufnahmegrund erkennen, weil

- Tatsachen oder Beweismittel nicht neu hervorgekommen sind,
- Feststellungen teilweise unrichtig sind,
- Begründungen zu einzelnen Feststellungen teilweise oder zur Gänze fehlen,
- trotz Aufforderung im Rahmen der eingebrachten Berufung solche fehlenden Begründungen von der Abgabenbehörde nicht nachgereicht wurden.

Darüber hinaus wird gegen die WA hinsichtlich der Umsatzsteuer für 1999 und 2000 - nach dem heutigen Verfahrensstand - Verjährung eingewendet.

Im Einzelnen werden folgende Einwendungen erhoben:

**Liebhaberei** laut Punkt 6. der Niederschrift

Seit 1999 sind Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheide vorläufig ergangen. Eine Begründung des Spruches war diesen Bescheiden regelmäßig nicht zu entnehmen. Es erscheint aber plausibel, dass Verluste in einzelnen Jahren die Frage nach der Eigenschaft als Einkunftsquelle aufwerfen, und damit die Vermutung auf Liebhaberei für die vorläufige Einkünftefeststellung und Umsatzsteuerveranlagung besteht.

In der Begründung zu den Bescheiden über die WA der Jahre 1999 bis 2006 wird auf den Prüfungsbericht samt Niederschrift verwiesen. Tatsächlich wird im Punkt 6. der Niederschrift zur Schlussbesprechung diese Vermutung bestätigt, dass nämlich die Vorläufigkeit der Bescheide mit der Ungewissheit des Vorliegens einer Einkunftsquelle in Zusammenhang stand, ferner dass diese Ungewissheit weggefallen wäre.

Woher aber die Vermutung der Liebhaberei tatsächlich kommt, lässt sich selbst nach Einsichtnahme in die Steuerakte(n) am 06.10.2008 beim (*zuständigen Lage-*)Finanzamt nicht nachvollziehen, wo dem Akt kein einziger Hinweis auf den Verdacht der Liebhaberei zu entnehmen war. Der Bitte auf vorläufige Veranlagung ab dem Jahr 2009 laut einer Notiz vom 27.06.2000 (Beilage A1) ist kein solcher Verdacht zu entnehmen. Diese Bitte steht vielmehr im Zusammenhang mit der Einleitung des Verfahrens zur Feststellung eines Einheitswertes, beginnend mit Ersuchen um Ergänzung (Beilage C1).

Mit Eingabe vom 15.07.2008 wurde die Abgabenbehörde aufgefordert, ihre Begründung um die Ergebnisse jener Ermittlungshandlungen, die für den Wegfall der Ungewissheit verantwortlich zeichnen, zu ergänzen. Insbesondere war eine Stellungnahme zu den Themen Überschussermittlungszeitraum und Gesamtüberschusserzielung, und welches Jahr als Beginn für einen solchen Zeitraum zugrunde liegt, zu vermissen. Dieser Aufforderung ist die Abgabenbehörde bis zum heutigen Tag nicht nachgekommen. Obwohl mit der Liebhabereivermutung sowohl der Grund für die Vorläufigkeit der ursprünglichen Bescheide als auch der Grund für den Beginn einer Betriebsprüfung

vorgelegen ist, verzichtet die Abgabenbehörde offensichtlich auf diesen Wiederaufnahmegrund.

### **Neue Tatsachen** und Beweismittel

Prüfungsbericht und Niederschrift sind Gründe zu entnehmen, die gegenüber der (für die) Abgabenbehörde angeblich neu hervorgekommen sind:

- Berufliche Nutzung durch einen Miteigentümer
- Private Nutzung durch eine Miteigentümerin
- Vermietung an nahe Angehörige
- Verteilung von Instandsetzungsmaßnahmen

### **Zu Top 1-3:**

Richtig sind die sachlichen Feststellungen hinsichtlich der Umstände ... Ein schriftlicher Mietvertrag (mit dem ME) besteht nicht. Ein Entgelt wurde in Höhe der Betriebskosten bezahlt. Für die Instandsetzung ist (der ME = Top-Nutzer) mit eigenen Betriebsmitteln aufgekommen.

Unrichtig ist die Behauptung der Abgabenbehörde, dass diese Umstände bzw. neue Tatsachen und Beweismittel im Zuge der BP neu hervorgekommen wären.

Insbesondere mussten dem Finanzamt folgende Umstände bekannt sein:

- die Eigennutzung zu betrieblichen Zwecken
- die Erfassung des Entgelts als Einnahmen
- die Entrichtung der Umsatzsteuer für dieses Entgelt
- keine Kürzung von Werbungskosten im anteiligen Ausmaß

So fand eine Betriebsprüfung für (den ME = Nutzer von Top 1-3) betreffend die Festsetzung von Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 mit Niederschrift vom 15.11.2000 ihr Ende, deren Ergebnis auch das Thema Betriebsräumlichkeiten ... umfasste. Im Zuge der Betriebsbesichtigung wurden (den Prüfungsorganen) auch die Betriebsräumlichkeiten ... vorgezeigt. Die umfangreichen Instandsetzungsmaßnahmen wurden von (den Prüfungsorganen) auf ihre im Jahr der Geltendmachung sofortige und volle Absetzbarkeit beurteilt. Im Ergebnis erfolgte schließlich die Aktivierung und Abschreibung eines Bodenbelags auf einen Zeitraum von 10 Jahren. Weiters erfolgte hinsichtlich dieser umfangreichen Instandsetzungsmaßnahmen die Prüfung der Frage, ob ein bis zum Jahr 1996 getätigter Vorsteuerabzug hinsichtlich Zahlungsflusses tatsächlich dem Jahr 1996 zuzuordnen war. Zu diesem Zweck wurden auch entsprechende Rechnungskopien übergeben. Die Mietkonditionen waren Gegenstand der laufenden BP als auch der Schlussbesprechung, wurden so akzeptiert und haben daher keine ausdrückliche Erwähnung im Bericht gefunden. Insbesondere wurde es aber nicht als erforderlich erachtet, anteilige Werbungskosten von der Miteigentümergeinschaft bei(m Top-Nutzer) als Betriebsausgaben anzusetzen, oder das Zinshaus im erforderlichen Ausmaß als notwendiges Betriebsvermögen zu aktivieren. Ein ausreichender Grund zur WA der

einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte bei der MEG ... wurde damit offensichtlich auch nicht festgestellt, und es wurde daher auch keine entsprechende Mitteilung an das für die MEG zuständige Referat erstattet.

Die Richtigkeit und Glaubhaftigkeit dieser Angaben möchte ich durch Beilage B1, B2, B3, B4 belegen. (*Sie waren dem Schriftsatz angefügt*).

Aber auch im Rahmen der BP für (den ME = Top-Nutzer) für den Zeitraum 1989-1991, abgeschlossen mit Bericht vom November 1992, müssen dem prüfenden Finanzbeamten bereits die umfangreichen, im Anlagenverzeichnis ausgewiesenen baulichen Investitionen in fremden Gebäuden aufgefallen sein, für die weder der Vorsteuerabzug noch die im Wege der AfA abgesetzten Betriebsausgaben für eben diese Räumlichkeiten beanstandet worden sind. ... Damit können aber die Bedenken des Prüfers, dass unklar wäre, welche (vom ME = Top-Nutzer) getragenen Investitionen Gegenstand der Vereinbarung sind, zerstreut werden, weil diese Investitionen selbst dem Finanzamt bekannt sein mussten.

Weiters liegt mir ein (Ergänzungsersuchen) des Finanzamtes vom 27.06.2000 vor, wonach zum EW-AZ 1234 für die (streitgegenständliche) Liegenschaft neben der Bekanntgabe der erstmaligen Benützung eines Gebäudeteils (3. Stock) und Vorlage detaillierter Baupläne auch um Vorlage einer Mietzinsliste mit Aufgliederung der Nutzflächen nach den Mietentgelten angefordert wurde. In Beantwortung dieses Ersuchens wurde (*der Bewertungsstelle des FA, Anm. BFG*) am 18.09.2000 mit Eingabe selben Datums (Beilage C1) u. a. eine Mietzinsliste für 09/2000 (Beilage C3) übergeben, woraus hervorgeht, dass (der ME = Top-Nutzer) ein Entgelt in Höhe der Betriebskosten zuzüglich 20 % USt bezahlt, und dass diese Wohneinheit seiner Eigennutzung dient. Daraus lässt sich die berufliche Nutzung ebenfalls ableiten. Die Behauptung des Prüfers, dem FA wären nie Zinslisten zugegangen, ist damit widerlegt.

Weiters wurden den Feststellungserklärungen stets detaillierte Aufstellungen zur Ermittlung der Einkünfte beigelegt. Vereinzelt wurden vom Finanzamt im Rahmen der Veranlagung dazu Belege (z. B. laut Akteneinsicht für das Jahr 2004 eine Rechnung vom Bauunternehmen NN vom 29.12.2004) angefordert und übermittelt, deren Beträge in dieser Beilage aber ungekürzt abgebildet waren. Eine Kürzung von Werbungskosten ist in diesen Beilagen weder an anderer Stelle vorgenommen worden noch hat das FA eine Kürzung als erforderlich in Betracht gezogen.

Das FA war somit bereits 1992, spätestens jedoch im Jahr 2000 über die tatsächlichen Verhältnisse im Bilde, weshalb die Begründung der WA, dass hinsichtlich der beruflichen Nutzung durch einen ME Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen wären unrichtig, und die WA (*gerade*) aus diesem Grund unzulässig ist.

#### **Zu Top 6-8:**

Richtig sind die sachlichen Feststellungen hinsichtlich der Umstände ... Ein schriftlicher Mietvertrag liegt nicht vor. Ein Entgelt wurde in Höhe des sog. Friedenskronenzins zuzüglich Betriebskosten bezahlt.

Unrichtig ist die Behauptung der Abgabenbehörde, dass diese Umstände, bzw. neue Tatsachen und Beweismittel im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen wären. Insbesondere mussten dem Finanzamt folgende Umstände bekannt sein:

- die Eigennutzung zu betrieblichen Zwecken
  - die Erfassung des Entgelts als Einnahmen
  - die Entrichtung der Umsatzsteuer für dieses Entgelt
- keine Kürzung von Werbungskosten im anteiligen Ausmaß

Frau KF bewohnt seit mehr als 40 Jahren den 2. Stock. Der beiliegende Meldezettel-Abschnitt (Beilage D1) datiert vom 21.10.1968. Die MEG bezahlt Umsatzsteuern und zieht Vorsteuern ab, seit das UStG 1972 in Kraft getreten ist. Es ist nicht vorstellbar, dass das Finanzamt diesen Zustand in Unkenntnis der Verhältnisse über diesen langen Zeitraum bloß toleriert hat. Es ist auch nicht glaubhaft, dass das Finanzamt - wie vom Prüfer behauptet - von dieser Konstellation nie erfahren hätte. Insbesondere, dass dem FA nie Zinslisten übermittelt worden wären.

*(Nach Wiederholung des oben zu EW-AZ 1234 Gesagten:)* ... eine Mietzinsliste für 09/2000 (Beil. C3), woraus hervorgeht, dass Frau KF für Top 6-8 den HMZ samt Betriebskosten zuzüglich USt bezahlt, und dass die Wohnung der Eigennutzung dient.

*(Nach Wiederholung des oben betreffend die Einkünfteerklärungen samt Beilagen und übermittelten Rechnungen von Bauunternehmen Gesagten:)* Eine Kürzung von Werbungskosten ist in diesen Beilagen weder an anderer Stelle vorgenommen worden, noch hat das FA eine Kürzung als erforderlich erachtet.

Die Abgabenbehörde war somit bereits im Jahr 2000 über die tatsächlichen Verhältnisse im Bilde, weshalb die Begründung der WA, dass mit der privaten Nutzung durch die ME Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen wären, unrichtig und die WA (*gerade*) aus diesem Grunde unzulässig ist.

### **Zu Top 9-10 (3. Stock)**

Richtig sind die sachlichen Feststellungen hinsichtlich der Umstände, dass die Wohnung im Prüfungszeitraum durch Frau E zu privaten Wohnzwecken genutzt wurde. E steht als Tochter der ME H und Frau I in einem nahen Verwandtschaftsverhältnis.

*Anmerkung des BFG: KF und I sind Schwestern.*

Ebenso bewohnt allerdings eine weitere Tochter der o. a. ME, Frau M, mit Top 4-5 eine Wohnung im 1. Stock.

Mietverträge liegen für beide nahe Angehörige in schriftlicher Form vor. Unterhaltungspflichten bestehen nicht, da beide Töchter erwachsen sind und im eigenen Familienverband leben. Ein Miet-Entgelt inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer wurde bezahlt. Die Mietpreisfindung lässt sich aus heutiger Sicht nicht eindeutig nachvollziehen. Bemängelt wird vom Prüfer ... ein hinsichtlich der Höhe nicht fremdübliches Mietentgelt. Diese Feststellung wurde jedoch nur für Top 9-10 ... getroffen. Tatsächlich ergibt bei näherer

Betrachtung (Beilage E1) das durchschnittliche Mietentgelt je Quadratmeter mit rund 2 Euro bei beiden nahen Angehörigen annähernd den gleichen Wert.

Die Verhältnisse der beiden nahen Angehörigen unterscheiden sich auch sonst kaum voneinander, sodass über die Gründe für eine unterschiedliche Qualifikation und unterschiedliche steuerliche An- bzw. Aberkennung nur Mutmaßungen getroffen werden können. Beide bis heute unverändert benutzte Wohnungen sind Ergebnis von Wohnungszusammenlegungen, deren Kosten aus privaten Mitteln finanziert wurden. Der Prüfer wurde eingeladen, sich durch Einsichtnahme in die Unterlagen davon zu überzeugen, dass Kosten solcher baulichen Maßnahmen nicht in die Hausabrechnung Eingang gefunden haben. Nach Abschluss der baulichen Maßnahmen wurden im Jahr 2000 Mietverträge für die neu entstandenen Wohneinheiten errichtet, beim anerkannten Mietverhältnis für Top 4-5 nur hinsichtlich der neu verbundenen Wohnungsteile (ein alter Mietvertrag aus 1989 blieb in Bestand). Der Prüfer übergeht auch die Erläuterungen, dass die vorliegenden Mietverträge den Zustand der Wohnungen nach Abschluss der Wohnungszusammenlegung beschreiben. Da diese Investitionen aber nicht von der Miteigentumsgemeinschaft, sondern von den Mietern getragen wurden, bestand auch keine Möglichkeit, einen dem heranzuziehenden Richtwert entsprechenden Mietzins für Kategorie A zu vereinbaren. Die baulichen Maßnahmen können bei Bedarf und jederzeit eingesehen werden. Hinsichtlich des für Top 9-10 im 3. Stock nicht anerkannten Mietverhältnisses liegen diese Pläne dem FA sogar bereits seit dem Jahr 2000 vor (Beilagen C2 und C4). (...) an dieser Stelle (ist) auf die der Berufung gegen die Sachbescheide beigelegten Ausführungen von H zur Geschichte des Zinshauses und den dort ersichtlichen Beilagen zu verweisen.

*(Diese Beilage wurde erst zusammen mit der Berufungsergänzung am 14.11.2008 übermittelt, Anm. BFG)*

Mit Eingabe vom 15.07.2008 (= *im Zuge der Außenprüfung, Anm. BFG*) wurde die Abgabenbehörde aufgefordert bekannt zu geben, ob neben der Fremdüblichkeit des Mietentgelts noch andere Kriterien angezweifelt werden, wie sie für die Anerkennung von Verträgen unter nahen Angehörigen erforderlich wären. (Dem) ist die Abgabenbehörde ... nicht nachgekommen.

Da die Begründung der fehlenden Fremdüblichkeit bei E mehr als lückenhaft erscheint, weil diese sich lediglich darauf stützt, dass der Zustand der Wohnung im Mietvertrag mit Kategorie A beschrieben wird, der vereinbarte Mietzins aber nicht annähernd diesem Richtwert entspricht, erscheint dieser Umstand als Wiederaufnahmsgrund unzureichend und die WA in der Folge unzulässig, zumal die vor allem in wirtschaftlicher Betrachtungsweise identischen Verhältnisse bei der zweiten nahen Angehörigen, M nach steuerlicher Einschätzung des Prüfers sehr wohl anzuerkennen waren. Daher dürfte die Abgabenbehörde das Mietverhältnis bei E ebenso gut auch anerkennen, oder aber jenes bei M ebenso aberkennen. Dies kommt einem Wahlrecht nahe, und es kann folglich ein tauglicher WA- Grund wohl nicht vorliegen.

## Zur **Verteilung von Instandsetzungsaufwendungen (Kellersanierung)**

Betreffend die festgestellten Kosten der Kellersanierung fehlt eine Begründung für die Verteilung auf 10 Jahre gänzlich. Das Zitieren von Gesetzesstellen ... kann eine Begründung nicht ersetzen.

Weiters bleibt völlig unklar, wodurch der Prüfer Erkenntnisse gewinnen konnte, die ihm eine andere Beurteilung erlaubte(n) als die Beurteilung des Referenten anlässlich der Veranlagung 2004. Auch dieser hatte die Rechnung vom Bauunternehmen NN vom 29.12.2004 vor sich, als er die Baumeisterarbeiten als Instandhaltung anerkannte. Möglicherweise konnte sich der Prüfer aber bei Besichtigung der Kellerräumlichkeiten ad hoc von der Erhöhung des Nutzwertes als auch von der Verlängerung der Nutzungsdauer überzeugen. Als Steuerberater fehlt mir diese Fähigkeit, und ich bin in solchen Fragen auf Richtlinien und Erlässe angewiesen. (...) auf die Ausführungen des (o. a. ME) zur Geschichte des Zinshauses zu verweisen; (die Baugeschichte) zeigt, dass es sich um notwendige Reparaturen handelte, die nur auf Antrag des Steuerpflichtigen auf 10 Jahre zu verteilen wären.

Mit Eingabe vom 15.07.2008 wurde die Abgabenbehörde aufgefordert mitzuteilen, auf welchen Umstand sich die Vermutung stützt, dass durch gegenständliche Reparaturmaßnahmen ... sowohl die Erhöhung des Nutzwertes als auch die Verlängerung der Nutzungsdauer, oder auch nur einer dieser Effekte erzielt werden sollte, zumal es sich um Gebäudeteile von untergeordnetem Ausmaß handelt. (Dem) ist die Abgabenbehörde ... nicht nachgekommen.

Da mit der Reparatur von unwesentlichen Gebäudeteilen - Rechnungskopien für die Trockenlegung von Teilen der Kellergemäuer und für den Austausch eines von mehreren Trägern der Kellerdecke wurden dem Prüfer übergeben - nicht gleich die Erhöhung des Nutzwertes und auch nicht die Verlängerung der Nutzungsdauer verbunden ist, erscheint dieser Umstand als Wiederaufnahmsgrund unzureichend und die WA (gerade) aus diesem Grunde unzulässig.

Da somit die in der Niederschrift angeführten Gründe für die WA

- entweder der Abgabenbehörde bereits bekannt waren oder
  - unrichtig oder
  - gar nicht ausreichend und auch nicht nach Aufforderung begründet wurden,
- verbleiben keine neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweise, die sich als tauglicher Grund für die WA eignen könnten.

Verjährung gemäß §§ 207ff BAO

Mit WA als nach außen erkennbare Amtshandlung im Jahr 2007 verlängert sich die Verjährungsfrist - nach bescheidmäßiger Veranlagung (zur Umsatzsteuer) als erster Amtshandlung - auf 7 Jahre. Somit besteht letztmals für das Jahr 2001 die Möglichkeit, das Verfahren wieder aufzunehmen. Die Jahre vor 2001 gelten somit nach den Bestimmungen der BAO als verjährt.

Daran ändert auch nichts der Umstand, dass seit 1999 nur vorläufige Bescheide ergangen sind. Denn die Möglichkeit der Erlassung vorläufiger Bescheide ist nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlungen des Sachverhalts zu ersparen, um sich die Abgabeneinnahmen vorbehaltlich eines späteren ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens zu verschaffen (E VwGH 17.12.1992, 91/16/0137; UFS 22.11.2005, RV/0573-G/05).

Zweifel bzw. Überprüfungen in Richtung Liebhaberei wurden seitens der Abgabenbehörde seit erstmaliger Veranlagung weder geäußert noch angestellt. Daher lag diesen Bescheiden eine die Vorläufigkeit rechtfertigende Ungewissheit tatsächlich nicht zugrunde. Mangels Anfechtung hat dies auf die Rechtswirksamkeit der vorläufigen Bescheide zwar keine Auswirkung, wohl aber auf den Lauf der Verjährungsfrist. Da die Bescheide vorläufig ergangen sind, obwohl eine Ungewissheit nicht bestand, richtet sich der Beginn der Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO (E VwGH 18.10.1984, 83/15/0085; UFS 22.11.2005, RV/0573-G/05).

## **2. Begehren:**

Aufhebung der Bescheide über die WA hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 wegen (bereits eingetretener) Verjährung.

Aufhebung der Bescheide über die WA hinsichtlich der Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) für 1999 bis 2006 sowie betreffend WA hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 bis 2006, weil

- betreffend die berufliche Nutzung durch einen Miteigentümer (*Top 1-3*) und
- betreffend die private Nutzung durch eine Miteigentümerin (*Top 6-8*) Tatsachen und Beweismittel nicht neu hervorgekommen sind,
- die behauptete Fremdunüblichkeit bei der Vermietung an eine nahe Angehörige (*Top 9-10*) unrichtig ist, zumal die Vermietung an eine andere nahe Angehörige (*Top 4-5*) zu annähernd gleichen Bedingungen sehr wohl als fremdüblich anerkannt ist,
- die behauptete Erhöhung des Nutzwertes und die behauptete Verlängerung der Nutzungsdauer (*Keller*) unrichtig ist,
- eine Liebhabereivermutung entgegen der Feststellung in der Niederschrift nicht überprüft wurde,
- Das FA Begründungen zu den Themen *Nahe Angehörige*; *Verteilung von Instandsetzungskosten* und *Liebhaberei* auch nicht nach Aufforderung ergänzt oder nachgereicht hat."

Dem Schriftsatz waren folgende Beilagen angeschlossen:

- A1 A.V. 27.06.2000 (vorläufige Veranlagung)
- B1 Niederschrift Schlussbesprechung 15.11.2000 (BP bei H)
- B2 Rg. 23.12.1996 (Fußboden, *Top 1-3*)
- B3 Rg. 23.12.1996 (Türen, *Top 1-3*)
- B4 Rg. 18.12.1996 (Malerarbeiten, *Top 1-3*)

C1 Ergänzungsauftrag 27.06.2000 (Bewertungsstelle, EW-AZ 1234)

C2 Vorhaltsbeantwortung 18.09.2000 zu C1

C3 Zinsliste für 09/2000

C4 Bescheid der Baupolizei 09.03.1995 (samt Einreichplan für 3. Stock; *Bauwerber: H ; Anm. BFG*)

D1 Meldezettelabschnitt 21.10.1968 für KF

D2 Vertrag 23.11.1989 über Verkauf eines 1/3-Anteils an H

E1 Aufstellung der Mieten 2000 - 2007 der nahen Angehörigen (Tops 4-5 und 9-10)

F1 Rg. der NN GmbH 29.12.2004 (Kellersanierung)

G1 Kommentar und Einwendungen von H:

- Beilage (Blg) 1: Schreiben Hausverwaltung 29.09.2008
- Blg 2: Vereinbarung 06.01.1997 über Bestehen einer mündlichen Mietvereinbarung
- Blg 3: Meldung über aktuelle Eintragungen in Berufsverzeichnis
- Blg 4: Auszug aus dem Prüferbericht zu H für 1989-1991
- Blg 5: Korrespondenz mit Baumeister MM 20.10.2005 (Kellersanierung)
- Blg 6: Korrespondenz Baumeister NN
- Blg 7: Zinsliste für 11/2008
- Ab. 1A-E: Einreichpläne betreffend Errichtung des Zinshauses u. Kanalherstellung
- Abb. 2A-B: Straßenansicht
- Abb. 3A-G: Einreichpläne betreffend Parterre u. 1. Stock
- Abb. 4A-D: Einreichpläne betreffend 3. Stock
- Abb. 5A-E: Einreichpläne betreffend 2. Stock
- Abb. 6A-M: Abbildungen betreffend Kellersanierung 2004-2005.

Beilage C4 hatte die geplante und bewilligte Wohnungszusammenlegung von Top 9-11 samt den erforderlichen Baumaßnahmen (Mauern, Türen, zwei neue Bäder) zum Gegenstand. Als Bauwerber zeichnete H. Wer die Kosten der Bauführung im 3. Stock getragen hatte, geht aus den beigebrachten Unterlagen nicht hervor; dass die spätere Mieterin E (siehe Beilagen C2 und C3) die Kategorieverbesserung (siehe Mietvertrag im Prüferakt) aus Eigenmitteln finanziert hätte, ist dem gesamten Akt nicht zu entnehmen. Aus Beilage E1/1. Blatt, Mietzinsaufstellung 2000 bis (vor Oktober?) 2007, geht hervor, dass H und KF als Mietenzahler nicht erfasst sind.

Aus Beilage E1/2. Blatt, Vorschreibungsliste Okt. 2007, geht hervor, dass nunmehr KF als Zahlerin von Miete und Betriebskosten aufscheint, während der Vorgenannte nur als Zahler von Betriebskosten (Miete betrieblich) aufscheint, wobei als Zahlungsart jeweils "Zahlschein" vermerkt ist, während bei den übrigen Top-Nutzern unbare Entrichtung vermerkt ist (Top 4-5: Bankeinzug; Top 9-10: Dauerauftrag). Im Oktober 2007 ist die Wohnung Top 11 an eine offensichtlich fremde dritte Person vermietet (Zahlungsart: Bankeinzug), davor war sie, wie den im Prüfer-Arbeitsbogen enthaltenen Zinslisten jeweils für Dezember hervorgeht (Seiten 45ff), seit 2001 an wechselnde fremde Dritte vermietet.

Beilage F1 gibt Auskunft über die von Baumeister NN erbrachten Leistungen:

" Sanierung im Keller"



- Kellerboden - Abgraben ca. 10cm;
- Planum herstellen inkl. Auflegen einer PE-Folie für einzubringenden U-Beton;
- U-Beton
- Wandflächen u. Gewölbeflächen: Abschlagen des Altputzes; Reinigen; Putz an Wänden u. Decke ergänzt; Fensterausbau und Wiedereinbau nach Fertigstellung;
- Stufenanlage im Keller tw. Abbruch, Restöffnung abgemauert.

Rechnungsbetrag: EUR 12.038,26 zuzüglich 20 % USt.

In der mit Datum 12.09.2008 versehenen und unterfertigten Beilage G1 /Stellungnahme H, ist zu lesen (gekürzt):

#### "1. Einleitung

Die vom FA ... getroffenen Feststellungen berücksichtigen ... zu wenig die Vorgeschichte des Hauses und der Stockwerk für Stockwerk erfolgten Sanierung.

#### 2. Zur Ausgangslage

Das Haus wurde mit Baubewilligung vom 3. April 1875 als dreigeschossiges Wohnhaus (mit Kellergewölbe) errichtet und ging bald in den Besitz der Familie (meiner Frau) über. Im Parterre befanden sich bis in die 1980er Jahre zwei Gassenlokale und eine kleinste Hausbesorgerwohnung.

#### 3. Ausgangszustand im Parterre vor der Sanierung

(...) Die Wände waren feucht, der Verputz schadhaft teilweise abgefallen, Schimmelbefall an typischen Stellen; die Böden waren ebenfalls feucht und die Bretter stellenweise angemorscht. Fenster ... und einfache Türen antiquiert ohne Schall- oder Wärmedämmung.

Die Hausbesorgerwohnung und die Lokale (Anfang der 1980er Jahre aufgegeben) waren gesundheitsschädlich und weder bewohnbar noch vermietbar. Sie standen (vor dem Verkauf des 1/3- Anteils der Liegenschaft an H) mehr als 15 Jahre leer. Eine Fremdvermietung war ... in diesem Zustand überhaupt nicht möglich.

#### 4. Sanierung des Parterres durch (den genannten ME)

Die ursprüngliche Baubewilligung vom 21.11.1986 betraf das Parterre und den 1. Stock. (Es folgt die Beschreibung des geänderten Bauplanes für das Parterre: Errichtung einer einzigen Wohneinheit zur Schaffung von Betriebsräumlichkeiten für den ME/Top-Nutzer 1-3)

#### 5. Allgemeine Sanierung des Hauses (1996 - 1999 in mehreren Abschnitten)

Für eine ordentliche Benutzbarkeit war zusätzlich die allgemeine Instandsetzung des völlig heruntergekommenen Hauses notwendig. 1996-1999 erfolgte die schrittweise Sanierung der sehr schadhaften Gassen- und Hoffassade, Sanierung der Stiege (Sandsteinstufen nicht mehr trittsicher), des Kellers ...

Ersatz der völlig desolaten Hoftüre, Adaptierung des Hauseinganges. Ersatz der alten Fenster in mehreren Abschnitten ...

Ein neuer Abfallstrang wurde im Bereich des Stiegenhauses und des Kellers mit neuem Kanal im Keller erstellt. (Abb. 6C-G). Ebenso mussten deshalb die elektrischen Steigleitung, die Gassteigleitung und die Wassersteigleitung verstärkt werden.

## 6. Parterre nach der Sanierung

Nach Sanierung werden diese Räumlichkeiten des Parterre (vom ME/Top-Nutzer 1-3) als Berufsstandort benützt: Die berufsrechtlich gebotene Meldung wurde erstattet, alle näheren Umstände wurden dem FA anlässlich der BP beim ME bekannt und behördlicherseits anerkannt.

## B Einwendungen (des ME) gegen die Prüferfeststellungen

### 1. Zu Top 1-3

Hinsichtlich der Fremdüblichkeit des Mietzinses ist der Zustand vor Sanierung zu Grunde zu legen. Die Unbenutzbarkeit war durch 15 Jahre Realität. Erst die umfangreichen Sanierungsmaßnahmen (des ME/Top-Nutzers) ermöglichten ab 1.1.1997 eine Benützung bzw. Vermietung. Die Ausgangslage war somit *Kategorie d unbrauchbar*. Fremdüblich wäre unter solchen Umständen NULL Miete und nicht einmal Bezahlung der Betriebskosten.

Ein schriftlicher Mietvertrag ist nach dem Gesetz nicht erforderlich. Es gelten auch mündliche Vereinbarungen, die an anderer Stelle näher definiert sind. Es ist glaubhaft, dass niemand ohne konkrete Vereinbarung so hohe Investitionen tätigt.

Eine detaillierte Abrechnung über die Bezahlung der Betriebskosten wurde dem Prüfer übergeben.

An Stelle eines schriftlichen Mietvertrages wurde (vom ME/Top-Nutzer) eine mündliche Vereinbarung mit den anderen Hauseigentümern getroffen, dass er in Anbetracht der von ihm allein zu leistenden bzw. geleisteten Sanierung die Top 1-3 für berufliche bis Ende 2007 ohne Bezahlung eines Hauptmietzinses benützt und während dieser Zeit nur die Betriebskosten übernimmt (Beilage 2, Bestätigung der Miteigentümerin KF, dass sie einem solchen Arrangement zustimmt). Die Benützung des Objektes gegen Entgelt in Höhe der Betriebskosten gegen Übernahme der erforderlichen Instandsetzungskosten erscheint unter Berücksichtigung aller Rahmenbedingungen nicht unangemessen.

Die Nutzung als Betriebsstätte fand (auch) die Zustimmung meiner Frau (zweite ME).

Nach Sanierung von *Kategorie d unbrauchbar* zu *geeignet für* Betriebsstätte im Zeitraum vor 1995 erfolgten nach Bezug der Betriebsstätte bis Ende 2007 keine weiteren Mieterinvestitionen, sodass auch irgendwelche diesbezüglichen Vereinbarungen nicht nötig waren.

(Zu den Anerkennungs Voraussetzungen für Verträge unter nahen Angehörigen)

Zur Fremdüblichkeit: Die Macht des Faktischen zeigt klar, was der mündlichen Vereinbarung zu Grunde lag: H als ME der Liegenschaft saniert auf seine Kosten Top 1-3 (mit Kategorie-Aufwertung), sodass sie für berufliche Eigenzwecke des ME geeignet und letztlich wieder vermietbar wird (derzeit wird ein Mieter gesucht). Er macht diese

Investition unter der Voraussetzung, dass er bis Ende 2007 die Räume ohne Bezahlung eines Hauptmietzinses, jedoch Übernahme der Betriebskosten beruflich nützen kann. Zu fordern (nämlich hinsichtlich des Fremdvergleiches), dass der Vertrag "auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre", ist unangemessen und realitätsfern: Niemand kann von einem Hausbesitzer fordern, dass er Fremde ein Stockwerk seines Hauses sanieren lässt, so dass dann eine Art Enteignungseffekt die Folge ist. Kein Fremder würde erhebliche Summen in die Sanierung eines Stockwerkes eines nicht ihm gehörenden Hauses investieren, ohne damit Forderungen im Hinblick auf dessen Benützung und Abgeltung der Investitionen durch den Mietzins zu verbinden.

(Zur Feststellung des Prüfers, es sei "nicht eindeutig nachvollziehbar, ob die mietrechtlichen Verpflichtungen zur Vorlage der Umbaupläne von dem Vermieter gänzlich nachgekommen wurde)

Völlig unklar ist, welchen Zusammenhang der Prüfer zwischen Umbauplänen und mietrechtlichen Verpflichtungen meinen könnte. Die "Umbaupläne" - gemeint wohl: die von der Baupolizei bewilligten Einreich- bzw. Bestands-Pläne - sind vorschriftsmäßig von allen Grundeigentümern, vom Architekten bzw. Bauführer unterzeichnet und von der Baubehörde bewilligt. Kopie liegen auch bei der Hausverwaltung auf. Die Fertigstellung der jeweiligen Bauarbeiten ist von der Behörde zustimmend zur Kenntnis genommen worden. Der Prüfer hat vom Steuerpflichtigen (*gemeint: von den Bf, Anm. BFG*) die Vorlage der Pläne nie verlangt und ist auch der Aufforderung zur Einsichtnahme in die Akten bei der Hausverwaltung nicht nachgekommen. ...

(Zum Vorwurf, dass eine Darstellung der tatsächlich angefallenen und noch zu erwartenden Kosten dieser (mündlichen, niederschriftlich festgehaltenen) Vereinbarung jedenfalls nicht zu entnehmen sei)

Es ist nicht klar, worauf sich der Prüfer hier zusammenhanglos bezieht. Auf Beilage 2 wurde (oben) eingegangen. Es sei darauf hingewiesen, dass der Prüfer Top 1-3 sowie den Keller in Begleitung des Steuerpflichtigen (ME/Nutzer von Top 1-3) und des steuerlichen Vertreters am 15.05.2008, ab 11:00 Uhr, besichtigt hat. Über die Realität des Faktischen konnte er sich daher selbst ein Bild machen, wenn er wollte. Alle von ihm gestellten Fragen wurden selbstverständlich ad hoc beantwortet.

(Zum Vorwurf, dass die (mündliche) Vereinbarung weder nach außen hinreichend zum Ausdruck komme noch einen klaren eindeutigen und zweifelsfreien Inhalt habe)

Der Prüfer will ... seine offenbar vorgefasste Meinung nicht aufgeben.

Seit Anfang 2008 wird für das Parterre (Top 1-3) ein geeigneter Mieter gesucht. Es ist also hoffentlich bald mit Mieteinkünften zu rechnen, welche durch die Investitionen von H ermöglicht wurden. (Er) hat einen Kredit aufgenommen, um den 1/3- Anteil zu kaufen, damit dieser nicht an einen Fremden geht.

KF wohnt seit über 70 Jahren im Haus, zunächst mit ihren Eltern und Geschwistern. Schon der Vater zahlte den damals üblichen Zins auf Basis von Friedenskronen. Nach dem Tod des Vaters hat sie dies übernommen. Frau KF hat ... auf Basis der Baubewilligung vom 29.07.1965 Top 6-8 saniert und (dies) aus privaten Mitteln völlig unabhängig von der Finanzgebarung des Hauses finanziert. Aus den oben dargelegten historischen Gründen und in Anbetracht der geschilderten Eigenleistung wurde eine (gegen sie) ohnehin nicht durchsetzbare Erhöhung der Miete nicht in Betracht gezogen. (Unter dem Blickwinkel der) Fremdüblichkeit müsste auch hier der Zustand vor der Sanierung herangezogen werden. Dies bedeutet *Kategorie c* (ohne Komfort, Vermietbarkeit fraglich).

### 3. Zu Top 9-10 (3. Stock)

Zur Ausgangslage: Die Wohnungen waren ursprünglich *Kategorie c benützbar*. Die Vermietung solcher Objekte ist in der heutigen Zeit jedoch schwierig und bringt nur wenig ein. Deshalb wurde auf Basis der Baubewilligung vom 15.3.1995 der 3. Stock saniert bzw. umgebaut (Abb. 4A-d). Aus Tops 9+10 entstand die Wohnung III. Stock rechts: Es wurde ein Stück des Ganges und ein Gang-WC einbezogen; sie besteht nun aus 2 Zimmern, 2 Kabinetten, Küche, Bad, Vorzimmer und WC und entspricht nunmehr *Kategorie A* mit Etagenheizung.

Es war sehr willkommen, dass die Tochter E (Familiennamen nach der Verheiratung) sich (vor der Verheiratung) bereit erklärt hat, die Kosten für die Sanierung dieses Teils zu übernehmen und dies auch tat; aus diesen Baumaßnahmen resultiert eine Anhebung der Kategorie von *d benützbar* auf *A*.

Top 11 = nunmehr Wohnung III. Stock links. Diese blieb im ursprünglichen Umfang, wurde jedoch entsprechend Kategorie A ausgestattet: 1 Zimmer, ein (Schlaf-) Kabinett (im Plan: Küche, Kab.) mit Einbauschränke, Einbau-Küche, Bad/WC, Gas-Etagenheizung, Parkettböden in den Zimmern, sonst Fliesen, Glasfaseranschluss für Telefon und Internet. Der erste Mieter benötigte eine komplett möblierte Wohnung. Seither ist die Wohnung wirklich schön möbliert und wird als solche gut vermietet. Die Miete ist aus den genannten Gründen höher als die vergleichbarer unmöblierter Wohnungen.

Die Fertigstellung der Umbauarbeiten des 3. Stocks ist mit 26.11.1998 dokumentiert (Abb. 4C).

Die Tochter ist als Erstmieterin nach der Renovierung schon vor der kompletten Fertigstellung in die von ihr finanzierte Wohnung III. Stock rechts eingezogen. Seit ihrer Hochzeit im Mai 2001 dient die Wohnung als eheliche Wohnung (2 Kinder).

Auch hier sollte die Fremdüblichkeit vom Zustand vor der Sanierung aus beurteilt werden: *Kategorie d brauchbar*. Ohne die Sanierung durch Frau E ergibt sich daraus: *d*-Mietzins für zwei kleine Bassena-Wohnungen (Top 9 = 37,28 qm; Top 10 = 43,42 qm, s. Abb. 4B) plus Betriebskosten. Dies aber nur dann, wenn die im 3. Stock gelegenen Substandardwohnungen wirklich vermietet sind. Tatsächlich standen sie lange leer, sodass nicht einmal die Betriebskosten herein kamen.

Aufgrund dieser Umstände ist der Mietzins ... mehr als angemessen und fremdüblich. Bei vorzeitiger Beendigung des Mietverhältnisses müssen je nach Zeitraum der Benützung Investitionen abgegolten werden.

Selbst wenn ein Fremder die Kosten für die Sanierung bezahlt hätte, würde dieser zumindest für 10 Jahre einen verminderten Zins verlangen, und bei vorzeitiger Beendigung des Mietverhältnisses müssten Investitionen entsprechend abgegolten werden.

#### 4. (Verweis auf Ausführungen des steuerlichen Vertreters)

#### 5. Kellersanierung

*Vorgeschichte:* Der Keller hat ein Ausmaß von 123,4 qm. Vor Beginn der Sanierung fanden sich in den Kellerabteilen Kohle- und Holzvorräte sowie Gerümpel, zurückgelassen von längst ausgezogenen Parteien. Die Waschküche wurde nicht mehr benützt; ein mannsgroßes Loch in der Feuermauer ermöglichte von hier den Zugang zum Keller des Nachbarhauses .... (offenbar ein Fluchtweg aus der Kriegszeit, der erst im Zuge der Kellersanierung mit Ziegelmauerwerk verschlossen wurde).

Die Raumeinteilung entsprach weitgehend noch dem Plan der Abb. 1E ... in kleinen durch Bretterwände getrennten Abteilen; der mit "Keller" ausgewiesene große Raum war zuletzt mit dem darüber befindlichen Geschäft (M in Abb. 1C) mit einer steinernen Treppe verbunden und diente wohl als Kühlraum ... Inmitten dieses Raumes befand sich ein ca. 1 m im Durchmesser haltende und ca. 0,2 m tiefe Ausnehmung (Loch); der Boden des Raumes hatte eine Art Estrich mit Neigung zu diesem Loch.

Insgesamt war der Keller in einem unglaublich desolaten Zustand. Die nach außen aufgehenden Kellerfenster-Türchen aus Eisenblech waren durchgerostet und wiesen große Löcher auf, die für Ungeziefer wie Ratten kein Hindernis darstellten (Letzteres konnte man beobachten). Gleiches traf für die undichten Kanalverschlüsse und durchrosteten Schachtdeckel im Bereich des Kellerbodens zu; der Kanal war zum Teil beschädigt (Kanalgebrechen) bzw. abgesenkt, sodass es häufig zu Abflussstörungen kam (so auch vor Beginn der Kellersanierung). Eine Sanierung des Kanals war daher dringlich. Infolge der nicht verschlossenen Keller-Fenster-Löcher kam es bei großer Kälte immer wieder zum Einfrieren der Wasserleitung im Keller. Dies konnte auch durch Aufstellen von Petroleumlampen im gefährdeten Bereich nicht immer verhindert werden. Feuchter und zum Teil durch Schimmel dunkel gefärbter Putz bröckelte vom Gewölbe und den Seitenwänden auf den Boden; dort bildete er mit dem feuchten Lehm Boden eine nicht näher definierte Schmutzschicht, die sich nicht mehr abkehren ließ.

#### *Sanierung des Kellers*

- Räumung
- Fixes Verschließen der Kellerfenster-Löcher durch nichtrostende Metallgitter; Setzung 2-fach verglaster Plastik-Fenster mit Dreh-Kipp-Beschlag am unteren Ende der

Kellerschächte, sodass die Fenster vom Keller aus bequem zur Lüftung geöffnet und bei Frost verschlossen werden können (Abb. 6B).

- Erneuerung des Kanals, Einbau dicht schließender Putzstellen, Setzung neuer Deckel der Putzschächte (Abb. 6C-F) Kanalbefund (Abb. 6G).

- Auf Anraten des Sachverständigen Baumeisters NN wurde der gesamte Putz vom Ziegelgewölbe und den Seitenwänden abgeschlagen/entsorgt, um ein Austrocknen der Ziegel in diesem Bereich (Wände z. T. aus Mischmauerwerk) zu fördern und den weiteren Verfall hintan zu halten. Reste der schwarzen Verfärbung des Ziegelmauerwerkes im Keller durch Schimmel sieht man auch heute noch (Abb. 6B). Der Verfallsprozess dürfte aber stabilisiert sein.

- Steintreppe ins Erdgeschoss oben mit dem Parterreboden bündig verschlossen und im Keller abgemauert (Abb. 6H).

- Bewehrter Estrich auf dem gestampften Lehm Boden, der an das Betonbett des neuen Kanals anschließen und wieder eine definierte Oberfläche des Bodens ergeben sowie die Sanierung komplettieren sollte. Das Loch im Kellerraum unter dem alten Geschäft wurde dabei beseitigt.

- Im Oktober 2005 wurde entdeckt, dass das Kellergewölbe in einem umschriebenen Bereich stark eingesunken war und Längsrisse aufwies. Nach Beratung mit dem Ziviltechniker/Statiker DI. W erfolgte die Sanierung durch die Baufirma MM (Beilage 5). Abb. 6I bis 6K dokumentiert, wie das Problem gelöst wurde: Zwischen einem neuen Stahlträger und einer neu errichteten Stützwand wurden Überlagerer aufgelegt und das Gewölbe bündig ausgemauert. Das Areal der Unterfangung ... entspricht etwa 3,15% des Kellers.

Bei den Sanierungsmaßnahmen im Keller handelt es sich um dringliche Reparaturen eingetretener Schäden. ... An Vermietung (des Kellers?) war in diesem Zusammenhang zunächst nicht zu denken.

Für die Ausführungen der Behörde fehlt jedwede schlüssige Begründung. Insbesondere wird die Vorgeschichte und die Begründung für die Art der Sanierung nicht berücksichtigt. Dies, obwohl der Behördenvertreter/Prüfer den Keller gemeinsam mit den Steuerpflichtigen, H und dessen Gattin I, und dem Steuerberater Mag. E.B. besichtigt hat. Dabei wurden vom Prüfer keine Fragen gestellt und angebotene Erklärungen nicht hinterfragt, eher ignoriert.

## 6. Sanierung des 1. Stocks

Diese erfolgte nach gemeinsamer Baubewilligung für EG und 1. Stock (siehe Abb. 3A und 3B sowie 3E vom 21.11.1986 = Einreichplan bzw. Abb. 3F und 3G vom 28.4.1995 = Bestandsplan). Es entstanden aus 2 Wohnungen Standard D (Top 4 und Top 5) nunmehr 2 Wohnungen Standard A (Abb. 3F): Wohnung I. Stock rechts (Top 4 neu) mit Vorzimmer, Küche, Bad, WC, 3 Zimmer plus 1 Kabinett (dieses von der linken Wohnung nach rechts transferiert) und Wohnung I. Stock links (Top 5 neu) mit Vorzimmer, Küche, Bad, WC (dieses nicht mehr am Gang, da ein neuer Abflusstrang im Bereich des Stiegenhauses

benützt werden konnte), 1 Zimmer: Beide Wohnungen haben separate Etagen-Gas-Zentralheizung, jeweils eine komplett neue Elektroinstallation, komplett neue Wasser- und Sanitär-Installation, neue Innentüren, Wohnungs-Sicherheitstüren, Parkettböden in allen Zimmern, Fliesen in Bad, WC und Küche.

Wohnung Top 4 neu wurde von Frau M finanziert und teils selbst mitgearbeitet (alle Stemmarbeiten durch den Gatten Dr.A). Schon lange vor der Fertigstellung sind die beiden dort eingezogen und Wohnen hier mit ihrem 12-jährigen Kind.

Wohnung Top 5 neu wurde von H finanziert und zunächst an wechselnde Mieter vermietet. Seit dem Jahr ca. 2000 ist diese Wohnung zusätzlich von der Familie Dr.A gemietet.

Vergleich der Wohnungen Top 4 neu und Top 9-10:

Die bewilligten Baupläne unterscheiden sich nicht von einander, wenn man davon absieht, dass bei Top 9-10 eine Verbindungstür zwischen Top 10 und Top 11 eingezeichnet ist, die seit der Vermietung von Top 11 verschlossen ist. Beide Wohnungen folgen demselben Bauplan und unterscheiden sich nur durch die Lage in verschiedenen Stockwerken. Die Wohnung im II. Stock rechts (Top 9-10) ist jedoch dadurch benachteiligt, dass sie in einem Haus ohne Lift liegt.

Vergleich der Mieten Top 4-5 und 9-10 laut Zinsliste 11/2008 (Beilage 7):

M bezahlt für Top 4 neu (90,3 qm) M/70,84 + BK/122,34 + USt=212,49€;

E bezahlt für Top 9+10 (90,3 qm) M/189,04+BK/122,27+USt=342,44€;

M bezahlt für Top 5 neu (43,7qm) M/237,15+BK/59,82+USt=326,67€.

Für praktisch idente Wohnungen bezahlen die jeweiligen Mieter unterschiedlich hohe Mieten. Beide haben einen etwa gleichwertigen Beitrag zur Sanierung der jeweiligen Wohnung (von Kat. D auf Kat. A) geleistet. Dennoch wird das Mietverhältnis von M anerkannt, jenes von E nicht. Die Ungleichbehandlung ist evident."

Der Außenprüfer nahm zur Berufung wie folgt Stellung (Schriftsatz vom 26.01.2009, auszugsweise wiedergegeben):

"1. Überprüfung des Verdachtes auf Liebhaberei: Vor Beginn einer allfälligen Liebhabereibeurteilung hat eine Vorprüfung (dahingehend) stattzufinden, welche im Bereich der Vermietung von Gebäuden folgende Prüfungspunkte zu enthalten hat:

- Wird eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken verwendet?
- Ist eine Vermietung zu Wohnzwecken steuerlich als Wohnversorgung naher Angehöriger zu beurteilen?
- Liegt bei der Vermietung eine bloße Gebrauchsüberlassung zwischen Miteigentümern vor?

Da nach Überprüfung dieser Frage jene Wohnungen auszuschneiden waren, welche am meisten für eine eventuelle Einstufung als Liebhaberei beitragen würden, konnte auch ohne Vorliegen einer expliziten Prognoserechnung davon ausgegangen werden, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss zu erzielen ist. Die

Bedeutung der Vorfragenthematik wurde im Verfahren besprochen und in der Niederschrift festgehalten.

## 2. Top 1-3

Die Gründe, warum diese Räumlichkeiten steuerlich unberücksichtigt zu bleiben haben, sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung zu entnehmen. Die für eine allfällige Anerkennung notwendigen Belege (insbesondere eine eindeutige schriftliche Vereinbarung über die Verrechnung der Mieterinvestitionen mit dem zukünftigen Mietzins, welche unter Fremden jedenfalls abgeschlossen worden wäre) konnte bis dato - obwohl mehrmals mündlich und schriftlich urgiert) nicht vorgelegt werden.

## 3. Top 6-8

Auf Punkt 2. der Niederschrift über die Schlussbesprechung wird verwiesen. Abgesehen davon, dass die Nutzung dieser Wohnung zu Wohnzwecken durch die Miteigentümerin KF gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 Kosten der privaten Lebensführung darstellen, sei darauf hingewiesen, dass die Höhe des eingehobenen Mietzinses von ca. 31 Cent/qm nicht annähernd der im MRG § 45 Abs. 1 und 2 möglichen Zinshöhe entspricht (Stand 1.6.2001: Kat. C brauchbar: 88 Cent/qm). Auch hier zeigt sich die Bedeutung schriftlicher Mietverträge, da seitens der Behörde nicht nachvollziehbar ist, in welchem Zustand sich die betreffende Wohnung zu Mietbeginn befunden hat und welche Mieterinvestitionen durchgeführt wurden. In keinem Fall wurde hier jedoch die Möglichkeit des Mietrechtsgesetzes zur Anhebung des Mietzinses (bzw. der Verrechnung eines Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages) voll ausgenützt.

## 4. Top 9-10

Die Mietpreisfindung lässt sich aus heutiger Sicht nicht eindeutig nachvollziehen. Tatsache ist, dass ein Mietvertrag über eine Wohnung der Ausstattungskategorie A in der Größe von 92 qm mit einem monatlichen Mietzins von 1,76 EUR/qm per 1.1.2000 abgeschlossen wurde. Der gesetzlich vorgesehene Richtwert betrug über 4,00 EUR. Schriftliche, eindeutige und klare Vereinbarungen über eine allfällige Gegenverrechnung von Mieterinvestitionen wurden im Zuge der Prüfung nicht vorgelegt. Der Vergleich mit den Wohnungen Top 4 und 5 entbehrt jeder Grundlage (Mietzins Top 5: Kat A, 45qm, Mietverhältnis ab 1.7.2000, mtl. Miete 4,52 EUR/qm; Mietzins Top 4: Kat D unbrauchbar, 92 qm, Mietverhältnis ab 1.5.1989! Miete 49 Cent/qm). Das Ermitteln einer durchschnittlichen Miethöhe/qm von Top 4 und 5, wie in der Berufung durchgeführt, ergibt aus mietrechtlicher Betrachtung keinen Sinn. Die Betriebsprüfung ging nicht von einem einheitlichen Bestandobjekt aus (getrennte Verrechnung, sukzessiver Abschluss der Mietverträge, kein Hinweis in den Mietverträgen auf eine bevorstehende Wohnungszusammenlegung). Vielmehr stellt dies in steuerrechtlicher Hinsicht ein Indiz



dafür dar, dass aus familiären Gründen der Vermieter bemüht war, seinen Töchtern ähnliche Mietbedingungen zu verschaffen, ohne jedoch dabei auf die mietrechtlichen Möglichkeiten einer Mietzinsbildung (Ausschöpfung des Richtwertmietzinses in voller Höhe) zurückzugreifen.

Sollte man jedoch davon ausgehen - wie in der Berufung angedeutet - dass durch die Zusammenlegung von Top 4 und 5 ein einheitliches Bestandsobjekt entstanden ist, stellt sich die Frage, warum kein neuer Mietvertrag unter Berücksichtigung höherer Mietansätze abgeschlossen wurde.

## 5. Kellersanierung

Die betroffenen Sanierungsmaßnahmen sind in den Rechnungen der Fa. NN GmbH ... beschrieben (zitiert; siehe Wiedergabe oben). Diese Leistungsbeschreibungen lassen sogar die Vermutung zu, dass es sich hier nicht, wie im Zuge der Prüfung festgestellt, um auf 10 Jahre zu verteilende Instandsetzungskosten, sondern um Herstellungskosten, welche auf die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben sind (AfA-Satz 2%), handelt.

Die ursprüngliche Qualifizierung der Kosten im Zuge der Veranlagung 2004 durch das Finanzamt als sofort absetzbaren Instandhaltungsaufwand erfolgte irrtümlich, da davon ausgegangen wurde, dass lediglich ein Kellerabteil renoviert wurde.

## 6. Zuordnung der Einnahmen/Werbungskosten

Die vorgenommene Zuordnung (Unterteilung in Kosten, welche einzelnen Wohneinheiten unmittelbar zuzuordnen sind, und solche, die nach einem allgemeinen Aufteilungsschlüssel aufzuteilen sind) entspricht der gängigen Verwaltungspraxis und der vorherrschenden Lehrmeinung.

Die Zuordnung der Kellersanierungsmaßnahmen erscheint jedoch aufgrund der in der Berufung behaupteten Tatsache, dass der Keller für die Bewohnerin KF (Top 6-8) nicht nutzbar ist, in einem neuen Licht:

Top 1-3: laut Auskunft des Steuerpflichtigen (ME= Nutzer) keine Nutzung des Kellers

Top 4, 5, 9/10, 11: Laut Mietverträgen werden keine Kellerräume mitvermietet. Eine Vermietung ohne schriftliche Vereinbarung, insbesondere in jenen Fällen, in denen kein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen wurde, bzw. das Unterlassen der Vorschreibung eines diesbezüglichen Mietentgeltes wäre bei einem Mietverhältnis unter Fremden nicht denkbar.

Top 6-8: Laut Angabe des Steuerpflichtigen keine Nutzungsmöglichkeit.

Die Frage stellt sich, wer die Kellerräume überhaupt nutzen darf, und unter welchen rechtlichen Voraussetzungen dies geschieht.

## 7. Wiederaufnahmegründe

Für eine WA liegen ausreichend Gründe vor:

Eine Überprüfung, inwieweit die Mietverhältnisse anzuerkennen sind, konnte erst im Zuge der Außenprüfung stattfinden. Das Vorliegen bzw. das Fehlen konkreter schriftlicher Vereinbarungen über Mieterinvestitionen sowie Bestimmungen der Mietverträge über Ausstattungskategorien, Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, Vertragsbestimmungen über die Mitbenutzung des Kellers ... konnte erst im Zuge des Prüfungsverfahrens festgestellt werden. Auch der tatsächliche Umfang der Kellersanierungsarbeiten sowie die Zuordnung zu den einzelnen Wohneinheiten war der Behörde bis zur Besichtigung des Mietobjektes nicht bekannt."

Die Bf erstatteten mit zwei Schreiben, jeweils vom 12.04.2010, folgende Äußerungen:

1. Schreiben:

"In Ergänzung der Berufungsbegründung betreffend

- die Bescheide über die WA hinsichtlich Umsatzsteuer 1999 bis 2006 und
- die Bescheide über Festsetzung von Umsatzsteuer für 1999 und 2000

führe ich aus:

Eine Begründung für die WA fehlt den angefochtenen Bescheiden vollständig.

Die Begründung des Spruches über die WA hinsichtlich USt 1999 bis 2006 verweist einerseits auf den Prüferbericht, andererseits auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung. Letztere beinhaltet umfangreiche Zahlentabellen, die das Mehrergebnis auch aus umsatzsteuerlicher Sicht darstellen sollen.

Nicht nachvollziehbar ist allerdings der Grund der Festsetzung von Umsatzsteuern bzw. Kürzung von Vorsteuern. Bei den dargestellten Berechnungen muss man den Eindruck gewinnen, dass als Bemessungsgrundlage für die USt die maßgeblichen Einnahmen, jene für den Vorsteuerabzug die einkommensteuerlich anerkannten, anteiligen Werbungskosten dienen, so als wäre insbesondere der Vorsteuerabzug an die im EStG geregelte Einkünfteermittlung geknüpft.

Für Fragen des Vorsteuerabzuges dient der Umfang der unternehmerischen Tätigkeit als Grundlage. Wenn nun - entgegen unserer Ansicht, dass es sich bei der Vermietung jeder einzelnen Top um eine unternehmerische Tätigkeit handelt - vereinzelt eine solche unternehmerische Tätigkeit nicht anerkannt wird, so darf man eine gesonderte Begründung dazu erwarten.

Während bei der Nutzung durch eine Miteigentümerin zu privaten Zwecken eine nichtunternehmerische Tätigkeit wegen bloßer Gebrauchsüberlassung im Raum steht, so kann dies für die Nutzung durch einen Miteigentümer zu betrieblichen Zwecken nicht mehr unterstellt werden.

Besonders aber die aus mehr als zweifelhafter einkommensteuerlicher Sichtweise vom Prüfer getroffene Unterscheidung zweier Mietverhältnisse mit jeweils nahen Angehörigen vermag nicht Anlass zur Unterscheidung in einerseits unternehmerische und andererseits nicht-unternehmerische Sphäre zu geben. Eine Begründung fehlt ohnehin.

Sollte im Falle der rechtmäßigen Wiederaufnahme bei Feststellung der Einkünfte tatsächlich so restriktiv vorzugehen sein, wie dies der Prüfer gemäß Bericht bzw. Spruchbegründung für die WA- und Feststellungsbescheide fordert, so erscheint die unternehmerische Sphäre doch weitgehend umfangreicher. In diesem Fall genießt das Unternehmen den Vorsteuerabzug für die gesamte unternehmerische Tätigkeit, insbesondere für

- die Nutzung durch einen Miteigentümer zu betrieblichen Zwecken und
- die Vermietung an zwei nahe Angehörige.

Selbst die Erzielung von Einnahmen in Höhe der Betriebskosten spricht nicht gegen eine unternehmerische Tätigkeit, weil § 2 UStG Gewinnerzielungsabsicht nicht einfordert.

Über das bisherige Begehren hinaus beantrage ich die Aufhebung der Bescheide über WA hinsichtlich Umsatzsteuer und über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2006, weil

- aus der Begründung des Spruches betreffend WA und neuerliche Feststellung der Einkünfte nicht auch die Begründung für die WA samt umsatzsteuerlichen Feststellungen abzuleiten ist,
- die Bescheide über die WA USt und über die Festsetzung von USt mangels gesonderter Begründung des Spruches daher rechtswidrig erscheinen,
- die unternehmerische Tätigkeit sich auf die Vermietung jeder einzelnen Top erstreckt.

Für den Fall, das diesem Begehren nicht vollinhaltlich stattgegeben wird, beantrage ich die Aufhebung der Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 1999 bis 2006 und die Wiederholung der Betriebsprüfung auch in den wesentlichen umsatzsteuerlichen Fragen betreffend den Vorsteuerabzug für den unternehmerischen Bereich."

## 2. Schreiben:

"In Beantwortung Ihres Ersuchens (Anm.: 5. Februar 2010) um Ergänzung .. (wird) wie folgt ausgeführt:

Die Verzögerung des da. Ersuchens vom 5. Februar 2010 um Äußerung zur Prüferstellungnahme vom 26. Jänner 2009 erscheint unbillig, da die Entgegnung des Prüfers inhaltlich keine neuen Erkenntnisse liefert.

Ebenso wenig hat der Prüfer zur Berufungsbegründung hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide selbst Stellung genommen oder sich dem Thema Verjährung gewidmet.

### 1. Zum Verdacht der Liebhaberei

Was im Rahmen der Betriebsprüfung besprochen und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten wurde, weicht wesentlich von den Erfordernissen einer Beurteilung von Liebhaberei ab.

Die Feststellung des Prüfers beschränkt sich auf die Ansicht, dass man von einem Gesamtüberschuss - wann auch immer - ausgehen kann, wenn nur die im strittigen Fall nach Ausscheiden einiger Wohnungen verbliebenen Mietobjekte im

Betriebsprüfungszeitraum einen positiven Beitrag zum Prüfungsergebnis abliefern, weil ungeachtet der Einzelumstände die prüfungsgegenständlichen Einkünfte danach positiv sind.

Wenn der Prüfer die Ansicht vertritt, dass der Beobachtungszeitraum mit Beginn des ersten der geprüften Jahre zusammenfällt, so müsste dem eine Art Änderung der Bewirtschaftung zu Grunde liegen. Andernfalls muss der Beginn der Einkünfteerzielung früher liegen. In den Jahren davor herrschten aber andere Verhältnisse, waren die Einkünfte durchwegs negativ.

Wenn nun die Liebhabereivermutung Grund für die vorläufige Veranlagung war, so darf der Steuerpflichtige damit rechnen, dass diese Prüfung - zu seinen Gunsten wie auch zu seinen Ungunsten - aber jedenfalls durchgeführt wird. Verzichtet die Abgabenbehörde auf diese Prüfung, so kann dies weder die Vorläufigkeit der Veranlagung der betroffenen Jahre begründen noch die Wiederaufnahme des Verfahrens als solche.

Im Übrigen bleibt es dem Finanzamt unbenommen, jeden erdenklichen und zielführenden Gesichtspunkt bereits in die Prüfungshandlung einfließen zu lassen. Die Unterstellung, wissentlich falsche Abgabenerklärungen eingereicht zu haben, entbehrt aber jeder vernünftigen Grundlage.

## 2. Zu Top 1-3

Der Stellungnahme des Prüfers ist kein neuer Aspekt zu entnehmen. Auf die Begründung zur Berufung wird verwiesen.

## 3. Zu Top 6-8

Ein schriftlicher Vertrag hat mit großer Wahrscheinlichkeit bestanden. Allerdings sind sämtliche Unterlagen der damals betrauten Hausverwaltung in einem Kriminalfall in Zusammenhang mit Betrug und Veruntreuung verschwunden oder vernichtet worden. Bar angesparte Mietzinsreserven waren ebenso verloren. Der schriftliche Mietvertrag hätte aber ebensowenig das Vorstellungsvermögen des Prüfers angeregt, wenn er es als nicht nachvollziehbar erachtet, in welchem Zustand sich die Wohnung in den mehr als 40 Jahren vor Beginn der Betriebsprüfung befunden hat. Ich lege dieser Eingabe den Architektenvertrag vom 29.10.1965 bei, der von Frau KF zum Zweck des Umbaus der streitgegenständlichen Wohnung mit einer Herstellsumme von öS (!) 180.000,00 mit dem Architekten abgeschlossen wurde.

In der Berufung muss es richtig heißen: '*... mussten dem Finanzamt folgende Umstände bekannt sein: die Eigennutzung zu **privaten** Zwecken.*'

## 4. Zu Top 9-10

Möglicherweise ergibt sich aus mietrechtlichen Überlegungen keine Notwendigkeit, zwei Mietverhältnisse einer vergleichenden Durchschnittsbetrachtung zu unterziehen. Aus abgabenrechtlicher Sicht erscheint dies jedoch sehr wohl geboten.

Eine unterschiedliche Behandlung (der) beiden nahen Angehörigen bei unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise gleichartigen Verhältnissen ist nicht zu akzeptieren. Den Vertragsparteien ist mit der Vereinbarung der Kategorie A für Top 9-10 ein Fehler im Mietvertrag unterlaufen, da dies offensichtlich zu keinem Zeitpunkt und aus keinem

nachvollziehbaren Grund beabsichtigt war. Umso mehr sind die wirtschaftlichen Verhältnisse in den Vordergrund zu stellen.

#### 5. Zur Kellersanierung

Der Stellungnahme des Prüfers ist **ein** neuer Aspekt zu entnehmen. Er geht nun von einem Irrtum des Finanzamtes bei der Veranlagung des Jahres 2004 aus, als auch von seinem eigenen Irrtum, dass die Reparaturaufwendungen auf 10 Jahre verteilungspflichtige Instandsetzungskosten darstellen sollten. Immerhin hat der Prüfer den Keller- wenn auch widerwillig und gepaart mit offenbarem Desinteresse - besichtigt, und es wurden ihm die Sanierungsmaßnahmen anschaulichst und wahrheitsgemäß beschrieben. Die Formatierung der Wortfolge ... *Kellerabteil schaffen* ... in Fettschrift soll nun den entscheidenden Hinweis auf Herstellungskosten liefern. Vielleicht hat der Prüfer nie in einem Jahrhundertwende-Haus gelebt. Dass in solchen Häusern aber regelmäßig Kellerabteile bestehen, sollte er bereits aus seiner eigenen langjährigen Berufserfahrung zur Kenntnis genommen haben, weshalb es sich lediglich um Instandsetzung von bestehenden Teilen des Kellers handelt. Weiters vergisst der Prüfer in seiner Stellungnahme die Verhältnismäßigkeit, die den mit den Kellerabteilen zusammenhängenden Arbeiten im Rahmen der Sanierung überhaupt zukommt. Diese Arbeiten sind ihrem Ausmaß nach als geringfügig zu bewerten.

Ein stichhaltiges Argument für ein Abweichen von der Veranlagung des Jahres 2004 fehlt nach wie vor. Die Kosten sind daher unverändert als Instandhaltung sofort als Werbungskosten abzusetzen. Eine Aktivierung auf die Restnutzungsdauer oder Verteilung auf 10 Jahre ist abzulehnen.

Im Übrigen erlaube ich mir, auf die eingebrachte Begründung zur Berufung zu verweisen.

#### Zu 6. Zuordnung von Einnahmen/Werbungskosten

Der Stellungnahme des Prüfers ist **ein** neuer Aspekt zu entnehmen. Er geht nun von seiner eigenen Fehleinschätzung (ab), dass der Keller durch bestimmte Mieter benutzt würde (und) kommt plötzlich zur Ansicht, dass niemand den Keller benutzen darf.

In der Begründung zur Berufung wurde eingewendet bzw. ergänzt, wer den Keller tatsächlich **nicht** nutzt, um einen Schlüssel zur schätzungsweisen Aufteilung annähernd korrekt zu ermitteln. Tatsächlich hat kein Mieter ein vertragliches Anrecht zur Nutzung des Kellers für persönliche Zwecke. Vielmehr handelt es sich bei den Kellerräumlichkeiten um solche Teile des Hauses, die zur Vorübergehenden Aufbewahrung von beispielsweise Rädern zur Verfügung stehen. Auf Aufforderung müssten die Mieter solche Gegenstände jederzeit entfernen.

Die Sanierung des Kellers diene vor allem der Vermeidung von aufsteigender Feuchtigkeit sowie Ungezieferbefall (insbesondere Ratten). Weiters wurde eine Öffnung in den Keller des Nachbarhauses geschlossen, welche in der (Nach-)Kriegszeit als Fluchtweg vor befürchteten Bombenschäden diene (tatsächlich wurde eine Blindgänger geborgen). Auch andere Reparaturen, wie zum Beispiel der Austausch eines Trägers, wurden vorgenommen ...

Der Keller ist aus diesem Grunde eine im Wesentlichen freie Fläche, wovon sich der Prüfer bei Betriebsbesichtigung überzeugen konnte.

Welche Schlussfolgerung der Prüfer aus einer möglicherweise Nicht-Nutzung oder untergeordneten Nutzung des Kellers ableitet, lässt er ohnehin offen. Die Erzielung von Einnahmen durch Vermietung von Kellerflächen erscheint nicht erforderlich bzw. kann ein Fehlen solcher Einnahmen nicht zu einer ausschließlichen privaten Nutzung durch Miteigentümer führen.

Wie die meisten Sanierungsmaßnahmen in diesem Haus diente auch die Kellersanierung der Erhaltung der Einkunftsquelle zwecks Erzielung von Einnahmen, ohne dass damit automatisch die Verlängerung der Nutzungsdauer oder die Erhöhung des Nutzwerts einherginge.

#### Zu 7. Wiederaufnahmegründe

Der Stellungnahme des Prüfers ist kein neuer Aspekt zu entnehmen. Ich möchte aber hervorheben, dass er (nicht) darauf eingeht, inwieweit der Abgabenbehörde die angeführten Wiederaufnahmsgründe bereits bekannt waren oder sein mussten, da aus Sicht (der Bf) Tatsachen und Beweismittel nicht neu hervorgekommen sind. ...

#### Zur Verjährung

Obwohl der Prüfer bereits im Verfahren anmerkte, dass die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide der Miteigentümer ohnehin bereits verjährt wären, kam es nach (Feststellung) der Einkünfte bei der Miteigentümergemeinschaft zur rechtswidrigen Festsetzung von Einkommensteuer für bereits verjäherte Jahre. Diese Vorgangsweise verstößt ... gegen die Richtlinien für die Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO, wonach (in derartigen Fällen) im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens die Abänderung oder Aufhebung von Feststellungsbescheiden dann aus Ermessensüberlegungen zu unterbleiben (hat), wenn die Bemessungsverjährung der Anpassung aller abgeleiteter Bescheide entgegensteht.

Obwohl dem Prüfer auch hinsichtlich der Festsetzung der Umsatzsteuer diesbezügliche Judikatur (des UFS) vorgelegt wurde, wonach der Festsetzung von Umsatzsteuer bei der Miteigentümergemeinschaft überwiegend ebenfalls Verjährung entgegenstand, wurde diese in der Folge rechtswidrig festgesetzt. ..."

Daraufhin legte das Finanzamt die Berufung am 26.04.2010 dem UFS vor. Am 01.01.2014 wurde das Bundesfinanzgericht für die Erledigung des Rechtsmittels (nunmehr: Beschwerde) zuständig. Nach Aufhebung der Bescheide des UFS vom 25. Jänner 2013 - mit diesen hatte der UFS die Berufung gegen Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften der Jahre 1999 bis 2006 sowie betreffend Umsatzsteuer 1999 und 2000 als zurückgenommen erklärt - durch Klaglosstellung der damaligen Beschwerdeführer vor dem VwGH mit Bescheiden vom 12. Juni 2013 bzw. 17. Juni 2013, sind diese Rechtssachen vor dem nunmehr zuständigen Bundesfinanzgericht wiederum offen.

## Beweiswürdigung

### Verfahrenswiederaufnahme und Umsatzsteuer 1999 und 2000

Der oben geschilderte Verfahrensablauf hinsichtlich Umsatzsteuer 1999 und 2000 geht unbestritten aus den Akten der belangten Behörde hervor. Eine Hinterziehung von Umsatzsteuer durch die Bf hat das Finanzamt nicht festgestellt und ergibt sich dafür aus dem Akteninhalt auch sonst kein Anhaltspunkt. Demnach gilt hinsichtlich des Rechtes, Umsatzsteuer 1999 und 2000 festzusetzen, die einfache Bemessungsverjährungsfrist von fünf Jahren (zur Rechtslage siehe weiter unten).

Das FA hatte die Umsatzsteuer für 1999 bzw. 2000 am 28.06.2000 bzw. am 18.05.2001 gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig festgesetzt ohne darzustellen, worin der Vorläufigkeitsgrund einer Ungewissheit über Umfang und Bestehen der Abgabepflicht bestand. Die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide erwuchsen allerdings in Rechtskraft. Damals hatte das FA die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietungstätigkeit der Bf **nicht auf Grund eines von ihm ausdrücklich gehegten Verdachtes auf Liebhaberei** als noch ungewiss beurteilt, die unternehmerische Qualität der Vermietungstätigkeit *nicht explizit* angezweifelt und all dies gegenüber den Bf auch nicht thematisiert; vielmehr hatte es von einer Überprüfung der Betätigung vorerst aus nicht dargestellten Gründen abgesehen.

Es liegt demnach ein Fall des § 208 Abs. 1 lit d BAO vor (Beginn des Laufes der Verjährungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem ein vorläufiger Abgabenbescheid erlassen wurde und in Rechtskraft erwuchs; auf das Vorliegen einer tatsächlich bestehenden Ungewissheit kommt es dabei nicht an; zur Rechtslage siehe weiter unten). Da die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide für 1999 bzw. 2000 am 26.06.2000 bzw. am 18.05.2001 ergangen waren (FA-Akt, BI 7/1999 und 9/2000), begann der Lauf der Verjährungsfrist für die Abgabenfestsetzung mit Ablauf des Jahres 2000 bzw. 2001.

Aus den Akten des Finanzamtes geht hervor, dass das Recht der Abgabenbehörde, die Umsatzsteuer für 1999 bzw. 2000 festzusetzen, im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Wiederaufnahme- und Abgabenbescheide verjährt war: Die als Unterbrechungshandlungen zu wertenden erklärungskonformen vorläufigen Erstbescheide ergingen am 28. Juni 2000 bzw. am 18. Mai 2001. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO (zur Rechtslage unten) endete die Bemessungsverjährungsfrist von fünf Jahren daher am 31.12.2005 bzw. am 31.12.2006, ehe das Finanzamt diesbezüglich nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches setzte: erfolgte doch die Anmeldung des Prüfers am 2. Oktober 2007. Die bereits eingetretene Verjährung steht daher den Bescheiden betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1999 und 2000 sowie betreffend Umsatzsteuer 1999 und 2000 entgegen.

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2006 sowie betreffend die Feststellung von Einkünften 1999 bis 2006

Die Bf erheben diesbezüglich keinen Verjährungseinwand; Verjährung des Rechtes auf die Festsetzung von Umsatzsteuer für 2001 bis 2006 ist im Zeitpunkt der Wiederaufnahme- und Sachbescheide hinsichtlich Umsatzsteuer am 20. Juni 2008 auch nicht eingetreten:

- Der vorläufige Umsatzsteuer-Erstbescheid für 2001 war am 12. Juni 2002 ergangen und unterbrach nach damaligem Verfahrensrecht die fünfjährige Verjährungsfrist, sodass sie mit 2003 neu zu laufen begann und ohne nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabeananspruches mit 31. Dezember 2007 geendet hätte. Gemäß dem 2007 geltenden Verfahrensrecht verlängerte sich jedoch die Verjährungsfrist durch die am 2. Oktober 2007 erfolgte Prüfungsanmeldung um ein Jahr, sodass die Bescheide betreffend Wiederaufnahme und Umsatzsteuer 2001 innerhalb verlängerter Verjährungsfrist ergangen sind.
- Für die Umsatzsteuer des Jahres 2002 (und für die Folgejahre) ist die Frage der Bemessungsverjährung irrelevant, da hier die fünfjährige Verjährungsfrist nach altem Verfahrensrecht auch ohne Unterbrechungshandlung mit 31. Dezember 2008 (und für die Folgejahre noch später) endete und die Wiederaufnahme- und Abgabenbescheide vor Ende dieses Jahres erlassen wurden.

Der zumutbare Wissensstand jener Amtsorgane, welche die Erstbescheide jeweils erlassen hatten, ergibt sich jeweils aus dem Inhalt des Veranlagungsaktes im Zeitpunkt der Bearbeitung der Sache bei Erlassung des jeweiligen Abgaben- bzw. Einkünfte-Feststellungsbescheides. Das BFG sieht es als erwiesen an, dass folgende Sachverhaltselemente betreffend die Vermietungstätigkeit der Bf dem jeweils zuständigen Bearbeiter im Finanzamt damals noch nicht bekannt waren:

1999:

In der Beilage zur "Einkommensteuererklärung" (Überschussrechnung V+V) finden sich

- keine Angaben zur Identität jener Personen, welche die einzelnen Top-Nummern wozu auch immer selbst nutzen, geschweige denn, dass es sich dabei hinsichtlich der Top 1-3 bzw. Top 4-6 um die Miteigentümer H bzw. KF handelt;
- keine Angaben zu den Vertragsgrundlagen für die einzelnen Bestandverhältnisse;
- keine Hinweise auf die Kellersanierung; jedoch
- ein handschriftlicher Aktenvermerk des Amtsorgans lautet: "Liegenschaft ist ein mietengeschütztes Haus".

2000:

Die entsprechende Beilage enthält wie 1999 keinerlei Angaben im vorerwähnten Sinn. Eine Zinsliste befand sich nicht in den Umsatzsteuer- und Einkünftefeststellungsakten; die Zinsliste für 9/2000 wurde dem Veranlagungsreferat im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegt.

2001:



Inhalt der Überschussrechnung wie 1999 und 2000

2002:

wie 1999 - 2001

2003:

wie Vorjahre

2004:

Überschussrechnung wie Vorjahre;

Der Erklärung war eine Baumeisterrechnung NN vom 29.12.2004 über

"Kellersanierung" beigelegt; im angeschlossenen Leistungsverzeichnis ist zu lesen:

- **Kellerboden**: Abgraben des Kellerbodens; Planum herstellen inkl. dem Auflegen einer Lage PE-Folie für den einzubringenden U-Beton; U-Beton;

- **Wandflächen und Gewölbe**flächen: Abschlagen des Altputzes; Wandflächen reinigen; Fugen auskratzen; im Stiegenhaus/Keller Putz an den Wänden und Decken ergänzen; Fenster vorsichtig ausbauen, Öffnung für Transport herstellen und nach Fertigstellung Fenster wie im Altzustand einbauen; Gerümpel Schutt räumen ...; Stufenanlage im Keller teilweise abbrechen und Restöffnung abmauern.

Ein undatierter handschriftlicher Aktenvermerk des Amtsorgans lautet: "Lt. beil. Rechnung wurde nur Keller saniert; daher IH-Aufwand (Wert d. Hauses dadurch nicht erhöht)."

Dem Jahresakt 2004 war kein Hinweis darauf zu entnehmen, dass sich der Kellerboden infolge eines Loches von 1 Meter Durchmesser und einer Senkung des Gewölbes samt Längsriss in einem statisch bedenklichen Zustand befand, der eine sofortige Sanierung bei sonstiger Gefährdung des Bauwerkes gebot. Die Nutzung des 1875 errichteten Gebäudes konnte laut Beschreibung des Miteigentümers H erst mit den auf allen Geschoss-Ebenen des Bauwerkes einschließlich des Kellers durchgeführten Maßnahmen in Sinne weiterer uneingeschränkter Benützbarkeit und Fremdvermietbarkeit sichergestellt werden (Die einzige Fremdvermietung - Top 11 - erfolgte erst nach Ende des Streitzeitraumes).

2005:

Überschussrechnung mit Inhalt wie 1999 bis 2004 (keine Beilagen).

2006:

keine Überschussrechnung im Akt;

Berufung gegen den Erstbescheid über Einkünftefeststellung 2006: geänderte Ergebnisaufteilung "laut Beilage E6". In dieser sind abgesehen von der beantragten Aufteilungs-Änderung keine weiteren Angaben enthalten.

Soweit die Feststellungen des Prüfers in seinem Prüferbericht sachverhaltsmäßig zutreffend sind, diesbezügliche Umstände dem Finanzamt (d. h. dem Veranlagungsreferenten) nicht schon vor Erlassung der Erstbescheide bekannt waren und sich als materiellrechtlich richtig beurteilt erweisen (dazu im Einzelnen weiter unten), handelt es sich nach Überzeugung des BFG um neu hervorgekommene Tatsachen, die - soweit sie in den angefochtenen Bescheiden für die Begründung

der Verfahrenswiederaufnahme bei Umsatzsteuer und Einkünftefeststellung tatsächlich herangezogen wurden - eine Verfahrenswiederaufnahme begründen konnten.

#### Materiellrechtliche Qualität der Feststellungen

1. Zu den Feststellungen, aufgrund deren die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1999, 2000 verfügt wurde:

Das BFG geht im Hinblick auf die eindeutige Aktenlage vom Eintritt der Verjährung bereits vor Erlassung der angefochtenen Sachbescheide aus, weshalb sich eine materiellrechtliche Erörterung derselben erübrigt.

2. Zu den Feststellungen, aufgrund deren die Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 - 2006 und Feststellung von Einkünften 1999 - 2006 verfügt wurde:

2.1. Dass die Miteigentümerin KF die Wohnung top 4 - 6 (137qm) ausschließlich zu eigenen privaten Wohnzwecken nutzte, und dass weder ein historischer Mietvertrag aktenkundig ist noch die Miete (laut nachträglich vorgelegten Zinslisten 12/1999, /2000 und /2001: ATS Hauptmiete 587,11 = ATS 4,28/qm; laut Zinslisten 12/2002 - 12/2006: Hauptmiete EUR 42,67 = EUR 0,31/qm) jemals auf die nach § 45 Abs. 1 und Abs. 3 MRG 1981, idF des Artikel II 3. Wohnrechtsänderungsgesetz, BGBl. 800/1993, zulässige Höhe (Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag für die laut Bf- Vorbringen "allgemeine Sanierung des Hauses, schrittweise von 1996 bis 1999"; siehe dazu unter "Rechtslage") angehoben wurde, steht nach der erst im Zuge der Außenprüfung 2007/2008 gewonnenen Aktenlage fest und wird von den Bf nicht bestritten. Ihr Einwand, dass diese Umstände dem Finanzamt bereits vor Erlassung der Erstbescheide über Umsatzsteuer und Einkünftefeststellung 1999 bis 2006 bekannt gewesen seien, ist unzutreffend, zumal die Zinslisten erst im Zuge der Außenprüfung bzw. (Zinsliste für 9/2000) im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegt wurden und andererseits Unterlagen, die im Zuge des Verfahrens betreffend die Einheitswert-Fortschreibung allenfalls der Bewertungsstelle bekannt wurden, keinen Eingang in den Feststellungsakt fanden. Der Aktenvermerk vom 27. Juni 2000 enthielt bloß die Empfehlung, das Steuerjahr 1999 "vorerst vorläufig zu veranlagern"; irgendwelche Hinweise auf die Identität der Bestandnehmer im Objekt enthielt er nicht. Es handelt sich bei der Tatsache dieses Bestandverhältnisses folglich um ein *novum repertum*. Nach der weiter unten dargestellten Rechtslage war die von der Miteigentümerin zu eigenen Wohnzwecken genutzte Top 6-8 bei Ermittlung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jedenfalls insoweit auszuscheiden, als die damit verbundenen Einnahmen und Ausgaben (Aufwendungen) im erklärten Ergebnisanteil dieser Miteigentümerin enthalten sind. Sie war aber auch bei den Ergebnisanteilen der anderen Miteigentümer auszuscheiden, weil es sich bei diesem Bestandverhältnis mangels fremdüblicher Gestaltung des Mietzinses im gesamten Streitzeitraum um eine schlichte *Gebrauchsregelung* handelt: Wurde doch der Miteigentümerin trotz der seit 1.3.1994 bestehenden Gesetzeslage (§ 45 MRG, "Wertbeständigkeit des Mietzinses, Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag") und trotz umfangreicher, dringend gebotener Sanierungsmaßnahmen (Großreparaturen bzw. Instandsetzungen im Bereich der Gemeinschaftsflächen, insbesondere des Stiegenhauses

und des Kellergeschosses) kein Beitrag zu (künftigen bzw. schon angefallenen) Verbesserungs- und Erhaltungsaufwendungen an den Gemeinschaftsflächen des Hauses auferlegt und die niedrige Altmiete auch niemals auf den für Wohnungen der ursprünglichen Kategorie C möglichen Grenzbetrag angehoben; der aus dem Friedenskronenzins stammende Hauptmietzins blieb durch Jahrzehnte gleich. Diese Beurteilung musste auf die Umsatzsteuer durchschlagen, weil die "Miet-Entgelte" (unveränderter Friedenskronenzins) auf Grund einer Gebrauchsregelung unter nahen Angehörigen und nicht im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit flossen. Die auf den verbundenen Ausgaben (Aufwendungen) lastenden Vorsteuern waren daher im Ausmaß der von KF bewohnten Einheit vom Abzug ausgeschlossen.

2.2. In den Feststellungsakten der Jahre 1999 bis 2006 findet sich kein Hinweis darauf, dass der Miteigentümer H die Top 1-3 zu eigenen beruflichen benützte, dass darüber kein Bestandvertrag existiert und dass er für diese Wohneinheit nur Betriebskosten an die Miteigentümergeinschaft entrichtet. Ebenso wenig geht daraus hervor, dass er die umfangreichen Sanierungsmaßnahmen aus Eigenmitteln finanzierte, und dass über eine etwaige Gegenverrechnung dieser der Höhe nach gänzlich unbestimmten Aufwendungen mit einem fremdüblichen Bestandentgelt keine schriftliche Vereinbarung existiert, zumal auch die, wie aus einer von allen Miteigentümern gegengezeichneten, im Prüfungsverlauf nachträglich vorgelegten Aktennotiz vom 6.1.1997 hervorgeht, nur mündlich abgeschlossene "Mietvereinbarung" (M.) keinen eindeutig nachvollziehbaren Inhalt hatte, wenn es dort heißt: *"Aufgrund der heutigen mündlichen M. wird auf die Einhebung eines Hauptmietzinses für den Zeitraum von 10 Jahren (1997-2007) aufgrund der vom Bestandnehmer getätigten und noch zu tätigen Investitionen verzichtet. Die auf die T. 1-3 entfallenden Betriebskosten und Mehrwertsteuer sind von ihm zu bezahlen."* Auch diese vom Prüfer ermittelten Tatsachen stellen aus Sicht des Finanzamtes *nova reperta* dar. Für dieses Bestandverhältnis gilt nach der unten wiedergegebenen Rechtslage das zu einer *Gebrauchsregelung zwischen nahen Angehörigen* Gesagte.

2.3. Kellersanierung: Bei dem erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens dargestellten Faktum einer akuten Bauwerkgefährdung durch Absenkung des Kellergewölbes samt Längsriss konnte es sich, wäre dieser Umstand in dem zur Wiederaufnahmebegründung herangezogenen Prüferbericht enthalten gewesen, um ein *novum repertum* handeln. Bei Erlassung der Erstbescheide für 2005 ff war dem jeweiligen Veranlagungsorgan des Finanzamtes nur die Leistungsbeschreibung des Baumeisters bekannt. Daraus hat es - ohne Kenntnis der weiter oben beschriebenen Schäden am Gewölbe: Senkung und Längsriss - auf eine bloße Instandhaltungsmaßnahme (Kellerreparatur) geschlossen. Das Finanzamt beurteilte die damit verbundenen Kosten in seiner Begründung der angefochtenen Feststellungsbescheide (**ohne** Bezugnahme auf den erst nunmehr hervorgekommenen erheblichen Gewölbeschaden) als einen auf zehn Jahre zu verteilenden Instandsetzungsaufwand mit dem Argument einer verlängerten

Nutzungsdauer und einer Erhöhung des Nutzwertes der Liegenschaft. Das BFG stimmt der belB darin zu, dass der desolate Gesamtzustand der Gemeinschaftsflächen des Gebäudes, insbesondere des seit vielen Jahren unbenützten Kellergeschosses, umgehende Maßnahmen zur Wiederherstellung der wirtschaftlichen Nutzbarkeit des Bauwerkes erforderte (keine Vermietbarkeit an fremde Dritte). Der vom Baumeister dargestellte Leistungsumfang war jedoch dem Finanzamt bereits bei Erlassung des Erstbescheides für 1999 bekannt gewesen, sodass **darin allein kein novum repertum** zu erblicken ist. Soweit allerdings andere Feststellungen sich als neu hervorgekommene Umstände erweisen sollten, welche im Spruch anders lautende Sachbescheide rechtfertigen würden, konnte die Kellersanierung im Zuge der Erlassung neuer Sachbescheide die vom Finanzamt vertretene materiellrechtliche Beurteilung erfahren und im Zuge einer in gesetzmäßiger Ermessensübung verfüigten Wiederaufnahme mitberücksichtigt werden.

2.4. Dass die Wohnung **Top (9 und) 10**, nach Zusammenlegung und umfassender Sanierung ab 1995 auf Kategorie A gebracht, zunächst (bis 12/1999) an H und auf Grund des Mietvertrages vom 10.1.2000 ab 2000 an E vermietet wurde, war dem Finanzamt bei der erstmaligen Veranlagung zur Umsatzsteuer und erstmaliger Feststellung von Einkünften für 1999 - 2006 mangels damaligen Vorliegens der Zinslisten nicht bekannt. Ebenso wenig war dem Finanzamt bekannt, dass Bestandnehmerin und Bestandgeber im Mietvertrag für Top 10 über eine etwaige Verrechnung der (betragsmäßig nicht bekannt gegebenen) Mieterinvestitionen mit dem eingehobenen, weit unter dem Kategoriemietzins (A) liegenden Mietzins keine schriftliche Vereinbarung oder mündliche Abrede nachvollziehbaren Inhalts getroffen hatten. Wenn der Mietvertrag betreffend Top 9/10 mit Frau E erst im Jahr 2000 abgeschlossene wurde und sich die Wohnung damals im Ausstattungszustand der Kategorie A befand, so bedeutet das Vorbringen der Bf, die Mieterin habe die - bereits vorher getätigten - Sanierungskosten für diese Wohnung selbst finanziert nichts anderes, als dass die Genannte Kosten für die Herstellung des Zustandes der Ausstattungskategorie A entweder vor 2000 trug, als sie noch gar nicht Mieterin der Top 10 war, oder dass sie die Sanierungskosten dem Bauwerber (H) im Nachhinein ersetzte. Weder für die erste noch für die zweite Sachverhaltsvariante haben die Bf taugliche Beweise angeboten, so dass das BFG diesem mehrdeutigen Vorbringen keinen Glauben schenkt. Man einigte sich angesichts des engen verwandtschaftlichen Naheverhältnisses aller Beteiligten offenbar gänzlich informell und trat damit nicht nach außen in Erscheinung. Wenn die Bf in ihrem zweiten, oben auf Seite 29 wiedergegebenen Antwortschreiben vom 12.04.2010 die mietvertraglich bestätigte Ausstattungskategorie A als "unterlaufenen Fehler" zu erklären versuchen, "da dies offensichtlich zu keinem Zeitpunkt und aus keinem nachvollziehbaren Grund beabsichtigt war", so steht diesem Vorbringen die nachträglich dokumentierte Sanierung im Zuge der Zusammenlegung von Top 9 und 10 ebenso entgegen wie der unmissverständliche Wortlaut des Mietvertrages

vom 10.01.2000 mit den dort enthaltenen Angaben zur kategorierelevanten Ausstattung des Mietobjektes (ONr. 58 im Arbeitsbogen des Prüfers).

Nach der unten wiedergegebenen Rechtslage fehlt es diesem Bestandverhältnis auch an einer fremdüblichen Vereinbarung. Während der Prüfer, wie aus einem handschriftlichen Aktenvermerk im Prüferarbeitsbogen hervorgeht, dem vereinbarten Quadratmeter-HMZ von (umgerechnet) EUR **1,76** den ab 1.4.2001 geltenden Richtwert von EUR 4,16 gegenüberstellte, betrug der Richtwert für das Bundesland Wien ab 1.4.1999 bis 31.3.2000, wie aus der Zusammenfassung historischer Richtwerte für Wien in der VO des BMfJ vom 21.03.2003, BGBl. II Nr 190, hervorgeht, ATS 55,00 oder umgerechnet EUR 4,00/qm. Auch unter diesen Voraussetzungen weicht die vereinbarte Miete vom einforderbaren Richtwert erheblich nach unten ab. Dies kann nach Auffassung des BFG nur mit dem engen Naheverhältnis der Mietvertragspartner zu einander erklärt werden, sind doch die Vermieter die Eltern bzw. die leibliche Tante der Mieterin.

Das Missverhältnis zwischen dem vereinbarten und dem mietrechtlich zulässigen Hauptmietzins wird besonders deutlich, wenn man ihn mit der von der anderen Tochter für Top 5 (45qm, Kat. A) vertraglich geschuldeten Miete vergleicht: Für Top 5 war ab Juli 2000 ein (wertgesicherter) Monatsmietzins von EUR 203,48 netto = EUR **4,52**/qm (in ATS: 62,20/qm) zu entrichten. Wenn die Bf argumentieren, dass die ungleich günstigere Mietzinsvereinbarung für Top 10 im 3. Geschoss wegen des fehlenden Lifes abgeschlossen worden sei, so überzeugt dies nicht: Lage und Ausstattung der Wohnungen sind in jeder Hinsicht gleichwertig, ein 61,06%igen Abschlag vom Richtwert ist mit der unterschiedlichen Geschoss-Lage und mit einer degressiven Zinsbildung bei steigender Wohnungsfläche nicht plausibel begründbar. Eine Gesamtbetrachtung beider Bestandverhältnisse (Tops 4 und 5 bzw. Top 10) legt den vom Prüfer gezogenen Schluss nahe, dass eine ungefähr gleichmäßige finanzielle Belastung der Töchter mit Wohnungskosten angestrebt war und mit den stark unterschiedlichen Mietzinsvereinbarungen hinsichtlich der sanierten Objektteile (Top 5 und Top 10) in etwa auch erreicht wurde. Diese Mietbedingungen lassen sich nur durch das familiäre Naheverhältnis aller Beteiligten zueinander vernünftig erklären, weil Derartiges unter fremden Dritten nicht vereinbart worden wäre. Die behauptete Kostentragung für Sanierungsmaßnahmen im Wohnungsinnen durch beide Töchter hatte keinen erkennbaren Einfluss auf die Mietzinsbildung nach MRG (*arg.*: auch die Mieterin von Top 5 hatte die Innen-Sanierung laut Vorbringen der Bf aus Eigenmitteln finanziert), sodass die ungleich günstigere Regelung hinsichtlich Top 10 nicht auf - übrigens weder insgesamt bezifferte noch im Detail rechnerisch dargestellte - Eigenleistungen der Tochter zurückzuführen ist. Das BFG sieht daher hinsichtlich Top 10 das Vorliegen einer schlichten Gebrauchsregelung als erwiesen an.

Wenn das FA die auf Tops 1-3, 6-8 und 9/10 bezogenen Umstände mit jeweils Spruch ändernder Konsequenz in den nach Wiederaufnahme erlassenen neuen Bescheiden betreffend Umsatzsteuer 2001 - 2006 und Einkünftefeststellung 1999 - 2006 berücksichtigt hat, so durfte es die Verfahren angesichts der Bedeutung

dieser inhaltlich eng verbundenen, daher in ihrer Gesamtheit zu berücksichtigenden Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer und auf die Höhe der einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte gemäß § 303 Abs. 4 BAO in Übung des Ermessens wieder aufnehmen: Die Streckung der auf den fremdüblich vermieteten Liegenschaftsanteil (Tops 4 bzw. 5 seit 05/1989 bzw. 07/2000 und Top 11 seit 2001) entfallenden Aufwendungen für die Kellersanierung 2004-2005 auf 10 Jahre wirkte sich erst 2004 bis 2006 auf die Höhe der abändernd festgestellten Einkünfte aus. Bezogen auf die im Umfang von rund 35 % der gesamten Wohnnutzfläche (519qm), nämlich 182qm, anerkannte Wohnnutzfläche wurde diese Streckung im selben Ausmaß Einkünfte erhöhend wirksam; 65% der Investitionskosten für den Keller teilten hingegen das Schicksal der infolge Nichtanerkennung von Mietverhältnissen ausgeschiedenen Gemeinschaftsflächen. Während also die im anerkannten Ausmaß gestreckten Kellersanierungskosten bei der Frage, wie sich die zur Wiederaufnahmebegründung tauglichen und zulässig herangezogenen Feststellungen auf den Spruch der Einkünfte-Feststellungsbescheide 2004 - 2006 auswirken würden, mangels *novum repertum* außer Betracht zu bleiben hatten, waren 65% dieser Kosten wegen der Zuordnung dieses Anteils bei den ausgeschiedenen Tops 1-3, 6-8 und 10 sehr wohl in die Betrachtung der Spruchauswirkung einzubeziehen.

Die Einkünfteerhöhung der Jahre 1999 bis 2003 bildet, wie weiter oben ziffernmäßig dargestellt, den Hauptteil der auf taugliche Wiederaufnahmegründe gestützten Spruchauswirkung. Im Übrigen kommt eine isoliert Beurteilung einzelner Jahre wegen des engen inhaltlichen Zusammenhanges der über den gesamten Prüfungszeitraum wiederaufnahmerelevanten Feststellungen nicht in Betracht.

Dass das Finanzamt in den wiederaufzunehmenden Verfahren entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente nicht ausgeforscht hatte, stand der Wiederaufnahme bei Übung des Ermessens im Sinne eines zu berücksichtigenden behördlichen Verschuldens nicht entgegen: Fehlte doch in allen Feststellungserklärungen der Bf jeglicher Hinweis auf erforschungswürdige Sachverhaltselemente, insbesondere auf die Bestandverhältnisse von Miteigentümern und nahen Angehörigen, so dass nach Auffassung des BFG kein überwiegendes Verschulden der Abgabenbehörde am Unterlassen von Ermittlungen vorlag.

## **Rechtslage**

### **A. Bemessungsverjährung und Wiederaufnahme des Verfahrens**

§ 207 Abs. 1 BAO lautet:

*"Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung."*

Abs. 2 BAO idF **vor** dem BetrugsbekämpfungsgG lautet:

*"Die Verjährungsfrist beträgt ... (u.a. bei der Umsatzsteuer) fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre."*

(Anm. BFG: Die mit BetrugsbekämpfungsgG normierte Verlängerung der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben auf zehn Jahre ist gemäß § 323 Abs. 27 BAO erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabeananspruch nach dem 31. Dezember **2012** entstanden ist.)

§ 208 Abs. 1 lautet:

*"Die Verjährung beginnt*

*a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist;*

*d) in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde."*

Dies betrifft die Verjährung des Rechtes, eine endgültige Abgabefestsetzung nach einer vorläufigen vorzunehmen. Maßgebend ist nach VwGH 28.01.2015, 2010/13/0192, 20.05.2010, 2008/15/0328, 29.03.2012, 2009/15/0178 und 27.02.2014, 2010/15/0073, - anders als nach dem E vom 17.4.2008, 2007/15/0054 - der Zeitpunkt, in dem der vorläufige Abgabenbescheid erlassen wurde. Auf den tatsächlichen Wegfall der Ungewissheit (nach VwGH 28.11.1974, 584/73 unabhängig davon, ob die Partei oder die Abgabenbehörde hievon Kenntnis erlangte) kommt es dabei nicht an. Wann subjektiv für die Behörde die Ungewissheit beseitigt wird, ist nach vorherrschender Meinung im Schrifttum für die Verjährung irrelevant (Ritz, BAO, 5.Auflage, Rz 4 zu § 208). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH kann die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d keinesfalls **vor** Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen. Lag im Zeitpunkt des Ergehens des vorläufigen Abgabenbescheides gar keine Ungewissheit vor (oder wurde deren Vorliegen nicht begründet), so beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde (nochmals VwGH 20.5.2010, 2008/15/328).

§ 209 BAO in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

Abs. 1 idF BGBl. I 2004/180:

*"Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. ..."*

Abs. 3:

*"Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabeananspruches (§ 4). ..."*

Abs. 4 idF BetrugsbekämpfungsgG 2010:

*"Abweichend von Abs. 3 verjährt das Recht, eine gemäß Abs. 1 vorläufige Abgabefestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinne des*

*§ 200 Abs. 1 durch endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches."*

Diese Bestimmung gilt gemäß § 323 Abs. 27 erstmals für Abgaben, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist.

§ 209a Abs. 1:

*"Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen."*

Abs. 2:

*"Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt ... eingebracht wurde."*

Demnach hängt eine Abgabenfestsetzung (z. B. Einkommensteuer) von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde etwa dann ab, wenn die Beschwerde gegen einen Grundlagenbescheid (z. B. Feststellung von Einkünften, § 188 BAO) gerichtet ist.

Da die Verjährungsbestimmungen das Recht auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) gerade nicht regeln, unterliegen solche Feststellungen nicht der Verjährung. Selbst wenn auf Ebene der an einer Miteigentümergeinschaft beteiligten Personen das Recht, Einkommensteuer für ein bestimmtes Jahr festzusetzen, nach den oben angeführten Bestimmungen vor Erlassung entsprechend abgeleiteter Abgabenbescheide bereits verjährt ist, kann die Abgabenbehörde die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften in Übung des Ermessens (§ 20 BAO) dennoch vornehmen, obwohl sie an sich verhalten ist, einen vermeidbaren Verwaltungsaufwand zu ersparen (Pflicht zu behördlichem Handeln nach verwaltungsökonomischen Grundsätzen gemäß Art. 126b Abs. 5 B-VG, vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 303 Tz 72).

Wohl erscheint es bei Erlassung eines Feststellungsbescheides immer sinnvoll zu prüfen, ob die Einkommensteuer für das betreffende Jahr beim Beteiligten bereits verjährt ist, und zutreffendenfalls mangels Aufrollbarkeit bei der Einkommensteuer vernünftigerweise eben keine Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens zu verfügen. Ist jedoch der im wiederaufgenommenen Verfahren zu erlassende Sachbescheid gemäß § 200 Abs. 2 endgültig zu erklären, so hat dies idR Vorrang vor der im Ermessen liegenden amtswegigen Wiederaufnahme. Aus Sicht des für die Feststellung von Einkünften zuständigen (Lage-)Finanzamtes kommt es grundsätzlich nicht darauf an, ob die Erlassung davon abgeleiteter Einkommensteuer(oder Körperschaftsteuer-)bescheide im Lichte der Verjährung des Rechtes, eine Abgabe festzusetzen, noch möglich ist; § 304 BAO gilt nämlich mangels einschlägiger Verjährungsbestimmung nicht für die Wiederaufnahme von Einkünfte-Feststellungsverfahren (*Ritz*, aaO, § 304 Tz 2).



§ 303 BAO idF BGBl I 2013/14 (FVwGG 2012) lautet, soweit hier von Interesse:

Abs. 1 lit. b:

*"Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann (auf ... Antrag oder...) von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind ... und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."*

Da § 303 BAO eine **Verfahrensbestimmung** ist, gilt die am 1.1.2014 in Kraft getretene Neufassung ab Inkrafttreten auch für die Wiederaufnahme von vor ihrem Inkrafttreten mit Bescheid abgeschlossenen Verfahren.

Durch die im FVwGG 2012 herbeigeführte Harmonisierung der Wiederaufnahme *auf Antrag* mit der Wiederaufnahme *von Amts wegen* wurden die Begriffe "Tatsachen " und "Beweismittel" nicht geändert. Ziel einer Wiederaufnahme (im Folgenden kurz: WA) auf Grundlage des **Neuerungstatbestandes** ist - wie bei allen anderen Aufrollungsinstituten der BAO auch - ein insgesamt **rechtmäßiges** Ergebnis; sie dient der Durchsetzung der **Rechtsrichtigkeit** der Besteuerung. Während die verfahrensrechtliche Position des Antragstellers gestärkt wurde (eine Wiederaufnahme auf Antrag ist nun nicht mehr von vornherein ausgeschlossen, wenn grobes Verschulden der Partei vorliegt; die Wiederaufnahme auf Antrag liegt nunmehr im Ermessen der Behörde), hat das Rechtsinstitut der WA von Amts wegen keine entscheidenden Änderungen erfahren: Die Verfügung der WA liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Behörde; Verschulden der Partei oder der Behörde bildet kein Hindernis für eine WA; sie ist grundsätzlich nur vor Eintritt der Verjährung zulässig.

**Tatsachen** sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis - als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht - geführt hätten, so etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften; Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind, z. B. Absichten oder das Unterbleiben einer Vereinbarung ... über einen allfälligen Vorteilsausgleich und für die Bewertung von Wirtschaftsgütern oder für die Annahme der Nutzungsdauer (einer Investition).

Keine Wiederaufnahmsgründe - weil keine Tatsachen - sind hingegen etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Neu hervorkommen können als **Beweismittel** u. a. Urkunden (§ 168 BAO), etwa Mietverträge, andere schriftliche Vereinbarungen, Zahlungsbelege, Rechnungen, bisher

unterbliebene schriftliche Äußerungen zu Art und Umfang von Baumaßnahmen u. dgl. mehr. **Keine** Beweismittel sind hingegen Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden.

Wiederaufnahmsgründe sind nur *im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente* Tatsachen und Beweismittel, die später hervorkommen (nova reperta). *Später entstandene* Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Zeitraumes (Jahres), für den (für das) der Bescheid erlassen wird (*Ritz*, BAO, 5. Aufl. 2014, Rz 31 zu § 303, mwN).

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (VwGH 23.11.2011, 2008/13/0090). Ein solches behördliches Verschulden ist aber unter Umständen bei der Ermessensübung zu berücksichtigen (VwGH 8.11.1988, 87/13/0096).

Die Abgabenbehörde hat bei ihrer Entscheidung, ein Verfahren aus den von ihr gebrauchten Gründen wieder aufzunehmen, Ermessen im Sinne des § 20 BAO zu üben, d. h. seine Entscheidung nach den Grundsätzen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen und auch darauf zu stützen. Bei Ausübung der Rechtskontrolle im Beschwerdeverfahren darf das Bundesfinanzgericht seine eigenen Überlegungen an die Stelle jener der belangten Behörde setzen oder, wenn Ermessensüberlegungen in die Begründung des angefochtenen Bescheides gar nicht Eingang gefunden haben, diese nachträglich ergänzen. Dies bedeutet, dass einerseits das öffentliche Interesse am Vorrang der Rechtsrichtigkeit vor Rechtbeständigkeit sowie das Gebot der Verwaltungsökonomie, andererseits das Interesse der abgabepflichtigen Partei an der Vermeidung unangemessener Eingriffe in die Rechtsbeständigkeit ohne erhebliche steuerliche Auswirkung gegeneinander abzuwägen sind. Die steuerlichen Auswirkungen dürfen - verglichen mit den Messgrößen, welche in den wiederaufzunehmenden Verfahren die Bescheidgrundlagen bildeten - nicht bloß geringfügig sein und müssen in der Gesamtheit aller zur Wiederaufnahme berechtigenden Tatsachen erheblich ins Gewicht fallen bzw. je nach Lage des Falles von grundsätzlicher steuerrechtlicher Bedeutung sein (etwa: Vorsteuerauschluss im Zusammenhang mit einer nichtunternehmerischen Betätigung; Abzugsverbot für Aufwendungen/Ausgaben im Zusammenhang mit der Lebensführung). Auf die einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, zuletzt E vom 24.04.2014, 2010/15/0159, kann im gegebenen Zusammenhang verwiesen werden.

## **B. Rechtslage materiell**

### **1. Nutzung von Wohnungen durch Miteigentümer, Vermietung an Miteigentümer:**

Wird ein (im Allein- oder Miteigentum stehendes) Gebäude vermietet und gleichzeitig für eigene Zwecke (des Alleineigentümers oder der Miteigentümer) genutzt, so sind die mit der privaten Nutzung zusammenhängenden Aufwendungen gemäß

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Die Aufteilung erfolgt nach dem Flächenverhältnis der vermieteten zu eigengenutzten Flächen (*Laudacher*, in *Jakom*, EStG 2015, § 28 Tz 11).

Bewohnt daher ein Miteigentümer eines Mietgebäudes einen Teil des Gebäudes auf Grund eines Mietvertrages mit der Eigentümergemeinschaft und bezahlt er ein fremdübliches Entgelt, dann ist der selbst genutzte Gebäudeteil bei den (anderen) Miteigentümern weiterhin Bestandteil der Einkunftsquelle (*Keppert/Schilling*, ÖStZ 1984, 226; *Quantschnigg/Schuch*, § 28 EStG, Tz 89.2; VwGH E 25.6.1980, 1303/78, 1981, 79). Nutzt dagegen der Miteigentümer einen Teil des Gebäudes auf Grund einer schlichten Gebrauchsregelung unter den Miteigentümern, dann ist sein Anteil aus der Einkünfteermittlung insgesamt auszuscheiden. (für viele: VwGH E 9.7.1997, 93/13/0002, 1998, 337; alles zitiert bei *Doralt*, EStG Kommentar, § 28 Tz. 243).

Die Vereinbarung der Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt begründet unter Miteigentümern grundsätzlich noch kein Mietverhältnis, auch nicht bei fremdüblichem Entgelt. Der Abschluss eines Mietvertrages ist vielmehr nur dann anzunehmen, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, mehr als eine bloße Gebrauchsüberlassung zu begründen. Die Einhebung eines Erhaltungsbeitrages begründet daher kein Mietverhältnis, ebenso wenig die Bemessung des Benützungsentgelts nach den gesetzlichen Regelungen der Zinsbildung oder die Bezeichnung des Entgelts als Miete (für alles *Doralt*, aaO, Tz 244 und die dort verwiesene Rechtsprechung des VwGH).

Wird ein Gebäude ausschließlich von Miteigentümern bewohnt, dann besteht keine Einkunftsquelle, es liegen keine steuerlich beachtlichen Mietverhältnisse zwischen Miteigentümergemeinschaft und den jeweiligen Miteigentümern vor. Die Nutzung erfolgt im Rahmen der privaten Lebensführung, die gemäß § 20 EStG unbeachtlich ist. Ebenso wenig liegt ein steuerlich beachtliches Mietverhältnis vor, wenn nicht der Miteigentümer selbst, sondern eine ihm nahe stehende Person die Wohnung mietet.

Dies bedeutet freilich nicht, dass bei Vermietung **nur einer** Wohnung an eine fremde Person alle anderen Mietverhältnisse an Miteigentümer auf jeden Fall steuerlich anzuerkennen wären. Entscheidend ist vielmehr, ob fremdübliche Mietverträge vorliegen und ob kein Missbrauch vorliegt.

Ob ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis oder eine schlichte Gebrauchsüberlassung zwischen den Miteigentümern und dem einzelnen Miteigentümer bzw. einem nahen Angehörigen des Miteigentümers (der Miteigentümergemeinschaft) besteht, richtet sich nach den Grundsätzen für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen.

Mietverträge zwischen nahen Angehörigen müssen nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und fremdüblich sein (VwGH 1.7.2003, 97/13/0215).

Dies ist u. a. dann zu verneinen, wenn

- die Verträge nicht nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen und keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben; diesfalls muss Fremdüblichkeit nicht mehr geprüft werden (VwGH 17.12.2001, 98/14/0137);
- die Mietzinse zu niedrig angesetzt werden (UFS 7.1.2004, RV/0153-G/03 und 23.10.2006, RV/0758-S/02; VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114);
- der Mietvertrag nicht offen gelegt wird (UFS 24.7.2008, RV/0462-K/06);
- die (allenfalls nur mündlich abgeschlossene) Mietvereinbarung zwischen dem nahen angehörigen Bestandnehmer und der Miteigentümergeinschaft wichtige Vertragsbestandteile - etwa: *Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich, Höhe des Bestandzinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über Mieterinvestitionen, Instandhaltungspflichten und Tragung der Betriebskosten* - nicht enthält (UFS 27.3.2009, RV/0705-L/07).

Gemäß § 45 Abs. 1 MRG idF 3. WÄG ist der Vermieter berechtigt, vom Mieter einen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag zu verlangen, um die Wertbeständigkeit des Mietzinses zu sichern. Dieser Beitrag ist als Bestandteil des Hauptmietzinses anzusehen und unterliegt wie dieser der Verrechnungspflicht (§ 20 MRG). Abs. 3 regelt näher, wann und wie der Vermieter diesen Anspruch bei sonstiger Unwirksamkeit geltend zu machen hat. Voraussetzung dafür ist u. a.,

- dass der Mietvertrag vor dem 1.3.1994 abgeschlossen wurde;
- dass der HMZ bei Wohnungen der
- Kategorie C oder D in brauchbarem Zustand niedriger als der Höchstwert/qm Nutzfläche,
- Kategorie D in nicht brauchbarem Zustand niedriger als der Höchstwert/qm Nutzfläche ist.

Der Unterschiedsbetrag zwischen diesen Beträgen und dem bisherigen HMZ darf als Beitrag verlangt werden.

Der bei Altmieten einhebbare Beitrag richtet sich nach der jeweiligen Kategorieeinstufung der Wohnung und dem jeweils gültigen Kategoriemietzins.

Am 1.1.1982 (Tag des Inkrafttretens des MRG) galt gemäß

§ 16 Abs. 2 Z. 3 MRG folgender monatlicher Höchstwert pro qm Nutzfläche:

"11 S für eine Wohnung der Ausstattungskategorie C, das ist eine Wohnung in brauchbarem Zustand, die zumindest über eine Wasserentnahmestelle und ein Klosett im Inneren verfügt."

Gemäß Abs. 3 richtete sich die Ausstattungskategorie (Abs. 2) nach dem Ausstattungszustand der Wohnung im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages. ...

Gemäß Abs. 4 unterlagen die im Abs. 2 genannten Beträge der Indexierung, die sich aus der Veränderung des vom damaligen Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten Verbraucherpreisindex 1976 oder des an seine Stelle tretenden Index gegenüber dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des MRG ergab bzw. ergeben würde (Sprungklausel von 10%, Aufrundung auf volle 10 Groschen).

Gemäß § 45 Abs. 1 MRG (Stammfassung) war Erhaltungsbeitrag der Unterschiedsbetrag, der sich wie folgt berechnete:

Z. 1 "Für eine *Wohnung*: Von zwei Drittel des Betrages, der sich für die Wohnung bei Zugrundelegung der Berechnungsvorschriften des § 16 Abs. 1 bis 4 als zulässigerweise zu vereinbarenden Hauptmietzins errechnet (Anm.: Kat. C:  $\frac{2}{3}$  von 11 S = 7,33 S) ist der Betrag in Abzug zu bringen, der für die Wohnung als Hauptmietzins ... entrichtet wird."

Abs. 2

"Ist der Hauptmietzins, den der Hauptmieter für einen vor dem Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes gemieteten Gegenstand auf Grund der bisherigen Vorschriften oder einer vorher geschlossenen Vereinbarung zu entrichten hat, so niedrig, dass sich bei Anwendung des Abs. 1 ein Erhaltungsbeitrag errechnet, so darf der Vermieter im Interesse einer rechtzeitigen und vorausschauenden Sicherstellung der Finanzierung der Kosten der jeweils erkennbaren und in absehbarer Zeit notwendig werdenden Erhaltungsarbeiten vom Hauptmieter die Entrichtung des nach Abs. 1 errechneten Erhaltungsbeitrages neben dem bisherigen Hauptmietzins oder erhöhten Hauptmietzins verlangen, sofern der Mietgegenstand in einem Gebäude gelegen ist, für das die Baubehörde den Abbruch weder bewilligt noch aufgetragen hat. Der Vermieter muss sein Verlangen dem Hauptmieter spätestens einen Monat vor dem Zionsstermin, zu dem er die Entrichtung des Erhaltungsbeitrages fordert, schriftlich mit der Verpflichtung bekannt geben, dass er den so geforderten Erhaltungsbeitrag innerhalb von fünf Jahren ab der jeweiligen Entrichtung zur Finanzierung von Erhaltungsarbeiten, deren Kosten durch die anrechenbare Mietzinsreserve nicht gedeckt sind, verwenden und hierüber jeweils zum 30. Juni eines Kalenderjahres eine gesonderte Abrechnung (§ 20 Abs. 3) legen werde; die schriftliche Aufforderung hat ferner die Höhe des für den Mietgegenstand zu entrichtenden Hauptmietzinses oder erhöhten Hauptmietzinses, die Nutzfläche und bei Wohnungen auch die Ausstattungskategorie im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages zu enthalten."

Abs. 5 lautete:

"Verwendet der Vermieter die von den Hauptmietern entrichteten Erhaltungsbeiträge nicht innerhalb der Frist von fünf Kalenderjahren zur Finanzierung einer Erhaltungsarbeit, deren Kosten durch die anrechenbare Mietzinsreserve nicht gedeckt sind, so hat der Vermieter die vom Hauptmieter entrichteten Erhaltungsbeiträge zuzüglich einer angemessenen Verzinsung unverzüglich zurückzuerstatten."

Mit dem 3. Wohnrechtsänderungsgesetz (3. WÄG), BGBl. 800/1993, Artikel II, erfuhr das MRG unter anderem hinsichtlich der Kategoriebeträge (§ 15a neu), der zulässigen Höhe des Hauptmietzinses (§ 16) und der Höhe der Erhaltungsbeiträge (§ 45) eine Wertanpassung an aktuelle Gegebenheiten der Reisentwicklung und des Wohnungsmarktes.

§ 15a

(3) "Der Kategoriebetrag je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat wird für die Ausstattungskategorie

1. A mit 29,60 S,

...

3. C mit 14,80 S

4. D mit 07,40 S

festgesetzt und entsprechend der Regelung des § 16 Abs. 6 valorisiert."

*Anm.: siehe dort: Idexierung nach VPI 1986, Sprungklausel 10%, kaufmännische Rundung auf volle 5 Groschen.*

(4) "Der BMfJ hat diese Beträge sowie alle ab 1. Jänner 1982 wirksam gewordenen Kategoriebeträge samt ihrer jeweiligen Geltungsdauer im Bundesgesetzblatt kundzumachen; ..."

## § 45

(1) Ist der Hauptmietzins, den der Hauptmieter für einen vor dem 1. März 1994 gemieteten Gegenstand auf Grund der bisherigen Vorschriften oder einer vorher geschlossenen Vereinbarung zu entrichten hat, ... bei einer Wohnung der Ausstattungskategorie C oder bei einer Wohnung der Ausstattungskategorie D in brauchbarem Zustand niedriger als 9,90 S je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat und ..., so darf der Vermieter den Unterschiedsbetrag zwischen diesen Beträgen und dem bisherigen Hauptmietzins als Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag verlangen; diese Beträge valorisieren sich entsprechend der Regelung des § 16 Abs. 6. Der Vermieter darf einen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag neben dem bisherigen Hauptmietzins aber nur verlangen, wenn der Mietgegenstand in einem Gebäude gelegen ist, für das die Baubehörde den Abbruch weder bewilligt noch aufgetragen hat.

(2) Der Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag dient dem Interesse einer rechtzeitigen und vorausschauenden Sicherstellung der Finanzierung der Kosten der jeweils erkennbaren und in absehbarer Zeit notwendig werdenden Erhaltungsarbeiten sowie von nützlichen Verbesserungsarbeiten. Der Vermieter muss sein Verlangen dem Hauptmieter spätestens einen Monat vor dem Zinstermin, zu dem er die Entrichtung des Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages fordert, schriftlich mit der Verpflichtung bekannt geben, dass er den so geforderten Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag zur Finanzierung von Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten, deren Kosten durch die anrechenbare Mietzinsreserve nicht gedeckt sind, verwenden werde; die schriftliche Aufforderung hat ferner die Höhe des für den Mietgegenstand zu entrichtenden Hauptmietzinses, die Nutzfläche und bei Wohnungen auch die Ausstattungskategorie zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages zu enthalten."

Der Gesetzgeber des 3. WÄG bestimmte somit die für die Errechnung des von Altmietern geforderten Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages relevante Messgröße neu: nunmehr stellte das Gesetz den **vollen** (leicht abgeminderten) Höchstbetrag der bisherigen Hauptmiete gegenüber, z. B.:

Kategorie C+D ATS 9,90/qm abzüglich bisheriger HMZ = **Erh.-u Verbess.-Beitrag**.

Die Bestimmung des § 45 Abs. 5 MRG/Stammfassung betreffend 5 Jahres-Frist für die Durchführung und Rückzahlungsverpflichtung bei Nichtdurchführung von Erhaltungsarbeiten entfiel.

Der mit "Vereinbarungen über die Höhe des Hauptmietzinses" übertitelte § 16 MRG idF 3. WÄG lautet:

(1) (Freie Vereinbarungen, ohne die in Abs. 2 bis 5 geregelten Beschränkungen)

(2) Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so darf der zwischen dem Vermieter und dem Mieter für eine gemietete Wohnung der Ausstattungskategorien A, B oder C vereinbarte Hauptmietzins je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat den angemessenen Betrag nicht übersteigen, der ausgehend vom Richtwert (§ 1 RichtWG) unter Berücksichtigung allfälliger Zuschläge und Abstriche zu berechnen ist. Für die Berechnung des demnach zulässigen Hauptmietzinses sind im Vergleich zur mietrechtlichen Normwohnung (§ 2 Abs. 1 RichtWG) entsprechende Zuschläge zum oder Abstriche vom Richtwert für werterhöhende oder wertvermindernde Abweichungen vom standard der mietrechtlichen Normwohnung nach der allgemeinen Verkehrsauffassung und der Erfahrung des täglichen Lebens vorzunehmen, wobei die folgenden, für die Bewertung einer Wohnung bedeutsamen Umstände im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages zu berücksichtigen sind:

1. die Zweckbestimmung der Wohnung, ihre Stockwerkslage, ihre Lage innerhalb eines Stockwerks, ihre über oder unter dem Durchschnitt liegende Ausstattung mit anderen Teilen der Liegenschaft, beispielsweise mit Balkonen, Terrassen, Keller- oder Dachbodenräumen, Hausgärten oder Abstellplätzen, ihre sonstige Ausstattung oder Grundrissgestaltung, eine gegenüber der Normwohnung bessere Ausstattung oder Grundrissgestaltung, jedoch nur, wenn sie nicht allein auf Kosten des Hauptmieters vorgenommen wurde,
2. die Ausstattung der Wohnung (des Gebäudes) mit den in § 3 Abs. 4 RichtWG angeführten Anlagen, Garagen, Flächen und Räumen, wobei die jeweiligen Zuschläge mit den bei der Ermittlung des Richtwertes abgezogenen Baukostenanteilen begrenzt ist,
3. die Verpflichtung des Vermieters zur Erhaltung einer Etagenheizung, die er errichtet oder deren Errichtungskosten er übernommen hat, durch einen entsprechenden Zuschlag,
4. die Lage (Wohnumgebung) des Hauses,
5. der Erhaltungszustand des Hauses,
6. die gegenüber der mietrechtlichen Normwohnung niedrigere Ausstattungskategorie bei einer Wohnung der Ausstattungskategorie B und ... C durch entsprechende Abstriche."

(3) Für werterhöhende oder wertmindernde Abweichungen gemäß Abs. 2 Z. 4 sind je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat Zuschläge oder Abstriche bis zur Höhe von 0,33 vH der Differenz zwischen dem der Richtwertermittlung zugrunde gelegten Grundkostenanteil (§ 3 Abs. 2 und 5 und § 6 RichtWG) und den der Lage des Hauses entsprechenden Grundkostenanteilen je Quadratmeter der Nutzfläche zulässig, die unter Berücksichtigung der nach der Bauordnung zulässigen Bebaubarkeit für die Anschaffung von bebauten Liegenschaften, die überwiegend Wohnzwecken dienen, in dieser Lage (Wohnumgebung) üblicherweise aufgewendet werden.

(4) Ein Zuschlag nach Abs. 3 ist nur dann zulässig, wenn die Liegenschaft, auf der sich die Wohnung befindet, eine Lage aufweist, die besser ist als die durchschnittliche Lage (§ 2 Abs. 3 RichtWG), und wenn die für den Lagezuschlag maßgebenden Umstände dem

Mieter in Schriftform bis spätestens bei Zustandekommen des Mietvertrages ausdrücklich bekanntgegeben worden sind.

(5) Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so darf der für eine Wohnung der Ausstattungskategorie D vereinbarte Hauptmietzins je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat 7,40 S nicht übersteigen; befindet sich diese Wohnung jedoch in brauchbarem Zustand, so darf ein Hauptmietzins bis zu einem Betrag von 14,80 S je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat vereinbart werden.

(6) *Anm.: Wertsicherung nach dem VPI 1986, Sprungklausel 10% und kaufmännische Rundung auf volle 10 Groschen.*

Die Richtwerte nach dem RichtWG betrugen laut jeweiliger Verordnung des Bundesministers für Justiz:

- am 1.1.2000 = 55,00 S

- am 1.1.2001 = 55,80 S

- am 1.1.2002 = 57,20 S

- am 1.1.2003 = 4,24 Euro

## **Erwägungen**

Spruchpunkt 1.: Die Beschwerde erweist sich im Umfang der Anfechtung der Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer 1999 und 2000 als berechtigt, sodass ihr insoweit mittels Aufhebung Folge zu geben war.

Spruchpunkt 2.: Durch die Aufhebung der o. a. Bescheide sind die in Verbindung damit erlassenen Steuerbescheide aus dem Rechtsbestand fortgefallen, und die ursprünglich erlassenen Umsatzsteuerbescheide gehören wieder dem Rechtsbestand an. Sie sind zwar vorläufig erlassen worden, doch steht ihrer Endgültigerklärung die bereits eingetretene Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Abgabe(n) entgegen. Im Übrigen erleiden die Bf dadurch keine Beeinträchtigung ihrer Rechtsposition, weil diese Umsatzsteuerbescheide dem in den Steuererklärungen zum Ausdruck gebrachten Begehren der Bf Rechnung tragen. Es war daher die Beschwerde insoweit gemäß § 261 Abs. 1 lit. a BAO mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Spruchpunkt 3.: Auf Grund des oben dargestellten Sachverhaltes, der darauf Bezug habenden Beweiswürdigung und der maßgeblichen Rechtslage (insbesondere MRG idF 3. Wohnrechtsänderungsgesetz, BGBl. Nr. 800/1993) erscheint die Beschwerde im Umfang der Anfechtung der Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 bis 2006 und Einkünfte-Feststellung für 1999 bis 2006 unbegründet, sodass ihr insoweit keine Folge zu geben war.



## **Zulässigkeit einer Revision**

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Im vorliegenden Beschwerdefall wird keine Rechtsfragen aufgeworfen, deren Lösung grundsätzliche Bedeutung zukommt: Einerseits handelt es sich um Streitthemen, die auf Ebene der Sachverhaltsermittlung Beweis würdigend zu lösen waren (Vorliegen von Wiederaufnahmegründen). Andererseits bereiten die aufgeworfenen Rechtsfragen (Ermessensübung; Spruchauswirkung des festgestellten Sachsubstrates auf die neuen Abgaben- und Feststellungsbescheide; mietrechtliche Zinsvorschriften; steuerrechtliche Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen; schlichte Gebrauchsregelung zwischen Vermieter und Mietern, welche zugleich Miteigentümer oder nahe Angehörige der Vermieter sind) weder besondere Schwierigkeiten bei der Anwendung verfahrensrechtlicher Bestimmungen oder des Umsatzsteuer- und Ertragsteuerrechtes, noch fehlt es, wie oben ausgeführt, an einschlägiger Rechtsprechung des VwGH.

Wien, am 11. Mai 2015