

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf. nunmehr vertreten durch KPMG Niederösterreich, Bahnhofplatz 1a/1/3, 2340 Mödling, über die Beschwerde vom 25.7.2006 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 26.6.2006, betreffend Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2003 gemäß § 299 BAO, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Einer Sachverhaltsdarstellung des Finanzamtes ist Folgendes zu entnehmen:

*"Die Personen Ehegatte/Ehegattin haben die Liegenschaft G., L-gasse am 14.7.2000 von ... um einen Kaufpreis von ÖS 6,5 Mio erworben.*

*Da Fr. Ehegattin darin eine Ordination führen will bzw. bereits führt, wurde zwischen den beiden Personen Ehegatte und Ehegattin eine Hausgemeinschaft gegründet und ein Vorvertrag zu einem Mietvertrag zwischen der Hausgemeinschaft und Ehegattin als Unternehmerin abgeschlossen.*

*In den Steuererklärungen 2000 bis 2002 wurde von den Errichtungs- und Renovierungskosten ein Vorsteuerabzug im Ausmaß von 17,18% der gesamten Vorsteuer vorgenommen (im Verhältnis der Nutzfläche).*

*Von 17.-26.11.03 wurde eine Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2002 vorgenommen. Im Zuge dieser Prüfung wurden am 26.11.2003 berichtigte Steuererklärungen für die Jahre 2000 bis 2002 abgegeben, worin abweichend von den bisherigen Erklärungen nunmehr die gesamte Vorsteuer als betrieblich veranlasst zur Rückzahlung begeht wurde. Dieses Begehen begründete sich auf den Erlassenentwurf GZ 09 1202/2-IV/9/03 vom 29.9.2003, welcher allerdings in dieser Fassung niemals in Kraft getreten ist. In den Vorworten im*

*Intranet zu diesem Erlassentwurf war auch empfohlen worden, in offenen Verfahren bis zur Erlassung einer endgültigen Regelung zuzuwarten.*

*Hier war jedoch nicht gewartet worden, sondern der Fall wurde antragsgemäß abgeschlossen und sämtliche Vorsteuern wurden zur Gänze gutgeschrieben und ausbezahlt (in Anlehnung an RZ 1912a des Erlassentwurfs).*

*Es gelangten somit die gesamten Vorsteuern aus der Errichtung/Renovierung des Hauses zur Rückzahlung:*

*2000: € 3.618,16*

*2001: € 30.996,32*

*2002: € 75.450,70*

*Die Bescheide dieser Jahre ergingen nach Abschluss der BP am 15.12.2003 (eine Aufhebung gem. § 299 BAO innerhalb der Jahresfrist ist nicht mehr möglich).*

*Die Bescheide 2003 (Umsatzsteuer Guthaben € 81.665,51) und 2004 (Umsatzsteuer Guthaben € 4.462,52) sind am 29.6.2005 bzw. 29.4.2005 ergangen.*

*Es ergeht nun die Frage an den Fachbereich, in welcher Weise die rechtskräftig veranlagten Jahre 2000-2002 richtig gestellt werden können (für die Jahre 2003 und 2004 wird im Zuge der Prüfung hoffentlich auch nach Jahresfrist noch die Möglichkeit einer Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 gefunden werden) bzw. ob die Führung eines Hausgemeinschaftsaktes überhaupt richtig ist."*

Der am 15.7.2003 abgeschlossene Vorvertrag lautet wie folgt:

*"Abgeschlossen zwischen Mag. Ehegatte, ... und Ehegattin, ....als Vermieter und Ehegattin, ..., als Mieterin wie folgt:*

*1.*

*Mag. Ehegatte und Ehegattin kurz Vermieter, sind grundbürgerliche Eigentümer der bebauten Liegenschaft EZ ... KG G. mit dem Grundstück Nr. ...., das eine Gesamtfläche von 3... m<sup>2</sup> hat. Auf der Liegenschaft befindet sich ein Gebäude.*

*Frau Ehegattin ist Fachärztin ... und wird sich ... selbständig machen und eine Ordination eröffnen.*

*2.*

*Ehegattin, kurz Mieterin, mietet einen Teil der bebauten Liegenschaft mit einer Gesamtfläche von ca. 55 m<sup>2</sup> - wie in der Baubeschreibung dargestellt - als Ordination. Das Mietverhältnis beginnt voraussichtlich im April 2004. Der monatliche Mietzins beträgt € 5.80/m<sup>2</sup> exklusive Betriebskosten zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer. Der Mietzins ist am 1. eines Monats zur Zahlung fällig. Das Mietverhältnis wird auf unbestimmte Zeit begründet. Die Mieterin verpflichtet sich, auf Wunsch der Vermieter, einen schriftlichen Mietvertrag abzuschließen.*

*3.*

*Die Vermieter verpflichten sich, die Räumlichkeiten an Ehegattin zu den in Pkt. 2 genannten Bedingungen zu vermieten sowie die Ordination laut Baubeschreibung vor Mietbeginn auszubauen.*

4.

*Die Kosten der Errichtung dieses Vorvertrages und des späteren Mietvertrages sowie alle damit verbundenen Kosten und öffentlichen Abgaben trägt die Mieterin."*

Das Finanzamt hob den Umsatzsteuerbescheid 2003 mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 26. Juni 2006 mit der Begründung auf, die Ehegatten seien je zur Hälfte Eigentümer des Wohnhauses in G., L-gasse. In dem am 15. Juli 2003 abgeschlossenen Vormietvertrag zwischen den Ehegatten als Vermieter einerseits und der Ehegattin als Mieterin andererseits würden ca. 55 m<sup>2</sup> (17,18% der Wohnnutzfläche) als Ordination deklariert. Es ergebe sich somit die Besonderheit, dass die Ehegattin sowohl Vermieterin als auch Mieterin der ihrem Miteigentumsanteil quotenmäßig zuzuordnenden Ordinationsräume sei, das entspreche 8,59% (17,18 x 50%) der Wohnnutzfläche. Da eine Miete der eigenen Räume nicht möglich sei, seien nur jene Mietkosten im Rahmen der Einkunftsquelle Vermietung zu erfassen, die auf die im Miteigentumsanteil des Ehegatten enthaltenen Quote Deckung finden würde, somit die anderen 8,59%. Der betrieblich genutzte Teil des Hauses gehöre somit nur anteilig (betriebliche Nutzung x Miteigentumsquote) zum Betriebsvermögen der Ehegattin als Ärztin, der in der Miteigentumsquote des Ehegatten Deckung findende Teil der Ordination sei - unter der Voraussetzung der fremdüblichen Vermietung - bei diesem im Rahmen der Einkunftsart der Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Da keine anderen Teile an fremde Personen vermietet würden und nur die an den Ehegatten gezahlten Mieten steuerlich im Rahmen der Vermietung und Verpachtung zu erfassen seien, fehle es an der für ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO erforderlichen Personenmehrheit. Daher sei auch umsatzsteuerrechtlich nicht von einem Unternehmen Hausgemeinschaft auszugehen. *"Vielmehr sind [dem Ehegatten] als Vermieter - und bei Erzielung von steuerpflichtigen Umsätzen vorsteuerabzugsberechtigt - und [der Ehegattin] als Ärztin jeweils Einzelunternehmer, die ihrerseits die auf das Betriebsvermögen entfallenden anteiligen Hauskosten (8,59%) und die Hälfte der Mietzahlungen an den Ehegatten - allerdings ohne Vorsteuerabzug, weil ärztliche Leistungen unecht steuerbefreit sind - als Betriebsausgaben absetzen kann."* Der Umsatzsteuerbescheid für 2003 hätte somit nicht ergehen dürfen.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. am 25. Juli 2006 Berufung (nunmehr Beschwerde) und brachte vor, die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2003 gemäß § 299 BAO sei damit begründet worden, dass die Ehefrau als Miteigentümerin des Wohnhauses nicht an sich selbst Ordinationsräume vermieten könne und daher umsatzsteuerlich nicht von einer Hausgemeinschaft auszugehen sei, weswegen der Umsatzsteuerbescheid 2003 nicht ergehen hätte dürfen.

Dem sei entgegenzuhalten, dass einer Miteigentumsgemeinschaft, wenn sie als solche auch nach außen auftrete, im Geschäftsverkehr Rechtspersönlichkeit zukomme.

Mietverträge über die im Miteigentum stehenden Objekte seien daher mit der Miteigentumsgemeinschaft zu schließen. Im Rahmen einer Miteigentumsgemeinschaft könne daher auch ein einzelner Miteigentümer mit sich selbst Verträge abschließen.

Die Unternehmereigenschaft einer Miteigentumsgemeinschaft werde auch im Umsatzsteuerrecht anerkannt. So normiere § 2 (1) UStG, dass ein Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit umfasse, auch wenn eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werde. § 2 (1) UStG anerkenne daher ausdrücklich auch die Unternehmereigenschaft von Personenvereinigungen, die nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig würden.

Auch die UStR, Rz 183, würden ausdrücklich die Unternehmereigenschaft von Miteigentumsgemeinschaften anerkennen, wenn sie als solche durch Vermietungstätigkeit nach außen hin in Erscheinung trete, wobei auch die Vermietung an einzelne Miteigentümer erfolgen könne.

Dies entspreche auch der Rechtsprechung des VwGH (764/76; 98/13/0084). Lt. Judikat vom 27. Mai 1998 (98/13/0084) führe der VwGH aus, dass die Unternehmereigenschaft der Miteigentumsgemeinschaft hinsichtlich der Vermietungstätigkeit vorliege, sofern nicht eine bloße Gebrauchsregelung zwischen den einzelnen Miteigentümern getroffen werde. Von einer solchen Gebrauchsregelung sei im Regelfall bei der Vermietung zu eigenen Wohnzwecken auszugehen. Die Miteigentumsgemeinschaft der beiden Ehegatten (=Bf.) habe die Vermietungsvereinbarung gerade nicht zu Wohnzwecken an einzelne Miteigentümer vermietet, sondern zu betrieblichen Zwecken (Nutzung als Ordination). Es liege daher keine bloße Gebrauchsregelung zwischen den Miteigentümern vor.

Nach Ruppe (UStG, § 2 Tz 31) liegt bei Miteigentumsgemeinschaften immer dann eine unternehmerische Tätigkeit vor, wenn ein Miteigentümer aufgrund eines Mietvertrages mit der Hausgemeinschaft eine Wohnung benütze. Nach der herrschenden Rechtsprechung und Literatur sei die Hausgemeinschaft der beiden Ehegatten daher Unternehmerin iSd UStG. Der Umsatzsteuerbescheid 2003 sei daher zu Recht an die Hausgemeinschaft als Unternehmerin ergangen und daher nicht aufzuheben. Zudem widerspreche die Aufhebung des Abgabenbescheides auch dem Grundsatz von Treu und Glauben, da bei der Hausgemeinschaft für die Umsatzsteuer 2000 bis 2002 bereits eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durchgeführt worden sei. Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung sei an die Miteigentumsgemeinschaft ergangen und habe keine Feststellungen ergeben. Im Rahmen der Betriebsprüfung seien sogar berichtigte Umsatzsteuererklärungen abgegeben worden, welche durch die Betriebsprüfung veranlagt worden seien. Die Unternehmereigenschaft der Hausgemeinschaft sei daher eindeutig anerkannt worden.

Nach dem Erlass des BMF, GZ BMF-010103/0023-VI/2006 vom 6. April 2006, Punkt 2.4., sei der Grundsatz von Treu und Glauben bei der Aufhebung von Bescheiden gemäß § 299 BAO zu beachten. Aufgrund der Veranlagung der berichtigten Umsatzsteuererklärungen

im Rahmen der Betriebsprüfung sei die Hausgemeinschaft als Unternehmerin iSd UStG akzeptiert worden, weswegen der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine abweichende Beurteilung für die Folgejahre spreche (unter Hinweis auf Erlass des BMF, GZ BMF-010103/0023-VI/2006 vom 6. April 2006, Punkt 3.2.). Der Aufhebungsbescheid vom 26. Juni 2006 hätte somit nicht ergehen dürfen.

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Nachdem der ursprünglich zuständige Richter verstorben war, wurde die Beschwerde mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 15.5.2018 mit Wirksamkeit vom 22.5.2018 dem nunmehr ausgewiesenen Richter übertragen.

Die Bf. hat mit Schreiben vom 4.7.2018 den ursprünglich gestellten Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhaltsfeststellungen und Beweiswürdigung**

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage; nach Erwerb einer Liegenschaft durch ein Ehepaar hat die so gebildete Hausgemeinschaft 17,18% an die Ehegattin vermietet, die darin eine Ordination führt.

Hierüber wurde ein schriftlicher Vorvertrag zum Mietvertrag zwischen der Hausgemeinschaft und Ehegattin als Unternehmerin abgeschlossen. Der Mietvertrag selbst ist offensichtlich mündlich abgeschlossen worden.

Das Finanzamt hat nicht bezweifelt, dass der Vertrag zwischen der Hausgemeinschaft und der Miteigentümerin den Kriterien entspricht, die die Judikatur an die Anerkennung von Verträgen zwischen Nahestehenden knüpft. Der Vertrag selbst ist zwar nur mündlich abgeschlossen worden, die wesentlichen Vertragspunkte, die einen klaren und eindeutigen Inhalt haben, sind allerdings im Vorvertrag festgehalten worden.

Zwei Vertragspunkte lassen an der Fremdüblichkeit zweifeln: der für einen Neubau geringe Mietzins und der Umstand, dass im Vorvertrag keine Wertsicherung vereinbart wurde. Der tatsächlich bezahlte Mietzins ist aber wesentlich höher; in den Jahren 2005 bis 2016 hat die Hausgemeinschaft jährliche Umsätze zwischen 12.143,58 € und 23.334,71 € erklärt.

Daher kann - auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass das Finanzamt trotz mehrfacher Überprüfung im Rahmen einer Außenprüfung die Fremdüblichkeit nicht in Zweifel gezogen hat - der Mietvertrag steuerlich anerkannt werden.

Überdies kann weiters davon ausgegangen werden, dass die Hausgemeinschaft nach außen als Unternehmerin in Erscheinung getreten ist, weisen doch die im Akt liegenden Rechnungen überwiegend die Hausgemeinschaft als Adressaten auf.

## 2. Rechtsgrundlagen

§ 299 Abs. 1 erster Satz BAO lautet:

*"Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist."*

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (Fischerlehner, Abgabenverfahren<sup>2</sup> (2016), § 299 Anm 7). Bei einer Aufhebung von Amts wegen darf zwar die ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid ergänzt bzw. richtiggestellt werden, es darf aber kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (VwGH 28.10.2014, 2012/13/0116).

§ 2 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

*"Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird."*

Das Finanzamt hat als Aufhebungsgrund den Umstand herangezogen, es sei umsatzsteuerrechtlich nicht von einem Unternehmen Hausgemeinschaft auszugehen, und dies mit einer ertragsteuerlichen Sichtweise begründet; da nämlich keine anderen Teile an fremde Personen vermietet würden und nur die an den Ehegatten gezahlten Mieten steuerlich im Rahmen der Vermietung und Verpachtung zu erfassen seien, fehle es an der für ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO erforderlichen Personenmehrheit.

Entscheidend für die Unternehmereigenschaft einer Hausgemeinschaft ist, ob sie als solche nach außen in Erscheinung tritt und Leistungen erbringt. Vermietung gegenüber einzelnen Miteigentümern genügt (Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 2 Tz 31, unter Verweis u.a. auf VwGH 28.11.2007, 2004/15/0131). Diese Rechtsansicht kommt auch im Urteil des EuGH 21.4.2005, C-25/03, "HE", zum Ausdruck, in dem die Gemeinschaft der Ehegatten selbst nicht umsatzsteuerrechtlich nach außen hin auftrat und deshalb die beiden Ehegatten direkt als Leistungsempfänger galten (sh. RNr 23).

Unter diesem Aspekt erweist sich die Begründung des angefochtenen Bescheides nicht als tragfähig, wobei hinzuzufügen ist, dass für die umsatzsteuerliche Zuordnung von gemischt genutzten Gebäuden nur bis 1999 die ertragsteuerliche Zuordnung maßgeblich war.

Es ist aber auch nicht erkennbar, dass die Unternehmereigenschaft der Hausgemeinschaft aus einem anderen Grund verneint werden könnte; da auch vom Finanzamt nicht bezweifelt wird, dass die Miteigentümerin die Ordination aufgrund eines Mietvertrages benutzt, liegt keine bloße Gebrauchsregelung zwischen Miteigentümern vor, die keinen Leistungsaustausch bewirken würde (sh. hierzu Ruppe/Achatz aaO).

Der Beschwerde war daher schon aus diesem Grund Folge zu geben, ohne dass auf das Beschwerdebegehren hinsichtlich der möglichen Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben eingegangen werden musste. Hingewiesen sei weiters darauf, dass der Aufhebungsbescheid keine Begründung der Ermessensübung enthält.

### **3. Zulässigkeit einer Revision**

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

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da neben vom VwGH bereits geklärten Rechtsfragen (sh. VwGH 28.10.2014, 2012/13/0116; 28.11.2007, 2004/15/0131) nur Fragen der Beweiswürdigung vorliegen.

Wien, am 19. Juli 2018