

IM NAMEN DER REPUBLIK

I. Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Schneider Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Nibelungenstraße 19, 6845 Hohenems, über die Beschwerden vom 23. September 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 09. September 2022 betreffend den ersten Säumniszuschlag hinsichtlich Umsatzsteuerfestsetzung 01-06/2021 und Umsatzsteuerfestsetzung 07-12/2021, Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

Die Vorlageanträge werden als unzulässig zurückgewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Schneider Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Nibelungenstraße 19, 6845 Hohenems, über die Beschwerden vom 23. September 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 18. Juli 2022 betreffend Umsatzsteuer 2020, vom 30. August 2022 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 01-06/2021 und Umsatzsteuerfestsetzung 07-12/2021, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Notariatsakt vom 15.12.2020 schlossen die Beschwerdeführer mit den (Schwieger-)Eltern einen Schenkungs-, Wohnungseigentums- und Pflichtteilverzichtsvertrag ab. Vor Abschluss des Notariatsaktes gaben die (Schwieger-)eltern, basierend auf den vorliegenden Plänen vom 13.05.2020, die Erstellung eines Nutzwertgutachtens betreffend dem Objekt ***1*** 2 / ***2*** 38b in ***3*** ***4*** mit der Einlagezahl ***5*** zum Zweck der Begründung von Wohnungseigentum iSd WEG 2002 in Auftrag. Beim Objekt ***1*** 2 in ***3*** ***4*** mit

der Einlagezahl ***5*** handelte es sich ursprünglich um ein baubehördlich genehmigtes Einfamilienhaus der (Schwieger-)Eltern.

Die wesentlichen Punkte des **Notariatsaktes vom 12.12.2020** lauten:

„Drittens

[...]

*Herr ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7*** schenken und übergeben nunmehr je 1/2 Anteil in Ansehung vom Ganzen an der Liegenschaft in EZ ***5*** mit Gst.Nr. ***9*** an ihre Tochter, Frau ***10*** ***11*** und deren Ehegatten, Herrn ***12*** ***11***.*

[...]

Fünftens

Bedingungen, Gegenleistung und Auflagen der Schenkung:

Im Übrigen erfolgen vorstehende Schenkungen unter folgenden Bedingungen, Gegenleistungen beziehungsweise Auflagen:

A) Leibrente:

*1) Die Vertragsparteien vereinbaren die Leistung einer monatlichen Leibrente in Höhe von insgesamt € 700,00 (siebenhundert Euro), beginnend ab dem der Vertragsunterfertigung folgenden Monatsersten und fällig immer am ersten Tag des folgenden Monats, wobei ein Respiro von fünf Tagen als vereinbart gilt. Diese Leibrente gebührt Herrn ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7*** auf ihre Lebenszeit. Bei Nichteinhaltung der vereinbarten Zahlungstermine sind von den jeweils fälligen Rentenzahlungen jährliche Verzugszinsen in Höhe von 6% (sechs Prozent) über dem jeweiligen Basiszinssatz, höchstens jedoch 12% (zwölf Prozent), zu leisten.*

2) Festgehalten wird, dass bei Versterben eines Berechtigten die Leibrente für den verbliebenen Berechtigten vollumfänglich weiterbesteht.

*3) Die Verpflichtungen aus diesem Vertrag gehen auf die Rechtsnachfolger der Verpflichteten im Eigentum der gegenständlichen Liegenschaftsanteile über, sodass auch diese zu den Leibrentenzahlungen zu den vereinbarten Konditionen verpflichtet sind. Mehrere Rechtsnachfolger haften für die Erfüllung der Rentenzahlung zur ungeteilten Hand. Die Zahlungen sind 12-mal jährlich auf ein von Herrn ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7*** noch bekannt zu gebendes Konto eines inländischen Geldinstitutes Spesen- und abzugsfrei zu überweisen.*

4) Es wird Wertbeständigkeit der Rentenforderung von monatlich € 700,00 (siebenhundert Euro) vereinbart. Als Maß für die Berechnung der Leibrentenforderung gilt der Verbraucherpreisindex (VPI) oder ein an seine Stelle tretender Index. Ausgangsbasis einer Berechnung ist hiefür der Monat September 2020, wobei Schwankungen der Indexzahl nach oben oder unten bis 2% (zwei Prozent) unberücksichtigt bleiben. Dieser Spielraum ist bei jedem Überschreiten nach oben oder unten neu zu berechnen, wobei stets die erste außerhalb des

Spielraums gelegene Indexzahl die Grundlage für die Neufestsetzung des Rentenbetrages zu bilden hat. Die neue Rentenforderung ist ab dem auf die Bekanntgabe der Indexänderung folgenden Rentenzahlungstermin fällig. Einvernehmlich wird festgehalten, dass der Verzug mit der Geltendmachung der Wertsicherung keinen Verzicht darstellt und die Geschenkgeberseite berechtigt ist, die sich aus der Indexveränderung ergebenden Beträge innerhalb der Verjährungsfrist auch rückwirkend einzufordern.

5) Sollten Frau ***10*** ***11*** und Herr ***12*** ***11*** oder ihre Rechtsnachfolger im Eigentum der schenkungsgegenständlichen Liegenschaftsanteile mit zwei aufeinander folgenden Rentenbeträgen in Verzug geraten, ist die Leibrente auf Wunsch von Herrn ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7*** nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu kapitalisieren und der sich ergebende Betrag in einem zur sofortigen Zahlung fällig. Im Übrigen gelten die im vorstehenden Vertragspunkt 1) vereinbarten Verzugszinsen.

6) Vorstehend vereinbarte Leistung wird als Reallast der Leibrente im Betrag von monatlich € 700,00 (siebenhundert Euro) samt Verzugszinsen und Wertsicherung begründet und ob der übergabegenständlichen jeweils 247/774 Anteile, verbunden zu gemeinsamem Wohnungseigentum an W 1, sowie der jeweils 13/774 Anteile, verbunden zu gemeinsamem Wohnungseigentum an g 3, jeweils in EZ ***5***. grundbücherlich sichergestellt.

B) Wohnungsgebrauchsrecht:

1) Frau ***10*** ***11*** und Herr ***12*** ***11*** mit Rechtswirksamkeit für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentum von jeweils 127/774 Anteilen, verbunden mit Wohnungseigentum W 2, sowie von jeweils 5/774 Anteilen, verbunden mit Wohnungseigentum C 4, jeweils auf EZ ***5*** mit Gst.Nr. ***9***, - im folgenden kurz „Wohnungsgebrauchsverpflichtete“ genannt - räumen hiemit Herrn ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7*** - im folgenden kurz „Wohnungsgebrauchsberechtigte“ genannt, das lebenslange und entgeltliche, grundbücherlich sicherzustellende Wohnungsgebrauchsrecht an den Wohnungseigentumsobjekten W 2 und C 4 mit der Adresse „***2*** 38b“ ein.

2) Entgeltlich bedeutet, dass die Wohnungsgebrauchsberechtigten für die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes ein Entgelt in Höhe von monatlich € 1.000,00 (eintausend Euro) zu leisten haben. **Eine Umsatzsteuer wird nicht vereinbart.** Im Hinblick auf das vorgenannte, monatlich zu leistende Entgelt kommen die Vertragsparteien zudem wie folgt überein:

2.1) Die Leistung des monatlichen Entgelts sowie die Betriebskosten sind, beginnend mit dem an die allseitige Vertragsunterfertigung anschließenden Monats, jeweils im Vorhinein bis spätestens zum fünften eines jeden Monats auf das noch bekannt zu gebende Konto der Wohnungsgebrauchsverpflichteten einzubezahlen.

2.2) Rechtzeitigkeit der Entgelt- und Betriebskostenzahlung ist nur gewährt, wenn diese bis zum angegebenen Tage (fünfter eines jeden Kalendermonats) auf dem Konto der Wohnungsgebrauchsverpflichteten gutgeschrieben wird. Im Falle des Verzuges sind, unbeschadet sonstiger Ansprüche, Verzugszinsen in der jeweils geltenden Bankrate zuzüglich 6% (sechs Prozent) vom Tag der Fälligkeit an zu entrichten. Die Vertragsparteien stellen einvernehmlich fest, dass das vereinbarte Entgelt als angemessen gilt.

2.3) Es wird Wertbeständigkeit des Entgelts vereinbart. Als Maß für die Berechnung der Entgeltforderung gilt der Verbraucherpreisindex (VPI) oder ein an seine Stelle tretender Index.

Ausgangsbasis einer Berechnung ist hierfür der Monat September 2020, wobei Schwankungen der Indexzahl nach oben oder unten bis 2% (zwei Prozent) unberücksichtigt bleiben. Dieser Spielraum ist bei jedem Überschreiten nach oben oder unten neu zu berechnen, wobei stets die erste außerhalb des Spielraums gelegene Indexzahl die Grundlage für die Neufestsetzung des Entgeltbetrages zu bilden hat. Das neue Entgelt ist ab dem auf die Bekanntgabe der Indexänderung folgenden Entgeltzahlungstermin fällig.

Einvernehmlich wird festgehalten, dass der Verzug mit der Geltendmachung der Wertsicherung keinen Verzicht darstellt und die Geschenkgeberseite berechtigt ist, die sich aus der Indexveränderung ergebenden Beträge innerhalb der Verjährungsfrist auch rückwirkend einzufordern.

3) Die mit der Ausübung des Wohnungsgebrauchsrechtes verbundenen verbrauchsabhängigen Betriebskosten (wie für Strom, Kanal, Müll, Telefon, etc.) sowie Schönheitsreparaturen und den Ersatz von Haushalts- und Elektrogeräten haben die Wohnungsgebrauchsberechtigten zusätzlich zum Entgelt gemäß vorstehendem Punkt 2) selbst zu tragen und an die jeweils zuständigen Stellen abzuführen. Hiervon abweichend sind die Gesamtkosten für Heizung, Grundsteuer und Feuerversicherung zu insgesamt 1/3 Anteil von den Wohnungsgebrauchsberechtigten zu tragen. Alle übrigen Kosten der Liegenschaft, insbesondere für Reparaturen an der Gebäudesubstanz, Instandhaltungen, Versicherungen, Steuern und Abgaben, sowie die Dotierung des Rücklagenfonds sind von den Liegenschaftseigentümern zu tragen.

4) Festgehalten wird, dass bei Erlöschen des Wohnungsgebrauchsrechtes für einen Berechtigten das Wohnungsgebrauchsrecht für den zweiten Berechtigten vollumfänglich weiterbesteht.

5) Die Wohnungsgebrauchsberechtigten sind berechtigt, persönliche Gäste bei sich nächtigen zu lassen oder auch eine Pflegeperson oder nach Versterben eines der beiden Wohnungsgebrauchsberechtigten einen eventuell späteren Ehegatten oder Lebensgefährten bei sich wohnen zu lassen, wobei jedoch für diese Person kein eigenes Wohnungsgebrauchsrecht entsteht und diese Person spätestens beim Tod der übergebenden Seite die gegenständliche Wohnung wieder zu verlassen hat. Der übergebenden Seite ist es jedoch untersagt, die vom Wohnungsgebrauchsrecht umfassten Räumlichkeiten anderen als den vorstehend angeführten Personen entgeltlich oder unentgeltlich und aus welchem Rechtstitel auch immer zur Nutzung zu überlassen.

6) Einvernehmlich vereinbart wird, dass vorstehendes Wohnungsgebrauchsrecht für den hiervon betroffenen Berechtigten für den Fall endet, falls der Berechtigte voraussichtlich für einen nicht nur vorübergehenden Zeitraum nicht mehr in der Lage ist das Wohnungsgebrauchsrecht auszuüben und eine Rückkehr in die gegenständliche Wohnung nicht zu erwarten ist, worüber im Zweifel der Hausarzt des Wohnungsgebrauchsberechtigten zu entscheiden hat. In diesem Fall verpflichtet sich der hiervon betroffene Wohnungsgebrauchsberechtigte bzw. dessen Vorsorgebevollmächtigter oder Erwachsenenverteter eine verbücherungsfähige Löschungserklärung Wohnungsgebrauchsrechtes zu unterfertigen.

*7) Dieses Wohnungsgebrauchsrecht wird als Dienstbarkeit begründet und ob der EZ ***5*** grundbücherlich sichergestellt.*

Einverleibung der Löschung seines zur

C) BELASTUNGS- UND VERÄÜßERUNGSVERBOT:

1) Frau ***10*** ***11*** und Herr ***12*** ***11***, aufgrund vorstehender Schenkungen Miteigentümer von je 247/774 Anteilen, verbunden zu gemeinsamem Wohnungseigentum an W 1, von je 127/774 Anteilen, verbunden zu gemeinsamem Wohnungseigentum an W 2, von je 13/774 Anteilen, verbunden zu gemeinsamem Wohnungseigentum an G 3, und von je 5/774 Anteilen, verbunden zu gemeinsamem Wohnungseigentum an C 4, jeweils in EZ ***5*** mit Gst.-Nr.***9***, verpflichten sich hiemit ihre jeweils vorgenannten Liegenschaftsanteile ohne Zustimmung ihrer Eltern bzw. Schwiegereltern, Herrn ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7***, weder zu belasten noch zu veräußern, welche Verpflichtung als Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß § 364 c ABGB (Paragraf dreihundertvierundsechzig c Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch) grundbücherlich sichergestellt wird.

2) Herr ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7*** erteilen jedoch ihre ausdrückliche Zustimmung zur Aufnahme von Darlehen zur Sanierung und Instandhaltung der gegenständlichen Gebäulichkeiten auf Gst.Nr. ***9*** bis zu einem Höchstbetrag von insgesamt € 100.000,00 (hunderttausend Euro), wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex (VPI), und zu deren pfandrechtlichen Sicherstellung auf der gegenständlichen Liegenschaft. Herr ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7*** verpflichten sich, diesbezügliche Pfandbestellungsurkunden zu diesem Zweck verbücherungsfähig zu unterschreiben und - falls erforderlich - dem Pfandrecht den Vorrang vor ihrem Belastungs- und Veräußerungsverbot einzuräumen.

3) Vorbezeichnetes Belastungs- und Veräußerungsverbot erlischt mit dem Tod der Berechtigten oder bei Verlust der Entscheidungsfähigkeit der Berechtigten. Bei Verlust der Entscheidungsfähigkeit ist der Vorsorgebevollmächtigte oder Erwachsenenvertreter des jeweiligen Berechtigten verpflichtet, eine verbücherungsfähige Löschungserklärung zur Löschung des Belastungs- und Veräußerungsverbot zu unterfertigen.

4) Die berechtigte Seite nimmt vorstehende Rechtseinräumung zur Kenntnis und an.

D) Vermietungsverbot:

1) Frau ***10*** ***11*** und Herr ***12*** ***11*** mit Rechtswirksamkeit für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentum der gegenständlichen Wohnungseigentumsobjekte W 1 und G 3 verpflichten sich, die Wohnungseigentumsobjekte W 1 und G 3 ohne vorherige schriftliche Zustimmung von Herrn ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7*** weder zu vermieten noch sonst entgeltlich oder unentgeltlich Dritten und aus welchem Rechtstitel auch immer zum Gebrauch oder zur Nutzung zu überlassen; hievon ausgenommen ist lediglich die Überlassung an eigene Kinder.

2) Mit dem Versterben von Herrn ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7*** erlischt diese Verpflichtung von Frau ***10*** ***11*** und Herrn ***12*** ***11***.

3) Herr ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7*** nehmen vorstehende Verpflichtung zur Kenntnis und an.

[...]“

Mit der am **07.01.2022** elektronisch eingereichten **Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2020** beantragten die Bf. abzugsfähige Vorsteuern in Höhe von 6.464,56 €.

Mit den elektronisch eingereichten **Umsatzsteuervoranmeldungen vom 12.05.2021, 04.01.2022, 14.11.2021 und 14.02.2022** brachten die Bf. für den Zeitraum 01-03/2021 Vorsteuerbeträge in Höhe von 11.539,30 € in Abzug, für den Zeitraum 04-06/2021 in Höhe von 7.595,08 €, für den Zeitraum 07-09/2021 in Höhe von 6.688,30 € und für den Zeitraum 10-12/2021 in Höhe von 9.473,31 €.

Ein **Ersuchen um Ergänzung vom 17.05.2022** betreffend der eingereichten Steuererklärungen 2020 mit der Bitte um Vorlage des Mietvertrages und einer Prognoserechnung bis zum 24.06.2022 blieb unbeantwortet.

Der bekämpfte **Umsatzsteuerbescheid 2020 vom 18.07.2022**, mit Versanddatum 22.07.2022, erging wie der Bescheid über die **Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2021** und der Bescheid über die **Festsetzung von Umsatzsteuer für 07-12/2021**, jeweils vom **30.08.2022**, mit Versanddatum 05.09.2022, ohne abzugsfähige Vorsteuerbeträge. Die Bescheide enthalten folgende Begründung:

„Sie haben den Vorhalt betreffend Mietvertrag und Prognoserechnung nicht beantwortet, es wird daher auf Basis der vorliegenden Aktenlage entschieden. Aufgrund der zeitlichen Abfolge von Nutzwertgutachten, Schenkung mit Leibrente und Zurückbehaltung einer noch zu errichtenden Wohnung W2 mittels entgeltlichem Wohnungsgebrauchsrecht zugunsten der Eltern kommt die Abgabenbehörde zum Schluss, dass keine Unternehmereigenschaft besteht und keine Einkunftsquelle vorliegt. Gesamthaft liegen diese Vorgänge in der Privatsphäre der Steuerpflichtigen begründet und können nicht in eine steuerpflichtige Einkunftsquelle (Vermietung) umgedeutet werden.“

Am **22.08.2022** brachte die steuerliche Vertretung elektronisch einen **Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist** gegen den Umsatzsteuerbescheid 2020 bis zum 30.09.2022 ein.

Mit **Bescheiden vom 09.09.2022** schrieb das Finanzamt Österreich den Beschwerdeführern **Säumniszuschläge** für die Umsatzsteuer 01-06/2021 sowie für die Umsatzsteuer 07-12/2021 vor.

Mit Schriftsatz vom **17.09.2022**, eingelangt am 23.09.2022, erhob die steuerliche Vertretung gegen die zuvor angeführten Bescheide das Rechtsmittel der **Beschwerde** und begründete dies wie folgt:

„Es handelt sich bei dem streitgegenständlichen Mietverhältnis um ein fremdübliches Mietverhältnis, welches sämtlichen Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen standhält. Daran vermag auch der Umstand, dass die Beschwerdeführer die Liegenschaft, auf welchen das Mietobjekt von ihnen auf eigene Kosten errichtet wurde, von

*Ihren Eltern bzw. Schwiegereltern, gegen Bezahlung einer Leibrente geschenkt bekommen haben, nichts zu ändern. Beim Mietobjekt handelt es sich um einen Zubau zum Eltern-Schwiegerelternhaus ***1*** 2, ***14*** ***15***. Auch stellt die Vermietung eine Einkunftsquelle und keine Liebhaberei dar, wie aus der beiliegenden Prognoserechnung hervorgeht dar.*

Es wird daher höflichst ersucht, den Umsatzsteuerbescheid 2020 entsprechend der eingereichten Umsatzsteuererklärung abzuändern und die Umsatzsteuerfestsetzungs- und Säumniszuschlagbescheide ersatzlos aufzuheben.“

Die Beschwerden hinsichtlich Umsatzsteuer 2020 und Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 01-06/2021 sowie 07-12/2021 wurden vom Finanzamt Österreich mittels **Beschwerdevorentscheidungen vom 11. Jänner 2023** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt nach Darstellung des Verfahrensgangs und der Feststellung des Sachverhalts im Wesentlichen aus:

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

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit a UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß § 28 Abs. 1 EStG 1988 sind folgende Einkünfte, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.
„Vermietung und Verpachtung“ im Sinne des § 28 knüpft nicht an den privatrechtlichen Begriff des Bestandvertrages an, sondern unterstellt einen umfassenderen Begriffsinhalt als den der Vermietung und Verpachtung nach bürgerlichem Recht. Maßgeblich ist der wirtschaftliche Gehalt des Sachverhalts (E 21.5.1985, 85/14/0023, 1986, 46; UFS 23.9.2004, UFS 2004, 427 zu einer „Abschlagszahlung“ für die Errichtung eines Handymastes); es werden alle wirtschaftlich einer Vermietung und Verpachtung gleichartigen Sachverhalte erfasst (E 12.9.1989, 88/14/0171, 1990, 60; ebenso daher die entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit, siehe Tz 30 ff). Wesentliches wirtschaftliches Element ist die entgeltliche Nutzungsüberlassung (vgl E 28.1.1997, 96/14/0012, 1997, 544) (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18 §28 Rz 8). Die Begriffe Vermietung und Verpachtung knüpfen danach zwar nicht formal an das Zivilrecht an, erfassen aber grundsätzlich zunächst den zivilrechtlichen Bestandvertrag und außerdem wirtschaftlich gleichartige Verträge.

Damit ist das Zivilrecht jedenfalls die Grundlage für den Begriffsinhalt (vgl §§ 1090 f ABGB) (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18 § 28 Rz 9). Die entgeltliche Duldung einer Servitut kann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung begründen, wenn die Servitut zur

Nutzung des Grundstücks berechtigt. Werden als Entgelt für die Dienstbarkeit laufende Zahlungen geleistet, so sind diese zur Gänze steuerpflichtig (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 18 § 28 Rz 28 und Rz 35).

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind für den VwGH im Allgemeinen nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 18 § 28 Rz 19/1 mHa E 1. 7. 2003, 97/13/0215, 2004, 308; E 8. 9. 1992, 87/14/0186, 1993, 262 ua).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 21 § 2 Rz 160). Dieser Grundsatz gilt bei Familienverträgen auch für die Umsatzsteuer (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 1 Tz 180). An einem umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch fehlt es, wenn Leistungen zwischen Angehörigen aus familiären Motiven erbracht werden.

Mehrere inhaltlich und zeitlich eng zusammenhängende Verträge zwischen nahen Angehörigen sind in ihrer Gesamtheit zu würdigen (BFH 13.12.1995, BStBl 1996 II, 180 zu wechselseitigen Überlassungsverträgen in Zusammenhang mit der PKW-Nutzung durch die angestellte Ehegattin) (Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 2 Rz 158/3).

Bei der Überlassung der Nutzung einer Wohnung ist zunächst zu prüfen, ob eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt. Die Abgrenzung zwischen unternehmerischer Tätigkeit und privater Konsumtätigkeit ist anhand der Würdigung der Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls vorzunehmen. Hierbei ist insbesondere ein Vergleich zwischen der tatsächlichen Nutzung der Gegenstände und gewöhnlicher Ausübung der entsprechenden wirtschaftlichen Tätigkeit durchzuführen (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; EuGH 26. 9. 1996, C-230/94, Enkler und Pfeiffer in Ecker/Epply/Rößler/Schwab (Hrsg), Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994 (48. Lfg 2016) zu § 2 Rz 123/1). Entscheidend sind nach Judikatur des VwGH stets die Gesamtumstände, die berücksichtigt werden müssen, um eine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit anzunehmen oder auszuschließen (vgl VwGH 10. 2. 2016, 2013/15/0284) (Pfeiffer in Ecker/Epply/Rößler/Schwab {Hrsg}), Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994 (48. Lfg 2016) zu § 2 Rz 137/6).

Im Beschwerdeschriftsatz vom 17.09.2022, eingelangt am 23.09.2022, wird vorgebracht, es handle sich bei dem streitgegenständlichen Mietverhältnis um ein fremdübliches Mietverhältnis, welches sämtlichen Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen standhalte.

Dem Beschwerdevorbringen ist entgegenzuhalten, dass die zwischen den Beschwerdeführern und ihren Eltern bzw. Schwiegereltern getroffenen Vereinbarungen zwischen Fremden in dieser Form und mit diesem Inhalt nicht denkbar sind. Unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für den Beschwerdefall charakteristisch sind, liegt keine marktkonforme Vermietung an einander nahestehenden Personen vor, sondern eine bloße Gebrauchsüberlassung, die aus nachstehenden Gründen von den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, abweicht.

Mit Notariatsakt vom 15.12.2020 schlossen ***6*** und ***8*** ***7***, mit der Tochter ***10*** ***11*** und deren Ehegatten ***12*** ***11*** einen Schenkungs-, Wohnungseigentums- und Pflichtteilsverzichtsvertrag ab. Unter Punkt FÜNFTENS B) WOHNUNGSGEBRAUCHSRECHT wird ausgeführt, dass die Schenkungen unter folgenden Bedingungen, Gegenleistungen bzw. Auflagen erfolgen: Frau ***10*** ***11*** und Herr ***12*** ***11*** räumen Herrn ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7*** das lebenslange und entgeltliche, grundbücherlich sicherzustellende Wohnungsgebrauchsrecht an den Wohnungseigentumsobjekten W 2 und C 4 mit der Adresse „***2*** 38b“ ein. Dem Beschwerdevorbringen, wonach ein fremdübliches Mietverhältnis vorliege, ist entgegengehalten, dass kein Bestandsverhältnis gemäß §§ 1090 f ABGB, sondern eine Wohnungsgebrauchsrecht als Dienstbarkeit begründet wurde. Für das dingliche wie auch das obligatorische Wohnungsrecht ist der Versorgungszweck typisch; eingeräumt wird das Wohnungsrecht idR zur Versorgung von Angehörigen (vgl. Memmer in Kletecka/Schauer, ABGB- ON1.04 § 521 Rz 3, Stand 1.2.2020, rdb.at). Eine Dienstbarkeit der Wohnung ist immer dann anzunehmen, wenn die Umstände insgesamt den Schluss rechtfertigen, dass nicht bloß ein obligatorisches, sondern ein gegen jedermann wirkendes Recht eingeräumt werden sollte. Wie jede Servitut entsteht ein dingliches Wohnrecht grundsätzlich dann, wenn ein gültiger Titel iSd § 480 vorliegt und die Eintragung im Grundbuch erfolgt (vgl. Memmer in Kletecka/Schauer, ABGB-ON1.04 § 521 Rz 4, Stand 1.2.2020, rdb.at). Die Dienstbarkeit der Wohnung unterscheidet sich vom Benutzungsrecht des Bestandnehmers als höchstpersönliches Recht durch dessen lebenslange Einräumung mit grundbücherlicher Sicherstellung. Gegen die in der Beschwerde vorgebrachte Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses spricht die Tatsache, dass hinsichtlich derselben Wohnung ein Wohnungsrecht und ein Bestandvertrag nicht zugunsten derselben Person nebeneinander bestehen können (vgl. Memmer in Kletecka/Schauer, ABGB-ON1.04 § 521 Rz 7, Stand 1.2.2020, rdb.at, mit der dort angeführten Judikatur des OGH). Auch der Verzicht auf eine Kautions stellt eine Abweichung von den Umständen dar, unter denen die wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird.

Einen Hinweis darauf, dass die Vertragsparteien eine Vermögensübertragung unter nahen Angehörigen mit Bereicherungsabsicht der Eltern bzw. Schwiegereltern zugunsten der Tochter bzw. dem Schwiegersohn unter gleichzeitiger Sicherstellung ihrer Versorgung beabsichtigten, gibt die unter Punkt FÜNFTENS A) LEIBRENTE getroffene Vereinbarung, wonach Herrn ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7*** eine monatliche Leibrente in Höhe von insgesamt 700,00 € beginnend ab dem der Vertragsunterfertigung folgenden Monatsersten auf ihre Lebenszeit gebührt. Die Eltern bzw. Schwiegereltern haben sich im Zuge dieser Schenkung das Wohnungsgebrauchsrecht zurückbehalten und den Beschwerdeführern eine mit dem Wohnungsgebrauchsrecht belastete Liegenschaft übertragen. Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, dass ein fremdübliches Mietverhältnis vorliegt, ist dem entgegenzuhalten, dass bei Mietverträgen darauf abzustellen ist, ob der Vermieter den Mietvertrag mit einer fremden Person unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen hätte, wie mit dem nahen Angehörigen. Die Fremdüblichkeit ist aus der Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen (VwGH 10.07.1996, 94/15/0039). Eine Vertragsgestaltung hält einem Fremdvergleich stand, wenn sie mit genau diesem Inhalt auch zwischen einander völlig fremd gegenüberstehenden Personen zustande gekommen wäre. Ein fremder Dritter würde nicht vorher sein Eigentum an einer Liegenschaft aufgeben, um dann in der Folge einen monatlichen Mietzins an den Geschenknehmer zu zahlen. Diese Vorgehensweise ist geprägt vom Bereicherungswillen der Eltern bzw. Schwiegereltern zu Gunsten der Beschwerdeführer im Rahmen der Schenkung (siehe auch die Bezeichnung der einheitlichen Urkunde mit kausal verknüpften Rechtsgeschäften

„Schenkungs-, Wohnungseigentums- und Pflichtteilsverzichtsvertrag“). Darüber hinaus wurde zur entgeltlichen Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes unter Punkt FÜNFTENS B) WOHNUNGSGEBRAUCHSRECHT 2. angeführt, dass eine Umsatzsteuer nicht vereinbart wird.

Auch die Tatsache, dass die Geschenkgeber den Sachverständigen, Dr. Bernd Angerer, mit der Erstellung eines Nutzwertgutachtens betreffend dem Objekt ***1*** 2, ***2*** 38b, ***3*** ***4*** mit der Einlagezahl ***5***, zum Zwecke der Begründung von neuem Wohnungseigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002 auf Basis der vorliegenden Pläne beauftragten, deutet darauf hin, dass die Vertragsparteien eine Schenkung im Familienkreis unter Sicherung der Befriedigung des Wohnbedürfnisses der Eltern bzw. Schwiegereltern beabsichtigten, wobei ein Mieter für gewöhnlich keinen Einfluss auf die Planung des zu errichtenden Objektes ausübt.

Als erstmaliger Leistungszeitpunkt für das monatliche Entgelt iZm der Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes wurde der an die allseitige Vertragsunterfertigung anschließende Monat vereinbart (Punkt FÜNFTENS B) WOHNUNGSGEBRAUCHSRECHT 2.1) des Notariatsaktes vom 15.12.2020) und nicht die Übergabe des Mietgegenstandes. Entgegen den Vereinbarungen im Notariatsakt wird in dem im Zuge der Beschwerde vorgelegten Mietvertrag unter Punkt 2. Mietdauer ausgeführt, dass das Mietverhältnis mit Bezugsfertigstellung des Mietgegenstandes (Ende 2021/Anfang 2022) beginne. Da die Eltern bzw. Schwiegereltern bereits aufgrund der eingeräumten Dienstbarkeit über ein Wohnrecht verfügen, sind die Bf. nicht mehr in der Lage Dispositionen über die Wohnungseigentumsobjekte zu treffen und ein Mietverhältnis zu begründen.

Dass den an ein und demselben Tag in Form eines einheitlichen Notariatsaktes getroffenen Vereinbarungen ein familiäres Naheverhältnis und kein angemessener Leistungsaustausch zu Grunde liegt, zeigt sich auch daran, dass ein Vermieter bei einer marktüblichen Vorgehensweise seinem Mieter keine monatliche Leibrente in Höhe von 700,00 € leistet, womit im Ergebnis die erhaltenen Mieteinnahmen wirtschaftlich betrachtet teilweise an die Mieter zurückfließen. Unter gewöhnlichen Umständen wird bei einem vereinbarten Mietzins in Höhe von 1.000,00 € brutto monatlich für eine Wohnung und einen Carportplatz keine monatliche Leibrente in Höhe von 700,00 € an die Mieter geleistet. Ein Vergleich der Umstände, unter denen die Beschwerdeführer die Wohnungseigentumsobjekte W 2 und C 4 an ihre Eltern bzw. Schwiegereltern überlassen, mit den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, zeigt, dass die Motive für die Vorgehensweise der Beschwerdeführer in ihrer Privatsphäre begründet liegen und die Tätigkeit auf nicht unternehmerischen Überlegungen beruht.

Darüber hinaus würden sich einander fremd gegenüberstehende Personen nicht zu einem grundbücherlich sichergestellten Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß § 364c ABGB verpflichten. Bei einem Mietverhältnis mit einem fremden Dritten würden sich die Beschwerdeführer nicht mit einer am selben Tag geschlossenen Vereinbarung dazu verpflichten, den Mietgegenstand ohne Zustimmung des Mieters, weder zu belasten noch zu veräußern, und diese Verpflichtung grundbücherlich sicherstellen. Die Verpflichtung der Beschwerdeführer zu einem Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß § 364c ABGB stellt eine marktunübliche Vorgehensweise dar, wobei nicht unternehmerische Überlegungen die tragenden Motive dafür sind.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 06. März 2023** hat das Finanzamt Österreich den Beschwerden hinsichtlich Säumniszuschlag stattgegeben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufgehoben.

In **Vorlageanträgen vom 21. Jänner 2023** brachten die Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Das grundlegende Merkmal einer „Vermietung von Grundstücken“ i.S.v. Art. 13 Teil B Buchst. b der 6. EG-Richtlinie besteht darin, dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht einzuräumen, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als sei er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Für die Beurteilung, ob eine bestimmte Vereinbarung dieser Definition entspricht, sind alle Merkmale des Umsatzes sowie die Umstände zu berücksichtigen, unter denen er erfolgt. Maßgebend ist nach Ansicht des Gerichts insoweit der objektive Inhalt des Umsatzes, unabhängig von der Bezeichnung, die die Parteien ihm gegeben haben.

*Auch wenn sämtliche Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien mit gleichem Datum getroffen wurden, ist dennoch in umsatzsteuerlicher Hinsicht die Nutzungsüberlassung der Wohnungseigenumsobjekte W2 und C4 losgelöst von der zuvor erfolgten Schenkung der Liegenschaft EZ ***5*** samt Altbestand zu betrachten. Es liegen zwei voneinander völlig unabhängige Leistungsbeziehungen vor, wie auch die Entstehungsgeschichte der getroffenen Regelungen zeigt. Ursprünglich war vorgesehen, dass die Geschenkgeber ***6*** und ***8*** ***7*** einfach den Altbestand an ihre Tochter und ihren Schwiegersohn gegen Einräumung einer Leibrente von wertgesichert € 700,- monatlich übertragen und die Geschenkgeber in der Folge eine gebrauchte kleinere Wohnung in ***4*** oder ***16*** anmieten. Dies deshalb, weil die Geschenkgeber aufgrund ihres fortgeschrittenen Alters und der Invalidität von ***6*** ***7*** nicht mehr in der Lage sahen, ein größeres Wohnobjekt zu nutzen und instand zu halten. Die Geschenknehmer schlugen in der Folge vor, an den Altbestand eine Wohnung anzubauen und diese an die Geschenkgeber zu vermieten. Man einigte sich darauf, dass die Geschenknehmer das Mietobjekt W2 auf eigene Kosten errichten und dieses an die Geschenkgeber zu einem fremdüblichen Mietzins vermieten. Der mit der Vertragserstellung beauftragte Notar empfahl den Geschenkgebern daraufhin, sich ihr Mietrecht durch Eintragung eines lebenslangen Wohnrechtes im Grundbuch absichern zu lassen. Es kann daher aus der Absicherung des Bestandverhältnisses durch Eintragung eines lebenslangen Wohnrechtes - entgegen der Argumentation des Finanzamtes - nicht auf das Nichtvorliegen eines eigenständigen Mietverhältnisses - geschlossen werden, zumal - wie gezeigt wurde - der Begriff „Vermietung“ umsatzsteuerlich nicht nur Bestandverträge im Sinne des ABGB umfasst sondern viel weiter zu sehen ist. Hinzu kommt, dass ein Bestandvertrag durch Eintragung einer diesbezüglichen Dienstbarkeit nicht zu einem solchen wird (z.B. OGH 04.03.1955, 10b47/55).*

Wenn das Finanzamt vermeint, die Verschiebung der Verpflichtung zur Entrichtung des Mietzinses vom Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung auf den Zeitpunkt der Bezugsfertigstellung spreche gegen die Fremdüblichkeit des Bestandverhältnisses, so ist das Gegenteil richtig: Das Mietobjekt wurde erst nach Unterfertigung des Vertrages errichtet und konnte erst ca. 1 Jahr danach bezogen werden. Ein fremder Mieter hätte sich unter diesen Umständen niemals bereit erklärt, bereits für Zeiträume, in welchem das Mietobjekt noch gar nicht existiert, Mietzinse zu entrichten. Die diesbezügliche Klausel im Notariatsakt widersprach nicht nur der Logik, sondern auch dem Willen der Vertragsparteien und wurde daher im Rahmen des Bestandvertrages korrigiert.

Auch die Nichtvereinbarung einer Kautions stellt im vorliegenden Fall kein Indiz für die mangelnde Fremdüblichkeit des Bestandverhältnisses dar, da die Vermieter anstelle der Verwertung einer allfälligen Kautions einfach die Leibrentenzahlungen aussetzen können.

Der UFS hatte im Erkenntnis vom 15. Juni 2012 RV/0058-F/11, darüber zu entscheiden, ob ein umsatzsteuerliches Mietverhältnis zwischen Geschenknnehmer und Wohnungseigentümer einerseits und Wohnungsberechtigtem andererseits vorliegt. Der UFS verneinte im Anlassfall das Vorliegen eines fremdüblichen Mietverhältnisses (nur) deshalb, weil ein entgeltliches Wohnrecht vereinbart wurde und sich der Wohnungsberechtigte in der Folge freiwillig bereit erklärte ein Nutzungsentgelt zu entrichten (vgl. auch UFS 27.01.2005, RV/0478-G/04).

Es wird daher höflichst ersucht, den Umsatzsteuerbescheid 2020 entsprechend der eingereichten Umsatzsteuererklärung abzuändern und die Umsatzsteuerfestsetzungs- und Säumniszuschlagbescheide ersatzlos aufzuheben.“

Im **Vorlagebericht** gab das Finanzamt folgende Stellungnahme ab:

„Anhaltspunkte dafür, wie die erforderliche Abgrenzung zwischen einer wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit und einer privaten Betätigung vorzunehmen ist, finden sich im Urteil des EuGH vom 26.9.1996, C-230/94, Enkler, in den Rn 24 ff, mit welchen der Gerichtshof die zweite Vorlagefrage, ob jede entgeltliche Überlassung eines Gegenstandes zur Nutzung eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) ist, oder die Annahme einer solchen wirtschaftlichen Tätigkeit voraussetzt, dass diese von einer privaten Betätigung abgrenzbar ist, beantwortet:

"24 Wer einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, muß nachweisen, daß er die Voraussetzungen hierfür und insbesondere die Kriterien für die Einstufung als Steuerpflichtiger erfüllt. Artikel 4 der Sechsten Richtlinie hindert die Finanzverwaltung daher nicht daran, objektive Belege für die geäußerte Absicht zu verlangen (vgl. Urteil Rompelman, a. a. O., Randnr. 24). Ein behördliches oder gerichtliches Organ, das zu diesem Problem Stellung zu nehmen hat, muß folglich unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, ermitteln, ob die fragliche Tätigkeit — hier die Nutzung eines Gegenstands in Form der Vermietung — zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient.

25 Insoweit geht aus Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie hervor, daß der Zweck und das Ergebnis der Tätigkeit als solche bei der Ermittlung des Anwendungsbereichs der Sechsten Richtlinie unerheblich sind.

26 Im Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795) hat der Gerichtshof entschieden, daß zu den Gegebenheiten, auf deren Grundlage die Finanzbehörden zu prüfen haben, ob ein Steuerpflichtiger Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten erwirbt, die Art des betreffenden Gegenstands gehört.

27 Dieses Kriterium ermöglicht auch die Feststellung, ob ein einzelner einen Gegenstand so verwendet hat, daß seine Tätigkeit als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen ist. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, daß sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu

privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird.

28 Im letztgenannten Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

29 Auch wenn allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden kann, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind ferner die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können."

Wie der Rn 29 des angeführten Urteils, auf welches der VwGH in seinem Erkenntnis vom 7.7.2011, 2007/15/0255 Bezug genommen hat, zu entnehmen ist, kann allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Die Beurteilung hat vielmehr unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten zu erfolgen, die für einen Einzelfall charakteristisch sind.

*Entgegen dem Vorbringen im Vorlageantrag, wonach in umsatzsteuerlicher Hinsicht die Nutzungsüberlassung der Wohnungseigentumsobjekte W 2 und C 4 losgelöst von der zuvor erfolgten Schenkung der Liegenschaft EZ ***5*** samt Altbestand zu betrachten sei und zwei voneinander völlig unabhängige Leistungsbeziehungen vorlägen, auch wenn sämtliche Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien mit gleichem Datum getroffen worden seien, vertritt das Finanzamt die Ansicht, dass die einheitlich im Familienkreis getroffen Vereinbarungen in einem kausalen Zusammenhang miteinander stehen und nicht isoliert betrachtet werden können. Die Motive für die allseitige Vertragsunterfertigung des Notariatsaktes vom 15.12.2020 und den Abschluss der wechselseitigen - in einem inhaltlichen und zeitlichen Zusammenhang stehenden - Vereinbarungen liegen in einer Bereicherungsabsicht der (Schwieger-)Eltern zugunsten der (Schwieger-)Kinder und einem Versorgungsgedanken von nahen Angehörigen auf Seiten der Beschwerdeführer. Gerade auch der zeitliche Ablauf zeigt, dass die Leistungen zwischen den nahen Angehörigen aus familiären Motiven erbracht werden. So gaben die (Schwieger)Eltern ein Nutzwertgutachten in Auftrag, welches sich auf die vorliegenden Pläne vom 13.05.2020 bezieht, erfolgte mit Notariatsakt vom 15.12.2020 die schenkungsweise Übertragung der Miteigentumsanteile unter der Leistung einer monatlichen Leibrente und der Einräumung des entgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes, wobei bereits im Notariatsakt explizit festgehalten wurde, dass eine Umsatzsteuer nicht vereinbart wird.*

Es wird darauf hingewiesen, dass durch das lebenslange dingliche Wohnungsgebrauchsrecht und das Belastungs- und Veräußerungsverbot zu keiner Zeit ein Anbot eines Mietobjektes erfolgte und die Beschwerdeführer auch nicht in der Lage gewesen wären, wirtschaftliche Dispositionen über die Wohnungseigentumsobjekte, etwa in Form eines befristeten oder unbefristeten Bestandsvertrages, oder einer Veräußerung, zu treffen.

Die Überlassung der Wohnung von den (Schwieger-)Kindern an die (Schwieger-)Eltern erfolgt nach Ansicht des Finanzamtes in Erfüllung der im Notariatsakt im Familienkreis gesamthaft getroffenen Vereinbarungen, wobei die Motive für den Abschluss der miteinander in einem kausalem Zusammenhang stehenden Vereinbarungen in der Privatsphäre der Beschwerdeführer begründet liegen und die Leistungen zwischen den nahen Angehörigen aus familiären Motiven erbracht werden.

Hinsichtlich der Gegebenheiten, die nach Ansicht des Finanzamtes dazu führen, dass durch die Vorgehensweise der Bf. keine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit begründet wird, wird auf die Ausführungen in der BVE verwiesen. Es wird die Abweisung der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2020, den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-06/2021 und den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 07-12/2021 beantragt.

Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 09.09.2022 wurde am 06.03.2023 stattgegeben. Es wird daher die Zurückweisung des nicht zulässigen Vorlageantrages durch das Bundesfinanzgericht gemäß § 264 Abs. 5 BAO beantragt.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Mit Notariatsakt vom 15.12.2020 schlossen die Beschwerdeführer mit ***6*** und ***8*** ***7*** (Eltern bzw. Schwiegereltern) einen Schenkungs-, Wohnungseigentums- und Pflichtteilsverzichtsvertrag ab.

Vor dem Abschluss des Notariatsaktes beauftragte am 03.07.2020 Herr ***6*** ***7*** im Namen und Auftrag der beiden Miteigentümer ***6*** und ***8*** ***7*** den Sachverständigen, Dr. Bernd Angerer, mit der Erstellung eines Nutzwertgutachtens betreffend dem Objekt ***1*** 2, ***2*** 38b, ***3*** ***4*** mit der Einlagezahl ***5***, zum Zwecke der Begründung von neuem Wohnungseigentum iSd WEG 2002. Der Parifizierungsauftrag bezieht sich ausdrücklich auf die vorliegenden Pläne, datiert mit 13.05.2020 - genehmigt am 15.06.2020 mit Bescheid ***13*** der Baurechtsverwaltung Region Vorderland - auf deren Basis ein darauf abgestimmtes Nutzwertgutachten erstellt wurde. Beim Objekt ***1*** 2 handelte es sich ursprünglich um ein baubehördlich genehmigtes Einfamilienhaus der beiden Miteigentümer ***6*** und ***8*** ***7***. Nach dem westlich an das Bestandsobjekt angebauten eingeschossigen Zubau wird das Gesamtobjekt als Zweifamilienhaus - Top 2 mit Adresse ***2*** 38b - genutzt.

Mit Notariatsakt vom 15.12.2020 wurde unter Punkt Drittens die schenkungsweise Übertragung der Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ ***5*** von ***6*** und ***8*** ***7*** an die Tochter und deren Ehegatten vereinbart. Im Sinne des WEG 2002

begründeten nunmehr die Bf. an den Wohnungseigentumsobjekten W 1 (Wohnung mit Keller-, Erd- und Dachgeschoss), W 2 (Wohnung im Erdgeschoss), G 3 (KFZ Einstellplatz) und G 4 (KFZ Unterstellplatz) das Wohnungseigentumsrecht. Im Übrigen erfolgte die vorstehende Schenkung gemäß Punkt Fünftens des Notariatsaktes vom 15.12.2020 unter folgenden Bedingungen, Gegenleistungen und Auflagen:

Unter Punkt A) wird von den Vertragsparteien die Leistung einer monatlichen Leibrente in Höhe von insgesamt 700,00 €, beginnend ab dem der Vertragsunterfertigung folgenden Monatsersten, vereinbart. Diese Leibrente gebührt Herrn ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7*** auf ihre Lebenszeit. Vorstehend vereinbarte Leistung wird grundbücherlich sichergestellt.

Nach Punkt B) räumen die Beschwerdeführer ***6*** und ***8*** ***7*** das lebenslange und entgeltliche, grundbücherlich sicherzustellende Wohnungsgebrauchsrecht an den Wohnungseigentumsobjekten W 2 und C 4 mit der Adresse „***2*** 38b“ ein [B) 1) S. 6]. Entgeltlich bedeutet, dass die Wohnungsgebrauchsberechtigten für die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes ein Entgelt in Höhe von monatlich 1.000,00 € zu leisten haben. Eine Umsatzsteuer wird nicht vereinbart. Die Leistung des monatlichen Entgelts sowie die Betriebskosten sind, beginnend mit dem an die allseitige Vertragsunterfertigung anschließenden Monats, jeweils im Vorhinein bis spätestens zum fünften eines jeden Monats auf das noch bekannt zu gebende Konto der Wohnungsgebrauchsverpflichteten einzubezahlen. Dieses Wohnungsgebrauchsrecht wird als Dienstbarkeit begründet und ob der EZ ***5*** grundbücherlich sichergestellt.

Unter Punkt C) verpflichten sich die Beschwerdeführer ihre Liegenschaftsanteile ohne Zustimmung ihrer Eltern bzw. Schwiegereltern, Herrn ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7***, weder zu belasten noch zu veräußern, welche Verpflichtung als Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß § 364c ABGB grundbücherlich sichergestellt wird. Herr ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7*** erteilen jedoch ihre ausdrückliche Zustimmung zur Aufnahme von Darlehen zur Sanierung und Instandhaltung der gegenständlichen Gebäulichkeiten auf Gst.Nr. ***9*** bis zu einem Höchstbetrag von insgesamt € 100.000,00 (hunderttausend Euro), wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex (VPI), und zu deren pfandrechtlichen Sicherstellung auf der gegenständlichen Liegenschaft.

Unter Punkt D) verpflichteten sich Frau ***10*** ***11*** und Herr ***12*** ***11*** mit Rechtswirksamkeit für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentum der gegenständlichen Wohnungseigentumsobjekte W 1 und G 3, die Wohnungseigentumsobjekte W 1 und G 3 ohne vorherige schriftliche Zustimmung von Herrn ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7*** weder zu vermieten noch sonst entgeltlich oder unentgeltlich Dritten und aus welchem Rechtstitel auch immer zum Gebrauch oder zur Nutzung zu überlassen; hievon ausgenommen ist lediglich die Überlassung an eigene Kinder.

In der Folge haben Frau ***10*** ***11*** und Herr ***12*** ***11*** auf ihre eigenen Kosten die Wohnung W 2 errichtet.

Mit Mietvertrag vom 12.10.2020 haben Frau ***10*** ***11*** und Herr ***12*** ***11*** die Wohnung W 2 an Herrn ***6*** ***7*** und Frau ***8*** ***7*** vermietet. Der Mietzins beträgt 1.000,00 € und setzt sich wie folgt zusammen:

€ 876,36 + € 87,67 (10%) Umsatzsteuer = € 964,- brutto für die Wohnung

€ 30,00 + € 6,00 (20% Umsatzsteuer = € 36,00 brutto für den Carport.

In Punkt 3. Des Mietvertrages wurde vereinbart:

3. Gebrauchsrecht der Mieter

Der Mietgegenstand darf ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken verwendet werden. Bezüglich der genauen Ausgestaltung des Mietrechtes der Mieter wird auf den diesbezüglichen Notariatsakt vom 09.10.2020 verwiesen. Das darin vereinbarte Wohnungsgebrauchsrecht der Mieter ist Grundlage und integraler Bestandteil dieses Mietvertrages.

Die Liegenschaft hat eine Gesamtfläche von 1.155 m².

Das darauf errichtete Haus hat laut Nutzwertgutachten eine Wohnfläche von 157,4 m². Die von der Statistik Austria für das Jahr 2020 veröffentlichten Durchschnittspreise für Häuser der Kategorie C (mehr als 850 m² Grundstücksfläche) beträgt für Häuser die zwischen 1961 und 1990 errichtet wurden, 3.870,00 € pro m². Der Wert der übertragenen Liegenschaft beträgt daher ca. 600.000,00 €.

Die neu zu errichtende Wohnung hat eine Wohnnutzfläche von 95,2 m². Die Herstellungskosten dieser Wohnung haben laut Prognoserechnung ca 250.000,00 € betragen.

Laut dem Nutzwertgutachten hat der Wert des Hauses 247/387 Anteile, der Wert des zugehörigen Kfz Einstellplatzes 13/387 Anteile betragen.

Laut Nutzwertgutachten hat der Wert der Wohnung 122/387 und der Wert des zugehörigen Kfz-Abstellplatzes 5/387 Anteile betragen.

Für die Übergabe des Hauses, das mehr als doppelt soviel wert ist, wie die Wohnung an der die Übergeber das Wohnrecht erhalten haben, haben diese eine Leibrente von 700,00 € erhalten. Für das Wohnrecht an der Wohnung die nicht einmal die Hälfte des Wertes des übergebenen Hauses wert ist, haben die Übergeber 1.000,00 € pro Monat bezahlt.

Die Übergeber haben aber nicht diese Wohnung, sondern nur ein lebenslanges Wohnrecht an dieser Wohnung erhalten. Das Wohnrecht hat bei einem Zinssatz von 5,5% p.a. und einem Wert von 1.000,00 € pro Monat einen Wert in Höhe von ca 190.000,00 €.

Die mit 5,5% p.a. kapitalisierte Leibrente iHv 700,00 € pro Monat hat einen Wert in Höhe von ca 135.000,00 €.

Daraus geht klar hervor, dass dieses Rechtsgeschäft die Übergeber klar benachteiligt hat. Ein so für die Übergeber nachteiliges Geschäft wäre unter Fremden niemals abgeschlossen worden. Dieses Rechtsgeschäft ist nur dadurch erklärbar, dass die Übergeber die Übernehmer bereichern wollten und eine vorweggenommene Erbfolge herbeiführen wollten. Es handelt sich daher bei der Übergabe um eine gemischte Schenkung.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Schenkungs-, Wohnungseigentums- und Pflichtteilsverzichtsvertrag sowie dem Mietvertrag und steht außer Streit.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Säumniszuschläge:

§ 264 Abs 4 lit e BAO lautet:

„(4) Für Vorlageanträge sind sinngemäß anzuwenden:

e) § 260 Abs. 1 (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung),“

Voraussetzung für die Erhebung eines Vorlageantrages ist unter anderem das objektive Rechtsschutzinteresse an der Kontrolle des Finanzamtbescheides durch das Bundesfinanzgericht (Beschwer). Eine derartige Beschwerde liegt vor, wenn das angefochtene verwaltungsbehördliche Handeln vom Antrag des Beschwerdeführers zu dessen Nachteil abweicht.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 06. März 2023 hat das Finanzamt Österreich den Beschwerden gegen die Säumniszuschlagsbescheide stattgegeben und diese ersatzlos aufgehoben. Durch diese Beschwerdevorentscheidungen sind die Beschwerdeführer daher nicht beschwert.

Die Vorlageanträge sind daher mangels Beschwerde unzulässig. Die Vorlageanträge waren daher mittels Beschluss als unzulässig zurückzuweisen.

Umsatzsteuer:

Gemäß § 1 Abs 1 erster Satz UStG unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

§ 2 Abs 1 UStG lautet:

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

Leistungen, die auf familienhafter Grundlage erbracht werden, sind nicht als „gewerbliche oder berufliche“ Tätigkeit anzusehen. Ihnen liegt nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zugrunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 2 Tz 39).

An der Einnahmenerzielungsabsicht fehlt es, wo Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül, ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet werden. Das ist der Fall, wenn das Verhalten des Leistenden von der Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit, des familiären Zusammenwirkens udgl bestimmt ist (VwGH 29.11.2013, 2013/17/0242) oder causa societatis erfolgt. In diesem Fall führen auch allfällige Einnahmen, die mit dieser Tätigkeit verbunden sind, nicht zur Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 2 Tz 58).

Die Formulierung „Leistung gegen Entgelt“ bringt zum Ausdruck, dass zwischen der Leistung des Unternehmers und der Gegenleistung des Leistungsempfängers ein Zusammenhang, eine besondere Beziehung, eine innere Verknüpfung bestehen muss (vgl zB VwGH 30.3.1976, 402/75; 10.7.1996, 94/15/0010; 29.6.1999, 98/14/0166; 14.6.2013, 2010/15/0058). Sie liegt jedenfalls vor, wenn im Rahmen synallagmatischer Verträge eine Leistung erbracht wird, um eine Gegenleistung zu erhalten, und die Gegenleistung aufgewendet wird, um die Leistung zu erhalten (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 1 Tz 63).

An einem umsatzsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch fehlt es, wenn Leistungen zwischen Angehörigen aus familiären Motiven - Unterstützung, Gefälligkeit, familienhafte Pflichtmitwirkung - erbracht werden, mögen hierfür auch „Gegenleistungen“ gewährt werden. Derartige Leistungen dienen nicht dem Zweck der Einnahmenerzielung, den „Gegenleistungen“ fehlt die Entgelteigenschaft (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 1 Tz 179).

Bei einer gemischten Schenkung ist Unentgeltlichkeit anzunehmen. Eine gemischte Schenkung liegt nach der zivilrechtlichen Rechtsprechung vor, wenn die Vertragsparteien bewusst die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und zum Ausdruck gebracht haben,

also einen Teil der Leistung als geschenkt ansehen wollen (vgl Schubert in Rummel, ABGB³, Rz 9 zu § 938 mwN; dem folgt VwGH 23.10.1990, 90/14/0102). Entscheidend ist somit bei Vorgängen, die Elemente eines unentgeltlichen und eines entgeltlichen Geschäfts vereinigen, die Motivation des Leistenden, deren Feststellung eine Beweisfrage ist. Ist eine Leistung insgesamt vom Beweggrund der Unentgeltlichkeit bestimmt, kommt ein Leistungsaustausch nicht zustande. Die Aufspaltung eines gemischten Vorganges in einen entgeltlichen und einen nichtentgeltlichen Teil kommt nicht in Frage (VwGH 11.9.1989, 88/15/0129).

Im gegenständlichen Fall haben die (Schwieger)Eltern den Beschwerdeführern ein Grundstück mit einem Wert von ca 600.000,00 € zugewendet und dafür eine Leibrente in Höhe von ca 135.000,00 € erhalten. Zudem haben sich die Geschenkgeber ein Wohnrecht an einer von den Geschenknehmern noch zu errichtenden Wohnung vorbehalten. Für dieses Wohnrecht mussten aber die Geschenkgeber ein fremdübliches Entgelt in Höhe von 1.000,00 € pro Monat leisten. Dieses für die Geschenkgeber so nachteilige Rechtsgeschäft wäre unter Fremden niemals abgeschlossen worden. Diese gemischte Schenkung erfolgte nur auf Grund der Tatsache der nahen Verwandtschaft.

Dies ergibt sich auch aus Punkt FÜNFTENS D) Vermietungsverbot in dem sich die Geschenknehmer mit Rechtswirksamkeit für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentum der gegenständlichen Wohnungseigentumsobjekte W 1 und G 3 verpflichtet haben, die Wohnungseigentumsobjekte W 1 und G 3 ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Geschenkgeber weder zu vermieten noch sonst entgeltlich oder unentgeltlich Dritten und aus welchem Rechtstitel auch immer zum Gebrauch oder zur Nutzung zu überlassen; ausgenommen die Überlassung an eigene Kinder. Aus dieser Bestimmung geht klar hervor, dass die Geschenkgeber wollten, dass das von ihnen den (Schwieger)Kindern geschenkte Haus nicht von Fremden bewohnt wird.

Auch aus Punkt DRITTENS und FÜNFTENS des Schenkungs- Wohnungseigentums und Pflichtteilsverzichtsvertrag geht klar hervor, dass es sich um eine gemischte Schenkung handelt; insbesondere Punkt DRITTENS ist mehrfach von Schenkung die Rede. In Punkt FÜNFTENS ist von Bedingungen, Gegenleistung und Auflagen der Schenkung die Rede.

Da es auch im Bereich der Umsatzsteuer unzulässig ist einen Rechtsvorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten, ist die beschwerdegegenständliche gemischte Schenkung die aus der Schenkung gegen Leibrente und Vorbehalt eines entgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes, die Vereinbarung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes sowie eines Vermietungsverbotes als einheitliches Rechtsgeschäft zu betrachten, das nicht in entgeltliche und unentgeltliche Rechtsgeschäfte aufgespalten werden darf. Dieses einheitliche Rechtsgeschäft ist ausschließlich durch die Familienzugehörigkeit erklärbar. Ihm fehlt es daher an einer Einnahmenerzielungsabsicht.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeverentscheidung und im Vorlagebericht verwiesen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Da sämtliche im gegenständlichen Verfahren zu lösenden Rechtsfragen vom Verwaltungsgerichtshof geklärt sind und das Bundesfinanzgericht von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen ist, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Feldkirch, am 11. Februar 2025