



GZ. RV/3087-W/10,
miterledigt RV/3086-W/10,
RV/3085-W/10, RV/3084-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., geb. XX.XX.19XX, A_whft. whft., vertreten durch StB., vom 16. August 2010 gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2007 sowie gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer für 2008 ferner gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 sowie gegen den ESt-Vorauszahlungsbescheid 2010 - alle diese angefochtenden Bescheide wurden vom Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt am 14. Juli 2010 erlassen und am 19.7.2010 zugestellt - entschieden:

Spruch

Die Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 sowie gegen den ESt-Vorauszahlungsbescheid 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2007 wird stattgegeben und dieser angefochtene Bescheid aufgehoben.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 wird stattgegeben. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe entsprechen dem

Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 26.Jänner 2010 und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Streitgegenstand dieses Berufungsverfahrens bildet der mehrmalige Eigentümerwechsel an einer vermieteten Lagerhalle zwischen Ehegatten und die damit verbundene mehrfache Abschreibung fiktiver Anschaffungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG.

Der Ehegatte der Berufungswerberin, Bw_Gatte (in der Folge auch kurz Bw-Gatte. genannt) erwarb 1974 und 1975 die Liegenschaft, X-Gasse , D. (KG_O, EZ_1) zu einem Sechstel im Erbwege und zu fünf Sechstel käuflich von den Miterben um ATS 290.000 (pro Sechstel ATS 58.000). Auf dieser rund 500 m² großen Liegenschaft befand sich ein auffälliges Wohngebäude und daran angrenzend eine ca. 350m² große Lagerhalle, welche die gesamte restliche Grundstücksfläche einnahm. Die Lagerhalle sei in einfacher Bauweise in den 60er Jahren errichtet worden.

Aus noch vorhandenen Steuerakten geht hervor, dass 1976 der Wertanteil für Grund und Boden für diese Liegenschaft mit ATS 40.800 ermittelt wurde und wegen rückgestautem Reparaturbedarf eine Restnutzungsdauer von 10 Jahren für die Gebäude angesetzt wurde.

Die Lagerhalle und das auffällige Altgebäude wurden in der Folge vom Ehegatten der Berufungswerberin für Einlagerungszwecke vermietet und hierbei bestimmungsgemäß die Anschaffungskosten sowie Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwand abgesetzt. Eine mit Baubewilligung von 1978 genehmigte Sanierung der Lagerhalle wurde mit Benützungsbewilligung 1987 baurechtlich abgeschlossen.

Mit Schenkungsvertrag vom 16.6.1993 übertrug der Ehegatte diese vermietete Liegenschaft (X-Gasse) zur Gänze in das Alleineigentum der Berufungswerberin (idF. Bw. genannt). Die Bw. legte dem Finanzamt im Rahmen der Ermittlung ihrer Einkünfte aus der Vermietung dieser Liegenschaft ein Verkehrswertgutachten vom 12.1.1994 und ein Gutachten über die Restnutzungsdauer vom 12.1.1994 eines gerichtlich beeideten Immobiliensachverständigen zum Bewertungsstichtag 16.6.1993 vor.

Die Gutachten wurde den fachlichen Anforderungen entsprechend erstellt und gelangten zu dem plausiblen Ergebnis, dass die Lagerhalle und das Abstellgebäude einen Verkehrswert von ATS 1.160.000 (Sachwert für Halle: ATS 1.173.000 und für Abstellgebäude: ATS 129.000) haben und die Restnutzungsdauer – unter Berücksichtigung der Durchführung erforderlicher Instandsetzungsarbeiten – 15 Jahre betrage.

Von der Bw. wurde gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG 1988 der Antrag gestellt, bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an Stelle des Einheitswertes die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes der Liegenschaft (X-Gasse_) anzusetzen und den gutachtlich nachgewiesenen Verkehrswert über die ebenfalls nachgewiesene Restnutzungsdauer von 15 Jahre abzuschreiben (jährliche AfA 1993 bis 2007 ATS 77.333, bzw. € 5.620,03).

Auf dieser Liegenschaft der Bw. wurde mit Baubewilligung vom Juni 2003 unter Abbruch des alten Wohnhauses (das an die Halle angrenzte und ebenfalls für Einlagerungen verwendet wurde) zu Erwerbszwecken ein Wohnhaus mit zwei Wohnungen und Garagen errichtet. Im Jänner 2006 wurde die Fertigstellung des Neubaus dem Bauamt angezeigt.

Im Jahr 2007 wurde von der Bw. das letzte Fünftel der fiktiven Anschaffungskosten im Rahmen der Vermietung der Liegenschaft, X-Gasse abgeschrieben. Ab Dezember 2007 setzten die Eheleute eine Reihe von Handlungen, um die Verfügungsmacht und das Eigentum an der Lagerhalle wieder unentgeltlich dem Ehemann einzuräumen.

Hierbei wurde zunächst dem Bw-Gatte. formfrei das wirtschaftliche Eigentum an der Lagerhalle übertragen. Erst erheblich späteren erfolgten weitere Schritte, um dem Ehegatten auch das zivilrechtliche Eigentum an der Lagerhalle zu verschaffen.

Mit Schreiben vom 13.12.2007 verständigte Bw-Gatte. den Mieter, das K., dass ihm am 1.12.2007 das Eigentum an der gemieteten Einstellhalle von seiner Ehegattin übertragen worden sei. Der Mietvertrag und alle sonstigen vertraglichen Vereinbarungen blieben unverändert. Da Bw-Gatte. als Kleinunternehmer nicht umsatzsteuerpflichtig sei, möge künftig nur die Nettomiete (€ 768,72) auf sein nachfolgend angeführtes Bankkonto überwiesen werden. Dem Vermieter wurde von Bw-Gatte. für die schon brutto bezahlte Dezembermiete die Umsatzsteuer (€ 153,75) refundiert und von der Bw. wurde die erhaltene Dezembermiete an ihren Ehegatten überwiesen. Alle künftigen Mietzahlungen gingen ohne Umsatzsteuer auf dem Bankkonto des Bw-Gatte. ein.

Von den Eheleuten wurde betreffend diese Liegenschaft folgender notarieller Schenkungsvertrag abgeschlossen:

„Erstens – Vertragsgegenstand“

Die Geschenkgeberin ist grundbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft, X-Gasse (KG, 23443, EZ 442). Auf diesem Grundstück befindet sich auf der Straßenfront ein in den Jahren 2003 bis 2005 errichtetes Wohnhaus samt Garage und eine Einfahrt in die hinter dem Wohnhaus befindliche Lagerhalle.

Diese Lagerhalle befindet sich in unmittelbarer Nähe des Wohnhauses. Die Lagerhalle muss jedoch auf Grund behördlicher Auflagen vom Wohnhaus insofern abgegrenzt

werden, als in einer Entfernung von 60 cm von der Rückseite des Hauses durch die ganze Grundstücksbreite eine Feuermauer samt feuerhemmenden Tores zu errichten ist.

Diese Feuermauer ist durch den Neubau des Wohnhauses notwendig geworden. Die Kosten für die Errichtung dieser Feuermauer, des Tores und aller zusätzlichen diesbezüglichen Kosten sind daher von der Geschenkgeberin zu tragen.

Die Geschenkgeberin schenkt und übergibt an den Geschenknehmer und dieser übernimmt im Schenkungswege die Grundstücksfläche des obigen Grundstücks, die durch die ganze Breite des Grundstückes hinter der obigen Feuermauer bis zum Ende des Grundstückes liegt. Es handelt sich diesbezüglich um eine Grundstücksfläche, auf welcher eine Lagerhalle errichtet ist. Diese Grundstücksfläche samt Lagerhalle ist Vertragsvermögen dieses Vertrages.

Die Geschenkgeberin erteilt ihre Einwilligung, dass hierauf das Eigentumsrecht zu Gunsten des Geschenknehmers grundbücherlich einverleibt werde. Zum Einschreiten um Vornahme aller Grundbuchshandlungen aus diesem Vertrag sowie aller dazu gehörenden Nebenurkunden sind sämtliche Vertragsteile vollkommen selbständig berechtigt.

Zweitens – Übergabe - Übernahme

Die Übergabe und Übernahme des Vertragsvermögens in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Geschenknehmers erfolgte bereits am 1.12.2007. „

Der Vertrag endet mit der Abschlussklausel „Wiener Neustadt, am 16.4.2007“ unmittelbar darunter befinden sich die eigenhändigen Unterschriften der beiden Vertragsparteien. Dem Vertrag angeschlossen, ist die Unterschriftsbeglaubigung des Notars mit dem Datum 16.4.2008.

Auf Grund dieses Schenkungsvertrages wurde Schenkungssteuer (€ 181) entrichtet.

Mit Wertermittlungsgutachten vom 19.5.2008 des - auch bei der ersten Schenkung herangezogenen - gerichtlich beeideten Immobiliensachverständigen, wurde der Verkehrswert der verschenkten Lagerhalle fachgerecht beurteilt. Der Gutachter gelangte zu dem Ergebnis, dass die Lagerhalle zum Bewertungsstichtag 1.12.2007 einen Verkehrswert von € 130.770 habe.

Ab 1.12.2007 wurden sowohl hinsichtlich der Einkommensteuer als auch der Umsatzsteuer die Einkünfte und Umsätze aus der Vermietung der Lagerhalle, X-Gasse nicht mehr von der Bw. sondern von ihrem Ehemann erklärt.

Der Ehegatte der Bw. beantragte bei der Einkommensteuerveranlagung 2007 gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG für die Berücksichtigung der AfA wieder die mit Gutachten nachgewiesenen fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen und erklärte entsprechend den Einkommensteuerrichtlinien, Rz. 3139a eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren (2007: Halbjahres-AfA 2% € 2.615, 2008: Jahres-AfA 4% € 5.230).

Im Schreiben vom 27.1.2010 nahm der Ehegatte der Bw. – mit deren Kenntnis - zu dem Vorgang der Rückschenkung der Lagerhalle wie folgt Stellung:

„Zum Eigentümer der Lagerhalle, X-Gasse

Mit notariellem Schenkungsvertrag vom 16.04.2008 hat meine Frau, Bw. den Hallenanteil an der Liegenschaft, X-Gasse, per 01.12.2007 mir geschenkt. Die mit Bescheid des FA f. Gebühren und Verkehrssteuern vorgeschriebene Schenkungssteuer wurde entrichtet (€ 181). Bemerkt wird, dass die Willensübereinstimmung über diese Schenkung und der entsprechende Entwurf zum Schenkungsvertrag schon im Dezember 2007 vorhanden waren. Dieser Entwurf war jedoch über mein Begehren vom Urkunden verfassenden Notar insofern abzuändern, als die auf Grund behördlicher Auflagen neu zu errichtende Feuermauer (zwischen Lagerhalle und dem Neubauhaus meines Erachtens von meiner Ehefrau zu bezahlen ist, da der Bau der Feuermauer durch ihren Neubau des Hauses und nicht durch die schon lange bestehende Lagerhalle verursacht wurde (Pkt. 1. 3. Absatz des Vertrages).

Obwohl eine Grundbuchseintragung für die steuerliche Zurechnung einer Einkunftsquelle nicht erforderlich ist (wichtig ist, wer über die Einkunftsquelle verfügt und wem die Einkünfte zufließen), erlaube ich mir nachstehend trotzdem zu erläutern, warum eine grundbücherliche Eintragung (als Superädifikat) bisher nicht erfolgt ist: Wie bereits oben erwähnt, ist auf Grund behördlicher Auflagen zwischen Neubau-Haus und Lagerhalle eine Feuermauer zu errichten. Nun war es der Baubehörde des Stadtbauamtes Wr. Neustadt und der Gewerbebehörde beim Magistrate Wr. Neustadt, trotz Bauverhandlung im Jahre 2007 an Ort und Stelle, mehreren Besprechungen und diverser Planvorlagen, zuletzt im Dezember 2008, seit nunmehr fast drei Jahren nicht möglich, einen Bescheid über die Errichtung der Feuermauer, in dem deren genaue Lage und Beschaffenheit sowie sonstige Baumaßnahmen zu bestimmen sind, zu erlassen. Wenn aber nicht die exakte Lage dieser Feuermauer bekannt ist, ist auch nicht das genaue Ausmaß der Halle bekannt und kann vorläufig keine grundbücherliche Eintragung erfolgen. Sollte die Bau- und Gewerbebehörde noch länger nachdenken, wird eine grundbücherliche Eintragung insofern obsolet, als nach Gesetzeswerdung der "kleinen GesmbH" ohnehin geplant ist, die Immobilien unserer Familie nach und nach in eben eine solche GesmbH einzubringen.

Zur Zurechnung der Einkünfte

Die Mieteinnahmen wurden vom Mieter bis November 2007 auf das Konto meiner Frau, Bw. überwiesen. Die schon am 27.11.2007 einbezahlte Dezembermiete wurde am 18.12.2007 von meiner Gattin auf mein Konto Nr.XX00 weiterüberwiesen. Mit Schreiben vom 13.12.2007 habe ich dem Mieter den Eigentümerwechsel mitgeteilt und veranlasst, dass künftig nur die Nettomiete auf mein Konto zu überweisen ist. Am 19.12.2007 habe ich dem Mieter die Umsatzsteuer für Dezember nachweislich refundiert. Der Mieter überweist seit 28.12.2007 die laufende Nettomiete auf mein Konto. Die Mieten fließen also seit Dezember 2007 mir und nicht mehr meiner Gattin zu.

Daher bin ich durch den erwähnten Notariatsakt vom 16.4.2008 seit 1.12.2007 Eigentümer der Lagerhalle und auch die Einkünfte daraus fließen mir zu. Da ich über die Einkunftsquelle und die Einkünfte verfüge, sind sie auch mir steuerrechtlich zuzurechnen.

Abschließende Bemerkung:

An sich ist es gleichgültig, aus welchen Gründen ein Steuerpflichtiger eine Handlung setzt. Sie ist laut Rechtsprechung auf jeden Fall für steuerliche Zwecke anzuerkennen, falls der steuerliche Effekt nicht durch widersinnige Handlungen erreicht wird. Ich bräuchte daher nicht zu erläutern, warum mir meine Frau die Lagerhalle geschenkt hat, tue es aber trotzdem:

Es waren nicht steuerliche Gründe. Ich habe mir bis heute nicht ausgerechnet, ob die Schenkung für mich ein steuerlicher Vor- oder Nachteil ist, die Liegenschaft wird voraussichtlich ohnehin in eine GesmbH eingebracht werden. Die Gründe waren privater Natur, bedingt durch einen unverschuldet erlittenen Verkehrsunfall meiner Frau am 11. August 2007. Bei diesem hatte meine Frau so schwere Verletzungen der Wirbelsäule und damit zusammenhängend der zum Gehirn führenden Nervenstränge im Nackenbereich erlitten, dass eine falsche Bewegung oder ein weiterer nur kleiner Unfall ihr Ende bedeuten könnte. Sie absolvierte seit dem Unfall ca. 100 Arztbesuche, musste nach falschen Bewegungen des Kopfes mehrmals von der Rettung in das hiesige Krankenhaus eingeliefert werden, im Italienurlaub wurde sie, ebenfalls nach einer unbedachten Bewegung des Kopfes, ohne Bewusstsein, fast leblos, in das Spital in Jesolo eingeliefert, wo sie gerettet werden konnte. Derzeit ist sie bei einem Neurochirurgen in ärztlicher Behandlung. Leider konnte ihr bisher noch niemand wirklich helfen, zumal auch eine falsche Behandlung lebensbedrohend ist. Wir wollten aber nicht, dass im Fall der Fälle die gesamte Liegenschaft unserem Sohn zufällt. Es erfolgte daher wieder die Rückschenkung des Liegenschaftsteiles mit der Lagerhalle, an mich."

Zu den vorgebrachten außersteuerlichen Gründen für die Rückschenkung der Lagerhalle traf das Finanzamt folgende Feststellungen:

Im Zeitraum 2007 - 2009, somit auch noch nach dem Verkehrsunfall, hat die 1943 geborene Bw. neben ihren Pensionseinkünften auch noch Aktiveinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Unternehmen von "U." bezogen und erzielte in geringem Umfang zudem selbständige Einkünfte aus einer Tätigkeit im "Versicherungswesen".

Die Bw. ist auch noch Miteigentümerin (Hälfteeigentümerin) an einer Wohnung in der Z.-Str. und in der Y-Gasse. Der andere It. Grundbuch eingetragene Hälfteeigentümer ist der Ehemann, Bw-Gatte. Aus steuerlicher Sicht wird die Wohnung in der Y-Gasse als "Hausgemeinschaft" zwischen der Bw. und dem gemeinsamen Sohn, F.E. junior geführt. Zustellbevollmächtigter in den Hausgemeinschaftsakten ist der Ehegatte. Auch aus dem am Finanzamt aufliegenden Bewertungsakt ist zu entnehmen, dass sich um sämtliche die Liegenschaft betreffende Angelegenheiten stets Bw-Gatte. gekümmert hat.

Diese Umstände lassen ein gemeinsames und abgestimmtes Handeln und Wirken der beiden Ehegatten und ihres Sohnes in den Liegenschaftsangelegenheiten der Familie erkennen. Dies fügt sich in die Absichtserklärung des Ehegatten die Liegenschaften der Familie Bw- in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung einzubringen. Einem solchen Vorhaben wäre allerdings schon bisher kein Hinderungsgrund entgegengestanden und hätte schon längst ausgeführt werden können.

Auf Grund dieser, im Zuge einer Nachbescheidkontrolle erlangten, Ermittlungsergebnisse nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 14.7.2010 die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ gleichzeitig einen geänderte Umsatzsteuerbescheid 2007 und geänderten

Einkommensteuerbescheid 2007. Zur Begründung der Wiederaufnahmebescheide wurde auf die in den beiden Sachbescheiden dargelegten neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel verwiesen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden. Im vorliegenden Fall könnten die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der vorgenommenen Interessensabwägung habe die Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwogen.

Der Umsatzsteuerbescheid und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wurden durch Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO vom 14.7.2010 aufgehoben und in einem Vorgang - ebenso wie 2007 - entsprechend geänderte Sachbescheide erlassen. Zur weiteren Begründung dieser Verfahrensbescheide wurde auf den ESt- und USt-Bescheid 2008 vom 14.7.2010 verwiesen. Die Aufhebung sei wegen nicht bloß geringfügiger Auswirkung der festgestellten, inhaltlichen Rechtswidrigkeit der Vorbescheide zu verfügen gewesen.

In den geänderten Sachbescheiden, USt-Bescheide 2007 und 2008 sowie ESt-Bescheide 2007 und 2008 wurden abweichend von der Erklärung der Bw. die Umsätze und Einkünfte aus der Vermietung der Lagerhalle, X-Gasse auch nach dem 1.12.2007 weiterhin der Bw. zugerechnet. Begründend wurde ausgeführt, dass die Liegenschaft mit der vermieteten Lagerhalle bereits 1993 vom Ehegatten an die Bw. verschenkt und die Abschreibung der fiktiven Anschaffungskosten beantragt und vorgenommen worden sei. Im Jahr 2007 – genau 15 Jahre später – werde nun von der Bw. die Lagerhalle wieder an ihren Ehemann zurückgeschenkt mit der erkennbaren, ausschließlichen Absicht, dass dieser nochmals die fiktiven Anschaffungskosten als Aufwand absetzen könne. Zu diesem Zwecke sei wieder ein Verkehrswertgutachten des gleichen gerichtlich beeideten Sachverständigen in Auftrag gegeben und vom Ehegatten in der Einkommensteuererklärung der Antrag gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG gestellt worden.

Das Finanzamt gelange unter Berücksichtigung aller Umstände zu der Ansicht, dass diese Rückschenkung einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes gemäß § 22 BAO darstelle und daher steuerrechtlich nicht anzuerkennen sei. Die Einkünfte und steuerpflichtigen Umsätze aus der Vermietung der Lagerhalle seien somit weiterhin Bw. zuzurechnen. Die Lagerhalle ist bereits vollständig abgeschrieben, sodass eine AfA nicht mehr zum Ansatz komme.

In der Mitteilung vom 6.9.2010 wurden gemäß § 245 Abs. 2 BAO die Grundlagen über die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen wie folgt ausgewiesen:

Zurechnung Vermietung X-Gasse lt. FA	2007	2008
---	-------------	-------------

Steuerbare Umsätze, 20% lt. Erkl.	8.727,20	1.405,40
+ vereinnahmte Nettomiete	1.281,20	9.711,31
Steuerbare Umsätze, 20% lt. USt-Bescheid v. 14.7.2010	10.008,40	11.116,72
Einkünfte VuV lt. Erkl.	5.970,51	4.569,23
+ Mieteinnahmen (netto, ohne enthaltener 20%iger USt)	1.281,20	9.711,31
- Werbungskosten	107,44	2.014,68
Einkünfte VuV lt. ESt-Bescheid v. 14.7.2010	7.144,27	12.265,86

Die Bw. erhob mit Schriftsatz vom 16.08.2010 und mit Anbringen vom 28.3.2012 - das zum Mängelbehebungsauftrag vom 1.3.2012 erfolgte – form- und fristgerecht gegen folgende Bescheide vom 14.7.2010, zugestellt am 19.7.2010 das Rechtsmittel der Berufung:

Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007,
 Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2007,
 Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuerbescheid 2008,
 Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2008 und
 ESt-Vorauszahlungsbescheid 2010.

Die Berufung richtet sich gegen die Zurechnung der Umsätze und Einkünfte aus der Vermietung der Lagerhalle zu ihr anstatt zu ihrem Ehegatten. Die Bw. begehrt eine erklärungskonforme Veranlagung der Umsatz- und Einkommensteuer. Die Umsätze und Einkünfte aus der Vermietung der Lagerhalle seien ab der Eigentumsübertragung im Dezember 2007 dem Ehegatten als dem neuen Eigentümer zuzurechnen.

In der Begründung führte die Bw. sinngemäß Folgendes aus:

„Das Finanzamt erklärt in den angefochtenen Bescheiden, dass schon auf Grund eines Verkehrswertgutachtens aus dem Jahre 1994 die fiktiven Anschaffungskosten der vermietete Lagerhalle über eine Restnutzungsdauer von 15 Jahren abgeschrieben worden seien und nun, genau 15 Jahre später, sei die Rückschenkung der Lagerhalle erfolgt, um nochmals die fiktiven Anschaffungskosten abzuschreiben. Da zudem die Rückschenkung an meinen Ehemann nicht im Grundbuch eingetragen worden sei, sei die Lagerhalle weiterhin mir zuzurechnen. Dazu ist auszuführen:

Zur Übertragung der Liegenschaft:

Die Liegenschaft wurde mit dem vorgelegten notariellen Schenkungsvertrag vom 16.4.2008 übereignet. Wie dem Finanzamt wohl bekannt ist, ist eine grundbücherliche Eintragung kein Kriterium für steuerliche Zwecke. Wie das Finanzamt aus der Vorhaltsbeantwortung meines Ehegatten auch weiß, konnte auf Grund eines schon jahrelang schwebenden baubehördlichen Verfahrens die exakte Größe der übergebenen Lagerhalle noch nicht festgestellt werden. Wenn aber keine genauen Grenzen bekannt sind, kann auch keine grundbücherliche Eintragung erfolgen. Dieses bau- und gewerberechtliche Verfahren beim Magistrat der Stadt Wr. Neustadt, welches, wie schon erwähnt, inzwischen jahrelang dauert, wird voraussichtlich im heurigen Jahr beendet

sein, sodass auch dann die genauen Ausmaße dieser Lagerhalle bekannt sind und eine grundbücherliche Eintragung erfolgen kann. Wie schon festgestellt, wurde mir diesbezüglich kein Bedenkenvorhalt gesandt, dem Finanzamt ist die Situation aber aus dem Akt meines Ehegatten bekannt und ignoriert einfach diese Umstände, bzw. man geht auf diese gar nicht ein.

Zur Nutzungsdauer:

Nach der Darstellung des Finanzamtes sei lt. Gutachten aus dem Jahre 1994 eine RND von 15 Jahren und lt. Gutachten aus dem Jahre 2007 eine weitere von 15 Jahren festgestellt worden. Mit dieser vereinfachten Darstellung wird der Anschein erweckt, es handle sich um Gefälligkeitsgutachten.

Abgesehen davon, dass der Sachverständige ein über die Grenzen Österreichs bekannter und angesehener Fachmann für Liegenschaftsschätzungen ist, wird auch hier wiederum eine vereinfachte Darstellung gewählt, welche wichtige Kriterien des, dem Finanzamt vorliegenden, Gutachtens aus dem Jahre 1994 unter den Tisch fallen lässt. Auf Seite 6 dieses Gutachtens wird ausgeführt, dass die geschätzte RND von 15 Jahren jedoch nur dann Gültigkeit hat, wenn auch laufende Instandsetzungsarbeiten durchgeführt werden. Sollten Instandsetzungsarbeiten unterlassen werden, würde sich diese Restnutzungsdauer mit Sicherheit weiter reduzieren.

Nun war es tatsächlich so, dass allein neben anderen Mängeln das große Einfahrtstor (Ausmaße ca. 5,5 x 3,5 Meter) ab dem Jahre 2003 nicht mehr verwendbar war (es fiel auf den Gehsteig und auf die Straße), es erfolgte Wassereintritt in größerem Ausmaß, die Sanierung der Halle erfolgte daher Zug um Zug mit dem Neubau des angrenzenden Hauses X-Gasse, sodass eine zeitlich weitere Verwendung als Lagerhalle -abgesehen von nunmehrigen behördlichen Auflagen weiter gegeben ist.

Zur Bekanntgabe der Besitzänderungen und zum Zufluss der Mieteinnahmen:

Wie dem Finanzamt aus der Vorhaltsbeantwortung meines Ehegatten bekannt ist, wurde die mietende Firma von der Eigentumsübertragung ehestens informiert. Dem Finanzamt wurde durch Bankbelege nachgewiesen, dass die Mieteinnahmen seit 1.12.2007 ausschließlich meinem Ehegatten zufließen, der über diese auch allein verfügt. Die Einkünfte sind daher auch aus diesem Grund ihm zuzurechnen. Auch dieser Punkt wurde in der einseitigen Beurteilung des Finanzamtes unter den Tisch gekehrt.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die "Begründung" des Finanzamtes nicht nur dürftig ist, sie ist auch einseitig und lässt amtsbekannte Umstände zugunsten des Abgabepflichtigen außer Betracht und verstößt somit m.E. gegen die Bestimmungen des § 115 Abs. 3 BAO. „

Die Einkommensverhältnisse der Bw. und ihres Ehegatten stellen sich wie folgt dar:

Gesamtbetrag der Einkünfte laut den ESt-Bescheiden		Bw.	Ehegatte - Bw- Gatte .
		insb. EaGw, EaV+V	insb. EansA, EaV+V
1995	ATS	99.513	458.323
1996	ATS	63.847	451.850
1997	ATS	49.895	531.094
1998	ATS	84.510	582.267
1999	ATS	15.010	563.134

2000	ATS	765	710.939
2001	ATS	-17.710	496.531
2002	EURO	2.195	45.858
2003	EURO	9.185	46.400
2004	EURO	8.180	47.592
2005	EURO	8.884	46.197
2006	EURO	16.128	53.587

Im Oktober 2011 ließen die Eheleute ein Nutzwertgutachten zur Begründung von Wohnungseigentum an den zwei Wohnungen, der Garage und der Lagerhalle auf der Liegenschaft, X-Gasse erstellen. Anzumerken ist, dass hierbei Planunterlagen verwendet wurden, welche in der Folge auch in die Urkundensammlung des Grundbuches aufgenommen wurden, in denen die ans Wohnhaus angrenzende Wand der Lagerhalle noch in der Ausführung „Hozriegelwand 25 cm EI 90“ eingezeichnet ist. Erst im später abgeschlossenen Betriebsanlagenverfahren wurden die Planunterlagen insoweit abgeändert, dass diese Wand der Lagerhalle als Brandschutzwand in der Ausführung „Stahlbeton 20 cm REI 90“ vorgesehen wurde (Beilage 15 des Schriftsatzes der Bw. vom 18.5.2012).

Unmittelbar nach Vorliegen des Nutzwertgutachtens wurde ein weiterer notarieller Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 19.10.2011 zur grundbücherlichen Umsetzung der ab Dezember 2007 durch mehrere Rechtshandlungen wirtschaftlich bereits durchgeführten Schenkung der Lagerhalle errichtet und von den Vertragsparteien unterzeichnet. Damit übertrug die Bw. ihrem Ehegatten 123/296 Anteile der Liegenschaft, welche gemäß dem Nutzwertgutachten auf die Lagerhalle entfallen. Unverzüglich nach Abschluss dieses Notariatsaktes erfolgte die grundbücherliche Eintragung des zivilrechtlichen Eigentumsrechtes des Bw-Gatte. in Form eines Wohnungseigentums an der Lagerhalle (Top 3) sowie des Wohnungseigentums der Bw. an den Wohnungen und der Garage (Top 1, 2 u. 4). Zudem erfolgte eine ergänzende Entrichtung der Schenkungssteuer für diese Grundstücksschenkung (€ 733). Während im ersten Schenkungsvertrag vom April 2008 eine Liegenschaftsteilung vorgesehen war (die Grundstücksfläche, auf der sich die Lagerhalle befindet bis zu der zu errichtenden Feuermauer, wurde dem Ehemann geschenkt), wurde im Schenkungsvertrag vom November 2011 davon abgegangen und die Begründung von Wohnungseigentum vereinbar.

Auf Grund der Erklärung der Bw., dass in einem noch laufenden Gewerbe- und Bauverfahren mit dem Magistrat der Stadtgemeinde Wr. Neustadt die genaue Lage und Beschaffenheit einer zu errichtenden Feuermauer zwischen Lagerhalle und Wohnhaus ungewiss gewesen sei und

deshalb solange keine grundbücherliche Eintragung der Schenkung habe erfolgen können, wurde vom UFS eine entsprechende Anfrage an diese Behörde gerichtet.

Im Schreiben vom 17.4.2012 (Mail) teilte der zuständige Sachbearbeiter mit, dass vom Mieter der Lagerhalle für deren Verwendung als Reifenlager im Jahr 2007 (mit Antrag vom 4.9.2007) um eine Betriebsanlagengenehmigung angesucht worden sei.

Die Notwendigkeit der Errichtung einer Brandwand habe sich im Betriebsanlagenverfahren aus Brandschutzgründen, wegen des geringen Abstandes zwischen Lagerhalle und dem bestehenden Wohnhaus, ergeben.

Es seien konsequent mangelhafte Einreichunterlagen vorgelegt worden, sodass von der Behörde mehrfach Verbesserungsaufträge hätten erteilt werden müssen. Erst im Dezember 2011 seien genehmigungsfähige Unterlagen vorgelegen. Nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens sei mit Bescheid vom 21.3.2012 dem Mieter, der Fa. K. antragsgemäß eine Betriebsanlagengenehmigung für den Betrieb eines Reifenlagers erteilt worden. Der Ehegatte der Bw. habe als Grundeigentümer im Betriebsanlagenverfahren in der Rechtsstellung eines Beteiligten am Verfahren und auch an der mündlichen Verhandlung am 1.7.2011 teilgenommen. Entgegen der Erklärung des Bw-Gatte. im Schreiben vom 27.1.2010 sei aber festzuhalten, dass im Jahr 2007 keine Bauverhandlung stattgefunden habe. Ein Bauverfahren gemäß den Bestimmungen der NÖ-Bauordnung sei bis zu diesem Zeitpunkt mangels eines entsprechenden Antrages nicht anhängig gewesen.

Der Gewerbebehörde liegen auch keine Informationen vor, ob das mit Bescheid vom 21.3.2012 genehmigte Vorhaben vollständig umgesetzt wurde.

Zur Erschließung subjektiver Sachverhaltselemente ist anzuführen, dass der Ehegatte der Bw. bis zu seiner Ruhestandsversetzung Finanzbeamter (Betriebsprüfer) war und seit seiner Pensionierung weiterhin aktiv als Arbeitnehmer für mehrere Unternehmen im Buchhaltungs- und Finanzwesen tätig ist. Der Ehegatte der Bw. ist daher als Steuerfachmann zu qualifizieren.

Die gesetzliche Möglichkeit nach § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG, bei unentgeltlichen Erwerben von vermieteten Gebäuden auf Antrag die fiktive Anschaffungskosten abzusetzen, wurde mit dem Schenkungsmeldegesetz, BGBl I 2008/85, für Übertragungen nach dem 31.7.2008 untersagt. Seither muss der unentgeltliche Erwerber die Absetzung für Abnutzung des Gebäudes (AfA) seines Rechtsvorgängers fortsetzen. Damit sollte die Möglichkeit einer Mehrfachabschreibung vermieteter Gebäude in den Fällen unentgeltlicher Eigentumsübertragungen ausdrücklich untersagt werden.

Bereits im Ministerialentwurf zum Abgabensicherungsgesetz 2007 erfolgte ein erster Anlaufversuch zu dieser Gesetzesänderung (Puchinger, Kommentar zum Schenkungsmeldegesetz 2008, K16, Verlag: dbv/nwv).

Das Anfang Mai 2008 in den Nationalrat eingebrachte Schenkungsmeldegesetz war ein langfristig angekündigtes Gesetzesvorhaben, vom dem die Medien häufig berichteten, weil es im Zusammenhang mit dem Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer stand. Die bevorstehende Gesetzesänderung zu § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG war daher in den Fachkreisen Ende 2007 bis Anfang 2008 bereits bekannt.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 1.3.2012 wurde der Bw. die Behebung inhaltlicher Mängel ihrer Berufung gemäß § 250 Abs. 1 i.V.m. § 85 Abs. 2 BAO aufgetragen, dem mit Anbringen vom 28.3.2012 im notwendigen Mindestumfang entsprochen wurde.

Zum Schreiben des UFS vom 24.4.2012 (Parteiengehör zum Ermittlungsergebnis) nahm die Bw. mit Schriftsatz vom 18.5.2012 sinngemäß wie folgt Stellung:

„Zu den Geldmitteln für den Neubau auf der Liegenschaft X-Gasse

Der Annahme des UFS, dass der Hausbau aus dem gemeinsamen Familienvermögen und damit zu einem wesentlichen Teil mit Geldmittel meines Ehemannes erfolgt sei, trete ich entschieden entgegen. Die mir zur Verfügung stehenden Geldmittel sind nämlich deutlich höher als der dargestellte „Gesamtbetrag der Einkünfte laut den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 1995 bis 2006“. Für die Feststellung meines verfügbaren Vermögens sind bei meinen Einkünften aus Gewerbebetrieb die Entnahmen zu berücksichtigen und die Einkünfte aus V+V um die AfA zu erhöhen. Auch mein bedeutendes Einkommen in den Jahren 1989 bis 1994 wäre in die Betrachtung mit einzubeziehen. Nach meiner beiliegenden Berechnung ist mit somit ein Sparvermögen von € 296.863 für den Neubau zur Verfügung gestanden. Außerdem habe ich Vermögen von meinem 1997 verstorbenen Vater erworben. Ich hatte daher genügend eigene Geldmittel, um den Hausbau zu finanzieren und habe diesen auch tatsächlich ausschließlich aus meinen Vermögen und nicht mit den Ersparnissen meines Ehemannes bezahlt.

Zum vermeintlichen steuerlichen Grund der Rückschenkung der Lagerhalle

Grundsätzlich steht es jedem völlig frei, zu kaufen, zu schenken und zu vererben, wie man will. Ich bin daher niemandem eine Rechenschaft über die Liegenschaftsschenkung an meinen Ehemann schuldig. In Österreich wird eine Vielzahl von Rechtsgeschäften nur aus steuerlichen Gründen getätigt und diese werden, sofern kein Scheingeschäft vorliegt, von der Finanzverwaltung natürlich anerkannt. In meinem Fall liegt eindeutig kein Scheingeschäft vor, weshalb unabhängig von den steuerlichen Wirkungen, die Lagerhalle meinem Ehemann umsatz- und einkommensteuerrechtlich zuzurechnen ist.

Neben den im Berufungsverfahren angeführten Gründen für die Schenkung habe ich mich von der Lagerhalle leicht getrennt, wegen der schon damals prophezeiten schwierigen Umstände der Betriebsanlagengenehmigung.

Aus meiner beiliegenden Berechnung der Einkommensteuer 2011 (Vorschau 2012/13) ergibt sich, dass durch die Rückschenkung der Lagerhalle überhaupt kein Steuervorteil erzielt wird. Im Gegenteil mit der Zurechnung der Lagerhalle an meinen Gatten statt an

mich ist insgesamt eine um € 779 höhere Einkommensteuerbelastung eingetreten ($2.604 - 1.825 = 779$) verbunden.

In meinen Beilagen (Nr. 8-9) ist dies wie folgt ersichtlich:

E 2011 lt. Angaben der Bw. (Vorschau)	Zurechnung an Bw.	erkl. ESt	Steuerbelastung in %
EaV+V ohne Halle	7.176,27	988	
EaV+V mit Halle	12.175,93	2.813	
EaV+V aus der Halle	4.999,66	1.825	36,50%
E 2011 lt. Angaben der Bw. (Vorschau)	Zurechnung an Bw-Gatte .	erkl. ESt	Steuerbelastung in %
EaV+V ohne Halle	8.257,30	8.489	
EaV+V mit Halle	13.465,04	11.093	
EaV+V aus der Halle	5.207,74	2.604	50%

Anmerkung des Referenten: Der mit der Rückschenkung verbundene streitrelevante Vorteil des Bw-Gatte. einer nochmaligen AfA von den fiktiven Anschaffungskosten (zusätzliche, jährliche Werbungskosten von € 5.231) hat die Bw. in ihrer Berechnung des Steuervorteiles gerade weggelassen. Weil in den erklärten Mieteinkünften aus der Lagerhalle bei Zurechnung an die Bw. zu Unrecht ebenfalls die JahresAfA von € 5.231 in Abzug gebracht wurde, sind ihre ausgewiesenen Mieteinkünfte/Halle € 4.999,66 sogar niedriger als bei der Zurechnung der Mieteinkünfte/Halle (€ 5.207,74) an den Ehegatten, wo dieser zusätzliche Abzugspost grundsätzlich zum Ansatz käme.

Die erklärten Mieteinkünfte aus der Lagerhalle bei Zurechnung an die Bw. ohne diese AfA betragen richtiger Weise € 10.320,66 (€ 4.999,66+€ 5.231).

Die mir übermittelte Auskunft des Magistrats der Stadtgemeinde Wr. Neustadt beweist keine für die Zurechnung der Lagerhalle maßgebenden Tatsachen. Die gewerberechtliche Genehmigung für den Betrieb der Lagerhalle erging am 21.3.2012 und es ist selbstverständlich, dass daher mit der Errichtung der Feuermauer noch nicht begonnen werden durfte. Die grundbücherliche Einverleibung des Eigentumsrechtes meines Ehemannes an der Lagerhalle war von Beginn an angestrebt, war aber nicht möglich, da die genaue Lage der Abgrenzung zum Haus – also die Feuermauer – lange Zeit ungewiss war. Erst nach der Besprechung vom 1.7.2011 war nach menschlichem Ermessen klar, wo die Feuermauer nun endgültig zu errichten ist und aus welchem Material diese zu bestehen hat. Ab diesem Zeitpunkt konnte ein Nutzwertgutachten in Auftrag gegeben werden und sodann die grundbücherliche Eintragung erfolgen. Die Grundbucheintragung ist einerseits steuerlich irrelevant, andererseits zum frühestmöglichen Zeitpunkt erfolgt.

Die Einkunftsquelle ist somit meinem Ehemann zuzurechnen.“

Ihrer Stellungnahme vom 18.5.2012 schloss die Bw. eine „schriftliche Erklärung des den Schenkungsvertrag vom 16.4.2008 errichteten Notars Dr. U N. an. Dieses Schreiben bezeichnet den Adressaten fälschlich als Dr. Ü N. und gleicht im Schriftaufbau und -bild den Eingaben der Bw. und ihres Ehegatten an die Abgabenbehörden. Diese Erklärung wurde vom

Notar Dr. Gerd Trenker unterzeichnet und erklärt in eindeutigem Widerspruch zum o.a.

Schenkungsvertrag Folgendes:

„Im Zuge der Errichtung dieses Vertrages stellte sich heraus, dass auf Grund eines schwebenden bau- und behörderechtlichen Verfahrens hinsichtlich der Lagerhalle die Grundgrenze zum Neubau des Hauses noch nicht exakt festzulegen war, weshalb eine Parifizierung und grundbücherliche Eintragung zum damaligen Zeitpunkt nach dem WEG noch nicht möglich war.“

Zum einen werden in dem Schenkungsvertrag vom 16.4.2008 die Grundgrenze und damit der verschenkte Grundstücksteil in Punkt 1. exakt definiert (60cm von der Rückseite des Hauses durch die ganze Grundstücksbreite) zum anderen zielt der Vertrag überhaupt nicht auf eine Parifizierung nach dem WEG ab, sondern auf eine Grundstücksteilung.

Zur Aufklärung dieser Widersprüche sowie der näheren Umstände der Vertragserrichtung und der Abgabe der schriftlichen Erklärung des Notars vom 9.5.2012 wurde Dr. U N. zur Einvernahme als Zeuge vorgeladen. Mit schriftlicher Erklärung vom 11.6.2012 teilte der Notar Dr. U N. dem UFS mit, dass er sich gemäß § 171 Abs. 1 und Abs. 2 BAO i.V.m. § 37 NO seiner Verpflichtung zur Zeugenaussage entschlage, weil ihn die Mandanten (Bw. und ihr Ehegatte) in dieser Angelegenheit nicht von der Verschwiegenheitspflicht entbunden haben.

Vom Finanzamt wurden auf Grundlage der Abgabenerklärungen der Bw. und ihres Ehegatten für die Jahre 2007 bis 2010 ebenfalls Abgabenberechnungen zur rechnerischen Darstellung des mit der Rückschenkung der Lagerhalle verbundenen Steuervorteiles vorgenommen:

a) Darstellung der Mieteinkünfte aus der Vermietung, Gasse X (Halle und Wohnungen sowie Darstellung der Zurechnung der Mieteinkünfte aus der Lagerhalle an den Ehegatten und an die Bw.):

Jahr 2007	Bw-Gatte .	Bw.	Gesamt
Mieteinnahmen	1.281,20*	21.054,44	22.335,64
AfA	2.615,00	10.552,00	13.167,00
Fremdfinanz.	-	1.794,22	1.794,22
Instandhalt.	-	1.051,73	1051,73
Übrige WK	107,44	1.517,93	1.625,37
Überschuss	-1.441,24	6.138,56	4.697,32
+ AfA-Halle			2.615,00
EaV+V/Halle bei Zurechnung an Bw.			7.312,32

übrige EaV+V der Bw.			-198,05
gesamten EaV+V der Bw. bei Zurechnung der Halle			7.114,27

*Nettomieteinnahmen (ohne USt) der Lagerhalle

Jahr 2008	Bw-Gatte .	Bw.	Gesamt
Mieteinnahmen	9.711,32*	14.313,59	24.024,91
AfA	5.231,00	5.085,00	10.316,00
Fremdfinanz.	-	1.741,47	1.741,47
Instandhalt.	-	84,83	84,83
Übrige WK	2.014,68	2.942,92	4.957,60
Überschuss	2.465,64	4.459,37	6.925,01
+ AfA-Halle			5.231,00
EaV+V/Halle bei Zurechnung an Bw.			12.156,01
übrige EaV+V der Bw.			109,86
gesamten EaV+V der Bw. bei Zurechnung der Halle an Bw.			12.265,87
Jahr 2009	Bw-Gatte .	Bw.	Gesamt
Mieteinnahmen	8.434,13*	14.273,12	22.707,25
AfA	5.231,00	4.792,00	10.023,00
Fremdfinanz.	-	872,16	872,16
Instandhalt.	-	319,57	319,57
Übrige WK	215,34	2.104,30	2.319,64
Überschuss	2.987,79	6.185,09	9.172,88
+ AfA-Halle			5.231,00
EaV+V/Halle bei Zurechnung an Bw.			14.403,88
übrige EaV+V der Bw.			944,35
gesamten EaV+V der Bw. bei Zurechnung der Halle an Bw.			15.348,23
Jahr 2010	Bw-Gatte .	Bw.	Gesamt
Mieteinnahmen	9.017,47*	14.069,59	23.087,06
AfA	5.231,00	4.650,00	9.881,00
Fremdfinanz.	-	673,65	673,65
Instandhalt.	-	154,51	154,51

Übrige WK	452,16	2.205,53	2.657,69
Überschuss	3.334,31	6.385,90	9.720,21
+ AfA-Halle			5.231,00
EaV+V/Halle bei Zurechnung an Bw.			14.951,21
übrige EaV+V der Bw.			766,29
gesamten EaV+V der Bw. bei Zurechnung der Halle an Bw.			15.717,50

b) Übersicht der gesamten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung je nach Zurechnung der Lagerhalle an die Bw. oder an ihren Ehegatten

	EaV+V/Bw mit Halle	EaV+V/Bw ohne Halle	EaV+V/Gatte mit Halle	EaV+V/Gatte ohne Halle
2007	7.114,27	5.940,51	4.352,93	5.537,93
2008	12.265,87	4.569,23	13.641,23	9.233,33
2009	15.348,23	7.129,44	10.663,69	5.989,09
2010	15.717,50	7.152,19	8.981,99	3.844,19

c) Darstellung der Einkommensteuerlast für Bw und Ehegatte je nach Zurechnung der Lagerhalle

Var. 1. Bei Zurechnung der Halle an die Bw	Est Bw.	Est Bw-Gatte .	Est-Gesamt
2007	1.258,84	5.689,22	6.948,06
2008	3.328,26	5.324,16	8.652,42
2009	8.063,04	6.042,47	14.105,51
2010	4.093,87	6.771,70	10.865,57
Var. 2. Bei Zurechnung der Halle an den Gatten	Est Bw.	Est Bw-Gatte .	Est-Gesamt
2007	808,90	5.096,72	5.905,62
2008	377,88	7.528,11	7.905,99
2009	5.552,58	8.140,83	12.693,41
2010	959,23	9.237,25	10.196,48
3. Vergleich der gesamten ESt-Last bei Variante 1 und Variante 2	Est-Var.1 ohne Rückschenkung	Est-Var. 2 mit Rückschenkung	Jährlicher Est-Vorteil
2007	6.948,06	5.905,62	1.042,44
2008	8.652,42	7.905,99	746,43
2009	14.105,51	12.693,41	1.412,10
2010	10.865,57	10.196,48	669,09

Mit Vorlagebericht vom September 2010 wurde die Berufung vom Finanzamt dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob die Rückschenkung der Lagerhalle, von der Bw. an ihren Ehegatten im Einkommensteuer- und im Umsatzsteuerrecht Wirkungen entfaltet oder diesem Rechtsgeschäft wegen Verstoßes gegen die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen und/oder wegen missbräuchlicher Steuerumgehung im Sinne des [§ 22 BAO](#) die steuerrechtliche Geltung zu versagen ist.

1. Vorbemerkungen

Ganz allgemein liegt es im Bestreben des Menschen zu seinem Nutzen Gesetze zu umgehen. Besonders groß ist der Anreiz Steuergesetze durch ein „geschickte Sachverhaltsgestaltung auszutricksen“, um weniger Steuer zahlen zu müssen.

Schon im Römischen Recht wurde das Wesen unzulässiger Gesetzesumgehung treffend erkannt: *„Das Gesetz umgeht derjenige, welcher, ohne dessen Worten zu nahe zu treten, sich seinem wahren Sinn entzieht. Eine Umgehung des Gesetzes liegt dann vor, wenn etwas geschieht, das das Gesetz nicht gewollt hat, ohne es aber ausdrücklich zu verbieten. In derselben Weise wie das Wort von dem Sinn verschieden ist, unterscheidet sich die Umgehung des Gesetzes vom offenen Zuwiderhandeln.“*

Gemäß § 22 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden (Abs. 1). Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Der Gestaltungsmissbrauch kann in der Umgehung eines belastenden Steuertatbestandes (Tatbestandsvermeidung) oder der Erschleichung einer begünstigenden Norm (Rechtsfolgenerschleichung) bestehen.

Die Bestimmung des § 22 BAO bildet in der modernen Steuerrechtslehre primär eine orientierungsgebende, präventiv wirkende Generalklausel. Für spezielle Umgehungshandlungen wurden eigene Rechtsinstitute, wie beispielsweise die Voraussetzungen für die steuerrechtliche Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen entwickelt, die auch im gegenständlichen Fall zu prüfen sind. Vor allem soll der Gesetzesumgehung durch Auslegung der umgangenen Norm (insb. teleologische Interpretation, Analogie) entgegengewirkt werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Der Grund für diese Anforderungen liegt vor allem darin, dass der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist. Dadurch können von den Angehörigen zur willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen, rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten eingesetzt werden, die von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten abweichen. Im Interesse der durch [§ 114 BAO](#) gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen muss dieser willkürlichen Steuergestaltung begegnet werden (z.B. VwGH, 22.9.1999, 97/15/000, 28.10.2009, 2005/15/0118, 31.3.2011, 2008/15/0115).

Das Erfordernis der Fremdüblichkeit von Rechtsgeschäften unter Familienangehörigen erfasst die Form, den Inhalt der Vereinbarungen sowie auch dessen tatsächliche Erfüllung und ist nach der Rechtsprechung des VwGH eine Tatfrage, also Gegenstand der Beweiswürdigung.

Entspricht das Rechtsgeschäft unter nahen Angehörigen diesen steuerrechtlichen Kriterien, so ist in weiterer Folge – wenn es die Umstände anzeigen – wie bei Rechtsgeschäften unter Fremden, die Rechtsfrage zu beurteilen, ob ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO entsprechend der Rechtsprechung des VwGH vorliegt.

Eine rechtliche Gestaltung ist eine unzulässige Steuergesetzesumgehung, wenn sie im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und nur zum Zweck der Steuervermeidung vorgenommen wurde.

Eine Rechtsgestaltung ist ungewöhnlich, wenn sie im allgemeinen Rechtsverkehr nicht üblich ist. Eine ungewöhnliche Rechtshandlung ist dann unangemessen, wenn sie ausschließlich das Ziel der Steuervermeidung und keinen anderen sachlichen Grund hat und dieses Verhalten der ratio legis der umgangenen Steuernorm widerspricht.

2. Schenkung unter Ehegatten

Auch bei Schenkungen zwischen nahen Angehörigen ist ein Fremdvergleich durchzuführen. Die Prüfung ist jedoch insoweit eingeschränkt, als zwischen Fremden idR keine Schenkungen erfolgen (VwGH, 21.12.1989, [86/14/0173](#)). Eine Schenkung zwischen Ehegatten ist somit

fremdüblich, wenn sie in einer auch unter Angehörigen üblichen Form, aus üblichen Gründen, mit einem üblichen Inhalt abschlossen und dieser auch tatsächlich erfüllt wurde.

2.1. Zivilrechtliche Beurteilung der Schenkung

Schenkungen sind Verträge zur unentgeltlichen Übertragung von Vermögen.

Im Dezember 2007 haben die beiden Ehegatten eine Rückschenkung des wirtschaftlichen Eigentums des auf der Liegenschaft, X-Gasse befindlichen Lagerhalls vorgenommen. Die Bw. hat ihrem Ehemann die tatsächliche Verfügungsmacht an der vermieteten Lagerhalle verschafft, sodass der Mieter die Lagerhalle seither für ihn innehat und seither von ihm gemietet hat. Da die Schenkung im Dezember 2007 in ihrer Art und Weise überhaupt nicht geeignet war, das zivilrechtliche Eigentum an der Lagerhalle zu übertragen, war offenkundig auch der Wille der Vertragsparteien nicht darauf gerichtet. Der nach außen erkennbare Zweck der Schenkung war es, dem Ehegatten in der Art eines wirtschaftlichen Eigentümers die Verfügungsmacht an der Lagerhalle zu verschaffen.

Erst mit notariellem Schenkungsvertrag vom April 2008 schenkte die Bw. ihrem Ehegatten das zivilrechtliche Eigentum an der Lagerhalle, indem sie nunmehr auch ihre schriftliche Einwilligung zur Einverleibung eines Eigentumsrechts für Bw-Gatte. an dem unselbständigen Liegenschaftsteil, auf dem sich die Lagerhalle befindet, erteilte. Die Vertragsparteien berechtigten sich, zur Vornahme aller notwendigen Grundbuchshandlungen, damit der Ehegatte der Bw. an dem noch nicht verbücherungsfähigen unselbständigen Liegenschaftsteil ein Eigentumsrecht begründen konnte. Hierbei war der 1. Schenkungsvertrag auf eine Liegenschaftsteilung ausgerichtet. Der Ehegatte sprach in seiner Stellungnahme vom 27.1.2010 auch von der geplanten Eintragung als Superädifikat.

Der Geschenknehmer blieb aber bis Oktober 2011 „außerbücherlicher Eigentümer“ der Lagerhalle. Erst dann wurden die erforderlichen Rechtshandlungen zur grundbücherlichen Eintragung seines Eigentumsrechtes an der Lagerhalle vorgenommen. Es wurde von dem zunächst im Schenkungsvertrag angelegten Vorhaben einer Liegenschaftsteilung oder der vom Bw. geäußerten Schaffung eines Superädifikats abgegangen und ein Nutzwertgutachten zu Begründung von Wohnungseigentum erstellt. Sogleich daran anschließend wurde ein Wohnungseigentumsvertrag und ergänzender (modifizierender) Schenkungsvertrag zur Intabulation des Eigentums des Ehegatten an der Lagerhalle abgeschlossen und sodann die Verbücherung durchgeführt.

Als fremdüblichen Grund für die Rückschenkung wird angeführt, dass auf Grund einer schweren Verletzung der Wirbelsäule der Bw. im August 2007 ihr vorzeitiges Ableben ernsthaft befürchtet werden müsse. Für diesen Fall, sollte durch die Schenkung der Lagerhalle

an den Ehemann verhindert werden, dass ihr einziger und gemeinsamer Sohn im Erbwege Eigentumsanteile an dem Liegenschaftsteil mit der Lagerhalle erwirbt.

2.2. Beurteilung der Fremdüblichkeit der Schenkung

Während der Ehe besteht zwar grundsätzlich Gütertrennung. Auf Grund der sehr engen und umfassenden Beziehungen wird in einer Ehepartnerschaft aber häufig das Vermögen der Ehegatten „wirtschaftlich betrachtet“ und als gemeinschaftliches Vermögen der Familie verstanden. Es spielt für die Eheleute meist keine besondere Rolle, wem formaljuristisch das zivilrechtliche Eigentum am Familienvermögen zugeordnet ist. Dieses bei Ehegatten - im Vergleich zu Fremden - oftmals fehlenden Interesses oder geringen Interesses, wer von ihnen die Rechtsposition des Eigentümers des einzelnen Familienvermögens (Pkw, Liegenschaften, Sparvermögen usw.) wahrnimmt, bildet jene typische Gefahr einer willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Rechtsfolgen, der durch das Rechtsinstitut der Kriterien für die steuerrechtliche Wirksamkeit zivilrechtlicher Angehörigenvereinbarungen begegnet werden soll.

Nicht jede zivilrechtlich gültige Schenkung unter Ehegatten ist daher auch steuerrechtlich wirksam, sondern nur wenn sie auch fremdüblich ist. Eine Schenkung ist dann nicht fremdüblich, wenn ihr wahrer wirtschaftlicher Zweck nicht in der endgültigen dauerhaften Übertragung von Vermögen an den Geschenknehmer besteht, sondern der tatsächliche Beweggrund für die formalrechtliche Eigentumsübertragung zwischen den Eheleuten die willkürliche Herbeiführung eines Steuervorteiles ist.

Den Ehegatten sind somit bei der steuerrechtlichen Zuordnung ihres Vermögens die Grenzen der Fremdüblichkeit und des Missbrauchsverbotes gesetzt. Sie können keineswegs Wirtschaftsgüter oder ganze Einkunftsquellen (z.B. Liegenschaften, Beteiligungen) mittels Schenkung beliebig hin- und herschieben, um für jede Situation jeweils die optimalste Steuergestaltung zu erreichen.

Grundsätzlich kann die bloße Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums eines Liegenschaftsteiles – hier einer vermieteten Lagerhalle - auch im Falle einer Rückschenkung – hier nach Ablauf von 15 Jahren - den Kriterien der Fremdüblichkeit entsprechen.

Im vorliegenden Fall besteht allerdings ein auffallender Widerspruch zwischen der gewählten Form, dem Inhalt und der tatsächlichen Erfüllung der Schenkung mit dem vorgebrachten Grund für die Rückschenkung. Die bloße Übertragung wirtschaftlichen Eigentums und die jahrelange Untätigkeit (bis Okt. 2011) zur Begründung des zivilrechtlichen Eigentums an der Lagerhalle durch Einverleibung in das Grundbuch, ist nämlich nicht oder nur ungenügend geeignet, einen Erbanspruch des Sohnes an der Lagerhalle auszuschließen.

Das Vorbringen der Bw. über den Grund für die Rückschenkung weist keinen substantziellen Inhalt auf, entspricht auf weiten Strecken nicht der allgemeinen Lebenserfahrung und ist vielfach unglaubwürdig. Der UFS kann keinen triftigen Grund darin erblicken, dass wegen einer angeblich noch ausstehenden Klärung, welcher Ehegatte die Kosten der noch zu errichtenden Feuermauer trägt, eine bereits im Dezember 2007 vereinbarte Liegenschaftsschenkung erst im April 2008 in einer üblichen notariellen Vertragsform festgehalten wird.

Da der Zweck von Liegenschaftsschenkungen die Vermögensübertragung ist, erfolgt üblicher Weise in einem zeitnahen Zusammengang der Abschluss des Schenkungsvertrages, die Übergabe der Liegenschaft und die Einverleibung des Eigentumsrechtes des Geschenknehmers. Selbst wenn auf Grund des geschenkten unselbständigen Liegenschaftsteiles der geschilderte Vorgang im gegenständlichen Fall aufwendiger abzuwickeln war, kann kein verständlicher (fremdüblicher) Grund für die vom Regelfall deutlich abweichende Gestaltung der Rückschenkung der Lagerhalle an den Ehegatten festgestellt werden.

Es entspricht der allgemeinen Rechtslage und hat sich im gegenständlichen Fall auch erwiesen, dass ein anhängiges Gewerbe- oder Bauverfahren keinen Hinderungsgrund für die Eintragung des Eigentumsrechtes an einer Liegenschaft bildet. Letztlich erfolgte die Grundbucheintragung noch vor Abschluss dieser Verwaltungsverfahren und mit Planunterlagen vom 22.11.2010, in denen die „Feuerwand oder Brandschutzwand“ noch nicht eingetragen war. In den zum Grundbuch eingereichten Plänen (in der Urkundensammlung enthalten) ist die ans Wohnhaus angrenzende Wand der Lagerhalle „als Holzriegelwand 25 cm EI 90“ geplant. Aus Feuerschutzgründen wurde in der späteren Betriebsanlagengenehmigung vom März 2012 diese Wand der Lagerhalle dann in der Ausführung „Stahlbeton 20 cm REI 90“ vorgeschrieben und insoweit die Planunterlagen geändert (Beilage 15 der Eingabe der Bw. vom 18.5.2012). Auf die rechtliche Möglichkeit der Eigentumseintragung hatte dieses Verfahren jedoch keinen Einfluss.

Im Schenkungsvertrag vom 16.4.2007 ist der geschenkte Liegenschaftsteil exakt bestimmt. Der Umstand, dass zwischen dem Liegenschaftsteil mit der Lagerhalle und dem Liegenschaftsteil mit dem Wohnhaus (die „Baulücke“ weist eine Breite von 85 cm auf) ein Brandschutz - durch eine Feuermauer oder wie letztlich vorgesehen durch eine Brandschutzwand der Lagerhalle – noch zu errichten war, ist einer Eigentumseintragung der geschenkten Liegenschaft keinesfalls entgegengestanden.

Die nachträgliche unverbindliche Erklärung des vertragserrichtenden Notars vom 9.5.2012 hat sich als unzutreffende Gefälligkeitsbestätigung erweisen. Diese wurde zwar vom Notar auf

Wunsch der früheren Mandanten unterzeichnet, aber offenkundig vom Ehegatten der Bw. erstellt. Ein Beweisgehalt kommt dieser Erklärung nicht zu. Unter der Verantwortung der Wahrheitspflicht wurden diese Aussagen vom Notar auch nicht vorgenommen. Er entschlug sich einer Zeugenaussage, weil er von der Bw. und ihrem Ehegatten nicht von der Verschwiegenheitspflicht entbunden wurde.

Der wirkliche Grund für diese konkrete Schenkungsgestaltung der Vertragsparteien (Form, Inhalt, tatsächliche Erfüllung) ist hingegen nach Auffassung des UFS nicht die Frage gewesen, wer die Kosten einer „Feuermauer“ zu tragen hat und wo und wie diese auszuführen ist, sondern in den erkennbaren ausschließlich steuerrechtlichen Überlegungen der Ehegatten zu finden. Die wahren Ursachen ihres schrittweisen Handelns bei dieser Schenkung sind nach Überzeugung des UFS in der 2008 erfolgten Gesetzesänderung des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG und der anhängig gewordenen Abgabenverfahren bei beiden Ehepartnern zu erblicken.

Ein deutlich gesteigertes Ablebensrisiko der Bw. wurde – trotz der Einwände des Finanzamtes – im Berufungsverfahren nicht nachgewiesen. Es ist auch nicht plausibel, weshalb gerade nur bei der Lagerhalle ein Erbanspruch des Sohnes gegenüber der Bw. ausgeschlossen werden sollte, nicht aber bei ihrem anderen Vermögen. Der Ehegatte hat der Bw. beispielsweise durch Schenkung (im Jahr 1994) auch noch anderes Grundstückseigentum (Z-Str. und Y.-Gasse) übertragen. Die Bw. hat weder dargelegt, weshalb gegenüber ihrem Vermögen (nämlich ausschließlich die Lagerhalle betreffend) die Erbansprüche ihres einzigen gemeinsamen Kindes einschränken werden sollten, noch, dass auch der Ehegatte die Erbansprüche ihres Kindes gegenüber seinem Vermögen beschränkt hätte.

Die Bw. nennt keine sachlichen Umstände, die sich seit der Schenkung der Liegenschaft an sie im Jahr 1993 geändert hätten und die nun eine Rückschenkung an den Ehemann in ihrer konkreten Art und Weise verständlich machen könnten. Das Vorbringen der Bw. zum Bestehen eines fremdüblichen Grundes für die Rückschenkung erweist sich „bei Lichte betrachtet als nicht stichhaltiges hohles Konstrukt“.

Es wäre aber in der Nachweispflicht der Bw. gelegen, den UFS vom Vorliegen eines sachlichen, fremdüblichen, außersteuerlichen Grundes für die Rückschenkung der Lagerhalle zu überzeugen.

Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände gelangt der UFS zu dem eindeutigen Beweisergebnis, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt der Rückschenkung der vermieteten Lagerhalle einzig darin bestand, durch diese willkürliche Zuordnung (Verschiebung) der Einkunftsquelle an den anderen Ehegatten nochmals die fiktiven Anschaffungskosten (€ 130.770) abzuschreiben und somit insgesamt einen Steuervorteil zu erzielen.

Dieser Steuervorteil, der durch die Rückschenkung lukriert werden sollte, besteht in zusätzlichen Werbungskosten in Höhe der jährlichen AfA von € 5.231 (die fiktiven AK von € 130.770 bilden das gesamte Abzugsvolumen). Dieser Steuervorteil überwiegt eindeutig und einfach erkennbar auch den mit der Rückschenkung an den Ehemann verbundenen Steuernachteil eines höheren Grenzsteuersatzes auf den Überschuss aus der Vermietung der Lagerhalle.

Die vorgelegte Berechnung der Bw. (Vorschau am Beispiel des Jahres 2011) lässt genau diesen bezweckten Steuervorteil der „gewonnenen Abschreibung“ unberücksichtigt. Sie ist somit offenkundig unrichtig und zudem durch fehlende Angaben auch nicht nachvollziehbar.

Die detaillierten Abgabeberechnungen des Finanzamtes auf Grundlage der Abgabenerklärungen beider Ehegatten über einen mehrjährigen Zeitraum zeigen hingegen in der erforderlichen Gesamtbetrachtung die nicht unbeträchtliche Höhe des Steuervorteiles aus der Rückschenkung der Lagerhalle auf.

Wegen der dargelegten fehlenden Fremdüblichkeit der Rückschenkung der Lagerhalle ist dieses Rechtsgeschäftes unter nahen Angehörigen einkommensteuerrechtlich nicht anzuerkennen.

Ungewöhnliche ist die Form (rasche formfreie Schenkung wirtschaftlichen Eigentums Ende 2007, dann 1. Schenkungsvertrag im April 2008 mit Inhalt einer Liegenschaftsteilung und, schließlich 2. Schenkungsvertrag mit änderndem Inhalt (Parifizierung) vom Okt. 2011 zur Begründung von Wohnungseigentum) und vor allem der Inhalt des Rechtsgeschäftes (Rückschenkung eines unselbständigen Liegenschaftsteiles ohne plausiblen außersteuerlichen Grund) sowie die tatsächliche Erfüllung des Rechtsgeschäftes (mehrjährige Untätigkeit der Vertragsparteien zur Verbücherung des geschenkten Liegenschaftsteiles).

3. Missbrauch gemäß § 22 BA0

Es steht jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg erreicht wird. Im Steuerrecht ist das die geringste, der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 gezogen. Nur im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im Einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen (VwGH 6.11.1991, [89/13/0093](#)).

Die Nutzung gesetzlich eingeräumter Gestaltungsspielräume ist grundsätzlich erlaubte Rechtsausübung. Die Steuerrechtsgestaltung wird aber zum Missbrauch, wenn ungewöhnliche Rechtshandlungen ausschließlich deshalb vorgenommen werden – um zwar noch in Übereinstimmung mit dem Wortlaut der Gestaltungsspielraum gebenden Norm, aber in offenen Widerspruch zum Normzweck – einen Steuervorteil zu erzielen.

3.1. Missbrauchshandlung

Liegenschaftsgeschäfte sind wirtschaftlich bedeutende und daher von den Vertragsparteien gründlich überlegte Rechtsgeschäfte. Durch die Schenkung einer Liegenschaft soll üblicher Weise endgültig und langfristig das Grundvermögen dem Geschenknehmer übertragen werden. Unsicherheiten einer Schenkung durch nachträgliche Änderung der tatsächlichen Verhältnisse wird im Rechtsverkehr meist durch einseitige Ausübung vereinbarter oder gesetzlicher Widerrufsrechte des Geschenkgebers begegnet. Eine Rückschenkung ist nur dann sinnvoll sein, wenn sich die Umstände seit der Schenkung wesentlich geändert haben (z.B. Wegfall der Geschäftsgrundlage) und wird nur eintreten, wenn zudem eine Willensübereinstimmung der Vertragsparteien zustande kommt.

Die Rückschenkung einer Liegenschaft - hier des unselbständigen Liegenschaftsteiles, X-Gasse, auf dem sich eine vermietete Lagerhalle befindet - ist gewiss ein seltenes im Rechtsverkehr nicht gewöhnliches Rechtsgeschäft.

Zur Beurteilung der Angemessenheit ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob diese Rechtsgestaltung ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre.

Die Rechtshandlungen im Zusammenhang mit der Rückschenkung an den Ehemann haben Kosten für Vertragserrichtungen, Gutachten und Gebühren verursacht und sind auch mit einem Steuernachteil (höhere ESt-Progression beim Ehegatten) verbunden. Diese Aufwendungen und Mehrausgaben werden jedoch durch den Steuervorteil der jährlichen Abschreibung der fiktiven Gebäudeanschaffungskosten (Jahres-AfA € 5231; absetzbarer Gesamtaufwand € 130.770) eindeutig überwogen, sodass – wie vorstehend bereits ausgeführt – die Rückschenkung insgesamt zu einer Steuerersparnis führen würde.

Ohne den Steuervorteil ist diese Rückschenkung, aus dem vorgebrachten Grund einen Erbanspruch des Sohnes an der Lagerhalle gegenüber der Bw. auszuschließen, nicht sinnvoll und schlechthin unverständlich. Der Ehegatte der Bw. ist ein Steuerfachmann und hat in den Steuerangelegenheiten seiner Familie stets auf eine optimale Geschäftsgestaltung Bedacht genommen. Es tritt aus den gesamten Umständen deutlich zu Tage, dass ohne den Steuervorteil der nochmaligen Abschreibung der fiktiven Anschaffungskosten gemäß § 16 Abs.

1 Z. 8 lit. b EStG in der Fassung vor dem SchenkMG, BGBl. 85/2005, die Rückschenkung an die Bw. keinesfalls erfolgt wäre. Dieser bedeutende Steuervorteil ist der einzig erkennbare und einleuchtende Grund, weshalb die Ehegatten eine Rückschenkung der vermieteten Lagerhalle im Jahr 2007 vorgenommen haben. Der erklärte außersteuerliche Erbschaftsgrund ist nur ein vorgeschobener Vorwand, weil er einerseits nicht glaubwürdig und plausibel dargelegt ist und andererseits dieser Zweck durch dafür übliche Rechtsgeschäfte von Todes wegen wesentlich wirksamer und kostensparender hätte erreicht werden können.

3.2. Normzweck des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG

Das abnutzbare Anlagevermögen wird im Wesentlichen bei den betrieblichen und außerbetrieblichen Einkunftsarten gleich behandelt. Erfahrungsgemäß ist die gesetzliche Abschreibung von Gebäuden stets höher als der tatsächliche Wertverzehr. Daraus resultieren stille Reserven, die aber im außerbetrieblichen Bereich idR nicht steuerpflichtig sind. Aus historisch-systematischen Gründen wurde im EStG bei der außerbetrieblichen Gebäudevermietung eine Abschreibung der vollen Anschaffungskosten auch dann zugelassen, wenn der Vermieter die Liegenschaft unentgeltlich erworben hat. Sinn und Zweck dieser Regelung ist eine weitgehende Gleichbehandlung der Vermieter hinsichtlich des Aufwandes der Gebäudeabschreibung, gleichgültig ob sie das vermietete Gebäude entgeltlich oder unentgeltlich erworben haben. Der Vermieter, der sein Gebäude unentgeltlich erworben hat, soll nicht schlechter gestellt sein, wie der entgeltliche Erwerber. Diese Regelung impliziert geradezu die Fremdüblichkeit des unentgeltlichen Liegenschaftserwerbs. Die gleichstellende, begünstigende Abschreibungsmöglichkeit des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG war somit nach ihrer ratio legis für unentgeltliche Liegenschaftserwerbe bezweckt, die aus außersteuerlichen Gründen (z.B. aus gewöhnlichen Schenkungsmotiven) erfolgt sind. Die Mehrfachabschreibungen fiktiver Anschaffungskosten durch willkürliches Hin- und Herschenken von Gebäuden entsprach keinesfalls dem Willen des Gesetzgebers und liegt somit nicht in der Gestaltungsfreiheit der Steuerpflichtigen. Wegen der erhöhten Gefahr eines solchen Missbrauchs, durch den Wegfall des ErbStG, wurde die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG vom Gesetzgeber deshalb auch umgehend abgeändert.

Die Rückschenkung der vermieteten Lagerhalle zur Mehrfachabschreibung der fiktiven Anschaffungskosten stellt daher keine vom Gesetzgeber gewollte Gestaltungsmöglichkeit der Steuerpflichtigen dar, sondern erweist sich als eine dem Zweck der Norm widersprechende Missbrauchshandlung.

3.3. Missbrauchsabsicht

Im Schrifttum bestehen zum Erfordernis einer Umgehungsabsicht unterschiedliche Auffassungen (zur Anwendung der objektiven Theorie oder subjektiven Theorie der Umgehungslehre siehe, Tamussino, Die Umgehung von Gesetzes- und Vertragsnormen, S. 11ff und S. 169ff). Für das Steuerrecht wird von der herrschenden Meinung das subjektive Tatbestandsmerkmale der Absicht der Steuervermeidung für maßgebend erachtet (Ritz, BAO4, § 22 Tz. 3).

Die Absicht der Steuervermeidung ist aus den gesamten Umständen zu erschließen. Der Ehegatte der Bw. ist ein ausgebildeter Steuerfachmann und auch noch in seinem Ruhestand auf dem Gebiet des Steuerrechts beruflich aktiv. Aus dem gesamten Auftreten der Ehepartner ist ein abgestimmtes und gemeinsames Handeln in ihren Steuerangelegenheiten erkennbar.

Der Bw. und ihrem Ehemann war daher die steuerrechtliche Bedeutung ihrer Handlungen genau bewusst. Das Geschehen zeigt deutlich, dass nicht erst nach der Rückschenkung im Zuge der anstehenden Steuerveranlagung überlegt wurde, wie denn die Gebäudeabschreibung am besten erfolgen solle, sondern dass schon von Beginn an, die Abschreibung der fiktiven Anschaffungskosten das Ziel der Rückschenkung war.

Bereits im Mai 2008 wurde das Wertermittlungsgutachten für die Geltendmachung der fiktiven Anschaffungskosten erstellt, die Abgabenerklärungen für die Veranlagung 2007 wurden erst Ende September 2008 eingebracht.

Es entsteht der Eindruck, dass in dem Maße als die Bedenken der Ehegatten an der abgabenbehördlichen Akzeptanz der Rückschenkung wuchsen, ihre Gestaltungsintensität zugenommen hat. Der notarielle Schenkungsvertrag vom April 2008, mit welchem der Ehemann auch einen Anspruch auf Eintragung eines zivilrechtlichen Eigentumsrechtes an der Lagerhalle erwarb, erfolgte zu einem Zeitpunkt, an dem begründet zu vermuten ist, dass die Ehegatten von der Gesetzesänderung durch das SchenkMG Kenntnis hatten. Die Einverleibung des zivilrechtlichen Eigentums an der Lagerhalle erfolgte erst Ende 2011, nachdem dies im erstinstanzlichen Abgabenverfahren als Kritikpunkt hervorgehoben worden ist.

Die Behauptung, faktische und rechtliche Ungewissheiten über die Errichtung einer Feuermauer seien die Ursache für die stark verzögerte Eigentumseintragung gewesen, hat sich als typischer Vorwand erwiesen. Für den mit der Rückschenkung angestrebten Zweck, war für die Vertragsparteien die Einverleibung des geschenkten Eigentums an der Lagerhalle nicht bedeutend und nur mit Kosten verbunden, weshalb erst fast vier Jahre nach der Schenkung – in Folge der abgabenbehördlichen Auseinandersetzung – die Verbücherung erfolgte. Ein anderer treffiger Grund für das lange Zuwarten war nicht festzustellen.

Entscheidend für die eindeutig bestandene Steuervermeidungsabsicht der Bw. und ihres Ehemannes ist aber, dass ein sachlicher Grund für die Rückschenkung weder dargelegt werden konnte noch allgemein verständlich ist. Der erklärte erbrechtliche Grund für die Rückschenkung weist gravierende Unsachlichkeiten und Widersprüche auf - auf diese wurde vorstehend bereits hingewiesen - und entpuppt sich bei Lichte betrachtet als bloße „Schutzbehauptung“.

Die gesamten Umstände erwiesen mit hinreichender Deutlichkeit, dass die Steuervermeidung durch nochmalige Abschreibung der fiktiven Anschaffungskosten der einzig wirklich beabsichtige Handlungserfolg für die vorgenommene Rückschenkung war. Nur aus diesem Grunde haben die Vertragsparteien – die Bw. und ihr Gatte - diese umständliche und Kosten verursachende Rückschenkung eines vermieteten unselbständigen Liegenschaftsteiles vorgenommen und nur unter diesem Aspekt ist diese ungewöhnliche Rechtsgestaltung im gegenständlichen Fall überhaupt sinnvoll und einleuchtend.

Es liegt klar und eindeutig auf der Hand, dass nur wegen des Steuervorteils die Bw. und ihr Ehegatte die Rückschenkung der Lagerhalle vorgenommen haben. Die Rückschenkung eines unselbständigen Liegenschaftsteiles um ausgerechnet und ausschließlich an diesem Vermögensteil einen Erbrechtsanspruch des Kindes gegenüber der Bw. – für den Falle ihres Ablebens vor dem Ehegatten - zu verhindern, ist ein unverständliches und hierfür nicht besonders geeignetes Rechtsgeschäft. Dieser Handlungserfolg hätte durch die hierfür üblichen Rechtsgeschäfte von Todes wegen kostengünstiger und effektiver erreicht werden können. Die außersteuerliche Begründung für die Rückschenkung stellt sich in ihrem gesamten unsubstantiierten Vorbringen als Vorwand dar. Es wurden von der Bw. hierzu auch keine Nachweise erbracht.

Für den UFS steht auf Grund des Ermittlungsverfahrens fest, dass ohne den gesamthaften Steuervorteil der nochmaligen Abschreibung der fiktiven Anschaffungskosten die Rückschenkung von den beiden Eheleuten nicht gewollt gewesen ist und daher auch nicht erfolgt wäre.

4. Rechtsfolgen der fremdunüblichen und missbräuchlichen Rückschenkung

Es stellt sich somit die Frage, ob der in Umgehungsabsicht vorgenommenen Rückschenkung der vermieteten Lagerhalle sowohl bei der Veranlagung der Einkommensteuer als auch bei der Veranlagung der Umsatzsteuer die steuerrechtliche Anerkennung zu versagen ist, oder bei der Einkommensteuer andere Zurechnungsmaßstäbe als bei der Umsatzsteuer zum Tragen kommen. Ein im Schrifttum vertretener Ansatz ist auch, lediglich den missbräuchlich erstrebten Steuervorteil der wiederholten Abschreibung der fiktiven Anschaffungskosten im

Wege einer missbrauchsresistenten teleologischen Auslegung des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG zu versagen (zur Frage Innentheorie oder Außentheorie, Ritz, BAO⁴, § 22 Tz 6-10 mwH.).

4.1. Rechtswirkung im Einkommensteuerrecht

Sowohl bei Vorliegen fremdunüblicher Familienverträge als auch bei Rechtsmissbrauch bestehen keine Einheitslösungen. Die Rechtsfolgen unterscheiden sich entsprechend der Verschiedenheit der Sachlagen.

Im Regelfall werden bei fremdunüblichen oder auf Gestaltungsmissbrauch beruhenden Schenkungen – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – für Zwecke der Erhebung der Einkommensteuer das Rechtsgeschäft als Ganzes nicht anerkannt. Die steuerrechtliche Zurechnung des Wirtschaftsgutes oder der Einkunftsquelle erfolgt daher so, als ob dieses Rechtsgeschäft überhaupt nicht bestehen würde (steuerrechtliche Nichtigkeit der Missbrauchshandlung, VwGH, 16.12.1998, [93/13/0257](#)). So hat auch der VwGH im Falle einer missbräuchlichen Schenkung unter Ehegatten die Liegenschaft steuerrechtlich weiterhin dem Geschenkgeber zugerechnet. Der nachfolgende Veräußerungstatbestand durch die Geschenknehmerin war daher bei der Erhebung der Einkommensteuer vom Geschenkgeber verwirklicht (VwGH, 15.6.1993, [91/14/0253](#)).

Für diesen Ansatz spricht im vorliegenden Fall nicht nur die Vergleichbarkeit der Sachlage sondern auch der Aspekt, dass die Vertragsparteien den mit der Rückschenkung verbundenen Steuernachteil der höheren ESt-Progression beim Ehegatten nur wegen des insgesamt angestrebten Steuervorteils in Kauf genommen haben. Der wirkliche wirtschaftliche Grund der Ehegatten für die Rückschenkung ist ausschließlich der gesamthafte Steuervorteil durch die wiederholte Abschreibung der fiktiven Anschaffungskosten. Dem Steuerpflichtigen lediglich den Steuervorteil des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG aus dem missbräuchlichen Rechtsgeschäft zu versagen, den damit aber auch verbunden Steuernachteil (höhere Progression bei Ehemann) durch grundsätzliche Wirksamkeit der Rückschenkung eintreten zu lassen, erscheint in seiner Wirkung überschießend. Dabei ist zu bedenken, dass ohne die Steuerersparnis das missbräuchliche Rechtsgeschäft als Ganzes von den Vertragsparteien überhaupt nicht gewollt ist und das Steuerrecht durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf den wahrhaft gewollten wirtschaftlichen Gehalt der Handlungen abstellt.

Der UFS folgt aus diesen Gründen, der vom Finanzamt angewandten und auch der Rsp. des VwGH entsprechenden Rechtsfolge, dass für die Erhebung der Einkommensteuer die Rückschenkung als Ganzes wegen Gestaltungsmissbrauch nicht anzuerkennen ist und die Einkünfte aus der Vermietung der Lagerhalle folglich - ungeachtet der zivilrechtlichen Eigentümerposition - weiterhin der Bw. zuzurechnen sind.

Über die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 sowie gegen den Vorauszahlungsbescheid 2010 war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.2. Rechtswirkungen im Umsatzsteuerrecht

Im Umsatzsteuerrecht ist festzustellen, wer bei einem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch leistender Unternehmer und wer Leistungsempfänger ist. Dazu muss die jeweilige Leistung persönlich zugerechnet werden. Die persönliche Zurechnung der Leistung entscheidet über die Steuerschuldnerschaft, das Recht auf Vorsteuerabzug, über die Frage, wie hoch die Umsätze des Steuerpflichtigen sind und unter Umständen auch über Steuerbefreiungen und den Steuersatz.

Auch zu dieser Themenstellung besteht keine einheitliche Rsp des VwGH (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 1 Tz 254-257).

Die Leistungen sind umsatzsteuerrechtlich jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses). Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist. Leistungsempfänger ist, wer die Leistung ausbedungen hat. Daraus folgt, dass im Umsatzsteuerrecht vor allem die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen maßgeblich sind.

Häufig wird die persönliche Zurechnung nach dem UStG mit der Zurechnung der Einnahmen nach dem EStG übereinstimmen. Dies darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass im UStG nicht dieselben Zurechnungsgrundsätze wie im EStG gelten (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 1 Tz 258). Es gibt daher keine zwingende Gleichheit oder Identität der Zurechnung bei Einkommen- und Umsatzsteuer.

Im vorliegenden Fall ist durch die zivilrechtlich geltende Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an der Lagerhalle von der Bw. auf ihren Ehegatten mit Dezember 2007 jedenfalls auch die mietrechtliche Leistungsbeziehung zwischen Vermieter und Mieter wirksam umgestaltet worden. Der Mieter wurde verständigt, dass durch die „wirtschaftliche Eigentumsübertragung“ das Mietverhältnis insofern geändert worden ist als nunmehr der Ehegatte die Rechtsstellung des Vermieters ausübt. Im Außenverhältnis war somit ab Dezember 2007 nicht mehr die Bw. sondern ihr Ehegatte gegenüber dem Mieter vertraglich zur Leistungserbringung – nämlich zur entgeltlichen Nutzungsüberlassung der Lagerhalle – verpflichtet und berechtigt.

Es sind zwar auch im Umsatzsteuerrecht von der vertraglichen Leistungsbeziehung abweichende Zurechnungen wegen missbräuchlicher rechtlicher Gestaltungen möglich (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 79). Dabei handelt sich aber immer um

Umgehungshandlungen die Bestimmungen des UStG betreffen, um Umsatzsteuervorteile zu erzielen. Der gegenständliche Missbrauch der Rückschenkung bezweckt jedoch ausschließlich einen ertragsteuerlichen Steuervorteil durch Erschleichung der Abschreibung nach § 16 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG und nicht die Erlangung von Begünstigungen nach dem UStG.

Im Streitfall besteht daher kein triftiger Grund eine von den Grundsätzen des UStG abweichende persönliche Zurechnung der Vermietungsleistung vorzunehmen. Maßgeblich ist somit die nach außen wirkende vertragliche Leistungsbeziehung zwischen Vermieter und Mieter der Lagerhalle. Zweifellos hat die Rückschenkung der Lagerhalle zwischen den Eheleuten zivilrechtlich Rechtswirkung entfaltet; und zwar bereits mit der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht im Dezember 2007. Ab diesem Zeitpunkt sind die Umsätze aus der Vermietung der Lagerhalle umsatzsteuerrechtlich nicht mehr der Bw. zuzurechnen. Im Außenverhältnis ist seither der Ehemann der Bw. zur Erbringung dieser Leistung vertraglich verpflichtet und dieser ist seither der leistende Unternehmer gemäß dem UStG.

Der Umstand, dass die Rückschenkung eine unzulässige Umgehung des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG in der Stammfassung BGBl. 400/1988 geändert mit Wirksamkeit vom 31.7.2008 durch BGBl. 85/2008 (SchenkMG) darstellt, schlägt nicht auf das UStG durch.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 war daher Folge zu geben.

5. Beurteilung der angefochtenen Verfahrensbescheide

5.1. Zulässigkeit der Berufung

Ziel des [§ 250 Abs. 1 BAO](#) ist es, dass die Behörde in die Lage versetzt wird, eine Entscheidung über die Berufung treffen zu können. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Berufung den im § 250 Abs. 1 BAO bezeichneten Erfordernissen entspricht, ist davon auszugehen, dass der Rechtsschutz nicht durch einen überspitzten Formalismus beeinträchtigt werden soll (VwGH, 11.07.2001, [96/13/0081](#)). Bei der Berufung gegen amtswegige Wiederaufnahmebescheide und Aufhebungsbescheide gemäß [§ 299 BAO](#) sind die Erfordernisse des § 250 Abs. 1 lit. b und c praktisch inhaltsleer. Es liegt in der Natur der Sache, dass das Berufungsbegehren nur in der Aufhebung dieser angefochtenen Verfahrensbescheide bestehen kann.

Die ausführliche Berufungsbegründung, weshalb nach Ansicht der Bw. die Umsätze und Einkünfte aus der vermieteten Lagerhalle ab Dezember 2007 ihrem Ehegatten zuzurechnen seien, stellt zugleich auch eine Begründung für die Anfechtung der Verfahrensbescheide dar. Weisen die erklärungskonformen, rechtskräftigen Erstbescheide betreffend Einkommensteuer

und Umsatzsteuer 2007 und 2008 insoweit keine inhaltliche Rechtswidrigkeit auf, fehlt die tatbestandmäßige Voraussetzung für die Erlassung der angefochtenen Verfahrensbescheide.

Über die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2007 sowie gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2008 war daher inhaltlich abzusprechen. Der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer 2008 wurde mit der Berufung vom 16.8.2010 hingegen eindeutig nicht angefochten.

5.2. Beurteilung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und der Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2008

§ 303 Abs. 4 BAO lautet:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

§ 299 Abs. 1 BAO lautet:

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

In Folge einer Nachbescheidkontrolle sind dem Finanzamt nach Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2007 (vom 30.9.2008) und für das Jahr 2008 (vom 26.1.2010) Tatsachen und Beweismittel zum Sachverhalt der Rückschenkung der Lagerhalle zum Zwecke der wiederholten Abschreibung der fiktiven Anschaffungskosten bekanntgeworden. Diese Tatsachen sind entscheidungswesentlich und waren zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide bereits existent und sind erst später durch die nachfolgenden Ermittlungen der Behörde hervorgekommen. Wie in Punkt 2.2. bis 4.1. der Begründung dargelegt, erweist sich der Spruch des Erstbescheides auf Grund der Kenntnis dieser neu hervorgekommenen Umstände der Rückschenkung der Lagerhalle als nicht richtig und hat die Kenntnis dieser Umstände daher zu Recht zu im Spruch anders lautende Einkommensteuerbescheide geführt.

Sowohl bei der Wiederaufnahme als auch bei der Aufhebung gemäß § 299 BAO hat eine Abwägung aller ermessensrelevanter Umstände zu erfolgen. Im gegenständlichen Fall liegt eine erhebliche inhaltliche Rechtswidrigkeit vor und sind auch die steuerlichen Auswirkungen nicht bloß geringfügig. Das Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung überwog daher Aspekte der Zweckmäßigkeit, Billigkeit und Rechtsbeständigkeit.

In den angefochtenen Verfahrensbescheiden sind die Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Gründe der Bescheidaufhebung sowie die Gründe für die Ermessensübung ausreichend dargelegt worden.

Der Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2007 und der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2008 sind daher rechtmäßig.

5.3. Beurteilung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2007

Wie in Punkt 4.2. der Begründung ausgeführt, bezweckt die Rückschenkung der Lagerhalle die Erzielung eines Einkommensteuervorteiles und nicht auch die Erzielung eines Umsatzsteuervorteiles. Da die nachträglich hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel zum Rechts- und Gestaltungsmissbrauch keine Rechtswirkung für die Erhebung der Umsatzsteuer entfalten, fehlt die Tatbestandsvoraussetzung der Entscheidungserheblichkeit dieses Sachverhaltes.

5.4. Rechtswirkung der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides

Aus diesem Grund hat sich der angefochtene Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer 2007 als nicht rechtmäßig erwiesen und war daher aufzuheben.

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei selbständige Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (z.B. VwGH 12.9.1996, [96/15/0163](#); 17.11.2004, [2000/14/0142](#); 18.12.2008, [2006/15/0367](#); 24.6.2009, [2007/15/0041](#)). Die Bescheidgestaltung hat erkennen zu lassen, dass zwei Bescheide vorliegen. Auch für den Wiederaufnahmebescheid gelten die Bescheiderfordernisse des [§ 93 BAO](#). Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu beurteilen (VwGH 17.9.1991, [88/14/0012](#)).

Sind beide Bescheide mit Berufung angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (VwGH 22.5.1990, [87/14/0038](#); 22.12.2005, [2001/15/0004](#)). Die Entscheidung über beide Berufungen kann in einer Berufungsentscheidung verbunden werden (VwGH 24.6.1986, [86/14/0014](#)).

Nach [§ 307 Abs. 1 BAO](#) erfolgt die Bewilligung der Wiederaufnahme „unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides“. Diese Aufhebung ist bereits durch die Verfügung der

Wiederaufnahme bewirkt; ein weiterer, selbständiger, die Aufhebung des alten Sachbescheides aussprechender Bescheid muss nicht ergehen (vgl. VwGH 11.7.1995, [91/13/0145](#); 24.11.1998, [93/14/0151](#); 22.4.2009, [2006/15/0257](#)).

Wird der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt nach [§ 307 Abs. 3 BAO](#) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid (im vorliegenden Fall ist das der Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 14.7.2010) aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, [86/13/0146](#); 15.11.2005, [2004/14/0108](#); 19.12.2006, [2006/15/0353](#)); der alte Sachbescheid (gegenständlich ist das der Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 30.9.2008) lebt wieder auf (z.B. VwGH 30.3.2006, [2006/15/0016](#), 0017).

6. Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 14.7.2010

Mit der Stattgabe der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid wird dieser Verfahrensbescheid aufgehoben und tritt gleichzeitig ex lege der in Verbindung mit der Wiederaufnahme erlassene Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 14.7.2010 aus dem Rechtsbestand.

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Eine Berufung ist unter anderem unzulässig bei mangelnder Bescheidqualität oder bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Berufung.

Mit der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides ist der Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 14.7.2010 - eine logische Sekunde vor der Erledigung der Berufung gegen diesen Bescheid – aus dem Rechtsbestand getreten. Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

7. Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008

Der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer 2008 wurde in der Berufung vom 16.8.2010 nicht angefochten. Es fehlt in dem Schriftsatz jeder Hinweis, dass auch dieser Bescheid nach dem objektiv erkennbaren Willen der Steuerpflichtigen angefochten sein soll.

Entsprechend den Ausführungen in Punkt 4.2. der Begründung war der Berufung Folge zu geben. Es bestehen somit wieder dieselbe Bemessungsgrundlage und dieselbe Höhe der Abgabe wie im Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 26.1.2010 festgesetzt wurde.

Wien, am 15. Juni 2012