

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Hofräatin Mag. Susanne Feichtenschlager, DI Christoph Bauer und Leopold Pichlbauer über die Berufung des BW, vertreten durch Stb, und durch Rechtsanwalt RA, vom 14. Februar 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch HR Dr. Christa Scharf und durch Anton Hofmann, vom 27. Jänner 2012 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung Juli bis September 2011 nach der am 10. Oktober 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde unter Tz 1 Folgendes festgestellt:

„Am 2. Dezember 2011 wurde eine Umsatzsteuervoranmeldung für das dritte Quartal 2011 beim Finanzamt mit einer Gutschrift in Höhe von 434.042,23 € eingereicht. Grundlage für die Vorsteuern und die Umsätze ab August 2011 sind die Rechnungen 11/012 und 11/013 von August 2011. Da die BP das Rechtsgeschäft als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten qualifiziert (siehe Tz 15 des Besprechungsprogrammes der BP beim Unternehmen Hh GmbH),

werden die Vorsteuern nicht anerkannt. Folglich sind auch die Umsätze steuerlich nicht Herrn H J sondern der Firma Hh GmbH zuzurechnen.“

Unter Tz 15 des Besprechungsprogrammes der BP betreffend Hh GmbH wurde folgender Sachverhalt festgehalten:

„Mittels notariell beglaubigtem Verkaufsangebot vom 25.8.2010 bietet der zu 98 % beteiligte Hauptgesellschafter Herr J H der Firma Hh GmbH an, die Liegenschaft „Adresse1“ zum Kaufpreis von 1.700.000,-- € zuzüglich 20 % USt, also um 2.040.000,-- € zu kaufen. Am 3.8.2011 nimmt die Hh GmbH das Angebot an und verkauft die Liegenschaft zum o.a. Kaufpreis an Herrn H J. In der Folge kommt es zu einem Wechsel in der Geschäftsführung wie oben angeführt. Am 4.10.2011 wurde das Insolvenzverfahren über eigenen Antrag eröffnet und gleichzeitig eine Sanierungsquote in Höhe von 20 % angeboten. Der Masseverwalter meldete fristgerecht die USt aus dem Verkauf der Liegenschaft und des Inventars in Höhe von 436.142,23 € für den Zeitraum August 2011 an. Dadurch erhöhten sich die Verbindlichkeiten des Unternehmens gegenüber dem Finanzamt um die USt. Eine Vorsteuerberichtigung (ohne Inanspruchnahme der Option gemäß § 6 (2) UStG) hätte die Schuld des insolventen Unternehmens hinsichtlich des Liegenschaftsverkaufes um 170.856,45 € vermindert. In der Niederschrift vom 6.12.2011 sagte Herr H J bezüglich Sachverhalt 1 (Antworten zu Fragen 3 und 4) aus: Es wurden keine weiteren Angebote eingeholt. Die Liegenschaft stand nie zum öffentlichen Verkauf. Zwischen Herrn H und Frau P gäbe es eine Vereinbarung, wonach spätestens nach seinem Ableben die Liegenschaft dem gemeinsamen Sohn HC zukommen soll.“

Im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung H J wurde niederschriftlich festgehalten: Befragt nach den außersteuerlichen Gründen des Liegenschaftsverkaufes: „Es waren einzig und allein familiäre Gründe und die Auseinandersetzung mit Frau P, welche mich zum Kauf bzw. Anbot bewogen haben.“

Zustandekommen des Kaufpreises der Liegenschaft „Adresse1“: Als Grundlage für den Kaufpreis wurde das Schätzungsgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Mag. SV vom August 2010 herangezogen. Der Gutachter kam zu einem Schätzwert von 810.000,-- €, wobei eine Gewichtung Sachwertmethode und Ertragswertmethode im Verhältnis 1 zu 5 vorgenommen wurde.

Sachwert	1.824.504,00
Ertragswert	601.126,00
Buchwert laut Anlagenverzeichnis	2.171.089,00

Das Gutachten wird von der BP angezweifelt, weil

a) der Gutachter selbst auf Seite 2 festhält: „Es wird darauf hingewiesen, dass auf Grund der Komplexität der Materie nicht dafür gehaftet wird, dass in einem etwaigen steuerlichen Prüfungsverfahren den Feststellungen im Gutachten in jedem Fall gefolgt wird“

b) Der Sachverhalt falsch ermittelt wurde, zum Beispiel beim Wintergarten:

Baujahr laut Gutachten	Jahr 2000
Baujahr laut BP (= lt. AVZ)	Jahr 2008
Fläche des Wintergartens laut Gutachten	149,28 m ²
Fläche Wintergarten lt. BP = Bauplan	175,62 m ²

Die Abgabenbehörde erster Instanz schloss sich den Ausführungen der Betriebsprüfung an und erließ am 27. Jänner 2012 den nunmehr angefochtenen Umsatzsteuerbescheid, in welchem die Vorsteuer aus dem Liegenschaftskauf nicht anerkannt wurde.

Mit Schriftsatz vom 14. Februar 2012 brachte der ausgewiesene Vertreter das Rechtsmittel der Berufung ein. Im Wesentlichen wurde ausgeführt, dass der Verkauf bzw. Erwerb der gegenständlichen Liegenschaft ausschließlich aus familiären Gründen erfolgt sei. Die Liegenschaft sollte – spätestens nach seinem Ableben – dem Sohn des Bw, HC H, zukommen, da das auf der Liegenschaft befindliche Hotel-Restaurant W von ihm betrieben werde und dessen Existenzgrundlage darstelle. Ausschlaggebend für die Angebotslegung und den Kauf durch Herrn J H wäre nicht nur der Wunsch seinem Sohn die Liegenschaft und das darauf befindliche Waldschloss einmal zu hinterlassen, sondern auch eine mit seiner ehemaligen Lebensgefährtin und Mutter seines Sohnes Frau P getroffene Vereinbarung. Um das Ziel der Hinterlassung an den Sohn zu verwirklichen, habe für Herrn H keine andere Rechtsgestaltungsmöglichkeit als der Erwerb der Liegenschaft bestanden. Ein Verkauf an eine fremde Person wäre aus den geschilderten familiären Gründen zu keinem Zeitpunkt in Frage gekommen und sei die Liegenschaft deshalb auch nicht öffentlich zum Verkauf angeboten worden. Wenn die Betriebsprüfung nun davon ausgehe, dass die familiären Gründe als außersteuerliche Gründe nicht ausreichen oder gelten würden, so sei diese Rechtsansicht gänzlich konträr zur gängigen Rechtsprechung. Es sei nicht ungewöhnlich, wenn ein Vater für die Existenz seines Sohnes vorsorgen will und zu diesem Zweck eine Liegenschaft erwerben würde. Der Übertragung der Liegenschaft seien keine steuerlichen Gestaltungsüberlegungen zu Grunde gelegt worden. Schon aus diesem Grund wären der Erwerb der Liegenschaft und die daraus resultierende Vorsteuer steuerlich anzuerkennen gewesen. Festgehalten werde noch, dass die Liegenschaft mit dem darauf befindlichen W bis zur Hinterlassung an den Sohn an diesen vermietet worden wäre.

In Hinblick auf den Umstand, dass Herr H Hauptgesellschafter und Hauptgläubiger gewesen sei, sei ein Sachverständigengutachten zur Kaufpreisermittlung zu Fremdvergleichsbedingungen eingeholt worden. Der Kaufpreis habe den ermittelten Schätzwert sogar überschritten. Die im Bericht zitierte Formulierung des Gutachtens diene lediglich der Absicherung des Gutachters vor etwaigen Haftungen. Zur Flächenabweichung sei noch anzumerken, dass Abweichungen vom Bauplan nach der allgemeinen Lebenserfahrung weder ungewöhnlich noch im konkreten Fall unzulässig seien. Hinsichtlich des Baujahres könne ein Schreibfehler des Gutachters nicht ausgeschlossen werden.

Die Eröffnung des Sanierungsverfahrens auf eigenen Antrag könne schon aus rechtlichen Gründen nicht als Belastungsgrund angeführt werden, zumal nach § 69 IO eine Verpflichtung des Schuldners bestehe, bei Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung das Insolvenzverfahren durch Antrag einzuleiten. Auch die Sanierungsquote könne nicht als Grund für eine Missbrauchsbeurteilung herangezogen werden, da sich diese aus der finanziellen Situation des Unternehmens ergebe. Die Quote von 20 % sei die Mindestquote im Sanierungsverfahren

ohne Eigenverwaltung. Welche Bedeutung der Bestellung von Herrn GF als Geschäftsführer für die gegenständliche Angelegenheit zukomme, sei nicht ersichtlich, zumal die Bestellung erst nach Durchführung des Verkaufes der gegenständlichen Liegenschaft erfolgt sei.

Seitens der Betriebsprüfung wurde zur gegenständlichen Berufung wie folgt Stellung genommen: Die Missbrauchshandlungen bzw. die Missbrauchsabsichten würden sich aus den dargestellten Beteiligungsverhältnissen, den dazugehörigen Verwandtschaftsverhältnissen, der Einsetzung des konkurserprobten Pensionisten und oftmaligen Geschäftsführers GF A, der umfangreichen Sachverhaltsdarstellung und letztlich der rechtlichen Beurteilung ableiten. Die Betriebsprüfung habe hinsichtlich der Nichtanerkennung des Rechtsgeschäftes „Liegenschaftsverkauf“ nichts konstruiert, sondern nur die Feststellung getroffen, dass der Verkauf nicht anzuerkennen sei. Somit wäre die Umsatzsteuer auf Grund der Rechnungslegung vorzuschreiben. Eine Rechnungsberichtigung sei bis dato nicht vorgelegt worden. Einen weiteren Hinweis, dass der Verkauf nicht anzuerkennen sei, erblicke die Betriebsprüfung darin, dass bis dato keine grundbürgerliche Durchführung erfolgt sei. Als Beweis sehe die Betriebsprüfung die Betreibung der Exekution und deren Bewilligung vom 13.4.2012, wonach die Bank AG gegen die Hh GmbH Exekution führe wegen 70.000,-- €.

Mit Vorlagebericht vom 19. Juni 2012 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 2. Juli 2013 richtete die Referentin folgende Fragen an den Bw:

„Wann haben Sie sich von Frau E P getrennt?

Ist HC Ihr einziges gemeinsames Kind? Wenn nein, wurden auch für andere Kinder entsprechende Vorkehrungen getroffen? Wenn ja, in welcher Form?

Warum wurde fast ein Jahr (von 28. August 2010 bis 3. August 2011) zugewartet, bis das Angebot der Hh GmbH angenommen wurde?

Spätestens mit Ihrem Ableben soll die Liegenschaft Ihr Sohn HC bekommen. Gibt es darüber schriftliche Unterlagen? Wenn ja, mögen diese vorgelegt werden (Schenkung auf den Todesfall, Testament etc.)! Wurde ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten Ihres Sohnes vereinbart und im Grundbuch eingetragen? In welcher Form wurde sichergestellt, dass HC das gegenständliche Grundstück tatsächlich erhält?“

Mit Schreiben vom 9. Juli 2013 gab der Bw. im Wesentlichen bekannt, dass sich Frau P Ende August 2009 von ihm getrennt hätte. Sie hätten vier gemeinsame Kinder. Anlässlich der Beendigung der Lebensgemeinschaft mit Frau P seien entsprechende Vorkehrungen getroffen worden. Die Auszüge aus den Urkunden würden beiliegen.

Im relevanten Zeitraum sei der Bw. krank gewesen und habe sich längeren Therapien unterziehen müssen.

Den konkreten Anstoß habe das in Kopie beiliegende Schreiben von Frau P vom 8.7.2011 gegeben.

Weiters werde eine Kopie des Notariatsaktes des Notars Dr. N vom 26.8.210 vorgelegt. Ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Sohnes sei im Grundbuch noch nicht eingetragen worden, weil der Bw. noch nicht grundbürgerlicher Eigentümer sei. Die Grunderwerbsteuer würde nach positivem Abschluss des gegenständlichen Verfahrens entrichtet werden. Im Übrigen würden alle Parteien im obigen Notariatsakt den Anfechtungsverzicht in Punkt IV. als hinreichende Sicherstellung erachten.

Schließlich werde darauf hingewiesen, dass der Bw. nunmehr Kreditnehmer der Bank AG sei. Er habe bereits eine Einmalzahlung iHv 320.000,- € geleistet, die restlich verbliebene Forderung werde vereinbarungsgemäß laufend zurückgeführt.

Dem Schriftsatz angeschlossen wurden ein vorläufiger Arztbrief vom 4.11.2010 und vom 22.6.2011, ein Schreiben von Frau P vom 8. Juli 2011, ein Vertrag betreffend Schuldübernahme vom 6. Juli 2012, Notariatsakte vom 22. Mai 2002 und vom 26. August 2010. Aus den vorgelegten Ärztebriefen vom 4.11.2010 und vom 22.6.2011 geht hervor, dass der Bw. drei bzw. einen Tag stationär aufgenommen worden war und sich jeweils subjektiv beschwerdefrei gefühlt habe. Mit Schreiben vom 8.7.2011 forderte Frau P den Bw. auf, dem Notariatsakt entsprechend die Liegenschaft „W“ bis 25.8.2011 zu erwerben und mit HC H einen in grundbuchfähiger Form unwiderruflichen Schenkungsvertrag auf den Todesfall zu errichten. Mit Vertrag vom 6. Juli 2012 hat der Bw. Schulden der Firma Hh GmbH bei der Bank AG iHv 750.000,- € übernommen. Mit Schenkungs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 22. Mai 2002 übergab der Bw. seinem Sohn S eine Liegenschaft und dieser verzichtete auf sein gesetzliches Pflichtteilsrecht. Mit den Schenkungsverträgen auf den Todesfall vom 26. August 2010 übergab Frau P ihrem Sohn So und ihrer Tochter T jeweils eine Liegenschaft auf ihren Todesfall. Ebenfalls mit Vertrag vom 26. August 2010 verpflichtete sich der Bw., die berufungsgegenständliche Liegenschaft binnen zwölf Monaten von der Firma Hh GmbH zu erwerben und mit HC H einen in grundbuchfähiger Form errichteten unwiderruflichen Schenkungsvertrag auf den Todesfall abzuschließen, welcher Vertrag zur Sicherung der Schenkung vorzusehen hat, dass diese Liegenschaft ohne Zustimmung des Geschenknehmers weder belastet noch veräußert werden darf.

Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wurde mit Schreiben vom 22. Juli 2013 im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass es sich um eine geplante Insolvenz handle, weil das Insolvenzverfahren über eigenen Antrag eröffnet worden sei, nach dem Verkauf am 3.8.2011 der konkurserprobte Pensionist Adolf GF als Geschäftsführer bestellt worden sei und am 4.10.2011 die Insolvenzeröffnung beantragt worden sei. Außerdem hätte der gewünschte Erfolg auch anders erreicht werden können, etwa durch Abtretung der GmbH Anteile der Hh GmbH. Herr H sei ab 22.9.2010 zu 73 % Gesellschafter der Hh GmbH und zu 59,17 % deren Hauptgläubiger. Die vom Bw. gewählte Vorgangsweise hätte das Ziel gehabt, von der

Republik 348.913,78 € Umsatzsteuer zu fordern (= Saldo aus 436.142,23 € abzüglich 20% Umsatzsteuer aus der Quote von 20%). Auf Grund der Zeitabläufe und der handelnden Personen gehe die BP nach wie vor von einem geplanten Konkurs und von einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten aus.

Mit Schriftsatz vom 9. Oktober 2013 nahm der Bw. Bezug auf das Schreiben der Abgabenbehörde erster Instanz vom 22. Juli 2013. Im Wesentlichen wurde darauf hingewiesen, dass durch ein Abtreten der Geschäftsanteile die Vereinbarung mit Frau P nicht erfüllt worden wäre, da sich in dieser Vereinbarung auch HC H verpflichtet habe, 25 % der Geschäftsanteile an seine Schwester abzutreten. Außerdem habe sich auch der Bw. unter bestimmten Voraussetzungen verpflichtet, seiner Tochter 24 % der Geschäftsanteile abzutreten. Im Zeitpunkt der Wahl der Vorgehensweise sei die Insolvenz nicht absehbar gewesen. Im Übrigen sei das Verfahren vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glückspiel in Wien noch nicht abgeschlossen. Der diesbezügliche Antrag auf Stundung der Grunderwerbsteuer, der abweisende Bescheid und die Berufung wurden dem Schriftsatz in Kopie beigelegt.

In der am 10. Oktober 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. bzw. dessen steuerlichen Vertreter ergänzend ausgeführt:

Der Erwerb der Liegenschaft aus dem Vermögen der GmbH sei ausschließlich deshalb erfolgt, um eine vertragliche Verpflichtung erfüllen zu können. Die grundbürgerliche Eintragung sei noch nicht erfolgt, weil dem Bw. das Geld dafür fehlen würde. Anlässlich der Trennung hätte es zwischen dem Bw. und Frau P eine Auseinandersetzung hinsichtlich der Vermögenswerte gegeben. Es habe Prozesse gegeben und 2010 einen Vergleich. Schließlich sei dazugekommen, dass der Bw. im Jahr 2009 wieder an Krebs erkrankt sei, 2010 hätten die Chemotherapien begonnen. Dann habe man ihn wieder aufbauen müssen, weil der Bw. den 8-Chemotherapie-Zyklus nicht gut vertragen habe. In der Folge habe er das Angebot der Hh GmbH angenommen.

Aufgrund dieser Streitereien sei die Bank unruhig geworden und habe Zwangsversteigerung betrieben. Daher habe der Bw. einen Teil der Schulden zurückgezahlt und den Rest habe die Bank ihm persönlich finanziert. Hinsichtlich der 70.000,-- € Grunderwerbsteuer habe der Bw. dem Finanzamt vorgeschlagen, die berufungsgegenständliche Umsatzsteuer abzutreten. Darauf sei das Finanzamt jedoch nicht eingegangen. Derzeit laufe ein Verfahren betreffend Stundung.

Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wurde darauf hingewiesen, dass man auch mit einer Vorsteuerberichtigung hätte operieren können. Die Schuld der Hh GmbH an das Finanzamt wäre dann um rund 350.000,-- € weniger geworden. Man sei ja in der gewerblichen Vermietung, bei der man nicht unbedingt die Umsatzsteuer verrechnen müsste.

Der Bw. habe die für ihn günstige Variante gewählt, es sei mit Umsatzsteuer verkauft worden und der Bw. würde 436.000,-- € Vorsteuer holen.

Der Bw. ergänzte, die GmbH sei in Schwierigkeiten gekommen, weil zwei Partnerfirmen in Insolvenz gegangen seien. Er selbst habe den Kaufpreis nicht wirklich bezahlt, sondern er habe ein Verrechnungskonto gehabt. Er habe das Gebäude der Hh GmbH zum Teil aus seinen Mitteln finanziert, so sei das Verrechnungskonto entstanden. Über dieses Konto sei der Kaufpreis abgerechnet worden. Der Kaufpreis sei deshalb weit über den Schätzwert gelegen, weil der frühere steuerliche Vertreter geraten habe, nicht unter dem Buchwert zu verkaufen. Die Abgabenbehörde erster Instanz brachte vor, dass etwa 60 % der Verbindlichkeiten das Verrechnungskonto der Bw. betroffen hätten. Der Bw. habe daher schon allein durch das Verrechnungskonto eine große Macht auf das Unternehmen ausgeübt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob der Erwerb der Liegenschaft W „Adresse1“ durch den Bw. die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bewirkt oder diesem Rechtsgeschäft wegen missbräuchlicher Steuerumgehung im Sinne des § 22 BAO die steuerliche Geltung zu versagen ist.

Unbestritten steht fest, dass der Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum Hauptgesellschafter und Hauptgläubiger der Firma Hh GmbH war. Am 25. August 2010 unterbreitete die Firma Hh GmbH dem Bw. das Angebot die Liegenschaft „Adresse1“ zum Kaufpreis von 1.700.000,-- € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer zu erwerben. Laut Gutachten von Mag. SV vom 17. August 2010 betrug der Verkehrswert der Liegenschaft 810.000,-- €. Am 9. August 2011 nahm der Bw. das Angebot der Firma Hh GmbH an und erwarb die Liegenschaft. Am Datum1 wurde über das Vermögen der Firma Hh GmbH über eigenen Antrag das Insolvenzverfahren eröffnet und eine Sanierungsquote von 20 % angeboten. Der Masseverwalter meldete fristgerecht die Umsatzsteuer aus dem Liegenschaftsverkauf in Höhe von 436.142,23 € für den Zeitraum August 2011 an. Der Bw. machte mit der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Juli bis September 2011 die Vorsteuer in Höhe von 436.142,23 € geltend. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum2 wurde der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und das Sanierungsverfahren aufgehoben.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabenpflicht nicht umgangen oder gemindert werden, wobei gem. § 22 Abs. 2 BAO, wenn ein Missbrauch im Sinne des ersten Absatzes dieser Gesetzesbestimmung vorliegt, die Abgaben so zu erheben sind, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird als Missbrauch iSd § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Dabei bildet im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist. Ein Missbrauch kann also in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen. Ein Missbrauch liegt dann nicht vor, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar den Weg beschreitet, den das Gesetz vorsieht.

Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird. Im Falle einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet, ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich ist. Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine – wenn auch ungewöhnliche – Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen.

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

Der Bw. kaufte nur zwei Monate vor der Eröffnung des über eigenen Antrag initiierten Insolvenzverfahrens von der Hh GmbH, deren Hauptgesellschafter (73,00 % der Anteile hielt zu diesem Zeitpunkt der Bw, 2 % seine Schwester und 25 % sein Sohn HC) und Hauptgläubiger (rund 59 % der Gesamtverbindlichkeiten bestanden gegenüber dem Bw.) er war, eine Liegenschaft. Der Bw. wies in der mündlichen Verhandlung zwar darauf hin, dass es mit seiner früheren Lebensgefährtin Auseinandersetzungen hinsichtlich der Vermögenswerte gegeben habe, die jedoch im Jahr 2010 mit einem Vergleich beendet worden sind. In der Berufungsschrift (Seite 3, 2. Absatz) bezeichnet sich der Bw. selbst im gegenständlichen Zeitpunkt als Hauptgesellschafter und Hauptgläubiger. Der Preis der Liegenschaft, die laut Gutachten einen Wert von 810.000,-- € hatte, betrug 1.700.000,-- netto. Die Umsatzsteuer wurde vom Masseverwalter gemeldet, in Folge des Insolvenzverfahrens nur im Ausmaß von 20 % entrichtet. Der Bw. beantragt die Vorsteuer in voller Höhe. Die Steuerersparnis aus diesem Geschäft beträgt 80 % der Umsatzsteuer.

Durch einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 22 BAO kann die Abgabenpflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Zum Missbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden bzw. eine Gutschrift zu lukrieren. Dabei ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn der abgabensparende Effekt weggedacht wird oder ob er ohne Ergebnis der Steuerminderung verständlich wäre.

Abzustellen ist darauf, ob der Bw. den gegenständlichen Kaufvertrag unter denselben Bedingungen auch dann abgeschlossen hätte, wenn damit kein steuerlicher Vorteil verbunden wäre.

Es ist auszuschließen, dass der Bw. von einer fremden Person eine Liegenschaft zu einem Preis von 1.700.000,-- € erworben hätte, wenn ein Gutachten vorliegt, das einen Wert von 810.000,-- € ausweist und es keine anderen Kaufinteressenten gibt. Der Bw. erklärt diesen Umstand damit, dass der frühere steuerliche Vertreter geraten hätte, die Liegenschaft nicht unter dem Buchwert zu veräußern. Wenn der Bw. dem Verkäufer fremd gegenüber steht, bestünde keine Veranlassung, einen steuerlichen Rat dessen Vertreters zu berücksichtigen. Der Bw. hätte bei einem Fremden auch nicht auf die Eintragung ins Grundbuch verzichtet. Unter Fremden findet ein derartiges Geschäft in der Regel auch nicht ohne andere Anbieter statt.

Der Bw. erklärt den Geschäftsvorgang damit, dass zwischen ihm und seiner ehemaligen Lebensgefährtin eine Vereinbarung bestehe, dass die gegenständliche Liegenschaft spätestens nach dem Tod des Bw. der gemeinsame Sohn HC bekommen soll. Dies könnte grundsätzlich ein außersteuerlicher Grund sein, der die ungewöhnliche Gestaltung erklären und eine Missbrauchsabsicht ausschließen könnte. Der bloße Kauf der Liegenschaft durch den Bw. stellt jedoch nicht sicher, dass sein Sohn diese Liegenschaft später einmal bekommen werde. Es konnte keine vertragliche Vereinbarung vorgelegt werden, aus der hervorgeht, dass HC einen Anspruch auf die Liegenschaft hätte. Aus dem Vertrag vom 26. August 2010 geht zwar hervor, dass sich Herr J H verpflichtet, die berufungsgegenständliche Liegenschaft bis 25. August 2011 zu erwerben und mit seinem Sohn HC H einen unwiderruflichen Schenkungsvertrag auf den Todesfall mit Belastungs- und Veräußerungsverbot zu errichten. Ein derartiger Schenkungsvertrag wurde jedoch nicht vorgelegt. Mit dem gegenständlichen Kauf der Liegenschaft wurde kein Erbanspruch für HC begründet und kein Erbanspruch der anderen Kinder des Bws ausgeschlossen. Es konnte auch kein glaubhafter Grund dargelegt werden, warum nach Anbotslegung ein Jahr zugewartet wurde, bis das Geschäft verwirklicht wurde. In diesem Zusammenhang legt der Bw. zwei Bestätigungen vor, aus denen hervorgeht, dass er von 2. bis 4. November 2010 und am 22. Juni 2011 im Krankenhaus

gewesen ist. Bis zum ersten Krankenhausausenthalt hätte er vier Monate Zeit gehabt, um die berufungsgegenständliche Liegenschaft zu erwerben und den entsprechenden Schenkungsvertrag zu errichten. Aus den vorgelegten Arztbriefen geht hervor, dass der Bw. unter anderem an einem follikulären Non Hodgkin Lymphom Stadium IV a leidet und sich einer Chemotherapie bereits unterzogen hat und weitere Zyklen notwendig sind. Um HC tatsächlich rechtlich abzusichern, hätte der Liegenschaftskauf samt entsprechenden zusätzlichen Vereinbarungen (Schenkung auf den Todesfall, Belastungs- und Veräußerungsverbot) möglichst rasch durchgeführt werden müssen. Ebenso hätte Interesse an einer Eintragung in das Grundbuch bestehen müssen. Bei der im Moment bestehenden rechtlichen Lage kann der Bw. die Liegenschaft jederzeit wieder veräußern. Er würde zwar die rechtliche Vereinbarung vom 26. August 2010 verletzen, aber grundsätzlich wäre ein Verkauf bzw. ein Belastung möglich.

Nach Ansicht des Senates ist der wirkliche Grund für die konkrete Vertragsgestaltung nicht die Absicherung des Sohnes gewesen. Vor allem in Hinblick auf den vorgelegten ärztlichen Befund und der Schilderung des Bw. im Rahmen der mündlichen Verhandlung in Zusammenhang mit seiner erneut aufgetretenen Krebserkrankung ist es absolut nicht nachvollziehbar, warum der Bw. den Kauf der Liegenschaft ein Jahr hinausgezögert hat und selbst dann keinen Schenkungsvertrag auf den Todesfall errichtet hat. Die wahre Ursache dieses Handelns lag ausschließlich in der Absicht auf diese Weise die Vorsteuer in voller Höhe zu lukrieren und die Umsatzsteuer lediglich im Ausmaß von 20 Prozent zu entrichten. Dies erklärt auch den fremdunüblich hohen Kaufpreis. Der behauptete fremdübliche und außersteuerliche Grund wurde nicht realisiert.

Bei Vorliegen eines Missbrauches iSd § 22 Abs. 1 BAO sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Für die gegenständliche Berufung bedeutet dies, dass der Liegenschaftskauf in steuerlicher Hinsicht nicht anerkannt wird und beim Bw. daher diesbezüglich keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 22. Oktober 2013