

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, vertreten durch Mag. Harald Katzenberger, Traungasse 14, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 14.12.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 21.11.2017, betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO für das Jahr 2015 und Umsatzsteuer 2014 und 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe:

Die beschwerdeführende Miteigentumsgemeinschaft (Bf) vermietet das von den beiden Ehegatten im Jahr 2012 erworbene und in den Jahren 2014/2015 umgebaute Einfamilienhaus ab dem Jahr 2015 an eine GmbH, an der der Ehegatte zu 31,67% beteiligt ist. Diese stellt wiederum das Einfamilienhaus dem Ehegatten und Geschäftsführer als Dienstwohnung zur Verfügung.

Anlässlich einer die Jahre 2014 bis 2015 umfassenden Außenprüfung wurde die Vermietung nicht anerkannt und im Bericht über die Außenprüfung festgestellt, dass die Betätigung aufgrund missbräuchlicher Gestaltung nicht als unternehmerisch anzusehen und der beantragte Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 UStG iVm § 20 Abs. 1 EStG in Höhe von 7.000 Euro (2014) und 55.991,96 Euro (2015) zu versagen sei.

Das Finanzamt folgte dieser Auffassung in den in der Folge erlassenen Umsatzsteuerbescheiden und nahm die Feststellung der Einkünfte mit Null vor.

Dagegen wandte sich die Bf mit dem Rechtsmittel der Beschwerde und brachte vor, dass 1. kein Missbrauch vorliege, da kein steuerlicher Vorteil gegeben sei, weshalb das Argument der Absicht der Steuervermeidung ins Leere gehe und 2. die „sowohl-als auch“ Bedingung nicht erfüllt sei.

Dazu führte der steuerliche Vertreter der Bf aus, es sei vom Finanzamt lediglich pauschal angenommen worden, dass auch aufgrund anfallender Instandhaltung mit keinem „nennenswerten“ Mietüberschuss zu rechnen sei. Tatsächlich sei für einen absehbaren

Prognosezeitraum von 20 Jahren ein Totalgewinn in Höhe von rund 180.000 Euro zu erwarten, welcher anhand der Prognoserechnung in der Beilage 1 dokumentiert werde. Anhand weiterer Berechnungen zeigte der steuerliche Vertreter eine Gesamtsteuerbelastung auf.

Zum „Anspruch auf Dienstwohnung“ wurde ausgeführt, dass der Geschäftsführer seit 2009 einen Anspruch auf eine Dienstwohnung gehabt hätte, welche im Jahr 2009 auch bezogen worden sei und legte einen diesbezüglichen Aktenvermerk zu einer am 12.12.2008 stattgefundenen Gesellschaftersitzung vor. Auf der Suche nach einem neuen geeigneten Mietobjekt habe sich der Kauf des gegenständlichen Objektes angeboten. Um den Anspruch auf die Dienstwohnung weiterhin in Anspruch zu nehmen, sei die gegenständliche Gestaltung gewählt worden. Damit liege eindeutig der außersteuerliche Grund vor, dass bereits lange vor der Wahl dieser strittigen Gestaltung seit 6 Jahren ein Anspruch auf eine Dienstwohnung bestehe. Zusätzlich sei erwähnt, dass der Geschäftsführerbezug inklusive des Sachbezuges aus der Dienstwohnung eine angemessene Entlohnung in Höhe von 5.333 Euro darstelle.

Zur Fremdüblichkeit führte der steuerliche Vertreter weiter aus, dass die im Prüfungsbericht angeführten 6 Euro pro m² nicht nachvollziehbar seien. Anhand des Mietvertrages sei ersichtlich, dass die 9 Euro als Nettomietzins zzgl USt und zzgl Betriebskosten zu verstehen seien. Damit liege laut Immobilienpreisspiegel 2015 ein fremdüblicher Nettomietzins vor, welcher laut diesem für ein Objekt in sehr guter Wohnlage 8,70 Euro betrage.

Nach einer Auseinandersetzung mit den von der Betriebsprüfung zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes beantragte der Vertreter das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung und die Vorlage dieser Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

In einer dazu abgegebenen Stellungnahme führte das Finanzamt aus, dass die Frage der Betriebskosten im Mietvertrag nicht eindeutig festgelegt worden sei.

In der Berechnung des Steuervorteils sei die Einkommensteuer auf den Sachbezugswert im Betrag von rund 5.600 Euro berücksichtigt worden. Es sei davon auszugehen, dass ohne Dienstwohnung ein entsprechend höheres Honorar bezahlt worden und somit entsprechend höhere Einkommensteuer angefallen wäre. Der Steuervorteil bestehe daher, abgesehen vom Vorsteuerabzug, im Wesentlichen darin, dass Privataufwand, der mit versteuertem Einkommen bestritten werden müsste, mittels Mieteinnahmen, welche zwar zu versteuern seien, abgedeckt werde. Im Falle einer Gewinnausschüttung statt eines höheren Honorars bestehe der Steuervorteil in der Ersparnis der Kapitalertragsteuer (vgl VwGH 97/13/0175).

Auch die Einbeziehung der Steuerauswirkung bei der Kapitalgesellschaft werde in diesem Erkenntnis bestätigt.

Zum Beobachtungszeitraum werde bemerkt, dass der Ehegatte zu Beginn der Vermietung bereits ein Alter von 55 Jahren hatte und somit nicht weitere 20 Jahre für die Gesellschaft tätig sein werde. Allerdings ändere sich das Gesamtbild dadurch nur unwesentlich, da

die Überschüsse aus der Vermietung gegen Ende des 20-jährigen Zeitraumes ansteigen. Ausgehend vom monatlichen Betrag der Steuerbelastung von rund 2.180 Euro lt. Prüfungsbericht ergebe dies einen Steuervorteil von 9.737 Euro.

Zur außergewöhnlichen und unangemessenen Gestaltung werde ausgeführt, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis 97/13/0175 solche Gestaltungen, nämlich die Anmietung eines dem Gesellschafter (nahen Angehörigen) gehörigen Einfamilienhauses und in Folge Zurverfügungstellung als Dienstwohnung, in ständiger Rechtsprechung mehrmals als Missbrauch gemäß § 22 BAO gewertet und somit als außergewöhnlich und unangemessen angesehen habe. Aus den do. Ausführungen gehe auch hervor, dass eine Minderheitsbeteiligung dieser Beurteilung nicht entgegenstehe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Aufwendungen für die Wohnung sind als typische Haushaltsaufwendungen nicht abzugsfähig (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Tz 8).

Mit Kaufvertrag vom 10.4.2012 haben die Ehegatten, die gegenständliche Liegenschaft zur Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses um 390.000 Euro erworben. Unter dem Titel Sanierung/Renovierung haben der Ehegatte als Kreditnehmer und die Ehegattin als Sicherheitengeber am 12.12.2014 einen Abstattungskreditvertrag über einen einmal ausnützbaren Kredit von 205.000 Euro unterzeichnet. Mit Mietvertrag vom 18. Juli 2017 hat die nunmehrige Miteigentumsgemeinschaft der Ehegatten das Wohnungsobjekt auf unbeschränkte Dauer ab Juli 2015 an eine GmbH vermietet, deren Geschäftsführer wiederum der Ehegatte ist.

Der steuerliche Vertreter der Bf hat sich in der Beschwerde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juli 2017, Ra 2016/13/0025 berufen. In dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Fall vermietete der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft eine Wohnung an eben diese Kapitalgesellschaft, die diese Wohnung wiederum ihrem Geschäftsführer (= Vermieter) als Dienstwohnung zur Verfügung stellte. Das Bundesfinanzgericht anerkannte den Vorsteuerabzug nicht an und führte begründend im Wesentlichen aus, die Wohnung im Dachgeschoß werde unbestritten zur Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses genutzt. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1

EStG 1988 seien die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abzugsfähig. Bei den Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Sanierung, der Erhaltung und der Nutzung dieser Wohnung stünden, handle es sich zweifelsohne um solche, die unmittelbar die private Lebensführung beträfen. Diese Leistungen beträfen von vornherein nicht die Unternehmenssphäre. Der Verwaltungsgerichtshof zog jedoch den Schluss, dass diese Sachverhaltskonstellation mit einer unmittelbaren Nutzungsüberlassung im Miteigentümer- oder Angehörigenverhältnis nicht vergleichbar sei. Die Vermietung sei nicht unmittelbar an jene Person, die in dieser Wohnung sodann ihren Haushalt (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) führte, erfolgt. Die Vermietung erfolgte vielmehr an eine Kapitalgesellschaft, die diese Wohnung wiederum dem Geschäftsführer dieser Kapitalgesellschaft als Dienstwohnung zur Verfügung stellte. Derartige Konstellationen würden damit auch nicht dem § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 unterliegen, sondern seien - auch nach der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs - allenfalls unter dem Gesichtspunkt eines Gestaltungsmissbrauchs (oder auch eines Scheingeschäfts) zu prüfen.

Vorliegendenfalls vermieten die beiden Ehegatten als Mitunternehmer jeweils die Hälfte des in ihrem Miteigentum stehenden Einfamilienhauses, das unbestritten der Befriedigung der Wohnbedürfnisse der Ehegatten dient, an eine Kapitalgesellschaft, an der der Ehegatte beteiligt ist. Diese stellt wiederum (nur) dem Ehegatten die sich in diesem Einfamilienhaus befindliche Wohnung als Dienstwohnung zur Verfügung.

Durch die Einbindung der Ehegattin und die gemeinsame Ehwohnung ist gegebenenfalls der verwirklichte Sachverhalt im vorliegenden Fall nicht ganz mit dem im oben zitierten Erkenntnis Ra 2016/13/0025 vergleichbar. Auf die vorliegende Konstellation ist vielmehr die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anzuwenden, die die Vermietung von im Eigentum eines Ehegatten stehenden Wohnungen an den anderen Ehegatten zur gemeinsamen Benützung als Ehwohnung (vgl. die Erkenntnisse vom 23. November 1992, 91/15/0066, vom 8. Juni 1994, 94/13/0106, und vom 16. Dezember 1998, 93/13/0299, VwSlg. 7337/F), oder die Vermietung von im Miteigentum von Ehegatten stehenden Wohnungen an einen der beiden Miteigentümer (Ehegatten) zur gemeinsamen Benützung als Ehwohnung (vgl. die Erkenntnisse vom 13. Oktober 1993, 93/13/0129, und vom 23. Mai 2007, 2003/13/0120), betrafen.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26. Juli 2017 ausgeführt:

„Mit der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat der Gesetzgeber - nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - zwar zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von "Einkünften" zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen. Dies gilt auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Entscheidend ist lediglich, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (vgl. etwa das Erkenntnis vom 23. Mai 2007, 2003/13/0120, mwN). Aufwendungen verlieren den

ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 nicht deswegen, weil der Nutzung des Hauses (der Wohnung) zivilrechtlich ein Bestandrechtstitel zu Grunde gelegt wird (vgl. das Erkenntnis vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0028, VwSlg. 7977/F).“

Durch die Zwischenschaltung der GmbH, die unbestrittenermaßen mit der Wohnung nicht eigene Wohnzwecke befriedigen kann, sind aber auch diese Ausführungen nicht uneingeschränkt auf den gegenständlichen Fall übertragbar. Vorliegendenfalls kann somit von einer Überprüfung, ob von Missbrauch iSd § 22 BAO auszugehen ist, nicht abgesehen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht in ständiger Rechtsprechung als Missbrauch im Sinn des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung an, die in Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird.

Dabei ist zu beachten, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert ist, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird. Im Falle einer rechtlichen Gestaltung, die in Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet, ist allerdings zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuervermeidung unverständlich ist (VwGH 30.5. 1990, 86/13/0046).

Zu den tragenden Grundsätzen des Abgabenrechtes gehört die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Diese findet in verschiedensten steuerlichen Regelungen ihren Ausdruck. In der BAO dienen speziell die §§ 21 ff der Umsetzung dieses Prinzips.

Gemäß § 21 ist bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen grundsätzlich vom wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht von der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes auszugehen. Weichen die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes und dessen wirtschaftlicher Gehalt voneinander ab, so ist Ersterer für die Abgabenerhebung unbeachtlich. Sie entfaltet keine steuerliche Wirkung. Die steuerlichen Rechtsfolgen ergeben sich vielmehr gemäß dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes.

Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabenschuld nicht umgangen oder gemindert werden (§ 22 Absatz 1 BAO). Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (Absatz 2, leg.cit.).

Nach VwGH 12.9.2001, 99/13/0166, 0167 ist die Missbrauchsregelung ein Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die Bestimmungen ergänzen einander (VwGH 5.2.1992, 89/13/0111).

In Umsetzung der Rechtsgrundsätze des § 21 BAO haben Lehre und Rechtsprechung für Verträge zwischen nahen Angehörigen verschiedene Kriterien entwickelt, deren Vorliegen einen gewissen Ausgleich der in diesem Bereich in der Regel fehlenden Interessensgegensätze zwischen den Geschäftspartnern gewährleisten soll.

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst ist, setzt die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen demnach voraus, dass sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- einem Fremdvergleich standhalten, d.h., dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Kriterien kommen im Rahmen der Beweiswürdigung zum Tragen, wenn berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt von behaupteten, vertraglichen Gestaltungen bestehen (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221).

Da der Interessensgegensatz bei Verträgen mit juristischen Personen, an denen Vertragspartner und/oder deren Angehörige als Gesellschafter beteiligt sind, in gleicher Weise gefährdet erscheint, kommen diese Grundsätze auch bei derartigen Rechtsgeschäften zur Anwendung (VwGH 1.6.2003, 97/13/0208).

An Hand dieser Kriterien ist in der Folge zu prüfen, ob die gegenständliche Gestaltung als unternehmerische Nutzung der Bf anzuerkennen ist und einem Vorsteuerabzug nicht entgegen steht bzw. ein einkommensteuerrechtlich anzuerkennendes Mietverhältnis vorliegt:

Das Bundesfinanzgericht erachtet es als unter familienfremden Geschäftspartnern ungewöhnlich, einen im Juli 2015 mündlich vereinbarten Mietvertrag erst zwei Jahre später schriftlich auszufertigen.

Das "Nichtvorliegen" eines schriftlichen Mietvertrages ist für einen Vertragsabschluss unter Fremden nicht vorstellbar und entspricht nicht den Kriterien der Fremdüblichkeit. Nur durch die gesellschaftsrechtlichen Nahebeziehungen wurde diese Vorgangsweise ermöglicht. Unter Fremden wäre bereits zu Beweissicherungszwecken jedenfalls ein schriftlicher Mietvertrag mit genauem Beginndatum abgeschlossen worden.

Obwohl die Ehegatten das Objekt bereits im Jahr 2012 gekauft haben, wurden die Betriebskosten in den Jahren 2015 und 2016 angeblich nicht vereinnahmt, sondern erst in Nachjahren nachverrechnet. Die diesbezügliche Begründung in der Beschwerde, dies sei in Ermangelung der Kenntnis der anfallenden Betriebskosten geschehen, vermag wie das Finanzamt bereits in der Stellungnahme zu Recht ausführt, nicht zu überzeugen. Für einen Vertragsabschluss unter Fremden ist es nicht vorstellbar, dass dazu in einem, ohnehin erst Jahre später ausgefertigten schriftlichen Mietvertrag jeglicher Hinweis fehlt. Familienfremde Vertragsparteien hätten einen entsprechenden Passus in den Mietvertrag aufgenommen.

Laut Mietvertrag wird das Objekt X-Gasse zur Gänze vermietet. Es folgt jedoch eine bloße Aufzählung einiger Räumlichkeiten ohne diese näher zu konkretisieren. So fehlen jegliche Hinweise auf deren Größe, Ausstattung oder Inventar.

Bemerkenswert ist dabei auch das Fehlen von unentbehrlichen Regelungen im Zusammenhang mit der Nutzung des Hauses den Keller betreffend, die Gartennutzung, oder auch die Frage der Autoabstellplätze.

Ein dergestalt unklarer Mietvertrag, der wesentliche Grundlagen nicht regelt und folglich eher den Grundstein für weitere Rechtsstreitigkeiten legt, ist unter familienfremden Vertragsparteien ebenfalls unvorstellbar.

Besonders im Hinblick auf die Mitunternehmerin erweist sich diese Vereinbarung als nicht fremdüblich:

Danach vermietet die Miteigentümergeinschaft ein Einfamilienhaus zur Gänze an die GmbH, die wiederum einem Mitunternehmer, die sich in diesem Haus befindliche Wohnung zur Gänze als Dienstwohnung zur Verfügung stellt. Das heißt, der Ehegattin diene die in ihrem Eigentum stehende Hälfte der Ehwohnung bisher zur Befriedigung ihres privaten Wohnbedürfnisses. Durch die behauptete Konstruktion hat sie nur mehr die Möglichkeit, diese Wohnung in ihrer Funktion als Ehegattin *mitzubegenutzen*, da sie ihren Anteil an der gemeinsamen Ehwohnung der Gesellschaft, deren Gesellschafter Geschäftsführer ihr Ehegatte ist, zuvor vermietet hat.

Eine derartige Vereinbarung ist unter Fremden nicht vorstellbar.

Auch basiert die Behauptung, die Ehwohnung wäre als Dienstwohnung wieder zur Verfügung gestellt worden, lediglich auf einem *Aktenvermerk*.

Dazu ist grundsätzlich zu bemerken:

Steht dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH aus seinem Dienstvertrag kein Anspruch auf Wohnversorgung zu oder erweist sich die entsprechende Bestimmung im Dienstvertrag aufgrund der Umstände des Einzelfalls als unangemessen und damit als nach den Kriterien der Angehörigenjudikatur nicht fremdüblich ausgestaltet, ist davon auszugehen, dass sie ihre Ursache nicht im Dienstverhältnis sondern in der Gesellschafterstellung des Geschäftsführers hat.

In Anbetracht dieser Problematik ist eine derartige Vereinbarung ohne (überprüfbaren) Gesellschafterbeschluss unter Fremden denkunmöglich. Unter Fremden sind derart gestaltete Rechtsbeziehungen völlig unüblich. Die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen der Kapitalgesellschaft und deren Gesellschafter wurden dabei in keinsten Weise erfüllt und stehen daher einer erklärungsgemäßen Berücksichtigung des Mietvertrages jedenfalls entgegen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Zwischenschaltung der GmbH nur den Zweck hatte, der Mitunternehmerschaft steuerliche Vorteile zu verschaffen. Durch die GmbH als Bestandnehmerin des privaten Einfamilienhauses sollte der Anschein einer Vermietungstätigkeit der Bf erweckt werden und ihr damit im Wesentlichen der Vorsteuerabzug für die bisherigen und vor allem zukünftigen (in Punkt IV des

Kaufvertrages vom 4.10.2012 wird die Sanierungsbedürftigkeit besonders hervorgehoben) Instandhaltungskosten gesichert werden.

Im Hinblick auf diesen Sanierungsbedarf ist auch die ebenfalls fremdunübliche Vereinbarung unter Punkt I des Mietvertrages, "dass sämtliche Investitionen, die auf Grund der Zustimmung des Vermieters getätigt wurden, nach Beendigung des Mietverhältnisses *entschädigungslos* in das Eigentum des Vermieters übergehen", erklärbar.

Insgesamt ergibt sich damit ein Gesamtbild, welches eine maßgebliche außersteuerliche Begründung für eine Vermietung der Wohnung seitens der Miteigentumsgemeinschaft an die GmbH und die anschließende "Rücküberlassung" dieser dem Wohnbedürfnis beider Ehegatten dienenden Ehewohnung an einen Miteigentümer nicht erkennen lässt.

Das zwischen der Bf und der GmbH abgeschlossene Mietverhältnis ist nach dem Gesamtbild ausschließlich durch steuerliche Beweggründe erklärbar und daher als Gestaltungsmissbrauch iSd § 22 BAO zu werten.

Zulässigkeit einer Revision

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

In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Vielmehr handelt es sich um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage. Eine Revision ist unzulässig.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 26. Juli 2018