



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Gerhild Fellner, Prok. Bernd Feldkircher und Dr. Ulrike Stadelmann über die Berufungen der Bw, vertreten durch Reiner & Reiner Steuerberatungs GmbH, 6890 Lustenau, Schillerstraße 22, vom 15. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 16. November 2009 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2008 und Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis September 2009 nach der am 6. Juni 2012 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide bleiben unverändert.

Die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO werden wie folgt abgeändert:

Eine Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2005 bis 2008 unterbleibt.

### Entscheidungsgründe

Anlässlich einer Außenprüfung gemäß § 147 BAO bei der berufungswerbenden Miteigentümergemeinschaft traf der Prüfer nachstehende Feststellungen:

#### **„Tz. 1 Einkünfte aus Vermietung**

### *Nichtanerkennung der Einkunftsquelle "Adr1"*

*Die Eheleute H und HH schenkten mit Schenkungsvertrag vom 20.12.2000 den Eheleuten Dipl.-Ing. S und FH das Grundstück XY samt Gebäude mit 906 m<sup>2</sup> (EZ1). Mit selbem Vertrag wird das lebenslange und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht im Wohnobjekt S-straße, im Umfang des gesamten ersten OG, bestehend aus Küche, WC, Bad, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Flur (mit einer ungefähren Wohnnutzfläche von 50m<sup>2</sup>) eingeräumt. Dieses Wohnungsgebrauchsrecht wird als Dienstbarkeit grundbücherlich sichergestellt. Ferner wird vereinbart, dass es den Geschenknehmern freisteht, das derzeit auf dem Gst XY errichtete Vertragsobjekt nach ihrem Belieben zur Gänze oder auch nur teilweise um- bzw. auszubauen oder überhaupt zur Gänze neu zu errichten. In einem derartigen Fall sind die Geschenknemer verpflichtet, den Wohnungsgebrauchsberechtigten entweder die bisherige Wohnung zu erhalten, oder eine abgeschlossene Wohneinheit mit einer Nutzfläche von wiederum mindestens 50 m<sup>2</sup> zuzüglich Nebenräumen (zu Abstellzwecken) zu schaffen und diesen zur Ausübung des ihnen eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes zur Verfügung zu stellen.*

*Im Jahr 2005 wurde das Gebäude komplett abgerissen und ein neues Doppelhaus auf dem Grundstück errichtet. Im Zuge des Neubaus wurde das Grundstück unterteilt in XY und XY1. Das lebenslange Wohnrecht wurde auf dem Grundstück XY eingetragen. Diese Doppelwohnhälfte wird zur Gänze von den Geschenknehmern benutzt. Der kleinere Teil des Doppelhauses wird von den Eltern bewohnt. Für diese Nutzung wurde ein Mietvertrag errichtet und monatlich das Mietentgelt entrichtet. Bei der Besichtigung des Objektes wurde dargelegt, dass der Neubau ein langfristiges Projekt sei. Nachdem die Geschenkgeber schon 73 Jahre alt sind, können die Geschenknemer das Grundstück einmal verkaufen, vermieten oder einem ihrer Kinder schenken. Die Eltern hätten dem Vorschlag zugestimmt, eine wesentlich größere, räumlich abgetrennte und qualitativ bessere Häuslichkeit als Gegenleistung zur Miete zu erhalten.*

*In der schriftlichen Stellungnahme wurde ausgeführt, dass im Jahre 2004/2005, als S und FH an die Realisierung eines Neubaus dachten, nach den ersten Besprechungen ersichtlich wurde, dass aus finanziellen Gründen ein separater Teil vermietet werden musste. SH plante daraufhin auf dem parzellierten Grundstück zwei Häuser. Ein größeres war für eigene Wohnzwecke samt Wohnrecht geplant, ein kleineres für die Vermietung an fremde Personen. Dieses separat veräußerbare Grundstück war auch der Bank aus Finanzierungssicht ein wichtiges Argument. Das Wohnrecht bestand weiterhin wie grundbücherlich sichergestellt an dem Gebäude, in dem sich die Angehörigen befanden, somit im größeren Gebäude, als Absicherung. Als es H und HH zwischenzeitig wieder stärker nach L zog, entschlossen sie sich, die eigenständige Hauseinheit zu mieten. Dass dafür Miete zu zahlen war, war beiden klar. Um die Inanspruchnahme des Wohnrechtes konnte es sich nicht handeln, da dieses neue, eigenständige zweite Gebäude aus finanziellen Gründen zur Vermietung erbaut wurde und das Wohnrecht nur an 50 m<sup>2</sup> bestehen konnte, die sich wie im zuvor abgerissenen Gebäude innerhalb der geplanten Hauseinheit von S und FH befanden. Nachdem das Mietobjekt neuer und größer war als 50m<sup>2</sup> und eine eigene abgeschlossene Einheit hinsichtlich Zugang und Nebenräumlichkeiten bildete, konnten He und H darin einen eigenen Haushalt führen. Das Wohnrecht würden sie deshalb nicht aufgeben. Im Gegenteil: Wenn sich die Lebensumstände ändern, können sie jederzeit darauf bestehen, in den Haushalt der Schwiegertochter und des Sohnes umzuziehen. Im Schenkungsvertrag wurde ein Wohnrecht für eine abgeschlossene Wohneinheit von mindestens 50 m<sup>2</sup> zuzüglich Nebenräumen vereinbart.*

*Die größere Wohneinheit - Top1, besteht aus Ess-Ko-Wo, Speis, WC, Büro und Vorraum im EG sowie 3 Kinderzimmer, Gang, Sauna, Bad WC und Elternschlafzimmer. Bei Realisierung des Neubaus war von einem*

*Familienstand mit 2 Kindern auszugehen. In der Zwischenzeit wurde ein drittes Kind geboren. Der Hausbau wurde somit auf die Familienplanung abgestimmt.*

*Eine separate Wohneinheit mit 50 m<sup>2</sup> zuzüglich Nebenräumen ist somit nie vorgesehen gewesen und kann auch nur mit erheblichen Kosten geschaffen werden.*

*Verträge zwischen nahen Angehörigen sind so zu gestalten, dass ein fremder Dritter ebenfalls so gehandelt hätte. In der Prognoserechnung werden die Mieteinkünfte in fremdüblicher Höhe angesetzt. Die Geschenkgeber bezahlen auch die fremdübliche Miete. Ein fremder Dritter hätte jedoch auf sein Wohnungsgebrauchsrecht bestanden, zumal ein Neubau in der Vertragsgestaltung bereits gedanklich mitberücksichtigt wurde. Ebenso wurde im Schenkungsvertrag vereinbart, dass mindestens 50 m<sup>2</sup> zuzüglich Nebenräume zur Verfügung gestellt werden müssen. Ein dieses Ausmaß überschreitender Wohnraum lag im Ermessen des Erbauers und ist nicht dem Geschenkgeber anzulasten. Die Eltern haben dem Vorschlag zwar zugestimmt, aber dies ist mit dem Naheverhältnis zu begründen. Ferner ist zu sagen, dass ein mit einem Wohnrecht belastetes Objekt keine Einkünfte erzielen kann, die Einkunftseigenschaft ist daher ohne jeden Zweifel zu verneinen.*

*Somit steht ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG nicht zu, die Umsatzsteuer wird gemäß § 11 Abs. 14 UStG aufgrund der Rechnungslegung geschuldet."*

Im Rahmen der daraufhin erfolgenden endgültigen Steuerfestsetzungen für die Jahre 2005 bis 2007 (bis dahin vorläufige Festsetzungen), sowie des Erstbescheides für 2008 und der Umsatzsteuerfestsetzung für 01 bis 09/2009 wurden für den Umsatzsteuerbereich mangels Unternehmereigenschaft die in den Streitjahren geltend gemachten Vorsteuerbeträge nicht anerkannt. Eine Umsatzsteuerschuld wurde lediglich aufgrund der Bestimmung des § 11 Abs. 4 UStG bejaht. Für den Bereich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften wurden diese mit Null festgestellt.

In den dagegen eingebrachten **Berufungen** führte die berufungswerbende Miteigentümergeinschaft durch ihren steuerlichen Vertreter im Wesentlichen aus:

Nach Errichtung eines Neubaus und Trennung in die Grundbuchskörper XY und XY1 sei auf dem südlichen Teil (=XY1) eine Gebäudeeinheit zur eigenständigen Vermietung errichtet worden. Es sei aber nicht zur

Fremdvermietung gekommen, denn die Eltern des Geschenknehmers, die sich einige Jahre außerhalb L's aufgehalten hätten, hätten den Wunsch geäußert, selbst das neue Gebäude zu mieten. Durch Anmietung dieses selbständigen Gebäudes hätten sie über eine größere Wohn- und Nutzfläche verfügt, als laut Wohnungsgebrauchsrecht zugesichert. Auch ein Garten sei vorhanden gewesen. Als Absicherung für eine allenfalls später notwendig werdende Pflege sei das Wohnungsgebrauchsrecht auf Grundstück Nr. XY eingetragen geblieben. Seitens der Vermieter sei damit das von ihnen angestrebte Ziel, nämlich Mieteinnahmen zu Finanzierungszwecken zu erzielen, verwirklicht gewesen. H und HH hätten einen fremdüblichen Mietzins bezahlt. Sollte die Pflegebedürftigkeit einmal schlagend werden, könnten die Eltern/Schwiegereltern der Vermieter auf ihr Wohnungsgebrauchsrecht zurückgreifen und das jetzt gemietete Gebäude würde anderweitig vermietet werden. Ein Vergleich mit einer Vermietung an unterhaltsberechtigte Kinder sei verfehlt.

Auch sei anzumerken, dass H und HH das Gebäude im Zeitpunkt der Übergabe nicht mehr bewohnt hätten – es ging daher nicht darum, im bisher vertrauten Umfeld sesshaft zu bleiben.

Das für den Fall der Pflegebedürftigkeit zurückbehaltene Wohnungsgebrauchsrecht für eine Wohneinheit von 50 m<sup>2</sup> an Grundstück Nr. XY könne die Einkunftsquelleneigenschaft des auf Grundstück Nr. XY1 errichteten eigenständigen Gebäudes nicht schmälern.

Für den Fall einer Vorlage der Berufungen an den Unabhängigen Finanzsenat wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat mit Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der **Berufungsvorentscheidung** der Abgabenbehörde I. Instanz wurden die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide als unbegründet abgewiesen, zumal keine Unternehmereigenschaft, sondern eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit iS der MWStRI 112/2006/EG vorliege. Die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften wurden ersatzlos aufgehoben, da Einkünfte in Höhe von Null nicht auszuweisen seien. Begründend wurde ausgeführt:

S und FH hätten aus den Errichtungskosten des auf Grundstück Nr. XY1 aufgeführten Gebäudes Vorsteuerbeträge geltend gemacht sowie die laut Mietvertrag vereinbarten Mietzinse der Umsatzsteuer unterzogen. Im Rahmen des Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO hätten sie bisher negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Nach Durchführung der Betriebsprüfung sei der Prüfer zu dem Schluss gelangt, dass die in Streit stehende Vermietung als Erfüllung der übernommenen Pflicht zur Wohnrechtseinräumung zu sehen und ausschließlich aus dem nahen Angehörigenverhältnis der beteiligten Personen zu erklären sei. Daher sei eine ertragsteuerliche Einkunftsquelleneigenschaft zu verneinen, ebenso eine Unternehmereigenschaft iSd UStG 1994. Eine Umsatzsteuerschuld sei aufgrund des § 11 Abs. 14 leg. cit. zu bejahen.

Ein Steuerpflichtiger sei grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringstmögliche steuerliche Belastung erziele. Die Grenzen dieser Gestaltungsmöglichkeiten würden aber durch die §§ 21 bis 24 BAO gezogen.

Die Frage, ob das Recht auf Vorsteuerabzug aus Missbrauchsgesichtspunkten verweigert werden könne, sei ausschließlich nach umsatzsteuerlichen Kriterien zu beurteilen. Umgelegt auf den Streitfall ergebe sich, dass für die Jahre 2005 und 2006 Vorsteuerbeträge von 35.057,25 € geltend gemacht worden seien, welchen eine jährliche Umsatzsteuerbelastung aus der Vermietung von rund 670,00 € gegenüberstünde. Zu bedenken sei hierbei, dass nach Ablauf von 10 Jahren ab erstmaliger Verwendung die Vermietungstätigkeit eingestellt werden könnte, ohne dass die umsatzsteuerlichen Konsequenzen gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 einträten. Diesfalls wäre also mit keiner Steuerleistung zu rechnen, die den vorangegangenen Vorsteuerabzug annähernd wieder „rückgängig mache“. Die vorliegende Sachverhaltskonstellation zeige also auf, dass „im Wesentlichen die Erlangung eines Steuervorteils angestrebt werde“. Laut eingereicher Prognoserechnung wäre übrigens erst im 10. Jahr der Vermietung mit einem Einnahmenüberschuss im Umfang von 27,05 € zu rechnen. Innerhalb von 10 Jahren sei daher auch nicht mit einer Einkommensteuerbelastung, die ein Gegengewicht zum erlangten Steuervorteil bilden könnte, zu rechnen.

Was das laut Schenkungsvertrag eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht betreffe, sei anzumerken, dass dieses aufgrund der baulichen Gegebenheiten im neu errichteten Haus von S und FH nicht mehr bedient werden könne. Dieses umfasse nämlich im Erdgeschoß den Wohn-, Ess- und Kochbereich, eine Speisekammer, ein WC, ein Büro und einen Vorraum, im Obergeschoß drei Kinderzimmer, Gang, Sauna, Bad, WC und Elternschlafzimmer. Das mit Schenkung übertragene und in der Folge abgerissene Gebäude habe im ersten Stock einen eigenständigen

Wohnbereich von 50 m<sup>2</sup> beinhaltet, an dem das Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt worden sei. Der Vertreter der Abgabenbehörde I. Instanz wies darauf hin, dass laut Schenkungsvertrag die Schenkungsnehmer verpflichtet seien, im Falle eines Um-, Aus- oder Neubaus für die Wohnungsberechtigten entweder die bisherige Wohnung zu erhalten oder eine abgeschlossene Wohnfläche von wiederum 50 m<sup>2</sup> Nutzfläche samt Nebenräumen zu schaffen und ihnen zur Ausübung des eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes zur Verfügung zu stellen. Bereits im Schenkungsvertrag sei also Vorsorge für die später tatsächlich eingetretene Situation getroffen worden.

Weiters könne nicht nachvollzogen werden, dass die Eltern/Schwiegereltern sich jahrelang in R aufgehalten hätten. Im Schenkungsvertrag vom 22.12.2002 sei „Adr1“ als ihre Adresse angegeben worden. Die Zentralsmelderegisterabfrage habe ergeben, dass beide seit 15.11.1960 unter dieser Adresse als Hauptwohnsitz gemeldet seien.

Das Argument, das Wohnungsgebrauchsrecht sei nur für den Fall einer notwendig werdenden Pflege begründet worden, überzeuge nicht. Zudem sei eine solche aufgrund der unmittelbaren räumlichen Nähe der beiden Gebäude auch unter den neu gegebenen Umständen möglich.

Der wahre wirtschaftliche Gehalt der gewählten Konstruktion sei daher in der Herbeiführung der steuerlichen Konsequenzen einer Vermietung zu sehen. Wäre die „Trennung“ in zwei selbständige Grundbuchskörper unterblieben, hätte man im Bewohnen der den „Mietvertrag“ umfassenden Gebäudeteile die Erfüllung der Wohnrechtseinräumung erblickt. Die Nutzung von Gebäuden im Rahmen eines unentgeltlich eingeräumten Wohnrechtes verwirkliche aber keine Einkünfte iSd § 28 EStG 1988.

In dem daraufhin einlangenden **Antrag** auf Vorlage ihrer Berufungen an die Abgabenbehörde II. Instanz führte die Miteigentümergeinschaft durch ihre steuerliche Vertretung aus: Die Erfassung der polizeilichen Meldung von H und HH in R sei aus unerklärlichen Gründen unterblieben. Ein Wohnen in L wäre schon wegen des Abbruchs des ursprünglich bestehenden Gebäudes nicht möglich gewesen. Nachdem sich die Eltern/Schwiegereltern von S und FH schließlich wieder in L angesiedelt hätten, wäre in R eine „Zweitwohnsitzabgabe“ eingehoben worden. Daraus könne man ableiten, dass sie sich vorher mit Hauptwohnsitz in R aufgehalten hätten.

Die Grundstückstrennung sei aus finanzierungstechnischen Gründen erfolgt. Die Bank habe dies zur Besicherung gewünscht. Auch sollte sichergestellt werden, dass im Falle eines Ablebens des Alleinverdieners DI SH durch den Verkauf des getrennten Grundstückes die noch offenen Kreditverbindlichkeiten getilgt werden könnten.

Der „Missbrauchsvorwurf“ sei haltlos. Die streitgegenständliche Vermietung wäre unter Fremden genauso gut denkbar. Einziger Grund der Gestaltung sei die Finanzierung des Eigenheimes durch Erzielen von Mieterlösen gewesen. Der denkmögliche Steuervorteil, wie er in der Berufungsvorentscheidung dargelegt worden sei, habe seine Wurzeln in der Gesetzeslage, für die der Steuerpflichtige nichts könne.

Der steuerliche Vertreter legte eine mit 31.1.2011 datierte, an HH adressierte Bestätigung der Gemeinde R über Entrichtung von Zweitwohnsitzabgabe für den Zeitraum 1.1.2007 bis

31.12.2010 vor, außerdem ein Schreiben der A Landesbank B vom 4.2.2011, in dem den Vermietern S und FH bestätigt wird:

*„Die Parzellierung Ihres Grundstückes wird von uns sehr positiv in Hinblick auf die Kreditentscheidung gewertet und ermöglichte uns neben Ihrer Bonität und den eingebrachten Eigenmitteln, Sonderkonditionen (Libor-Aufschlag, Bearbeitungsgebühr, Hypothek) zu gewähren. Der Vorteil liegt aus unserer Sicht in der besseren Verwertbarkeit, bzw. gegebenenfalls auch in einem separaten Verkauf des Investorenprojekts. Auch die Finanzierungsform „Endfälligkeit“ war zum Zeitpunkt der Kreditgewährung in unserem Hause primär für Investorenprojekte vorgesehen.“*

In der am 6. Juni 2012 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter verwies auf Seite 6, Punkt 4. des Schenkungsvertrages mit Auflage. Demgemäß hätten sich die Geschenknehmer verpflichtet, die Eltern bzw. Schwiegereltern im Bedarfsfall zu pflegen und zu betreuen. Dieser allenfalls in der Zukunft eintretende Pflegefall sei der alleinige Anlass für die Begründung des Wohnungsgebrauchsrechtes gewesen. Nach wie vor sei dieses Wohnungsgebrauchsrecht auf der Grundstücksnummer XY grundbücherlich sichergestellt und wollten He und HiH nicht darauf verzichten. Wenn auch derzeit im Haus XY die ihnen zustehenden 50 m<sup>2</sup> nicht zur Verfügung gestellt werden könnten, sei dies nicht von Bedeutung. Sollten sie einmal pflegebedürftig werden, benötigten sie nicht viel Platz. Im kleineren, von den Eltern/Schwiegereltern nun angemieteten Gebäude, könnte das Wohnungsrecht weder juristisch noch faktisch ausgeübt werden.

Er legte Fotoausdrucke vor, aus denen ersichtlich ist, dass es sich bei den in Rede stehenden neu erbauten Gebäuden nicht um „ein Doppelhaus“, sondern um zwei getrennte Baukörper handelt (Anm.: Jeder der Baukörper befindet sich nach Parzellierung der Schenkungsliegenschaft auf einem eigenen Grundbuchskörper; das von DI SH und seiner Familie bewohnte Gebäude auf Grdst.Nr. XY, das von He und HiH gemietete Gebäude auf Grdst.Nr. XY1). Das größere Haus ist mit dem kleineren, vermieteten Haus durch eine Holzkonstruktion verbunden, die sowohl zur Straße hin als auch zu einer auf der anderen Seite liegenden Terrasse hin überdacht ist. Straßenseitig schirmt die Überdachung auch die Hauseingänge ab. Der steuerliche Vertreter führte aus, dass die Anmietung eines Hauses mit eigener Infrastruktur den Eltern/Schwiegereltern größeren Komfort biete als eine im selben Haus mit den Kindern und Enkeln befindliche Wohnung es könnte.

Über Befragung, ob das auf Grundstück Nr. XY befindliche Gebäude bereits behindertengerecht ausgeführt worden sei, antwortete der steuerliche Vertreter mit: „Nein“. Jedoch sei dies nicht problematisch, zumal DI SH Architekt sei und sicher kurzfristig entsprechende Adaptierungen vornehmen könne.

Es sei nicht bestritten worden, dass der Mietzins fremdüblich sei.

Die Neubauten seien zu etwa zwei Dritteln fremdfinanziert worden, die restlichen Mittel hätten DI S und FH selbst, ohne Hilfe der Eltern/Schwiegereltern, aufgebracht.

Er verwies nochmals darauf, dass die Bank die Grundstücksteilung und Errichtung zweier Baukörper im Hinblick auf eine allenfalls in der Zukunft notwendig werdende, bessere Verwertbarkeit befürwortet habe.

Eine missbräuchliche Gestaltung liege nicht vor, der in Streit stehende Sachverhalt habe sich „natürlich“ entwickelt.

Es wurde ausdrücklich die Frage an den steuerlichen Vertreter gerichtet: „Es handelte sich doch um ein allgemeines Wohnungsgebrauchsrecht, nicht nur um eines, das auf den Pflegebedarfsfall eingeschränkt ist. Stimmt das?“ Er antwortete: „Ja“.

Der Finanzanwalt brachte einleitend vor, als Zustelladresse von He und HiH sei immer Adr1 aufgeschienen, eine Adresse in R sei auf Finanzamtsseite nie evident gewesen. Die Missbrauchsfrage sei in der Berufungsvorentscheidung unter Zugrundelegung der EuGH-Rechtsprechung zur 6. MWSt-Richtlinie beurteilt worden. Faktisch sei das Familienwohnhaus auf der Grdst.Nr. XY wegen der familiären Situation des DI SH mit drei Kindern derzeit nicht in der Lage, das Wohnungsgebrauchsrecht zu gewährleisten.

Abschließend führte der steuerliche Vertreter aus, das Wohnungsgebrauchsrecht hafte auf dem Grundstück Nr. XY, nirgends anders. Das auf Grundstück Nr. XY1 befindliche, vermietete Gebäude sei nicht mit einem Wohnungsgebrauchsrecht belastet und daher zur Einkünfteerzielung geeignet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß **§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988** gehören zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung: Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Nach **§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994** unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß **§ 2 Abs. 1 UStG 1994** ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit

zur Erzielung von Einkünften, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

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

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet gemäß **§ 11 Abs. 14 UStG 1994** diesen Betrag.

Gemäß **Artikel 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG** des Rates vom 28. November 2006 (RL 2006/112 USt-HA 2008) über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gilt als "Steuerpflichtiger", wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als "wirtschaftliche Tätigkeit" gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Gemäß **§ 21 BAO** ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. § 21 BAO stellt nach Ansicht des VwGH keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte dar (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup> § 21, Tz 10 und die dort angeführten Judikate).

**§ 22 BAO** bringt zum Ausdruck, dass die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen werden kann. 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.

### **Strittig ist:**

- a) Ist in der behaupteten Leistungsbeziehung zwischen den Vermietern DI S und FH und den Mietern H und HH tatsächlich ein Mietverhältnis zu sehen oder basiert diese lediglich auf einem familienhaften Zusammenwirken?



- b) Liegt ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten vor?
- a) Familienverträge:

Leistungen, die auf **familienhafter Grundlage** erbracht werden, sind nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit anzusehen. Ihnen liegt nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zugrunde, sondern das eines Zusammenwirkens aus familiären Erwägungen. Auf vertraglicher Basis beruhende Leistungen können aber die Unternehmereigenschaft auch dann begründen, wenn sie Angehörigen gegenüber erbracht werden. Jedoch sind Verträge zwischen nahen Angehörigen ungeachtet allenfalls vorliegender, zivilrechtlicher Gültigkeitserfordernisse steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie

- nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die drei Kriterien müssen kumulativ vorliegen (Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 2, Tz 160), was bedeutet, dass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzungen zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt.

Dieser Grundsatz gilt auch für die Umsatzsteuer (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1, Tz 180). Scheingeschäfte und missbräuchliche Gestaltungen sind umsatzsteuerlich nicht anzuerkennen. Bei mehrdeutigen Sachverhalten trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1, Tz 181).

Überprüft man die Kriterien, die für den steuerlichen Bereich an „Familienverträge“ anzulegen sind, so ergibt sich für den Streitfall:

Es liegt ein Mietvertrag vom 21.2.2007 vor, der im Wege der Selbstberechnung vergeben wurde. Der Publizitätswirkung wird insoweit Rechnung getragen. Der Mietvertrag hat einen klaren und eindeutigen Inhalt. Er umschreibt Vermieter und Mieter, die Art des Mietgegenstandes (Doppelhaushälfte, Nutzfläche 86 m<sup>2</sup>), den Mietzins (559,00 € netto pro Monat), die Zahlungsmodalitäten, die Vertragsdauer (Beginn des Mietverhältnisses am 1.1.2007, Abschluss auf unbestimmte Zeit), die Pflichten des Mieters sowie die Betriebskosten und trägt die Unterschriften aller beteiligten Personen. Es wird seitens des Unabhängigen Finanzsenates auch nicht in Abrede gestellt, dass die vereinbarte Monatsmiete – bei isolierter Betrachtung, dh ohne das bestehende Wohnungsgebrauchsrecht miteinzubeziehen - fremdüblich sein mag.

Nicht zuletzt ist aber der **Fremdvergleich** anzustellen, der zum Ausdruck bringt, ob der in Streit stehende Vertrag zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen

abgeschlossen worden wäre: Es ist davon auszugehen, dass Personen ein Objekt als Hauptwohnsitz anmieten werden, die einen Bedarf an Wohnraum haben, weil ihnen kein anderer Wohnraum – aus welchem Titel auch immer – zur Verfügung steht.

Unstrittig ist, dass der in Notariatsaktsform abgeschlossene Schenkungsvertrag mit Auflage vom 22.12.2000 Nachstehendes verfügt: Gemäß Punkt „Zweitens“ schenkt und überträgt HH das ihm allein gehörige Grundstück XY in EZ 1111 samt hierauf errichtetem Wohnobjekt Adr1, je zur Hälfte an seinen Sohn DI SH und seine Schwiegertochter FH, welche diese Liegenschaft samt Zubehör je zur Hälfte in ihr Miteigentum übernehmen. Unter Punkt „Drittens“ werden folgende Gegenleistungen vereinbart (wörtlich):

*„DI SH und FH geborene W räumen mit Rechtswirksamkeit für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentume des Vertragsobjektes dem Übergeber HH und dessen Ehegattin HiH geborene Ä das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht im Wohnobjekt Adr1 und zwar im Umfange des gesamten ersten Obergeschosses, bestehend aus Küche, WC, Bad, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Flur (mit einer ungefähren Wohnnutzfläche von 50 m<sup>2</sup>) mit der zusätzlichen Berechtigung ein, gelegentlich auch persönliche Gäste in diesen Räumlichkeiten nächtigen zu lassen und erklären hiezu die Wohnungsgebrauchsberechtigten die Annahme. Mit dem hier begründeten Wohnungsgebrauchsrecht ist auch die Berechtigung zur Mitbenützung des Kellers und des Dachbodens (jeweils zu Abstellzwecken) sowie der Waschküche samt Geräten im erwähnten Wohnobjekt sowie das freie Aufenthalts- und Bewegungsrecht auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft Gst.Nr. XY verbunden. Zudem berechtigt das hier eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht zur Nutzung des zum erwähnten Wohnobjekt gehörigen Hausgartens im bisherigen Umfange. Unentgeltlich heißt, dass die Wohnungsgebrauchsberechtigten zwar für die Einräumung des Wohnungsrechtes kein Entgelt zu entrichten, aber für die mit der Ausübung des Wohnungsgebrauchsrechtes verbundenen Betriebskosten aufzukommen haben; von der Mittragung allfälliger Instandhaltungs- und Erhaltungskosten sind die Wohnungsgebrauchsberechtigten befreit. Im Falle des Unterganges des erwähnten Wohnobjektes sind die Geschenknnehmer verpflichtet, dieses aus einem allfälligen Versicherungserlös wieder aufzubauen und den Wohnungsgebrauchsberechtigten zwischenzeitlich eine zumutbare Ersatzwohnung zu stellen. Dem Untergang des Wohnobjektes ist auch eine teilweise Zerstörung, welche die Wohnungsberechtigten an der Ausübung ihrer Rechte nach objektiven Grundsätzen hindert, gleichzustellen. Die Geschenknnehmer sind verpflichtet, das vorerwähnte Wohnobjekt bei einer inländischen Versicherungsanstalt im erforderlichen Ausmaße gegen die üblichen Risiken (Feuer-, Sturm-, Haftpflicht- und Leistungsschäden etc.) versichert zu erhalten und den Wohnungsgebrauchsberechtigten den aufrechten Versicherungsbestand über deren jederzeitiges Verlangen nachzuweisen. In diesem Zusammenhang wird zwischen den Geschenknnehmern DI SH und FH einerseits und den Wohnungsgebrauchsberechtigten HH und HiH andererseits vereinbart, dass es den Geschenknnehmern freisteht, das derzeit auf Gst.Nr. XY errichtete Vertragsobjekt nach ihrem Belieben zur Gänze oder auch nur teilweise um- beziehungsweise auszubauen oder überhaupt zur Gänze neu zu errichten. In einem derartigen Fall sind die Geschenknnehmer DI SH und FH verpflichtet, den Wohnungsgebrauchsberechtigten entweder die bisherige Wohnung zu erhalten oder eine abgeschlossene Wohneinheit mit einer Nutzfläche von wiederum mindestens 50 m<sup>2</sup> (fünfzig Quadratmeter) zuzüglich Nebenräumen (zu Abstellzwecken) zu schaffen und diesen - entsprechend der vorgenannten Regelung - zur Ausübung des ihnen eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes zur Verfügung zu stellen. Die mit einer derartigen Umgestaltung beziehungsweise Neuschaffung der vom Wohnungsgebrauchsrecht umfassten Räumlichkeiten verbundenen Kosten sind zur Gänze*

*von den Geschenknehmern DI SH und FH zu tragen. Die Zuordnung der vom Wohnungsgebrauchsrecht umfassten Räumlichkeiten hat in Abstimmung mit den Wohnungsgebrauchsberechtigten zu erfolgen. Kann ein derartiges Einvernehmen zwischen den Geschenknehmern und den Wohnungsgebrauchsberechtigten nicht erzielt werden, so steht den Wohnungsgebrauchsberechtigten das Recht zu, auf der Ausübung des Wohnungsgebrauchsrechtes in den bisherigen Räumlichkeiten zu bestehen. Die Wohnungsgebrauchsberechtigten nehmen diese zusätzlichen Berechtigungen beziehungsweise Verpflichtungen hiemit zur Kenntnis und an. Dieses Wohnungsgebrauchsrecht wird als Dienstbarkeit begründet und ob der Liegenschaft Gst. XY in EZ 1111 grundbücherlich sichergestellt."*

Das Wohnungsgebrauchsrecht ist als Dienstbarkeit ein dingliches, dh ein gegen jedermann wirkendes Recht. Es unterscheidet sich insofern von einem bloß obligatorischen, lediglich inter partes bindenden Nutzungsrecht. Es wird durch Titel (Vertrag) und Modus (grundbücherliche Eintragung) erworben. Inhalt und Umfang der Dienstbarkeit werden durch das Titelgeschäft bestimmt (vgl. *Memmer in Kletecka/Schauer*, ABGB-ON 1.00 §§ 480 bis 521, [www.rdb.at](http://www.rdb.at)). Im Streitfall sind alle Voraussetzungen für das gültige Zustandekommen eines dinglich wirkenden Wohnungsgebrauchsrechts für den Geschenkgeber HH und seine Gattin H gegeben. Die im Vertrag (siehe oben) festgeschriebene inhaltliche Ausgestaltung ist sehr detailliert und sichert den Berechtigten dem Umfang nach ein weitreichendes Gebrauchsrecht zur Befriedigung ihrer persönlichen Wohn- und Lebensbedürfnisse zu. Eine Einschränkung auf die allenfalls eines Tages schlagend werdende Pflegebedürftigkeit des Übergebers und seiner Gattin ist aus der vertraglichen Ausgestaltung nicht ableitbar.

Die allenfalls eintretende Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit, die die Geschenknehmer nach Punkt Drittens, 4., des Vertrages zur entsprechenden Fürsorge für den Geschenkgeber und seine Gattin verpflichtet, stellt nach klarem Vertragsinhalt keine Bedingung für die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes dar (siehe Text Drittens, 1., wie oben zitiert). Das anderslautende Vorbringen der berufungswerbenden Miteigentümergeinschaft in Berufung und Vorlageantrag sowie des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Senatsverhandlung vom 6.6.2012 findet daher im „Schenkungsvertrag mit Auflage“ vom 22.12.2000 keine Stütze. Zudem hat der steuerliche Vertreter in der Verhandlung die Frage, ob es sich hier um ein „allgemeines“ Wohnungsgebrauchsrecht gehandelt habe, bejaht.

Die Verpflichtung der Geschenknehmer, im Fall eines Aus-, Um- oder Neubaus zumindest gleichwertige Wohnräumlichkeiten zur Verfügung stellen zu müssen, hätte keiner gesonderten Formulierung im Vertragstext bedurft, zumal die starke Wirkung des dinglichen Rechts ohnehin eine solche Vorgangsweise impliziert. Die Dienstbarkeit haftet nicht auf der Oberfläche, sondern auf dem ganzen Grund und Boden (*Memmer a.a.O.*, § 525, Rz 6ff). Festgeschrieben ist vertraglich auch die Verpflichtung zur Bereitstellung adäquater Ersatzräumlichkeiten für den Fall des vorübergehenden Unterganges des Wohnobjektes.

Insgesamt lässt sich aus der Vertragsgestaltung ablesen, dass der Parteiwille auf die Gewährleistung des Versorgungszweckes für die übergebenden Angehörigen gerichtet war.

HH und seine Gattin konnten also für die Befriedigung ihres persönlichen Wohnbedürfnisses auf ein starkes, gegenüber jedermann durchsetzbares, lebenslangliches und unentgeltliches Recht pochen. Es wurden ihnen nicht nur Wohnräume in ausreichendem Umfang zugesichert, sondern auch die Mitbenützung von Keller, Dachboden und Waschküche samt allen Geräten, das freie Aufenthalts- und Bewegungsrecht auf der ganzen Liegenschaft und die Gartenbenützung „im bisherigen Umfang“. Für den Aus-, Um- oder Neubaufall wurde festgeschrieben, dass ihnen eine „abgeschlossene Wohneinheit mit einer Nutzfläche von wiederum **mindestens** 50 m<sup>2</sup> zuzüglich Nebenräumen“ zustehe, wobei die mit der Umgestaltung verbundenen Kosten zur Gänze von den Geschenkenehmern zu tragen wären. Im Falle eines ungeplanten Unterganges der Sache konnten sie auf die Bereitstellung von Ersatzräumlichkeiten bis zum Wiederaufbau bestehen. Ein Erfordernis, ihr Wohnbedürfnis durch Anmietung von Räumlichkeiten befriedigen zu müssen, bestand daher für He und HiH zu keinem Zeitpunkt ab Vereinbarung des „Schenkungsvertrages mit Auflage“ vom 22.12.2000.

Insofern kann dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Senatsverhandlung, wonach das Wohnungsgebrauchsrecht allein im auf Grundstück Nr. 510/3 gelegenen Gebäude ausgeübt werden könne, kein Erfolg beschieden sein. Sowohl Gesetz als auch vertragliche Ausgestaltung stellen sicher, dass im Falle des Unterganges oder der baulichen Umgestaltung aus dem Titel des Wohnungsgebrauchsrechtes heraus für Ersatzräumlichkeiten, die zumindest gleichwertig sind, zu sorgen ist.

Nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates ist, von dieser Grundlage ausgehend, mit Sicherheit anzunehmen, dass ein fremder Dritter auf die Ausübung eines derart umfassenden, einen sorgenfreien und komfortablen Lebensabend gewährleistenden Rechtes nicht zugunsten der Anmietung eines Baukörpers in unmittelbarer Nähe des ursprünglichen Wohnobjektes zu marktüblichen Preisen verzichtet hätte. Eine solche Vorgangsweise widerspricht jedem wirtschaftlichen Denken und erklärt sich im Streitfall fraglos ausschließlich aus der familiären Nahebeziehung.

Keines der von Berufungswerberseite vorgebrachten Argumente, die eine Fremdüblichkeit untermauern sollen, vermag zu überzeugen: So ist – wie schon ausgeführt – das Wohnungsgebrauchsrecht nicht auf den Fall der Pflegebedürftigkeit eingeschränkt. Die größere Wohn- und Nutzfläche hätten die Berechtigten ohnehin einfordern dürfen, zumal für den Fall einer Umgestaltung die Zusicherung von **mindestens** 50 m<sup>2</sup> versprochen wurde. Dass sie die im Vertrag umschriebenen Wohnräume „wegen des Umbaus nicht hätten nutzen

können“, ist nicht nachvollziehbar, liegen zwischen der Schenkung mit der Auflage der Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes und dem Abriss mit anschließendem Neubau doch 5 Jahre (2000 – 2005).

Im Jahr 2005, dh also rund 5 Jahre nach Übergabe der Liegenschaft, wurde mit dem Neubau begonnen und den Eltern, die ja über ein Wohnungsgebrauchsrecht verfügten und auf ein solches bestehen durften, ein eigener Baukörper zur Verfügung gestellt. Der von den Geschenknehmern bewohnte Neubau weist baulich – wie schon von der Betriebsprüfung festgestellt – keine abgeschlossene Wohneinheit (Einliegerwohnung) von mindestens 50 m<sup>2</sup> auf, sondern präsentiert sich als ein Einfamilienhaus für eine Familie mit drei Kindern (die drei Kinder der Geschenknemer wurden 2003, 2005 und 2008 geboren). Die Beistellung eines adäquaten Ersatzes für die Eltern lag also auf der Hand. Aus Finanzierungsgründen schien eine Vermietung des zweiten Baukörpers angebracht und wurde wohl auch von der Bank befürwortet. Die Wohnungsgebrauchsberechtigten wurden also zu Mietern, erklärlich aus der Idee einer nutzbringenden Verbindung von Verpflichtung (Wohnraumbereitstellung) und Finanzierungsmöglichkeit mit steuerlichen Effekten.

Die Parzellierung der Liegenschaft in die Grundbuchskörper XY (grundbücherliche Wohnrechtseintragung auf diesem Grundbuchskörper) mit dem Neubau für die Familie DI SH und dem neugeschaffenen Grundbuchskörper XY1 mit einem ebenfalls neuen, kleineren Gebäude (Mietobjekt) tut der Berechtigung von HH und Gattin keinen Abbruch und ändert jedenfalls nichts an der Fremdunüblichkeit der Vorgehensweise. Vielmehr ist davon auszugehen, dass aufgrund der – bewusst gewählten - baulichen Gestaltung des Gebäudes GrdSt.Nr. XY und der Familiensituation des DI SH eine Wohnrechtsausübung in diesem Gebäude nicht möglich ist. Für einen solchen Fall haben die Wohnrechtsberechtigten das vertraglich umschriebene, grundbücherlich sichergestellte Recht auf Einräumung zumindest gleichwertiger Ersatzräumlichkeiten (der Grundbucheintrag verweist hinsichtlich „Wohnungsrecht“ auf Punkt Drittens, 1., des Schenkungsvertrages vom 22.12.2000, siehe Auszug oben). Wo auch immer diese sich befinden, mag dahingestellt sein. Nichts spricht dagegen, dass sie im Haus auf Grundstück Nr. 510/4 gelegen sind. In diesem Zusammenhang darf auch auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, Seite 5, Absatz 5, zu „wahrer wirtschaftlicher Gehalt“ verwiesen werden.

Dass übrigens die Geschenkgeber einige Jahre außerhalb L's, nämlich in R, gewohnt hätten, ist nicht nachvollziehbar (die Entrichtung einer Zweitwohnsitzabgabe in R ab 2007 beweist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keineswegs, dass dieser Ort vorher der Hauptwohnsitz war, zumal dort keinerlei polizeiliche Meldung aufscheint, vielmehr die

Hauptwohnsitzmeldung seit Jahrzehnten an der Adresse des übergebenen Objekts in L bestand) und tut im Übrigen nichts zur Sache.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass ein Mietvertrag wie der in Streit stehende unter den gegebenen Bedingungen zwischen Familienfremden nicht abgeschlossen worden wäre. Kein Familienfremder wird eine Liegenschaft samt Wohnhaus verschenken und sich ein lebenslangliches und unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht ausbedingen, das Absicherungen für alle Eventualfälle enthält, um in der Folge, im Zuge einer baulichen Neugestaltung und nach Grundstücksparzellierung einen Gebäudekörper als Mieter zu einem ortsüblichen Mietzins in Bestand zu nehmen. Die gewählte Gestaltung hält also dem Fremdvergleich nicht stand (vgl. UFS, 27.1.2005, RV/0478-G/04: *„Wird von Eltern, die sich anlässlich der schenkungsweisen Übergabe eines Mietwohngrundstückes an die Tochter ein unentgeltliches, lebenslanges Wohnrecht vorbehalten haben.....der Hauptmietzins freiwillig bezahlt, liegen keine Vermietungsumsätze vor, da eine derartige Gestaltung einem Fremdvergleich nicht standhält“* sowie UFS, 18.6.2010, RV/3397-W/09, *„Fremdüblichkeit eines Mietvertrages mit den Eltern“*).

Da aber alle Anerkennungskriterien kumulativ vorliegen müssen (Publizität, eindeutiger und klarer Inhalt sowie Fremdüblichkeit) entfällt somit für den steuerrechtlichen Bereich die Anerkennung, mag der Mietvertrag auch zivilrechtlich gültig zustande gekommen sein. Die erbrachten Leistungen beruhen nicht auf einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit, sondern erklären sich aus einem Zusammenwirken auf familienhafter Basis. Die getätigten Zahlungen sind daher als freiwillige Zuwendungen zu qualifizieren und führen nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988. Auch umsatzsteuerlich kann der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weil es an einem umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch fehlt, wenn Leistungen zwischen nahen Angehörigen aus familiären Motiven erbracht werden (UFS, 7.5.2008, RV/2001-W/05 mit Verweis auf Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1, Tz 179). Ein Vorsteuerabzug kommt daher nicht in Betracht (auf die Folgen gemäß § 11 Abs. 14 UStG wird hingewiesen).

▪ b) Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten:

In zusammenfassender Analyse muss also schon mangels Fremdüblichkeit eine steuerrechtliche Anerkennung des zwischen DI S und FH als Vermieter sowie He und HiH als Mieter abgeschlossenen Mietvertrages abgelehnt werden. Eine Untersuchung dahingehend, ob die in Streit stehende Gestaltung einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten iS der §§ 21 bis 25 BAO darstellt, kann daher unterbleiben.

Hat keine Feststellung von Einkünften iSd § 188 BAO zu erfolgen, weil etwa keine gemeinschaftlich erzielten Einkünfte vorliegen, so ist über eine Steuererklärung in Entsprechung der behördlichen Entscheidungspflicht mit „Nichtfeststellungsbescheid“

abzusprechen. Der Spruch solcher Bescheide enthält die Aussage, dass eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 188, Tz 18).

Feldkirch, am 15. Juni 2012

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung: