



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X.Y., A\_whft., vertreten durch B. StB-GmbH, Steuerberatungskanzlei, A\_etabl., vom 15. August 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 und gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2007 des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 14. Juli 2010, zugestellt am 19. Juli 2010 entschieden:

### **S p r u c h :**

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2007 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Gegenstand 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 Berufungswerber, X.Y. (in der Folge kurz Bw. oder X.-Y.. genannt) erwarb 1974 und 1975 die Liegenschaft, O-Gasse, Nö. (KG\_EZ.) zu einem Sechstel im Erbwege und zu fünf Sechstel käuflich um ATS 290.000 (ATS 58.000 je 1/6) von den anderen Erben. Auf dieser rd. 500 m<sup>2</sup>

großen Liegenschaft befand sich ein auffälliges altes Wohngebäude (Jahrhundertwendehaus) und daran angrenzend eine ca. 352 m<sup>2</sup> 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 dieser 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 Bw. für Einlagerungszwecke vermietet und hierbei bestimmungsgemäß die Anschaffungskosten sowie der 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 Bw. diese vermietete Liegenschaft zur Gänze in das Alleineigentum seiner Ehegattin, U.Y. (idF U.-Y.. genannt) unter Eintragung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot zu seinen Gunsten. Die Erwerberin 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 entsprachen den fachlichen Anforderungen 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 Ehegattin, U.-Y. . wurde gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG der Antrag gestellt bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an Stelle des Einheitswertes die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes der Liegenschaft (O-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 wurde mit Baubewilligung vom Juni 2003, unter Abbruch des alten, auffälligen Wohnhauses (das an die Halle angrenzte und ebenfalls für Einlagerungen verwendet wurde) zu Erwerbszwecken ein neues Wohnhaus mit zwei Wohnungen und Garagen errichtet und im Jänner 2006 die Fertigstellung des Neubaus angezeigt.

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

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

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

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

„Erstens – Vertragsgegenstand“

Die Geschenkgeberin in grundbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft, O-Gasse (KG, XXXXX, EZ 000). Auf diesem Grundstück befinden 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, O-Gasse vom Bw. und nicht mehr von seiner Ehegattin erklärt.

Der Bw. stellte bei der Einkommensteuerveranlagung 2007 den Antrag gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG nun wieder die mit Gutachten nachgewiesenen fiktiven Anschaffungskosten für die Lagerhalle abzuschreiben. Entsprechend den EStR Rz. 3139a erfolgte die AfA über eine Nutzungsdauer von 25 Jahren (2007: Halbjahres-AfA 2% € 2.615; 2008ff: Jahres-AfA 4% € 5.231).

Im Schreiben vom 27.1.2010 nahm der Bw zum Vorhalt des Finanzamtes betreffend die Rückschenkung der Lagerhalle wie folgt Stellung:

„Eigentümer der Lagerhalle, Xgasse 123

Mit notariellem Schenkungsvertrag vom 16.04.2008 (Beilage 1) hat meine Frau, U.Y. den Hallenanteil an der Liegenschaft, O-Gasse, per 01.12.2007 wieder mir geschenkt. Die mit Bescheid des FA f. Gebühren und Verkehrssteuern vorgeschriebene Schenkungssteuer wurde entrichtet (Beilage 2, € 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 den 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 und der Gewerbebehörde beim Magistrat der Stadt 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 genauen 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.

#### Zurechnung der Einkünfte

Die Mieteinnahmen wurden vom Mieter bis November 2007 auf das Konto meiner Frau, U.Y. überwiesen. Die schon am 27.11.2007 überwiesene Dezembermiete wurde am 18.12.2007 von meiner Gattin auf mein Konto weiterüberwiesen. Mit Schreiben vom 13.12.2007 wurde dem Mieter der 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 refundiert. Der Mieter überweist seit 28.12.2007 die laufende Nettomiete auf mein Konto. Die Mieten fließen ab Dezember 2007 also mir und nicht mehr meiner Gattin zu. Durch die angeschlossenen Beilagen habe ich diesen Zahlungsfluss auch genau nachgewiesen.

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 daraus zufließenden Einnahmen verfüge, sind sie mir einkommen- und umsatzsteuerrechtlich 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 für die Rückschwendung der Lagerhalle waren privater Natur, bedingt durch einen unverschuldet erlittenen Verkehrsunfall 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 Neurochirurg 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 die Rückschenkung des Liegenschaftsteiles mit der Lagerhalle an mich."

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

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

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

Diese Umstände lassen ein gemeinsames und abgestimmtes Handeln und Wirken der beiden Ehegatten und ihres einzigen Sohnes in den Liegenschaftsangelegenheiten der Familie erkennen. Dies fügt sich in die Absichtserklärung des Bw., die Liegenschaften der Familie Y. 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 der im Zuge einer Nachbescheidkontrolle erlangten Ermittlungsergebnisse erließ das Finanzamt von den Abgabenerklärungen des Bw. abweichende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 vom 14.7.2010, zugestellt am 19.7.2010. In diesen Bescheiden wurden die Umsätze und Einkünfte aus der Vermietung der Lagerhalle, O-Gasse ab 1.12.2007 nicht dem Bw., sondern weiterhin seiner Ehegattin zugerechnet. Die Rückschenkung der Lagerhalle wurde vom Finanzamt als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO beurteilt und daher diese Eigentumsübertragung zwischen den Ehepartnern steuerrechtlich nicht anerkannt. Für Zwecke der Erhebung der Umsatz- und Einkommensteuer erfolgte vom Finanzamt somit weiterhin die Zurechnung der Erlöse aus der Vermietung der Lagerhalle an die Ehegattin des Bw.

In der ergänzenden Bescheidbegründung vom 14.7.2010 führt das Finanzamt Folgendes aus:

„Sachverhaltsfeststellung:

Die Liegenschaft, O-Gasse, gelangte im Jahr 1975 vollständig ins Eigentum des X.-Y.. Im Jahr 1993 wurde die Liegenschaft an die Gattin, U.-Y.. geschenkt und ein Belastungs- und Veräußerungsverbot im Grundbuch für X.-Y.. einverleibt. Mit einem Verkehrswertgutachten aus dem Jahr 1994 wurde im Rahmen der Ertragswertmethode eine Restnutzungsdauer von 15 Jahren für die Lagerhalle angenommen und der mit Gutachten nachgewiesene Verkehrswert für die Bemessungsgrundlage der jährlichen AfA herangezogen. Im Jahr 2008 - 15 Jahre später - wurde erneut ein Gutachten desselben Sachverständigen zur Verkehrswertermittlung der Lagerhalle zwecks nochmaliger Geltendmachung der Abschreibung der fiktiven Anschaffungskosten vorgelegt. Der Liegenschaftsteil, auf dem sich die Lagerhalle befindet war nämlich von U.-Y.. wieder an ihren Gatten zurückgeschenkt worden. Die Ehegatten haben durch faktische Übergabehandlungen die Schenkung der Lagerhalle bereits im Jahr 2007 durchgeführt. Ein Notariatsakt über die Schenkung dieses Liegenschaftsteiles wurde erst im April 2008 abgefasst.

Eine Verbücherung eines zivilrechtlichen Eigentumsrechtes des Bw. an der Liegenschaft fand bis heute nicht statt; auch die von ihm erwähnte grundbücherliche Eintragung als Superädifikat kam bisher nicht zu Stande. Im Grundbuch ist nach wie vor die Ehegattin als Eigentümerin dieser Liegenschaft eingetragen.

Auf der restlichen Liegenschaft, O-Gasse wurde von G.E. in den Jahren 2003 bis 2005 der Neubau eines Hauses mit zwei Wohneinheiten und Garagen durchgeführt.

In der Vorhaltsbeantwortung wurde vom Bw. darauf hingewiesen, dass seine Ehefrau im Jahr 2007 einen Verkehrsunfall erlitten habe, der seither zu erheblichen gesundheitlichen Beeinträchtigungen führe. Um zu verhindern, dass im Falle ihres Ablebens vor dem Bw. die Lagerhalle an den gemeinsamen Sohn falle, sei der Notariatsakt über die Schenkung errichtet worden. Darüber hinaus sei geplant, den Immobilienbesitz der Familie Y. in eine "kleine GesmbH" einzubringen, sobald es eine "kleine GesmbH" gesellschaftsrechtlich gibt.

Feststellung zu den vorgebrachten außersteuerlichen Gründen für die Rückschenkung:

Aus dem am Finanzamt aufliegenden Bewertungsakt ist zu entnehmen, dass sich um sämtliche die Liegenschaft betreffende Angelegenheiten stets X.-Y.. gekümmert hat. Im Zeitraum 2007 - 2009, somit auch nach dem Verkehrsunfall hat U.-Y.. Einkünfte aus (zumindest) einer aktiven Erwerbstätigkeit bezogen. Die Ehegattin ist auf Grund von Schenkungen des Bw. auch noch Miteigentümerin (Hälfteigentümerin) an einer Wohnung in der F-Str. und in der G-Gasse. Der andere im Grundbuch eingetragene Hälfteigentümer ist der Bw. Obwohl die Einkünfte aus dieser Vermietungstätigkeit offenbar anderen Personen (Gattin und Sohn) zugewiesen wurden, ist der Bw. als zustellbevollmächtigter Vertreter eingeschritten. Es ist auch davon auszugehen, dass sich der Bw. tatsächlich um sämtliche dieser Angelegenheiten kümmert.

Auch im Erbrecht gibt es - z.B. durch die Abfassung eines Testaments/Legates - die Möglichkeit, einen nicht erwünschten Vermögensübergang an den (einzigen) Sohn zu verhindern. Hierzu ist anzumerken, dass der Sohn aus steuerlicher Sicht bereits an einer Vermietungsgemeinschaft in der P-Str. (gemeinsam mit dem Bw.) beteiligt ist. Im Rahmen einer Sachgründung hätte überdies schon längstens eine GmbH als Eigentümerin der Liegenschaften gegründet werden können.

Rechtliche Erwägungen:

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist gemäß § 167 Abs. 2 BAO nach erfolgter

Beweisaufnahme unter Heranziehung aller in Betracht kommenden, grundsätzlich gleichwertigen Beweismittel, ihr innerer Wahrheitsgehalt dafür ausschlaggebend, ob eine Tatsache als erwiesen anzusehen ist.

Gemäß § 22 BAO kann die Abgabepflicht durch eine missbräuchliche Gestaltung nicht umgangen oder gemindert werden und sind im Falle eines Missbrauches die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Missbräuchlich im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Gestaltung dann, wenn sie im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (UFS GZ RV/0457-W/03 vom 21.12.2005, VwGH 8.11.1983, 83/14/0056, 0057, 0058).

Dabei erfüllt im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern stets eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt der Steuerumgehung, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden wird (VwGH 10.12.1997, 93/13/0185). Die vom Abgabepflichtigen gewählte Vertragsgestaltung ist so lange der Besteuerung zu Grunde zu legen, als sie nicht als Gestaltungsmissbrauch erkannt wird. Das Vorliegen eines Missbrauchs iSd § 22 Abs. 1 BAO ist anzunehmen, wenn zur Erreichung eines bestimmten Zieles ein zivilrechtlich zwar zulässiger, aber ungewöhnlicher und unangemessener Weg beschritten wird, und dies in der ausschließlichen Absicht geschieht, die Abgabepflicht zu umgehen oder zu mindern.

Hinsichtlich der Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft, O-Gasse ist das Finanzamt der Ansicht, dass mit den gewählten Vertragsgestaltungen (Schenkung und Rückschenkung zwischen den Ehegatten zum Zwecke der mehrfachen Abschreibung fiktiver Anschaffungskosten einer vermieteten Lagerhalle) zwar ein zivilrechtlich zulässiger, aber ungewöhnlicher und unangemessener Weg beschritten wurde und dies in der alleinigen Absicht geschah, die Abgabepflicht zu umgehen bzw. zu mindern.

Die in der Vorhaltsbeantwortung angeführten außersteuerlichen Gründe erscheinen aus den unter Punkt 2. angeführten Gründen bloß vorgeschoben und können die in Punkt 3. dargelegten Erwägungen die Tatbestandsverwirklichung des § 22 BAO nicht entkräften. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind somit auch weiterhin ausschließlich der Ehegattin zuzurechnen und bei der Einkommensermittlung des Bw. nicht zu berücksichtigen, weil die Rückschenkung der Lagerhalle als Rechtsgestaltungsmissbrauch im Sinne des § 22 BAO umsatz- und einkommensteuerrechtlich nicht wirksam ist."

Der Bw. erhob mit Schriftsatz vom 15.08.2010 fristgerecht gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 14.7.2010, zugestellt am 19.7.2010 form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung:

Das Berufungsbegehren besteht in der erklärungskonformen Zurechnung der Mieteinnahmen aus der Vermietung - der dem Bw. zivilrechtlich gehörenden Lagerhalle - zu seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie zu seinen unecht befreiten Umsätzen. Sowohl bei der Einkommensteuer als auch der Umsatzsteuer werden zu Unrecht diese Mieterträge nicht ihm sondern weiterhin seiner Gattin zugerechnet.



In der Begründung bringt der Bw. sinngemäß Folgendes vor:

„Das Finanzamt führt in den angefochtenen Bescheiden aus, dass schon auf Grund eines Verkehrswertgutachtens aus dem Jahre 1994 die fiktiven Anschaffungskosten der vermieteten Lagerhalle über die Nutzungsdauer von 15 Jahren abgeschrieben worden seien. Nun 15 Jahre später, als die Rückschenkung der Lagerhalle erfolgt, um nochmals die fiktiven Anschaffungskosten abschreiben zu können. Da zudem die neuerliche Schenkung nicht im Grundbuch eingetragen wurde, sei die Lagerhalle nicht 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 meiner Vorhaltsantwort 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 bereits 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. Dem Finanzamt ist die Situation aus meiner Vorhaltsantwort bekannt und diese wird einfach ignoriert.

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 vorgelegten Gutachtens aus dem Jahre 1994 unter den Tisch fallen lässt. Auf Seite 6 dieses Gutachtens wird ausgeführt, dass die geschätzte RND von 15 Jahren 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 Xgasse123, sodass eine weitere Verwendung als Lagerhalle - abgesehen von nunmehrigen behördlichen Auflagen - weiter gegeben ist, was eben im zweiten Gutachten seinen Niederschlag fand.

Einwendungen zur Bescheidbegründung im Zusammenhang mit den außersteuerlichen Gründen:

Der Feststellung des Finanzamtes, dass ich mich um sämtliche im Zusammenhang mit der Liegenschaft zusammenhängenden Obliegenheiten kümmere, ist entgegenzuhalten, dass es doch selbstverständlich ist, dass ich mich als ehemaliger Finanzbeamter nicht nur um die finanziellen Belange, sondern um alle rechtlichen Belange der ganzen Familie kümmere. Dies als Vorwurf in den Raum zu stellen, hat einerseits mit der Übertragung

der Liegenschaft nichts zu tun, sondern zeigt nur die etwas eigenartige Sicht der Dinge in der behördlichen Entscheidung. Dazu passt auch, dass erwähnt wird, dass ich meinem Sohn zwar meinen Anteil an einer Eigentumswohnung übertragen habe, aber verhindern will, dass er eventuell einmal die Lagerhalle bekommt. Auch diese Sicht ist nicht zutreffend.

Ich habe nämlich meinem Sohn die Hälfte an einer Eigentumswohnung deshalb übertragen, weil es der Wunsch meiner im Jahre 1976 verstorbenen Mutter war, dass ihr Enkelkind einmal die Wohnung bekommt. Warum erst jetzt die Eigentumsübertragung und nicht schon früher, könnte ich Ihnen auch erklären, aber das hat mit dem vorliegenden Verfahren nichts zu tun.

Die weiteren Beurteilungen des Finanzamtes zu meinen angeführten außersteuerlichen Gründe, dass wir im Zuge der Abfassung eines Testaments diverse Vorsorgen hätten treffen können oder wir hätten schon lange eine GesmbH gründen können, haben mit der vorliegenden Materie insofern nichts zu tun, als es den Steuerpflichtigen frei steht, den Zeitpunkt eines Testaments bzw. dessen Inhalt selbst zu bestimmen. Das gleiche gilt für die Entscheidung, wann eine Immobiliengesellschaft errichtet und welche Gesellschaftsform gewählt wird. Ergänzend sei angeführt, dass besonders in Zeiten wie diesen auf Grund wirtschaftlicher und damit verbundener legistischer Unsicherheit auf fiskalischem Gebiet entsprechende Schritte sehr wohl überlegt werden sollen.

Ich erhebe den Einwand, dass eine einseitige Entscheidung getroffen wurde und die zu meinen Gunsten sprechenden Umstände im Bescheid nicht einmal erwähnt worden sind (u.a. der erbrachte Nachweis über das Zufließen der Mieteinnahmen im Dezember 2007).

Die sonstigen Ausführungen des Finanzamtes in den "rechtlichen Erwägungen" treffen in meinem Fall nicht zu. Es ist eindeutig erwiesen, dass die Einnahmen aus der Lagerhalle mir zuzurechnen sind, weil ich die Lagerhalle mit ordnungsgemäßem Notariatsakt tatsächlich und nicht scheinhalber übernommen habe. Eine Debatte über Steuervermeidung und Scheingeschäfte erübrigt somit, weil die Gründe für die Übertragung der Lagerhalle im privatem Bereich liegen. Mir fließen die Einkünfte nachweislich tatsächlich und - nicht scheinhalber – zu, und ich allein verfüge über diese Einkünfte und zwar tatsächlich und nicht scheinhalber.

Ich stelle daher den Antrag, der Berufung stattzugeben und die Umsätze und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärungsgemäß mir zuzurechnen."

Die Einkommensverhältnisse des Bw. und seiner Ehegattin stellen sich wie folgt dar:

Gesamtbetrag der Einkünfte laut ESt-Bescheiden		Ehegattin	Bw.
		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

Zur Gestaltung der Vermögensverhältnisse zwischen den Ehegatten ist anzuführen, dass der Bw. mit Schenkungsvertrag vom 28.10.1994 das Hälfteeigentum an den zwei vermieteten Eigentumswohnungen (F-Str. und G-Gasse ) an seine Ehegattin übertragen hatte. Diese Liegenschaftsschenkungen wurden zeitnah im Grundbuch eingetragen.

Im Oktober 2011 ließen die Eheleute ein Nutzwertgutachten zur Begründung von Wohnungseigentum an den zwei Wohnungen, der Garage und der Lagerhalle auf der Liegenschaft, O-Gasse erstellen. Anzumerken ist, dass hierfür Planunterlagen vom Oktober 2010 verwendet wurden, welche in der Folge auch in die Urkundensammlung des Grundbuches aufgenommen wurden und in denen die ans Wohnhaus angrenzende Wand der Lagerhalle noch in der Ausführung als „Holzriegelwand 25 cm EI 90“ eingezeichnet ist. Erst im später abgeschlossenen Betriebsanlagenverfahren wurden die Planunterlagen in diesem Punkt abgeändert und diese Wand der Lagerhalle als Brandschutzwand in der Ausführung „Stahlbeton 20 cm REI 90“ vorgesehen (Beilage 15 des Schriftsatzes des Bw. vom 18.5.2012).

Unmittelbar nach Vorliegen des Nutzwertgutachtens wurde ein weiterer notarieller Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 19.11.2011 zur grundbücherlichen Umsetzung der ab Dezember 2007 durch mehrere Rechtshandlungen wirtschaftlich bereits durchgeführten Schenkung der Lagerhalle abgeschlossen. Damit übertrug die Ehegattin dem Bw. in 123/296 Anteile der Liegenschaft, welche gemäß dem Nutzwertgutachten auf die Lagerhalle entfallen. Danach erfolgte unverzüglich die grundbücherliche Eintragung des zivilrechtlichen Eigentums des Bw. in Form von Wohnungseigentum an der Lagerhalle (Top 3: Halle des Bw., Top 1,2, u. 4: Wohnungen und Garage der Gattin).

Zudem musste der Bw. für diese Liegenschaftsschenkung weitere Schenkungssteuer von € 733 entrichten. Während im ersten Schenkungsvertrag vom April 2008 ein Liegenschaftsteilung eines genau bestimmten Liegenschaftsteiles vorgesehen war, wurde im Schenkungsvertrag vom November 2011 davon abgegangen und die Begründung von Wohnungseigentum vereinbart.

Auf Grund der Erklärung des 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 solange deshalb 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. D. antragsgemäß eine Betriebsanlagengenehmigung für den Betrieb eines Reifenlagers erteilt worden. 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. 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 möglicher subjektiver Sachverhaltselemente ist festzuhalten, dass 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 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 explizit ausgeschlossen 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.

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

„Zu den Geldmitteln für den Neubau auf der Liegenschaft Xgasse 123

Der Annahme des UFS, dass der Hausbau aus dem gemeinsamen Familienvermögen und damit zu einem wesentlichen Teil meinen Geldmittel erfolgt sei, trete ich entschieden entgegen. Die meiner Ehefrau zur Verfügung stehenden Geldmittel sind nämlich deutlich höher als der im Schreiben des UFS dargestellte „Gesamtbetrag der Einkünfte laut den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 1995 bis 2006“.

Für die Feststellung des verfügbaren Vermögens meiner Frau sind bei ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb die Entnahmen zu berücksichtigen und die Einkünfte aus V+V um die AfA zu erhöhen. Auch ihr bedeutendes Einkommen in den Jahren 1989 bis 1994 wäre in die Betrachtung mit einzubeziehen. Nach meiner beiliegenden Berechnung ist meiner Frau somit ein eigenes Sparvermögen von € 296.863 für den Neubau zur Verfügung gestanden. Außerdem hat sie Vermögen von ihrem 1997 verstorbenen Vater erworben. Sie hatte daher genügend eigene Geldmittel, um den Hausbau zu finanzieren und hat diesen auch tatsächlich ausschließlich aus ihrem Vermögen und nicht mit meinen Ersparnissen bezahlt.

Zum vermeintlichen steuerlichen Grund der Rückschenkung der Lagerhalle

Grundsätzlich kann jeder nach seinem freien Willen, kaufen, schenken und vererben. Ich und meine Gattin sind daher niemandem eine Rechenschaft über die Rückschenkung der Lagerhalle 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 umsatz- und einkommensteuerrechtlich auch mir zuzurechnen ist.

Neben den im Berufungsverfahren angeführten Gründen für die Schenkung, hat sich meine Frau 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 mich statt an meine Gattin tritt insgesamt eine um € 779 höhere Einkommensteuerbelastung ein (€ 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 Gattin	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 des Bw. (Vorschau)	Zurechnung an Bw.	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. einer nochmaligen AfA von den fiktiven Anschaffungskosten (zusätzliche, jährliche Werbungskosten von € 5.231) hat der Bw. in seiner Berechnung des Steuervorteiles gerade weggelassen. Weil in den erklärten Mieteinkünften aus der Lagerhalle bei Zurechnung an die Gattin 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 Bw., 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 meines Eigentumsrechtes 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.

Ich halte ausdrücklich fest, dass ich – anders als bei meiner Ehegattin - nur gegen die ESt- und USt-Bescheide 2007 vom 14.7.2010 – und nicht auch gegen die am selben Tag ergangenen und das gleiche Streitthema betreffenden ESt- und USt-Bescheide 2008 – Berufung erhoben habe."

Ihrer Stellungnahme vom 18.5.2012 schloss der Bw. eine „schriftliche Erklärung des den Schenkungsvertrag vom 16.4.2008 errichteten Notars Dr. U. V. an. Darin wird der Erklärende fälschlich als Dr. Ü. V. bezeichnet. Das Schreiben gleicht im Schriftaufbau und -bild den Eingaben des Bw. und seiner Ehegattin an die Abgabenbehörden. Diese Erklärung wurde vom Notar Dr. U. V. unterzeichnet und enthält in eindeutigen Widerspruch zum o.a.

Schenkungsvertrag folgende Aussage:

„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 zielte 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. V. zur Einvernahme als Zeuge vorgeladen. Mit schriftlicher Erklärung vom 11.6.2012 teilte der Notar Dr. U. V. 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 Ehegatten) in dieser Angelegenheit nicht von der Verschwiegenheitspflicht entbunden haben.

Vom Finanzamt wurden auf Grundlage der Abgabenerklärungen des Bw. und seiner Ehegattin 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, Xgasse 123 (Halle und Wohnungen) sowie Darstellung der Zurechnung der Mieteinkünfte aus der Lagerhalle an den Ehegatten und an die Bw.:

Jahr 2007	Bw.	Gattin	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	1.051,73
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 Gattin			7.312,32
übrige EaV+V der Gattin			-198,05
gesamten EaV+V der Gattin bei Zurechnung der Halle an sie			7.114,27

\*Nettomieteinnahmen (ohne USt) der Lagerhalle

Jahr 2008	Bw.	Gattin	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 Gattin			12.156,01
übrige EaV+V der Gattin			109,86
gesamten EaV+V der Gattin bei Zurechnung der Halle an sie			12.265,87
Jahr 2009	Bw.	Gattin	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 Gattin			14.403,88
übrige EaV+V der Gattin			944,35
gesamten EaV+V der Gattin bei Zurechnung der Halle an sie			15.348,23
Jahr 2010	Bw.	Gattin	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 Gattin			14.951,21
übrige EaV+V der Gattin			766,29
gesamten EaV+V der Gattin bei Zurechnung der Halle an sie			15.717,50

b) Übersicht der gesamten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung je nach  
Zurechnung der Lagerhalle an den Bw. oder an seine Ehegattin

	EaV+V/Gattin mit Halle	EaV+V/Gattin ohne Halle	EaV+V/Bw. mit Halle	EaV+V/Bw. 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 Ehegattin je nach Zurechnung der  
Lagerhalle



Var. 1. Bei Zurechnung der Halle an die Gattin	Est Gattin	Est Bw.	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 Bw.	Est Gattin	Est Bw.	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	<b>Jährlicher Est-Vorteil</b>
2007	6.948,06	5.905,62	<b>1.042,44</b>
2008	8.652,42	7.905,99	<b>746,43</b>
2009	14.105,51	12.693,41	<b>1.412,10</b>
2010	10.865,57	10.196,48	<b>669,09</b>

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 Ehegattin an den Bw. im Einkommensteuer- und Umsatzsteuerrecht Wirkungen entfaltet oder diesem Rechtsgeschäft wegen Verstoßes gegen die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen oder wegen anderer 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 Vorteil Gesetze zu umgehen. Besonders groß ist der Anreiz Steuergesetze durch „geschickte Sachverhaltsgestaltungen auszutricksen“, um so die eigene Steuerleistung zu vermindern.

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 und präventiv wirkende Generalklausel. Für spezielle Umgehungshandlungen wurden eigene Rechtsinstitute, wie unter anderem die Voraussetzungen für die steuerrechtliche Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen, entwickelt. Diese sind auch im gegenständlichen Fall zu prüfen. Vor allem soll der Gesetzesumgehung durch Auslegung der umgangenen Norm (insb. durch teleologische Interpretation und 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 Interessengegensatz 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 und 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 der 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 dann 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.

Anfang Dezember 2007 haben die beiden Ehegatten eine formfreie Rückschenkung des wirtschaftlichen Eigentums der auf der Liegenschaft, O-Gasse befindlichen Lagerhalle vorgenommen. Dem Bw. wurde die tatsächliche Verfügungsmacht an der vermieteten Lagerhalle verschafft, sodass der Mieter die Lagerhalle seither für ihn innehat und seither von ihm gemietet hat.

Der Mieter wurde mit Schreiben vom 13.12.2007 von der mit Wirksamkeit vom 1.12.2007 durchgeführten Schenkung verständigt. Ein notarielle beglaubigter Schenkungsvertrag über diese Schenkung wurde von der Vertragsparteien am 16.4.2008 abgeschlossen.

Da die formfreie Schenkung im Dezember 2007 in ihrer Art und Weise überhaupt nicht geeignet war zivilrechtliches Eigentum an der Lagerhalle zu übertragen, war offenkundig auch

der Wille der Vertragsparteien nicht darauf gerichtet. Der nach außen erkennbare Zweck dieser Schenkung war es, dem Bw. unverzüglich die Verfügungsmacht als wirtschaftlicher Eigentümer der Lagerhalle zu verschaffen.

Erst der notarielle Schenkungsvertrag vom April 2008 war auch auf die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an der Lagerhalle gerichtet. Die Ehegattin erklärte darin ihre Einwilligung zur Einverleibung des Eigentumsrechts des Bw. an dem genau bezeichneten Liegenschaftsteil mit der Lagerhalle. Die Vertragsparteien berechtigen sich, zur Vornahme aller notwendigen Grundbuchshandlungen, damit an den unselbständigen noch nicht verbücherungsfähigen Liegenschaftsteil ein Eigentumsrecht für den Bw. eingetragen werden konnte. Dieser Schenkungsvertrag stellte hierfür auf eine Liegenschaftsteilung ab. Der Bw. sprach in seiner Vorhaltsantwort vom 27.1.2010 von der Eintragung der Lagerhalle als Superädifikat.

Der Bw. blieb aber bis Oktober 2011 „außerbücherlicher Eigentümer“ der Lagerhalle. Erst danach wurden die erforderlichen Rechtshandlungen zur grundbücherlichen Eintragung seines Eigentumsrechtes an der Lagerhalle vorgenommen. Es wurde von dem im Schenkungsvertrag vom April 2008 angelegten Vorhaben einer Liegenschaftsteilung und der vom Bw. angekündigten Schaffung eines Superädifikats abgegangen und ein Nutzwertgutachten zur Begründung von Wohnungseigentum erstellt. Sogleich daran anschließend wurde ein Wohnungseigentumsvertrag und ergänzender (modifizierender) Schenkungsvertrag (19.10.2011) zur Intabulation des Eigentums des Bw. an der Lagerhalle abgeschlossen und sodann die Verbücherung durchgeführt.

Dem Nutzwertgutachten und somit dem verbücherten Wohnungseigentums- und Schenkungsvertrag vom 19.10.2011 liegen Planunterlagen vom 19.10.2010 zu Grunde. In diesem Plan ist die zum Wohnhaus angrenzende Wand der Lagerhalle noch als Holzriegelwand eingezeichnet. In Folge der im März 2012 abgeschlossenen Betriebsanlagengenehmigung der Lagerhalle wurde aus Brandschutzgründen diese Wand dann in der Planausführung „Stahlbetonwand“ vorgesehen.

Als fremdüblichen Grund für die Schenkung führt der Bw. an, dass auf Grund einer schweren Verletzung der Wirbelsäule seiner Gattin im August 2007 ihr vorzeitiges Ableben ernsthaft befürchtet werden müsse und für diesen Fall, sollte durch die Rückschenkung verhindert werden, dass sein Sohn im Erbwege Eigentumsanteile auch an der Lagerhalle erwerbe.

## 2.2. Beurteilung der Fremdüblichkeit der Schenkung

Während der Ehe besteht grundsätzlich Gütertrennung. Auf Grund der sehr engen und umfassenden Beziehungen wird in einer Ehepartnerschaft aber häufig das Vermögen der

Ehegatten als gemeinschaftliches Vermögen der Familie verstanden. Es spielt für die Eheleute oft keine besondere Rolle, welchem Ehegatten formaljuristisch das zivilrechtliche Eigentum am Familienvermögen zugeordnet ist. Dieses bei Ehegatten - im Vergleich zu Fremden - vielfach fehlende oder geringere Interesse, 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 Geschenknahmer besteht, sondern der tatsächliche Beweggrund für eine 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 (z.B. Liegenschaften) oder ganze Einkunftsquellen mittels Schenkung beliebig hin- und herschieben, um für jede Situation die jeweils optimalste Steuergestaltung zu erreichen.

Grundsätzlich kann die bloße Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums eines Liegenschaftsteiles – hier einer vermieteten Lagerhalle - und auch eine 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 Erlangung des intabulierten zivilrechtlichen Eigentums an der Lagerhalle, ist nämlich nicht oder nur ungenügend geeignet, einen Erbanspruch des Sohnes an der Lagerhalle auszuschließen.

Das Vorbringen des Bw. über den Grund für die Rückschenkung weist keinen substantiellen Inhalt auf, entspricht auf weiten Strecken nicht der allgemeinen Lebenserfahrung und hat sich vielfach als widersprüchlich und unglaubwürdig erwiesen. Der UFS kann beispielsweise keinen triftigen Grund darin erblicken, dass wegen einer angeblich noch ausstehenden Klärung, welcher Ehegatte die Kosten einer errichtenden Feuerschutzwand trägt, eine bereits im

Dezember 2007 vereinbarte Liegenschaftsschenkung erst im April 2008 in einer üblichen verbücherungsfähigen, notariellen Vertragsform festgehalten wird.

Da der Zweck von Liegenschaftsschenkungen die Vermögensübertragung ist, erfolgt üblicher Weise in einem zeitnahen Zusammenhang der Abschluss des eintragungsfähigen 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 Bw. 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) eine Feuerschutzwand - gleichgültig in welcher Art und Weise – noch zu errichten war, ist der rechtlichen Möglichkeit einer Eigentumseintragung des geschenkten Liegenschaftsteiles 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 Bw. erstellt. Ein Beweiswert 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 Ehegattin des 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 Bw. hat beispielsweise durch Schenkungen (im Jahr 1994) seiner Ehegattin auch noch anderes Grundstückseigentum (F-Str. und G-Gasse) übertragen. Ebenso ist beim erklärten Schenkungsgrund nicht verständlich, dass die Schenkung zögerlich und über einen mehrjährigen Zeitraum ausgedehnt wurde. Der behauptete Schenkungsanlass - die Befürchtung eines Erbanfalles wegen einer schweren Wirbelsäulenverletzung der Ehegattin ist hingegen nach Angabe des Bw. schon im August 2007 eingetreten.

Die Bw. hat in keiner Weise dargelegt, weshalb gegenüber dem Vermögen seiner Gattin (nämlich ausschließlich die Lagerhalle betreffend) die Erbansprüche ihres einzigen gemeinsamen Kindes einschränken werden sollten, und dass auch der Ehegatte die Erbansprüche ihres Kindes gegenüber seinem Vermögen beschränkt hätte oder weshalb dies nicht relevant sei.

Der Bw. nennt keine sachlichen Umstände, die sich seit der Schenkung der Liegenschaft an seine Gattin im Jahr 1993 geändert hätten und die die Rückschenkung in ihrer konkreten Art und Weise verständlich machen könnten. Das Vorbringen des Bw. zum Vorliegen eines fremdüblichen Grundes für die Rückschenkung erweist sich „bei Lichte betrachtet als nicht stichhaltiges hohles Konstrukt“.

Es wäre aber in der Nachweispflicht des 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.

Der 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 Bw. verbundenen Steuernachteil eines höheren Grenzsteuersatzes auf den Überschuss aus der Vermietung der Lagerhalle.

Die vorgelegte Berechnung des 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 vollständig 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 – betragsmäßig - 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 am 1.12.2007 [Verständigung des Mieters am 13.12.2007] wegen eines schweren Verkehrsunfalles der Gattin im August 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 oder bestmögliche Erfolg erreicht wird. Im Steuerrecht ist das die geringste, der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastungen. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht im Allgemeinen durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 gezogen. Nur im



Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen umschriebenen Tatbeständen 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 in Übereinstimmung mit dem Wortlaut der Gestaltungsspielraum gebenden Norm, aber in offenen Widerspruch mit ihrem Normzweck – einen Steuervorteil zu erzielen.

### 3.1. Missbrauchshandlung

Liegenschaftsgeschäfte sind wirtschaftlich bedeutende und deshalb von den Vertragspartien gründlich überlegte Rechtsgeschäfte. Durch die Schenkung einer Liegenschaft soll üblicher Weise endgültig und langfristig das Grundvermögen dem Geschenknahmer übertragen werden. Möglichen Unsicherheiten einer Schenkung durch nachträgliche Änderung maßgeblicher Verhältnisse wird im Rechtsverkehr meist durch einseitige Ausübung vereinbarter oder gesetzlicher Widerrufsrechte begegnet. Eine Rückschenkung wird nur dann vorkommen, wenn sich vertragsrelevante Umstände seit der Schenkung geändert haben und zudem auch eine Willensübereinstimmung der Vertragsparteien zustande kommt.

Die Rückschenkung einer Liegenschaft – hier einer vermieteten Lagerhalle als unselbständiger Liegenschaftsteil - ist mit Sicherheit 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 Steuererminderung einfach unverständlich wäre.

Die Rechtshandlungen im Zusammenhang mit der Rückschenkung an den Bw. haben Kosten für Vertragserrichtungen, Gutachten, und Gebühren verursacht und sind auch mit einem Steuernachteilen (höhere ESt-Progression beim Bw.) verbunden. Diese Mehrausgaben werden jedoch durch den Steuervorteil der jährlichen Abschreibung der fiktiven Gebäudeanschaffungskosten (Jahres-AfA € 5.231, absetzbares Abzugsvolumen € 130.770) eindeutig überwogen, sodass – wie bereits vorstehend dargestellt – die Rückschenkung insgesamt zu einer Steuerersparnis führen würde.

Ohne den Steuervorteil ist hingegen diese Rückschenkung aus dem erklärten Grund, einen Erbanspruch des Sohnes an der Lagerhalle gegenüber der Ehegattin auszuschließen, nicht sinnvoll und völlig unverständlich. Der Bw. ist ein versierter Steuerfachmann und hat in den

Steuerangelegenheiten seiner Familie zu Recht stets auf eine optimale Geschäfts- und Steuergestaltung geachtet. Es tritt aus den gesamten Umständen deutlich zu Tage, dass ohne den Steuervorteil aus § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG in der Fassung vor dem SchenkMG, BGBl. 85/2005, die Rückschenkung an den 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 behauptete außersteuerliche Schenkungsgrund hat sich hingegen eindeutig als Vorwand erwiesen. Gerade das entscheidungsmaßgebende Vorbringen des Bw. zum Grund der Rückschenkung ist nicht über eine pauschale Behauptung hinausgegangen und deckt sich nicht mit den Denkgesetzen der Wahrscheinlichkeit und der allgemeinen Lebenserfahrung. Sein erklärter „Erbschaftsgrund“ weist – wie schon aufgezeigt – Widersprüche auf und ist daher nicht plausibel.

Üblicher Weise würde bei einem schweren lebensbedrohenden Verkehrsunfall des Ehepartners (im August 2007) zeitnahe durch Rechtsgeschäft von Todes wegen anstehende Erbschaftsangelegenheiten geregelt. Damit hätte dieses Ziel wesentlich effektiver und kostensparender erreicht werden können, als die – einen Umweg darstellenden – Rechtshandlungen des Bw. und seiner Gattin in Form einer Rückschenkung der Lagerhalle als unselbständigen Liegenschaftsteil.

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

Das abnutzbare Anlagevermögen wird im Wesentlichen bei den betrieblichen und außerbetrieblichen Einkunftsarten gleichbehandelt. 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 wird 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 Gleichbehandlung der Vermieter hinsichtlich des Aufwandes der Gebäudeabschreibung, unabhängig davon, 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 begünstigende Regelung der Abschreibung impliziert somit die Fremdüblichkeit des unentgeltlichen Liegenschaftserwerbs. Nach der ratio legis des § 16 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG sollen nur unentgeltliche Liegenschaftserwerbe, die aus gewöhnlichen, außersteuerlichen Gründen erfolgen, erfasst werden (z.B. übliches Schenkungsmotiv).

Die Mehrfachabschreibung fiktiver Anschaffungskosten durch willkürliches Hin- und Herschenken von Gebäuden entsprach keinesfalls dem Willen des Gesetzgebers und liegt nicht mehr in der Gestaltungsfreiheit des 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 deshalb auch umgehend vom Gesetzgeber abgeändert.

Die Rückschenkung der vermieteten Lagerhalle zur Mehrfachabschreibung der fiktiven Anschaffungskosten stellt keine vom Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen eingeräumte oder noch gestattete Gestaltungsmöglichkeit dar, sondern bildet bereits 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, BAO<sup>4</sup>, § 22 Tz. 3).

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

Dem Bw. war daher der steuerrechtliche Bedeutung seiner 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 einzige Ziel der Rückschenkung war.

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

Es entsteht der Eindruck, dass in dem Maße als die Bedenken des Bw. und seiner Gattin an der abgabenbehördlichen Akzeptanz der Rückschenkung wuschen, ihre Gestaltungsintensität zugenommen hat. Der notarielle Schenkungsvertrag vom April 2008, mit welchem der Bw. auch einen Anspruch auf Eintragung eines zivilrechtlichen Eigentumsrechtes an der Lagerhalle erwarb, erfolgte zu einem Zeitpunkt, an dem begründet zu vermuten ist, dass die Ehepartner

von der Gesetzesänderung durch das SchenkMG Kenntnis hatten. Die Einverleibung des zivilrechtlichen Eigentums an der Lagerhalle wurde erst Ende 2011 vorgenommen, nachdem dies im erstinstanzlichen Abgabenverfahren als Kritikpunkt herangezogen worden ist.

Die Behauptung, faktische und rechtliche Ungewissheiten über die Errichtung einer Brandschutzmauer seien die Ursache für die stark verzögerte Eigentumseintragung gewesen, hat stellt sich als typischer Vorwand erwiesen. Für den von den Vertragsparteien mit der Rückschenkung wirklich angestrebten Zweck, war die Einverleibung des Eigentums an der Lagerhalle nämlich zunächst nicht bedeutend und nur mit Mehrkosten verbunden. Deshalb wurde erst fast vier Jahre nach der ersten Schenkungshandlung – als Folge des kontroversiellen Abgabenverfahrens – die grundbücherliche Eintragung der Rückschenkung vorgenommen. Ein anderer triftiger Grund für das lange Zuwarten ist im Berufungsverfahren nicht erkennbar.

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

Die gesamten Umstände haben mit großer Deutlichkeit erwiesen, 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 – der Bw. und seine Gattin - diese umständliche und Kosten verursachende Rückschenkung eines vermieteten Liegenschaftsteiles vorgenommen und nur unter diesem Aspekt wird diese ungewöhnliche Rechtsgestaltung überhaupt sinnvoll und verständlich.

Es liegt klar auf der Hand, dass nur wegen des Steuervorteils der Bw. und seine Ehegattin die Rückschenkung der Lagerhalle vorgenommen haben. Die Rückschenkung eines unselbständigen Liegenschaftsteiles um ausgerechnet und ausschließlich an diesem Vermögensteil einen Erbrechtsanspruch des Kindes gegenüber der Ehegattin – im Falle ihres Ablebens vor dem Bw. - zu verhindern, ist ein unverständliches nicht besonders geeignetes Rechtsgeschäft. Dieser Handlungserfolg hätte durch hierfür übliche Rechtsgeschäfte von Todes wegen kostengünstiger und wirksamer erreicht werden können. Die außersteuerliche Begründung für die Rückschenkung ist über ein nicht nachgewiesenes unsubstantiiertes Vorbringen nicht hinausgegangen und stellt nach der Überzeugung des UFS einen typischen Vorwand dar.

Der UFS gelangt unter Berücksichtigung der gesamten Umstände zu dem Ergebnis, dass ohne den gesamthaften Steuervorteil – durch die nochmalige Abschreibung der fiktiven Anschaffungskosten – die Rückschenkung der Lagerhalle an den Bw. von den beidenn Eheleuten nicht gewollt war 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. Im Schrifttum wird zudem vereinzelt auch der Gedanke vertreten, lediglich den in Umgehungs- bzw. Erschleichungsabsicht erstrebten Steuervorteil, hier also die wiederholte Abschreibung der fiktiven Anschaffungskosten – im Wege einer missbrauchsresistenten teleologischen Auslegung des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG zu versagen (zum Meinungsstand, hinsichtlich der Geltung der Innentheorie oder Außentheorie vgl. 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 wird bei fremdunüblichen oder auf Gestaltungsmissbrauch beruhenden Schenkungen – ungeachtet seiner zivilrechtlichen Gültigkeit – für Zwecke der Erhebung der Einkommensteuer das unzulässige Rechtsgeschäft als Ganzes nicht anerkannt. Die steuerrechtliche Zurechnung des Wirtschaftsgutes oder der Einkunftsquelle erfolgt dann so, als ob dieses Rechtsgeschäft überhaupt nicht bestehen würde (steuerrechtliche Nichtigkeit der Missbrauchshandlung, VwGH, 16.12.1998, [93/13/0257](#)). Dementsprechend hat der VwGH im Falle einer missbräuchlichen Schenkung unter Ehegatten die Liegenschaft steuerrechtlich weiterhin dem Geschenkgeber zugerechnet. Der nachfolgende Veräußerungstatbestand durch die Geschenknehmerin wurde 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 einer höheren ESt-Progression beim Bw. nur wegen des insgesamt angestrebten Steuervorteils in Kauf genommen haben. Der wirkliche wirtschaftliche Grund der Ehegatten für die Rückschenkung ist ausschließlich der gesamthaft Steuervorteil einer

nochmaligen Abschreibung der fiktiven Anschaffungskosten. Dem Steuerpflichtigen lediglich diesen Steuervorteil des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG zu versagen, ansonsten aber das Rechtsgeschäft aber steuerrechtlich anzuerkennen und die damit verbunden Steuernachteile eintreten zu lassen, erscheint in seiner Auswirkung überschießend. Dabei gilt zu bedenken, dass ohne den Steuervorteil das missbräuchliche Rechtsgeschäft als Ganzes von den Vertragsparteien überhaupt nicht gewollt ist und das Einkommensteuerrecht auf den wahrhaft gewollten wirtschaftlichen Gehalt der Handlungen abstellt.

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

#### 4.2. Rechtswirkungen im Umsatzsteuerrecht

Für die Erhebung der Umsatzsteuer 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 bei der umsatzsteuerrechtlichen Zurechnung besteht im Einzelnen 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 keine zwingende Gleichheit oder Identität der Zurechnung bei der Einkommensteuer und Umsatzsteuer eines Steuerpflichtigen.

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 Bw. die Rechtsstellung des Vermieters ausübt. Im Außenverhältnis war somit ab Dezember 2007 nicht mehr die Ehegattin sondern der Bw. gegenüber dem Mieter vertraglich zur Leistungserbringung – nämlich zur entgeltlichen Nutzungsüberlassung der Lagerhalle – verpflichtet und berechtigt.

Es sind allerdings 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 unzulässig Umsatzsteuervorteile zu erzielen. Der gegenständliche Missbrauch der Rückschenkung der vermieteten Lagerhalle bezweckt jedoch ausschließlich einen ertragsteuerlichen Steuervorteil durch Erschleichung der nochmaligen Abschreibung nach § 16 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG und nicht die Erlangung von Begünstigungen nach dem UStG.

Im Streitfall besteht somit kein sachlicher Grund eine von den Grundsätzen des UStG abweichende persönliche Zurechnung der Vermietungsleistung vorzunehmen. Maßgeblich ist folglich 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 Ehegattin sondern dem Bw. zuzurechnen. Im Außenverhältnis ist seither 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 und die danach geltenden Zurechnungskriterien durch.

## 5. Zusammenfassende Darstellung des Ergebnisses

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 war somit keine Folge zu geben. Die in Missbrauchsabsicht erfolgte Rückschenkung ist bei der Erhebung der Einkommensteuer zur Gänze nicht anzuerkennen und die vermietete Lagerhalle daher weiterhin der Ehegattin und nicht dem Bw. zuzurechnen.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 war stattzugeben. Die Rückschenkung der Lagerhalle war ab Dezember 2007 zivil- bzw. mietrechtlich rechtswirksam und hat die

vertraglichen Leistungsbeziehung aus dem Mietverhältnis der Lagerhalle geändert. Seither war der Bw. und nicht mehr die Ehegattin Vermieter der Lagerhalle (zunächst als wirtschaftlicher Eigentümer und später auch als zivilrechtlicher Eigentümer). Somit war der Bw. umsatzsteuerrechtlich als leistender Unternehmer zu qualifizieren und die Umsätze aus der Vermietung der Lagerhalle ihm zuzurechnen. Die im EStG eingetretene Rechtsfolge wegen Rechtsmissbrauchs der Rückschenkung wirkt nicht auch automatisch im UStG, weil umsatzsteuerrechtliche Normen nicht umgangen wurden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt zur Umsatzsteuer 2007

Wien, am 21. Juni 2012