



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der VermietungsKG, Adresse3, vertreten durch Mag. Ursula Größing, 5205 Schleedorf, Essling 20, vom 27. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer, vom 28. Mai 2008 betreffend **Umsatzsteuer 2006**, nach der am 15. Dezember 2009 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Spruch lautet:

Umsatzsteuer für das Jahr 2006 wird nicht festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Kommanditgesellschaft, die mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Oktober 2006 als VermietungsKEG errichtet wurde und deren Firma im Jahre 2007 auf VermietungsKG geändert wurde (FN ####x).

Die einzige Komplementärin ist Dr.A***B***, die Kommanditisten sind deren Söhne C***B*** (geboren 1984) und Dr. D***B*** (geboren 1982) mit einer Haftsumme von jeweils EUR 100,00.

• Umsatzsteuer

Mit Schreiben vom 16. November 2006 ersuchte die Berufungswerberin um Erteilung einer Steuernummer, reichte am 20. November 2006 die Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) 10/2006 ein und verzichtete mit Erklärung vom 21. November 2006 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer. Die UVA 10/2006 wies keine Umsätze und Vorsteuern von EUR 65.120 aus, die

aus der Rechnung 2006/16 der Bauträger***GmbH vom 16. Oktober 2006 stammen, die mit Schreiben vom 6. Dezember 2006 dem Finanzamt in Kopie vorgelegt wurde.

Daraufhin führte das Finanzamt eine Außenprüfung bzw. Nachschau über die Umsatzsteuer 10/2006 (ABNr. 224040/06; Prüfungs- und Nachschauauftrag zur Kenntnis gebracht am 20. Dezember 2006) durch. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom selben Tag weist nur folgende Feststellung auf:

„Die Vorsteuer an die VermietungsKEG wird iHv EUR 65.120,00 aus dem Ordinationskauf in 10/06 nicht anerkannt, da eine Umgehung der unechten Steuerbefreiung für Ärzte vorliegt.“

Das Finanzamt erließ einen mit 9. Jänner 2007 datierten Bescheid über die **Festsetzung von Umsatzsteuer für 10/2006** mit EUR 0,00. Die Begründung dieses Bescheides, der in Rechtskraft erwuchs, lautete:

„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens.“

Für 2006 wurden keine weiteren Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und keine Umsatzsteuervorauszahlungen getätigt.

Nachdem der Steuerakt mit Schreiben vom 2. Juli 2007 aufgrund einer im Firmenbuch eingetragenen Sitzverlegung von Adresse1, dem Hauptwohnsitz sämtlicher Gesellschafter, nach Adresse2, dem Studienwohnsitz des Kommanditisten Dr. D***B***, an das dortige Finanzamt X*** abgetreten worden war, wurde die Umsatzsteuererklärung 2006 am 30.7.2007 elektronisch eingereicht. Es wurden Umsätze von EUR 3.877,60 (Normalsteuersatz) und Vorsteuern von EUR 65.183,43 erklärt. Am 10. Oktober 2007 erließ das Finanzamt X*** einen erklärungsgemäßen **Umsatzsteuerbescheid** und setzte die Umsatzsteuer 2006 mit einem Guthaben von EUR 64.407,91 fest.

Der Akt wurde Ende Mai 2008 wieder an das Finanzamt Salzburg-Land abgetreten, woraufhin dieses mit 28. Mai 2008 einen Bescheid erließ, mit dem der Umsatzsteuerbescheid 2006 gem. **§ 299 BAO** aufgehoben wurde. Diese Aufhebung erwuchs in Rechtskraft.

Gleichzeitig erließ es einen geänderten **Umsatzsteuerbescheid** und setzte diese mit EUR 712,09 fest. Es übernahm die Umsätze mit EUR 3.877,60 (Normalsteuersatz) und ließ nur mehr Vorsteuern von EUR 63,43 EUR zum Abzug zu. Die Begründung lautete:

„Der Umsatzsteuerbescheid vom 10.10.2007 wird gem. § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben, da der Inhalt infolge Nichtübernahme der im Prüfungsverfahren (Umsatzsteuer-Sonderprüfung, Niederschrift vom 20.12.2006) getroffenen Feststellungen rechtswidrig ist. Die Aufhebung gem. § 299 BAO liegt im Ermessen der Behörde (§ 20 BAO). Bei der

Ermessensübung kommt dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtskraft) zu. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Aufhebung letztlich zu Gunsten oder Ungunsten der Partei auswirkt."

Gegen diesen Bescheid ergriff die Berufungswerberin mit Schreiben vom 27. Juni 2008 Berufung und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Das Finanzamt legte dieses Rechtsmittel ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor (GZ RV/0402-S/08).

- Feststellung gem. § 188 BAO

Das Finanzamt X*** erließ mit 10. Oktober 2007 einen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Kalenderjahr 2006. Es stellte einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von EUR 1.356,58 fest. Dieser Verlust wurde jeweils zu einem Drittel den drei Beteiligten (Dr.A***B***, Dr. D***B*** und C***B***) zugewiesen.

Mit Bescheid vom 5. August 2008 hob das Finanzamt Salzburg-Land diesen Bescheid gem. § 299 BAO auf und erließ einen neuen Feststellungsbescheid, der die Einkünfte mit EUR 0,00 feststellte. Beide Bescheide wurden mit folgendem Satz begründet:

Der Feststellungsbescheid vom 10.10.2007 wird gem. § 299 BAO aufgehoben, da der Inhalt infolge der Auswirkungen der Nichtübernahme der im Prüfungsverfahren (Umsatzsteuersonderprüfung, Niederschrift vom 20.12.2006) getroffenen Feststellungen rechtswidrig ist.

Die Niederschrift vom 20. Dezember 2006 enthielt – wie oben dargestellt – nur den Hinweis:

„Die Vorsteuer an die VermietungsKEG wird iHv EUR 65.120,00 aus dem Ordinationskauf in 10/06 nicht anerkannt, da eine Umgehung der unechten Steuerbefreiung für Ärzte vorliegt."

Diese Bescheide bekämpfte die Berufungswerberin via FinanzOnline (Berufungen vom 7. September 2008) und gab an, die Begründung folge per Post. Die beiden Berufungen enthalten keinen Antrag auf mündliche Verhandlung. Nachdem das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag erlassen hatte, ergänzte die Berufungswerberin die Berufung und beantragte nun auch eine mündliche Verhandlung.

Hinsichtlich des Bescheides über die Aufhebung des ursprünglichen Feststellungsbescheides rügte die Berufungswerberin, die Begründung in der Niederschrift vom 20. Dezember 2006 enthalte nur umsatzsteuerlich relevante Termini. Die für die Feststellung der Einkünfte relevanten Mieteinnahmen und Werbungskosten würden nicht erwähnt und deren Vorliegen auch nicht bezweifelt. Die im Prüfungsverfahren getroffenen Feststellungen könnten mangels einkommensteuerlicher Relevanz nicht in die Feststellung der Einkünfte übernommen werden. Hinsichtlich des (neuen) Feststellungsbescheides selbst wiederholte die Berufungswerberin im Wesentlichen die Vorbringen in der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid (siehe unten).

Beide Rechtsmittel wurden vom Finanzamt unmittelbar dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (GZ RV/0597-S/08 und RV/0598-S/08).

- Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

Mit Schreiben vom 10. Feber 2009 beauftragte der Unabhängige Finanzsenat das Finanzamt Salzburg-Land mit ergänzenden Ermittlungen zu den Themen Gesellschaftsvertrag/Schriftlicher Nachtrag, Mietpreis, Kaufverhandlungen/Kaufvertrag sowie Finanzierung, Miete/Rückzahlungen/Zahlungsflüsse, Prognoserechnung, Grund und Boden/Gebäude – AfA-Basis, Haftungsbegrenzung für Dr.B***B*** sowie dessen finanzielles Risiko und Bestellung des Dr. D***B*** zum Vertreter im Sinne des § 81 BAO.

Das Ermittlungsergebnis wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben von 28. April 2009 bzw. 4. September 2009 mitgeteilt. Daraufhin fand am 26. September 2009 eine Besprechung mit der steuerlichen Vertreterin statt, bei der diese Aussagen bezüglich der Finanzierung des Objektes machte und Auszüge aus dem Rechnungswesen vorlegte. In der Folge wurden noch Belege zur Prognoserechnung sowie ein Kopie des Vor-Mietvertrages des Dr.B***B*** vorgelegt (siehe unten Punkt 1).

Zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung übermittelte der Referent die Darstellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes am 19. November 2009 an die Verfahrensparteien zur Stellungnahme, die vom Finanzamt zustimmend zur Kenntnis genommen wurde. Die steuerliche Vertretung legte eine Stellungnahme (13. Dezember 2009 inklusive Kopie eines Grundbuchsbeschlusses bzw. einer Pfandurkunde bezüglich der Sicherstellung zur Raiba N***) vor und ergänzte diese zusätzlich in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 15. Dezember 2009 (zur Umsatzsteuer 2006).

In der Verhandlung wurde festgehalten, dass Dr.A***B*** die KG als Komplementärin nach außen vertritt. Fr. Mag. Größing wurde die steuerliche Vertretungsvollmacht erteilt, die die Zustellung aller Schriftstücke umfasst.

Die in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Details zum Sachverhalt wurden dort eingearbeitet (siehe unten Punkt 1).

Über die Berufung wurde erwogen:

Der UFS legt seiner Entscheidung den folgenden Sachverhalt zu Grunde, der in seinen bzw. den Akten der Abgabenbehörde 1. Instanz abgebildet ist. Er wurde den Verfahrensparteien zur

Kenntnis gebracht und - soweit nicht besonders angeführt - nicht bestritten, weshalb er als erwiesen angenommen wird.

1 Sachverhalt

Die Berufungswerberin ist wie erwähnt eine Kommanditgesellschaft. Sie wurde laut Firmenbuch mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Oktober 2006 als VermietungsKEG errichtet (FN ####x). Der Antrag auf Eintragung langte beim Firmenbuch am 17. Oktober 2006 ein.

Die einzige Komplementärin ist die Fachärztin Dr.A***B***, die Kommanditisten sind deren Söhne C***B*** (geboren 1984) und Dr. D***B*** (geboren 1982) mit einer Haftsumme von jeweils EUR 100,00. 2007 wurde die Firma auf VermietungsKG geändert.

1.1 Gesellschaftsvertrag

Die Angaben zur Existenz eines schriftlichen Gesellschaftsvertrages sind widersprüchlich:

- Zum einen wurde - auf Nachforschungen des Finanzamtes hin – von der steuerlichen Vertreterin mit Schreiben vom 21. November 2006 bekannt gegeben, dass kein schriftlicher Gesellschaftsvertrag existiere und dass für die Gewinnverteilung die gesetzliche Regelung gelte. Erstmals in der Berufung vom 27. Juni 2008 wurde ein schriftlicher Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag aus dem Februar 2007 erwähnt.
- Im Zuge der nunmehrigen Ermittlungen wurde erstmals mit Schreiben vom 27. April 2009 doch ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag vorgelegt, der mit Oktober 2006 datiert aber nicht unterfertigt ist. Dazu wurde erklärt, dass dieser Vertrag mehreren Personen bekannt war, darunter dem Rechtsanwalt, der diesen erstellt hat, der steuerlichen Vertreterin und möglicherweise dem Notar, der die Firmenbucheingabe gemacht hat.

In der mündlichen Verhandlung vom 15. Dezember 2009 erklärte die Komplementärin auf Befragen dazu, dass sie sich nicht im Detail daran erinnere, wer den Gesellschaftsvertrag verfasst habe, sie glaube jedoch, es sei ein (namentlich genannter) Rechtsanwalt gewesen. Die Firmenbuchvorlage habe ein (ebenfalls namentlich genannter) Notar veranlasst. Auf die Frage, wann der schriftliche Gesellschaftsvertrag erstellt worden sei, erklären die Komplementärin und die steuerliche Vertreterin, dies müsse zeitgleich mit der Erstellung des Nachtrages erfolgt sein. Beide Personen datierten das etwa in den Bereich des Februar 2007.

Ergänzend erklärte Fr. Dr.A***B***, der später vorgelegte Inhalt des Vertrages sei schon ursprünglich bei der Gründung der KG, die im Familienkreis erfolgte, in etwa besprochen worden.

Das nun vorliegende Schriftstück enthält auszugsweise die folgenden Regeln:

VI.

Einlagen, Nachschüsse

Vorerst bringen die Gesellschafter als Einlage ausschließlich ihre Arbeitskraft ein. Die Kommanditisten leisten zudem jeweils eine Kapitaleinlage von EUR 100,00. Zum Zwecke der Einlagenbewertung stellen die Gesellschafter fest, dass ihre Einlagen gleich hoch sind. Ergibt sich im Zuge des Erwerbes einer Liegenschaft, dass die Erhaltungs-, Instandsetzungs- und Finanzierungskosten die Einnahmen übersteigen, dann hat jeder der Gesellschafter binnen vier Wochen ab Feststellung des Finanzierungsbedarfes als Nachschuss eine Bareinlage in jener Höhe zu leisten, welche einem Drittel des Jahresminderbetrages entspricht. Diese Nachschusspflicht ist jährlich bis zum 20. Jänner eines Jahres festzulegen.

VII.

Geschäftsführung und Vertretung

*Die Geschäftsführung obliegt allen Gesellschaftern gemeinsam. Zur Vertretung ist die persönlich haftende Gesellschafterin Dr.A***B*** berufen. Handlungen, die über den gewöhnlichen Betrieb der Gesellschaft hinausgehen, bedürfen der Genehmigung durch Gesellschafterbeschluss. ...*

Mit Schreiben vom 27. April 2009 legte die Berufungswerberin auch einen Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vor, der weder datiert noch unterschrieben ist. Er enthält die Änderung der Firma, die Sitzverlegung nach Adresse2 sowie eine Neufassung des Punktes XII., in dem ein Vorwegbezug des Kommanditisten Dr. D***B*** für seine Verwaltungstätigkeit von EUR 500,00 p.a. sowie eine Haftungsprovision für die Komplementärin Dr.A***B*** von 0,5% des durchschnittlich jährlich aushaftenden Kredites festgehalten wurden. Dieser Nachtrag dürfte die Basis für die Firmenbucheingabe vom 12. April 2007 gebildet haben.

Die Erforderlichkeit des Nachtrages erklärte die steuerliche Vertreterin in der mündlichen Verhandlung so: Es sei relativ zeitnah klar geworden, dass das Haftungsrisiko enorm war und dies habe der Komplementärin abgegolten werden sollen. Zum anderen habe klargestellt werden sollen, dass derjenige, der die Verwaltungstätigkeit übernahm, auch entsprechend honoriert wird. Sie wies darauf hin, dass diese Komponente in der Eile ursprünglich offensichtlich übersehen worden sei, was aber sodann mit dem Nachtrag geregelt worden sei.

Hinsichtlich der Vereinbarung der Verteilung des Erfolges (Gewinn und Verlust) erklärte die Komplementärin in der mündlichen Verhandlung auf Befragen, ihr sei bewusst gewesen, dass sie als Mutter vorerst die Hauptrolle übernehmen müsse, das heißt, dass sie die Mittel zur Verfügung stellen müsse und die Söhne dabei mit einem Drittel partizipieren würden. Es sei allerdings vereinbart gewesen, dass die Söhne – sobald sie die erforderlichen Mittel aufbringen können – entsprechend mitwirken.

In seinem Schlussplädoyer vertrat der Amtsbeauftragte die Ansicht, die dargestellte gesellschaftsrechtliche Gestaltung entspreche nicht fremdüblichen Bedingungen. Die Berufungswerberin widersprach dieser Einschätzung.

1.2 Liegenschaftserwerb

Bereits am 2. November 2006 – nur etwa 2 Wochen nach der Gründung der Berufungswerberin – wurde ein Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag mit der Bauträger***GmbH unterfertigt, mit dem eine Eigentumswohnung („Ordination #“) sowie 4 Parkplätze erworben wurden. Die Übernahme der Wohnungsschlüssel und Pläne erfolgte bereits vor Unterfertigung. Der Kaufpreis für die 148 m² große Ordination und die 4 Parkplätze betrug EUR 325.600 (EUR 2.200/m²) zuzüglich 20% Mehrwertsteuer (in Summe also EUR 390.720).

Die Gesamtkosten (ohne Mehrwertsteuer) betrugen:

Kaufpreis netto	325.600,00
Nebenkosten inkl. GrESt und Grundbuch	17.856,85
Anschaffungskosten gesamt	343.456,85

Bei diesem Wohnungseigentumsobjekt handelt es sich um ein Geschäftsgebäude, das im Erdgeschoß 4 Geschäfte und in den darüber liegenden Geschoßen 6 Ordinationen beherbergt und zu dem insgesamt 29 Parkplätze gehören (Grundbuch KG #####Z*** EZ #####). Dieses Gebäude befindet sich zu einem weit überwiegenden Teil nach wie vor im Eigentum des Bauherren (Bauträger***GmbH), da dieser insgesamt nur 2 Ordinationen sowie 8 Parkplätze verkaufte und die restlichen Geschäfte und Ordinationen vermietete.

Fr. Dr.A***B***, die Komplementärin der Berufungswerberin, gab auf Befragen an, ihr Gatte Dr.B***B*** (der nunmehrige Mieter) sei ihr bei der Suche nach einem geeigneten Objekt und bei den Kaufverhandlungen beratend zur Seite gestanden.

1.2 Finanzierung

Der gesamte Brutto-Kaufpreis der Liegenschaft wurde fremdfinanziert. Die Finanzierung des **Nettokaufpreises inkl. der Nebenkosten** erfolgte mit Kreditvertrag vom 8. November 2006 (Kto.Nr. #####1, BankA) über EUR 350.000. Dieser Vertrag enthält die folgenden Eckpunkte:

- Der Zinssatz beträgt 4,5% mit vierteljährlicher Anpassung (Euribor + 0,875% mit Aufrundung auf 1/8).
- Die Rückzahlung beginnt am 1. Dezember 2006 und erfolgt in 299 gleich bleibenden monatlichen Raten (à EUR 1.954) zuzüglich einer letzten Rate am 1. November 2031 in Höhe des verbleibenden Kreditrestes. Die Laufzeit beträgt damit 25 Jahre. Die Anpassung der Ratenhöhe an allfällige Zinssatzänderungen blieb vorbehalten.
- Als Sicherheiten wurden sowohl die Einverleibung einer Kredithypothek wie auch die Übernahme einer persönlichen Bürgschaft im Sinne des § 1357 ABGB durch Dr.B***B*** vereinbart.

Die Finanzierung wurde nach eigenen Angaben von der Komplementärin Dr.A***B*** mit der BankA ausverhandelt, mit der schon vorher sowohl sie wie auch ihr Gatte Dr.B***B*** Geschäftskontakte hatten.

Der **Restbetrag** wurde vorerst über das Girokonto Nr. #####2 bei der BankA finanziert. Der Saldo dieses Kontos stieg aufgrund der notwendigen (Zwischen)Finanzierung der vom Finanzamt nicht erstatteten Vorsteuer bis 2007 auf etwas über EUR 70.000 an. Im Juli 2007 erfolgte eine Umschuldung auf das Konto Nr. ##.### bei der Raiffeisenbank N***.

Über diese Kredite liegen nur teilweise schriftliche Unterlagen vor:

Zum Girokonto Nr. #####2 bei der BankA erklärte Fr. Dr.A***B*** in der mündlichen Verhandlung, die Bank sei nicht besichert gewesen und als Kreditnehmerin sei ausschließlich die Berufungswerberin aufgetreten.

Auch die Umschuldung auf das Konto Nr. ##.### bei der Raiffeisenbank N*** im Juli 2007 sei ursprünglich ohne schriftlichen Kreditvertrag erfolgt.

Mit September 2007 wurde allerdings eine Pfandbestellungsurkunde unterfertigt (Kopie im Akt), die die grundbücherliche Sicherstellung zu Lasten des privaten Einfamilienhauses (Hälfteeigentum der Komplementärin Dr.A***B*** und ihres Gatten und Mieters der Ordination Dr.B***B***) ermöglichte. Ab Dezember 2008 erfolgte die Zwischenfinanzierung, die in der Zwischenzeit durch die Auszahlung der Vorsteuer durch das Finanzamt auf rund € 8.000,00 abgesunken war, auf Basis des vorgelegten schriftlichen Kreditvertrages. Als Kreditnehmer scheint darin die KG auf.

Die steuerliche Vertreterin wies darauf hin, dass die oben erwähnte Pfandbestellung bezüglich des privaten Einfamilienhauses derzeit ausschließlich nur mehr der Besicherung eines betrieblichen Kredites des Dr.B***B*** diene.

Nachdem sie vom Referenten mit der Textierung konfrontiert wurde, nach der sich die Pfandurkunde auch *auf bereits gewährte und künftig zu gewährende Darlehen* bezieht, erklärte sie, ihr Kenntnisstand beruhe auf einer mündlichen Auskunft der Bank. Möglicherweise habe es eine (schriftliche) Einschränkung dieser Pfandbestellung durch die Bank gegeben.

1.3 Mietvertrag, Rechnungen und Fremdüblichkeit der Miethöhe

Die Eigentumswohnung wurde dem Gatten der Komplementärin bzw. Vater der Kommanditisten Dr.B***B***, einem FachgebietX-Facharzt zur Nutzung als Ordination/Praxis überlassen.

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, das nachstehend dargestellte Mietverhältnis entspreche nicht einer fremdüblichen Gestaltung.

Die Berufungswerberin widersprach dem und führte im Schlussplädoyer aus, die Intention des

Mieters Dr.B***B*** (Gatte der Komplementärin und Vater der Kommanditisten der Berufungswerberin) sei gewesen, Eigentum an der Wohnung zu erwerben. Er habe dies aber aus haftungsrechtlichen Gründen über seine Familie abwickeln wollen. Diese Gestaltung sei außersteuerlich begründet und daher auch steuerlich anzuerkennen. Es sei nichts anderes als ein Ausdruck seiner Dispositionsfreiheit.

*1.3.1 Mietvertrag zwischen Dr.B***B*** und der Berufungswerberin*

Die Basis für das Mietverhältnis bildete ein unterfertigter Mietvertrag vom 1. Dezember 2006, der dem Prüfer des Finanzamtes anlässlich des Beginnes der Umsatzsteueraußenprüfung am 20. Dezember 2006 vorgelegt wurde. Als Eckpunkte wurden darin vereinbart:

- Das Mietverhältnis beginnt am 1. Dezember 2006 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen (Kündigungsfrist für Vermieter 6 Monate, für Mieter 3 Monate).
- Als Mietobjekt findet sich im Vertrag nur die Ordination mit 148 m². Die zu diesem Eigentumsobjekt gehörigen 4 Parkplätze werden nicht erwähnt.
- Als Monatsmiete wurden EUR 1.702,00 zuzüglich Umsatzsteuer und Betriebskosten vereinbart (Zahlung spätestens bis 5. des Monats). Umgelegt auf die Nutzfläche von 148 m² ergibt das eine monatliche Nettomiete von EUR 11,50/m². Die Miete ist entsprechend der Veränderung des Verbraucherpreisindex zu valorisieren.

Außer diesem Mietvertrag existieren keine weiteren Abrechnungsbelege (Rechnungen etc.). Die Miete wurde in der Folge monatlich auf das Girokonto der Berufungswerberin überwiesen.

*1.3.2 Vormietvertrag des Dr.B***B****

Zur Untermauerung der Fremdüblichkeit der Konditionen des Mietvertrages mit Dr.B***B*** führte die Berufungswerberin ins Treffen, dieser habe am ehemaligen Standort seiner Praxis in der selben Gemeinde EUR 10,44/m² bezahlt (Berufungsschrift vom 22. Oktober 2008). Zum Beweis dafür wurde eine „Verlängerungsvereinbarung“ bezüglich des dortigen Mietverhältnisses für die Zeit vom 19. November 2005 bis 18. November 2006 vorgelegt, die einen monatlichen Mietzins von EUR 1.149,15 ausweist. Nach dem nun vorliegenden Mietvertrag vom 19. November 1995 umfasste die „alte“ Praxis 105,57 m² inkl. 4 Parkplätzen.

Daraus ergibt sich eine Vergleichsmiete von etwa EUR 10,89/m². Dabei muss aber beachtet werden, dass es sich hier um einen sehr kurzfristigen Mietvertrag handelte, der schon nach einem Jahr endete, ohne dass es einer Aufkündigung bedurfte. Es war zwar vereinbart, dass der Mieter bis 15. März 2006 einen (neuen) Mietvertrag auf weitere 10 Jahre abschließen konnte, davon machte dieser aber nicht Gebrauch.

Schon vorher nutzte Dr.B***B*** diese Praxis von 19. November 1995 bis 18. November 2005 aufgrund des mit 8. November 2009 vorgelegten Mietvertrages vom 19. November 1995. Die ursprüngliche Nutzung erfolgte in den ersten 4 Monaten ohne Verrechnung einer Miete, danach ein Jahr lang unter Abschlag von ATS 10,00/m², ein weiteres Jahr unter Abschlag von ATS 5,00/m² (Punkt III letzter Absatz des Mietvertrages) und erst danach unter Verrechnung der tatsächlichen Miete laut Mietvertrag. Diese erhöhte sich sodann auf Basis des Verbraucherpreisindex 1986. Die Miete kann demnach mit folgenden Werten errechnet werden:

	VPI 1986	Miete/m ² inkl. Parkplätze	Abschlag	somit (ATS)	EUR
1986	100,00	85,58			
Nov.95	128,40	109,88	-10,00	99,88	7,26
Nov.96	131,30	112,36	-10,00	102,36	7,44
Nov.97	132,90	113,73	-5,00	108,73	7,90
Nov.98	133,90	114,59		114,59	8,33
Nov.99	135,00	115,53		115,53	8,40
Nov.00	139,20	119,12		119,12	8,66
Nov.01	141,90	121,43		121,43	8,82
Nov.02	144,30	123,49		123,49	8,97
Nov.03	146,30	125,20		125,20	9,10
Nov.04	150,10	128,45		128,45	9,33
Nov.05	152,60	130,59		130,59	9,49
Nov.06	154,80	132,47		132,47	9,63

Die Berufungswerberin selbst gab die letzte Miete im November 2005 mit EUR 9,29 pro m² an. Selbst wenn man damit die Mietfreistellung in den ersten 4 Monaten sowie die Abschläge in den ersten zwei Jahren außer Acht lässt, ergibt sich die errechnete Vergleichsmiete inklusive der Nutzung von je 2 Parkplätzen in der Tiefgarage und 2 Parkplätzen im Freien Ende 2006 mit etwa EUR 9,50/m² und damit in etwa der Höhe, die bei einem Mietvertrag mit der Bauträger***GmbH zu zahlen gewesen wäre (siehe unten).

1.3.3 Fremdübliche Miethöhe – Ordinationen der Bauträger***GmbH

BaumeisterO, der Geschäftsführer der Bauträger***GmbH (Verkäuferin der nun vermieteten Eigentumswohnung sowie Vermieterin der vier nicht verkauften Ordinationen in den 1. und 2. Obergeschoßen und der vier Geschäfte im Erdgeschoß), gab niederschriftlich an, dass Dr.B***B*** seine Räumlichkeiten eigentlich bis zuletzt (direkt) mieten wollte. Die Bauträger***GmbH habe eigentlich immer beabsichtigt, nur zu vermieten.

Dabei sei – wie auch bei den anderen Ordinationen im 1. und 2. Obergeschoß - über eine Nettomiete von EUR 9,00/m² zuzüglich Umsatzsteuer und Betriebskosten verhandelt worden. Diese Miete sei bei Mietvertragsabschluss Ende 2006 für die Arztordinationen verlangt worden. Diese Nettomietpreise hätten die Nutzung aller vor dem Haus befindlichen Parkplätze beinhaltet. Die ebenerdigen Geschäfte bezahlten einen m²-Preis von EUR 11,00.

Nachdem die Komplementärin mit diesem Ermittlungsergebnis erstmals am 26. September 2009 konfrontiert worden war, gab sie an, bei den Verhandlungen, ob die Wohnung angemietet oder angekauft werden soll, seien sowohl sie wie auch ihr Gatte (Vater der Kommanditisten und nachfolgender Mieter der Eigentumswohnung) Dr.B***B*** anwesend gewesen. Sie bestritt auch die diskutierte Miethöhe nicht, erklärte allerdings in der mündlichen Verhandlung, sie könne sich nicht mehr exakt erinnern. Hinsichtlich der diskutierten Mietkonditionen gab sie an, sie könne sich nur mehr daran erinnern, dass es um einen längerfristigen Mietvertrag gegangen sei, was sich mit den Vorstellungen ihres Mannes gedeckt habe.

Zur Preisfindung erklärte Dr.A***B*** in der mündlichen Verhandlung auf Befragen, sie habe sich dabei an der letzten Miete ihres Mannes (letzte Verlängerung des Mietvertrages um ein Jahr) orientiert.

Die steuerliche Vertreterin wies darauf hin, dass die vorgebrachte Vergleichsmiete für das letzte Jahr des Mannes in der alten Ordination auf Grund der ortsüblichen Anpassung zustande gekommen sei. Diese Miete wäre ihrer Ansicht nach auch zu zahlen gewesen, wenn der Vertrag längerfristig abgeschlossen worden sei. Die Frau Dr. ging davon aus, dass es keine Unterschiede zwischen einer kurz- und längerfristigen Miete bezüglich der Miethöhe gibt.

Die Komplementärin gab an, es sei errechnet worden, wie viel Miete notwendig ist, um die Anzahlung der Wohnung bzw. die spätere Übernahme durch die Kinder zu ermöglichen. Man habe sich zuerst entschieden, die Wohnung zu kaufen. In einem nächsten Schritt sei sodann über die Höhe der Miete entschieden worden.

In der Stellungnahme vom 13. Dezember 2009 führte die Berufungswerberin bezüglich der Fremdüblichkeit der Miethöhe aus, auch für die Berufungswerberin müsse trotz allem das Prinzip der freien Marktwirtschaft gelten. Dürfte sie nur zum gleichen Preis wie ein Eigentümer im selben Objekt vermieten, würde dies einer Preisregelung gleichkommen. Die wirtschaftlichen, unternehmerischen Entscheidungen wären mehr als eingeschränkt, sogar fremdbestimmt. Biete beispielsweise der mit hohem Eigenkapital ausgestattete Vermieter bewusst zu niedrigen Mieten an, habe der Konkurrent mit der Nachbarwohnung, der in seinen Preis Fremdkapitalkosten einkalkulieren muss, keine Chance zu überleben. Die Preisgestaltung hänge von unternehmensinternen Parametern sowie von Angebot und Nachfrage ab. Die Bauträger***GmbH könne es sich aus betriebswirtschaftlicher Sicht leisten, zu einem sehr niedrigen Preis zu vermieten, da sie das Objekt selbst hergestellt habe. Die Errichtungskosten ihrer vermieteten Wohnungen seien um die Gewinnkomponente niedriger als die Anschaffungskosten für jene Vermieter, die die Wohnungen von ihr gekauft haben. Der Mietpreis von EUR 9,00 sei (vielleicht bewusst, um eine schnelle Auslastung zu erreichen und damit die Errichtung eines weiteren

Ärztzentrums in GemeindeZ zu rechtfertigen) unter der Ortsüblichkeit angesetzt worden. Es handle sich bei dem Mietklientel um Wahlärzte mit deutlich weniger Patientenaufkommen und damit geringerem Umsatz der Einzelunternehmer.

Die Berufungswerberin führte ins Treffen, die Fremdüblichkeit dürfe nicht ausschließlich objektbezogen sondern müsse über ein größeres Gebiet geprüft werden.

Mit der Stellungnahme legte die Berufungswerberin Internetausdrucke über insgesamt neun Mietangebote für Wohnungen, Geschäftslokale und Büroräumlichkeiten - jeweils mit dem Stand Dezember 2009 - vor (als Anlage A). Die Mieten bewegten sich dabei zwischen EUR 9,263 und 12,67 pro m² und Monat.

Besonders einem Objekt im Nachbarort mit 148 m² und dem zweithöchsten m²-Preis von EUR 12,37 maß die Berufungswerberin „größte Bedeutung für einen Fremdvergleich“ bei. Sie führte aus, „ein fremder Dritter würde bei dem Objekt vielleicht noch über den Mietpreis verhandeln, würde aber mindestens in etwa jenen Preis bezahlen, der auch zwischen ihr und Dr.B***B*** vereinbart wurde“.

In der mündlichen Verhandlung erklärte Dr.A***B*** auf Befragen, dass über dieses Mietobjekt nur das vorgelegte Inserat verfügbar sei. Konkrete Verhandlungen wurden nicht geführt.

Abschließend betonte die Berufungswerberin nochmals, bei der Quadratmetermiete von EUR 9,00 handle es sich nicht um eine ortsübliche Miete. Sie könne sich nicht erklären, warum der Vermieter um einen so günstigen Preis vermietet habe. Als einzigen Grund lasse sich dabei mutmaßen, dass es der Bauträgerin auf Grund der Selbsterstellung kalkulatorisch möglich gewesen sein könnte, diese Miete als ausreichend zu empfinden. Trotz des sehr geringen Mietpreises von EUR 9,00 sei es der Bauträgerin nämlich nicht möglich gewesen, sämtliche Ordinationen zeitnah zu vermieten. Eine (kleinere) Ordination sei überhaupt erst vor kurzem in Nutzung genommen worden.

Auf Befragen, welche Motivation für ihren Gatten ausschlaggebend gewesen sein könnte, die Wohnung um EUR 11,50 pro m² anstatt der angebotenen EUR 9,00 pro m² zu mieten, erwähnte die Komplementärin unter anderem die Ausstattung der Ordination (wertvolle Gerätschaften und umfangreiche fixe Einbauten), die von ihrem Gatten vorgenommen wurden.

Die steuerliche Vertreterin wies in der mündlichen Verhandlung darauf hin, dass der Sachverhalt in zwei Schritten zu beurteilen sei:

- Als erstes sei der Kauf von einem Fremden zu beurteilen.
- Erst als zweiten Schritt sei die Vermietung und die Bemessung der Miete zu beurteilen.

Dabei sei ausschlaggebend, dass die Vormiete schon höher gewesen sei und auch in der Umgebung schon höhere Mieten erzielbar seien. Nicht relevant und ortsüblich sei dabei die

Vergleichsmiete von EUR 9,00, die unter Umständen anders motiviert sein könnte. Die steuerliche Vertreterin vermutete zum Beispiel regionalpolitische Gründe oder die Notwendigkeit der Förderung der Ansiedelung von Ärzten. Dabei könnte es ihrer Meinung nach eine Rolle gespielt haben, dass es sich beim nun diskutierten Objekt um das zweite Ärztezentrum in der Gemeinde handle und dass deshalb der private Bauträger möglicherweise die Ansiedelung der Ärzte in seinem Objekt fördern wollte.

Der Amtsbeauftragte widersprach der zweistufigen Prüfungsmethode und sprach sich für eine einheitliche Betrachtung des gesamten Vorganges aus.

1.4 Zahlungsflüsse

Da die laufenden Mietzahlungen nicht ausreichten, um die Kreditrückzahlungen abzudecken, waren entsprechende Eigenmittel von Nöten, die nach einer am 26. September 2009 vorgelegten Aufstellung wie folgt aufgebracht wurden. Der weitaus überwiegende Eigenmitteleinsatz stammt dabei – entgegen Punkt VI des „Gesellschaftsvertrages“ - von der Komplementärin Dr.A***B***:

Gesellschafter	2006	2007	2008	1-6/2009	Σ
Dr.A***B***	544,93	13.167,00	4.073,72	2.104,51	19.890,16
Dr. D***B***	0,00	0,00	100,00	800,00	900,00
C***B***	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Gesamt	544,93	13.167,00	4.173,72	2.904,51	20.790,16

1.5 Rechnung vom 16.10.2006

Zum Nachweis für die Vorsteuerabzugsberechtigung wurde mit Schreiben vom 6. Dezember 2006 eine Rechnungskopie vorgelegt. Dieses Dokument wurde von der Bauträger***GmbH unter Angabe ihrer eigenen UID-Nummer (ATU1) und Firmenbuch-Nummer erstellt und lautet wörtlich:

Bauträger***GmbH

UID-Nr. ..., FN ...

VermietungsKEG
Adresse1

GemeindeY, 16.10.2006

Unser Zeichen: H***O***

Telefon: (0#####)00000-00

Rechnung 2006/16**Gesundheitszentrum** GemeindeZ*Top # – ##. Obergeschoss**Ordinationsräumlichkeiten im Ausmaß von 148,00 m²**Ausstattung laut Bau- und Ausstattungsbeschreibung**netto*

€ 325.600,00

*+ 20% Mwst*65.120,00*Gesamtsumme brutto*390.720,00*Wir ersuchen um Überweisung auf das Treuhandkonto Kontobezeichnung***.*

Diesem Dokument sind weder der Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, noch die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (kurz UID) zu entnehmen. Dazu darf angemerkt werden, dass die UID der Berufungswerberin (ATU2) erst mit 24. November 2006 vergeben wurde.

1.6 Außersteuerliche Gründe für rechtliche Gestaltung

Zum Beweis dafür, dass der rechtlichen Gestaltung kein Missbrauch (§ 22 BAO) zugrunde liegt, wurden folgende Fakten ins Treffen geführt:

1.6.1 Überlegungen der Kapitalanlage

Die Berufungswerberin gab an, die Investition sei eine reale, nicht abstrakte Sparform für die beiden Kommanditisten, die auch bereits während ihrer Ausbildung immer gearbeitet hätten. Faktum ist dabei, dass die beiden Kommanditisten gemeinsam bis inklusive Juni 2009 tatsächlich nur EUR 900,00 (siehe oben Pkt. 1.4) aufbrachten.

Das Argument gelte laut Berufungsschrift auch für die Komplementärin. Diese setzte tatsächlich etwa EUR 20.000 Eigenmittel ein.

1.6.2 Überlegungen der Zukunftsplanung

Als weiteres Argument wurde vorgebracht, die Wohnung könne nach der Pensionierung des Gatten für die Komplementärin als Facharztordination genutzt werden.

Auch der Kommanditist Dr. D***B*** schloss sein Medizinstudium ab und ist seit Mitte 2008 an einer Klinik beschäftigt. C***B*** studierte 2008 noch und sollte aus damaliger Sicht sein Baccalaureat-Studium 2009 beenden. Die Berufungswerberin argumentierte, für den Fall, dass sich einer oder beide Söhne selbständig mache, müsse (durch den Ankauf der nun vermieteten Ordinationsräume) nach keinem Standort und nach keinen Räumlichkeiten gesucht werden.

1.6.3 Überlegungen der Altersvorsorge

Die Berufungswerberin führte aus, durch die frühe Kapitalanlage in eine Immobilie sei der Aspekt der Altersvorsorge für die beiden Söhne C***B*** und Dr. D***B*** gegeben. Im Zeitpunkt ihrer Pensionierung sei der Kredit für die Immobilie bereits getilgt und die Mieteinkünfte stünden uneingeschränkt als Altersvorsorge zur Verfügung.

Freie Mittel aus dem Verkauf der Facharztordination bei Pensionsantritt von Frau Dr.A***B*** sollen dazu dienen, den Kredit für die Liegenschaft teilweise vorzeitig zu tilgen. So seien die Mieteinkünfte auch für sie Altersvorsorge, denn das durchschnittliche erwartete Lebensalter von Frauen liege bei 83 Jahren.

1.6.4 Verminderung der zivilrechtlichen Haftung

Es wurde sinngemäß argumentiert, die Ausgliederung der Immobilie aus dem Betriebsvermögen des Vaters bzw. Ehegatten Dr.B***B*** diene dazu, sie dessen unbeschränktem beruflichen (Nach)Haftungsfonds zu entziehen. Die Familie, die Gattin und die Söhne seien abgesichert und behielten die Immobilie als Zukunfts- und Altersvorsorge. Der Besitz werde von der operativen Tätigkeit des Unternehmers getrennt.

Nachhaftungen der Familien nach dem Ableben des Arztes seien seitens der Ärzthaftpflichtversicherungen selten gedeckt. Aufgrund des Tätigkeitsfeldes des Dr.B***B*** sei er einem deutlich größerem Berufsrisiko ausgesetzt, als vergleichsweise seine Gattin mit ihrer Fachärztlichen Tätigkeit.

Da die bestehende Ordination bereits mit hohen Investitionskosten aufgrund der Anschaffung technisch hochwertiger Geräte belastet sei und außerdem jährlich hohe Kosten für Fortbildung anfielen, die zur Qualitätssicherung notwendig seien, sei Dr.B***B*** nicht bereit gewesen, zusätzliche finanzielle Belastungen einzugehen. Für ihn selbst sei altersbedingt (Pensionierung in 8 bis 10 Jahren) und aufgrund der Finanzierungssituation seines Unternehmens nur ein Mietverhältnis in Frage gekommen.

1.7 Verwaltung der Liegenschaft

In der Berufung wird zusätzlich ausgeführt, dass die Komplementärin Dr.A***B*** den Liegenschaftsverwaltungsaufwand nicht übernehmen wollte. Deshalb sei Dr. D***B*** damit beauftragt worden und der Sitz der Gesellschaft an dessen Wohnsitz nach Adresse2 verlegt worden.

1.8 Prognoserechnung

Auf Anforderung wurde eine Prognoserechnung vorgelegt, nach der das steuerliche Totalergebnis ab Ende 2019 und damit etwa nach 13 Jahren positiv wäre. Die Miethöhe wurde dabei konstant mit EUR 11,50/m² angenommen. Auffällig ist schon an dieser Planungsrechnung, dass sie auf die Dauer von 25 Jahren von jährlichen Leistungen der Gesellschafter aus ihren Eigenmitteln von etwa EUR 3.700 ausgeht. Dies ist deshalb erforderlich, da aufgrund der 100%-igen Fremdfinanzierung die jährlich geplanten Annuitäten die Einnahmen deutlich übersteigen. Auf die Dauer von 25 Jahren wären zusätzliche Eigenmittel von rund EUR 95.000 erforderlich.

Verwendet man stattdessen die für die anderen Ordinationen (der Vermieterin Bauträger***GmbH) vereinbarte Miete von EUR 9,00/m², verändert sich das Ergebnis gravierend. Selbst wenn man keine indexbedingte Erhöhung der Werbungskosten unterstellt, errechnete der Unabhängige Finanzsenat einen Totalüberschuss bei 100%-iger Fremdfinanzierung der Netto-Anschaffungskosten und optimistischer Planung frühestens 2031 und damit nach 25 Jahren, auch wenn man die tatsächlich angefallenen Zwischenfinanzierungskosten für das zusätzliche Girokonto mit einem aushaftenden Saldo bis zu EUR 70.000 außer Ansatz lässt! Der jährliche Liquiditätsabgang würde in diesem Fall über EUR 8.100 betragen und müsste aus Eigenmitteln der Gesellschafter getragen werden. In Summe ergäbe sich daraus ein Zuschussbedarf von annähernd EUR 205.000.

In der mündlichen Verhandlung wurden diese Überlegungen von der Berufungswerberin in Bezug auf die Miethöhe und den zur Verrechnung gelangenden Zinssatz kritisiert. Es wurde festgestellt, dass die Kreditrückzahlung tatsächlich in gleich bleibenden Raten erfolgte, die nicht an den geänderten Zinssatz angepasst wurden. Das bedeute nach Ansicht der Berufungswerberin, dass der Kredit aus heutiger Sicht schon vor der Dauer von 25 Jahren bzw. vor Anfall der 299 monatlich gleich bleibenden Raten getilgt sein werde. Diese Vorgangsweise wurde offenbar von der Kreditnehmerin bisher nicht beeinsprucht, obwohl im Kreditvertrag die Ratenanzahl dezidiert geregelt ist. Das wurde als Grund angesehen, warum die Tilgungsdauer in der Prognoserechnung, die auf einem unter 4,5% ausweisenden Prozentsatz basiert, kürzer als 25 Jahre sein müsse.

2 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

2.1 Zuständigkeit

Der streitgegenständliche Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 28. Mai 2008 wurde vom Finanzamt Salzburg-Land erlassen.

Gem. § 61 BAO ist für die Erhebung der Umsatzsteuer das Finanzamt örtlich zuständig, dem die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte obliegt, wobei im Fall der Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens (§ 188 Abs. 1 lit. d) das Lagefinanzamt (§ 53 Abs. 1 lit. a) örtlich zuständig ist (§ 54 Abs. 2 BAO).

Das ausschließliche Anknüpfungsmerkmal ist die Lage des vermieteten Grundstückes, die sich unbestrittenermaßen im Amtsbereich des Finanzamt Salzburg-Land befindet. Dieses Finanzamt war damit auch für die Umsatzsteuerbeurteilung zuständig. Eine Unzuständigkeit existiert nicht.

2.2 Unternehmer

Nur Umsätze, die von Unternehmern ausgeführt werden, sind der Umsatzsteuer zu unterziehen. Auch Vorsteuern können nur von Unternehmern in Abzug gebracht werden.

Unternehmer ist gem. § 2 UStG 1994, wer eine gewerbliche und berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Die unternehmerische Tätigkeit muss auf einen Leistungsaustausch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 gerichtet sein und vom Steuerpflichtigen selbstständig und mit einer bestimmten Intensität, nämlich nachhaltig, ausgeführt werden. Die Tätigkeit muss damit zur Erzielung von Einnahmen ausgeführt werden, d.h. auf die Ausführung von Leistungen gegen Entgelt gerichtet sein (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG 1994, § 2 Rz 29).

Liegt kein Leistungsaustausch vor, fehlt es an einer unternehmerischen Tätigkeit und Umsatzsteuer ist nicht festzusetzen (vgl. etwa UFS vom 3.4.2008, RV/2556-W/06).

Die Zuordnung von Mietobjekten zum Unternehmensbereich hängt sowohl ertragssteuerlich als auch umsatzsteuerlich von drei Voraussetzungen ab (VwGH 11.12.1996, [95/13/0227](#)):

- Eine Bejahung dieser Frage hat zur Voraussetzung, dass es sich beim betroffenen Rechtsverhältnis um eine entgeltlichen Gebrauchsüberlassung und nicht nur um die bloße Regelung des Gebrauchs handelt (vgl. VwGH 20.2.1992, [89/13/0236](#)).
- Das Vorliegen eines solchen Rechtsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen darf steuerlich nur dann als erwiesen angenommen werden, wenn es nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, von eindeutigem, klarem und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt ist und auch

zwischen Familienfremden unter solchen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl. VwGH 7.12.1994, [93/13/0012](#); 27.8.1991, [91/14/0097](#); 18.11.1991, [91/15/0043](#)). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, um ein Rechtsverhältnis zwischen nahen Angehörigen als bewiesen annehmen zu können. Der Unabhängige Finanzsenat kann – entgegen der Ansicht der Berufungswerberin – in dieser Regel keine Einschränkung der freien Marktwirtschaft oder gar eine Preisregelung erkennen.

- Weiters darf es sich beim zu beurteilenden Rechtsgeschäft nicht um einen gemäß § 22 BAO steuerlich unbeachtlichen Gestaltungsmissbrauch handeln.

Im konkreten Fall ist es unbestritten, dass die Berufungswerberin ausschließlich im Rahmen der behaupteten Vermietung der Eigentumswohnung tätig wurde und dass als ihr Geschäftspartner nur ein naher Angehöriger (Dr.B***B***) ihrer Gesellschafter (Dr.A***B***, Dr. D***B*** und C***B***) auftrat. Aus diesem Grunde ist der Sachverhalt eingangs auf die Beweisbarkeit im Sinne der obigen Ausführungen zu untersuchen:

2.2.1 Fremdüblichkeit des Mietvertrages

Der Mietvertrag wurde schon kurz nach seiner Unterfertigung dem Prüfer des Finanzamtes vorgelegt (Außenwirkung) und entspricht auch formal – außer dem Fehlen der Erwähnung der 4 Parkplätze – durchaus gängigen Verträgen (klarer Inhalt). Trotzdem ist seine steuerliche Anerkennung zu versagen, weil die darin getroffenen Vereinbarungen sowie der Modus seiner Umsetzung nicht der unter Fremden üblichen Vorgangsweise entspricht. Dafür sind die folgenden Elemente ausschlaggebend:

• Miethöhe

Der Unabhängige Finanzsenat sieht keinen Grund daran zu zweifeln und hält es deshalb für erwiesen, dass der nunmehrige Mieter und nahe Angehörige der Gesellschafter der Berufungswerberin, Dr.B***B***, ein und die selbe Eigentumswohnung, die er von der Berufungswerberin um EUR 11,50 pro m² und Monat anmietete, von einem Fremden um EUR 9,00 anmieten hätte können.

Diese Tatsache war sowohl dem nunmehrigen Mieter wie auch der Vertreterin der Berufungswerberin (Dr.A***B***) bewusst. Unmittelbar bevor nämlich dieselben Räumlichkeiten an die Berufungswerberin verkauft wurden, wurden sie – im Beisein der Vertreterin der Berufungswerberin (nunmehrige Vermieterin) – von der Voreigentümerin Dr.B***B*** um diesen Betrag zur Miete angeboten.

Trotzdem hat der Ehegatte bzw. Vater der Gesellschafter der Berufungswerberin dieses Angebot nicht angenommen. Er stand statt dessen der Berufungswerberin bei der Suche nach genau dieser Eigentumswohnung zur Seite und beriet sie dahingehend, diese zu kaufen (vgl. Punkt 1.2 letzter Absatz). In der Folge ging er ein Mietverhältnis mit ihr ein und bezahlte als Ergebnis um EUR 2,50 bzw. 27,78% mehr Miete, als es nötig gewesen wäre.

Diese ungewöhnliche Vorgangsweise wird – aus Sicht des Mieters – nur dadurch verständlich, dass er damit seine nahen Angehörigen (seine Gattin sowie seine beiden Söhne) begünstigen wollte und er sich sicher sein konnte, dass die „unnötig“ bezahlte Miete diesen zugute kam. Für ihn hätte sich nämlich durch die Fremdmiete auch haftungsrechtlich keine andere Wirkung ergeben als durch die Miete bei „seinen Angehörigen“.

Die überhöhte Miete kann auch nicht dadurch gerechtfertigt werden, dass der Mieter für seine bis dahin genutzten von Fremden angemieteten Ordinationsräume eine Miete von zuletzt EUR 10,89/m² bezahlte. Auch mit Vergleichsinseraten aus dem um etwa drei Jahre späteren Zeitraum Dezember 2009 lässt sich eine Fremdüblichkeit nicht untermauern zumal weder die Vergleichbarkeit der Räumlichkeiten noch die tatsächlich erzielte Miethöhe und die Mietkonditionen sicher gestellt sind.

Erwähnenswert ist dabei zusätzlich, dass es die Berufungswerberin auch unterlassen hat, ihre Überlegungen zu einer fremdüblichen Miethöhe – schriftlich – festzuhalten. Ihre Vertreterin gab sogar zu Protokoll, sie könne sich weder an die Konditionen noch an die Höhe der mit der Bauträger***GmbH diskutierten Miete exakt erinnern. Das spricht nach fester Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenats nicht für sondern gegen ausreichende Überlegungen zur Fremdüblichkeit.

Vieles deutet darauf hin, dass die Miethöhe fast ausschließlich von Liquiditätsüberlegungen geprägt war und schon deshalb ungewöhnlich hoch ausfallen musste, weil das zu vermietende Objekt zur Gänze fremdfinanziert wurde, was für sich allein den Rahmen des Üblichen sprengen dürfte.

Der Unabhängigen Finanzsenat vermag deshalb keine Gründe dafür zu erkennen, warum die vom Veräußerer der Eigentumswohnung vor der Veräußerung angebotene Miethöhe von EUR 9,00 pro m² nicht ortsüblich sein sollte und warum ein fremder Mieter tatsächlich bereit gewesen wäre, eine um 27,78% höhere Miete zu akzeptieren und sogar noch Haftungen zu übernehmen (siehe unten). Da im konkreten Fall die Vergleichsmiete für das selbe Objekt im selben Zeitpunkt unter im Wesentlichen gleichen Bedingungen bekannt ist, war auf eine weitergehende Untersuchung der Mieten der näheren Umgebung zu verzichten.

Wenn nämlich die Bezahlung der Miete schon allein aus Sicht des Mieters völlig unverständlich ist, bleibt für eine weitere Prüfung aus der Sicht der Vermieterin kein Platz mehr. Die Differenz kann nur mit dem Naheverhältnis der beteiligten Personen erklärt werden.

Für die – von der steuerlichen Vertreterin geforderte – Trennung der Prüfung des Ankaufes und der anschließenden Vermietung bleibt schon deshalb keine Platz, weil der nunmehrige „Mieter“ zuerst selbst Mietverhandlungen mit der Bauträger***GmbH führte und danach auch an den Kaufverhandlungen beratend teilnahm. Er konnte somit auf beiden Entscheidungen Einfluss nehmen, weshalb diese in der Beurteilung nicht getrennt werden können.

- Sicherheitsleistung des Mieters

Dazu kommt, dass Dr.B***B*** die Haftung als Bürge und Zahler (§ 1357 ABGB) für den zur 100%-igen Fremdfinanzierung der Ordination aufgenommenen Kredit übernahm.

Ein Fremder wäre dieses Risiko niemals – unentgeltlich und zusätzlich zur sehr hohen Miete – eingegangen, was von der Berufungswerberin auch nicht bestritten, sondern mit dessen Naheverhältnis zu ihren Gesellschaftern erklärt wurde (Schreiben vom 27. April 2009).

- Außersteuerliche Gründe für diese Gestaltung

Dass das Vertragsverhältnis nicht unter fremdüblichen Bedingungen eingegangen wurde, hatte ganz offensichtlich private Gründe, die von der Berufungswerber selbst – als Argumente gegen die Annahme von Missbrauch im Sinne des § 22 BAO – vorgebracht wurden. Es handelt sich bei der gewählten zivilrechtlichen Gestaltung offenbar vor allem um die Umschichtung von Vermögen von Dr.B***B*** (Vater bzw. Gatte) zu seinen Kindern (Dr. D***B*** und C***B***) bzw. seiner Gattin (Dr.A***B***).

Sie sollte der Kapitalanlage bzw. Altersversorgung der betroffenen Personen dienen, wobei auffällig ist, dass nur die Komplementärin Dr.A***B*** Eigenmittel beisteuerte, davon aber alle drei Gesellschafter (zu je einem Drittel) profitieren sollten. Das alles spricht gegen die Fremdüblichkeit der Gestaltung und damit gegen ihre steuerliche Anerkennung.

2.2.2 Zusammenfassung

Damit war die gesamte Tätigkeit der Berufungswerberin als steuerlich unbeachtlich zu beurteilen.

Auf die gesellschaftsrechtliche Gestaltung der VermietungsKG mit der fremdunüblichen – vom Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg unabhängigen - Ergebnisverteilung und den Ungereimtheiten bezüglich der Existenz und der Erstellung eines schriftlichen Gesellschaftsvertrages war deshalb mangels umsatzsteuerlicher Relevanz nicht mehr einzugehen.

2.2.2 Liebhaberei bei Fremdüblichkeit

Das gilt auch für die Liebhabereiprüfung, die mangels steuerlich anzuerkennender wirtschaftlicher Tätigkeit der Berufungswerberin unterbleiben kann.

2.3 Rechnungen

Der Vollständigkeit halber sei hier noch klar gestellt, dass der Großteil der beanspruchten Vorsteuern im Berufszeitraum auch beim Vorliegen einer umsatzsteuerrelevanten Betätigung mangels Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung nicht abzugsfähig wäre.

Als Basis für den Abzug der Vorsteuer in Höhe von EUR 65.120 diene nämlich die „Rechnung“ der Bauträger***GmbH vom 16. Oktober 2009. Wie oben schon dargestellt enthielt dieser Beleg weder die Angabe des Lieferzeitpunktes/Leistungszeitraumes noch die UID-Nummer der Berufungswerberin. Genau das wäre aber für die Gewährleistung des Vorsteuerabzuges notwendig gewesen.

Der Vorsteuerabzug steht nämlich nur aufgrund einer ordnungsgemäßen Rechnung zu (§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994), die unter anderem genau die beiden fehlenden Angaben enthalten müsste. Fehlt auch nur eine dieser Angaben, steht der Vorsteuerabzug nicht zu:

- Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag EUR 10 000 übersteigt, ist die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn sowohl der leistende Unternehmer wie auch der Leistungsempfänger „Inländer“ sind (§ 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994). Diese Angabe fehlt hier.
- Rechnungen haben weiters den Tag der Lieferung zu enthalten (§ 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994). Dieser kann nicht durch das Rechnungsdatum ersetzt werden (vgl. VwGH 22.4.2009, [2006/15/0315](#)). Auch dieses Merkmal fehlt.

Damit wäre im Veranlagungsjahr 2006 der Vorsteuerabzug im Ausmaß von EUR 65.120 jedenfalls ausgeschlossen gewesen.

2.4 Zusammenfassung

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass die Berufungswerberin keine steuerlich beachtliche Tätigkeit ausübte, weshalb eine Umsatzsteuer nicht festzusetzen war.

Wie oben erwähnt wurden Dr.B***B*** keine Rechnungen mit Umsatzsteuer-Ausweis übermittelt, weshalb auch eine Umsatzsteuer-Schuld aufgrund der Rechnungslegung (§ 11 Abs. 14 UStG 1994) ausscheidet.

Die bisherige Umsatzsteuer-Festsetzung erfolgte deshalb zu Unrecht, war zu stornieren und machte die Abänderung des Bescheides notwendig.

Salzburg, am 11. Jänner 2010