



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Karl Fink, Mag. Walter Zapfl (Landwirtschaftskammer Steiermark) und Mag. Karl Snieder (Arbeiterkammer Steiermark) über die Berufung der Bw., S., vertreten durch Heidinger & Heidinger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 8010 Graz, Hartenaugasse 24, vom 31. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 8. September 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2006 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Zeiträume Jänner bis März, April bis Juni, Juli bis September, Oktober bis Dezember 2007, Jänner bis März und April bis Juni 2008, vertreten durch ADir.<sup>in</sup> Ursula Fasching nach der am 23. November 2011 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung im Wesentlichen nachstehende Feststellungen getroffen:

Die Berufungswerberin (Bw.) habe mit Kaufvertrag vom 21. September 2006 ein Baugrundstück im Alleineigentum erworben, wobei sie zur Finanzierung des Kaufpreises in Höhe von € 54.600,00 mit der Raiffeisenbank X. am 16. Oktober 2006 einen

Abstattungskreditvertrag mit der Laufzeit von 20 Jahren abgeschlossen habe. Des Weiteren habe sie am 20. November 2006 mit der Fa. Y. GmbH einen Bauvertrag über die Errichtung einer Arztpraxis und einer offenen Kleingarage für zwei Personenkraftwagen sowie die Errichtung von Parkplätzen für neun Personenkraftwagen samt Außenanlage zum Gesamtpreis von € 278.438,25 netto und zur Finanzierung dieser Kosten am 14. Dezember 2006 mit der Raiffeisenbank X. einen Abstattungskreditvertrag mit der Laufzeit von 25 Jahren abgeschlossen. Mit Mietvertrag vom 18. April 2007 habe die Bw. diese Liegenschaft ab Oktober 2007 an ihren Ehegatten zur Verwendung als Arztpraxis vermietet.

Zur Besicherung trete der Ehegatte als Bürge und Zahler gegenüber der Raiffeisenbank auf. Gleichzeitig habe die Bw. als Vermieterin innerhalb der Kreditlaufzeit von 25 Jahren auf ihr Kündigungsrecht verzichtet. Ein fremder Mieter würde keine Bürgschaft eingehen, wenn er ohnehin Miete inklusive Betriebskosten in der Höhe der Kreditraten zu bezahlen habe. Sollte die Bw. die Kreditraten nicht einhalten, würde der Ehegatte als Bürge und Zahler herangezogen werden und es stünde diesem naturgemäß das Gegenverrechnungsrecht mit den Mieten zu.

Die zur Gegenverrechnung zur Verfügung stehende Miete sei höher als die besicherten Kreditraten. Lt. Mietvertrag sei die Praxis nach den Wünschen des zukünftigen Mieters (Ehegatten) errichtet worden, wobei allerdings die Errichtungskosten mit einer Höchstsumme von € 280.000,00 begrenzt seien, darüber hinausgehende Kosten müsse der Mieter selbst tragen.

Lt. Anlagenverzeichnis 2007 seien sowohl die Außenjalousien und die gesamte Elektroinstallation und Beleuchtung in Höhe von insgesamt € 24.000,00 vom Mieter bezahlt und von ihm in seiner Einnahmen-Ausgaben Rechnung als Mieterinvestition geltend gemacht worden. Diese Kosten gehörten definitiv zu den Errichtungskosten, die die Vermieterin aufwenden hätte müssen. Diese Kosten seien auch nicht mit der Miete gegenverrechnet worden. Die Miete von € 1.700,00 ohne Betriebskosten, was einer Quadratmetermiete von rd. € 10,50 entspreche, sei im Vergleich zu einer ortsüblichen Quadratmetermiete zwischen € 6,50 und € 7,00 für eine gute bis sehr gute Lage und Ausstattung eher sehr hoch angesetzt, wenn man zusätzlich bedenke, dass der Mieter noch Herstellungskosten in Höhe von € 24.000,00 selbst getragen habe.

Neben der Miete in Höhe von € 1.700,00 zuzüglich 20 % Mehrwertsteuer würden lt. Mietvertrag noch die Betriebskosten, die Hausversicherung und ein etwaiger Winterdienst gesondert verrechnet, wobei diese nicht – wie fremdüblich – gemeinsam mit der Miete, sondern im Direktweg bei Rechnungslegung an die Vermieterin vom Mieter bezahlt werden würden.

Das Mietverhältnis habe am 1. Oktober 2007 begonnen. Von der Bw. seien erstmalig mit der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2007 steuerpflichtige Mieteinnahmen in Höhe von € 1.700,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer erklärt worden. Steuerpflichtige Betriebskosteneinnahmen seien nicht erklärt worden. Die monatliche Miete werde direkt auf das Kreditkonto des Baukostenkredites gezahlt, wobei die monatliche Kreditrate ab 10. Jänner 2008 € 1.522,56 betrage. Das Darlehen für den Grundkauf werde von der Bw. über das Gehaltskonto bezahlt. Somit sei festzustellen, dass der Ehegatte vom 1. Oktober 2007 bis 31. Dezember 2007 in Wirklichkeit keine Miete bezahlt habe, obwohl das Mietverhältnis bereits ab 1. Oktober 2007 bestanden habe. Ab 1. Jänner 2008 seien Mietzahlungen in Höhe der Baukostenkreditrate von € 1.522,56 bezahlt worden, obwohl die monatliche Miete lt. Mietvertrag und Umsatzsteuervoranmeldungen € 2.040,00 brutto betragen habe. Somit habe der Ehegatte monatlich rd. € 500,00 weniger an Miete aufgewendet, als im Mietvertrag angeführt sei.

Weiters sei festzustellen, dass Grundstückskosten und Baukosten in Höhe von € 335.500,00 netto fremdfinanziert worden seien, Errichtungskosten jedoch in der Gesamthöhe von € 401.700,00 angefallen seien. Da die Bw. ab 1. Juli 2006 ein Nettoeinkommen in Höhe von monatlich ca. € 800,00 beziehe, sei anzunehmen, dass die Differenz in Höhe von ca. € 70.000,00 (resultierend aus Vorsteuer und zusätzlichen Baukosten lt. Aufstellung) über den Zeitraum von 1. Dezember 2006 bis Oktober 2007 aus dem laufenden Einkommen ihres Ehegatten aufgewendet worden sei. Selbst unter der Annahme, dass die Vorsteuer in Höhe von rd. € 50.000,00 vorerst vom Mieter (Ehegatten) bis zur Erstattung durch das Finanzamt der Bw. bevorschusst worden sei, bleibe diese Vorgangsweise derart ungewöhnlich, dass sie einem Fremdvergleich nicht standhalte.

Die gewählte Konstruktion sei nur vor dem steuerlichen Hintergrund verständlich, dass der Ehegatte als Arzt keine Vorsteuerabzugsberechtigung habe (§ 6 Abs. 1 Z 19 und § 12 Abs. 3 UStG 1994) und dass sich durch das Einkommenssplitting eine Progressionsermäßigung ergebe. Die Bw. begehre für 2006 einen Vorsteuerüberhang von € 8.000,00 bzw. für 2007 einen solchen von € 48.943,96. Für den Zeitraum Jänner bis Juni 2008 seien Umsatzsteuerzahllasten in Höhe von € 2.040,00 erklärt worden.

Da die Gründe für diese Gestaltung ausschließlich in steuerlichen Vorteilen (gleich bleibende Miete als Betriebsausgabe über 25 Jahre, Vorsteuerlukrierung, niedrigere Steuerprogression) lägen, sei ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 22 BAO in Verbindung mit §§ 21, 23 und 24 BAO anzunehmen.

Die von der Bw. zu erbringenden Leistungen würden zur Gänze durch die Mietzahlungen des Ehegatten aufgebracht. Dies zeige, dass der Kaufpreis in Wahrheit vom Ehegatten selbst

aufzubringen gewesen sei. Durch das Recht auf jederzeitige Unter Vermietung und den 25-jährigen Kündigungsverzicht zu Gunsten des Mieters verliere die Bw. die Möglichkeit auf Änderungen des Marktes zu reagieren. Durch die Übernahme der Bürgschaft durch den Mieter entstehe ihr keinerlei Unternehmerrisiko. Somit seien wichtige Voraussetzungen für die Begründung der Unternehmereigenschaft (Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative) nicht gegeben. Nach Abstattung des Kaufpreises in den vorgesehenen 25 Jahren stelle sich die Mietzahlung dann nicht mehr als Kaufpreis dar, sondern bei Fortbestand des Mietvertrages als Unterhaltsleistung an die Bw. als Ehegattin.

Angesichts der vorliegenden Vertragsbedingungen (Bürgschaft und Kündigungsverzicht) gehe das Finanzamt davon aus, dass ein Dritter in einer vergleichbaren Situation bei normalen Geschäftsbeziehungen nicht diese Vertragskonstruktion gewählt hätte. Die gewählte ungewöhnliche und unangemessene Gestaltung bringe unbestritten ertrag- und umsatzsteuerliche Vorteile. Denke man diese jedoch weg, wäre die gegenständliche vertragliche Gestaltung unter Fremden unverständlich.

Das vom bevollmächtigten Vertreter vorgebrachte außersteuerliche Argument der angestrebten Haftungsbeschränkung im Vermögensbereich des Ehegatten sei objektiv gesehen unzureichend. Unbestritten bestehe eine Haftpflichtversicherung für „normale“ Fälle, denkbar seien die die Versicherungshöchstsummen übersteigenden Haftungsfälle. Somit sei es aus geschäftlichem Haftungsrisiko des Ehegatten naheliegend, dass die Bw. das Grundstück mit dem Gebäude erworben habe. Da die Bw. aber über ein zu geringes Einkommen zur Bezahlung des Kaufpreises verfügt habe, sei es zu einer kreditvertraglichen Absicherung im Wege einer Bürgschaft zugunsten der Bw. gekommen.

Ohne das Vorliegen ganz außergewöhnlicher Umstände würde kein Familienfremder Verträge dieser Gestaltung abschließen. Da solche nicht gegeben seien, bleibe die steuerliche Anerkennung der Verträge versagt.

Da auf Grund der unüblichen Gestaltung die Bw. keine Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG 1994 besitze, seien weder die geltend gemachten Vorsteuern anzuerkennen, noch die im Jahr 2008 erklärten Umsätze zu versteuern gewesen. Demgemäß seien im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2006 die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung außer Ansatz zu lassen gewesen (vgl. Bericht vom 8. September 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Gegen die auf dieser Basis erlassenen Bescheide (Einkommen- und Umsatzsteuerjahresbescheid 2006 sowie Umsatzsteuerfestsetzungsbesciede für die

Voranmeldungszeiträume 2007 und 2008) hat die Bw. im Wesentlichen mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung eingebracht:

1) Sachverhaltsklärstellungen und -feststellungen

Da der Praxisvorgänger des Ehegatten der Bw. nur gewillt gewesen sei seine bisherigen Ordinationsräume für längstens zwei Jahre zu vermieten, sei der Ehegatte der Bw. genötigt gewesen neue Ordinationsräume für längstens zwei Jahre zu vermieten (sei es im Bestandvertrags- oder im Eigentumsweg) zu suchen. Der persönliche Eigentumserwerb sei primär aus haftungsrechtlichen Überlegungen ausgeschieden. In dieser Phase sei bei der Bw. die Idee entstanden ein Bestandobjekt zu erwerben und langfristig an ihren Ehegatten zu vermieten.

Da neben der Haftung des Ehegatten als Bürge und Zahler für die Kredite auch Pfandrechte in Höhe von € 356.000,00 existierten, verbleibe für den Ehegatten de facto nur die Haftung für einen allenfalls verbleibenden Ausfall aus dem Saldo der Bankverbindlichkeiten abzüglich eines allfälligen Veräußerungserlöses bzw. würde er alternativ nach vollständiger Bezahlung der Bürgschaftsverbindlichkeiten das Pfandrecht als Sicherheit von der Bank abgetreten erhalten.

Der einseitige grundsätzliche Kündigungsverzicht seitens der Vermieterin hänge nicht mit den Kreditlaufzeiten von 20 bzw. 25 Jahren zusammen, sondern ergebe sich aus dem rein fremdüblichen Umstand, dass ein Mieter, der nicht unbeträchtliche Investitionen in ein Mietobjekt vornehme, für eine längere Zeit – unabhängig von der Person des Vermieters – rechtlich abgesichert sein möchte. Die üblichen Fristen für solche einseitigen Kündigungsverzichte würden bei größeren Mieterinvestitionen zwischen 20 und 30 Jahren betragen.

Im Übrigen sei auch auf § 3 des Mietvertrages zu verweisen, der einen umfangreichen Katalog enthalte, welcher die Vermieterin ungeachtet des Kündigungsverzichtes zu einer Bestandvertragsbeendigung ermächtige.

Die monatliche Gesamtbelastung aus beiden Krediten habe ursprünglich € 1.869,34 – aktuell € 1.967,77 – betragen, während die monatliche Nettomiete € 1.700,00 betrage.

Die Begrenzung der vom Vermieter zu tragenden Errichtungskosten mit € 280.000,00 netto sei fremdüblich. Die darüber hinaus, vom Mieter als Mieterinvestitionen zu tragenden Kosten bestätigten die Sinnhaftigkeit bzw. Notwendigkeit eines einseitigen Kündigungsverzichtes. Selbstverständlich seien diese Zusatzleistungen auch direkt vom Ehegatten der Bw. beauftragt worden. Warum diese Kosten definitiv zu den Errichtungskosten gehören sollten, sei weder nachvollziehbar, schlüssig oder verständlich. Eine Gegenverrechnung dieser Mieterinvestitionskosten sei weder vertraglich vereinbart noch wäre dies fremdüblich.

Die von der Betriebsprüfung rechnerisch ermittelte Quadratmetermiete von € 10,50 deute auf eine unsachliche Erhebung eines angemessenen und üblichen Entgelts hin.

Denn bei der erwähnten Nettomiete von € 1.700,00 sei insbesondere zu berücksichtigen, dass lt. Mietvertrag nicht nur die Ordinationsräume, sondern das Gesamtgrundstück mit 662 m<sup>2</sup> Grundfläche samt Außenanlage (Terrasse), zwei offenen Kleingaragen sowie neun Parkplätzen vermietet sei. Berechne man für die Zusatzflächen € 350,00, verblieben für die Ordinationsräume ca. € 1.350,00, was einer Nettoquadratmetermiete von ca. € 8,00 bis € 8,50 entspreche. Lt. Bestätigung der Raiffeisenbank X. würde die ortsübliche monatliche Nettoquadratmetermiete € 15,00 betragen. Dies würde auch vom örtlichen Bürgermeister bestätigt. Es dürfe ferner nicht übersehen werden, dass es sich um einen betrieblich nutzbaren Zweckbau handle, dessen Umbau für Wohnzwecke nur mit einem relativ großen Aufwand denkbar wäre. Warum demzufolge eine Nettomiete von € 1.700,00 (entspreche ca. 6 % p.a. auf die Gesamtinvestitionssumme) unüblich sein sollte, sei unverständlich.

Auch die direkte Vorschreibung von Nebenkosten an den Mieter entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens und dürfe nicht als fremdunüblich betrachtet werden. Dass der Umfang eines als Betriebskosten weiterverrechenbaren Versicherungsschutzes im Bestandvertrag explizit angeführt worden sei, ergebe sich aus mietrechtlichen Überlegungen, da – sofern im Bestandvertrag nicht explizit angeführt – nur gewisse Versicherungsteile als Betriebskosten weiterverrechenbar seien. Auch die auf den Mieter übertragene Verpflichtung für den Winterdienst selbst Sorge zu tragen sei bei Einzelobjekten gang und gäbe und diene – abgesehen vom abgekürzten Beauftragungsweg – auch der Haftungsreduktion des Liegenschaftseigentümers. Dass die Betriebskosten soweit wie möglich direkt dem Bestandnehmer vorgeschrieben worden seien, sei wiederum bei Einzelobjekten der Regelfall und keinesfalls als fremdunüblich anzusehen.

Bezüglich der Zahlung der Miete sei in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Mai 2008 ausgeführt worden, dass „die Rückzahlung des Kredites für die Baukosten dadurch erfolgt, dass die monatliche Miete direkt auf dieses Konto überwiesen wird.“ Gemeint sei, dass – wie aus den der Betriebsprüfung zur Verfügung stehenden Unterlagen und Kontoauszügen leicht ersichtlich sei – ein sogenanntes Vorschusskonto im Sinne eines Girokontos eingerichtet worden sei, von dem nicht nur die diversen Überweisungen an die Baufirma, Gemeindeabgaben, Zinszahlungen usw. getätigt worden seien, sondern auf diesem Konto seien auch die Überweisungen der Miete für Oktober, November und Dezember 2007 eingegangen. Das Konto weise zum 31. Dezember 2007 einen Minusstand von € 28.192,65 aus. Dieses Konto fungiere weiterhin als Kontokorrentkonto, auf welchem die monatlichen

Mietzahlungen in Höhe von € 2.040,00 brutto eingingen und es seien von diesem seit Anfang 2008 die monatlichen Kreditrückzahlungen vorgenommen worden.

Auch die Finanzamtsrückzahlungen seien auf das Vorschusskonto erfolgt. Wie bei jedem Gebäudeneubau größeren Umfangs üblich sei die Finanzierung während der Bauphase über ein Vorschusskonto erfolgt und seien die Vorsteuerrückzahlungen zur zwischenzeitigen Reduktion des Vorschusskontos verwendet worden. Der nach Endabrechnung der Bautätigkeit wie auch der Fremdfinanzierung verbleibende Negativsaldo sei am Vorschusskonto verblieben und sei zum 31. Dezember 2007 mit einem Minussaldo von rd. € 28.000,00 zu Buche gestanden. Dieser Betrag sei selbstverständlich von der Bw. als Liegenschaftseigentümerin und Bauherrin, in welcher Form auch immer, zu finanzieren gewesen.

#### Zwischenresümee

Entgegen der Feststellung im Betriebsprüfungsbericht, dass bei einheitlicher Gesamtbetrachtung sämtlicher Verträge somit von einer ungewöhnlichen Gestaltung auszugehen sei, liege ihres Erachtens unter Beachtung sämtlicher Verträge eine jedenfalls auch und gleichfalls gegen Dritte übliche Vorgangsweise vor.

In weiterer Folge komme die Betriebsprüfung zum Schluss, dass die gewählte Konstruktion nur vor dem steuerlichen Hintergrund verständlich sei, dass dem Ehegatten als Arzt keine Vorsteuerabzugsberechtigung zukomme bzw. der durch das Einkommenssplitting entstehenden Progressionsermäßigung diene. Selbst bei dieser steuerlichen Teilbetrachtung übersehe die Betriebsprüfung, dass dem jetzigen Vorteil des Vorsteuerabzuges auf Dauer die Vermietung zuzüglich 20 % Umsatzsteuer gegenüberstehe. Rein zum Nominale gerechnet (ohne Wertsicherung usw.) sei in den nächsten zehn Jahren mit einer Umsatzsteuerbelastung von über € 40.000,00 zu rechnen.

Weiters werde negiert, dass für den Mieter im Falle einer Eigeninvestition unter Berücksichtigung der Bruttoherstellungskosten wie auch Zinsen sogar eine Mehrbelastung anfallen würde (siehe diesbezüglich die per E-Mail am 30. Juni 2008 an die Betriebsprüfung übermittelte zusätzliche schriftliche Stellungnahme). Der Progressionsvorteil sei, da die Bw. nichtselbständige Einkünfte von ca. € 9.500,00 beziehe, mit ca. 38,75 % zu 50 % eher als gering einzustufen und handle es sich insbesondere in den ersten Jahren sogar um einen nicht unbedeutlichen Steuernachteil. Während zB der Werbungskostenüberschuss 2006 und 2007 mit insgesamt ca. € 11.000,00 bei der Bw. zu keinerlei ertragsteuerlicher Ersparnis führe, wäre bei einem Eigeninvestment durch den Ehegatten ein entsprechender Ertragsteuervorteil gegeben. Wie sich somit zeige und im Zuge der Betriebsprüfung auch

wiederholt versucht worden sei, verständlich zu machen, seien die Gründe für die gewählte Gestaltung keinesfalls in „ausschließlich steuerlichen Vorteilen“ zu suchen.

Die weiters von der Abgabenbehörde aufgeworfene Unterstellung, dass „im Normalfall ein Mieter die Gelegenheit Eigentum zu erwerben ergreifen würde (keine Mehrkosten gegenüber einer reinen Miete)“ stelle einerseits eine nicht haltbare Auslegung dar und würde andererseits dazu führen, dass die Abgabenbehörde in rein unternehmerische Entscheidungen eines Einzelnen eingreifen würde. Unter dieser Annahme dürfe ein Unternehmer nie ein Bestandobjekt mieten und auch kein Finanzierungsleasing eingehen. Dies würde wohl einen durch nichts zu rechtfertigenden Eingriff in die Entscheidungsfreiheit eines jeden Unternehmers darstellen. Unabhängig davon sei der Hinweis, dass bei Eigentumserwerb keine Mehrkosten gegenüber einer reinen Miete gegeben wären sachlich unrichtig.

Selbst wenn dem so wäre, stehe es jedem Unternehmen frei, die Art der Finanzierung, Sicherung von notwendigen Unternehmensräumlichkeiten usw. frei zu entscheiden und zu wählen. Dem Nachteil einer Mietzahlung, die langfristig gesehen, in der Regel immer zu einer Mehrbelastung führe, stehe die Mobilität eines Bestandnehmers, die Vermeidung eines Finanzierungs- und Zinssatzrisikos gegenüber. Warum der Bestandnehmer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Erwerber eines wirtschaftlichen Eigentums und zugleich de facto als unkündbarer Hauptmieter anzusehen sei, sei für sie nicht nachvollziehbar.

Die Kreditrückführungen erfolgten jedenfalls nicht ausschließlich durch Mietzahlungen des Ehegatten. Auch der Hinweis, dass durch das Recht auf jederzeitige Unter Vermietung die Bw. die Möglichkeit auf Änderung des Marktes zu reagieren verliere, könne wohl keinesfalls gegen sie interpretiert werden. Dass eine Unter Vermietung wie im Bestandvertrag angeführt, eingeschränkt auf Ärzte, Therapeuten und Masseure erfolgen könne, sei unzweifelhaft fremdüblich und entspreche wohl eindeutig dem aktuellen Trend im Bereich des Gesundheitswesens zur Bildung von Gruppenpraxen. Der Hinweis, dass die Bw. die Möglichkeit auf Änderungen des Marktes zu reagieren verliere, sei wohl ein generelles Kennzeichen von langfristigen (Bestands-) Verträgen. Warum dadurch die Begründung der Unternehmereigenschaft (Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative) nicht gegeben sein sollten, sei wiederum nicht nachvollziehbar. Unternehmerrisiko trage die Bestandgeberin wohl in mehrfacher Hinsicht, wie zB das Risiko eines Leerstandes, wesentlicher Sanierungsarbeiten, Finanzierungsrisiko und Verlust des Bestandsobjektes. Die Unternehmerinitiative sei wohl bereits im Zeitpunkt der Anschaffung, Planung, Bauführung usw. nachhaltig unter Beweis gestellt und seitens der Betriebsprüfung auch nicht angezweifelt worden. Nachhaltigkeit sei nach dem Verwaltungsgerichtshof auch gegeben, wenn durch einen einmaligen Vertragsabschluss ein Dauerzustand zwecks Erzielung fortlaufender Einnahmen geschaffen

werde. Nochmals sei darauf hingewiesen, dass die Bürgschaft nicht vom Bestandnehmer sondern vom Ehegatten in üblicher Art und Weise eingegangen worden sei und selbst diese Bürgschaft nicht vor dem Risiko des Verlustes des Bestandsobjektes schützen würde. Aus ihrer Sicht sei daher die Gesamtkonstruktion weder ungewöhnlich noch unangemessen. Auch bringe sie weder wesentliche ertrags- noch umsatzsteuerliche Vorteile.

Warum das Thema Haftungsbeschränkung im Vermögensbereich des Ehegatten als objektiv gesehen unzureichend qualifiziert werde, sei leider nicht verständlich. Dass sich in den letzten Jahren das Haftungsrisiko insbesondere bei selbständigen Ärzten wesentlich erhöht habe, könne jeder Schadensstatistik entnommen werden. Leider liege es auch im Wesen von Haftpflichtversicherern, im Leistungsfalle danach zu trachten, entweder leistungsfrei zu bleiben oder sich regressieren zu können. Auch seien Themen wie Nachhaftung (nach Beendigung einer Versicherung) Dauerthemen im Ärztebereich. Aus ihrer Sicht bestehe daher generell im Gesundheitswesen ein nicht unbedeutliches, sehr langfristiges Haftungsrisiko, welches nicht auszuschließen sei.

Das im Zuge der Betriebsprüfung ebenso vorgebrachte Argument, die Bw. strebe einen eigenen langfristigen Vermögensaufbau („Vorsorgewohnung“ zur Altersvorsorge) unter Ausnutzung sich bietender Chancen, aber auch unter Einsatz ihres eigenen Einkommens an, werde seitens der Betriebsprüfung keineswegs beachtet.

## 2) Rechtliche Würdigung

### a) Angehörigenvereinbarungen

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung würden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen müssten kumulativ vorliegen und beruhten auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wobei ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen dürfe (vgl. Rz 1131 EStR 2000 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Die Publizitätswirkung (im konkreten Fall Mietvertrag) sei durch Vorlage gegenüber dem Finanzamt bereits im Jahr 2007 eindeutig gegeben. Auch sei der Inhalt des Bestandsvertrages eindeutig, klar und jeden Zweifel ausschließend.

Der Bestandsvertrag sei ihres Erachtens in sämtlichen Bestandteilen wie Beschreibung des Mietgegenstandes, Vertragsdauer (samt Kündigungsverzicht der Vermieterin auf 25 Jahre bei gleichzeitiger Aufrechterhaltung der Kündigung aus wichtigem Grund), Mietzins, Wertsicherung, Erhaltung und Reparaturen, Investitionen samt Investitionsablöse usw. fremdüblich.

Bezüglich des Kündigungsverzichtes der Vermieterin sei dies bei höheren Mieterinvestitionen gang und gäbe.

Die Höhe des Mietzinses sei unter dem Gesichtspunkt des im § 1 des Bestandsvertrages umschriebenen Mietgegenstandes zu sehen. Weiters sei der Fremdvergleich (gemeint wohl: Mietzins) der Empfehlung des Sachverständigenverbandes wie auch bekannter Vergleichsmieten im Bereich Graz-Umgebung angemessen.

Dass die Bestandgeberin eine sich bietende Chance wahrgenommen habe, könne man ihr nicht zum Vorwurf machen (siehe zB VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013).

#### b) Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten

Nach Rechtsprechung und Literatur sei Missbrauch eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde. Es sei dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheine, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenke oder ob er ohne das Resultat der Steuervermeidung einfach unverständlich wäre. Die Anwendbarkeit des § 22 setze neben dem objektiven Element der ungewöhnlichen und unangemessenen Gestaltung auch ein subjektives Element (die Absicht der Steuervermeidung) voraus. Eine ungewöhnliche Gestaltung sei allerdings kein Missbrauch im Sinne des § 22, wenn für sie außersteuerliche Gründe vorlägen. Beispielsweise würden mietrechtliche, gewerberechtliche und sozialversicherungsrechtliche Gründe genannt.

Im gegenständlichen Fall liege weder eine ungewöhnliche Vorgangsweise vor – die Vermietung von Bestandobjekten an nahe Angehörige bzw. eigene Kapitalgesellschaften (siehe zuletzt UFS 23.6.2008, RV/0798-W/08 und UFS 24.6.2008, RV/0799-W/08) sei wohl nicht ungewöhnlich – noch liege Unangemessenheit vor (wie bereits in den bisherigen Ausführungen wiederholt dargestellt). Weiters habe zu keinem Zeitpunkt die Absicht der Steuervermeidung bestanden, sondern seien vielmehr die wiederholt ins Treffen geführten Gründe (langfristiger Vermögensaufbau der Bestandgeberin, Verweigerung der Eigentumsschaffung aus Haftungsüberlegungen durch den Bestandnehmer) entscheidungsrelevant gewesen.

Dem Vorwurf, dass wirtschaftlicher Eigentümer nicht die zivilrechtliche Eigentümerin, die Bw., sondern der Bestandnehmer, ihr Ehegatte sei, sei ebenso zu widersprechen. Gemäß Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Mai 1995, 93/15/0095 falle zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums seien (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung) auszuüben in der Lage sei und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, dh. auf die Zeit der möglichen Nutzung geltend machen könne.

Im gegenständlichen Fall lägen mit den üblichen Schranken eines Bestandvertrages sowohl die positiven Befugnisse wie auch die negativen Befugnisse des Eigentumsrechtes in der Hand der Bestandgeberin. Der Verwaltungsgerichtshof verweise im vorhin zitierten Erkenntnis beispielsweise darauf, dass Mieter in der Regel nicht wirtschaftliche Eigentümer des Mietgegenstandes werden würden. Daran ändere ihres Erachtens (siehe zB VwGH 17.4.1989, 88/15/0097) auch die Möglichkeit der – eingeschränkten – Untervermietbarkeit nichts. Siehe diesbezüglich auch § 2 des Mietvertrages (Nutzung nur als Arztpraxis).

#### Unternehmereigenschaft

Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG 1994 liege unter Berücksichtigung obiger Ausführungen wohl eindeutig vor. Bezuglich Nachhaltigkeit sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 1969, 364/68, in welchem die Unternehmereigenschaft bejaht werde, wenn durch einen einmaligen Vertragsabschluss ein Dauerzustand zwecks Erzielung fortlaufender Einnahmen geschaffen worden sei, zu verweisen. In diesem Sinne sei auch auf den Kommentar von Ruppe, der unter Tz 50 zu § 2 weiterführende Literatur anführe, hinzuweisen.

Wie aus der vorgelegten Prognoserechnung ersichtlich sei, könne auch nicht von Liebhaberei ausgegangen werden.

In der am 23. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der bevollmächtigten Vertreterin der Bw. das Vorbringen im bisherigen Verfahren wiederholt und um die Ausführungen in der ergänzenden Stellungnahme zur Berufung vom 21. November 2011 ergänzt.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (VwGH 17.12.2001, 98/14/0137).

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen nahen Angehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (vgl. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist unbestritten, dass der Ehegatte der Bw. zur Besicherung des von seiner Ehegattin mit einer Laufzeit von 25 Jahren am 14. Dezember 2006 mit der Raiffeisenbank X. zur Finanzierung der Errichtungskosten des Mietobjektes – Arztpraxis samt offene Kleingarage und Außenanlagen – abgeschlossenen Abstattungskreditvertrages über € 280.000,00 am 14. Dezember 2006 einen Bürgschaftsvertrag, wonach er dafür die Haftung als Bürge und Zahler zur ungeteilten Hand übernimmt, abgeschlossen hat.

Die Bw. hat als Eigentümerin der Liegenschaft und Vermieter mit ihrem Ehegatten als Mieter am 18. April 2007 den bereits mündlich abgeschlossenen Mietvertrag schriftlich im Wesentlichen wie folgt gefasst:

#### „§ 1 Mietgegenstand“

Gegenstand dieses Mietvertrages ist die Liegenschaft KG 00000Z, Grundstück 14/11, im Ausmaß von 662 m<sup>2</sup> sowie das darauf vom Vermieter zu errichtende Gebäude.

Der Vermieter errichtet nach den Wünschen des Mieters eine Arztpraxis mit einer Fläche von ca. 160 m<sup>2</sup> sowie die Außenanlage mit einer Terrasse, wobei vereinbarungsgemäß die Inneneinrichtungen etc. vom Mieter nach seinen Wünschen auf eigene Kosten vorzunehmen sind. Weiters wird das Investitionsvolumen des Vermieters mit netto € 280.000,-- für das Gebäude sowie für eine angeschlossene offene Kleingarage für 2 PKW und 9 Parkplätze samt Außenanlage limitiert. Allenfalls darüber hinausgehende Herstellkosten hat der Mieter zu tragen.

#### § 2 Mietzweck

- (1) Der Vermieter vermietet und der Mieter mietet den Mietgegenstand ausschließlich zu geschäftlichen Zwecken. Dieser geschäftliche Zweck bezieht sich einzig und allein auf die Verwendung des Mietgegenstandes als Arztpraxis.
- (2) Eine Änderung des Mietzweckes ohne ausdrückliche, schriftliche, vorherige Zustimmung des Vermieters ist unzulässig.

#### § 3 Vertragsdauer

- (1) Das Mietverhältnis beginnt mit Fertigstellung, somit ab Oktober 2007, und wird auf unbestimmte Zeit vereinbart. Die Kündigungsfrist beträgt 6 Monate und ist zu jedem 30.06. und 31.12. als Kündigungstermin zulässig. Die Mietzahlung beginnt im Oktober 2007.
- (2) Der Vermieter verzichtet für 25 Jahre, somit bis einschließlich 30. September 2032 auf eine Aufkündigung oder vorzeitige Auflösung des Mietverhältnisses, außer es liegen im Bereich des Mieters die im Folgenden angeführten oder sonstige wichtige Kündigungsgründe in analoger Anwendung der mietrechtlichen Kündigungsbestimmungen vor:

Z 1: ...

#### § 4 Mietzins

(1) Der vom Mieter für die Überlassung des Mietgegenstandes zu entrichtende Mietzins besteht aus Hauptmietzins, den Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben, dies jeweils zuzüglich der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe.

(2) Da der Mietgegenstand ausschließlich zu geschäftlichen Zwecken dient, wird ein insbesondere nach Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattung und Erhaltungszustand angemessener monatlicher Hauptmietzins von € 1.700,00 netto vereinbart.

...

(5) Der Mieter verpflichtet sich einen Winterdienst auf eigene Rechnung zu beauftragen.

(6) Ein seitens des Vermieters abgeschlossener umfassender Versicherungsschutz (inklusive Sturm-, Wasser- sowie Glasschaden) wird als Betriebskosten an den Mieter weiterverrechnet.

...

(8) Die Vertragsteile sind in Kenntnis der §§ 934 und 935 ABGB und verzichten auf die Anfechtung dieses Vertrages wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes aus den in § 935 2. und 3. Halbsatz angeführten Gründen. Der Mieter erklärt, dass der vereinbarte Mietzins nach Vergleich mit anderen Mietobjekten, seiner besonderen Vorliebe für dieses Mietobjekt entspricht.

## § 8 Erhaltung und Reparaturen

(1) Der Mieter ist verpflichtet den Mietgegenstand in demselben guten und brauchbaren Zustand wie übernommen auf seine Kosten zu erhalten und zu pflegen. Der Mieter hat den Mietgegenstand und seine Einrichtungen so zu warten und in Stand zu halten, dass dem Vermieter kein Nachteil erwächst und dass bei Beendigung des Mietverhältnisses eine ungesäumte Weitergabe an einen Mietnachfolger möglich ist (dies alles bei sonstiger Ersatzvornahme durch den Vermieter auf Kosten des Mieters)."

Es bedarf nach Ansicht des erkennenden Senates wohl keiner näheren Ausführungen, dass ein familienfremder Mieter unter den Bedingungen des gegenständlichen Mietvertrages keinesfalls bereit gewesen wäre, zur Besicherung des von der Vermieterin zur Finanzierung der Errichtung des Mietobjektes abgeschlossenen Kreditvertrages als Bürge und Zahler gegenüber dem kreditierenden Bankinstitut zu haften. Denn zusätzlich zu der nicht unbedeutlichen monatlichen Belastung (Miete in Höhe von € 1.700,00 netto zuzüglich Betriebskosten, Kosten für den Winterdienst und für die Erhaltung und Pflege des Mietobjektes) auch noch das Risiko als Bürge und Zahler zur Zahlung des aushaftenden Kreditbetrages in Höhe von ursprünglich € 280.000,00 zu übernehmen wäre wohl kein wirtschaftlich vernünftig denkender fremder

Mieter bereit gewesen. Denn die Sicherstellung der Finanzierung der Errichtungskosten des Mietobjektes obliegt wohl dem Vermieter und ist in seinem Unternehmerrisiko begründet (vgl. UFS 11.1.2010, RV/0402-S/08).

An dieser Beurteilung vermögen die Berufungsausführungen, wonach der Ehegatte der Bw. auch als Bürge und Zahler auf Grund der auf der Liegenschaft lastenden Pfandrechte ein ohnedies eingeschränktes Haftungsrisiko habe, vor dem Hintergrund der Bestimmungen der §§ 1357 und 1360 ABGB nichts zu ändern. Denn einerseits normiert § 1357 ABGB, dass, wer sich als Bürge und Zahler verpflichtet hat, als ungeteilter Mitschuldner für die ganze Schuld haftet und dass es von der Willkür des Gläubigers abhängt, ob er zuerst den Hauptschuldner, oder den Bürgen oder beide zugleich belangen wolle und andererseits bietet nach § 1360 ABGB auch ein bestehendes Pfandrecht keinen Schutz vor einer vorrangigen Inanspruchnahme des Bürgen und Zahlers.

Diese Bestimmung lautet nämlich:

Wenn dem Gläubiger vor oder bei Leistung der Bürgschaft noch außer derselben von dem Hauptschuldner, oder einem Dritten ein Pfand gegeben wird; so steht ihm zwar noch immer frei, den Bürgen der Ordnung nach (§ 1355) zu belangen; aber er ist nicht befugt, zu dessen Nachteil sich des Pfandes zu begeben.

Zur Argumentation der Bw., ihr Ehegatte habe die Bestandsvariante der Eigentumsvariante mit Rücksicht auf das bei Ärzten bestehende hohe Haftungsrisiko vorgezogen, was ihr aber unter Bedachtnahme auf die unternehmerische Dispositionsfreiheit nicht zum Vorwurf gemacht werden könne, ist Folgendes auszuführen:

Die Bw. übersieht, dass die Abgabenbehörde mit der Nichtanerkennung des Bestandverhältnisses ihrem Ehegatten nicht die grundsätzliche Möglichkeit der Nutzung von Betriebsliegenschaften im Wege eines Bestandvertrages abspricht, sondern diesem im vorliegenden Fall mit Rücksicht auf die nicht fremdübliche Gestaltung – kein fremder Mieter würde, wie oben ausgeführt, unter den gegebenen Bedingungen sich als Bürge und Zahler zur Sicherstellung der Finanzierungsverbindlichkeit des Vermieters zur Verfügung stellen – die steuerliche Anerkennung versagt werden muss. Damit erübrigen sich jedoch weitere Ausführungen zu den Beweggründen, die den Ehegatten der Bw. zur Mietvariante veranlasst haben.

Auch die Ausführungen, wonach der Ehegatte der Bw. die Bürgschaft nicht als Bestandnehmer, sondern in seiner Eigenschaft als Ehegatte in üblicher Art und Weise eingegangen sei, ändern nichts daran, dass die Bürgschaft zur Besicherung der Kreditverbindlichkeit im Zusammenhang mit der Errichtung des Mietobjektes eingegangen

worden ist und damit in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Mietverhältnis steht und daher jedenfalls auch in die Prüfung des Mietverhältnisses unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleiches einbezogen werden muss.

Gemäß § 935 ABGB kann die Anwendung des § 934 vertraglich nicht ausgeschlossen werden; er ist jedoch dann nicht anzuwenden, wenn jemand erklärt hat, die Sache aus besonderer Vorliebe um einen außerordentlichen Wert zu übernehmen; wenn er, obgleich ihm der wahre Wert bekannt war, sich dennoch zu dem unverhältnismäßigen Werte verstanden hat; ferner, wenn aus dem Verhältnisse der Personen zu vermuten ist, dass sie einen, aus einem entgeltlichen und unentgeltlichen vermischten, Vertrag schließen wollten; wenn sich der eigentliche Wert nicht mehr erheben lässt; endlich, wenn die Sache von dem Gerichte versteigert worden ist.

Da die Bw. als Vermieterin und ihr Ehegatte als Mieter im Mietvertrag unter § 4 Abs. 8 ausdrücklich aus den Gründen des zweiten und dritten Halbsatzes des § 935 auf die Anfechtung des Mietvertrages wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes verzichten und der Mieter erklärt, dass „der vereinbarte Mietzins, nach Vergleich mit anderen Mietobjekten, seiner besonderen Vorliebe für dieses Mietobjekt entspricht“ ist die Vereinbarung des Mietzinses offenkundig nicht nach objektiven Kriterien, wie Orientierung an ortsüblichen Mietzinsen erfolgt, sondern findet ihre Begründung ausschließlich im Angehörigenverhältnis.

An dieser Beurteilung vermag daher auch die im Zuge der Berufung vorgelegte Bestätigung der Raiffeisenbank X. vom 6. Oktober 2008 über die für die Bankstelle Z. bezahlte monatliche Quadratmetermiete von € 15,00 netto nichts zu ändern. Abgesehen davon, dass die baulichen Erfordernisse für eine Arztpraxis wohl nicht mit jenen für eine Bankstelle und damit auch die Mietzinse nicht vergleichbar sind, geht aus der vorhin zitierten Bestimmung des Mietvertrages eindeutig und unmissverständlich hervor, dass sich die Vertragsparteien im Rahmen ihrer Privatautonomie bei der Preisbildung bewusst nicht von objektiven Kriterien, sondern von subjektiven Erwägungen haben leiten lassen.

Dementsprechend kann auch aus der „Bekanntgabe – ortsübliche Mietpreise“ vom 30. Oktober 2008 der Gemeinde an den Ehegatten der Bw. – „Über Ihre Anfrage betreffend ortsübliche Mietpreise teilen wir Ihnen gerne mit, dass sich die Preisgestaltung für öffentliche und private Vermietungen/Gebäude unterschiedlich darstellt. Allgemein gesehen kann man jedoch von einer Preisregelung um € 15,00/m<sup>2</sup> incl. MWSt. ausgehen. Beispielhaft erwähne ich den Mietpreis für mein 60m<sup>2</sup> – Cafe, wofür ich € 1.200,00 Miete bezahle. Zusätzlich werden natürlich Betriebskosten in Rechnung gestellt.“ – nichts für die Bw. gewonnen werden. Denn wie vorhin dargestellt, haben sich die Vertragspartner bei der Vereinbarung des

Mietzinses bewusst nicht an objektiven Kriterien orientiert, sondern war der Ehegatte der Bw. wegen „seiner besonderen Vorliebe für dieses Mietobjekt“ bereit einen „außerordentlichen Preis“ im Sinne des § 935 ABGB zu bezahlen.

Da auf Grund der obigen Ausführungen weder die Übernahme der Bürgschaft durch den Mieter noch die Bestimmung des vereinbarten Mietzinses einem Fremdvergleich standhält und nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenvereinbarungen kumulativ erfüllt sein müssen, erübrigt sich die Prüfung der beiden übrigen Kriterien (Publizität und Inhaltserfordernisse). Somit liegt in umsatzsteuerlicher Hinsicht keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 vor und in einkommensteuerlicher Hinsicht stellt das strittige Mietverhältnis keine Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung dar. In diesem Sinn sind wohl auch die Berufungsausführungen, wonach die Bw. einen „langfristigen Vermögensaufbau (Vorsorgewohnung zur Altersvorsorge) anstrebt“, zu interpretieren.

Auf Grund des Umstandes, dass das strittige Mietverhältnis infolge mangelnder Fremdüblichkeit steuerlich nicht anzuerkennen ist, erübrigt sich die Prüfung, ob die in Rede stehende Vereinbarung einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 22 BAO darstellt. Damit ist aber eine Auseinandersetzung mit den diesbezüglichen Berufungsausführungen jedenfalls entbehrlich. Soweit sich die Ausführungen in der ergänzenden Stellungnahme zur Berufung vom 21. November 2011, ausgehend vom Urteil des EuGH vom 22.12.2010, C-103/09, *Weald Leasing* und dem Erkenntnis des VwGH vom 31.3.2011, 2008/15/0115, 0116, mit der Problematik missbräuchlicher Gestaltungen im Bereich der Umsatzsteuer bzw. Einkommensteuer befassen, erübrigt sich daher ebenfalls eine nähere Auseinandersetzung.

Auch aus den übrigen Ausführungen, wonach die Übernahme der Haftung durch den Ehegatten der Bw. für ihre Finanzierungsverbindlichkeiten „in keinem Zusammenhang mit der Einkunftsquelle Vermietung stehe und die Bürgschaft für den Bankkredit familiär veranlasst sei“, kann nichts für den Rechtsstandpunkt der Bw. gewonnen werden. Denn gerade das Eingeständnis, dass die beim Ehegatten der Bw. vorhanden gewesene Bereitschaft zur Übernahme der Haftung als Bürge und Zahler ausschließlich durch die familiäre Bande zwischen Ehegatten bedingt war, dokumentiert nach Ansicht des erkennenden Senates eindeutig und unzweifelhaft die mangelnde Fremdüblichkeit. Diese Würdigung wird auch durch die weiteren Ausführungen, dass die „gewählte Konstruktion dem eigenen Vermögensaufbau der Bw. zum Zweck einer inflationsgeschützten Pensionsvorsorge (die Eigenpension werde infolge geringer Versicherungsmonate bzw. Bemessungsgrundlage eher gering ausfallen) diene“ zweifelsfrei untermauert. Denn es bedarf wohl keiner weiteren

Ausführungen, dass der Ehegatte der Bw. als wirtschaftlich vernünftig handelnder Unternehmer gegenüber einem fremden Vermieter keinesfalls bereit gewesen wäre, die Ausgestaltung des Mietverhältnisses einschließlich der Sicherstellung der Fremdfinanzierung der Errichtungskosten des Mietobjektes durch seine Haftungsübernahme unter besonderer Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und Bedürfnisse des Vermieters zu akzeptieren.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 23. November 2011