



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 6. November 2006 gegen den Bescheid des FA, vom 29. September 2006 gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Zeitraum 10-12/2005 nach der am 16. Oktober 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich ist die Nichtanerkennung der Vermietung einer Garage samt Heizhaus von der Ehefrau an den Ehemann. Berufungswerberin (Bw.) ist die Ehefrau, Grundeigentümer ist der Ehegatte. Auf dem berufungsgegenständlichen Grundstück befindet sich der gemeinsame Wohnsitz der Bw. und ihres Ehegatten sowie die Zahnarztpraxis des Ehegatten. Außer der berufungsgegenständlichen Tätigkeit bezieht die Bw. nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis zu ihrem Ehegatten.

a) Bescheid

Nach Durchführung einer Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum 10/2005 bis 12/2005 traf der Prüfer in der Niederschrift vom 5. Juli 2006 (Akt Seite 12f) die Feststellung, dass die Vermietung an den Ehegatten des als Superädifikat auf dem Grund des Ehegatten errichteten Gebäudes (Garage/Heizhaus) mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt werde. Die daraus erzielten Einnahmen seien einkommen- und umsatzsteuerlich irrelevant, die geltend gemachten Ausgaben und Vorsteuern daher nicht abzugsfähig.

Das Finanzamt (FA) folgte diesen Feststellungen und erließ am 29. September 2006 (AS 10f) einen Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO, in dem es feststellte, dass die Umsatzsteuervorauszahlung für den Zeitraum 10-12/2005 nicht festzusetzen sei. Das FA führte zur Begründung aus, mit Mietvertrag vom 2. Jänner 2006 sei zwischen den Ehegatten (Bw. und ihr Ehemann) folgende Vereinbarung getroffen worden: Die Bw. vermiete an ihren Gatten eine im Bau befindliche Garage samt Heizhaus. Die Garage samt Heizhaus werde mit Verbindungstür an das bestehende Wohnhaus und die Zahnarztpraxis errichtet. Diese Baumaßnahme werde auf dem Geschäftsgrundstück (unter Anführung von Adresse, Parzellennummer und Einlagerzahl) durchgeführt, das im alleinigen Eigentum des Ehegatten stehe. Im Ansuchen vom 18. März 2002 sei der Ehegatte der Bauwerber, an den auch der Bescheid vom 24. Juni 2002 gerichtet sei, mit dem die Baubewilligung erteilt worden sei. Zur Verwendung des vermieteten Objektes sei anzumerken, dass die Garage über zwei Etagen verfüge. Nach Aussagen der Bw. werde die untere Etage zur Gänze als Heizraum (Pelletsheizung) und Lagerraum für Pellets genutzt. Laut dem der Außenprüfung vorliegenden Plan sei auch die Errichtung einer Schwimmhalle inkludiert. Die gegenständliche Liegenschaft sei als Geschäftsgrundstück-Betriebsgrundstück bewertet, das darauf befindliche Gebäude werde teilweise zu Wohnzwecken und teilweise als Zahnarztordination genutzt. Aus der nur teilweise betrieblichen Nutzung des bestehenden Gebäudes sowie aus dem beabsichtigten Bau einer Schwimmhalle ergebe sich zweifelsohne, dass das gegenständliche Vermietungsobjekt zum Großteil der Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse der Familie der Bw. diene. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 könnten Aufwendungen des Steuerpflichtigen für den Haushalt und Unterhalt seiner Familienangehörigen bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden. Die umsatzsteuerliche Beurteilung basiere auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994, wonach Lieferungen oder sonstige Leistungen nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten würden, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Aufwendungen iSd. § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 seien. Auf Grund dieser Ausführungen sei das Mietverhältnis mangels Fremdüblichkeit sowie im Hinblick auf die private Veranlassung nicht anzuerkennen.

b) Berufung

In der Berufung vom 6. November 2006 (AS 1ff) brachte die Bw. vor, am 14. März 2006 habe eine Umsatzsteuerprüfung für den Zeitraum 10-12/2005 in den Räumlichkeiten der Kanzlei der steuerlichen Vertretung stattgefunden. Das Objekt der Vermietung sei am 26. April 2006 von der Prüferin besichtigt worden.

Bei der Vermietungstätigkeit handle es sich im Wesentlichen um eine Garage und ein Lager- und Heizhaus. Dem Mietverhältnis liege ein schriftlicher Mietvertrag vom 2. Jänner 2006 zu Grunde. Vermieterin sei die Bw., der alleinige Mieter sei der Ehegatte der Bw. Die gegenständliche Liegenschaft sei als Geschäftsgrundstück-Betriebsgrundstück bewertet.

In der Bescheidbegründung werde angeführt, dass die Garage über zwei Etagen verfüge und nach Aussagen der Bw. die untere Etage zur Gänze als Heizraum und Lagerraum für Pellets genutzt werde.

Laut Bw. werde das vermietete Objekt nach endgültiger Fertigstellung vom Mieter für folgende Zwecke genutzt:

1. als Parkplatz für die Mitarbeiterinnen der Zahnarztpraxis; der Garagenteil umfasse insgesamt vier Autoabstellplätze,
2. als Lager für Gipstrommeln und für Desinfektionsmittel, welche in 5 Liter Einheiten zu ca. 10 Stück aufbewahrt würden,
3. als Lager für Ersatzteile von zahntechnischen Geräten,
4. als Heizzentrale für die Pelletsheizung und
5. als Lager für den Winterbedarf an Pellets.

In der Garage befindet sich ferner ein Brunnen, der ausschließlich Ordinationszwecken diene. Zum einen übernehme dieser die Klimafunktion im Sommer, zum anderen die Gebrauchswasserversorgung der Ordination. Für private Zwecke stehe ein weiterer Brunnen im Garten zur Verfügung.

Die in den Bauplänen noch vorgesehene Schwimmhalle sei nicht errichtet worden und werde auch nicht errichtet. Es sei unzulässig, ein nicht errichtetes Objekt in die Beurteilung mit einzubeziehen. Ein Bau sei schon aus baubehördlichen Einschränkungen nicht vorgesehen, da maximal 30% der Grundstücksfläche bebaut werden dürften. Diese Grenze sei nun mit Errichtung der Garage ausgeschöpft. Dieser Punkt dürfte offensichtlich vom Architekten falsch aufgefasst worden sein und dadurch irrtümlich seinen Niederschlag im Bauplan gefunden haben.

Das Einziehen einer Betondecke als Schutz und Abdeckung für den Lagerbereich, die Pelletsheizung und den Garagenbereich sei eine bauliche Notwendigkeit. Ohne eine Betondecke wäre das Bauobjekt unvollständig und unbenutzbar. Der Umstand, dass ein Gebäude mit einer Betondecke oben abgeschlossen werde, könne der Bw. nicht als "nicht fremdüblich" zum Vorwurf gemacht werden. Derzeit würden gärtnerische Begrünungsmaßnahmen auf der Decke stattfinden. Diese seien nicht Teil der Vermietungstätigkeit. Die Ausgaben dafür würden deshalb auch zu Recht nicht angesetzt werden.

Dass das Gebäude teilweise zu Wohnzwecken und teilweise als Zahnarztordination genutzt werde, könne nicht auf eine überwiegende Privatnutzung der Garage bzw. des Heizhauses geschlossen werden, insbesondere da Parkplätze ausschließlich als Firmenparkplätze genutzt würden und die Beheizung überwiegend der Ordination diene. In diesem Zusammenhang

werde auf die letzte Außenprüfung für den Zeitraum 2000 bis 2002 der Zahnarztordination des Ehegatten der Bw. verwiesen, in welcher der Privatanteil der Energiekosten neu geschätzt worden sei. Den überwiegenden Anteil der Energiekosten trage nach wie vor die Ordination.

- Finanzierung:

Das gesamte Bauvorhaben sei aus Mitteln der Vermieterin, der Bw., finanziert worden.

- Fremdüblichkeit des Mietzinses:

Die Höhe des Mietzinses laut vorliegendem Mietvertrag sei fremdüblich bemessen. Ein Überschuss der Mieteinnahmen über die Werbungskosten sei entsprechend der Prognoserechnung geplant. Der Mietzins werde monatlich termingerecht entrichtet.

Den in der Berufung angesprochenen Betriebsprüfungsberichten betreffend den Ehemann ist zu entnehmen:

1. Für den Zeitraum 1994 bis 1996 wurde im Bericht vom 29. April 1999 festgestellt, dass das Gebäude zu 23,5% privat genutzt wird (Tz 19a und 21).
2. Für den Zeitraum 1997 bis 1998 wurde im Bericht vom 14. Mai 2001 festgestellt, dass ein Dachgeschossausbau beim Ehegatten der Bw. im Jahr 1998 begonnen wurde. Da die Fertigstellung nicht 1998 erfolgte, wurde für dieses Jahr keine Afa anerkannt (Tz 17).
3. Für den Zeitraum 2000 bis 2002 wurde im Bericht vom 31. August 2005 festgestellt, dass der Privatanteil für das Gebäude Altbestand statt wie bisher mit "22,5%" [sic!] mit 35% neu festgelegt wird (Tz 3). In den Jahren 1999 und 2000 wurde an das bestehende Wohn- und Ordinationsgebäude ein Wintergarten angebaut, der von der Betriebsprüfung betreffend den Ehegatten zur Gänze der Privatsphäre zugerechnet wurde (Tz 4). In den Jahren 1998 bis 2002 wurde ein Dachgeschossausbau vorgenommen. Von der dadurch neu entstandenen Nutzfläche wurde von der Betriebsprüfung 10% der Ordination des Ehegatten zugeordnet (Tz 5).

Laut einem Vermerk der Fachvorständin des FAes über ein Telefongespräch habe der steuerlichen Vertreter am 23. Juni 2006 (Arbeitsbogen Seite 28) angegeben, es gebe einen Bauvertragsvertrag zwischen der Bw. und ihrem Ehegatten, woraus das zivilrechtliche Eigentum der Bw. hervorgehen soll. Ein Superädifikat sei noch nicht eingetragen, sei aber angestrebt. Laut steuerlichem Vertreter sei keinesfalls geplant, ein Hallenbad zu errichten.

c) Verfahren UFS

- Vorhalteverfahren:

Im Vorhalt vom 5. Juni 2007 ersuchte der UFS die Bw. um Stellungnahme und Vorlage von Unterlagen zu folgenden Punkten:

1. Entgegen den Angaben im schriftlichen Mietvertrag vom 2. Jänner 2006 existiert laut offinem Grundbuch kein Superädifikat der Bw. Laut einem Vermerk der Fachvorständin des FAes habe der Steuerberater der Bw. im Telefongespräch am 23. Juni 2006 angegeben, dass es ein Baurecht der Bw. gebe. Die Bw. wurde um Vorlage diesbezüglicher schriftlicher Unterlagen (Verträge) ersucht.

2. In der Berufung gab die Bw. an, dass die Garage mit 4 Parkplätzen für die Mitarbeiterinnen der Zahnarztpraxis des Ehemannes genutzt würde. Laut Punkt V. 2. des Mietvertrages ist es dem Mieter nicht gestattet, ohne Zustimmung der Vermieterin das Bestandobjekt oder Teile davon entgeltlich oder unentgeltlich Dritten zur Verfügung zu stellen oder sonst in irgend einer Weise weiterzugeben. Es werde daher um Vorlage der Zustimmung der Bw. ersucht.

3. Es möge mit schriftlichen Unterlagen nachgewiesen werden, dass das gesamte Bauvorhaben, wie in der Berufung angegeben, aus Mitteln der Bw. finanziert wurde. Als Bauwerber scheint nur der Ehegatte auf, der auch alleiniger Grundeigentümer ist.

Im Schreiben vom 14. August 2007 gab die Bw. an:

1. Superädifikat: Im Grundbuch sei kein Superädifikat eingetragen worden. Bei dem erwähnten Aktenvermerk betreffend Telefonat vom 23. Juni 2006 mit der Fachvorständin über ein bestehendes Baurecht könne es sich nur um ein Missverständnis handeln. Tatsächlich sei ein Superädifikatsvertrag vom Rechtsanwalt erstellt worden. Es werde eine Kopie des Vertrages übersendet, in welchem der Grundeigentümer ausdrücklich seine Zustimmung zur Errichtung der Garage und des Heizhauses gebe und zur Kenntnis nehme, dass die Superädifikate im Eigentum der Erbauerin verbleiben würden. Die Errichtung des Bauwerkes erfolge ausschließlich auf Kosten und Verantwortung der Erbauerin. Sämtliche Arbeiten seien entsprechend der Baubewilligung vom 3. November 2004 durch einen befugten Bauunternehmer durchzuführen. Inhaltlich sei dem Vertrag bereits Folge geleistet worden. Das Bauwerk sei von der Bw. auf eigene Kosten und Verantwortung errichtet worden.

2. Parkplatzbenutzung: Die Vermietung der Garage erfolge für die Ordination des Ehegatten der Bw. Dass die Mitarbeiter und darüber hinaus "besondere Patienten" die Garage benutzen dürften, sei von der Vermieterin dem Mieter erlaubt worden (unter Hinweis auf eine beigelegte Bestätigung). Bei den "besonderen Patienten" handle es sich um solche, die auf Grund einer Operation nicht sofort den Heimweg antreten könnten und in Folge dessen die Garage benutzen dürften. Dabei komme es auch vor, dass Patienten über Nacht in dafür vorgesehenen Patientenräumen in der Ordination bleiben würden (die Anfertigung einer Prothese dauere zumeist Stunden und könne dann oft erst am Folgetag fertig gestellt werden) und dadurch eine sichere Abstellmöglichkeit für den PKW benötigten. Genutzt werde die Garage auch von Mitarbeitern. Die Abstellung des PKW erfolge dabei nicht nur während der

Arbeitszeit sondern auch, wenn die Mitarbeiter beispielsweise nach einem Erste-Hilfe-Kurs auf Grund der fortgeschrittenen Zeit nicht mehr den Heimweg antreten könnten und die Nacht im oben erwähnten Patientenraum verbringen würden.

3. Finanzierung: Die Investitionen seien aus Mitteln der Vermieterin finanziert worden. In Summe hätten die Investitionen 2005 € 180.251,34 inkl. USt betragen. Davon seien € 140.969,25 von der Mieterin direkt bezahlt worden. In der Beilage würden entsprechende Nachweise (Kontoauszüge, Sparbuch) übersendet werden. Der Restbetrag in der Höhe von € 39.282,14 sei durch ein kurzfristiges Darlehen bis Juli 2007 zwischenfinanziert worden. Die entsprechende Darlehensgewährung sowie der Zahlungsbeleg über die bereits erfolgte Rückzahlung würden beiliegen. Von der Darlehenssumme würden laufende Mietzinsforderungen in Höhe von € 13.908,00 in Abzug gebracht werden. Zinsen seien bis Juli 2007 € 3.545,66 angefallen und seien ebenso überwiesen worden.

Laut diesem Vorbringen ergibt sich aus den zugleich vorgelegten Unterlagen:

	€
02.02.2005 an Baugesellschaft	109.000,00
07.12.2005 an Fa. B	29.369,25
30.12.2005 an Fa. ST	<u>2.600,00</u>
Zahlungen der Bw. gesamt laut Kontoauszüge	140.969,25
Darlehen vom Ehegatten	<u>39.282,14</u>
Bruttogesamtbetrag der Rechnungen laut Bw.	180.251,39
Darlehen vom Ehegatten	39.282,14
Mietzinsforderungen	-13.908,00
Zinsen	<u>3.545,66</u>
13.07.2007 Überweisung Bw. an Ehegatten	28.919,80

Nach dem Vorbringen der Bw. sollen somit rund 20% der oa. Bausumme vom Ehegatten vorfinanziert worden sein.

Die Bw. wolle noch vermerken, dass der Ehegatte zwar als Grundeigentümer in den Bewilligungsbescheiden als Bauwerber aufscheine, die Bw. aber maßgeblich für das Bauwerk verantwortlich sei. Aus der Niederschrift zur Bauverhandlung vom 18. Oktober 2004 sei die Bw. als Bauwerberin neben dem Ehegatten ausdrücklich erwähnt.

- Berufungsverhandlung:

In der über Antrag der Bw. abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung vom 16. Oktober 2007 wurde ergänzend ausgeführt:

Die Bw. gab an, dass es sich im gegenständlichen Fall um kein Schwimmbad handle, diesbezüglich liege eine irrtümliche Bezeichnung als Schwimmbad vor, vielmehr solle erst ein so genanntes Pflanzbecken geschaffen werden, welches ausreichend Volumen biete, um Erdreich aufzubringen. Es handle sich um eine Verschönerungsmaßnahme zur Begrünung im Privatbereich und bilde dies keinen Gegenstand des Mietvertrages.

Der steuerliche Vertreter verwies zur Finanzierung darauf, dass es zwei Quellen gegeben habe, einerseits Eigenmittel mit rund € 140.000,00 und andererseits eine Darlehensfinanzierung mit Aufrechnung gegen Mietzahlungen. Der Restbetrag sei bereits im Juli 2007 zurückgezahlt worden. Zum Superädifikat habe der steuerliche Vertreter noch ein Gespräch mit der Rechtsanwältin geführt. Diese habe ihm mitgeteilt, dass sie aus Kostengründen davon abgeraten habe, den Vertrag beim Grundbuch zu hinterlegen. Der Vertrag enthalte aber eine Aufsandungserklärung sowie einen Passus, wonach die Bw. jederzeit die Hinterlegung beim Grundbuch verlangen könne.

Über Vorhalt des Berichterstatters, dass der Superädifikatvertrag weder datiert noch unterschrieben sei, führte der steuerliche Vertreter aus, es handle sich um eine in der Kanzlei befindliche Kopie, die dem UFS aus Zeitgründen in dieser Form weitergeleitet worden sei. Es werde im Mietvertrag auf den Superädifikatsvertrag Bezug genommen und dieser Mietvertrag sei beim FA für Gebühren angezeigt worden.

Die Bw. gab diesbezüglich an, es gebe einen von ihr unterschriebenen Vertrag, über den Zeitpunkt der Unterschriftleistung könne sie derzeit nichts sagen.

Laut steuerlichem Vertreter werde das Superädifikat im Mietvertrag Punkt I Z 1 und Punkt III Z 4 erwähnt. Die Miete werde pünktlich zum Monatsersten vom Mieter entrichtet. Der Mietvertrag dauere bis 2020, sodass davon auszugehen sei, dass die Bw. ihre Investitionen durch Mieteinnahmen abdecken werde.

Laut Bw. seien überdies die Errichtung eines Schulungsraumes für Assistentinnen sowie einer kleinen Wohnung, die für Angestellte (Assistentin) als Dienstnehmerwohnung dienen soll, geplant. Konkret seien für dieses Vorhaben aber noch keine Schritte gesetzt worden, wie etwa Ansuchen an die Baubehörde, es sei lediglich mit dem Architekten dieses Vorhaben besprochen worden.

Die Vertreterin des FAes verwies auf die Niederschrift über die Bauverhandlung vom 23. März 2006 (AB Seite 81 bzw. Seite 2 der Niederschrift, letzter Absatz), wonach es sich im Zusammenhang mit den Bauplänen um einen Wellnessbereich handle und wiederum der Ehegatte der Bw. als Bauwerber aufgetreten sei und nicht die Bw.

Laut Bw. handle es sich nicht um einen Wellnessbereich sowie um eine Errichtung eines Schwimmbeckens. Der steuerliche Vertreter gab an, es gelte Missverständnissen vorzu-beugen: Bei den genannten Baulichkeiten handle es sich um einen Zubau an das bestehende Wohnhaus und um ein zukünftiges Vorhaben.

Der Berichterstatter verwies auf die Niederschrift über die Bauverhandlung vom 27. Oktober 2004 (AB Seite 69 und 70, insbesondere Seite 70 vorletzter Absatz). Der steuerliche Vertreter gab dazu an, Gegenstand der Berufung sei, dass die Räumlichkeiten einer

Pelletsheizung, Lagerräumlichkeiten, Autoabstellplätze vermietet würden und alles andere zukünftige Projekte seien, um die es aus Sicht der Bw. bei der gegenständlichen Verhandlung nicht gehe.

Die Betriebsprüferin gab an, sie habe im Frühjahr 2006 das Objekt besichtigt. Die Garage sei damals leer gewesen, im Untergeschoss habe es noch keinen Brenner und auch noch keine Pellets gegeben. Es der Prüferin aber gesagt worden, dass das Untergeschoss für die Heizung und die Pellets als Lagerräume vorgesehen seien. Die Pellets bräuchten soviel Platz, dass sonst dort nichts mehr Platz finden würde. Die Prüferin habe auch nach den Autoabstellplätzen gefragt, insbesondere ob diese von Angestellten oder Patienten benutzt würden. Daraufhin sei ihr erwidert worden, dass dies nicht vorgesehen sei, sondern würden diese Räume als Lagerräume für Gipsrollen bzw. Gipstrommeln für die Zahnarztpraxis verwendet werden. Auf der Decke habe sich damals noch eine Eisenbewehrung befunden, die nach Meinung der Prüferin den Schluss zulasse, dass noch weitere Baumaßnahmen erfolgen würden.

Der steuerliche Vertreter gab an, dass die Vermieterin ausschließlich die Räumlichkeiten vermiete. Die Nutzung erfolge ausschließlich durch den Mieter, nämlich durch die Zahnarztordination des Ehegatten. Es liege nicht im Entscheidungsbereich der Vermieterin, in welcher Weise diese Nutzung erfolge und wann sie erfolge, es sei daher unerheblich, ob die Räume im Zeitpunkt der Besichtigung der Prüferin leer gestanden seien.

Die Vertreterin des FAes führte aus, dass aus den von der Bw. vorgelegten Kontoauszügen ersichtlich sei, dass von der Bw. ein Handel mit Ärztebedarf betrieben worden sei. Die Bw. gab an, dass dieser Handel mit Ärztebedarf bereits seit einigen Jahren ruhend gemeldet und derzeit nicht aktuell sei. Befragt zu den Finanzierungsmitteln gab die Bw. an, dass diese aus ihren bisherigen Ersparnissen stammen würden.

Über Vorhalt des Berichterstatters betreffend die ungewöhnliche vertragliche Gestaltung bzw. die nichtvorhandene Möglichkeit des Vorsteuerabzuges für die ärztliche Tätigkeit des Ehegatten wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt: Es seien regelmäßig Mietzahlungen geleistet worden, sodass es sich aus seiner Sicht um ein Nullsummenspiel handle, weil die Miete mit USt belastet sei, und in Summe mehr an USt bezahlt werde, als von der Bw. derzeit an Vorsteuer geltet gemacht worden sei und der Gatte der Bw. aufgrund seiner USt-Befreiung keine Vorsteuerabzugsmöglichkeit betreffend der Mietzahlungen habe.

Über Vorhalt von Akt Seite 15 bzw. 20 (Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG sowie Widerruf der Verzichtserklärung, beide vom 26. September 2005) führte der steuerliche Vertreter aus, dass mit Zeitpunkt des Widerrufes die anteiligen Vorsteuern wieder zurückzuzahlen seien, sodass sich kein Nachteil für den Fiskus daraus ergebe.

Die Vertreterin des FAes wies darauf hin, dass noch immer laut Aussagen des steuerlichen Vertreters keine Nutzung der gemieteten Räumlichkeiten erfolgt sei, obwohl bereits Mietzahlungen seit Mitte 2005 geleistet würden. Der steuerliche Vertreter gab dazu an, es sei ausschließlich Sache des Mieters, darüber zu befinden, wann und in welcher Form er über das Mietobjekt verfüge und habe dies mit dem gegenständlichen Verfahren nichts zu tun. Die Pelletsheizung werde vom Gatten der Bw. errichtet und finanziert.

Über Vorhalt des Berichters, wonach nach Punkt I Z 2 [des Mietvertrages] der Mietgegenstand nur zu Parkzwecken verwendet werden dürfe, gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass es zwischen den Ehegatten eine Vereinbarung gebe, wonach die gemieteten Räumlichkeiten auch zur Installation einer Pelletsheizung und zur Lagerung verwendet werden könnte.

Auf die Frage nach den außersteuerlichen Gründen für die gegenständliche Konstruktion führte die Bw. aus, sie habe das deshalb gemacht, weil sie das Geld gehabt habe und weil sie im Gegensatz zu ihrem Mann Zeit für dieses Projekt gehabt habe. Außerdem habe sich die Bw. gedacht, dass es für sie ein Standbein sei, wenn sie ein Mieteinkommen erziele und zwar auch für Zeiten, wenn ihr Mann nicht mehr aktiv sein werde, hätte sie die Möglichkeit, weiterhin Mieteinnahmen zu bekommen.

Über Befragen gab die Bw. an, in ihrem und ihres Gatten Familienbesitz würden sich zwei Autos befinden, außerdem befindet sich eine weitere Garage im Wohnhaus.

Die Vertreterin des FAes gab an, aus ihrer Sicht sie die Fremdüblichkeit der Vertragsgestaltung aus folgenden Gründen zu verneinen:

- Der Vertrag betreffend das Superädifikat sei im Zuge der Betriebsprüfung nicht vorgelegt worden, er ist nicht unterzeichnet und auch nicht im Grundbuch eingetragen, was unter Fremden nicht üblich sei.
- Bauwerber sei immer der Ehegatte der Bw. gewesen.
- Aussagen der Prüferin, wonach ihr gegenüber festgehalten worden sei, dass die Garage für eine private Nutzung vorgesehen sei.
- Seit zwei Jahren werde Miete bezahlt, ohne dass es eine tatsächliche Nutzung gebe.
- Die betriebliche Nutzung werde angezweifelt, vielmehr werde eine private Nutzung aufgrund der eingereichten Baupläne in ein Mietverhältnis gekleidet.

Der steuerliche Vertreter gab an, die vom FA angeführten Punkte würden eine Wiederholung des bisherigen Vorbringens darstellen. Es gehe im gegenständlichen Fall um eine Vermietungsfrage der Bw., wobei es ausschließlich Sache des Mieters sei, in welcher Form und zu welchem Zeitpunkt das Mietobjekt [gerade] genutzt bzw. [künftig] genutzt werde. Es sei auch auf die Ausführungen der Bw. zu verweisen, wonach sie sich ein zweites Standbein schaffen wolle, sie habe das ausschließliche wirtschaftliche Risiko durch die von ihr getragenen

Investitionen übernommen. Zur Publizität im Grundbuch werde auf die eigenen Ausführungen verwiesen, wonach es aus Kostenersparnisgründen bisher zu keiner Hinterlegung der Urkunden gekommen sei. Weiters wird darauf hingewiesen, dass der Mietvertrag dem FA im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden sei und in diesem Mietvertrag mehrfach auf das Superädifikat hingewiesen worden sei.

Über Befragen durch den Beisitzer, ob seitens der Bw. für die zur Verfügungstellung des Grundstückes Pachtzahlungen geleistet worden seien, führte der steuerliche Vertreter aus, dass es sich im gegenständlichen Fall um einen Vorteilsausgleich handle, wobei bei Vertragsende im Jahr 2021 das Gebäude entschädigungslos beim Grundeigentümer verbleibe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Schreiben (Fragebogen) vom 27. September 2005 (AS 17) teilte die Bw. dem FA mit, sie habe die Vermietungstätigkeit am 1. Jänner 2004 begonnen.

Mit Schreiben an das FA vom 26. September 2005 (AS 15) gab die Bw. an, dass sie auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ab dem Kalenderjahr 2004 verzichte und ihre Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 versteuern werde.

Mit weiterem Schreiben an das FA vom 26. September 2005 (AS 20) widerrief die Bw. mit Beginn 2010 gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 die Verzichtserklärung vom 26. September 2005, welche für das "Jahr 200" eingebracht wurde und gab an, dass die fünfjährige Bindungsfrist eingehalten worden sei.

Die Bw. stellte ihrem Ehegatten eine mit 23. Dezember 2005 datierte Rechnung (AB Seite 49) für "die Miete der Garage [...] im Zeitraum 7-12/05" über € 3.060,00 zuzüglich 20% USt aus.

Am 14. Februar 2006 gab die Bw. auf elektronischem Wege eine Umsatzsteuervoranmeldung für 10-12/2005 mit einem Vorsteuerüberhang von € 29.429,90 ab (vgl. AB Seite 9).

	€	€
steuerbarer Umsatz Normalsteuersatz 20%	3.060,00	
Umsatzsteuer		612,00
Vorsteuern		<u>30.041,90</u>
Guthaben Bw.		29.429,90

Die an die Bw. gerichteten Rechnungen liegen im Arbeitsbogen der UVA-Prüfung ein (AB Seite 30 bis 42). In einem Schreiben vom 3. Mai 2006 (AB Seite 43) gab die steuerliche Vertretung an, dass irrtümlich acht Nebenraumtüren in einer Rechnung erfasst seien, obwohl sie nicht die Garage betreffen würden. Die geltend gemachte Vorsteuer sei um € 1.248,00 zu korrigieren.

Außer den Einnahmen aus der Vermietungstätigkeit erzielte die 1962 geborene Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von ihrem Ehegatten.

- Mietvertrag:

Einem am 2. Jänner 2006 von der Bw. als "Vermieterin" und ihrem Ehegatten als "Mieter" unterschrieben schriftlichen Mietvertrag (vorgelegt während der Betriebsprüfung, Arbeitsbogen Seite 11ff) ist zu entnehmen:

Präambel:

"Zwischen den Vertragsparteien wurde ein mündlicher Mietvertrag bezüglich des Mietgegenstandes gemäß Punkt I dieses Vertrages geschlossen. Hiermit wird die mündliche Vereinbarung in schriftlicher Form wiedergegeben. Weitere mündliche Nebenabreden bestehen nicht."

Punkt I. Mietgegenstand:

"1. Mietgegenstand ist die im Eigentum der Vermieterin stehende Garage samt Heizhaus auf dem Grundstück [...]. Die gegenständliche Garage verfügt über drei Abstellplätze für PKW, wobei diese auf zwei Ebenen geparkt werden. Daher verfügt die als Superädifikat errichtete Garage auch über einen Lift im Inneren.

2. Der Mitgegenstand darf nur zu Parkzwecken benutzt werden, eine Untervermietung ist nicht zulässig:"

Punkt II. Mietzeit, Kündigung:

"1. Das Bestandsverhältnis beginnt am 01.07.2005 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen."

Der Vertrag soll nicht vor 30. Juni 2020 aufkündbar sein.

Der monatliche mit 5% indexangepasste Hauptmietzins soll € 510,00 zuzüglich 20% USt (Vertrag Punkt III Z 3) und die Betriebskosten € 100,00 "zuzüglich USt" (Z 4) betragen. Laut Punkt III Z 5 soll der wertgesicherte monatliche Gesamtmietszins einschließlich Betriebskosten, laufende Abgaben und USt, € 732,00 betragen und laut Z 6 im Voraus bis zum Monatsersten auf ein Bankkonto der Vermieterin bezahlt werden. Laut Z 7 ist die Aufrechnung von Gegenforderungen des Mieters ausgeschlossen, "soweit sie nicht rechtskräftig gerichtlich festgestellt oder von der Vermieterin ausdrücklich anerkannt wurden".

Laut Punkt V Z 2 soll es dem Mieter nicht gestattet sein, ohne Zustimmung der Vermieterin das Bestandobjekt oder Teile davon entgeltlich oder unentgeltlich Dritten zur Verfügung zu stellen oder sonst in irgend einer Weise weiterzugeben.

Einem im Zuge des zweitinstanzlichen Vorhalteverfahrens mit Eingabe vom 14. August 2007 vorgelegten, von der Bw. an die "Ordination" ihres Gatten gerichteten Schreiben vom 21. Jänner 2006 betreffend Mietvertrag vom 2. Jänner 2006, Punkt 5.2. ist zu entnehmen: *"Ich gebe meine Zustimmung zur gewerblichen Nutzung der Garage betreffend das Abstellen der Fahrzeuge der Angestellten der Ordination sowie besonderer Patienten (zB durch Operation nicht fahrtaugliche Patienten)."*

- "Superädifikatsvertrag":

Laut offenem Grundbuch (vgl. AB Seite 27 zum Zeitpunkt 8.9.2006 und Auszug vom 1.6.2007) ist kein Superädifikat der Bw. ersichtlich. Auch die Bw. gibt im Schreiben an den UFS vom 14. August 2007 sowie in der Berufungsverhandlung an, dass im Grundbuch kein Superädifikat eingetragen wurde.

Mit Schreiben an den UFS vom 14. August 2007 legte die Bw. einen sechsseitigen weder datierten noch unterfertigen "Superädifikatsvertrag" vor.

In diesem Schriftstück sind als Parteien der Ehegatte als Grundeigentümer und die Bw. als Erbauerin betreffend zwei Superädifikate - Garage und Heizhaus - auf dem Grundstück des Ehegatten angegeben.

Laut Punkt I sollen auf dem Grundstück des Ehegatten zwei Superädifikate iSd. § 435 ABGB, nämlich eine Garage und ein Heizhaus errichtet werden.

Laut Punkt II soll die Errichtung ausschließlich auf Kosten der Erbauerin und entsprechend der Baubewilligung vom 3. November 2004 erfolgen.

Laut Punkt VII soll das Vertragsverhältnis mit Unterfertigung der Vertragsurkunde beginnen und am 31. Dezember 2021 enden.

Laut Punkt VIII soll bei Beendigung das Superädifikat samt Nebensachen und Zubehör entschädigungslos und lastenfrei ohne Erstattung der Errichtungskosten an den Grundstücks-eigentümer übertragen werden.

Im Schreiben an den UFS gibt die steuerliche Vertretung an, es sei ein Vertrag durch einen Rechtsanwalt "erstellt" worden, auf ein rechtsgültiges Zustandekommen wird nicht verwiesen.

Zu dem in der Berufungsverhandlung erstatteten Vorbringen, im Mietvertrag werde auf einen Superädifikatsvertrag Bezug genommen ist festzustellen, dass im Mietvertrag Punkt I Z 1 die "Garage samt Heizhaus" als "Superädifikat" bezeichnet wird und Punkt III Z 4 über eine angemessene Versicherung des "Superädifikats" abgesprochen wird. In diesen und an anderen Stellen des Mietvertrages wird somit nicht auf einen schriftlichen Superädifikatsvertrag, von dem auch kein Datum bekannt ist, verwiesen.

Da auch aus dem sonstigen Akteninhalt kein Datum eines Superädifikatsvertrages ableitbar ist, kann in freier Beweiswürdigung nicht festgestellt werden, dass es einen von der Bw. unterschriebenen Vertrag gibt. Auch die Bw. konnte in ihrer diesbezüglichen Aussage in der Berufungsverhandlung kein Datum über eine Unterschriftenleistung nennen.

- Finanzierung:

Die Bw. legte dem UFS folgende Kopien vor:

Einer schriftlichen Darlehensgewährung vom 15. Jänner 2006 ist zu entnehmen, dass der Ehegatte der Bw. ein Darlehen in Höhe von € 39.282,14 mit einem Zinssatz 5% zuzählt. Das "Darlehen" soll spätestens am 15. Juli 2007 zurückgezahlt werden. Eine Gegenverrechnung ausstehender Mieten werde "gestattet".

Aus der Kopie einer Seite eines Sparbuches und drei Kontoauszügen ergibt sich, dass die Bw. am 1. Februar 2005 € 109.000,00 von einem auf ihren Namen lautenden Sparbuch abhob und auf ihr Konto einzahlte. Am 2. Februar 2005 erfolgte vom Konto eine Überweisung von € 109.000,00 laut handschriftlichem Vermerk an eine Baugesellschaft. Vom Konto der Bw. erfolgten Abbuchungen am 7. Dezember 2005 über € 29.369,25 und am 30. Dezember 2005 über € 2.600,00. Laut schriftlichen Anmerkungen auf den Kontoauszügen sollen die Zahlungen an die Firmen B und ST gegangen sein, die Firma W sei "irrtümlich" nicht von der Bw. bezahlt worden. Am 13. Juli 2007 zahlte die Bw. von ihrem Sparbuch € 28.919,80 auf ihr Konto ein und überwies diesen Betrag am selben Tag auf das Konto ihres Ehegatten.

Der Betrag € 109.000,00 entspricht dem Restbetrag der Rechnung der Baugesellschaft vom 10. Jänner 2005, laut Rechnung wurden bisher € 24.000,00 bezahlt (Gesamtbetrag der Rechnung brutto € 133.000,00, AB Seite 31). Der Betrag € 29.369,25 entspricht der Summe der Rechnungen der Firma B, Holz-Türen-Fenster, vom 13. Oktober 2005 über brutto € 3.838,80 und vom 31. Oktober 2005 über brutto € 25.530,45 (AB Seite 35 bis 40). Die € 2.600,00 entsprechen dem Bruttbetrag der Rechnung der Firma ST, Bad-Fliesen-Elektro-Heizung-Alternativenergien, vom 31. Oktober 2005 (AB Seite 42).

Auf die nach Vorbringen der Bw. erstellte Tabelle in Punkt c der Berufungsentscheidung wird hingewiesen.

- Bauverfahren:

Im Bauverfahren trat immer nur der Ehegatte auf, in keiner Weise die Bw.:

Mit Schreiben vom 18. März 2002 (AB Seite 53) stellte der Ehemann der Bw. im eigenen Namen bei der Gemeinde ein Bauansuchen zur Errichtung eines Abstellraumes.

Zu diesem Bauvorhaben wurde mit Bescheid des Bürgermeisters vom 24. Juni 2002 (AB Seite 51f), gerichtet an den Ehemann der Bw., die Baubewilligung erteilt.

Laut schriftlicher Vorprüfung der Gemeinde vom 19. Juni 2002 (AB Seite 54f) war geplant, im Anschluss an das bestehende Hauptgebäude Richtung Osten hin einen Abstellraum mit Nutzfläche 126 m² in Massivbauweise und Flachdach zu errichten. Zusätzlich sollte an der süd-westlichen Grundstücksecke ein Carport in Holzbauweise errichtet werden.

In der Baubeschreibung vom 13. Februar 2002 (AB Seite 56f) ist betreffend Errichtung des Abstellraumes und des Carports der Ehegatte der Bw. als Bauwerber angegeben.

Am Einreichplan vom 25. Februar 2002 (AB Seite 58) ist ebenfalls der Ehemann der Bw. mit Name, Beruf (Umweltschutzarzt, Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde) und Adresse des gegenständlichen Grundstückes sowie Telefon- und Faxnummer als Bauwerber angegeben.

In einer schriftlichen Mitteilung des Stadtamtes an die Anrainer vom 15. April 2002 (AB Seite 60) ist betreffend Errichtung des Abstellraumes ebenfalls der Ehemann der Bw. als Bauwerber angegeben

In der Baubeschreibung vom 14. September 2004 (AB Seite 72f) betreffend Zubauarbeiten Schwimmbecken, Lagerraum, Heizungsaufstellraum am bestehenden Wohnhaus, Keller: technischer Raum eventuell Lagerraum feste Brennstoffe, Pellets ..., Erdgeschoss: bestehender Abstellraum, Heizungsaufstellraum, WC, auf Gartenniveau Terrasse mit Schwimmbecken, ist der Ehemann der Bw. als alleiniger Bauführer angegeben.

Im Bauansuchen vom 27. September 2004 (AB Seite 77) für die Zubauarbeiten eines Schwimmbeckens, Lagerraums, Heizungsaufstellraums am bestehenden Wohnhaus ist nur der Ehemann der Bw. als Bauwerber angegeben.

In der Ladung vom 19. Oktober 2004 (AB Seite 76f) des Bürgermeisters zur Bauverhandlung am 27. Oktober 2004 betreffend Zubau eines Schwimmbeckens, Lagerraums und Heizungsaufstellungsraums ist der Ehemann der Bw. als Bauwerber angeführt. In der dazugehörigen Zustellverfügung ist neben den Anrainern, dem Bausachverständigen, dem Planverfasser und dem Bauunternehmen nur der Ehemann der Bw. als Bauwerber und Grundeigentümer angeführt. Die Bw. selbst scheint nicht auf.

In der Niederschrift der Stadtgemeinde über die Bauverhandlung vom 27. Oktober 2004 (AB Seite 69) sind als "Bauwerber und Grundeigentümer" die Bw. und ihr Ehegatte gemeinsam angegeben. Laut Niederschrift wurde mit Bescheid vom 24. Juni 2002 bereits die Errichtung eines eingeschossigen Abstellraumes baubehördlich bewilligt. Es war geplant, diesen Abstellraum einerseits zu erweitern und andererseits anders auszustatten: eigener, nur vom Abstell-

raum zugänglicher Brandabschnitt, Einbau einer Nasszelle, Schaffung eines Übergangs vom bestehenden Wohnhaus in die bestehende Garage, Stiegenläufe zur Überwindung der unterschiedlichen Geschosse. Errichtung eines Kellergeschosses in massiver Bauweise im Anschluss an den Abstellraum, im Zentrum dieses Kellergeschosses war ein Freischwimmbecken mit Zugang von der obersten Geschossdecke vorgesehen, rund um das Becken sollte das Kellergeschoss als Haustechnikkeller derzeit ohne besondere Nutzung ausgeführt werden (AB Seite 71).

Im Bescheid vom 3. November 2004 (AB Seite 67f), gerichtet an den Ehemann der Bw., erteilte der Bürgermeister über Antrag vom 27. September 2004 und auf Grund der Bauverhandlung vom 27. Oktober 2004 die Baubewilligung zum Errichten eines Schwimmbeckens und Zubau eines Lagerraums.

Das Schreiben des Bürgermeisters vom 5. November 2004 (AB Seite 74) betreffend Vorschreibung der Bundesgebühren betreffend Errichtung eines Schwimmbeckens und Zubau eines Lagerraums ist ebenfalls an den Ehemann der Bw. persönlich gerichtet.

In der Baubeschreibung vom 12. Oktober 2005 (AB Seite 85f) betreffend Einreichplan über die Zubauarbeiten am bestehenden Wohnhaus, Erdgeschoss: im Zubau zwei Zimmer und zwei Bäder, Wohnzimmer, Galerie, ist nur der Ehemann der Bw. als Bauwerber angegeben.

In der Bauteil-Dokumentation vom 17. Oktober 2005 (AB Seite 87ff), Berechnung des Wärmedurchgangskoeffizienten nach ÖNORM, ist nur der Ehemann der Bw. als Bauherr angeführt.

Im Ansuchen vom 2. Dezember 2005 (AB Seite 94) für die Zubauarbeiten am bestehenden Wohnhaus ist nur der Ehemann der Bw. als Bauwerber angegeben.

Die Ladung vom 8. März 2006 (AB Seite 93) für die Bauverhandlung am 22. März 2006 ist ua. an den Ehemann der Bw. als Bauwerber und Grundeigentümer gerichtet, in der Auflistung der Zustelladressen (AB Seite 92) scheint die Bw. nicht auf.

Im Bescheid 23. März 2006 (AB Seite 78) erteilte der Bürgermeister laut Antrag vom 2. Dezember 2005 und der Bauverhandlung vom 22. März 2006 die Baubewilligung zum Zubau am bestehenden Wohnhaus. Die Baubewilligung ist nur an den Ehemann der Bw. gerichtet.

Der Niederschrift über die Bauverhandlung vom "23. März 2006" (wohl richtig: 22. März, AB Seite 80ff) ist zu entnehmen, dass betreffend des Ansuchens vom 2. Dezember 2005 geplant ist, auf das baubehördlich bewilligte Kellergeschoss einen massiven Aufbau in Form eines zweigeschossigen Gebäudes zu errichten. Im Erdgeschoss des straßenseitigen Teils sind straßenseitig zwei eingeschossige Zimmer und in Richtung ein zweigeschossiger Aufenthaltsraum vorgesehen. Zusätzlich sind Nassgruppen geplant. Zusätzlich gibt es verschiedene

Stiegenläufe zur Überwindung der unterschiedlichen Niveaus. Im darüber liegenden Bereich befindet sich über den zwei Zimmern eine Galerie. Dieser Gebäudeteil wird in der Gebäudemitte von einer vertikalen Kamineinheit gequert. Unter der angrenzenden freistehenden Dachkonstruktion befindet sich ein Freischwimmbecken. Im Zuge des Lokalaugenscheins wurde über eine eventuelle Heizungsanlage diskutiert, diese war aber damals nicht Gegenstand der Verhandlung. In der Beilage "Unterschriften zum Bauvorhaben" (AB Seite 84) ist der Ehemann der Bw. als Bauwerber und Grundeigentümer angeführt, die Bw. selbst scheint nicht auf.

Das Schreiben des Bürgermeisters vom 28. März 2006 (AB Seite 91) betreffend Vorschreibung der Bundesgebühren aus dem Bauakt ist nur an den Ehemann der Bw. gerichtet.

In den Einreichplänen vom 14. September 2004 betreffend Zubauarbeiten Schwimmbecken, Lagerraum, Heizungsaufstellraum am bestehenden Wohnhaus und 12. Oktober 2005 betreffend Zubauarbeiten am bestehenden Wohnhaus (AB Seite 95 und 96) ist ebenfalls nur der Ehegatte als Bauwerber angegeben, die Bw. scheint wiederum nicht auf.

Dass die Bw. und ihr Gatte in der Niederschrift zur Bauverhandlung vom 27. Oktober 2004 (AB Seite 69) gemeinsam als "Bauwerber und Grundeigentümer" aufscheinen, entspricht nicht den Tatsachen und ist wohl auf ein Versehen der Baubehörde zurückzuführen, da das in der Niederschrift genannte und der Bauverhandlung zu Grunde liegende Bauansuchen vom 27. September 2004 vom Ehegatten allein gestellt wurde (AB Seite 77) und es ist auch die auf Grund der genannten Bauverhandlung erteilte Baubewilligung vom 3. November 2004 wiederum ausschließlich an den Ehegatten als Bauwerber gerichtet (AB Seite 67f). Laut offenen Grundbuch ist die Bw. auch nicht "Grundeigentümer", wie in der Niederschrift angegeben.

Laut offenem Grundbuch ist auf Grund des Kaufvertrages vom 7. Juli 1987 der Ehegatte Alleineigentümer der Liegenschaft und scheint auf beiden Bauplänen auch jeweils nur der Ehegatte als Bauwerber auf. Auch ist in der Ladung zur Bauverhandlung vom 27. Oktober 2004 die Bw. nicht erwähnt, wohl ab er der Ehegatte als Bauwerber und Grundeigentümer (AB Seite 75 und 76).

In Punkt V des nicht unterfertigten und undatierten "Superädifikatsvertrages" wird ebenfalls darauf hingewiesen, dass der Ehegatte Adressat der Baubescheide ist.

- Zustand des Objektes:

Das Gebäude besteht aus zwei Geschossen. Laut Aktenvermerk vom 27. April 2006 über die Besichtigung am 26. April 2006 und Aussage der Prüferin in der Berufungsverhandlung war die Garage im Frühjahr 2006, ein Jahr nach Beginn des vorgeblichen Mietverhältnisses, leer und im Untergeschoss gab es weder einen Brenner noch Pellets. Weiters hielt die Prüferin sowohl in ihrer zur Berufung abgegebenen Stellungnahme sowie in der Berufungsverhandlung

fest, dass die von ihr im Zuge der Besichtigung gestellte Frage, ob Patienten oder Angestellte die Garage benützen können, von der Bw. verneint worden sei, obwohl im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens eine mit 21. Jänner 2006 datierte Zustimmungserklärung der Bw. "zur gewerblichen Nutzung der Garage betreffend das Abstellen der Fahrzeuge der Angestellten der Ordination sowie besonderer Patienten (zB durch Operation nicht fahrtaugliche Patienten)" vorgelegt wurde. Von Seiten der Bw. wurden hingegen in der Berufungsverhandlung die Aussagen der Prüferin nicht bestritten.

2. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Gemäß Abs. 2 leg. cit. sind im Falle des Vorliegens eines Missbrauches die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0159) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdüblichkeit).

Die drei Kriterien müssen kumulativ vorliegen (Doralt, EStG, 4. Auflage, § 2 Tz 160), sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzung zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt.

- Kein Tätigwerden nach außen:

Laut den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen trat als Bauwerber gegenüber der Baubehörde nicht die Bw., sondern ihr Ehegatte auf. Die notwendige Publizität ist somit nicht erfüllt. Dass die Nennung der Bw. zusammen mit ihrem Ehegatten in der Niederschrift zur Bauverhandlung vom 27. Oktober 2004 auf ein offensichtliches Versehen der Baubehörde zurückzuführen ist, wurde bereits bei den oa. Sachverhaltsfeststellungen ausgeführt. Dass die Baurechnungen an die Bw. adressiert sind, ändert nichts am Mangel der Publizität, da es den Professionisten egal sein kann, an wen sie die Rechnungen richten und von welcher Seite sie ihre Bezahlung erhalten. Die Adressierung der Rechnungen geschah im offensichtlichen Einvernehmen mit dem Ehegatten, dem gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 und § 12 Abs. 3 UStG 1994 als Arzt kein Vorsteuerabzug zusteht (dazu weiter unten). Im Fall der "Baugesellschaft", von der die Rechnung mit dem größten Vorsteuerbetrag € 22.166,67 stammt, ist darauf hinzuweisen, dass in den von ihr verfassten zwei Einreichplänen ausdrücklich der Ehegatte als Bauwerber genannt ist, die Bw. hingegen nicht erwähnt wird.

- Kein Superädifikat:

Ein Superädifikat der Bw. ist im Grundbuch (Gutbestandblatt § 19 UHG) nicht ersichtlich und somit ebenfalls nicht nach außen kundgetan. Nicht gefolgt werden kann dem Vorbringen, dass dies aus Kostengründen unterblieben ist. Abgesehen davon, dass es dazu einer schriftlichen Aufsandungserklärung (siehe unten zum nicht unterfertigten Superädifikatsvertrag) fehlt, hätte ein fremder Dritter auf Absicherung seiner Position als Errichter eines Superädifikats durch Ersichtlichmachung im Grundbuch bestanden. Ohne Ersichtlichmachung im Grundbuch hätte der Grundeigentümer gegenüber anderen Personen frei über Grundstück und Gebäude verfügen können. Für dritte Personen, die auf den offenen Grundbuchstand vertrauen, ist das Gebäude Teil des Grundstückes und wird von diesen somit der Ehegatte als Eigentümer von Grundstück und Gebäude angesehen.

Auch mangelt es an einer gerichtlich oder notariell beglaubigten Urkunde, die Voraussetzung für ein Ersichtlichmachen im Grundbuch ist (§ 4 Abs. 2 UHG).

Ein dem UFS vorgelegter schriftlicher "Superädifikatsvertrag" ist weder unterschrieben noch datiert. Im bloßen Verfassen eines Vertragstextes, der von den Parteien nicht datiert und unterfertigt ist, kann nicht ein nach außen ausreichend zum Ausdruck-Kommen eines Rechtsgeschäftes erblickt werden, dies umso mehr als Punkt VII des schriftlichen Vertragstextes bestimmt, dass das Vertragsverhältnis erst mit Unterfertigung beginnen soll.

Weiters fehlt es an einem fremdüblichen Grundnützungsverhältnis (vgl. Kletecka in Handbuch des Miet- und Wohnrechtes, 15.1.2.4) in dem Sinn, dass sich der Grundeigentümer (Ehegatte) gegenüber der vorgeblichen Errichterin des Superädifikates (Bw.) kein Entgelt für die Verwen-

dung seiner Grundfläche ausbedungen hat. In diesem Punkt zeigt sich auch die mangelnde Nachvollziehbarkeit der von der Bw. präsentierten Konstruktion, da einerseits der Ehegatte kein Entgelt für die Einräumung der Nutzungsberechtigung des Grundstückes erhält und gleichzeitig an die Errichterin Miete zahlt.

Ein Superädifikat kann nur dann entstehen, wenn die hierfür erforderlichen Voraussetzungen spätestens im Zeitpunkt des Beginns der Bauarbeiten erfüllt sind. Eine allfällige spätere Vereinbarung zwischen Grundeigentümer und Errichter kann daran nichts ändern (Ditrich/Tardes, ABGB Kommentar, 36. Auflage, § 435 E 7a, 7b).

Aus den genannten Gründen kann ein bestehendes Superädifikat nicht festgestellt werden.

- Angebliches Darlehen:

Auf der als Beilage zum Schreiben an den UFS vom 14. August 2007 mitgeschickten Kopie der Kontoauszüge vom 7. und 12. Dezember 2005 vermerkte die Bw. handschriftlich, dass eine Rechnung der Firma W (laut AB Seite 32 brutto € 14.400,00) "irrtümlich" nicht von ihr bezahlt wurde. Ein behaupteter "Irrtum" steht in unlösbarer Widerspruch zum vorgelegten Schreiben "Darlehensgewährung", datiert mit 15. Jänner 2006, betreffend den Restbetrag aus der Summe der Eingangsrechnungen des Jahres 2005 nach Abzug der von der Bw. getätigten Zahlungen. Es kann kein Irrtum an einer nicht durch die Bw. erfolgten Zahlung bestehen, wenn gleichzeitig ein "Darlehen" gewährt wird, das die genannte Summe beinhaltet. In diesem Fall fehlt es am klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt.

Laut der vorgelegten "Darlehensgewährung" vom 15. Jänner 2006 soll die angebliche Darlehenssumme den unrunden Betrag von € 39.282,14 ausmachen und bei einem jährlichen Zinssatz 5% spätestens am 15. Juli 2007 zurückzuzahlen sein, was laut Vorbringen der Bw. auch an diesem Tag geschehen sein soll. Laut Angaben der Bw. sollen die Zinsen € 3.545,66 betragen haben. Zu beachten ist jedoch, dass bei einer Laufzeit 15. Jänner 2006 bis 15. Juli 2007 5% Zinsen jährlich für € 39.282,14 einen weit geringeren Betrag, nämlich € 2.946,16 ausmacht. Selbst wenn man dem Vorbringen der Bw. folgen würde, hält das von der Bw. präsentierte Ergebnis einer rechnerischen Überprüfung nicht stand.

Darauf hinzuweisen ist, dass der UFS die Bw. mit Schreiben vom 5. Juni 2007 um Nachweis der Finanzierung des gesamten Bauvorhabens durch die Bw. ersuchte, die Zahlung der "restlichen" € 28.919,80 (vgl. Aufstellung in Punkt c der Berufungsentscheidung) am 13. Juli 2007 und somit erst nach dem Schreiben des UFS erfolgte.

- Unklarer Inhalt:

Der nicht unterfertigte und nicht datierte schriftliche "Superädifikatsvertrag" nimmt in seinem Punkt II Bezug auf die Errichtung eines Gebäudes entsprechend der Baubewilligung vom

3. November 2004. Im genannten Bescheid wird die Errichtung eines Schwimmbeckens und der Zubau eines Lagerplatzes bewilligt. Dies widerspricht den Punkten I und XVI des "Superädifikatsvertrages" und dem Mietvertrag vom 2. Jänner 2006, worin eine Garage samt Heizhaus genannt werden. Auch wenn man betreffend "Superädifikatsvertrag" dem Vorbringen der Bw. folgen würde, liegt auch in diesem Punkt keine Vereinbarung mit einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt vor.

Es kann auch nicht dem Vorbringen der Bw. gefolgt werden, die vorgebrachte Vermietungstätigkeit stelle ein eigenes Standbein dar für den Fall, dass der Ehegatte seine Arztpraxis einstellt und sie das Objekt an andere Personen weitervermieten würde, da laut vorgelegtem "Superädifikatsvertrag", Punkt VIII, das Gebäude am 31. Dezember 2021 entschädigungslos in das Eigentum des Ehegatten übergehen soll und dadurch eine weitere Vermietung ausgeschlossen ist.

Nach dem festgestellten Sachverhalt ist der Ehegatte der Bw. sowohl Eigentümer des Grundstückes als auch des berufungsgegenständlichen Gebäudes, sodass der Bw. keine Rechtsposition einer Vermieterin zukommen kann.

Es ist als ungewöhnlich zu beurteilen, dass ein Vermieter auf dem Grundstück des Mieters ein Gebäude errichtet, ohne ein Superädifikat im Grundbuch ersichtlich zu machen, und damit seine Rechtsposition nicht absichert. Ein fremder Dritter hätte darauf bestanden, dass sein Superädifikat im Grundbuch ausgewiesen ist, zumal die Errichtung eines Gebäudes mit erheblichen finanziellen Aufwand verbunden ist.

Ungewöhnlich ist weiters, dass gleichzeitig der Mieter dem Vermieter rd. 20% der Errichtungskosten mittels Darlehen finanziert. Eine solche Vereinbarung wäre zwischen Fremden nicht abgeschlossen worden, da nicht erklärlich ist, welches Interesse ein Mieter daran haben könnte, dass sein Vermieter auf seinem (des Mieters) Grundstück ein Gebäude errichtet und dieses an den Grundeigentümer vermietet und gleichzeitig der Grundeigentümer und Mieter einen beträchtlichen Teil der Errichtungskosten finanzieren soll.

Weiters ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen ein fremder Mieter laut Mietvertrag ua. für ein Heizhaus Miete zahlen soll, wenn gemäß Nachschau vor Ort am 26. April 2006 eine Heizungsanlage bzw. Ofen nicht vorhanden war und im Mietvertrag auch keine Mietreduktion für eine spätere Fertigstellung zugestanden wurde.

- Steuersparmodell:

Die gewählte Konstruktion ist nur vor dem steuerlichen Hintergrund verständlich, dass der Ehegatte als Arzt keine Vorsteuerabzugsberechtigung hat (§ 6 Abs. 1 Z 19 und § 12 Abs. 3 UStG 1994). Die Bw. begehrte für 2005 einen Vorsteuerüberhang von zumindest € 29.429,90.

Die Umsatzsteuer € 612,00 für den Zeitraum Beginn des angeblichen Mietverhältnisses 1. Juli 2005 bis Jahresende 2005 ist in diesem Betrag bereits enthalten. Eine weitere Umsatzsteuer ist für 2005 nicht zu erwarten.

Bei einem monatlichen Mietzins einschließlich Betriebskosten von netto € 610,00 ist mit einer jährlichen Umsatzsteuerbelastung von € 1.464,00 zu rechnen. Die jährlich zu erwartenden Entgelte € 7.320,00 liegen weit unter der Grenze für Kleinunternehmer von € 22.000,00 laut § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 in der für den Zeitraum 2005 geltenden Fassung. Die Bw. ist bei der vorgebrachten Tätigkeit nach der genannten Gesetzesbestimmung unecht (ohne Vorsteuerabzug) von der Umsatzsteuer befreit.

Am 26. September 2005 verzichtete die Bw. mit Schreiben an das FA auf diese Befreiung ab 2004 und gab in einem zweiten Schreiben vom selben Tag an, gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 die Verzichtserklärung mit Wirkung Beginn des Jahres 2010 zu widerrufen. Das bedeutet, dass die Bw. im Zeitraum 2004 bis 2009 umsatzsteuerpflichtig mit Vorsteuerabzug wäre. Für 2004 ist keine Umsatzsteuerbelastung zu erwarten, da das vorgebliche Mietverhältnis erst am 1. Juli 2005 begonnen haben soll.

Selbst mit einer mit aufgerundet jährlich € 1.600,00 angenommenen Umsatzsteuerbelastung (unter Berücksichtigung der Wertsicherung der Miete) errechnet sich bis Ende 2009 eine Gesamtbelaistung mit Umsatzsteuer von nur rd. € 7.000,00 und verbleibt demnach ein Vorsteuerüberhang allein aus den berufungsgegenständlichen Beträgen von rd. € 23.000,00.

	€
2005	612,00
2006 bis 2009 = 4 x 1.600,00	<u>6.400,00</u>
Umsatzsteuerbelastung gesamt	7.012,00
berufungsgegenständliche Vorsteuer	<u>-30.041,90</u>
Vorsteuerüberhang	-23.029,90

§ 12 Abs. 10 UStG 1994 ordnet an: Ändern sich bei aktivierungspflichtigen Aufwendungen im Zusammenhang mit Grundstücken, wie im vorliegenden Fall einem Gebäude, das der Unternehmer, wie im vorliegenden Fall einer Vermietung, in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nützt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden neun Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Bei der Berichtigung ist für jedes Jahr der Änderung von einem Zehntel der Vorsteuer auszugehen.

Die berufungsgegenständliche Vorsteuer € 30.041,90 des Jahres 2005 würde durch das Ende der Regelbesteuerung mit Ablauf des Jahres 2009 mit fünf Zehntel zu berichtigen sein, das ergibt einen Betrag von € 15.020,95. Selbst im Falle einer Vorsteuerberichtigung beim Zurück-

kehren zur Normalbesteuerung (unechte Umsatzsteuerbefreiung als Kleinunternehmerin) im Jahre 2010 verbleibt für die Bw. immer noch ein finanzieller Vorteil von rd. € 8.000,00.

	€
30.041,90 x 5/10 Vorsteuerberichtigung	15.020,95
Vorsteuerüberhang	<u>-23.029,90</u>
Vorteil Bw.	-8.008,95

Ein anderer als der dargestellte steuerliche Grund ist für die von der Bw. und ihrem Ehegatten gewählte Konstruktion nicht zu erkennen.

Dass es sich – nicht zuletzt wegen der Rückgabe des Gebäudes – nicht um ein zusätzliches wirtschaftliches Standbein der Bw. handeln kann, wurde bereits aufgezeigt.

Das angebliche Vermietungsverhältnis ist daher nicht anzuerkennen.

Weiters wird festgestellt, dass die Rechnungen Baugesellschaft vom 10. Jänner 2005 (Vorsteuer € 22.166,67), W Liftsysteme vom 25. Mai 2005 (Vorsteuer € 2.400,00) und ST, Bad-Fliesen ..., vom 30. September 2005 (Vorsteuer € 147,02) nicht in den von der Bw. erklärten Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum Oktober bis Dezember 2005 fällt. Gleiches gilt für einen Teil des Leistungszeitraumes, nämlich Juli bis September 2005, der von der Bw. an ihren Ehegatten gelegten Rechnung vom 23. Dezember 2005 für "Miete der Garage" im "Zeitraum 7-12/05". Der weitaus größte Teil des berufungsgegenständlichen Vorsteuerbetrages von € 24.713,67 fällt nicht in den berufungsgegenständlichen Voranmeldungszeitraum.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 24. Oktober 2007