



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 1

GZ. RV/0667-G/06,  
miterledigt RV/0668-G/06,  
RV/0669-G/06, RV/0670-G/06,  
RV/0671-G/06, RV/0672-G/06

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch N & N SteuerberatungsgesellschaftmbH, 8010 Graz, Herdergasse 11, gegen die gemäß § 92 BAO ergangenen Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Mai 2006 und vom 29. August 2006 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2004 und Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 im Beisein der Schriftführerin Anita Eberhardt nach der am 30. November 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid vom 16. Mai 2006 gemäß § 92 BAO betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2003 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Der Berufungen gegen die Bescheide betreffend Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 und 2004, sowie Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2004 werden als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Offene Erwerbsgesellschaft (heute OG), wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 28. November 2002 gegründet. Gesellschafter sind Dr. X., Röntgenfacharzt und seine in seiner Ordination angestellte Ehegattin. Diese sind an der Gesellschaft zu je 85% (Dr. X. ) und 15% (Ehegattin) beteiligt. Den Gegenstand des Unternehmens stellt laut Gesellschaftsvertrag

1. Die Vermietung von medizinischen und technischen Geräten aller Art
2. Vermietung von Baumaschinen und Baugeräten
3. Entwicklung und Herstellung von Software
4. EDV-Dienstleistungen
5. Groß- und Einzelhandel mit medizinischen und technischen Geräten
6. Import und Export mit medizinischen und technischen Geräten
7. Groß- und Einzelhandel mit Baumaschinen und Baugeräten
8. Import und Export mit Baumaschinen und Baugeräten
9. Groß- und Einzelhandel mit Waren aller Art
10. Import und Export mit Waren aller Art
11. Ausübung des Gewerbes des Geschäftsmittlers
12. Beratung auf dem Gebiet der EDV-Technik
13. Schulungs- und Vortragstätigkeit
14. Verwaltung eigenen Vermögens
15. Vermietung von Immobilien

dar.

Der Sitz der OG befindet sich in den Ordinationsräumlichkeiten des Dr. X..

Mit Rechnung vom 17. Dezember 2002 erwarb die berufungswerbende OG ein Ultraschallgerät, dessen Inbetriebnahme noch im Dezember erfolgte. Laut eines Aktenvermerkes über die Errichtung eines mündlichen Mietvertrages vom 23. Dezember 2002 (dem Finanzamt ausgehändigt am 20. November 2004) vermietete die Bw. dieses Ultraschallgerät an den Gesellschafter Dr. X. ab 1. Dezember 2002 um 1.562,50 Euro zuzügl. Umsatzsteuer auf unbestimmte Zeit.

In der Folge erklärte die Bw. gemäß § 188 BAO festgestellte Einkünfte aus Gewerbebetrieb und zwar in folgender Höhe:

2002	-10.757,82
2003	2.674,14
2004	972,66

Im Jahr 2002 wurde von der Bw. Vorsteuer in Höhe von 22.472,60 Euro geltend gemacht und in den Folgejahren die Umsätze aus der Vermietung des Gerätes erklärt.

Mit Bescheid vom 28. November 2003 hat das Finanzamt die im Kalenderjahr 2002 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO und die Umsatzsteuer vorläufig festgestellt.

Daraufhin erhob die Bw. ausschließlich gegen die Vorläufigkeit das Rechtsmittel der Berufung und beantragte, endgültige Bescheide auszufertigen.

Anlässlich einer das Jahr 2002 betreffenden Außenprüfung führte der Prüfer im Bericht gemäß § 150 BAO vom 29. April 2005 über das Ergebnis der Außenprüfung Folgendes aus:

*„Lt. Dr. X. liegen folgende wirtschaftlichen Erwägungen der Gründung der OEG zugrunde:*

*Durch den Ankauf medizinischer Geräte en gros (geplant seien 8 bis 10 Geräte) erwarte man sich beim Einkauf Vergünstigungen in einer Höhe, wie sie bei einem Einzelwerb kaum möglich seien; dadurch sei man in der Lage, diese Geräte zu einem Preis zu vermieten, der unter dem Einzelwerbspreis liege und auch noch einen Gewinn ermögliche.*

*Zusammenfassend werde festgestellt:*

*Aufgrund der nicht fremdüblichen Vertragsgestaltung, des Naheverhältnisses zwischen den Vertragspartnern, der nicht bewiesenen Akquisition, der ausschließlichen Geschäftsbeziehung OEG-Dr. X., der nicht geführten Verhandlungen mit Geräteherzeugern betreffend „Großeinkäufe“, ist davon auszugehen, dass ernsthaft an eine Fremdvermietung nicht gedacht ist und werden ausschließlich steuerschonende Motive (sofortige Lukrierung der VSt, IZP in voller Höhe....) und somit ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten in der Konstruktion „Vermietungs-OEG“ erblickt.“*

Das Streitjahr 2002 betreffend wurde daraufhin vom Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen. In der Folge wurden vom Unabhängigen Finanzsenat mit Berufungserledigung gemäß § 289 Abs. 1 BAO die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Mit den nunmehr bekämpften Bescheiden gemäß § 92 BAO vom 29. August 2006, das **Kalenderjahr 2002** betreffend, hat das Finanzamt erneut die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer und Nichtfeststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO ausgesprochen. Dies im Wesentlichen mit nachstehender Begründung:

1. Nichtfestsetzungsbescheid gemäß § 92 BAO:

Bei Entscheidung der Frage, wie Gestaltungen zu beurteilen seien, die nach ihrem Äußeren formalrechtlich als unternehmerisch anzusprechen seien, deren (nahezu) ausschließlicher Zweck jedoch in der Erlangung eines Steuervorteils bestehe, sei für Zeiträume nach Beitritt Österreichs zur Europäischen Gemeinschaft in besonderer Weise auf das Gemeinschaftsrecht Bedacht zu nehmen.

Unter Bezugnahme auf ein Urteil des EuGH führte das Finanzamt dazu weiters aus, dass nach Ansicht der Kommission Umsätze keine Berücksichtigung finden dürfen, die ein

Steuerpflichtiger oder eine Gruppe untereinander verbundener Steuerpflichtiger in einer Umsatzkette tätigen und die zusammen einen willkürlich herbeigeführten Sachverhalt bilden, dessen einziger Zweck es sei, die für die Wiedererlangung der Vorsteuer erforderlichen Voraussetzungen zu schaffen (EuGH 21.2.2006, C-255/02, Rnr.66). Der Europäische Gerichtshof selbst habe sich in derselben Entscheidung auf die Feststellung fest gelegt, dass dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen. Die von der Gemeinschaft in den Mittelpunkt der Betrachtung gestellte Unangemessenheit der Anwendung umsatzsteuerrechtlicher Normen aus dem Grund der Gewinnung von Steuervorteilen sei nach der nationalen Gesetzgebung zu definieren. Im Inland finde sich die entsprechende Rechtsmissbrauchslehre in den Vorschriften der §§ 21 ff BAO, vornehmlich in § 22 BAO. Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug seien auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung zu prüfen. Im Zeitpunkt der vorbereitenden Investition sei nur die Eigennutzung in einem vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Betrieb vorgesehen gewesen.

## 2. Nichtfeststellungsbescheid gemäß § 92 BAO:

Dem Finanzamt liege ein Rechtsgeschäft vor, welches im ausschließlichen Interesse einer einzigen Person stehe. Das „angemietete“ Ultraschallgerät diene der Ordination des Herrn Dr. X.. Die unternehmerischen Entscheidungen in der OEG werden ebenfalls von Dr. X. (in seiner Eigenschaft als Mehrheitsgesellschafter) getragen. Werden durch die OEG angeschaffte Wirtschaftsgüter an den Einzelunternehmer vermietet, so habe dieser die Auswahl des Wirtschaftsgutes und die Kaufentscheidung ebenso selbst getroffen wie die Vereinbarungen, unter denen er von sich selbst miete. Es liege der klassische Fall eines „In-Sich-Geschäftes“ vor, bei welchem jedweder dem Wirtschaftsleben sonst immanente Interessensgegensatz fehle.

Selbst wenn das Finanzamt das vermietete Ultraschallgerät nicht von vorn herein dem Einzelunternehmen (Ordination) zuordne, weil ausschließlich Dr. X. über das „angemietete“ Wirtschaftsgut als wirtschaftlicher Eigentümer gleich einem zivilrechtlichen Eigentümer verfügen könnte und tatsächlich verfügt habe, hielten die vorgelegten Vertragswerke der Angehörigenjudikatur in keiner Weise stand. Indem zunächst offen geblieben sei, welche Gegenleistung für die Überlassung des Gegenstandes letztlich wirklich vereinbart sein sollte und erst in der Zeit zwischen Mai 2003 und November 2004 ein auf den 23. Dezember 2002 rückdatierter Aktenvermerk angefertigt worden sei, fehle nicht nur die gebotene Klarheit und Nachvollziehbarkeit der Übereinkunft, sondern darüber hinaus die Fremdüblichkeit. Zwischen Fremden wäre hinsichtlich der wichtigsten Vertragsbestandteile schon bei Mietbeginn aus zivilrechtlichen Gründen eine zweifelsfreie Übereinkunft getroffen worden. Der wirtschaftliche

Sinn der – ganz bestimmt nicht üblichen – Vermietung an sich selbst bleibe im Dunkeln, weil vergleichbare Anmietungen von Fremden üblicher Weise nur den Aspekt des Finanzierungsvorteils für sich ins Treffen führen könnten.

In der Berufung vom 4. Oktober 2006 gegen den Nichtfestsetzungsbescheid und Nichtfeststellungsbescheid gemäß § 92 BAO für das Jahr 2002 bemängelte der steuerliche Vertreter der Bw. nach Darstellung des chronologischen Ablaufes die Tatsache, dass das Finanzamt nach Aufhebung der vorläufigen Steuerbescheide gemäß § 289 BAO endgültige Nichtfestsetzungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide für das Jahr 2002 erlassen habe und somit in derselben Steuerangelegenheit denselben Zeitraum betreffend erneut und gegensätzlich entschieden habe. Inhaltlich verwies die Bw. auf ihre Ausführungen in den Rechtsmitteln vom 22. Dezember 2003 und 6. Juni 2005 und brachte ergänzend vor, dass der Aktenvermerk über den mündliche Mietvertrag nicht mangelhaft sei, sondern sämtliche dem Fremdvergleich entsprechenden Merkmale beinhalte.

In der von der Bw. angesprochenen Begründung in der Berufung vom 6. Juni 2005 setzte sich die Bw. mit der Frage der Zulässigkeit der anderen rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes durch die Betriebsprüfung auseinander. Die Behörde hätte gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen und das Recht der Bw. auf Rechtssicherheit verletzt.

Inhaltlich brachte die Bw. im Wesentlichen vor, dass das Finanzamt nicht dargetan hätte, worin die Fremdunüblichkeit der Verträge gelegen sei. Unrichtig sei auch die Behauptung, Akquisitionen seien nicht nachgewiesen worden. Die Bw. habe in der Ärztezeitung inseriert und werde ein Inserat auch als Nachweis nachgereicht. Die Bw. bemühe sich noch immer, weitere Mieter zu finden, was ihr im Frühjahr 2005 auch gelungen sei. Auch die Kündigungsfrist von drei Monaten stelle keine Besonderheit dar und sei als fremdüblich zu bezeichnen. Richtig sei, dass die Vermietung von medizinischen Geräten durch die Bw. ein Pilotprojekt darstelle und sich die Bw. um weitere Mieter bemühe, um die wirtschaftliche Zielsetzung der Reduzierung von Gerätemieten im Gegensatz zu Leasingentgelten bei Großkonzernen zu erreichen. Auch könne der von der Finanzbehörde behauptete Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nicht nachvollzogen werden, da sich die im Rahmen der Anschaffung geltend gemachte Vorsteuer über die Jahre hinweg mit der für die Mietentgelte abzuführenden Umsatzsteuer kompensiere. Es liege somit ein Zinsvorteil (wirtschaftlicher Vorteil), aber kein steuerlicher Vorteil vor, sodass § 22 BAO nicht greife.

In einem Ergänzungsschreiben vom 31. Oktober 2006 wies der steuerliche Vertreter nochmals darauf hin, dass anlässlich einer Außenprüfung bei Dr. X. persönlich und auch anlässlich einer Umsatzsteuersonderprüfung im Mai 2003 bei der Bw. kein Missbrauch festgestellt worden sei.

Die Finanzbehörde habe somit die Geschäftsbeziehung mit der Bw. als vollkommen korrekt und gesetzeskonform steuerlich vollinhaltlich anerkannt. Aus diesem Grund und unter Hinweis auf Treu und Glauben habe die Finanzbehörde nun auch bei der Bw. dieselben Geschäftsbeziehungen anzuerkennen.

Für das **Kalenderjahr 2003** erließ das Finanzamt unter Hinweis auf den Bericht über die Außenprüfung die Nichtfestsetzungs- und Nichtfeststellungsbescheide vom 29. April 2005.

In der gegen den jeweiligen Nichtfestsetzungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheid 2003 gerichteten Berufung vom 6. Juni 2005 beantragte die Bw., diese Bescheide aufzuheben und begründete dies wie folgt:

Die Begründung sei als rechtsuntauglich zu bezeichnen, da sich der angeführte Bericht vom 29. April 2005 ausschließlich auf die Außenprüfung für das Kalenderjahr 2002 beziehe. In diesem Bericht gebe es jedoch keinen Hinweis auf das Kalenderjahr 2003.

Diesem Begehren (Aufhebung der Bescheide) wurde vom Finanzamt mittels Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2006 Rechnung getragen.

In der Folge wurden die nunmehr bekämpften Nichtfestsetzungs- und Nichtfeststellungsbescheide vom 16. Mai 2006 für das Jahr 2003 erlassen.

Dagegen erhob die Bw. am 31. Mai 2006 mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung:

Mit Nichtfestsetzungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheid gemäß § 92 BAO vom 29. April 2005 sei keine einheitliche und gesonderte Feststellung bzw. Umsatzsteuerveranlagung durchgeführt worden. Nach dagegen eingebrachter Berufung seien diese Bescheide mit Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2006 aufgehoben und in der Folge die Bescheide vom 16. Mai 2006 erlassen worden. Die Bw. weise nun darauf hin, dass *„mit Nichtfestsetzungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheid 2003 vom 16. Mai 2006 nicht eine rechtskräftige BVE (7. April 2006) aufgehoben werden kann.“*

Die Begründung des Nichtfestsetzungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheides 2003 vom 16. Mai 2006 sei rechtswidrig, da durch die Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2006, mit der die Steuerbescheide 2003 vom 29. April 2005 aufgehoben worden seien, *„auch das Ergebnis der Außenprüfung laut Betriebsprüfungsbericht vom 29. April 2005 außer Rechtskraft gesetzt wurde.“*

In der Folge erließ das Finanzamt am 18. Juli 2006 eine Berufungsvorentscheidung, das Kalenderjahr 2003 betreffend, und wies das Berufsbegehren ab. Die Begründung

entspricht der eingangs wieder gegebenen Begründung der Bescheide gemäß § 92 BAO, das Streitjahr 2002 betreffend, vom 29. August 2006, worin sich das Finanzamt ausführlich mit dem fehlenden Interessensgegensatz, der Angehörigenjudikatur und dem Gemeinschaftsrecht auseinandergesetzt hat.

Zu der von der Bw. aufgestellten Verfahrensrüge, das Jahr 2003 betreffend, führte das Finanzamt aus, dass die Abgabenbehörde erster Instanz einen durch Berufung angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung hin abändern und auch aufheben könne. Die Rechtsmeinung, wonach eine auf diese Rechtsvorschrift gestützte Aufhebung nur ersatzlos, d.h. ohne Erlassung eines neuerlichen Bescheides, erfolgen dürfe, sei dem Finanzamt bekannt, werde aber ha. in dieser Allgemeinheit nicht geteilt. Auch sei die genannte Einschränkung der Ersatzlosigkeit dem Gesetz nicht unmittelbar zu entnehmen.

In der Folge stellt die Bw. am 17. August 2006 einen Antrag gemäß § 276 BAO auf Vorlage ihrer Berufung gegen die Bescheide das Jahr 2003 betreffend an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Sie brachte vor, dass die Begründung der angefochtenen Steuerbescheide 2003 als rechtsuntauglich und rechtswidrig zu bezeichnen sei, da sich der vom Finanzamt angeführte Bericht vom 29. April 2005 ausschließlich auf die Außenprüfung für das Kalenderjahr 2002 beziehe und für das Streitjahr keine Prüfung durchgeführt worden sei. Da sich das Finanzamt nur auf den Betriebsprüfungsbericht 2002 beziehe und nicht behaupte, dass die Situation im Kalenderjahr 2003 der des Kalenderjahres 2002 entspreche, liege keine gesetzeskonforme Begründung der angefochtenen Bescheide vor.

Für das **Kalenderjahr 2004** wurden vom Finanzamt ebenfalls unter Hinweis auf die Begründung für das Jahr 2003 und auf den Bericht vom 29. April 2005 über die Außenprüfung die Nichtfeststellungs –und Nichtfestsetzungsbescheide gemäß § 92 BAO vom 16. Mai 2006 erlassen.

In der Berufung vom 31. Mai 2006 gegen diese Bescheide beantragte die Bw. die Aufhebung der gegenständlichen Bescheide, da diese gesetzeswidrig und inhaltlich rechtswidrig seien.

Dies mit der Begründung, dass das Finanzamt in der Begründung der nunmehr bekämpften Bescheide auf eine Begründung zu einem Nichtfestsetzungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheid 2003 verwiesen habe. Es sei dabei nicht zu erkennen, welcher Nichtfestsetzungs- bzw.

Nichtfeststellungsbescheid gemeint sei, da es Nichtfestsetzungs- und Nichtfeststellungsbescheide vom 29. April 2005 gegeben habe, die mit Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2006 aufgehoben worden seien und die nunmehr mit Berufung bekämpften. Abgesehen davon sei aber auch das Ergebnis einer Außenprüfung für das Kalenderjahr 2002 als Begründung für den Nichtfestsetzungs- bzw.

Nichtfeststellungsbescheid des Jahres 2004 rechtlich untauglich, da für das Kalenderjahr 2004 keine Prüfung statt gefunden habe und „eine Prüfung für das Kalenderjahr 2002 nicht Entscheidungsgrundlage für das Kalenderjahr 2004 sein“ könne.

In der in der Folge erlassenen Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2006 gestand das Finanzamt hinsichtlich der Verfahrensrüge, das Jahr 2004 betreffend, zu, dass die zur Begründung in den angefochtenen Bescheiden herangezogenen Verweise etwas ungenau und dadurch möglicher Weise missverständlich gewesen wären. Eine Sanierung dieses Mangels sei jedoch durch die neuerlichen Ausführungen in dieser Berufungsvorentscheidung erfolgt.

Dagegen richtete sich die Bw. rechtzeitig (17. August 2006) mit ihrem Antrag auf Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wiederholte sie nochmals ihre im Vorlageantrag, das Streitjahr 2003 betreffend, getätigten Ausführungen und stellte rechtzeitig den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Sie brachte im Wesentlichen vor, dass durch die Umsatzsteuersonderprüfung, die zu keinen Beanstandungen geführt hätte, klar und in eindeutiger Weise bestätigt worden sei, dass die Bw. gemäß den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes ein umsatzsteuerpflichtiger und vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer sei und die im Zeitraum November 2002 bis einschließlich Februar 2003 gemeldeten Vorsteuer bzw. Umsatzsteuerbeträge in gesetzeskonformer Weise zustande gekommen seien. Da im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung alle Unterlagen offen gelegt worden seien, sei es unverständlich, weshalb im Rahmen der Betriebsprüfung dann festgestellt worden sei, dass die Bw. umsatz- und ertragsteuerlich kein Unternehmer sei und ihr Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 22 BAO unterstellt werde.

Da die Betriebsprüfung zu einem rechtlich vollkommen diametralen Ergebnis gekommen sei als die Umsatzsteuersonderprüfung, sei von der Behörde gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen worden.

Im gegebenen Fall könne nicht von einem steuerlichen Vorteil, sondern von einem wirtschaftlichen Vorteil durch die Ersparnis von Zinsen gesprochen werden. Der OEG gehe es um wirtschaftliche Vorteile, da sie beabsichtige eine Vielzahl von Geräten zu kaufen und zu vermieten. Dass es der OEG in zweieinhalb Jahren erst gelungen sei, zwei Mieter zu akquirieren, könne man dieser wohl nicht zum Vorwurf machen. Immerhin stelle die gewerbliche Vermietung der OEG eine Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr mit allen Vorteilen und Risiken dar und könne der Tatsache, dass schon im zweiten Jahr der Tätigkeit Gewinne erwirtschaftet werden, nichts entgegengesetzt werden.



Hätte man steuerschonende missbräuchliche Überlegungen im Rahmen der Gründung der OEG in den Vordergrund gestellt, so hätte man das Beteiligungsverhältnis nicht so gewählt, sondern umgekehrt, da sich Frau Dr. Y. in einer ertragsteuerlich niedrigeren Progressionsstufe befinde. Daher greife auch in diesem Fall § 22 BAO nicht.

In einem, diesen Vorlageantrag betreffenden, Ergänzungsschreiben vom 31. Oktober 2006 brachte der steuerliche Vertreter der Bw. nochmals vor, dass auch die bei Dr. X. stattgefundene Außenprüfung zu keinerlei Beanstandungen geführt hätte. Somit könne davon ausgegangen werden, dass dieses Prüfungsergebnis und das Prüfungsergebnis (Umsatzsteuersonderprüfung) bei der Bw. rechtlich und inhaltlich vollkommen übereinstimmen. Ausschließlich in der Außenprüfung bei der Bw., die ohnehin teilweise eine gesetzeswidrige Doppelprüfung darstelle, sei das Vorliegen eines Missbrauchtatbestandes behauptet worden, obwohl durch die Umsatzsteuersonderprüfung die Richtigkeit der Geschäftsfälle und die Gesetzeskonformität festgestellt worden sei.

Mit Schreiben vom 13. November 2007, das dem Finanzamt in Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht wurde, gab der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend bekannt, dass die OEG zusätzlich zu Dr. X. einen weiteren Mieter, Frau Dr. Z., akquirieren habe können. Des Weiteren arbeite die Bw. daran, ihr Geschäftsfeld zu erweitern und habe in dieser Hinsicht den Bereich „Ärztebedarf“, insbesondere Kleingeräte und Ärztematerial, ins Auge gefasst. Seit ihrer Gründung, ausgenommen das Jahr der Gründung, könne die OEG positive Ergebnisse vorweisen. Die Verluste der Jahre 2005 und 2006 resultierten hauptsächlich aus den hohen Steuerberatungskosten, die wiederum auf das langwierige Berufungsverfahren zurückzuführen seien. Auch werde noch einmal darauf aufmerksam gemacht, dass die bei Dr. X. durchgeführte Außenprüfung keine Beanstandungen, die Geschäftsbeziehung zwischen ihm und der Bw. betreffend, ergeben habe.

In der am 30. November 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde u.a. ergänzend ausgeführt, dass das Verhalten der Abgabenbehörde erster Instanz ein hohes Maß an Rechtsunsicherheit für die Bw. erzeugt hätte, das in der Folge die Bw. in ihren wirtschaftlichen Bemühungen, noch mehr ökonomischen Erfolg zu erzielen, gehemmt hätte, weshalb keine weiteren Geräte angeschafft worden seien.

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

#### **Kalenderjahr 2002**

Grundsätzlich steht es jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 gezogen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 22 Tz 1).

*Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.*

*Nach § 22 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen werden.*

§§ 21 und 22 bilden jeweils für sich eigene Tatbestände, doch sind beide Normen Ausfluss desselben Grundsatzes (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Bestimmungen ergänzen einander (VwGH 5.2.1992, 89/13/0111).

Nach Lehre und Rechtsprechung (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 22 Tz 2, VwGH 26.9.1985, 85/14/0032 und die darin zitierte Judikatur) ist als Missbrauch eine rechtliche Gestaltung anzusehen, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre.

Die materiellrechtliche Vorschrift des § 21 BAO wird durch die verfahrensrechtlichen Vorschriften des § 115 Abs. 1 und 3 BAO ergänzt, die besagen, dass die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (Dr. Gertrude Langheinrich, Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts, Finanzjournal 1998, Seite 86).

In Umsetzung der Rechtsprechungsgrundsätze des § 21 BAO haben Lehre und Rechtsprechung für Verträge zwischen nahen Angehörigen verschiedene Kriterien entwickelt, deren Vorliegen einen gewissen Ausgleich der in diesem Bereich in der Regel fehlenden Interessensgegensätze zwischen den Geschäftspartnern gewährleisten soll.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es idR an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf diesen fehlenden Interessengegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich

unbeachtlichen Einkommensverwendung zulassen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 44).

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst ist, setzt die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen demnach voraus, dass sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- einem Fremdvergleich standhalten, d.h., dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (u.a. VwGH 12.9.1996, 94/15/0019).

Diese Kriterien kommen im Rahmen der Beweismwürdigung dann zum Tragen, wenn berechnigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt von behaupteten, vertraglichen Gestaltungen bestehen und finden ihre Anwendungen auch bei Nahebeziehungen, die durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen (VwGH 25.11.1997, 96/15/0024 , Doralt, EStG<sup>8</sup>, § 2, Tz 158ff.).

Da der Interessensgegensatz auch bei Verträgen mit Personengesellschaften, an denen Vertragspartner und/oder deren Angehörige als Gesellschafter beteiligt sind, in gleicher Weise gefährdet erscheint, kommen diese Grundsätze auch bei derartigen Rechtsgeschäften zur Anwendung (vgl. VwGH 23.6.1998, 93/14/0192, VwGH 23.2.2005, 2005/14/0037).

Im vorliegenden Fall kommt hinzu, dass es sich um ein Insichgeschäft handelt, für das ein gesteigertes Bedürfnis nach Rechtsklarheit besteht. Für die Wirksamkeit des Selbstkontrahierens ist ein nach außen in Erscheinung tretender, für Dritte feststellbarer Manifestationsakt erforderlich (VwGH 10.7.1996, 94/15/0010).

Wendet man diese Grundsätze auf den gegenständlichen Fall an, bedeutet dies Folgendes:

Dem Unabhängigen Finanzsenat liegen, die Streitjahre betreffend, folgende Schriftstücke vor, die die strittige Leistungsbeziehung zwischen der Bw., deren Aufgabengebiet laut Gesellschaftsvertrag ein vielfältiges ist, und ihrem Gesellschafter Dr. X. manifestieren sollen.

1. Lieferschein der Fa. Siemens über die Lieferung eines Ultraschallgerätes vom 17. Dezember 2002
2. Ein Mietvertrag (vorgelegt im Mai 2003)
3. Ein Aktenvermerk über die Errichtung eines mündlichen Mietvertrages (ausgehändigt am 30. November 2004).

Dabei fällt auf, dass der Firma Siemens offensichtlich die Idee des Pilotprojektes nicht bekannt war, da der Lieferschein zwar an die Dr. X. OEG, aber in seiner Funktion als „Facharzt für Radiologie“ adressiert ist. Der der Behörde im Mai 2003 zur Kenntnis gebrachte Mietvertrag ist nicht unterfertigt und lässt die Frage der Höhe des Entgelts noch offen. Erst der nachträglich im Jahr 2004 vorgelegte und rückdatierte Mietvertrag erfüllt die inhaltlichen und formellen Voraussetzungen eines verbindlichen Vertrages.

Somit lässt der Vertrag, mit dem die Bw. erstmals die Leistungsbeziehung kund tat mangels vereinbarten Mietentgeltes die erforderliche Eindeutigkeit und Klarheit des Vertragsinhaltes vermissen. Eine solche Vorgangsweise wäre unter fremden Vertragspartnern nicht üblich. Auch der geforderten Publizitätswirkung, der wie eingangs bemerkt, im vorliegenden Fall eine besondere Bedeutung zukommt, wird dadurch nicht Genüge getan.

Die Bw. rechtfertigt ihre Leistungsbeziehung zwischen ihr und ihrem Gesellschafter, folgendermaßen:

Bei dem bisherigen Mietprojekt handle es sich um ein Pilotprojekt, um die Machbarkeit anderen Mietern gegenüber darzustellen; es sei daran gedacht, etwa 8 bis 10 Geräte durch die OEG anzukaufen; auf Grund der Menge der eingekauften Geräte erhoffe man sich Preisvorteile lukrieren zu können, die dann in die „*Vermieterkalkulation*“ einfließen sollen, sodass man in der Lage wäre, die Geräte zu günstigeren Konditionen zu vermieten als es der Fall wäre, würden die Ärzte selbst diese Geräte anschaffen (Besprechung vom 30. November 2004).

Wiederholt gibt die Bw. an, dass Akquisitionsversuche unternommen worden seien und muss dabei bekennen, dass diese bisher leider erfolglos gewesen seien und der Geschäftserfolg als schleppend zu bezeichnen sei (Besprechung vom 30. November 2004, Ergänzungsschreiben vom 5. Oktober 2005). Dass das Pilotprojekt gescheitert ist, kann in der Zwischenzeit als Tatsache angesehen werden, auch wenn sich die OEG, wie der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 13. November 2007 informativ bekannt gibt, bemüht, ihr Betätigungsfeld, das - wie eingangs aufgelistet - ohnehin ein vielfältiges ist, auszudehnen.

Entscheidend für die Prüfung des vorliegenden Fall ist jedoch die Untätigkeit, mit der die Bw. das Scheitern ihres Pilotprojektes zugelassen hat:

Trotz hartnäckiger Anfragen des Finanzamtes konnte die Bw. keine Akquisitionmaßnahmen nachweisen und beließ es bei der durch nichts bewiesenen Behauptung, der Gesellschafter der Bw. habe sich bei Fachtagungen bemüht, seine Kollegen für diese Geschäftsidee zu begeistern (Schreiben vom 5. Oktober 2005). In der mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bw. dazu ergänzend aus, dass „Inserate keine vorrangig taugliche

Form seien, Mieter zu akquirieren, weil es die spezielle Spezifikation der Geräte erforderlich mache, dass das Bedürfnis des Mieters im Vorfeld der Anschaffung des zur Vermietung bestimmten Gerätes bekannt sei."

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ermöglichte nur die familiäre Nahebeziehung eine derartige Vorgangsweise, nämlich das Unterlassen von Handlungen:

Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, ein derartiges Großprojekt ohne Machbarkeitsstudie zu starten. Dem steuerlichen Vertreter ist zwar zuzustimmen, dass Inserate nach erfolgter Anschaffung keine tauglichen Mittel mehr wären, da diese Geräte nur auf Wunsch eines potenziellen Mieters angeschafft werden können. Es müsste nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedoch Werbung, auch in Form von Inseraten bereits im Vorfeld geben, um potenzielle Mieter auf diese Geschäftsidee überhaupt aufmerksam zu machen. Der beabsichtige Kauf einer Vielzahl von derart kostspieligen Geräten würde einer genauen Marktanalyse und in der Folge einer professionellen PR-Veranstaltung bedürfen, wenn es sich um eine Leistungsbeziehung zwischen Fremden handeln würde. Auch die Behauptung der Bw., sie habe sich für die Zukunft Preisvorteile (lediglich) erhofft, spricht nicht für die Ernsthaftigkeit der Absicht tatsächlich weitere, familienfremde Mieter zu finden. So lässt die Beantwortung der Frage des Vertreters des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung nach der möglichen Finanzierung einer Vielzahl dieser Geräte, nicht annähernd ein Konzept erkennen.

Es ist davon auszugehen, dass im vorliegenden Fall weder Akquirierungsversuche nachgewiesen, noch eine reale „*Vermieterkalkulation*“ mit der erwarteten Preisspanne vorgelegt werden konnten. Letzteres ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch verständlich, zumal jede Art von Fremdfinanzierung den „erhofften Großkundenrabatt“ zumindest ausgleichen und somit die Wirtschaftlichkeit und dadurch auch die Sinnhaftigkeit des ohnehin nicht realisierten Projektes in Frage stellen müsste.

Nur so ist es auch erklärbar, dass es in all den Jahren nur zur Anschaffung eines einzigen Gerätes, und das für den Betrieb des Hauptgesellschafters, der laut Punkt VI des Vertrages ohnehin für alle Investitionen bestimmend ist, kam. Die immer wieder aufgestellte Behauptung, „der Bw. sei es gelungen, einen weiteren, familienfremden Mieter zu finden“ ist ganz einfach falsch. Die Leistungsbeziehung zwischen Frau Dr. Z. und der Bw. hat mit dem strittigen „Pilotprojekt“ nichts zu tun. Tatsache ist, dass das einzig vorgelegte Inserat, von Dr. X. *persönlich* in der Ärztekammer Zeitung Februar 2005 geschaltet wurde, um das von ihm zu diesem Zeitpunkt nicht mehr benötigte (Alt)Gerät zu vermieten. Erst im April wurde dieses Gerät der Bw. verkauft und in der Folge an Frau Dr. Z. vermietet. In diesem Vorgang lässt

sich jedoch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kein Bezug zu der Idee „medizinische Geräte en gros einzukaufen“ herstellen.

Wie das Finanzamt dazu in der Berufungsvorentscheidung bereits ausgeführt hat, lässt sich dies nur auf Grund der Personenidentität erklären. Es macht keinen Sinn, ein Pilotprojekt sofort zwischen „nahen Angehörigen“ zu starten, ohne überhaupt im Vorfeld die Möglichkeit der Umsetzung im Wirtschaftsleben zu überprüfen. So blieben auch die Ausführungen des Betriebsprüfers unwidersprochen, der bereits im Betriebsprüfungsbericht darauf hinweist, dass Gerätehersteller auf Grund der hohen Gerätepreise den Ärzten diverse Modelle wie Mietkauf oder Leasing anbieten, bzw. auch äußerst günstige Finanzierungskredite angeboten würden. Nur so ist es erklärbar, dass bereits in den Jahren 2002 bis 2004 keine weiteren Mieter angesprochen und Geräte angeschafft worden sind. Die vom steuerlichen Vertreter der Bw. in der mündlichen Verhandlung versuchte Erklärung, die durch die Abgabenbehörde erzeugte Rechtsunsicherheit habe die Bw. an der Anschaffung weiterer Geräte gehindert, vermag nicht zu überzeugen, zumal sie den Ausführungen in den zahlreichen Schriftsätzen widerspricht.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Unabhängige Finanzsenat zu dem Ergebnis kommt, die Leistungsbeziehung zwischen der Bw. und ihrem Gesellschafter in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anzuerkennen. Unter Hinweis auf die Ausführungen zu der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen und den Ausführungen des Finanzamtes, dass es für den vorgegeben Kauf durch die Bw. mit anschließender Vermietung an den Hauptgesellschafter keinen einzigen außersteuerlichen Grund gibt, ist das Wirtschaftsgut in der Folge unter Berücksichtigung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes, dem Hauptgesellschafter, der ohnehin die Auswahl des Wirtschaftsgutes und die Kaufentscheidung für seine Ordination selbst getroffen hat, ohne Zwischenschaltung der OG direkt zuzurechnen. Daran vermag auch die geplante Ausweitung der Tätigkeit der Bw. in den Folgejahren nichts zu ändern.

Dem Unabhängigen Finanzsenat erscheint die Einbeziehung der OG in den Kauf und die Vermietungskonstruktion auch als eine missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 22 BAO. Wie aus den obigen Ausführungen ersichtlich ist, ergibt sich im vorliegenden Fall ein Gesamtbild, welches eine außersteuerliche Begründung für das Rechtsgeschäft zwischen der OG und ihrem Gesellschafter nicht erkennen lässt und wie sich zeigt, offensichtlich auch nicht beabsichtigt war. Denkt man den bereits vom Finanzamt angesprochenen abgabensparenden Effekt weg, so erscheint der gewählte Weg wenig sinnvoll (dazu Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 22, TZ 2).

Diese Überlegungen waren aber auch die Umsatzsteuer betreffend anzustellen. Wie das Finanzamt hinsichtlich der bekämpften Nichtfestsetzungsbescheide bereits ausgeführt hat, sind nach der zitierten EuGH Rechtsprechung Gestaltungen, für die keine außersteuerlichen

Gründe erkennbar sind, umsatzsteuerlich zu „neutralisieren“. Darüberhinaus haben aber auch bei fremdunüblicher Gestaltung, die für die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen erforderlichen Voraussetzungen Bedeutung für die umsatzsteuerliche Beurteilung.

Da die Bw. im Streitjahr keine weiteren Aktivitäten entfaltet hat, war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Zu den Verfahrensrügen der Bw. wird Folgendes bemerkt:

*1.) Verbot der Wiederholungsprüfung:*

Unter einer Wiederholungsprüfung versteht man eine Außenprüfung, die Abgabenarten für Zeiträume prüft, die bereits einmal Gegenstand einer solchen Prüfung waren.

Im vorliegenden Fall hat bei der Bw. im Mai 2003 eine USO-Prüfung für den Zeitraum 11/2002 bis 02/2003 statt gefunden. Im Jahr 2005 erfolgte eine, das Jahr 2002 betreffende, Außenprüfung.

USO-Prüfungen dienen in formeller Hinsicht der zeitnahen Kontrolle der Aufzeichnungen, welche gemäß § 18 UStG zu führen sind, und in materieller Hinsicht der Prüfung der Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen, welche sich auf Grund der Umsatzsteuervoranmeldung ergeben. Der Prüfungszeitraum kann einen oder mehrere Voranmeldungszeiträume betreffen, allerdings darf im Rahmen einer USO-Prüfung kein vollständiger Veranlagungszeitraum geprüft werden. Die Besonderheit der in Rede stehenden Prüfungen besteht darin, dass im allgemeinen zeitnah und konzentriert nur die auf Grund des § 18 UStG vorgeschriebenen Aufzeichnungen, auch unter Bedachtnahme auf den Vorsteuerabzug, seine Berechtigung und seine belegmäßigen Unterlagen, geprüft werden (Stoll, § 151 Seite 1676 ff.).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann dabei das Wiederholungsverbot hier nicht zur Anwendung kommen, da im Rahmen der USO-Prüfung nur der Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum im Hinblick auf die umsatzsteuergesetzlichen Vorschriften überprüft wurde und erst in der nachfolgenden Außenprüfung die Umsatzsteuer und einheitliche Gewinnfeststellung für das gesamte Kalenderjahr 2002. Dieser Frage kommt jedoch ohnehin keine Bedeutung zu, da die Verletzung des Verbotes einer Wiederholungsprüfung an sich sanktionslos ist und lediglich bei der Ermessensübung, ob tatsächlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen werden soll, Berücksichtigung finden kann (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 148 Tz 13).

## *2.) Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben:*

Wie der Verwaltungsgerichtshof dazu im Erkenntnis vom 24. Mai 2007, 2005/15/0052, zum Ausdruck gebracht hat, *„hindert der Grundsatz von Treu und Glauben die Behörde nicht, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung später abzugehen. Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, wie dies zB der Fall sein könne, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert werde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen.“*

Da im vorliegenden Fall keiner der besonderen Umstände vorliegt, steht der Grundsatz von Treu und Glauben dieser Sachentscheidung nicht entgegen.

Die Bw. hat in ihrem Schreiben vom 5. Oktober 2005 einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat gestellt. Diesem Antrag konnte aus folgendem Grund nicht entsprochen werden:

Der Antrag ist in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung selbst zu stellen. Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag – wie im vorliegenden Fall - in einem (die Berufung) ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 282, Tz 4).

### **Kalenderjahr 2003:**

Gemäß § 276 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz, wenn ein Anlass zur Zurückweisung nicht vorliegt und etwaige Formgebreechen und inhaltliche Mängel behoben sind, die Berufung nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hiebei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern oder aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen. Gegen einen solchen Bescheid, der wie eine Entscheidung über die Berufung wirkt, kann innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden. Eine Berufungsvorentscheidung beendet vollwirksam ein Rechtsmittelverfahren und ist – falls der Berufungswerber es bei dieser Entscheidung belässt und keinen Vorlageantrag stellt – wie jeder andere Bescheid der Rechtskraft fähig (VwGH 7.12.1988, 88/13/0098).



Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt über die Berufung der Bw. gegen den erstinstanzlichen Bescheid vom 29. April 2005 mit Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2006 dergestalt entschieden, dass es der Berufung statt gab und die erstinstanzlichen Bescheide aufhob. Mangels eines Antrages gemäß § 276 BAO wurde damit das Rechtsmittelverfahren beendet. Die Berufungsvorentscheidung ist in Rechtskraft erwachsen. Bei dieser Sachlage ist keine Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates gegeben, über die Berufung gegen die in der Folge ergangenen Bescheide zu entscheiden (VwGH 3.8.2004, 2001/13/002, Ritz BAO<sup>3</sup>, § 311, Tz 10).

### **Kalenderjahr 2004**

Den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2006 wird hinsichtlich der beanstandeten Unklarheit des Bescheidspruches vom 16. Mai 2005 ergänzend hinzugefügt, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können. Daher kann zB die Begründung einer Berufungsvorentscheidung einen erstinstanzlichen Begründungsmangel sanieren (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 93, Tz 16 und die dort zitierte Judikatur).

Die Bw. richtet sich vor allem gegen die Übernahme der Prüfungsfeststellungen der Betriebsprüfung für das Jahr 2002 im Kalenderjahr 2004, mit der Begründung, weder im Jahr 2003 noch im Jahr 2004 habe eine Betriebsprüfung statt gefunden. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates spricht nichts dagegen, bereits getroffene Feststellungen aus geprüften Zeiträumen als Begründung für die Streitjahre heranzuziehen, wenn eine Auswirkung (die Beurteilung im ersten Jahr ist gegenständlichenfalls ausschlaggebend für die Folgejahre) auf diese besteht und hinsichtlich der Sach- und Rechtslage keine Änderung eingetreten ist.

Auch aus dem vorgelegten Bericht vom 17. Oktober 2006, anlässlich der Außenprüfung beim Gesellschafter Dr. X., lässt sich nichts für den Standpunkt der Bw. gewinnen. Aus dem Umstand, dass in diesem Bericht keine Prüfungsfeststellungen, die gegenständlichen Streitfrage betreffend, getroffen wurden, lässt sich nämlich nicht ableiten, dass das behauptete Rechtsverhältnis tatsächlich akzeptiert wurde.

Abgesehen davon wäre es aus verwaltungsökonomischen Gründen auch nicht zweckmäßig, im Verfahren den abgeleiteten Bescheid betreffend, Feststellungen zur Streitfrage hinsichtlich des Grundlagenbescheides zu treffen.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

---

Graz, am 14. Dezember 2007