

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\_des\_BFG über die Beschwerde des Beschwerdeführers, Adresse\_1, vertreten durch Stb\_KG, Adresse\_2, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 26. November 2010 betreffend die Nichtveranlagungsbescheide gemäß § 92 Abs 1 BAO (Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006), gegen die Nichtveranlagungsbescheide gemäß § 92 Abs 1 BAO vom 25. November 2010 (Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008), sowie gegen die Einkommensteuerbescheide vom 26. November 2010 für die Jahre 2004, 2005 und 2006, gegen die Einkommensteuerbescheide vom 25. November 2010 für die Jahre 2007 und 2008 und gegen die Nichtveranlagungsbescheide gemäß § 92 Abs 1 BAO vom 14. Juli 2011 und vom 1. März 2012 (Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010) und gegen den Einkommensteuerbescheid vom 13. Juli 2011 für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

1. Die Bescheidbeschwerden werden gemäß § 279 Abs 1 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### A) Verfahren vor dem Finanzamt (FA)

#### 1. Allgemeines

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf) reichte am 16. Juni 2005 einen „Fragebogen für natürliche Personen“ (Verf 24) beim Finanzamt (FA) ein, mit welchem er bekannt gab, dass er ab 1. Juni 2005 ein Objekt in Adresse\_3 vermiete. Der voraussichtliche Jahresumsatz im Eröffnungsjahr betrage 10.800,00 €, jener in den Folgejahren 18.500,00 €. Der voraussichtliche Gewinn im Eröffnungsjahr betrage 3.500,00 €, jener in den Folgejahren 7.500,00 €.

Laut Baubewilligungsbescheid vom 27. Oktober 2004 errichtete der Bf eine „Arztpraxis mit Dienstwohnung“ auf dem Grundstück Nr. xxx, EZ\_und\_KG. Das Gebäude sollte die Adresse „Adresse\_3a“ erhalten.

## 2. Veranlagungsverfahren

Der Bf reichte bereits ab dem Jahr 2004 Umsatz- und Einkommensteuererklärungen ein. Die Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006 wurden zunächst erklärangemäß durchgeführt. Anlässlich der Veranlagungen 2007, 2008, 2009 und 2010 anerkannte das FA die Vermietung nicht mehr als Einkunftsquelle.

## 3. Außenprüfung

**3.1** Ab 1. Juli 2008 wurde eine die Jahre 2004 bis 2006 umfassende Außenprüfung durchgeführt und hierbei die Anerkennung der Einkunftsquelle „Vermietung des Ordinationsgebäudes“ in Frage gestellt.

**3.2** Im Rahmen der Außenprüfung nahm die steuerliche Vertreterin zu den bisherigen Ergebnissen des Prüfers mit Schreiben vom 16. Februar 2009 wie folgt Stellung:

*„Im zuge einer bei mir durchgeführten betriebsprüfung beabsichtigt das finanzamt meine vermietung dem grunde nach nicht anzuerkennen und begründet dies in TZ 4 der zusammenfassung der feststellungen (rechtsbeziehung zwischen nahen angehörigen und rechtliche gestaltung der finanzierung der errichtung der ordination). Dazu erlaube ich mir wie folgt stellung zu nehmen:*

*Ich vermiete eine von mir erworbene und bebaute liegenschaft an meine mutter. Dieses vertragsverhältnis zwischen nahen angehörigen ist durch den schriftlichen mietvertrag vom 26.8.2005 nach außen ausreichend zum ausdruck gekommen. Dieser mietvertrag hat einen eindeutigen klaren und jeden zweifel ausschließenden inhalt und er wurde auch tatsächlich umgesetzt.*

*Somit könnte sich eine abgabenrechtliche nichtanerkennung des vertragsverhältnisses nur auf eine nicht fremdübliche gestaltung begründen. Eine derartige liegt aber nicht vor, und zwar aus folgenden gründen:*

*Der prüfer rügt den preis als nicht fremdüblich und geht von einer rendite von 4% der anschaffungskosten (des gebäudes) aus: Derartige prozentsätze sind eine sehr stark vereinfachende faustregel in der immobilienbewertung und außerdem anerkanntermaßen die untergrenze einer bandbreite von 4 - 10%. Und dabei wird der nettomietwert auf die gesamtinvestitionssumme bzw. den verkehrswert (also sehr wohl auch den grund und nicht nur gebäudeerrichtungskosten) bezogen. Im konkreten fall würde diese betrachtung eine rendite von 8,4 % ergeben, die zwar gut, aber keinesfalls unrealistisch ist, wenn man die übrigen vertragsvereinbarungen betrachtet, welche auch unter fremden zu einer entsprechend hohen miete geführt hätten:*

*Grundsätzlich wurde der bau speziell nach den räumlichen und funktionellen bedürfnissen einer modernen ärztlichen praxis für einen niedergelassenen kassenarzt mit hausapotheke errichtet. Bestehende altgebäude erfüllen diese vorgaben in keiner weise, wie die dem finanzamt bekannte tatsache zeigt, dass allgemeinmediziner, wenn sie sich längerfristig niederlassen, üblicherweise sehr aufwändige umbauten durchführen müssen. Das trifft auch dann zu, wenn eine bereits bestehende ordination übernommen wird oder werden*

*könnte, weil derartige praxen durch den technischen fortschritt grundsätzlich überholt sind und jeder arzt eine andere arbeitsweise hat (durchaus vergleichbare praxen arbeiten zb. Entweder überhaupt ohne assistenten oder mit bis zu 4 assistentinnen - arbeitsabläufe und raumbedarf sind daher völlig verschieden).*

*Es ist auch unter fremden üblich, immobilien speziell nach den bedürfnissen eines mieters zu errichten (ich verweise hier auf zb. die übliche vorgangsweise bei Fast Food ketten). Auf grund der speziellen bauweise sind diese immobilien aber nur beschränkt bzw. nur mit weiteren zusätzlichen hohen umbaukosten anderweitig vermietbar. Daher muss sich die vermietung in kürzerer zeit rechnen und der mietzins ist höher - dies umso mehr, als die mieterin keinen kündigungsverzicht abgegeben hat, sich also nicht langfristig gebunden hat. Sich nicht zu binden hat dabei beachtliche vorteile für den mieter. So kann im konkreten fall einer ärztin diese rascher den standort wechseln, wenn zb. in einer ertragsstärkeren gemeinde eine kassenpraxis ausgeschrieben wird (dass ein arzt schon anderswo bisher einen kassenvertrag hatte, ist für einen solchen wechsel nicht relevant, wie zb. die vorkommnisse in der gemeinde N\_Gemeinde zuletzt zeigten) oder wenn sie an diesem standort die hausapotheke verlieren würde. Dann wäre der halbe gewinn weg. Und gerade in dieser zeit war diesbezüglich die auseinandersetzung zwischen ärzte- und apothekenkammer virulent.*

*Aus den weiteren o.a. gründen ist auch ein vergleich mit der vorherigen „übergangsordination“ der mieterin nicht zulässig und repräsentiert keinesfalls ein fremdübliches vorgehen: Die von frau Gemeindeärztin bei praxisgründung angemietete ordination war im prinzip eine adaptierte eigentumswohnung, die sie akzeptieren musste, weil das einerseits die gemeinde so wollte und sie andererseits den kassenvertrag sonst nicht bekommen hätte (der nachweis von geeigneten räumlichkeiten ist voraussetzung für die zuerkennung des kassenvertrages). Damit ist indirekt den gemeinden ein hilfsmittel an die hand gegeben, sich entweder die niedergelassenen ärzte in gewisser weise doch auszusuchen (kein anderer vermietet an den arzt, wenn das die gemeinde boykottiert, siehe wieder beispiel N\_Gemeinde) - zum anderen kann die gemeinde sonst leerstehendes gemeindevermögen so verwerten. Offensichtlich aus letzterem grund wurde frau Gemeindeärztin seinerzeit genötigt, auch die über der vormaligen ordination gelegene eigentumswohnung als bereichswohnung mitzumieten, obwohl diese weder von der gröÙe noch von der art der nutzbarkeit (noch von den präferenzen der mieterin) in irgendeiner form entsprach. Der vergleich der m<sup>2</sup>-preise ist auch in diesem zusammenhang nicht zielführend:*

*Eine dienstwohnung (im sinne einer bereichs- und vertreterwohnung) mit zwar nur € 5,21 je m<sup>2</sup> für unbenötigte 81 m<sup>2</sup> kommt immer noch teurer als eine effiziente derartige wohnung mit nur 41 m<sup>2</sup> - auch wenn bei ersterer die betriebskosten inkludiert sind (durch die nur fallweise und unregelmäßige benutzung - hier wohnt ja niemand dauernd - sind diese vergleichsweise sehr niedrig).*

*Schließlich steht einem vergleich der umstand entgegen, dass bei der von mir vermieteten liegenschaft eine entsprechende grundstücksfläche und vor allem ein eigener parkplatz mitvermietet ist, was eine andere beurteilung erfordert.*

*Ich habe diese liegenschaft gekauft und sie zur besicherung der finanzierung herangezogen. Als student verfügte ich zu diesem zeitpunkt zwar noch über kein entsprechendes einkommen, konnte aber als angehender akademiker damit rechnen, in nur wenigen jahren überdurchschnittlich gut zu verdienen. Das hat auch die hausbank so gesehen. Um nicht nur grundsätzlich zu einer finanzierung zu kommen, sondern auch, um nach den zwingenden kriterien von basel II auch einen günstigen zinssatz zu erhalten, hat meine mutter zusätzlich die persönliche bürgschaft übernommen. Dieser vorgang ist losgelöst und getrennt von der tatsache zu beurteilen, dass meine mutter auch in weiterer folge meine mieterin wurde. Eine andere als eine getrennte betrachtungsweise dieser beiden vorgänge würde die diskriminierung von verträgen zwischen nahen angehörigen bedeuten, die abgabenrechtlich nicht zulässig ist. Es ist durchaus üblich, dass beim erwerb einer immobilie oder eines immobilien-ertragsobjektes durch eine jüngere generation die ältere generation bürgschaften übernimmt - und genauso üblich (und verantwortungsvoll) aus der sicht der eltern ist es, sich hinsichtlich dieser liegenschaften ein belastungs- und veräußerungsverbot - abgesehen von den notwendigen finanzierungen - einräumen zu lassen. Unter diesem aspekt ist auch das belastungs- und veräußerungsverbot zu gunsten meiner mutter zu sehen. Ein „wechselseitiges“ belastungs- und veräußerungsverbot gibt es nicht - und es wäre auch nicht möglich, weil es nur der grundeigentümer einräumen kann.*

*Der ansicht des prüfers, dass meine mutter die wirtschaftliche machthaberin sei, kann ich nicht folgen:*

*Ich bin nicht nur zivilrechtlicher eigentümer dieser liegenschaft sondern trage dafür auch das volle unternehmerrisiko. Sollte zb. meine mieterin ableben oder ihre tätigkeit aus gesundheitsgründen einstellen oder den kassenvertrag oder die hausapotheke in Gemeinde\_1 verlieren, muss ich das objekt anderweitig nutzen oder die kreditrückzahlungen aus eigenem bestreiten. In der nutzung des objektes zur ertragserzielung bin ich in keiner weise eingeschränkt - das belastungs- und veräußerungsverbot, das im nachrang zur verbindlichkeit an die bank für die finanzierung steht, belastet mich nicht mehr als die hypothek der bank gegenüber, sondern dient lediglich der absicherung der persönlichen bürgschaft der mutter gegenüber eben dieser finanzierenden bank: Sie könnte damit ein kurzfristiges verschleudern unter wert verhindern.*

*Wenn der prüfer bemängelt, dass die mit der mieterin getroffenen vereinbarungen darauf abzielen, dass einerseits die bedienung der aufgenommenen kredite gesichert ist, andererseits bei mir als vermietet überschüsse entstehen, stellt er damit die betriebswirtschaftlichen grundsätze einer unternehmerischen vermietung in frage bzw. betrachtet eine betriebswirtschaftlich sinnvolle vermietung als fremdunüblich:*

*Dass aus einer investition die finanzierung bedient werden kann, ist grundsatz jeder investitionsrechnung. Dass es beim vermierter zu überschüssen kommt, ist das ureigenste motiv einer unternehmerischen betätigung.*

*Der umstand, dass fallweise kleinere rechnungen an meine mutter adressiert waren, ist in anbetracht der gesellschaftlichen situation auf dem land absolut verständlich und entspricht auch der lebenserfahrung und ist somit kein indiz für eine fremdunübliche vermietung. Denn wenn auf dem land „die neue ordination der doktorin“ gebaut wird, wird gerade bei kleineren rechnungen nicht hinterfragt, wer den nun wirklich der bauherr ist, sondern einfach an die frau doktor fakturiert.*

*Auch der umstand, dass frau Dr. NN\_1 auf der baustelle immer wieder vor ort gewesen ist, spricht nicht gegen eine fremdübliche vermietung. Auch fremde mieter, die spezielle bedürfnisse haben, welche der vermierter zu berücksichtigen sich verpflichtet hat, kontrollieren das auf der baustelle: Es würde zu unverhältnismäßig hohen kosten und unvertretbaren verzögerungen führen, würde sich erst bei beziehen der räume herausstellen, dass zb. die anschlüsse nicht wunsch- und plangemäß verlegt wurden. Wer jemals gebaut hat weiß, dass mangelnde kontrolle der unbedarften handwerker schon bei einem einfachen einfamilienhaus zu abenteuerlichen ergebnissen führen kann - geschweige denn bei den speziellen erfordernissen einer arztpraxis.*

*Aus den o.a. gründen geht hervor, dass die vermietung fremdüblich erfolgt ist und es somit keine handhabe gibt, die vermietung an meine mutter nicht anzuerkennen. Auch der umstand, dass es dadurch auch zu einer steuerlichen ersparnis kommen kann, macht - für sich alleine betrachtet - eine vermietung unter nahen angehörigen nicht zu einem steuerlichen umgehungsgeschäft. Abgesehen davon wird bei dieser argumentation übersehen, dass der steuervorteil gesamthaft betrachtet gar nicht so groß ist:*

*Zum einen hätte frau Dr. NN\_1, wenn sie selbst gebaut hätte, einen mehr als 50%-igen vorsteuerabzug gehabt, weil ihr hausapothekenumsatz mehr als die hälfte ihres gesamtumsatzes ausmacht. Zum anderen muss sie jetzt eine mit 20% umsatzsteuer belastete miete bezahlen, von der sie nicht einmal die halbe vorsteuer abziehen kann, in welcher aber auch die kosten für die liegenschaft und für die finanzierung mitkalkuliert sind, mit welchen sie direkt mangels umsatzsteuerpflicht sonst nur „netto“ belastet worden wäre.“*

**3.3** Am 23. März 2009 fand die **Schlussbesprechung** statt. Diese wurde unterbrochen und zwischen den Parteien des Verfahrens vereinbart, ein Gutachten des bundesweiten Fachbereichs über die Bewertung der Vermietung einzuholen.

**3.4** Am 02.08.2010 übermittelte das FA dem Bf das **Gutachten des bundesweiten Fachbereichs** mit folgendem Inhalt:

„Allgemeines:

*Das Gebäude ist von seiner Lage und vom äußeren Erscheinungsbild ein einem Einfamilienhaus nicht unähnliches Gebäude und aus diesem Blickwinkel eine für Vermietungszwecke eher untypische Liegenschaft.*

*Typisch wäre für solche und ähnliche Liegenschaften eher ein Leasing mit späterer Kaufoption, welche im Wesentlichen einer Darlehensfinanzierung des gesamten Objektes gleichkommt.*

*Ein Kündigungsverzicht durch den Leasingnehmer auch über den gesamten Leasingzeitraum (bis zu 40 Jahre) ist dabei keineswegs unüblich.*

*Unüblich ist allerdings eine Bürgschaft des Leasingnehmers für Verbindlichkeiten des Leasinggebers. Diese Bürgschaft ist eher den privaten Verhältnissen (Mutter - Sohn) zuzurechnen, beeinflusst allerdings die Höhe der unterstellten Leasingrate nicht.*

*Von der Raumaufteilung (14 Räume im EG) und von der Ausstattung (Fußböden, Apothekensicherheit etc.) ist das Gebäude im Gegensatz zu seinem äußeren Erscheinungsbild - sehr typisch auf seine Verwendung als Arztpraxis abgestimmt und nur unter hohem Kostenaufwand einer anderen (privaten) Nutzung zuzuführen.*

*Auch die „Nachtdienstwohnung“ ist typisch für seinen Verwendungszweck ausgeführt und zur privaten Nutzung nur für einen „Einpersonenhaushalt“ ausreichend.*

*Ein angemessenes Nutzungsentgelt im Sinne einer einem Leasing mit Kaufoption ähnlichen Vorgangsweise beträgt daher rd. 5 % der Anschaffungskosten der Liegenschaft. Wegen der stark zweckgebundenen Innenausstattung des Bauwerkes ist der Ermittlung der Leasingrate der Barwert der Umgestaltungskosten von 60.000,- hinzuzurechnen:*

Anschaffungskosten Grundstück	50.000,00
Anschaffungsnebenkosten Grundstück (6 %)	3.000,00
Anschaffungskosten Gebäude	185.485,00
Anschaffungsnebenkosten Gebäude (10 %)	18.548,00
Anschaffungskosten Liegenschaft	257.033,00
+ Barwert der Umgestaltungskosten (60.000,- X 0,5568)	33.408,00
Bemessungsgrundlage Leasingrate	290.441,00
Angemessene Leasingrate	14.522,00
+ Nebenkosten (Verwaltung, Grundsteuer) (10 %)	1.452,00
angemessene Miete/jährlich	15.974,00-
<b>angemessene Miete/ monatlich</b>	<b>1.331,00</b>
<b>Kontrolle:</b>	
117 m <sup>2</sup> EG a' 7,-/m <sup>2</sup>	819,00

45 m2 OG a' 5,-/m2	225,00
12 Parkplätze a' 25,-	300,00
Summe	1.344,00

**Ergebnis:**

**Eine Miete von 1.340,00 € pro Monat erscheint für die gegenständliche Liegenschaft unter den gegenständlichen Vertragsverhältnissen angemessen und fremdüblich.“**

Gleichzeitig ersuchte das FA den Bf um Stellungnahme wie folgt:

*„In der Besprechung vom 23.3.2009 bei der neben Herrn VN\_Bf NN\_1 und Frau Steuerberaterin auch dessen Mutter Frau Gemeindeärztin sowie Adir. NN\_2 und FEX NN\_3 anwesend waren, und wurde vereinbart, dass seitens der Finanzverwaltung noch ein Gutachten über die Fremd- und Ortsüblichkeit der vertraglich vereinbarten Miete eingeholt wird.v*

*Nachdem dieses Gutachten nunmehr (nach unvorhergesehen langer Zeit) vorliegt, wird Ihnen dieses in der Beilage zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt. Darüber hinaus werden Ihnen auch in einer weiteren Beilage, die aus diesem Gutachten nach Ansicht der Finanzverwaltung resultierenden steuerrechtlichen Folgen dargelegt.“*

In der angesprochenen Beilage vertrat das FA den Standpunkt, das vorliegende Rechtsverhältnis zwischen Sohn und Mutter sei sowohl von der rechtlichen Gestaltung her, als auch von der Höhe der in Rechnung gestellten Miete her als fremdunüblich anzusehen. Es sei daher weder die Rechtsbeziehung zwischen Sohn und Mutter in steuerrechtlicher Hinsicht anzuerkennen, noch stelle die Überlassung der Liegenschaft durch den Sohn an die Mutter eine Einkunftsquelle dar. Somit seien weder die beantragte Vorsteuer, noch die erklärten Umsätze steuerlich zu berücksichtigen.

**3.5** In einem weiteren Schreiben vom 22. November 2010 (der steuerlichen Vertreterin zugegangen am 23.11.2010) wandte sich der Prüfer an die steuerliche Vertreterin wie folgt:

*„Da seit unserem letzten Telefonat bereits wieder mehr als eine Woche vergangen ist, in der ich keine weiteren Unterlagen von Ihnen bekommen habe, und Sie Ihrerseits in unserem letzten Telefonat ankündigten, dass seitens Frau Gemeindeärztin ohnehin der Gang in das Rechtsmittel beabsichtigt ist, übersende ich Ihnen in der Beilage die Niederschrift über die Schlussbesprechung mit heutigem Datum. Ich ersuche Sie um Unterfertigung eines der beiden Exemplare und um Rücksendung desselben.“*

**3.6** Die in der Folge von der steuerlichen Vertreterin unterfertigte **Niederschrift über die Schlussbesprechung** vom 22.11.2010 hatte folgenden Inhalt:

*„Tz 1: Nichtanerkennung der Fremdüblichkeit der gegenständlichen Vermietung*

*Sachverhaltsdarstellung:*

*Der gegenständlichen Vermietung liegt der Erwerb einer Liegenschaft in Gemeinde\_1 durch Herrn VN\_Bf NN\_1 zu Grunde. Auf dieser Liegenschaft wurde ein Gebäude errichtet, durch den Bauwerber VN\_Bf NN\_1, welches in der Folge an die Mutter des Bauwerbers, Frau Dr. VN\_3 NN\_1 - prakt. Gemeindeärztin in Gemeinde\_1, vermietet wird. Bei näherer Untersuchung der vorgelegten Unterlagen wurden folgende Sachverhalte festgestellt:*

*Der Erwerber der Liegenschaft (geb.tt.mm.1984) und gleichzeitige Bauwerber (und spätere Vermieter) war zum Zeitpunkt des Erwerbes Student und verfügte über kein eigenes laufendes Einkommen oder eigenes Vermögen, was im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 16.2.2009 auch bestätigt wurde.*

*Die Finanzierung des Liegenschaftserwerbes und der Errichtungskosten erfolgte im wesentlichen über 2 Darlehen bei der Bank in Höhe von insgesamt 300.000,00 € (eines davon geführt in Schweizer Franken) Die Besicherung der Darlehen erfolgte unter anderem einerseits über eine Grundbuchsbelastung der erworbenen Liegenschaft und andererseits durch eine Bürgschaft der Mutter von Herrn NN\_1, Frau Dr. VN\_3 NN\_1, welche auch die spätere Mieterin des errichteten Gebäudes ist.*

*Desgleichen wurde, wie aus den Rechnungen (siehe Buchhaltung 2006) der Rechtsvertreter welche mit dem Grundkauf und der Finanzierung betraut wurden, ersichtlich war, zwischen Mutter und Sohn (bzw. Mieterin und Vermieter) betreffend die Liegenschaft EZ xyy KG xxxxx xxyy Gemeinde\_1 Adresse\_3a ein wechselseitiges Belastungs— und Veräußerungsverbot notariell festgelegt, jedoch nicht im Grundbuch eingetragen! Die Rechnungen der Rechtsvertretung lauten ebenfalls auf Frau Gemeindeärztin, und nicht auf den zivilrechtlichen Erwerber, Herrn VN\_Bf NN\_1, wodurch nach Ansicht der Finanzverwaltung zweifelsfrei Frau Gemeindeärztin als Auftraggeberin der Rechtsvertreter in Frage kommt.*

*In weiterer Folge wurde am 26.8.2005 ein Mietvertrag zwischen Sohn und Mutter abgeschlossen (zur Vergebührung angezeigt am 15.10.2005 mit 901,8 €). Darin wurde vereinbart, dass die gesamte Liegenschaft Teil des Mietvertrages ist.*

*Für die Ordination wurden 117 m<sup>2</sup> im Erdgeschoß und 4 m<sup>2</sup> im Obergeschoß vermietet. Laut Mietvertrag steht für die Ordination auch noch ein Dachgeschoß von 90 m<sup>2</sup> zur Verfügung.*

*Ausgehend vom tatsächlich vorhandenen Ausmaß von 121 m<sup>2</sup> ergibt sich unter Zugrundelegung der vertraglich vereinbarten Ordinationsmiete von brutto 2.208,00 € - wobei die Betriebskosten zur Gänze von der Mieterin zu bezahlen sind – ein Quadratmeterpreis von 18.25 €.*

*Darüber hinaus wird im Mietvertrag vom Vermieter ein einseitiger Kündigungsverzicht auf 12 Jahre ausgesprochen.*

*Der Mietpreis für die "Dienstwohnung" beträgt brutto 297,00 €.*

*Bisher wurde in den Jahren 2004 und 2005 des Prüfungszeitraumes Vorsteuern von insgesamt 35.851,28 € (2004:18.279,70; 2005: 17.571,58) aus der Errichtung geltend gemacht und zwar sowohl für die Ordination (nicht nur für den die Hausapotheke betreffenden Teil), als auch für die Wohnung.*

*Für die Jahre 2006 und 2007 hingegen wurde Mieteeinnahmen von netto 36.944,13 € (2005: 21.078,98€; 2006: 15.865,15€) erklärt.*

*Die oben dargestellten Sachverhalte werden vom Finanzamt rechtlich wie folgt beurteilt:*

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

*Nach der bereits in der Besprechung mit Herrn VN\_Bf NN\_1, Frau Dr. VN\_3 NN\_1—NN\_10 und deren beider steuerlicher Vertreterin Frau Mag. VN\_4 NN\_11 vom 23.3.2009, und neuerlich im Ersuchen zur Stellungnahme vom 2.8.2010, von der Finanzverwaltung vertretenen Ansicht, liegt im gegenständlichen Fall eine Rechtsbeziehung zwischen nahen Angehörigen vor, die aus mehreren Gründen nicht der Fremdüblichkeit entspricht und daher für steuerliche Zwecke nicht anzuerkennen ist.*

*1) Auf Grund der von der Finanzverwaltung im Anschluss an die Besprechung vom 23.3.2009 bei Herrn Ing. VN\_1 NN\_12 (Fachbereich Bewertung) in Auftrag gegebene Überprüfung der Höhe der zwischen Sohn und Mutter verrechneten Miete unter Berücksichtigung der Größe, der Ausstattung und der Lage des Objektes, wurde das Ergebnis dieser Überprüfung am 9.7.2010 schließlich vorgelegt. Daraus geht hervor, dass die Höhe der verrechneten Miete von monatlich brutto 2.505,00 € (Ordination und Wohnung zusammen) nicht fremdüblich ist. Aus Sicht von Ing. NN\_12 erscheint unter den vorliegenden Verhältnissen eine Miete von höchstens 1.340,00 € als angemessen.*

*2) Laut dem vorliegenden Mietvertrag zwischen Sohn und Mutter wurde vereinbart, dass für die Ordination 117 m<sup>2</sup> im Erdgeschoß und 4 m<sup>2</sup> im Obergeschoß vermietet werden. Ebenfalls laut Mietvertrag steht für die Ordination auch noch ein Dachgeschoß von 90 m<sup>2</sup> zur Verfügung, was insofern nicht den Tatsachen entspricht, als ein weiteres Dachgeschoß lt. Bauplan nicht existiert und nur das ausgebaute Obergeschoß mit Wohnung und Technikraum - welche bereits in der Vermietung für die Ordination mit 4 m<sup>2</sup> und der Vermietung der Wohnung berücksichtigt sind - vorhanden ist. Die restlichen Räume sind bis zum Dach offen.*

*Die ständige Rechtsprechung zur Vertragsgestaltung zwischen nahen Angehörigen postuliert immer wieder, dass derartige Verträge "nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben müssen und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären"*

*Dies ist nach Meinung der Finanzverwaltung beim vorliegenden Mietvertrag nicht der Fall, da die darin enthaltenen Angaben über das Mietobjekt bzw. die vermietete Fläche*

*nur entweder durch eine Besichtigung vor Ort oder eine Einsichtnahme in den Bauplan richtig zu interpretieren sind. Allein aus den Aussagen des Mietvertrages ist die korrekte Ermittlung der vermieteten Fläche nicht möglich.*

*3) Darüber hinaus wird im Mietvertrag vom Vermieter ein einseitiger Kündigungsverzicht auf 12 Jahre ausgesprochen. Unter Familienfremden wäre eigentlich das genaue Gegenteil und zwar einen Kündigungsverzicht durch den Mieter, als Absicherung der getätigten Investitionen welche ja eindeutig auf die Bedürfnisse des Mieters abgestimmt sind, vertraglich festzuhalten. Dies wäre die logische Vorgehensweise um einen Schutz der getätigten Investitionen zu gewährleisten.*

*Unter Berücksichtigung des persönlichen Naheverhältnisses zwischen Vermieter und Mieterin (Sohn und Mutter) erscheinen die im gegenständlichen Fall vorliegenden rechtlichen Beziehungen nicht fremdüblich.*

*4) Die Tatsache, dass die Mutter als spätere Mieterin der Liegenschaft für deren Finanzierung eine Bürgschaft eingeht und offensichtlich ein Wechselseitiges Belastungs- und Veräußerungsverbot hinsichtlich der Liegenschaft erwirkt, ist nach Ansicht der Finanzverwaltung ein weiterer fremdunüblicher Vorgang. Es ist im Geschäftsleben zwischen fremden Partnern - vor allem nicht zwischen Errichter bzw. späteren Vermieter und dem künftigen Mieter - keine übliche Vorgehensweise, dass, wie im gegenständlichen Fall, wenn der Errichter/Vermieter über kein eigenes Einkommen (da Student) verfügt, der zukünftige Mieter als Bürge für die Finanzierung auftritt. Dies ist vielmehr ein Umstand der in der persönlichen Nahebeziehung zwischen Sohn und Mutter begründet ist.*

*Nach Ansicht der Finanzverwaltung stellt die gesamte vorliegende Gestaltung einen Weg dar, den vollständigen Vorsteuerabzug von den Errichtungskosten zu lukrieren, was in Falle einer Errichtung direkt durch Frau Gemeindeärztin-NN\_10 nicht annähernd möglich wäre, da diese durch ihre Tätigkeit als praktische Ärztin (unecht) von der Umsatzsteuer befreit ist und somit auch ein Vorsteuerabzug für damit verbundene Leistungen nicht zusteht. Lediglich die anteiligen Kosten für den Bereich der Hausapotheke, für deren Erlöse die Umsatzsteuerpflicht besteht, wären für einen Vorsteuerabzug zugänglich.*

*Dem Argument der steuerlichen Vertretung bzw. des Abgabepflichtigen in der Vorhaltsbeantwortung vom 16.2.2009, dass der steuerliche Vorteil nicht so groß sei und dass die Baukosten an Hand des Verhältnisses der steuerpflichtigen Apothekenerlöse zu den steuerfreien ärztlichen Leistungserlösen aufzuteilen wären, ist entgegen zu halten, dass, nach Ansicht der Finanzverwaltung, grundsätzlich bei den Baukosten in erster Linie nicht das Verhältnis der Erlöse zu Grund zu legen sein wird, sondern das Ausmaß der Flächenaufteilung, maßgeblich ist. Dabei wird lediglich die Fläche der Apotheke selbst und zum Teil der Eingangs- und Anmeldungsbereich für den Verkauf der Medikamente in Betracht kommen. Lediglich der Vorsteuerabzug jener Kosten die nicht eindeutig zuordenbar sind (wie zum Beispiel allgemeine Betriebskosten oder die Nutzung von EDV-Geräten) wird über einen gesonderten Aufteilungsschlüssel nach Maßgabe*

*des Umsatzverhältnisses aufzuteilen sein. Diese Ansicht wird auch durch das jüngste Erkenntnis des VwGH (2007/15/0289 vom 23.2.2010) bestätigt.*

*Aus den dargestellten Gründen werden für den Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 für den Bereich der Umsatzsteuer die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt und die bisher ergangenen Umsatzsteuerbescheide durch Nichtveranlagungsbescheide ersetzt werden.*

*Hinsichtlich des Umsatzsteuernachschauezeitraumes bzw. der für diese Zeiträume mittlerweile bereits eingebrachten jedoch noch nicht veranlagten Abgabenerklärungen ist sinngemäß vorzugehen.*

*Ebenso ist für die bereits für die Jahre 2004 bis 2006 ergangenen Einkommensteuerbescheide gemäß § 303 Abs 4 BAO das Verfahren wiederaufzunehmen und die bisher erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Einkommensermittlung auszuschneiden.*

*Anbringen der Partei:*

*Der Rechtsansicht des Finanzamtes kann nicht zugestimmt werden. Zur Begründung wird auf die bisherigen Vorbringen im Betriebsprüfungsverfahren verwiesen.*

*Eine Zusammenfassung der Argumente einschließliche Stellungnahme gegen die Aussagekraft des von der Finanzverwaltung durchgeführten Berechnung einer fremdüblichen Miete wird im Zuge des Rechtsmittelverfahrens vorgelegt, da bei der Schlussbesprechung keine Einigung erzielt werden konnte.*

*Die in dieser Niederschrift angeführten Prüfungsfeststellungen wurden ausführlich besprochen.*

*Ein Exemplar dieser Niederschrift wurde ausgefolgt.“*

#### **4. Angefochtene Bescheide**

Mit Bescheiden vom 26. November 2010 nahm das FA entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005, und 2006 gemäß § 303 BAO wieder auf und erließ der Rechtsansicht der Außenprüfung folgend neue Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006.

Der Rechtsansicht der Außenprüfung folgend erließ das FA auch die Bescheide vom 25. November 2010 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008, sowie die Bescheide vom 13. Juli 2011 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2009 und die (gemäß § 200 BAO vorläufigen) Bescheide vom 1. März 2012 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2010.

#### **5. Berufungen**

**5.1** Gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008, erhob der Bf innerhalb verlängerter Frist mit Schriftsatz vom

28. Dezember 2010 das Rechtsmittel der Berufung mit folgenden Begründung (samt Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung):

*„Die Finanzverwaltung hat im Zuge einer Betriebsprüfung die Vermietung eines von mir errichteten Gebäudes an die Gemeindeärztin, die auch meine Mutter ist, als nicht fremdüblich beurteilt, darin das Hervorkommen neuer Tatsachen erblickt und dementsprechend die o.a. angefochtenen Bescheide erlassen. Der Sachverhalt ist unter TZ 1 der Niederschrift (mir zugegangen am 1.12.2010) dargestellt. Bei diesem Sachverhalt liegt jedoch, wie nachstehend ausgeführt wird, Fremdüblichkeit vor und die Argumente des Finanzamtes können entkräftet werden:*

*Bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit einer vertraglichen Gestaltung zwischen nahen Angehörigen ist das fremdübliche Rechtsgeschäft, in meinem Fall die Vermietung, gesondert zu betrachten - rechtliche Vorgänge, die alleine in der Privatsphäre begründet sind, sind bei dieser Betrachtung laut Lehre und Rechtsprechung auszuklammern. Andernfalls wäre es z.B. nicht möglich, einem Kind eine Liegenschaft zu schenken und sich dann in dieser z.B. Büroräume zu mieten. Ein derartiger Vorgang ist aber grundsätzlich sehr wohl auch steuerrechtlich anzuerkennen.*

*Das Finanzamt beurteilt die Höhe des Mietzinses unter Berufung auf eine Stellungnahme des finanzamtlichen Sachverständigen (Herrn Ing. NN\_12) als fremdunüblich hoch. Nach Ansicht von Ing. NN\_12 erscheint eine Miete von höchstens € 1.340,00 als angemessen. Zu dieser mir vorgelegten Stellungnahme ist anzumerken, dass diese nicht von allen relevanten Grundlagen ausgeht, die Besonderheiten des Mietobjektes nicht zur Gänze berücksichtigt und keinen tatsächlichen externen Fremdvergleich anstellt.*

*Das Finanzamt geht bei der Bewertung von den meinen Abschreibungen zugrunde gelegten Anschaffungskosten für das neu errichtete Gebäude sowie für die Liegenschaft aus.*

*Dazu ist festzustellen, dass sich die Beurteilung der Höhe der Miete unter Fremden nicht an der Höhe der Anschaffungskosten des Vermieters bemisst. Diese sind aber in der Regel dem Mieter gar nicht bekannt und außerdem würde eine derartige Vorgangsweise entgegen jeder betriebswirtschaftlichen Logik dazu führen, dass der unternehmerische Erfolg, der den Eigentümer und Errichter (z.B. durch günstige Herstellkosten und Eigenleistungen) zusteht, in völlig fremdunüblicher Weise dem Mieter zugute käme. Wie berechtigt und wesentlich diese Kritik ist, zeigt der Umstand, dass durch diese Bewertung Anschaffungskosten für die baulichen Investitionen von € 207.033,00 auf eine Nutzfläche von 162 m<sup>2</sup> umgelegt - auch ohne Ausscheiden der anteiligen Kosten für die Parkplätze und die Außengestaltung - nur Neuherstellungskosten je m<sup>2</sup> von € 1.278,00 ergäben. Das ist bei der Ausstattung des Objektes nach den Richtpreisen für Herstellungskosten zur Immobilienbewertung von Wohnhäusern eindeutig wesentlich zu niedrig. Zusätzlich wäre bei Anwendung dieser Richtwerte zu berücksichtigen, dass Zuschläge zu rechnen sind für die übergroße Raumhöhe (Atriumcharakter bis unters Dach im zentralen Bereich) sowie für die besonders aufwendige Ausstattung einer ärztlichen Ordination*

*insbesondere hinsichtlich Installationen, Licht, Schall und Beanspruchbarkeit (wegen hoher Patientenfrequenz).*

*Weiters hat das Finanzamt zwar ausgeführt, dass typisch für solche und ähnliche Liegenschaften eher Leasing wäre und ist auch von einer „Bemessungsgrundlage Leasingrate“ ausgegangen, hat dieser aber weder objektivierte Errichtungskosten noch einen Tilgungsanteil für den objektiven Wertverlust bis zum Ende der 12-jährigen Mindestmietdauer angesetzt noch wurde in der schriftlichen Stellungnahme darauf eingegangen, wie hoch derartige Leasingraten üblicherweise sind - was ja der eigentliche Fremdvergleich gewesen wäre. Nur persönlich hat der Sachverständige gegenüber der Mieterin geäußert, dass bei einem vergleichbaren Objekt (Krankenhausambulanz Vöcklabruck) je m<sup>2</sup> € 25,00 bezahlt würden.*

*Schließlich, und das ist meines Erachtens der wesentlichste Punkt wurde bei den Mietpreisen kein externer Preisvergleich durchgeführt. Wie die beiliegende Auswahl an Annoncen zeigt, werden auf dem Immobilienmarkt Räumlichkeiten für Ordinationen (ohne spezielle Ausstattung!) durchaus bis zu über € 15,-- je m<sup>2</sup> angeboten. Dazu muss man noch die Amortisation der Kosten für Umbau und Zusatzausstattung für Ordinationen auf die betriebswirtschaftliche Nutzungsdauer dazu rechnen. Dem Finanzamt ist dazu ein konkreter regionaler Fremdvergleich für fremdübliche Mieten voll funktionstüchtiger ärztlicher Ordinationen bekannt, und zwar in Form des Mietvertrages, welchen ein Zahnarzt im Dezember 2009 hinsichtlich des Objektes N\_Stadt\_2, Adresse\_5 abgeschlossen hat. Er zahlt für 175 m<sup>2</sup> exklusive Betriebskosten (und gesondert zu einer Inventar- und Firmenwertablöse) monatlich € 2.210,--. Das entspricht einem m<sup>2</sup>-Satz von € 12,63.*

*Diese Ordination liegt im ersten Stock, ist nicht behindertengerecht zu erreichen und verfügt über keine Parkplätze.*

*Meines Erachtens kann man diesen m<sup>2</sup>-Satz jedenfalls der Ermittlung einer fremdüblichen Miete auch in meinem Fall zugrunde legen. Denn der Standort in der Bezirkshauptstadt N\_Stadt\_2 anstelle des Standortes in der Gemeinde Gemeinde\_1 hat bei ärztlichen Ordinationen mit Kassenverträgen anders als z.B. bei Kaufhäusern keinen Einfluss auf die Ertragsmöglichkeiten des Unternehmens und damit auch nicht auf die Miete. Gemeindeärztliche Ordinationen im ländlichen Raum haben sogar erfahrungsgemäß deutlich höhere Erträge als solche in Bezirkshauptstädten, da sie zusätzlich über Hausapotheken verfügen. Die üblichen Wohnungen, die man im ländlichen Raum relativ günstig mieten kann, sind keine geeignete Vergleichsmöglichkeit, da sie ohne massive Umbauten (Raumaufteilung, Installationen und Ausstattung) keine betriebswirtschaftlich effiziente ärztliche Tätigkeit erlauben - falls Lage und Zugangsmöglichkeit überhaupt zufällig passen.*

*Im vorliegenden Fall wurde eine ganze Liegenschaft, ein völlig nach den Bedürfnissen der Mieterin errichtetes ganzes Haus vermietet und nicht nur eine Standardwohnung.*

*Die Berechnung für den Fremdvergleich müsste daher folgendermaßen ausschauen:*

117 m<sup>2</sup> Erdgeschoss a' € 12,63 je m<sup>2</sup> = € 1.478,00

Für die Dienstwohnung sind im Hinblick auf die geringe Größe (Garconnierecharakter) und zentrale Lage der Wohnung und darauf, dass sie völlig neu errichtet wurde, auch € 7,-- je m<sup>2</sup> angemessen. Das ergibt monatlich € 315,--.

Die 12 vorhandenen Parkplätze hat auch das Finanzamt mit monatlich € 300,00 bewertet.

Zusätzlich stehen Grünflächen zur Nutzung durch die Patienten zur Verfügung (Aufenthalt im Sommer im Freien, Rauchermöglichkeit, Kinderspielmöglichkeit), was mit dem Wert von zumindest zwei weiteren Parkplätzen, das wären monatlich € 50,00 zu bewerten wäre.

Damit ergibt sich ein fremdüblicher Vergleichswert von € 2.143,00, der nur mehr um 17% über dem tatsächlichen Mietbetrag liegt. Diese Differenz bzw. dieser Aufschlag erklärt sich fremdüblich einerseits durch das zusätzliche Risiko durch den „fehlenden“ Kündigungsverzicht der Mieterin, andererseits durch die optimale Lage und durch die optimale Nutzbarkeit des Objektes. Die Lage ist insoferne optimal, als sie sehr zentral bei Kirche, Schule und Gemeinde ist, dabei aber trotzdem nicht eingeeengt und absolut behindertengerecht erreichbar ist. Die Ausgestaltung des Objektes ist optimal auf die Erbringung ärztlicher Leistungen vor allem auch im Therapiebereich ausgerichtet. Die eingemietete Ärztin kann dementsprechend sehr viele Therapien vor Ort anbieten, was auch ihr im Vergleich zu anderen niedergelassenen Ärzten hoher Umsatz auf ärztlicher Leistung zeigt (und die Entwicklung dieses Umsatzes, seit sie in diesem Objekt eingemietet ist).

Das Finanzamt rügt weiters als fremdüblich (wohl richtig: fremdunüblich; Anm. BFG) die für das Verständnis eines Außenstehenden sicher etwas unglückliche Formulierung im Mietvertrag, wo auf ein „Dachgeschoss“ hingewiesen ist, welches effektiv den Luftraum im Atrium darstellt, der als solcher aber sehr wohl der Ordination zur Verfügung steht und insoferne auch einen erhöhenden Einfluss auf eine fremdübliche Miete hat. Diese ist bei einer derartigen räumlichen Gestaltung erfahrungsgemäß höher als bei normal niedrigen Räumen. Dieser Passus kann nur von einer Person missverstanden werden, die das Objekt nicht gesehen hat. Die Besichtigung des Mietobjektes ist in der Regel auch unter Fremden Voraussetzung für den Abschluss eines Mietvertrages, sodass auch Fremde über den Inhalt des Mietvertrages keinen Zweifel gehabt hätten. Lehre und Rechtsprechung fordern unter nahen Angehörigen keine Beschreibung des Mietobjektes, die jemanden, der das Mietobjekt nicht besichtigt hat, die Räume und die Art der Flächen irrtumsfrei vermittelt. Und über das Objekt als solches und dass das gesamte Objekt vom Mietvertrag erfasst ist, darüber lässt der Mietvertrag keine Zweifel.

Das Finanzamt rügt weiters, dass unter familienfremden nicht vom Vermieter ein einseitiger Kündigungsverzicht (auf 12 Jahre) verlangt worden wäre, sondern eher umgekehrt vom Mieter. Dabei wurde aber die durchaus fremdübliche betriebswirtschaftliche Motivation der Parteien nicht gewürdigt, die die gewählte Gestaltung schlüssig als fremdüblich erkennen lässt: Die Mieterin ist Jahrgang xxxx und muss als Ärztin mit 65 Jahren, also bereits im Jahr xxxy, den Kassenvertrag zurücklegen.

*Sie befindet sich finanziell aus historischen Gründen in einer angespannten Lage. Sie hat kein Interesse daran, eigenes Vermögen (in Form eines eigenen Ordinationsbaues) aufzubauen oder selbst in ein (gemietetes) vorhandenes Gebäude für Umbau und Adaptierung hohe Summen zu investieren, die sie bei Beendigung ihrer ärztlichen Tätigkeit abschreiben muss. Sie ist von der Ausbildung her Anästhesistin und hat relativ spät in die niedergelassene Tätigkeit gewechselt, eben um mehr Geld zu verdienen. Sie kann bei ihrem enormen Arbeitseinsatz aber nicht ausschließen, dass sie diese Tätigkeit vorzeitig aufgeben und wieder in ein Dienstverhältnis als Anästhesistin wechseln muss. Sie hätte auch gegenüber einem fremden Vermieter deshalb nie einen Kündigungsverzicht abgegeben, sondern lieber eine etwas höhere Miete in Kauf genommen. Sie hat ausschließlich ein Interesse daran, in einer optimal geeigneten Ordination bis zu ihrem Pensionsantritt möglichst viel verdienen zu können. Sie hätte außerdem gar nicht die finanziellen Möglichkeiten gehabt, die Ordination selbst zu errichten. Sie war darauf angewiesen, dass jemand anderes dieses Objekt errichtet und an sie vermietet - die ursprüngliche Ordination hätte ob ihrer Beengtheit und der fehlenden Umsätze nie die Erträge zu erwirtschaften erlaubt, die sie jetzt erzielt. Sie hätte nun natürlich auch ein Leasingunternehmen damit beauftragen können. Dort hätte sie aber mindestens soviel Miete bezahlt wie bei mir, da Leasingunternehmen bei Objekten, wenn es sich nicht gerade um Gastronomie, Handelsbetriebe oder Bürotürme in optimaler frequentierter Lage handelt, sehr vorsichtig zu ihrem eigenen Vorteil kalkulieren und das volle Verwertungsrisiko zusätzlich zum Anfallsrisiko (kein Kündigungsverzicht durch Mieterin) auf die Miete aufschlagen. Damit verdienen Leasingfirmen aber bei seriösen Mietern entsprechend gut - und es ist absolut legitim und durchaus nicht fremdüblich, dass meine Mutter mich als ihrem Sohn diese fremdübliche Verdienstmöglichkeit nützen lassen wollte.*

*Der übliche finanzierungstechnische Schutz meiner Investition durch einen Kündigungsverzicht war nicht erforderlich, da die Mieterin in ihrer Eigenschaft als meine Mutter ja gegenüber der Bank für meine Verbindlichkeiten zusätzlich zur Liegenschaft gebürgt hat. Der Umstand, dass eine Bürgschaft eingegangen wurde, die wesentlich umfassender ist als ein Kündigungsverzicht, den sie ersetzt, und die unter Fremden nicht üblich gewesen wäre, liegt in der Privatsphäre und ist daher bei dieser Beurteilung auszuklammern. Die Vorgangsweise, den Sohn bei der Gründung einer wirtschaftlichen Existenz zu unterstützen, wäre auch bei der Errichtung und Vermietung des Gebäudes an einen fremden Mieter so gewählt worden, und desgleichen das zur Bürgschaft gehörende Belastungs- und Veräußerungsverbot.*

*Tatsache ist, dass damit gleichzeitig die Investition für die Bank abgesichert war, wofür auch ein Fremder bei fehlendem Eigenkapital und fehlendem Kündigungsverzicht eines Mieters mit unzweifelhafter Bonität einen Bürgen gebraucht hätte, weil Gebäude von Banken nur mit 60% - 70% des Verkehrswertes belehnt werden.*

*Dass die Rechnung über den Liegenschafts Kauf auf meine Mutter ausgestellt war, war ein Versehen des Anwaltes, das seine Ursache darin hat, dass er sie schon länger rechtlich*

*betreut und nur einen Akt abrechnungsmäßig auf sie angelegt haben dürfte - der Fehler wird berichtigt werden. Die Rechnung wurde jedenfalls von mir bezahlt.*

*Die Tatsache, dass ich im Zeitpunkt der Errichtung der Liegenschaft noch ein vermögensloser Student war, vermag ebenfalls keine Fremdunüblichkeit zu beweisen. Menschen mit höherem Bildungsniveau denken üblicherweise zum einen weiter in die Zukunft, zum anderen können sie darauf vertrauen, in Zukunft über ein entsprechend höheres Einkommen zu verfügen.*

*Aus den dargestellten Gründen liegt bei der Vertragsgestaltung zwischen mir und meiner Mutter eine nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommene Gestaltung vor, die einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und die auch wie o.a. zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre, soweit sie Errichtung, Finanzierung und Vermietung des Gebäudes betreffen.*

*Diese Gestaltung ist daher auch im steuerlichen Sinne anzuerkennen und es sind damit auch keine neuen Tatsachen oder Beweise hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme der Verfahren begründen würden.*

*Auch der Verweis des Finanzamtes auf die angebliche steuerliche Vorteilhaftigkeit ist sehr zu relativieren: Ich habe zwar von den Baukosten den Vorsteuerabzug gehabt - das waren rund € 41.000,00.*

*Wenn ich 12 Jahre lang die Mehrwertsteuer von der Miete laut Mietvertrag abführe, sind das rund € 57.000,00.*

*Ich zahle also effektiv € 16.000,00 drauf. Dabei stellt diese Mehrwertsteuer im Hinblick darauf, dass die Mieterin meine Mutter ist, keineswegs einen „innerfamiliären Durchläufer“ dar: Denn meine Mutter ist nur aliquot zum Vorsteuerabzug berechtigt und dadurch, dass in die Miete nicht nur eine Afa-Komponente sondern auch eine Finanzierungskomponente einkalkuliert ist, produziere ich so innerfamiliär nicht abzugsfähige Mehrwertsteuer.*

*Hätte hingegen meine Mutter den Vorsteuerabzug auch nur aliquot mit nach der neuesten Judikatur z. B. 25% beansprucht, hätte sie jedenfalls rund € 10.000,00 vom Finanzamt endgültig zurück bekommen.*

*Aus den dargestellten Gründen stelle ich den Berufungsantrag, o. a. Bescheide aufzuheben und den ursprünglichen Veranlagungszustand wieder herzustellen.*

*Weiters beantrage ich, die auf meinem Abgabekonto belasteten Abgaben bis zur Erledigung des Rechtsmittels von der Einhebung auszusetzen. Es handelt sich dabei um*

*SA 2006 für U 2005: € 272,51*

*SA 2005 für U 2004 € 365,59*

*U 2005: € 13.625,56*

*U 2004 (Teilbetrag) € 7.057,59*

*Gesamt: € 21.321,25“*

## **5.2 Zu den Ausführungen der Berufung nahm der Prüfer am 15.02.2011 Stellung**

Zunächst verweist der Prüfer auf den Inhalt der im Rahmen der Außenprüfung abgehaltenen Besprechung bzw auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung.

Die in der Berufung geäußerte Meinung der steuerlichen Vertretung, das Rechtsgeschäft einerseits und allein in der Privatsphäre gegründete Vorgänge andererseits seien gesondert zu beurteilen, widerspreche der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH vom 30.06.1994, 92/15/0221), wonach auch bei derartigen Verträgen zu prüfen sei, ob sie durch eine Leistungsbeziehung oder familienhaft bestimmt sind.

Zur Berechnung des angemessenen Mietzinses werde auf das Gutachten des Amtssachverständigen verwiesen.

Die Angabe der vermieteten Fläche laut Mietvertrag, in welchem das Dachgeschoß als vermietete Fläche ausgewiesen ist, werde im Berufungsschreiben als „Missverständnis seitens der Finanzverwaltung“ dargestellt. Der Vertrag könne jedoch unter diesen Umständen nicht eindeutig sein. Auch das Argument, der „Atrium-Charakter bis unter das Dach im zentralen Bereich“ rechtfertige einen höheren Mietpreis, ließ der Prüfer mit Hinweis auf damit verbundene höhere Betriebskosten nicht gelten.

Nach Ansicht der Außenprüfung sei dem Bf seitens seiner Mutter die Errichtung der Arztpraxis aus privaten Gründen ermöglicht worden, um ihm eine Einkunftsquelle in Form eines Mietobjekts zukommen zu lassen.

Auch die durch die Mutter übernommene Bürgschaft sei ebenso ein Indiz für Fremdunüblichkeit, wie die Tatsache, dass das „zur Bürgschaft gehörige Belastungs- und Veräußerungsverbot“ nicht im Grundbuch eingetragen wurde.

Als weiteres Indiz in der Kette müsse das als „Versehen“ dargestellte Adressieren der Rechnung der Rechtsvertretung an die Mutter des Bf gelten.

Der Prüfer wies auch darauf hin, dass der Bf zum Zeitpunkt des Beginns der Finanzierung bzw des Baubeginns noch keine „höhere Bildung“ aufwies, sondern noch nicht einmal über die Reifeprüfung verfügte.

Schließlich begründete er seine Ansicht, dass der seitens des Bf in Abrede gestellte Steuervorteil doch nicht als unwesentlich abzutun sei.

### **5.3 Gegenäußerung des Bf vom 03.03.2011**

Der Bf verwies zum Fremdvergleich nochmals darauf, dass nicht jede Beziehung zwischen zwei Vertragspartner fremdüblich sein müsse, sondern nur jene, die Bestandteil des geprüften Rechtsgeschäfts sind. Wenn auf Grund des Naheverhältnisses zwischen den Vertragspartnern aus anderen Gründen, zB wie im gegenständlichen Fall, eine Bürgschaftserklärung abgegeben wurde (ein Rechtsgeschäft, das nicht üblicher oder notwendiger Bestandteil eines Mietvertrages ist), sei diese gesondert zu betrachten.

Weiters könne aus näher dargestellten Gründen der vergleichsweise genannte Mietzins für eine Zahnarztordination nicht herangezogen werden.

Neuerlich verwies der Bf zum „eindeutigen, klaren Inhalt von Verträgen“ darauf, dass hier ein allgemeines Verständnis von Personen gemeint sei, die den Vertrag ja kennen und dass damit nicht Fehlerfreiheit hinsichtlich Grammatik und Syntax gemeint sein könne.

Auch der vom Prüfer angesprochene Steuervorteil sei aus näher dargestellten Gründen zu relativieren.

**5.4** Mit weiteren Eingaben vom 12. August 2011 und vom 3. April 2012 erhob der Bf auch **Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010, sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2009** und verwies jeweils zur Begründung auf das Rechtsmittelverfahren betreffend die bereits anhängigen Vorjahre.

Anmerkung: Sämtliche Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide hat der Bf bereits teilweise gegenüber dem FA zurückgenommen bzw im Rahmen eines Mängelbehebungsverfahrens vor dem BFG nicht mehr aufrecht erhalten, weshalb diese Beschwerden nicht mehr Gegenstand dieses Verfahrens sind.

**6.** Das FA legte die Berufungen ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

## **B) Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG)**

### **1. Allgemeines**

Als Folge der Einführung der Verwaltungsgerichte, insbesondere des Bundesfinanzgerichts (BFG) an Stelle der Abgabenbehörde zweiter Instanz, traten die neuen Bestimmungen zum Rechtsschutz (§§ 243 bis 291 der Bundesabgabenordnung, BGBl I 1961/194, idF BGBl I Nr 70/2013; BAO) mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden (bisher Berufungen) betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden (siehe § 323 Abs 37 BAO).

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

### **2. Ermittlungsverfahren**

**2.1 Mit Auskunftsersuchen gemäß § 143 BAO** vom 3. August 2017 wurde die den Neubau der Ordination finanzierende Bank mit Hinweis auf die im Kreditvertrag vereinbarte Zession der Mietzinsforderungen an die Bank „lt. gesonderter Aufstellung“ ersucht, diese gesonderten Aufstellungen zu übermitteln.

#### **2.2 Vorhalt an den Bf**

Nachdem die Bank ihr Recht auf Verweigerung der Auskunft in Anspruch genommen hatte, erging mit Schreiben vom 7. September 2017 ein Vorhalt an den Bf mit folgendem Inhalt:

*„Bezug nehmend auf Ihre oben angeführte Beschwerde wird Ihnen der bisher aus den Akten des Finanzamtes bekannte Sachverhalt samt ergänzender Fragen wie folgt zur Kenntnis gebracht. Sie haben Gelegenheit, binnen drei Wochen nach Erhalt dieses Schreibens dazu Stellung zu nehmen, die ergänzenden Fragen zu beantworten und geeignete Beweismittel vorzulegen.*

*I. Bisher bekannter Sachverhalt:*

*Zusätzlich zum bereits anlässlich der Außenprüfung bzw im Rahmen des Beschwerdeverfahrens bisher bereits festgestellten Sachverhalt ist zusammenfassend Folgendes festzuhalten:*

*Der Bf ist das älteste von vier Kindern (nach den Daten des Abgabensinformationssystems der Finanzverwaltung; kurz: AIS, sind die drei Schwestern des Bf vier, sieben und 11 Jahre jünger als er selbst) und hat zum Zeitpunkt der Errichtung des Ordinationsgebäudes auf dem Grundstück Nr. xxx, EZ YYY, KG xxxxx Gemeinde\_1, bzw im Zeitraum der Vorbereitungshandlungen hierzu (Bauplatzgenehmigung, Baubewilligung, Kaufvertrag über den Erwerb des Grundstücks, Errichtung der Kreditverträge etc) die Freie Waldorfschule N\_Stadt\_1 besucht. Nach negativem Abschluss und Wiederholung der Klasse (laut AIS-Vermerk vom 3. November 2004) hat der Matura-Nebentermin im September 2005 stattgefunden. Im Anschluss daran hat der Bf (laut weiterem AIS-Vermerk vom 21. November 2005) vom 19. September bis 9. Dezember 2005 einen „Intensivkurs Englisch mit Examen in Cambridge“ besucht. Die Matura zum Nebentermin wurde bis dahin nicht bestanden, sondern erst am 7. Juli 2006.*

*Die Bauphase für die Ordination erstreckte sich von Herbst 2004 bis spätestens Ende Mai 2005 (Beginn des Mietverhältnisses ab 1. Juni 2005).*

*Zum Zeitpunkt des Grundstückskaufes war der Bf 20 Jahre alt, einkommenslos und es bestand Anspruch auf Familienbeihilfe.*

*Die Mutter des Bf ist Gemeindeärztin in xxyy Gemeinde\_1 und hat mit der N\_1 EINGETR.GEN.M.B.H. mit Wirksamkeit vom 1. Oktober 2001 einen Mietvertrag über den in xxyy Gemeinde\_1, Adresse\_4 gelegenen Mietgegenstand „Ordination“ und gleichzeitig über den Mietgegenstand „Wohnung Nr.7“ abgeschlossen.*

*Die im Erdgeschoß gelegene Ordination mit einer Gesamtfläche von 138,23 m<sup>2</sup> verfügt über folgende Räume: Apotheke, Ordination, zwei Behandlungszimmer, Anmeldung, Warteraum, Labor, zwei WC, Abstellraum, Gang und Garage Nr. 7.*

*Die im ersten Obergeschoß gelegene Wohnung weist eine Gesamtfläche von 81,06 m<sup>2</sup> auf.*

*Die Miete (inclusive Betriebskosten und USt) an die N\_1 für die Ordination samt Garage betrug 1.495,00 €, also 10,81 € pro Quadratmeter.*

*Mit Mietvertrag vom 26. August 2005 nahm die Mutter des Bf das in unmittelbarer Nähe des ursprünglichen Mietobjekts neu errichtete Ordinationsgebäude auf dem Grundstück Nr. xxx, EZ YYY in Adresse\_3, in Bestand. Vermieter ist der Bf, welcher ausschließlich im Rahmen dieser Vermietung tätig wurde und dessen einzige Geschäftspartnerin dessen Mutter ist.*

*Die Miete (inclusive USt, jedoch ohne Betriebskosten) an den Bf für die Ordination beträgt 2.208,00 €. Bei Hinzurechnung gering geschätzter Brutto-Betriebskosten iHv 200 € betrug die Monatsmiete brutto 2.408,00 €, somit 19,90 € pro Quadratmeter. Mit dem Wechsel des Mietobjekts im Jahr 2005 waren daher Mehrkosten iHv etwa 1.000 € verbunden.*

Die beschriebenen Kosten für die beiden Mietobjekte stellen sich im Vergleich rechnerisch wie folgt dar:

BISHER		ATS	EURO		Neues Mietobjekt	
Ordination	Hptmietzins	14.888,45	1.081,99		1.840,00	
<b>138,23·m2</b>	VZ·Betriebsko	1.294,07	94,04			<b>121·m2</b>
	VZ·Heizunq	957,61	69,59			
<b>10,81·pro·m2</b>	Zw_Summe	17.140,13	1.245,62			
	Ust·(20%)	3.429,87	249,26		368,00	
		20.570,00	1.494,88		2.208,00	
<b>10,81·pro·m2</b>	lt·Vertraq	20.580,00	<b>1.495,61</b>		2.208,00	
					200,00	Betr_ko·btto
					<b>2.408,00</b>	<b>19,90·pro·m2</b>
BISHER					Neues Mietobjekt	
Wohnung	Hptmietzins	3.649,38	265,21		297,00	
<b>81,08·m2</b>	VZ·Betriebsko	729,54	53,02			<b>41·m2</b>
	VZ·Heizunq	567,42	41,24			
		4.946,34	359,46			
	Ust	583,66	42,42			
		5.530,00	<b>401,88</b>		297,00	
	Ust·(10%)				29,70	
					100,00	Betr_ko·btto
					<b>426,70</b>	

Laut Mietvertrag vom 26. August 2005, abgeschlossen zwischen dem Bf und dessen Mutter wurden im Punkt „1. Mietgegenstand“ die gesamte Liegenschaft genannt, wobei als Ordinationsräumlichkeiten zur Verfügung stehen:

Im Erdgeschoß des Gebäudes 117 m2

Zuzüglich Technikraum im Obergeschoß 4 m2

Dienstwohnung im Obergeschoß 41 m2

Das Dachgeschoß im Ausmaß von 90 m2

Danach ergeben sich als der Ordination zur Verfügung stehende Räumlichkeiten im Ausmaß von insgesamt 211 Quadratmetern, also die laut Mietvertrag im Dachgeschoß zur Verfügung stehenden 90 Quadrameter eingeschlossen, woraus sich eine Quadratmetermiete iHv 11,41 € errechnet. Freilich ist hierbei zu berücksichtigen, dass beim neuen Mietobjekt 9 Parkplätze (laut Mietvertrag 12 Parkplätze) vom Mietvertrag

mitumfasst sind. Hierfür wäre ein entsprechender Wert anzusetzen. Andererseits war bei der Miete der ursprünglichen Ordination eine Garage mit umfasst, die sich andererseits ebenfalls wertmäßig niederschlägt.

In diesem Mietvertrag ist zwar geregelt, dass die Betriebskosten von der Mieterin zu tragen sind und sie auch die Erhaltungspflicht für das gesamte Objekt einschließlich der Außenanlagen trifft. Nicht ausdrücklich geregelt ist allerdings, welche Betriebskosten und welche Erhaltungspflichten konkret gemeint sind und wer insbesondere bzw beispielsweise die Kosten trägt für:

- Gebäudeversicherungen (wie zB Gebäudehaftpflicht, Feuer, Sturm, Wasserschäden etc.)
- Winterdienst

Die Mutter des Bf hat die Kreditverträge über 120.000,00 und 180.000,00 € zum Zweck der „Errichtung einer eigenen Ordination“ jeweils als „Bürge und Zahler“ bzw als „Sicherheitengeber“ unterfertigt. Diese Bürgschaftsübernahme erfolgte unentgeltlich.

Anmerkung: Ein Bürge und Zahler haftet nicht nur subsidiär (also erst dann wenn der Hauptschuldner seiner Verpflichtung nicht mehr nachkommt), sondern neben diesem. Der Gläubiger kann es sich daher aussuchen, ob er vom Hauptschuldner oder vom Bürgen Zahlung begehrt, während er sonst (falls lediglich eine Bürgschaft eingegangen wurde) erst auf den Bürgen greifen kann, wenn er den Hauptschuldner erfolglos gemahnt hat.

II. Beantworten Sie in diesem Zusammenhang folgende Fragen:

1. Wurde der Sachverhalt im Punkt I. richtig dargestellt? Um Stellungnahme wird ersucht.

2. In welcher Höhe wurden bisher Kreditraten an die Bank zurückbezahlt bzw der Tilgungsträger bedient?

a) Einmalbarkredit, Konto Nr Kontonummer\_1 iHv. 120.000,00 €:

Geben Sie bitte den derzeitigen Stand der Rückzahlungen und die noch verbleibende Restschuld an. Um belegmäßigen Nachweis wird ersucht.

b) Fremdwährungskredit, Konto Nr Kontonummer\_2 iHv 180.000,00 €:

Geben Sie bitte den derzeitigen Stand der bisherigen monatlichen Belastung aus den Prämienzahlungen und die derzeit zu erwartende Ausschüttung bzw die Höhe eines allfälligen fehlenden Restbetrages bekannt. Um Vorlage belegmäßiger Nachweise wird ersucht.

3. Legen Sie bitte den Vertrag über den Kauf des Grundstücks samt Zahlungsbeleg über die Kaufsumme vor.

4. Legen Sie bitte den Bescheid der Baubehörde vom 17. August 2004 über die Erteilung der Bauplatzbewilligung vor.

5. Legen Sie bitte den Notariatsvertrag über das zwischen Ihnen und Ihrer Mutter vereinbarte Belastungs-und Veräußerungsverbot vor.

Warum erfolgte keine Eintragung ins Grundbuch?

6. In der Beschwerdeschrift vom 28. Dezember 2010 führen Sie aus, Ihre Mutter „hätte außerdem gar nicht die finanziellen Möglichkeiten gehabt, die Ordination selbst zu errichten.....“ und weiters: ..... "die ursprüngliche Ordination hätte ob ihrer Beengtheit und der fehlenden Umsätze nie die Erträge zu erwirtschaften erlaubt, die sie jetzt erzielt.“

a) Wie aus dem oben dargestellten Sachverhalt hervorgeht, waren Sie selbst mangels Erzielung von Einnahmen (außer den gegenständlichen Mieteinnahmen) nicht in der Lage, für die Finanzierung der Liegenschaft aufzukommen. Dies hat zur Gänze Ihre Mutter übernommen, trotz der Aussage, sie hätte hierzu nicht die finanziellen Möglichkeiten gehabt.

b) Im ursprünglichen Mietobjekt standen Ihrer Mutter als Ärztin 138 Quadratmeter zur Verfügung; im neuen Mietobjekt nur 117 Quadratmeter (der Technikraum ist zwar ebenfalls zumindest anteilmäßig der Ordination zuzurechnen, befriedigt tatsächlich jedoch keinen Raumbedarf). Die Nutzfläche für die Ordination war somit im ursprünglichen Mietobjekt bei Weitem größer. Trotzdem ist in der Beschwerde von "Beengtheit" in der alten Ordination die Rede.

Nehmen Sie bitte zu den in lit a und b) aufgezeigten Widersprüchen Stellung!

7. Beziffern Sie bitte die Baukosten insgesamt. Um Vorlage geeigneter Nachweise wird ersucht.

8. Geben Sie bitte die Betriebskosten und Erhaltungspflichten im Detail bekannt und legen Sie bitte belegmäßige Nachweise über die entsprechenden Zahlungen vor.

9. Geben Sie bitte Art und Umfang der Mieterinvestitionen (zB. Geschäftsausstattung etc) detailliert und mit belegmäßigem Nachweis bekannt. Werden diese Wirtschaftsgüter im Anlageverzeichnis Ihrer Mutter als Aktiva geführt?

10. Weisen Sie bitte die Zahlungsflüsse für die bisher erhaltenen Mietzahlungen belegmäßig nach.

11. In Zuge der Erstellung der im Sachverhalt angeführten Kreditverträge (jeweils datiert mit 29.10.2004) wurde unter anderem als Sicherheit die Zession der Ihnen aus der Vermietung der zu errichtenden Räumlichkeiten zustehenden Mietzinsforderungen an die Bank vereinbart. Diese zustehenden Mietzinsforderungen sollten "lt. gesonderter Aufstellung" näher erläutert sein.

Da diese in den beiden Kreditverträgen angeführten, gesonderten Aufstellungen in den finanzgerichtlichen Unterlagen nicht vorhanden sind, wird um deren Übermittlung (im Original) ersucht.

12. Gut ein halbes Jahr nach Vorlage der gegenständlichen Berufung (nunmehr: Beschwerde) an den Unabhängigen Finanzsenat; UFS (nunmehr Bundesfinanzgericht; BFG) hatte der UFS einen dem Grunde nach vergleichbaren Sachverhalt zu beurteilen. Der UFS kam mit Entscheidung vom 23.11.2011, RV/0030-G/09 (mit Hinweis auf UFS vom 11.01.2010, RV/0402-S/08) zum Ergebnis, dass in umsatzsteuerlicher Hinsicht keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 1 UStG 1994 vorliegt und in

*einkommensteuerlicher Hinsicht das strittige Mietverhältnis keine Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung darstellt. Diese Entscheidungen blieben unbekämpft und sind – bei tatsächlicher Vergleichbarkeit im Sachverhalt - auch für die Beurteilung der gegenständlichen Beschwerde maßgeblich.*

*Sie haben Gelegenheit zur Stellungnahme.*

*Anmerkung:*

*Bekanntlich wurde die Option zur Steuerpflicht bei Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sowie bei Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 mit Wirksamkeit vom 1. September 2012 eingeschränkt (§ 6 Abs. 1 Z 16 und Z 17 iVm. § 6 Abs. 2 UStG 1994):*

*Nach der in den Beschwerdejahren geltenden Rechtslage hatten beispielsweise unecht befreite Unternehmer die Möglichkeit – bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – Bauvorhaben auszugliedern. Der Vermieter machte den vollen Vorsteuerabzug geltend und vermietete steuerpflichtig, wobei nach 10 Jahren idR wieder auf die steuerfreie Vermietung umgestellt worden ist.*

*Ab 1.9.2012 können Immobilienausgliederungen von nicht vorsteuerabzugsberechtigten Versicherungen, Banken, von öffentlich rechtlichen Körperschaften, von Ärzten oder aber auch bei sonstigen Mietkaufmodellen mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten unternehmerischen Mietern nicht mehr umsatzsteuerrechtlich vorteilhaft vermietet werden; vgl hierzu auch: "1680 der Beilagen XXIV. GP - Regierungsvorlage - Vorblatt und Erläuterungen".*

*Siehe hiezu auch:*

*Gaedke/Stingl/Huber-Wurzinger, Die Umsatzsteuer in Vermietung & Verpachtung, 3. Aufl (Juli 2013), Punkt 3.3 Option zur Steuerpflicht:*

*Die Optionsmöglichkeit wurde durch das Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I Nr 22/2012, aber insoweit eingeschränkt, als dies nur mehr dann möglich ist, wenn der Leistungsempfänger (Mieter) das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbstständigen Teil des Grundstückes oder Gebäudes beinahe ausschließlich (mindestens 95%) für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.*

*Nach dieser Gesetzesänderung fielen derartige Streitfälle naturgemäß nicht mehr an.“*

### **2.2.1 Vorhaltsbeantwortung vom 30. Oktober 2017**

*„I. Zum Sachverhalt:*

*Zum Mietvertrag meiner Mutter mit der N\_1 möchte ich darauf hinweisen, dass die Bezeichnung des Mietgegenstandes als „Ordination“ nicht dahingehend interpretiert werden darf, es hätte sich um Räume gehandelt, die baulich für eine ärztliche Ordination vorgesehen waren. Es hat sich vielmehr um Räume gehandelt, die als Wohnung konzipiert waren und den Anforderungen an eine moderne Ordination für Allgemeinmedizin in keiner Weise entsprachen. Die Bezeichnung der den einzelnen Funktionen zugeordneten Räume*

als Apotheke, Ordination, Labor, Warteraum etc. erfolgte seinerzeit im Mietvertrag nicht aufgrund der baulichen Zweckwidmung, sondern um gegenüber der Gebietskrankenkasse nachzuweisen, dass für diese Funktionen tatsächlich Räume vorhanden waren (was eine Voraussetzung für die Zuerkennung des Kassenvertrages war).

Die Abläufe bei der laufenden Ordinationstätigkeit waren umständlich und aufwändig. Weiters war diese Ordination nicht behindertengerecht und es standen keine entsprechenden Patientenparkplätze zur Verfügung.

Meine Mutter hat kurzfristig die Räume akzeptiert und etwas adaptiert (Trennwände lt. AVZ, s. Beilage zu 9) sonst hätte sie die Kassenstelle nicht bekommen. Sie hat sich daher sofort auf die Suche nach besser geeigneten Räumlichkeiten gemacht, jedoch nichts Passendes gefunden.

Die angemietete Wohnung war ebenfalls eine Notlösung. Sie diente ausschließlich als „Nachtdienstwohnung“ für die damals regelmäßigen häufigen Nachtdienste vor Ort, war aber für eine Person eindeutig wesentlich überdimensioniert. Außerdem waren sie unpraktischerweise räumlich getrennt. Aus diesen Gründen wurden diese Räume auch nur auf Grund der niedrigen Quadratmeterpreise und als Übergangslösung akzeptiert.

Das von mir errichtete Gebäude hingegen war, wie auch Ing. VN\_1 NN\_12 als Gutachter des Finanzamtes in seiner Stellungnahme anführte von der Raumaufteilung (14 Räume im Erdgeschoß) und von der Ausstattung (Fußböden, Apothekensicherheit) sehr typisch auf eine Verwendung als Arztpraxis abgestimmt. In Ergänzung dieser Ausführung lege ich eine Auflistung der baulichen Unterschiede bei. Auch die „Nachtdienstwohnung“ ist bei Ing. NN\_12 als typisch für Ihren Verwendungszweck beschrieben, nämlich zur privaten Nutzung für einen „Ein- Personenhaushalt“ und außerdem mit (zusätzlichem) direktem Zugang zur Ordination.

Werden die monatlichen Kosten für Ordination und Dienstwohnung inklusive Betriebskosten je m<sup>2</sup> oder auch insgesamt verglichen werden, wird dem Umstand nicht Rechnung getragen, dass die spezielle Ausführung der von mir angemieteten Räume effizientere Abläufe ermöglicht und die Einhaltung der Hygienevorschriften erleichtert, (was Kosten spart und zusätzliche ärztliche Leistungen ermöglicht) und dass durch die moderne ansprechende und behindertengerechte Gestaltung, sowie die Parkplätze der Patientenkreis erweitert und damit der Umsatz bei den ärztlichen Leistungen und der Hausapotheke gesteigert wurde. Dass bei der ursprünglichen Ordination eine Garage mitumfasst war ist nur auf den ersten Blick ein zusätzlicher Vorteil, da dieser nur von der Ärztin genutzt werden konnte.

Winterdienst und Gartenpflege können nicht miteinander verglichen werden, da bei den N\_1 Wohnungen keine Parkplätze und kein Garten zur Verfügung gestellt wurde und bei den N\_1 Mieten keine nennenswerten Kosten für den Winterdienst angefallen sind. Feuerversicherung, Grundsteuer und Rauchfangkehrer habe ich bezahlt und diese wurden nicht weiterverrechnet, sodass sie in meiner Nettomiete enthalten sind. Weiters habe ich die angefallenen Reparaturkosten getragen (Beträge s.u. zu Frage 7). Bei meiner Mutter

sind im Zeitraum 2005 bis 2007 nur Instandhaltungskosten von insgesamt netto € 201,50 angefallen und im Zeitraum 2008—2010 nur von insgesamt € 1.794,81.

Diese Aufteilung der Betriebskosten entsprach dem Verständnis der vertraglichen Formulierung. Bei der Miete wurde weiters bis 1.1.2020 auf die Wertsicherung verzichtet, was als Mietminderung zu berücksichtigen ist.

Zu den weiteren Fragen gem. Pkt. II.

Der Sachverhalt im Pkt. I. wurde richtig dargestellt.

2 a) Der Einmalbarkredit Konto Kontonummer\_1 in Höhe von € 120.000,-- wurde mit monatlichen Pauschalraten a' € 867,-- laufend abgestattet.

Per 30.12.2016 haftete er noch mit € 42.470,43 aus.

Per 30.9. betrug die verbleibende Restschuld € 35.772,42

(Beilage Kreditvertrag, Buchhaltungskonten 2005 bis 2016, Bankjournal 1.7. bis 30.9.2017).

Die Zahlungen erfolgten von meinem laufenden Girokonto VN\_Bf NN\_1 (PKS Kontonummer\_3), auf welches auch die Miete überweisen wurde.

Der endfällige Fremdwährungskredit, Konto Kontonummer\_2 im Wert von € 180.000,- wurde in Schweizer Franken über das dafür eingerichtete Darlehenskonto mit der Nummer Kontonummer\_3 ausgenützt. Mit 16.1.2015 wurde es auf Euro umgeschuldet. Der Eurowert betrug zu diesem Stichtag € 263.372,16 und der Saldo hat sich bisher nicht verändert. Die Zinsen wurden laufend abgerechnet und auf meinem o.a. laufenden Konto VN\_Bf NN\_1 belastet. (Beilagen Kreditvertrag, Bankbeleg Umschuldung, Bankauszug 30.6.2017)

Der Tilgungsträger, die Standard-NN\_9-Polizze hat per 6.10.2017 einen aktuellen Rückkaufswert in Höhe von € 167.944,72. Bei Ablauf der Versicherung mit 1.9.xxyy wird die Differenz, also der danach noch aushaftende Betrag bei rund € 80.000,00 liegen, was dem Währungsverlust durch die Umschuldung vom Schweizer Franken entspricht. (Beilage Bestätigung Versicherungsmakler und Abrechnung)

Zu 3) Der Vertrag über den Liegenschafts Kauf samt Zahlungsnachweis (über das Treuhandkonto des Vertragsrichters) und der Beleg über die Erfassung in der Buchhaltung liegt bei.

4) Der Bescheid der Baubehörde vom 17.8.2004 zur Bauplatzbewilligung liegt bei.

Zu 5) Beim Belastungs- und Veräußerungsverbot handelt es sich um keinen Notariatsakt, sondern um eine schlichte Vereinbarung vom 4.11.2004 (siehe Beilage). Die Urkunde beinhaltet die Option zur Verbücherung, diese Option wurde aber bisher nicht ausgeübt, da sich dazu keine Notwendigkeit ergab.

Zu 6 a) Aufgrund der seinerzeitigen Situation auf dem Finanzmarkt und der Eigenleistungen, die ich erbracht habe, sowie meiner persönlichen steuerlichen Situation war ich der Meinung, das Projekt sehr wohl aus den Mieten finanzieren zu können. Darin

wurde ich von Kredit- und Versicherungsberater bestärkt und aus der damaligen Sicht hätte dies auch funktioniert:

Dass entsprechende Eigenleistungen erbracht wurden ist offensichtlich: Die Baukosten (siehe Punkt 6) betragen netto ohne Mehrwertsteuer € 195.066,--.

Die effektive Nutzfläche des Gebäudes beträgt rund 174 m<sup>2</sup>. Lässt man die Kosten für die neuen Parkplätze und die Außenanlagen außer Betracht, wären je m<sup>2</sup> Nutzfläche nur Errichtungskosten von netto € 1.121,00 angefallen. Dieser Wert war nur möglich dank intensiver Mitarbeit meinerseits, möglich (was mit eine Ursache war, dass ich die Matura auch beim Nebentermin im November 2005, noch nicht abgelegt habe, sondern erst beim Termin am 7.7.2006).

Zur Finanzierung hatte ich ein äußerst günstiges Finanzierungsangebot, das damals sehr im Trend war und aus einer Kombination mit dem äußerst niedrig verzinsten Frankenkredit einerseits und einem Tilgungsträger, der eine hohe Rendite abzuwerfen versprach andererseits bestand. Allein aus diesem Finanzierungsgeschäft (Ertragreiche Lebensversicherung finanziert mit einem sehr günstigen Frankenkredit) wurden mir namhafte Erträge vorgerechnet und die Finanzierbarkeit dargestellt. Zusätzlich hatte ich den „Vorteil“ gerade erst am Beginn meiner Studienzeit zu stehen und daher voraussichtlich noch längere Zeit nicht über ein steuerpflichtiges eigenes Einkommen zu verfügen. Die Miete stand daher ungeschmälert für die Kredittilgung bzw. den Aufbau des Tilgungsträgers zur Verfügung (der seinerseits ja auch steuerfreie Erträge abzuwerfen versprach). Leider hat mich Jahre später die Entwicklung des Frankenkurses eines besseren belehrt und mir ein zusätzliches Obligo von rund € 80.000,00 beschert, welches allerdings erst bei Endabrechnung dieser Finanzierungs konstruktion im Jahr xxxxy zu Tage treten wird).

Meine Mutter hingegen hätte nicht dieselben finanziellen Möglichkeiten gehabt wie ich. Kreditraten hätte sie doppelt so stark belastet wie Mietzahlungen, da sie die Kreditraten aus einem mit fast 50 % versteuerten Einkommen hätte aufbringen müssen wohingegen sie durch die Mietzahlungen nur zu rund 50 % belastet wurde. Auch hätte meine Mutter weder die Zeit noch die Möglichkeit für Eigenleistungen beim Bau gehabt und bei der Disposition über ihr verfügbares Einkommen musste sie berücksichtigen, dass sie als geschiedene Alleinerzieherin und Alleinerhalterin für 4 Kinder mit hohen Ausbildungsansprüchen zu sorgen hatte.

Daher ist die Aussage, meine Mutter hätte trotz eines hohen Verdienstes nicht die finanziellen Möglichkeiten gehabt, die Ordination selbst zu errichten - und ich hingegen hatte diese Möglichkeit, obwohl mir nur die Mieteinnahmen zur Verfügung standen kein Widerspruch, sondern - bedingt durch das Steuersystem andere wirtschaftliche Rahmenbedingungen.

Zusätzlich hatte ich den Finanzierungsvorteil, die Vorsteuer zur Gänze vom Finanzamt zurückzubekommen und sie nur nach und nach im Laufe der Jahre als Umsatzsteuer für die Mieten wieder beim Finanzamt abliefern zu müssen.

Zu 6 b) Wie bereits oben zur Sachverhaltsdarstellung angeführt können die 138 m<sup>2</sup> der übergangsmäßig als Ordination adaptierten von der N\_1 gemieteten Räume nicht mit den speziell auf die Bedürfnisse und Abläufe einer Ordination für Allgemeinmedizin mit Hausapotheke verglichen werden. Auch die Behindertengerechtigkeit und die Patientenparkplätze sind von wesentlicher Bedeutung.

Die Umsatzentwicklung bei meiner Mutter nach der Übersiedlung in die neue Ordination untermauert das:

Die Ordination wurde erst Ende 2001 eröffnet. 2002 war mit einem Jahresumsatz von rund € 435.000,-- das Anlaufjahr (die Kassenabrechnungen kommen immer mit einem Vierteljahr Verspätung). Der Umsatz des Jahres 2003 war mit rund € 572.000,-- schon repräsentativ. Er konnte im Jahr 2004 in der alten Ordination gegenüber dem Vorjahr nur mehr um rund € 7.000,- gesteigert werden und im Jahr 2005 lag er mit rund € 572.000,00 sogar wieder nur auf dem Niveau des Jahres 2003.

Im Jahr 2006 hingegen hat sich der neue Standort bereits im Ordinationsumsatz niedergeschlagen, dieser lag mit rund € 634.000,-- um rund € 62.000,00 über dem Umsatz 2015. Im Jahr 2007 stieg er um weitere € 39.000,00 auf rund € 673.000,00. Umsatz- und damit Ertragskraft einer Allgemeinpraxis hängen sowohl vom Ausmaß der Patienten (Anzahl der Scheine) ab, als auch vom Umfang der ärztlichen Therapien und Leistungen, die der Allgemeinmediziner seinen Patienten selbst anbieten kann (sodass er sie nicht zu Fachärzten, Krankenhäusern oder sonstigen Therapeuten weiterschicken muss).

Für letzteres braucht der Arzt aber eine Mehrzahl kleinerer Räumlichkeiten.

Zu 7) Die mit dem Nettobetrag aktivierten Baukosten sind in meinem Anlageverzeichnis ausgewiesen und zwar laut dem beiliegenden Konto 0210 mit € 193.550,-- und laut Konto 0550 mit € 1.516,00, somit insgesamt € 195.066,00.

Zu 8) Betriebskosten- und Erhaltungspflichten:

Von mir wurden folgende Betriebskosten und Erhaltungspflichten übernommen und nicht weiterverrechnet (jeweils Nettobeträge) Reparatur- und Instandhaltung 2006 € 173,98, 2007 € 1.482,99, 2008 € 480,80.

Weiters die Grundsteuer mit jährlich € 24,75, im Jahr 2006 eine einmalige Zahlung an den Rauchfangkehrer in Höhe von € 26,57 und die Kosten für Kanal, Wasser und Müll im Zeitraum 2005 bis 2010 insgesamt € 1.523,13 sowie die Kosten für die Feuerversicherung im Zeitraum 2005 bis 2010 insgesamt € 1.881,56 (erfasst in den Überschussrechnungen 2004 bis 2010 laut Beilage)

Zu 9). Mieterinvestitionen der Mutter:

Meine Mutter hat in die von mir gemietete Ordination selbst nichts investiert. Abgesehen von einer Zahlung am 31.12.2004 in Höhe von € 725,-- die aktiviert wurde und Kosten 2005 in Höhe von € 2.217,25. (die im Wesentlichen durch die Übersiedlung angefallen sind) Beilage AVZ Dr. VN\_3 NN\_1

Zu 10). Zahlungsflüsse Miete:

*Zum Nachweis der Zahlungsflüsse lege ich die Kontoblätter aus der Buchhaltung meiner Mutter über die durchgeführten Überweisungen und die Kontoblätter aus meiner Buchhaltung über die Eingänge auf meinem Hypokonto bei und weiters die Auftragsbestätigung über den Dauerauftrag, der ab dem Sommer 2006 eingerichtet wurde. Im Sommer 2015 wechselte meine Mutter von der Hypo zur Bank\_1.*

*Die Mietzahlungen erfolgten immer auf mein Girokonto und von dort führte ich die Kreditzahlungen und die Zahlungen an den Tilgungsträger durch.*

*Für den Zeitraum ab 2017 lege ich eine Umsatzliste von meinem Hypokonto über die Gutschrift der Mieten bei.*

*Die Formulierung in der Mietzession „in der beigeschlossenen Aufstellung“ ist offensichtlich eine Standardformulierung. Der Bank wurde seinerzeit eine Ablichtung des Mietvertrages nachgereicht (die Zession datiert mit 29.10.2004, wo noch gar kein Gebäude bestand und der Mietvertrag datiert erst vom 26.8.2005). Darüber hinaus hat sich die Bank abweichend von den Vereinbarungen in dieser Mietzession mit der laufenden Überweisung der Mieten begnügt und keine zusätzlichen Maßnahmen, Unterlagen oder Nachweise verlangt.*

*Zu 12) Stellungnahme zur Vergleichbarkeit der Sachverhalte Entscheidung UFS vom 23.11.2011:*

*Da in dieses die Aussage des Urteils vom 11.1.2010 eingeflossen ist wird lediglich auf letzteres Bezug genommen:*

*Der der Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt erscheint auf den ersten Blick vergleichbar, unterscheidet sich bei näherer Betrachtung aber doch wesentlich bzw. wurden in diesem Fall nicht alle Aspekte des gegenständlichen Falles behandelt, da es der UFS als erwiesen angesehen hat, dass der vereinbarte Mietzins auch nach der Absicht der Parteien nicht nach fremdüblichen Grundsätzen festgelegt wurde.*

*Die Miete ist in meinem Fall bei Würdigung aller o.a. Umstände als fremdüblich zu beurteilen: Bei einem Vergleich mit der vorherigen „Ordination“ müssen die o.a. Kriterien berücksichtigt werden: Nicht der Quadratmeterpreis ist maßgeblich, sondern ob die Miete im Verhältnis zu dem im Mietgegenstand erzielbaren Umsatz und Ertrag in einem betriebswirtschaftlich fremdüblichen Verhältnis steht und das ist der Fall: Die Miete betrug z.B. 2006 und 2007 rund 3,9 % vom Umsatz und 13,8 % vom Gewinn. Der Quadratmeterpreis ist durch zwangsläufig mitgemietete und teilweise in effiziente Quadratmeter verfälscht.*

*Weiters muss die Lage berücksichtigt werden, die Voraussetzung für die Erweiterung des Patientenkreises und damit des Umsatzes war. Bei einer betriebswirtschaftlichen Nachkalkulation auf der Vermieterseite muss in Anlehnung an eine leasingartige Vereinbarung auch ein Tilgungsanteil berücksichtigt werden bei welchem die schwierigere Verkaufbarkeit eines Zweckbaues zu berücksichtigen ist - umgelegt auf die gesicherte Mietdauer von 12 Jahren. Die abgezinsten Umgestaltungskosten, zudem ohne Berücksichtigung von Eigenleistungen werden dem nicht gerecht.*

*Die Fremdüblichkeit der Vereinbarung wird inzwischen auch noch den Zeitablauf bestätigt: Meine Mutter wird mit tt.mm.2018 in Pension gehen und im ersten Quartal 2018 mit dem*

*Nachfolger und Käufer der Ordination in eine sogenannte Nachfolgeärztegesellschaft eintreten. Der Nachfolger steht bereits fest und wurde von Ärztekammer und GKK anerkannt und bestätigt. Dieser Nachfolger, Herr Dr. VN\_2 NN\_4 wird laut dem derzeit im Entwurf vorliegenden Mietvertrag die Ordinationsräume (ohne Dienstwohnung) um monatlich € 1.600,00 mieten. Die Dienstwohnung wird nicht mehr benötigt, da sich durch die Einführung des HÄND (hausärztlichen Notdienstes) der von Rot-Kreuz-Stationen aus betrieben wird die Nachtdienste in den Ordinationen erübrigt haben. Die Wohnung wird voraussichtlich gesondert um € 500,- vermietet werden.*

*Zu meiner Motivation möchte ich noch ausführen, dass meine Mutter eine gebürtige Tschechin ist und von jeher beabsichtigt hat, als alleinstehende geschiedene Frau wieder nach Tschechien zurückzukehren. Ich fühlte mich als Österreicher und sah als angehender Student die Möglichkeit, in einer Zeit wo mir dies noch nicht durch eine hohe Steuerbelastung erschwert wurde und wo mir sehr ansprechende Finanzierungen angeboten wurden (die auch wirtschaftlich wesentlich versierteren Personen zum Verhängnis wurden) eine Chance, mir Vermögen aufzubauen.*

*Der Kündigungsverzicht durch mich beläuft sich nur auf die Dauer von 12 Jahren. Dieser Zeitraum ist im Interesse meiner Mutter als Mieterin gelegen, die damals davon ausging, dass sie in 12 Jahren in Pension gehen wird. Und das ist im Prinzip ja jetzt auch der Fall. Der Kündigungsverzicht ist im Lichte dieses Umstandes daher fremdüblich. Auch eine fremde Mieterin hätte sich dahingehend abgesichert, sich nicht noch kurz vor der Pension eine neue Ordination suchen zu müssen, und derartige Kündigungsverzichte wirken auch unter Fremden mieterhöhend.*

*Die Finanz argumentiert, dass es nicht fremdüblich ist, dass eine Mieterin auch die Bürgschaft für die Verbindlichkeiten des Vermieters für die Verbindlichkeiten aus der Liegenschaft übernimmt. Diese Verknüpfung zweier rechtlich und von der Motivation her unterschiedlicher Rechtsgeschäfte entspricht aber nicht dem Anspruch des Fremdvergleiches, sondern stellt eine exzessive Anwendung dar, die anstatt zu einer Gleichstellung mit Fremden sogar zu einer Schlechterstellung gegenüber Fremden führt. Dies sei an einem kleinen Beispiel illustriert:*

*Wenn ein Vater seinem Sohn eine Wohnung in der Nähe seines Unternehmens schenkt, damit dieser bei ihm ein Dienstverhältnis beginnt und zum Betriebsnachfolger aufgebaut werden kann, dürfte bei derart exzessiver Auslegung des Fremdvergleiches der Gehalt an den Sohn beim Vater steuerlich nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden: Denn einen Fremden würde man ja, wenn man ihm ohnehin eine Wohnung schenkt, nicht auch noch etwas für die Arbeit bezahlen.*

*Meines Erachtens sind der Mietvertrag einerseits und die Bürgschaftsübernahme andererseits gesondert nach den Kriterien der Fremdüblichkeit zu beurteilen.*

*Beim Mietvertrag ist die Fremdüblichkeit hinsichtlich der formellen Kriterien und der Umsetzung als auch des Inhaltes gegeben.*

*Die Bürgschaft meiner Mutter für Erwerb und Errichtung der Liegenschaft ist etwas, was sehr viele Eltern tun, wenn ein Kind beginnt, Vermögen aufzubauen, sei es in Form einer Liegenschaft für Wohnzwecke oder für Vermietung, sei es in Form eines Unternehmens. Die Eltern geben so in der Regel unverzichtbare Starthilfe. Ihr Risiko ist dadurch begrenzt, dass den aufgenommen Verbindlichkeiten ein realer Wert gegenüber steht, der auch zur Besicherung dient (auch durch das Belastungs- und Veräußerungsverbot). Die zusätzliche Bürgschaft der Eltern zu einer Sachhaftung ermöglicht außerdem erst einen günstigen Zinssatz bei einem Kreditinstitut. Diese setzen die Besicherungen ja immer mit Wertabschlag an bzw. verlangen für eine volle Besicherung zusätzliche Sicherheiten für allenfalls nicht bezahlte Zinsen. Bei einer Vermietung an eine fremde Person hätte mich meine Mutter ganz genau in derselben Form unterstützt, daher ist der Fremdvergleich erfüllt. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass meine Mutter als Bürge und Zahler gehaftet hat. Das verlangen die Banken jedenfalls für sehr günstige Zinssätze um gegebenenfalls wahlweise und ohne zusätzliche Verfahrenskosten zugreifen zu können.*

*In meinem Fall kann auch nicht mit einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten argumentiert werden: Die Ausnutzung der Steuervorteile, die mir aber nicht meiner Mutter zur Verfügung standen ist für sich betrachtet kein Grund für einen Missbrauch, sondern ein wirtschaftlicher Grundsatz des Geschäftslebens. Erst im Zusammenhang mit einer andernfalls unüblichen Gestaltung könnte Missbrauch vorliegen. Es liegt aber wie bisher detailliert ausgeführt keine unverständliche Gestaltung vor, auch nicht im Zusammenhang mit der Bürgschaftsübernahme durch meine Mutter, da diese für sich zu betrachten ist und keinen Bestandteil der Mietvereinbarung darstellt. Dementsprechend ist bei mir auch die Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG gegeben. Diese erfordert nur gem. § 2 UStG nur eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen und diese liegt zweifellos vor.*

*Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass die Steuerersparnis jedenfalls hinsichtlich der Umsatzsteuer nur relativ ist: Ich konnte mir zwar als Unternehmer nach der bis 1.9.2012 geltenden Rechtslage die volle Vorsteuer von den Errichtungskosten abziehen, meiner Mutter hätte (durch die Hausapotheke) bestenfalls den halben Vorsteuerabzug gehabt. Dies trifft aber auch auf die Miete zu, von welcher meine Mutter nur den halben Vorsteuerabzug hat. Eine Nettomiete von monatlich € 2.100,-- für den Zeitraum von 12 Jahren ergibt eine Bemessungsgrundlage von rund € 302.400,--. Die darauf entfallende Mehrwertsteuer beträgt € 60.480,-- und wird wegen Nichtabzugsfähigkeit hinsichtlich eines Betrages von schätzungsweise rund € 30.000,-- für meine Mutter zum Kostenfaktor. Hätte sie das Gebäude selbst errichtet, wäre die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer die Nettobaukosten von € 195.066,— gewesen, die Mehrwertsteuer wäre bei schätzungsweise 20 % und somit rund € 39.000,-- gelegen und die Belastung durch die nichtabzugsfähige Vorsteuer hätte dann die Hälfte davon, also nur rund € 20.000,00 betragen. Durch diese Konstellation „verdient“ also der Fiskus sogar um rund € 10.000,00 mehr. Damit kann der Vorwurf einer steuerlichen Konstruktion zwecks gesamthaft betrachteter Umsatzsteuerersparnis nicht aufrecht erhalten werden. Und hinsichtlich*

*Einkommensteuer ist es eben unserem System immanent, dass es für jemanden, der noch über kein entsprechendes Einkommen verfügt, einfacher ist, Liegenschaftsvermögen aufzubauen. Bei höherem Einkommen und höherer Steuerprogression wirkt sich hingegen die Diskrepanz zwischen üblicher Finanzierungsdauer (15 bis 20 Jahre) zur steuerlichen Abschreibedauer (67 Jahre) extrem aus.*

*Die geänderte Rechtslage wäre wie oben ausgeführt nur für einen Teilaspekt unserer Vorgangsweise relevant gewesen und hatte im Hinblick auf die wesentlichen übrigen Aspekte keine andere Vorgangsweise bewirkt.*

*Für die Ansicht der BP in meinem Fall, dass die Liegenschaft eigentlich meiner Mutter als wirtschaftlicher Eigentümerin zuzurechnen wäre, gibt es nach meiner Ansicht überhaupt keine Handhabe, da ich (trotz Bürgschaft meiner Mutter als Bürgin und Zahlerin) allein die Befugnisse des Eigentümers ausüben und ausüben darf, sodass keine vom zivilrechtlichen Eigentum abweichende Zurechnung der Liegenschaft im Sinne des § 24 BAO gegeben ist.“*

## **2.3 Schreiben an das FA**

Am 8. November 2017 übermittelte das BFG dem FA das Ergebnis der ergänzenden Ermittlungen (Vorhalt an den Bf vom 07.09.2018 und Vorhaltsbeantwortung des Bf vom 30.10.2018) zur Kenntnisnahme und Abgabe einer allfälligen Stellungnahme.

### **2.3.1 Stellungnahme des FA vom 29. November 2018**

Dazu nahm das FA wie folgt Stellung:

*„Der Sachverhaltsdarstellung des BFG wird zugestimmt. Da die vom BF vorgelegten Unterlagen im Wesentlichen bereits bekannt waren, möchte ich auf die Stellungnahme des Prüfers und meine Stellungnahme vom 5.9.2016 verweisen.*

*Zu den Argumenten in des BF:*

- Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen sind gesamthaft zu beurteilen, daher keine Einzelbetrachtung von Mietvertrag, Kreditverträgen und Bürgschaften.*
- Die falsche Fläche im Mietvertrag (Luftraum mit 90 Quadratmetern als OG bezeichnet, könnte nach der Rsp schon für sich zur Nichtanerkennung des Mietverhältnisses führen (VwGH 2006/13/0134).*
- Die Miethöhe erscheint unangemessen (Miete Ordination lt. Sachverhalt BFG 19,90 Euro pro Quadratmeter)*
- Die Mutter bürgte für den einkommenslosen und zum Bauzeitpunkt unterhaltsberechtigten Sohn, der den Grundstückskauf und die Liegenschaftserrichtung sonst unmöglich finanzieren hätte können. Eine familienfremde Mieterin wäre niemals bereitgewiesen, eine Haftung als Bürge und Zahler für die Kredite zur Errichtung des Gebäudes für den Errichter des Gebäudes einzugehen. Dies umso weniger, als die zu zahlende Miete ohnehin schon überhöht erscheint.*
- Die Ausstellung der Rechnung über den Liegenschafts Kauf und einige Baumeisterrechnungen erfolgten zunächst auf die Mutter (natürlich nur ein Indiz)*

- Der Sohn ging während eines großen Teils der Bauarbeiten noch zur Schule und stand kurz vor der Matura, eine besondere fachliche Qualifikation für Bauarbeiten und Baukoordination wurde nicht behauptet. Die in der Stellungnahme behaupteten, aber nicht nachgewiesenen hohen Eigenleistungen erscheinen fraglich.

- Zur Behauptung, die Mutter hätte durch eine Eigenerrichtung einen enormen Nachteil gehabt, weil sie die Kreditraten aus dem versteuerten Einkommen tragen hätte müssen, wird auf die diesfalls gegebene Absetzbarkeit der AfA hingewiesen. Das Finanzamt argumentiert aber ohnehin nicht mit Missbrauch, sondern mit der UFS-Judikatur, mangelnder Fremdüblichkeit und mangelnder Unternehmereigenschaft.“

## **2.4 Ladung zur mündlichen Verhandlung**

Mit Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 23. November 2017 wurde der Termin 12. Dezember 2017 bestimmt.

### **2.4.1 Verzicht auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung**

Mit Schreiben vom 29.11.2017 (beim BFG eingelangt am 4. Dezember 2017) verzichtete der Bf auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und führte zusätzlich aus:

*„In Ergänzung der Beschwerdeschrift wird nur noch ergänzend eine Ablichtung des Mietvertrages vorgelegt, den ich bereits mit dem Arzt, Dr. NN\_4, abschließen konnte, der meiner Mutter, Frau Dr. VN\_3 NN\_1, in der Kassenordination in Gemeinde\_1 nachfolgen wird. Meine Mutter hat sich für die Nachfolge bereits mit Herrn Dr. NN\_4 zur Gemeindeärztin & Dr. NN\_4 OG, Gruppenpraxis für Allgemeinmedizin, zusammengeschlossen. In dieser wird die Kassenstelle vom 1. Jänner 2018 bis 31. März 2018 betrieben und der bisherige Mietvertrag mit meiner Mutter bleibt aufrecht. Mit 31. März 2018 scheidet meine Mutter aus der OG aus. Mit Herrn Dr. NN\_4 habe ich mit Wirkung ab 1. April 2018 einen neuen Mietvertrag abgeschlossen. Herr Dr. NN\_4 mietet nur mehr die Ordinationsräume nebst zugehörigen Garten und Parkplätzen, nicht aber die Dienstwohnung. Letztere ist nicht mehr erforderlich, da durch eine Neuregelung im Bezirk die Nachdienste jetzt nicht mehr von den niedergelassenen Ärzten von ihren Ordinationen aus gemacht werden, sondern über den sogenannten HÄND, den hausärztlichen Notdienst, der von den Rot-Kreuz-Stellen aus durchgeführt wird. Die Dienstwohnung wird als eigenständige Kleinwohnung vermietet werden. Für diese Dienstwohnung erwarte ich mir eine monatliche Mieteinnahme von 500,00 €.*

*Mit Herrn Dr. NN\_4 wurde eine monatliche Miete von € 1.600,00 vereinbart, sodass sich auch im tatsächlichen Fremdvergleich herausgestellt hat, dass eine monatliche Miete in Höhe von € 2.100,00 angemessen ist.“*

Als Beilage legte der Bf den ab 1. April 2018 geltenden Mietvertrag mit dem Übernehmer der Arztpraxis der Mutter des Bf in Kopie vor.

## **2.5 Übermittlung der Stellungnahme des FA an den Bf**

Mit Schreiben vom 30. November 2017 übermittelte das BFG dem Bf den Inhalt der Stellungnahme des FA vom 29. November 2017 zur Wahrung des Parteienghört und Abgabe einer allfälligen Stellungnahme.

### **2.5.1 Ergänzende Stellungnahme des Bf**

Mit Schreiben vom 5. Dezember 2017 bestätigte der Bf den Erhalt der Stellungnahme des FA vom 29. November 2017 und wies ergänzend darauf hin, dass sich auch für die vormalige Dienstwohnung eine Mieterin gefunden habe. Die Wohnung wird ab 1. April 2018 voll möbliert um monatlich 500,00 € (inklusive Strom, Gas, Wasser und Kanal) vermietet.

### **2.7 Vorhalt vom 23. März 2018 an den Bf**

Zur Wahrung des Parteienghört wurden dem Bf noch zwei im Arbeitsbogen des Prüfers dokumentierte Faktenbereiche wie folgt zur Kenntnis gebracht:

#### *„1. Adressierung von Rechnungen*

*Sowohl die Honorarnote des Rechtsanwalts vom 21. September 2006 über die Abwicklung des Grundkaufes (Erstellung des Kaufvertrages, Grundbuchsgesuch und Vereinbarung über des Belastungs- und Veräußerungsverbot), als auch diverse Rechnungen der Professionisten im Zuge der Errichtung des Ordinationsgebäudes lauteten zunächst nicht auf den Namen des Bf, sondern auf den Namen der Mutter des Bf und wurden erst im Nachhinein handschriftlich auf den Namen des Bf abgändert.*

*So wurde beispielsweise die Eingangsrechnung der Fa. NN\_5 Bau GmbH vom 06.10.2004 ("ER 3") mit einem Betrag iHv 725,00 € netto samt 145,00 € an Vorsteuer und die erste Teilrechnung des bauführenden Baumeisters NN\_6 vom 02.12.2004 iHv 88.270,00 € ("ER 4") ursprünglich auf den Namen der Mutter ausgestellt und erst nachträglich geändert. Die erstgenannte Rechnung war ursprünglich bereits in der Buchhaltung der Mutter erfasst. Zusätzlich wurde die Eingangsrechnung der Fa. NN\_7 GmbH vom 14.06.2005 über die Leistungen „Sprechanlage, Elektromaterial, Installation, Heizung anschließen, Telefon und EDV-Verkabelung erstellen“ iHv 3.184,64,00 € ("ER 13") und weitere fünf Eingangsrechnungen im Zeitraum April bis Dezember 2005 auf den Namen der Mutter ausgestellt. Insgesamt betrifft dies Rechnungen iHv 8.976,79 € netto.*

#### *2. Mietvorauszahlung*

*Laut Beleg vom 30.12.2005 hat die Mutter des Bf als Mieterin auf das Konto des Bf (Hypo-Konto Nr Kontonummer\_4) eine Netto-Mietvorauszahlung iHv 9.181,25 € für die Ordination und iHv 1.347,73 € für die Dienstwohnung geleistet. Dies entspricht einer Mietvorauszahlung für 5 Monate. Damit korrespondierend setzten sich die Mietzahlungen im Jahr 2006 erst wieder ab dem Monat Juni fort.“*

### **2.6.1 Dazu nahm der Bf mit Schreiben vom 11. April 2018 wie folgt Stellung:**

*„Der Umstand, dass einige Rechnungen an meine Mutter adressiert waren, war ein Fehler, der sich aus den gesellschaftlichen Gepflogenheiten im ländlichen Bereich ergeben hat, worauf auch schon in der Stellungnahme zur BP am 16. Februar 2009 hingewiesen wurde. Denn wenn auf dem Land „die neue Ordination von der Frau Doktor“ gebaut wird, wird mitunter einfach an die Frau Doktor fakturiert, ohne zu hinterfragen, wer tatsächlich der Bauherr ist. Dieser Fehler ist dem Bauunternehmen bei der ersten Teilrechnung unterlaufen, weshalb die Rechnung dann auch umgehend korrigiert wurde. Dass die*

*ursprüngliche Rechnung bereits in der Buchhaltung der Mutter erfasst war, hat keine Aussagekraft zur wirtschaftlichen Zuordnung, da sowohl meine Buchhaltung als auch die meiner Mutter von unserer steuerlichen Vertretung erstellt wurde, und zwar von derselben Person. Diese hat die Erstverbuchung (um die Umsatzsteuertermine einhalten zu können) vorerst einfach einmal nach der Form der Rechnungsausstellung vorgenommen hat. Dass hier durch den Lieferanten die Rechnung nicht richtig ausgestellt worden war, stellte sich erst nachträglich bei der Besprechung der Buchhaltung heraus. Insoweit übersehen wurde, weitere Rechnungen zu korrigieren und für diese daher formell der Vorsteuerabzug bisher tatsächlich nicht zusteht ist beabsichtigt, diese gegebenenfalls nach Abschluss des gegenständlichen Verfahrens korrigieren zulassen.*

*Dass eine Mietvorauszahlung gemacht wurde, ist durchaus nicht ungewöhnlich und war auch für die Mieterin vorteilhaft. Freiberufler als Einnahmen-Ausgaben-Rechner (besonders Ärzte) machen gerne zum Jahresende noch Aufwandsvorauszahlungen im gesetzlich zulässigen Ausmaß, um die Steuerbelastung für das zu Ende gehende Jahr noch zu reduzieren.“*

### **3. Festgestellter Sachverhalt:**

Dem gegenständlichen Erkenntnis wird der im Vorhalt vom 7. September 2017 zusammengefasste Sachverhalt (siehe oben Punkt B 2.2) unter Berücksichtigung der seitens des Bf mit Vorhaltsbeantwortungen bzw Eingaben vom 30. Oktober 2017, 29. November 2017, 5. Dezember 2017 und 11. April 2018 ergänzend bekanntgegebenen Fakten zugrunde gelegt. Zusammenfassend stellt sich der entscheidungswesentliche Sachverhalt wie folgt dar:

Der am 16. Mai 1984 geborene Bf hat mit Kaufvertrag vom 19. Oktober 2004 das Grundstück Nr. xxx, EZ YYY, KG xxxxx Gemeinde\_1 im Ausmaß von 893 m<sup>2</sup> erworben. Der Kaufpreis betrug 50.000,00 € zuzüglich Nebenkosten iHv 2.250,00 €.

Anlässlich der Bauplanerstellung zur Errichtung eines Ordinationsgebäudes (Neubau einer Arztpraxis mit Dienstwohnung) auf diesem Grundstück ist der Bf als Bauherr aufgetreten. Die Baubewilligung wurde ihm am 27. Oktober 2004 erteilt.

Zur Finanzierung des Liegenschaftserwerbes und Errichtung des Ordinationsgebäudes hat der Bf am 29. Oktober 2004 zwei Darlehnsverträge mit dem Kreditzweck „Errichtung einer eigenen Ordination“ mit der Bank abgeschlossen, mit welchen ihm jeweils Einmalbarkredite iHv 120.000,00 € und iHv 180.000,00 € eingeräumt wurden. Die Ausnützung des Kredites iHv 180.000,00 € erfolgte in Schweizer Franken.

Die Mutter des Bf hat diese beiden Kreditverträge jeweils „bis zu einem Betrag iHv 180.000,00 € zuzüglich Zinsen und Spesen“ als „Bürge und Zahler“ bzw als „Sicherheitengeber“ unterfertigt. Diese Bürgschaftsübernahme erfolgte unentgeltlich.

Als weitere Besicherungen enthielten die Kreditverträge beispielsweise folgende Vereinbarungen:

Abtretung der Rechte aus der „NN\_8“-Risikoversicherung, Zession der Mietzinsforderungen „laut gesonderter Aufstellung“, Höchstbetragshypothek iHv jeweils 200.000,00 € und Pfandbestellungsurkunde über 100.000,00 € ob des im außerbücherlichen Eigentum des Bf stehenden Baugrundstücks, Vinkulierung der Feuerversicherung, Abtretung der Rechte und Ansprüche aus der „Standard NN\_9 Versicherung“ (Rentenversicherung im Zusammenhang mit dem Fremdwährungskredit in Schweizer Franken).

Mit Vereinbarung vom 4. November 2004 verpflichtete sich der Bf mit Hinweis auf § 364 c ABGB seiner Mutter gegenüber, ohne deren Zustimmung das gegenständliche Grundstück Nr. xxx nicht zu belasten und zu veräußern. Die Mutter nahm diese Verpflichtungserklärung an. Zur grundbücherlichen Durchführung dieser Vereinbarung erteilten beide Vertragsteile ihre ausdrückliche Zustimmung, dass – auch über nur einseitiges Ansuchen – dieses Belastungs- und Veräußerungsverbot im Grundbuch einverleibt werden kann.

Eine entsprechende Eintragung ins Grundbuch erfolgte nicht.

Generell schien zwar der Bf auf den amtlichen Dokumenten und auf den Rechnungen etc im Zusammenhang mit der Abwicklung der Baustelle als Adressat auf. Die Honararnote des Rechtsanwalts vom 21. September 2006 über die Abwicklung des Grundkaufes (Erstellung des Kaufvertrages, Grundbuchsgesuch und Vereinbarung über das Belastungs- und Veräußerungsverbot), die erste Teilrechnung des bauführenden Baumeisters vom 02.12.2004 iHv 88.270,00 €, sowie diverse Rechnungen der Professionisten im Zuge der Errichtung des Ordinationsgebäudes lauteten zunächst jedoch nicht auf den Namen des Bf, sondern auf den Namen der Mutter des Bf und wurden erst im Nachhinein handschriftlich auf den Namen des Bf abgändert.

So wurde beispielsweise die Eingangsrechnung der Fa. NN\_5 Bau GmbH vom 06.10.2004 mit einem Betrag iHv 725,00 € netto samt 145,00 € an Vorsteuer und die erste Teilrechnung des bauführenden Baumeisters NN\_6 vom 02.12.2004 iHv 88.270,00 € ursprünglich auf den Namen der Mutter ausgestellt und erst nachträglich geändert. Die erstgenannte Rechnung war ursprünglich bereits in der Buchhaltung der Mutter erfasst.

Zusätzlich wurde die Eingangsrechnung der Fa. NN\_7 GmbH vom 14.06.2005 über die Leistungen „Sprechanlage, Elektromaterial, Installation, Heizung anschließen, Telefon und EDV-Verkabelung erstellen“ iHv 3.184,64,00 € und weitere fünf Eingangsrechnungen im Zeitraum April bis Dezember 2005, insgesamt über einen Betrag iHv 8.976,79 € netto auf den Namen der Mutter ausgestellt.

Die Mutter des Bf war auf der Baustelle immer wieder anwesend, um beispielsweise die wunsch- und plangemäße Verlegung von Anschlüssen durch die Handwerker zu überwachen.

Die Bauphase für die Ordination erstreckte sich von Herbst 2004 bis spätestens Ende Mai 2005 (Beginn des Mietverhältnisses mit der Mutter des Bf als Gemeindeärztin ab 1. Juni 2005).

In diesem Zeitraum besuchte der Bf die Maturaklasse (Schuljahr 2004/2005) der Freien Waldorfschule N\_Stadt\_1. Der damals 20-jährige Schüler war einkommenslos und es bestand Anspruch auf Familienbeihilfe. Nach negativem Abschluss und Wiederholung der Klasse hat der Matura-Nebentermin im September 2005 stattgefunden. Die Matura wurde nicht zu diesem Nebentermin, sondern erst am 7. Juli 2006 bestanden.

Als Ansprechperson auf der Baustelle hat die Mutter des Bf als spätere Mieterin fungiert.

Der Bf selbst war im Wesentlichen weder für die Organisation der Baustelle zuständig, noch hat er Eigenleistungen im Sinn von manueller Mitarbeit auf der Baustelle erbracht.

Die Mutter des Bf war in den Streitjahren Gemeindeärztin in xxyy Gemeinde\_1 und hatte mit der N\_1 EIN-GETR.GEN.M.B.H. mit Wirksamkeit vom 1. Oktober 2001 einen Mietvertrag über den in xxyy Gemeinde\_1, Adresse\_4 gelegenen Mietgegenstand „Ordination“ und gleichzeitig über den Mietgegenstand „Wohnung Nr.7“ abgeschlossen. Die im Erdgeschoß gelegene Ordination mit einer Gesamtfläche von 138,23 m<sup>2</sup> verfügt über folgende Räume:

Apotheke, Ordination, zwei Behandlungszimmer, Anmeldung, Warteraum, Labor, zwei WC, Abstellraum, Gang und Garage Nr. 7.

Die im ersten Obergeschoß gelegene Wohnung weist eine Gesamtfläche von 81,06 m<sup>2</sup> auf.

Die Miete (inclusive Betriebskosten und USt) an die N\_1 für die Ordination samt Garage betrug 1.495,00 €, also 10,81 € pro Quadratmeter.

Mit Mietvertrag vom 26. August 2005 nahm die Mutter des Bf das in unmittelbarer Nähe des ursprünglichen Mietobjekts neu errichtete Ordinationsgebäude auf dem Grundstück Nr. xxx, EZ YYY in Adresse\_3, in Bestand. Laut Mietvertrag hat das Mietverhältnis am 1. Juni 2005 begonnen. Vermieter ist der Bf, welcher ausschließlich im Rahmen dieser Vermietung tätig wurde und dessen einzige Geschäftspartnerin dessen Mutter ist.

Laut Mietvertrag vom 26. August 2005, abgeschlossen zwischen dem Bf und dessen Mutter wurden im Punkt „1. Mietgegenstand“ die gesamte Liegenschaft genannt, wobei als Ordinationsräumlichkeiten zur Verfügung stehen:

Im Erdgeschoß des Gebäudes	117 m <sup>2</sup>
Zuzüglich Technikraum im Obergeschoß	4 m <sup>2</sup>
Dienstwohnung im Obergeschoß	41 m <sup>2</sup>
Das Dachgeschoß im Ausmaß von	90 m <sup>2</sup>

Danach ergeben sich als der Ordination zur Verfügung stehende Räumlichkeiten (ohne Dienstwohnung) im Ausmaß von insgesamt 211 Quadratmetern, also die laut Mietvertrag im Dachgeschoß zur Verfügung stehenden 90 Quadratmeter eingeschlossen, woraus sich eine Quadratmetermiete iHv 11,41 € errechnet. Das Dachgeschoss im Ausmaß von 90 m<sup>2</sup> existierte jedoch nicht.

Die Miete (inclusive USt, ohne Betriebskosten) für die Ordination (im Ausmaß von tatsächlich 121 m<sup>2</sup>) wurde mit 2.208,00 € vereinbart. Bei Hinzurechnung eines (geschätzten) Brutto-Betriebskostenbetrages iHv 200 €, welcher laut Mietvertrag von der Mieterin direkt zu bezahlen war, betragen die monatlichen Fixkosten für die Ordination brutto 2.408,00 €, somit 19,90 € pro Quadratmeter. Mit dem Wechsel des Mietobjekts im Jahr 2005 waren daher Mehrkosten iHv etwa 1.000 € pro Monat verbunden.

Zum Kostenvergleich für die beiden Mietobjekte wird auf die rechnerische Darstellung im Vorhalt vom 7. September 2017 (siehe oben, B) Pkt 2.2) verwiesen.

Die Mieterin hat in das vermietete Ordinationsgebäude keine Investitionen getätigt. Die Erhaltungspflichten der Mieterin bezogen sich auf das gesamte Objekt einschließlich der Außenanlagen.

Entgegen der Verpflichtung der Mieterin laut Mietvertrag, den Mietgegenstand in ordnungsgemäßem Zustand zu erhalten und die Betriebskosten direkt zu bezahlen, hat der Bf Kosten für Reparatur und Instandhaltung im Jahr 2006 iHv 173,98 €, im Jahr 2007 iHv 1.482,99 € und im Jahr 2008 iHv 480,80 € und außerdem eine einmalige Zahlung an den Rauchfangkehrer im Jahr 2006 iHv 26,57 € und die Kosten für Kanal, Wasser und Müll im Zeitraum 2005 bis 2010 iHv insgesamt 1.523,13 € übernommen.

Laut Beleg vom 30.12.2005 hat die Mutter des Bf als Mieterin auf das Konto des Bf eine Netto-Mietvorauszahlung iHv 9.181,25 € für die Ordination und iHv 1.347,73 € für die Dienstwohnung geleistet. Dies entspricht einer Mietvorauszahlung für 5 Monate. Damit korrespondierend setzen sich die Mietzahlungen im Jahr 2006 erst wieder ab dem Monat Juni fort.

Der Vermieter verzichtete auf die Dauer von zwölf Jahren auf die Ausübung des Kündigungsrechts.

Der Bf reichte ab dem Jahr 2004 Umsatz- und Einkommensteuererklärungen ein, wobei er die für die Investitionen im Rahmen der Errichtung des Ordinationsgebäudes anfallenden Vorsteuern iHv -18.279,70 € (2004), -15.571,58 € (2005) und -1.739,68 € (2006) geltend machte und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv -875,15 € für das Jahr 2004, 8.580,67 € für 2005 und 1.246,16 € für 2006 erklärte. Die Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006 wurden zunächst erklärungsgemäß durchgeführt.

Ab 1. Juli 2008 wurde eine die Jahre 2004 bis 2006 umfassende Außenprüfung durchgeführt. Ein im Zuge der Außenprüfung seitens des FA in Auftrag gegebenes Gutachten des Amtssachverständigen wies eine Miete iHv 1.340,00 € für die gesamte Liegenschaft samt den 12 Parkplätzen als angemessen und fremdüblich aus.

Die Außenprüfung kam schließlich zum Ergebnis, dass dem Bf die Unternehmereigenschaft nicht zukomme und der Vorsteuerabzug für die Investitionskosten nicht zustehe. Diesen Standpunkt begründete der Prüfer in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22.11.2010 ausführlich (siehe oben, A) Pkt 3.6). Das FA nahm die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer

für die Jahre 2004, 2005, und 2006 gemäß § 303 BAO wieder auf und erließ der Rechtsansicht der Außenprüfung folgend neue Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006.

Das FA anerkannte anlässlich der Veranlagungen zur Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010 die in Rede stehende Vermietung des Sohnes an dessen Mutter ebenfalls nicht als Einkunftsquelle, wobei die Veranlagung für das Jahr 2010 gemäß § 200 BAO vorläufig erfolgte.

#### **4. Beweiswürdigung:**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus den Akten des FA, dem Vorbringen bzw den Vorhaltsbeantwortungen des Beschwerdeführers und den beigebrachten Unterlagen. Der dem Bf mit Vorhalt vom 7. September 2017 bekannt gegebene Sachverhalt blieb unbestritten. Auch die mit Vorhalt vom 23. März 2018 dargestellten Fakten betreffend Adressierung von Rechnungen, sowie die seitens der Mieterin an den Bf geleisteten Mietvorauszahlungen am Ende des ersten Jahres des Mietverhältnisses für die ersten fünf Monate des Jahres 2006 ließ der Bf unbestritten. Das gegenständliche Erkenntnis zieht somit als wesentliche Entscheidungsgrundlage den vom Bf bekannt gegebenen Sachverhalt heran.

Die Beantwortung der mit Vorhalt vom 7. September 2017 an den Bf gerichteten Fragen sollte die Beurteilung ermöglichen, ob dem Bf im Zusammenhang mit der Vermietung des neu errichteten Ordinationsgebäudes an dessen Mutter als Gemeindeärztin Unternehmereigenschaft zukommt. Aufgrund der vorliegenden Umstände wird jedenfalls als erwiesen angenommen, dass nicht der Bf selbst, sondern dessen Mutter (als spätere Mieterin) als zuständige Ansprechperson auf der Baustelle zur Errichtung der Ordination fungierte. Dies ergibt sich einerseits aus der Tatsache, dass die Mutter des Bf (nach dessen eigener Aussage) immer wieder auf der Baustelle anwesend war, um beispielsweise die wunsch- und plangemäße Verlegung von Anschlüssen durch die Handwerker zu überwachen, andererseits wurde zumindest ein nicht unbeträchtlicher Teil der Rechnungen direkt an die Mutter des Bf adressiert (und teilweise erst später auf den Namen des Bf abgeändert). Darüber hinaus entspricht es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Schüler, der sich soeben in der Maturaklasse befindet, die Mühen und den Zeitaufwand einer Baustellenaufsicht- bzw koordination auf sich nehmen und darüber hinaus erhebliche Eigenleistungen erbringen kann. Zudem hat der Bf weder Nachweise tatsächlicher eigener „Bauaktivitäten“, noch entsprechender fachlicher Kenntnisse in der Baubranche erbracht. Die Tatsache, dass der Bf die Matura erst im Juli 2006 erfolgreich abgelegt hat, steht nach der Aktenlage in keinem Zusammenhang mit der in Rede stehenden Baustelle.

Zur Frage der „Adressierung von Baurechnungen“ an die spätere Mieterin hat der Bf zunächst in seiner Stellungnahme vom 16.02.2009 im Rahmen der Außenprüfung angegeben, es seien fallweise kleinere Rechnungen an seine Mutter adressiert worden was seiner Ansicht nach der gesellschaftlichen Situation auf dem Land geschuldet sei:

„Denn wenn auf dem Land „die neue Ordination der Doktorin“ gebaut wird, wird gerade bei kleineren Rechnungen nicht hinterfragt, wer denn nun wirklich der Bauherr ist, sondern einfach an die Frau Doktor fakturiert.“

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 11.04.2018 hat der Bf schließlich eingeräumt, dass beispielsweise auch die erste Teilrechnung des Bauunternehmens (Rechnung iHv 88.270,00 €) an die Mutter adressiert wurde, womit seine Argumentation, eine Adressierung von Rechnungen habe nur bei „kleineren Rechnungen“ stattgefunden, ins Leere geht. Wesentlich erscheint in diesem Zusammenhang auch der Zeitpunkt der Rechnungslegung des bauführenden Baumeisters (02.12.2004). In diesem Zusammenhang gilt als sicher, dass der Baumeister bis zu diesem Zeitpunkt die Umstände an der Baustelle ausreichend kannte und wissen musste, wer der Auftraggeber der Bauleistungen tatsächlich war.

## **5. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung**

### **5.1 Rechtsgrundlagen**

Gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 sind die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abzugsfähig.

Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

### **5.2 Rechtliche Beurteilung**

**5.2.1** Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes finden Verträge zwischen nahen Angehörigen unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend

von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden können (vgl. VwGH vom 17.12.2001, 98/14/0137, mit Hinweis auf das Erkenntnis vom 22.09.1999, 97/15/0005). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (VwGH 17.12.2001, 98/14/0137).

Auch die Erfüllung (Umsetzung) der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134, VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046, VwGH 17.12.2001, 98/14/0137, mwN; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Seite 75 Rz 101, Rz 103).

Die in der Rechtsprechung des Gerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen mit nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH vom 24. September 2008, 2006/15/0119 und vom 11. November 2008, 2006/13/0046, sowie VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134, VwGH 29.09.2010, 2007/13/0054 und VwGH vom 31. März 2011, 2008/15/0115 mwN; Doralt/Toifl, EStG14, Tz 160 f).

Gelangt die Behörde in freier Beweiswürdigung zu der Überzeugung, dass die zwischen nahen Angehörigen geschlossene Vereinbarung den oben angeführten Kriterien nicht entspricht bzw. dass sie nicht bzw. nicht fremdüblich umgesetzt wurde, ist in der Wohnungsüberlassung keine entgeltliche Nutzungsüberlassung zu erblicken. Die Einnahmen unterliegen diesfalls nicht der Einkommensteuer, die mit der (privaten) Nutzungsüberlassung in Zusammenhang stehenden Ausgaben sind steuerrechtlich den Kosten der Lebensführung (§ 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen. Die Entgelte unterliegen nicht der Umsatzsteuer, Vorsteuern können nicht abgezogen werden (Ruppe, UStG3, § 12 Tz 113). Eine Liebhabereiprüfung hat diesfalls nicht stattzufinden. Eine nicht marktkonforme (fremdunübliche Vermietung) ist umsatzsteuerrechtlich keine unternehmerische Tätigkeit (vgl. VwGH 19.10.2011, 2008/1370046 mit Verweis auf VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

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

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

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

Die Zuordnung von Mietobjekten zum Unternehmensbereich setzt sowohl ertragssteuerlich als auch umsatzsteuerlich voraus, dass es sich um eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung und nicht nur um die bloße Regelung des Gebrauches handelt (vgl. VwGH 20.2.1992, 89/13/0236), dass das Rechtsverhältnisses nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, von eindeutigen, klarem und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt ist und auch zwischen Familienfremden unter solchen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (siehe oben) und dass es sich beim zu beurteilenden Rechtsgeschäft nicht um einen gemäß § 22 BAO steuerlich unbeachtlichen Gestaltungsmissbrauch handelt.

**5.2.3** Der Bf ist ausschließlich im Rahmen der behaupteten Vermietung des Ordinationsgebäudes an seine Mutter tätig geworden. Alleinige Geschäftspartnerin ist somit dessen Mutter.

#### **5.2.4 Zur Frage der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen:**

**5.2.4.1** Der schriftliche Mietvertrag wurde zwar erst etwa drei Monate nach dem tatsächlichen Beginn des Mietverhältnisses erstellt, jedoch sowohl beim Finanzamt vorgelegt, als auch als Ablichtung bei der kreditgewährenden Bank nachgereicht und ist somit **nach außen ausreichend in Erscheinung getreten**.

**5.2.4.2** Die **Voraussetzung des „eindeutigen und klaren Inhalts“** sieht der Bf zwar als erfüllt an. Damit verkennt er jedoch, dass der Mietvertrag vom 26. August 2005 in einem seiner Kernelemente, nämlich bei der Angabe der zu vermietenden Fläche, eine unrichtige Angabe enthält. So konnte weder das Finanzamt, noch die kreditgewährende Bank erkennen, dass nicht die im Vertrag angegebenen, der Ordination (ohne Dienstwohnung) zur Verfügung stehenden Flächen im Ausmaß von 117 m<sup>2</sup>, 4 m<sup>2</sup> und 90 m<sup>2</sup>, insgesamt somit 211 m<sup>2</sup>, sondern lediglich 121 m<sup>2</sup> (117 m<sup>2</sup> und 4 m<sup>2</sup>) als vermietete Ordinationsfläche zur Verfügung gestellt wurden. Danach ergaben sich laut Mietvertrag als der Ordination zur Verfügung stehende Räumlichkeiten im Ausmaß von insgesamt 211 Quadratmetern. Das in dieser Fläche enthaltene Dachgeschoss im Ausmaß von 90 m<sup>2</sup> existierte jedoch tatsächlich nicht. Die sich hieraus rechnerisch ergebende Quadratmetermiete iHv 11,41 € stimmt somit mit der Realität nicht überein. Außerdem sind die laut Mietvertrag von der Mieterin direkt zu bezahlenden Betriebskosten nicht ausreichend konkretisiert. Der gegenständliche Mietvertrag weist somit nicht den von der Judikatur geforderten eindeutigen und klaren Inhalt auf (vgl hierzu VwGH vom 24.02.1999, 96/13/0201 und vom 29.11.2000, 95/13/0004).

**5.2.4.3** Zur Frage, ob der Mietvertrag **auch unter Fremden so abgeschlossen worden wäre**:

Zunächst ist als unbestrittene Tatsache festzuhalten, dass der Bf im Zeitpunkt des Erwerbes des Baugrundstücks (Kaufvertrag vom 19.10.2004) bzw der Schaffung der Grundlagen für den Beginn der Baumaßnahmen (Erteilung der Baubewilligung am 27.10.2004, Kreditverträge vom 29.10.2004 mit dem Kreditzweck „Errichtung einer eigenen Ordination“) als einkommens- und vermögensloser Schüler im Alter von

20 Jahren am Beginn der Maturaklasse stand. Unbestritten ist weiters, dass die Mutter des Bf als zukünftige Mieterin zur Besicherung der ihrem einkommenslosen Sohn am 29. Oktober 2004 von der Bank\_1-Bank zur Finanzierung der „Errichtung einer eigenen Ordination“ eingeräumten „wahlweise ausnützbaren Kreditrahmen für einmal ausnützbare Kredite“ über je 180.000,00 € und 120.000,00 € mit einer Laufzeit von 15 Jahren als „Bürge und Zahler“ mitunterfertigt hat.

Ein familienfremder Mieter wäre unter den Bedingungen des gegenständlichen Mietvertrages keinesfalls bereit gewesen, zur Besicherung der vom Vermieter zur Finanzierung der Errichtung des Mietobjektes abgeschlossenen Kreditverträge als Bürge und Zahler gegenüber dem kreditierenden Bankinstitut zu haften. Denn zusätzlich zu der nicht unbeträchtlichen monatlichen Belastung (Miete in Höhe von € 1.840,00 netto für die Ordination und 270,00 € netto für die Dienstwohnung, zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer von 20 % für die Ordination und 10 % für die Dienstwohnung, sowie der Betriebskosten, der Kosten für den Winterdienst und für die Erhaltung und Pflege des Mietobjektes) auch noch das Risiko als Bürge und Zahler zur Zahlung des aushaftenden Kreditbetrages in Höhe von ursprünglich (insgesamt) 300.000,00 zu übernehmen, wäre wohl kein wirtschaftlich vernünftig denkender fremder Mieter bereit gewesen. Vor allem die Sicherstellung der Finanzierung der Errichtungskosten des Mietobjektes obliegt wohl dem Vermieter und ist Bestandteil seines Unternehmerrisikos (vgl. UFS 11.1.2010, RV/0402-S/08). An dieser Beurteilung ändert auch das Argument des Bf nichts, das Haftungsrisiko der Mutter sei dadurch begrenzt gewesen, dass den aufgenommenen Verbindlichkeiten ein realer Wert gegenüber gestanden sei. Denn einerseits normiert § 1357 ABGB, dass, wer sich als Bürge und Zahler verpflichtet hat, als ungeteilter Mitschuldner für die ganze Schuld haftet und dass es von der Willkür des Gläubigers abhängt, ob er zuerst den Hauptschuldner, oder den Bürgen oder beide zugleich belangen wolle und andererseits bietet nach § 1360 ABGB auch ein bestehendes Pfandrecht keinen Schutz vor einer vorrangigen Inanspruchnahme des Bürgen und Zahlers. Außerdem ist mit einer allfällig notwendig werdenden Verwertung einer Liegenschaft immer ein nicht abschätzbares finanzielles Risiko verbunden, das ein fremder Mieter niemals eingehen würde. Hinzu kommt, dass sich eine fremde Mieterin keinesfalls mit einer Option zur Eintragung des vereinbarten Belastungs- und Veräußerungsverbot besnügen hätte. Eine sofortige Verdinglichung dieser Sicherheit durch Eintragung ins Grundbuch wäre unter Fremden selbstverständlich.

Der Bf wendet zwar grundsätzlich zu Recht ein, dass die Verknüpfung zweier rechtlich und von der Motivation her unterschiedlicher Rechtsgeschäfte nicht dem Anspruch des Fremdvergleiches entspricht und Rechtsgeschäfte zwischen Familienmitgliedern nicht schlechter gestellt werden dürften als jene zwischen Fremden. Gerade Transaktionen und Geschäfte zwischen Angehörigen, wie freigebige Zuwendungen, Vermögensverschiebungen zum Zweck der vorweggenommenen Erbschaft, Erbringung von Dienstleistungen oder zur Bereitstellung von Wirtschaftsgütern aus Gefälligkeit

können nicht in sinnvoller Weise einem Fremdvergleich unterzogen werden (vgl. Ruppe, Handbuch der Familienverträge, 121 f).

Hierbei übersieht der Bf jedoch, dass die Mieterin die Verpflichtung als „Bürge und Zahler“ zur Besicherung der Kreditverbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Errichtung des Mietobjektes eingegangen ist und damit ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Mietverhältnis hergestellt wurde. Der genannte unmittelbare Zusammenhang tritt darüber hinaus durch die in den Kreditverträgen vereinbarte Zession der dem Bf zustehenden Mietzinsforderungen klar hervor.

Daher müssen die Modalitäten zur Darlehensaufnahme und Darlehensbesicherung auch in die Prüfung des Mietverhältnisses unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleiches einbezogen werden.

**5.2.4.3.1** In diesem Zusammenhang ist auch zu erwähnen, dass beide vom Bf mit der Bank abgeschlossenen Kreditverträge als Kreditzweck die „Errichtung einer **eigenen** Ordination“ ausweisen. Doch der Bf war zu diesem Zeitpunkt kein Arzt, sondern Schüler, weshalb es keinen Sinn machen würde, (für sich selbst) eine **eigene** Ordination zu errichten. Diese Formulierung wird zwar für sich nicht zur Aberkennung des Mietverhältnisses führen, ist aber jedenfalls ungewöhnlich und wäre wohl bei Vermietung an einen Fremden nicht so in die Kreditverträge aufgenommen worden.

**5.2.4.3.2** Weiters fällt auf, dass sich der Mietvertrag im Punkt 3. „Mietzins und Betriebskosten“ einer sehr allgemeinen Formulierung bedient („Die Betriebskosten sind von der Mieterin direkt zu bezahlen“) und nicht konkretisiert, was die Vertragsparteien unter „Betriebskosten“ im Einzelnen verstehen. Erst auf Nachfrage durch das BFG hat der Bf in Punkt 8 der Vorhaltsbeantwortung vom 30.10.2017 bekannt gegeben, dass er unter anderem teilweise Reparatur- und Instandhaltungskosten, Rauchfangkehrergebühren und Kosten für Kanal, Wasser und Müll, sowie für Feuerversicherung übernommen hat. Diese Praxis widerspricht eindeutig den entsprechenden Regelungen im Mietvertrag, wonach die Mieterin für die Erhaltungs- und Betriebskosten aufzukommen gehabt hätte und wäre unter Fremden wohl nicht denkbar.

**5.2.5** Die dem gegenständlichen Mietverhältnis zugrunde liegende behauptete Leistungsbeziehung zwischen dem Bf und seiner Mutter ist mangels fremdüblicher Gestaltung als privat veranlasst zu qualifizieren und somit steuerlich nicht anzuerkennen. Das FA ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass dem Bf im Hinblick auf die gegenständliche Tätigkeit keine Unternehmereigenschaft zukommt, womit weder ertragsteuerlich eine Einkunftsquelle vorliegt, noch Umsatzsteuer festzusetzen ist. Diese Besonderheiten des Beschwerdefalles rechtfertigen die genaue Prüfung, ob das behauptete Mietverhältnis tatsächlich durch die nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung oder aber familienhaft bestimmt wurde (vgl. VwGH vom 30.06.1994, 92/15/0221, auf welches das FA ausdrücklich hingewiesen hat).

**5.2.6** Aus diesem Grund erübrigt sich die Prüfung, ob die in Rede stehende Vereinbarung einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 22 BAO darstellt oder ob das vereinbarte Mietentgelt den Maßstäben eines

Fremdvergleichs gerecht wird (vgl hierzu insbesondere die Erkenntnisse des VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004 , VwGH vom 17.12.2001, 98/14/0137 und VwGH vom 26.05.2010, 2006/13/0134).

**5.2.7** Darüber hinaus sei der Vollständigkeit halber angeführt, dass dieses Mietverhältnis aus folgenden weiteren Gründen steuerlich nicht anzuerkennen ist:

#### **5.2.7.1 - Mietvorauszahlungen**

Die Mieterin hat sowohl für die Ordination, als auch für die Dienstwohnung eine Mietvorauszahlung für den Zeitraum von 5 Monaten geleistet. Nun ist es in einem Mietverhältnis üblich, das Entgelt in regelmäßigen Intervallen entsprechend der zeitlichen Nutzung zu entrichten. Mietvorauszahlungen oder Stundungen des Mietzinses bedürfen hingegen klarer vorheriger Vereinbarungen (vgl. UFS 29.6.2005, RV/0823-W).

Der Bf gibt dazu bekannt, Freiberufler als Einnahmen-Ausgaben-Rechner (insbesondere Ärzte) leisteten gerne zum Jahresende Aufwandsvorauszahlungen, um die Steuerbelastung zu reduzieren. Dies vermag zwar das Bestreben der Mutter des Bf zu erklären, ihre Steuerbelastung auf legalem Weg zu optimieren, ist aber keine Erklärung dafür warum diese Vorgangsweise genauso unter Fremden gehandhabt werden sollte. Eine fremde Mieterin wäre wohl nicht bereit gewesen, mit der Miete ohne konkrete Verpflichtung bzw Vereinbarung im Rahmen des Mietverhältnisses für fünf Monate in Vorlage zu treten. Die gegenständliche Mietvereinbarung ist somit auch insoweit fremdunüblich.

#### **5.2.7.2 - Bauaufsicht durch die Mieterin**

In einer Gesamtbetrachtung der entsprechenden Umstände hat sich gezeigt, dass nicht der Bf selbst, sondern dessen Mutter als damals künftige Mieterin die Betreuung der Baustelle bzw die Aufsicht darüber übernommen hat. Der Bf hat zwar behauptet, Eigenleistungen in erheblichem Ausmaß geleistet zu haben, konnte hierzu jedoch weder substantiierte Fakten, noch irgendwelche Beweismittel anbieten (vgl hierzu das Erkenntnis des VwGH vom 17.12.2001, 98/14/0137).

#### **5.2.8 Zusammenfassung**

Die zuletzt genannten Umstände (Formulierung in den Kreditverträgen betreffend „Errichtung einer **eigenen** Ordination“, Zahlung von Betriebskosten durch den Mieter, Leistung von Mietvorauszahlungen, sowie Durchführung der Bauaufsicht durch die spätere Mieterin,) reichen wohl jeweils für sich alleine nicht aus, das gegenständliche Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen. In einer Gesamtbetrachtung des festgestellten Sachverhalts tragen die genannten Einzelumstände jedoch zusätzlich zu den für die steuerrechtliche Beurteilung der Fakten „kein eindeutiger, klarer Inhalt des Mietvertrages“ und „Haftung der Mieterin als Bürge und Zahler“ zur Festigung der Überzeugung bei, dass das Mietverhältnis steuerlich nicht anerkannt werden kann.

**5.2.8.1** Auch die Ausführungen des Bf, die Bürgschaft der Mutter des Bf habe eine unverzichtbare Starthilfe dargestellt bzw die Bürgschaft der Mutter sei von der Bank für die Gewährung sehr günstiger Zinssätze verlangt worden, überzeugen nicht. Denn gerade

das Eingeständnis, dass die Bereitschaft der Mutter zur Übernahme der Haftung als „Bürge und Zahler“ ausschließlich durch die familiäre Bande zwischen Mutter und Sohn bedingt war, unterstreicht die mangelnde Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses. Denn eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen ist schon dann nicht fremdüblich, wenn sie aus Sicht einer der beiden Vertragsparteien nur unter Berücksichtigung des Naheverhältnisses zur anderen Vertragspartei Sinn macht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **Zulässigkeit der Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist die Revision zulässig, wenn das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage, ob das gegenständliche Mietverhältnis steuerlich anzuerkennen ist, hat das Gericht verneint. Diese Frage stellt eine auf der Tatsachenebene zu beurteilende Sachverhaltsfrage und keine Rechtsfrage dar. Zur Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts ist das BFG im Rahmen der freien Beweiswürdigung gelangt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 8. Mai 2018