



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die TU Pircher Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH, vom 17. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 13. Dezember 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige war als praktischer Arzt und Geschäftsführer der Gesellschaft¹ tätig. An dieser Gesellschaft war er bis zu seinem Ausscheiden am 4. September 2008 (Datum der Firmenbucheintragung) auch als Gesellschafter beteiligt. Aufgrund eines am 12. Juni 1992 mit der Gesellschaft¹ abgeschlossenen „Mietvertrages“ war er zudem verpflichtet, alle medizinisch-technischen Geräte, die zum Betrieb der medizinischen Abteilung dieser Gesellschaft

notwendig und erforderlich waren, sowie die gesamte bewegliche Einrichtung (inklusive Vorhänge und Lampen) auf seine Kosten anzuschaffen und an die Gesellschaft zu vermieten. Der Abgabepflichtige ermittelte und erklärte die Einkünfte aus seinen gesamten Tätigkeiten im Rahmen einer einheitlichen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 151 Abs. 1 BAO stellte die Prüferin fest (vgl. Tz 18 des Bp-Berichtes vom 30. August 1999, Bp 345), dass im Juni 1992 zwischen dem Abgabepflichtigen und der Gesellschaft¹ ein Mietvertrag abgeschlossen worden sei. In diesem Vertrag sei vereinbart worden, dass der Abgabepflichtige alle zum Betrieb des Kurzentrums notwendigen und erforderlichen medizinisch-technischen Geräte sowie die gesamte bewegliche Einrichtung (inklusive Vorhänge und Lampen) anschaffe und an die Gesellschaft vermiete. Es sei ein jährlicher Mietzins von 4 % der Nettoanschaffungskosten (ca. 4 Mio. Schilling), das seien ca. 160.000 S netto p.a. bzw. 13.300 S netto p.m., ohne Wertsicherung vereinbart worden. Erst nach einer Laufzeit von 25 Jahren seien Einnahmen von 3,990.000 S (somit in Höhe der Nettoanschaffungskosten) zu erzielen. Mit den Mietzahlungen durch die Gesellschaft sei im Juni 1993 begonnen worden. Angaben betreffend Kündigungsmöglichkeiten und Vertragsdauer fehlten. Die Anschaffung der zur Vermietung bestimmten Wirtschaftsgüter sei durch den Abgabepflichtigen zur Gänze mit einem Abstattungskredit in Höhe der Nettoanschaffungskosten fremdfinanziert worden (Kreditvertrag vom 11. März 1993).

Die mit der Vermietung zusammenhängenden Werbungskosten (AfA, Zinsen) seien ab dem Veranlagungsjahr 1993 bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Betriebsausgaben in Abzug gebracht worden. Zudem sei im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit ein Investitionsfreibetrag für die angeschafften Anlagegüter geltend gemacht worden. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für diese Wirtschaftsgüter sei mit fünf bis zehn Jahren angenommen worden. Bei den verhältnismäßig geringen jährlichen Mieteinnahmen von 159.600 S, die nicht einmal die AfA und die anfallenden Sollzinsen deckten, seien durch die Vermietungstätigkeit folgende von der Prüferin ermittelte negative Jahresergebnisse erzielt worden (die Ermittlung erfolgte von der Prüferin unter Vernachlässigung sämtlicher Gemeinkosten durch Herausschälung der bisher bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit erklärten Mieteinkünfte):

	1993 S	1994 S	1995 S	1996 S
Einnahmen lt. Erklärung	93.100,--	159.600,--	159.600,--	159.600,--
AfA lt. Erklärung	-461.221,--	-488.526,--	-488.526,--	-488.526,--

Zinsen lt. Erklärung	-278.000,--	<u>-401.000,--</u>	<u>-386.000,--</u>	<u>-174.000,--</u>
Investitionsfreibetrag lt. Erklärung	<u>-1.222.917,--</u>			
Ergebnis lt. Bp	-1.869.038,--	-729.926,--	-714.926,--	-502.926,--

Im Rahmen der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes vertrat die Prüferin die Auffassung, dass im Hinblick auf die Fremdüblichkeit der getroffenen Vereinbarungen maßgeblich sei, dass die vereinbarten Mieten nicht einmal die AfA, geschweige denn die verausgabten Fremdkapitalzinsen deckten. Dazu komme noch, dass im Mietvertrag keinerlei Vereinbarungen über die Vertragsdauer und Kündigungsmöglichkeiten enthalten seien und auch keine Wertsicherung des Mietentgeltes vereinbart worden sei. Nach dem Inhalt des Mietvertrages sei der Abgabepflichtige außerdem verpflichtet, unbrauchbar gewordene Geräte unentgeltlich auszutauschen und zu denselben Bedingungen weiterzuvermieten. Die getroffene Mietvereinbarung sei unter Fremden nicht denkbar und nur aus dem gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis der Vertragspartner erklärbar. (Der Abgabepflichtige sei nicht nur Geschäftsführer, sondern gleichzeitig mit - damals - 50 % an der Mietergesellschaft beteiligt.) Nach der ständigen Rechtsprechung seien an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter ebenso strenge Maßstäbe anzulegen wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssten von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, da ansonsten die eingegangenen Verpflichtungen steuerlich nicht anzuerkennen seien. Nach Ansicht der Prüferin liege eine steuerlich anzuerkennende Mietvereinbarung nicht vor.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ am 3. November 1999 und 4. November 1999 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1995. Gegen diese Bescheide erhob der Abgabepflichtige am 22. März 2000 Berufung. Mit Berufungsergänzung vom 2. Mai 2000 führte er aus, dass den angefochtenen Bescheiden inhaltliche Rechtswidrigkeit insoweit zur Last gelegt werde, als sie die Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung von beweglichen Einrichtungsgegenständen (medizinisch-technischen Geräten und Praxisausstattungen) durch den kurärztlichen Leiter und Gesellschafter-Geschäftsführer an die Gesellschaft¹ zu solchen aus Vermietung und Verpachtung umqualifizieren, obwohl die bereitgestellten Wirtschaftsgüter notwendiges Betriebsvermögen des Einkünfte gemäß § 22 EStG 1988 abwerfenden Betriebes des Abgabepflichtigen seien.

Begründend führte er (zusammenfassend) aus, dass ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erziele. Es liege steuerlich ein Betrieb vor und es könne dementsprechend auch Betriebsvermögen geben. Die zur täglichen Praxisführung und Patientenbetreuung eines kur-

ärztlichen Leiters erforderlichen medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungen seien nach ihrer objektiven Beschaffenheit und Zweckbestimmung zum ausschließlichen Einsatz im kurärztlichen Betrieb bestimmt und bildeten deshalb notwendiges Betriebsvermögen des Einkünfte nach § 22 EStG 1988 abwerfenden Betriebes. In Analogie zum Arbeitsmittel des Dienstnehmers habe die Verrechnung in der Einkunftsart zu erfolgen, der auch die Erwerbstätigkeit zugeordnet werde.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer könnte seine Aufgaben als kurärztlicher Leiter nicht wahrnehmen, hätte er nicht eine entsprechende Praxiseinrichtung (*„Ohne Geräte und Einrichtungen kein Betrieb“*) und er würde die beweglichen Gegenstände nicht an die Gesellschaft¹ überlassen, wenn er dort nicht zugleich in ärztlicher Stellung leitend tätig wäre. Die Bereitstellung der beweglichen Praxisgegenstände stehe in einem engen sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit als Geschäftsführer und bilde mit dieser eine Einheit. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lägen in diesem Fall einheitliche betriebliche Einkünfte vor.

Es sei unzulässig, den Fremdvergleich auf einzelne, aus dem Kontext gerissene Sachverhaltselemente – wie etwa isoliert auf die getroffene Mietvereinbarung – anzuwenden, maßgeblich sei vielmehr die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse sei es durchwegs fremdüblich, den geschäftsführenden medizinischen Leiter einer Kuranstalt mit 100.000 S pro Monat zu entlohnen und ihm für bereitgestellte Geräte und Ausstattungen ein Pauschalentgelt von rund 160.000 S pro Jahr zu gewähren. Aus der Sicht der Gesellschaft¹ stehe ja nicht das Interesse der Nutzung von Praxisvermögen im Vordergrund, sondern die hochgradige fachärztliche Kompetenz der Person des Abgabepflichtigen und deren nachhaltige Absicherung.

Nach abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 30. Mai 2001 stellte der Abgabepflichtige am 25. Juni 2001 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 22. März 2000 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz unter gleichzeitiger Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Im Zuge der Erstveranlagung erließ das Finanzamt am 11. Jänner 1999 einen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996, mit dem das geltend gemachte Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12 % der erzielten Geschäftsführerbezüge ausgeschieden wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass das Pauschale nur an Stelle, nicht jedoch zusätzlich zu den geltend gemachten tatsächlichen Betriebsausgaben beantragt werden könne. Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am „20.1.1998“ (richtig wohl: 20. Jänner 1999; Posteingang: 25. Jänner 1999) Berufung. Mit abweisender Berufungsvorentscheidung vom 30. Mai 2001 wurde der angefochtene Bescheid betreffend

Einkommensteuer für das Jahr 1996 abgeändert, wobei die anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen mitberücksichtigt wurden. Gleichzeitig erfolgte eine endgültige Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1996. Mit Schreiben vom 25. Juni 2001 stellte der Abgabepflichtige sodann auch den Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 20. Jänner 1999 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er wandte sich gegen die vom Finanzamt vorgenommene steuerliche Beurteilung des mit der Gesellschaft¹ abgeschlossenen „*Mietvertrages*“. Die Versagung des Betriebsausgabenpauschales wurde ausdrücklich anerkannt und das Berufungsbegehren diesbezüglich eingeschränkt.

Mit Berufungsentscheidung vom 12. Juli 2002, GZ. 456, wies die Finanzlandesdirektion für Tirol die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1996 als unbegründet ab. Solange ein wesentlich beteiligter Geschäftsführer einer GmbH nur Einkünfte gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 beziehe, sei auszuschließen, dass Wirtschaftsgüter, welche er der GmbH entgeltlich zur Nutzung überlasse, zum Betriebsvermögen hinsichtlich dieser Tätigkeitseinkünfte werden. Es handle sich bei diesen Einkünften um solche, die an und für sich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wären, jedoch aufgrund der gesetzlichen Fiktion des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 in die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gereiht werden. Kernbereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien Einkünfte aus einem (aktiven oder früheren) Dienstverhältnis, in dem der Einkunftsbezieher seine Arbeitskraft schulde. Die entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern (diesfalls: medizinisch-technische Geräte und Einrichtungsgegenstände) habe zur Geschäftsführertätigkeit keinen Bezug.

Ein von einem wesentlich beteiligten Geschäftsführer mit der GmbH abgeschlossener „*Mietvertrag*“, dem nicht zu entnehmen sei, welche Geräte (und in welcher Anzahl) konkret vermietet werden, bei dem der zeitliche Geltungsbereich nicht mit genügender Deutlichkeit fixiert worden sei, der keine Kündigungsklauseln und Wertsicherungsvereinbarungen enthalte und der unter dem Aspekt der Angemessenheit des Mietzinses eine Deckung der AfA, der laufenden Fremdkapitalkosten sowie eine angemessene Kapitalverzinsung bei weitem nicht erziele, sei steuerlich nicht anzuerkennen.

Gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 12. Juli 2002, GZ. 456, brachte der Abgabepflichtige Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof ein, die mit Erkenntnis vom 24. Mai 2007, Zl. 2006/15/0031, als unbegründet abgewiesen wurde.

Für die Folgejahre erließ das Finanzamt zunächst am 14. Dezember 2000 (für die Jahre 1997 und 1998) und 8. März 2005 (für die Jahre 1999 bis 2001) gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheide, in denen die Einkünfte aus selbständiger Arbeit antrags- und erklärungsgemäß erfasst wurden. Nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 24. Mai 2007,

Zl. 2006/15/0031, erließ das Finanzamt am 13. Dezember 2007 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001.

In der gesonderten Bescheidbegründung wurde auf dieses VwGH-Erkenntnis Bezug genommen. Demnach sei die Beschwerde des Abgabepflichtigen gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 12. Juli 2002 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1996 als unbegründet abgewiesen worden. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung der medizinischen Geräte und sonstigen Einrichtungsgegenstände seien als nicht durch die Beschäftigung des Abgabepflichtigen als ärztlicher Leiter der Kuranstalt veranlasst beurteilt worden. Bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit seien daher in den Jahren 1997 bis 2001 folgende Änderungen vorzunehmen: Die bisher angesetzten Mieterlöse aus der Vermietung der medizinischen Geräte seien auszuscheiden. Die bisher angesetzten Betriebsausgaben seien um die Zinsaufwendungen und die AfA zu kürzen. Die maßgeblichen Beträge seien der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 12. Juli 2002, Seiten 20/21, zu entnehmen. In den Jahren 1997 bis 1999 sei zusätzlich zu den Betriebsausgaben ein Pauschale in Höhe von 6 % abgezogen worden. Diese Pauschalierung sei nicht zulässig, weil sie nicht zusätzlich zu den geltend gemachten tatsächlichen Betriebsausgaben beantragt werden könne.

Die Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit stelle sich wie folgt dar:

	1997 S	1998 S	1999 S	2000 S	2001 S
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Erklärung	395.351,--	694.662,--	725.832,--	1,120.871,--	1,267.156,--
Miete medizinische Geräte	-159.600,--	-172.900,--	-146.300,--	-172.900,--	
AfA medizinische Geräte	488.526,--	328.082,--	324.938,--	324.938,--	
Zinsen medizinische Geräte	88.000,--	79.000,--	87.000,--	<u>88.000,--</u>	<u>95.000,--</u>
Betriebsausgabenpauschale 6 %	<u>72.000,--</u>	<u>78.000,--</u>	<u>88.100,--</u>		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Finanzamt	884.277,--	1,006.844,--	1,079.570,--	1,360.909,--	1,362.156,--

Gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001 erhob der Abgabepflichtige am 17. Jänner 2008 fristgerecht Berufung, die der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt wurde. Wenn die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung der medizinisch-technischen Geräte und sonstigen Einrichtungsgegenstände - dem VwGH-Erkenntnis vom 24. Mai 2007, Zl. 2006/15/0031, folgend - nicht als durch die Beschäftigung des Abgabepflichtigen als ärztlicher Leiter der Kuranstalt

veranlasst zu beurteilen seien, müsse in weiterer Folge die Frage beurteilt werden, ob die Geräte und Einrichtungsgegenstände - wirtschaftlich betrachtet - nicht im Rahmen der privaten Lebensführung genutzt werden könnten. Auf der Grundlage des VwGH-Erkenntnisses vom 26. Juli 2007, Zl. 2005/15/0013, könnten bei einem Mehrheitsgesellschafter einer GmbH Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, wenn er die Wirtschaftsgüter den Bedürfnissen der Gesellschaft entsprechend kaufe und an die Gesellschaft vermiete.

Es werde weiters festgehalten, dass die Erzielung der Einkünfte aus der ärztlichen Tätigkeit wirtschaftlich an die Vermietung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände gekoppelt gewesen sei; die Tragung des Investitionsrisikos wäre ohne die Anstellung als leitender Kurarzt niemals erfolgt. Dies erlange bei der Liebhabereibeurteilung Bedeutung, da hier bei der Betrachtung der einzelnen Tätigkeiten von einer Einheit auszugehen sei. Die Vermietung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände sei aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten worden, weshalb eine Einzelbetrachtung der einzelnen Betätigungen nicht zulässig sei und gemäß § 1 Abs. 3 LVO Liebhaberei nicht vorliege.

Die Vermietung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände sei nicht nur unter dem Gesichtspunkt der Liebhaberei zu prüfen, sondern auch dahingehend, ob sie im Hinblick auf die Angehörigenjudikatur einem Fremdvergleich standhalte bzw. gesellschaftsrechtlich motiviert gewesen sei. Die Angemessenheit des Mietentgelts sei keine Voraussetzung für die Anerkennung der Mietvereinbarung dem Grunde nach, weil auch ein zu niedriges Entgelt grundsätzlich anzuerkennen sei. Die Anschaffung der Wirtschaftsgüter und Tragung eines entsprechenden Investitionsrisikos durch den Abgabepflichtigen, in weiterer Folge die Vermietung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände an die GmbH seien nicht fremdunüblich, da auf diese Art eine langfristige gegenseitige Geschäftsverbindung gewährleistet sei, was insbesondere für den Aufbau eines Gesundheitszentrums unumgänglich sei. Es sei weiters anzumerken, dass die vermieteten Wirtschaftsgüter nicht ausschließlich vom Abgabepflichtigen genutzt worden seien, sondern aufgrund der Verfügungsgewalt der GmbH auch jedem anderen in ihrem Betrieb Beschäftigten als „Arbeitsmittel“ zur Verfügung gestanden seien.

Der Abgabepflichtige beantragte daher, das Mietverhältnis mit der Gesellschaft¹ und die daraus resultierenden Vermietungseinkünfte anzuerkennen. Dadurch könnte auch von der Pauschalierung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 für die Geschäftsführervergütungen Gebrauch gemacht werden. Er beantragte daher zusätzlich für die Jahre 1997 bis 2001 die Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Festsetzungsverjährung: Am 14. Dezember 2000 erließ das Finanzamt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998, in denen die Einkünfte aus selbständiger Arbeit antrags- und erklärungsgemäß erfasst wurden. Diese Bescheide wurden hinsichtlich der Vorläufigkeit nicht begründet. Offensichtlich erblickte das Finanzamt die Ungewissheit in dem die Vorjahre betreffenden offenen Berufungsverfahren, das sodann mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 12. Juli 2002, GZ. 456, abgeschlossen wurde. Die vorläufigen Bescheide vom 14. Dezember 2000 sind rechtskräftig geworden.

Am 8. März 2005 erließ das Finanzamt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001, die hinsichtlich der Vorläufigkeit wiederum nicht begründet wurden. Diese Bescheide sind ebenfalls rechtskräftig geworden. Offensichtlich erblickte das Finanzamt die Ungewissheit in dem die Jahre 1993 bis 1996 betreffenden offenen Beschwerdeverfahren, das beim Verwaltungsgerichtshof anhängig war und sodann mit Erkenntnis vom 24. Mai 2007, Zl. 2006/15/0031, erledigt wurde. Diese Schlussfolgerung ergibt sich auch daraus, dass das Finanzamt am 13. Dezember 2007, somit nach Vorliegen dieses VwGH-Erkenntnisses, die angefochtenen, gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001 erlassen hat.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig. Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung gemäß § 200 Abs. 2 BAO durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt. Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO ist in der Begründung eines vorläufigen Bescheides insbesondere anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend war (vgl. Ritz, BAO⁴, § 200 Tz 9, mwH).

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (vgl. zB VwGH 18.10.1984, 83/15/0085; VwGH 18.10.1988, 87/14/0173). Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Ein-

kommensteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO in der Fassung des StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004).

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 leg.cit. mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 leg.cit. mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 18.7.1995, 91/14/0016; VwGH 29.11.2006, 2004/13/0075; VwGH 12.12.2007, 2006/15/0075; VwGH 28.5.2009, 2007/15/0299) kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage kann dahingestellt bleiben, ob die Bescheide vom 14. Dezember 2000 und 8. März 2005 betreffend die Einkommensteuer der Streitjahre zu Unrecht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen wurden. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass es dem Berufungswerber offen gestanden wäre, die seinerzeitigen vorläufigen Bescheide mit Berufung zu bekämpfen und auf diesem Weg sein Recht auf Ergehen endgültiger Bescheide geltend zu machen.

Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist für die hier zu entscheidende Frage, wann die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 leg.cit. zur Zeit der Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen kann (vgl. VwGH 23.6.1998, 98/14/0069; VwGH 20.5.2010, 2008/15/0328; VwGH 25.11.2010, 2007/15/0061; VwGH 29.3.2012, 2009/15/0178). Dies gilt auch dann, wenn die Ungewissheit bereits zu einem Zeitpunkt vor Bescheiderlassung weggefallen war bzw. gar nie bestanden hat, sodass der Bescheid zu Unrecht als vorläufiger Bescheid erlassen wurde.

Für die Streitjahre 1999 bis 2001 bedeutet dies, dass von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 8. März 2005 auszugehen ist. Die Verjährung gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO konnte daher (frühestens) mit Ablauf des Jahres 2005 beginnen. Die gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheide betreffend Einkommenssteuer für die Jahre 1999 bis 2001 sind am 13. Dezember 2007 erlassen worden. Die fünfjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO ist daher für diese Jahre nicht abgelaufen.

Für die Streitjahre 1997 und 1998 bedeutet dies, dass von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 14. Dezember 2000 auszugehen ist. Die Verjährung gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO konnte daher (frühestens) mit Ablauf des Jah-

res 2000 beginnen. In diesem Zusammenhang ist auszuschließen, dass die Verjährung erst mit Ablauf eines späteren Jahres begonnen hat, weil die Ungewissheit erst in einem späteren Jahr beseitigt worden wäre. So kann insbesondere im Ergehen des die Vorjahre betreffenden VwGH-Erkenntnisses vom 24. Mai 2007, Zl. 2006/15/0031, nicht die Beseitigung einer Ungewissheit erblickt werden (wie dies offensichtlich das Finanzamt angenommen hat).

Abgabenbescheide dürfen nur vorläufig erlassen werden, wenn eine „*zeitlich bedingte*“ Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht besteht (vgl. Ritz, BAO⁴, § 200 Tz 1, mwH). Es muss sich um vorübergehende Hindernisse in Form von Ungewissheiten im Tatsachenbereich handeln (VwGH 21.5.1997, 96/14/0084; VwGH 29.7.1997, 95/14/0117; VwGH 10.6.2002, 2002/17/0039; VwGH 17.4.2008, 2007/15/0054). Die Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage von der Berufungsbehörde und letztlich von den Gerichtshöfen öffentlichen Rechts gelöst werden wird, rechtfertigt nicht eine vorläufige Bescheiderlassung durch das Finanzamt (VwGH 28.10.1993, 93/14/0123).

Die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 vom 14. Dezember 2000 wurden hinsichtlich der Vorläufigkeit nicht begründet. Sollte das Finanzamt - was aus der Aktenlage erschlossen werden kann - die Ungewissheit in dem die Vorjahre betreffenden offenen (sodann mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 12. Juli 2002, GZ. 456, erledigten) Berufungsverfahren erblickt haben, ist festzuhalten, dass demnach am 14. Dezember 2000 eine vorläufige Bescheiderlassung nicht hätte vorgenommen werden dürfen.

Eine Ungewissheit im Tatsachenbereich lag nicht vor. Dies umso weniger, als bereits anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung zu Bp 345 alle das „*Mietverhältnis*“ zwischen dem Berufungswerber und der Gesellschaft¹ betreffenden Unterlagen vorgelegen sind und dieses einer rechtlichen Würdigung unterzogen werden konnte. (So hat auch das Finanzamt bereits im Jahr 1999 eine rechtliche Würdigung des Sachverhaltes dahingehend vorgenommen, dass die getroffene Mietvereinbarung unter Fremden nicht denkbar und nur aus dem gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis der Vertragspartner erklärbar sei; vgl. Tz 18 des Bp-Berichtes vom 30. August 1999, Bp 345. Bezeichnenderweise wurde die Einkommensteuer im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1993 bis 1995 am 3. und 4. November 1999 vom Finanzamt endgültig festgesetzt.)

Die am 14. Dezember 2000 (zu Unrecht) vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 führen dazu, dass die Verjährung gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit Ablauf des Jahres 2000 begonnen hat. Die fünfjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO ist daher für diese Jahre Ende 2005 abgelaufen. Die gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 sind demgegenüber erst

am 13. Dezember 2007 erlassen worden. Diese angefochtenen Bescheide sind infolge Eintrittes der Festsetzungsverjährung aufzuheben.

2) Qualifizierung des „Mietvertrages“: Die Gesellschaft1 wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Juni 1992 gegründet und am 3. November 1992 im Handelsregister des Landesgerichtes A eingetragen. Sie hat ihren Sitz in A mit der Geschäftsanschrift in B, C-Straße. Gegenstand des Unternehmens ist der Erwerb und Betrieb von Hotels, Kurhäusern und Privatkrankenanstalten, die Miete und Pacht solcher Unternehmen und Einrichtungen sowie der dafür erforderlichen Realitäten und die Vermietung, Verpachtung und entgeltliche Weitergabe dieser Objekte an Dritte, in welcher Rechtsform auch immer, die Führung einer Krankenanstalt (§ 2 des Gesellschaftsvertrages). Mit Generalversammlungsbeschluss vom 27. April 2009 wurde der Firmenwortlaut in Gesellschaft2 geändert. (Anm: Da der Berufungswerber bereits vor diesem Datum als Gesellschafter-Geschäftsführer aus der Gesellschaft ausgeschieden ist und die entsprechenden Verträge von ihm mit der „Gesellschaft1“ abgeschlossen wurden, wird im Folgenden der ursprüngliche Firmenwortlaut verwendet.)

Die im Firmenbuch unter FN 123 (früher: HRB 234) eingetragene Gesellschaft1 ermittelt ihren Gewinn gemäß § 5 EStG. Das Stammkapital betrug 1,000.000 S, nunmehr 72.700 €. Gesellschafter der Gesellschaft1 waren zunächst AA mit einem Anteil von 50 % (geleistete Stammeinlage 500.000 S) und BB mit einem Anteil von 50 % (geleistete Stammeinlage 500.000 S). Anstelle des BB trat sodann CC mit einer geleisteten Stammeinlage von 500.000 S in die Gesellschaft ein (Firmenbucheintragung vom 12. November 1997). Mit Firmenbucheintragung vom 23. Dezember 1997 wurde der Anteil des AA auf 200.000 S herabgesetzt, jener des Gesellschafters CC auf 400.000 S. (Die restlichen Anteile hielten ab diesem Zeitpunkt DD mit einer geleisteten Stammeinlage von 50.000 S und EE mit einer geleisteten Stammeinlage von 350.000 S.)

Ab dem 11. September 1998 (Datum der Firmenbucheintragung) war AA mit einem Anteil von 26 % (geleistete Stammeinlage 260.000 S) Gesellschafter der Gesellschaft1. Die übrigen drei Gesellschafter sind mit diesem Zeitpunkt aus der Gesellschaft ausgeschieden, deren Anteile von insgesamt 74 % hielt sodann die FF. mit dem Sitz in L, M-Straße (geleistete Stammeinlage 740.000 S). Mit Firmenbucheintragung vom 22. Juli 2005 wurde der Anteil des AA wieder auf 200.000 S herabgesetzt, am 4. September 2008 (Datum der Firmenbucheintragung) ist AA als Gesellschafter der Gesellschaft1 ausgeschieden; die FF ist seither Alleingesellschafterin. In den Berufungsjahren 1999 bis 2001 hielt AA somit durchgehend einen Anteil von 26 % an der Gesellschaft1.

Mit Wirkung vom 3. November 1992 wurde der Gesellschafter AA zum Geschäftsführer der Gesellschaft1 bestellt, wobei er gemeinsam mit einem zweiten Geschäftsführer (zunächst mit

BB) für die Gesellschaft vertretungsbefugt war. Seit dem 8. Jänner 2009 ist AA nicht mehr Geschäftsführer der Gesellschaft¹, seither üben diese Funktion CC und GG selbständig vertretungsbefugt aus.

Im Hinblick auf die Geschäftsführertätigkeit schloss der Berufungswerber am 12. Juni bzw. 4. November 1992 mit der Gesellschaft¹ folgenden „Dienstnehmervertrag“ (auszugsweise) ab:

„II.

Auf das vorliegende Dienstverhältnis sind die Bestimmungen des Gesetzes über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung anzuwenden.

Subsidiär gelten die auf dieses Vertragsverhältnis anzuwendenden allgemeinen gesetzlichen Regelungen, insbesondere jene über den ‚freien Dienstvertrag‘. Zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer besteht Einvernehmen darüber, dass der Geschäftsführer im Rahmen eines solchen freien Dienstvertrages im Sinne des § 1151 ABGB für die Gesellschaft tätig ist.

Der Geschäftsführer ist sohin nicht als Dienstnehmer der Gesellschaft anzusehen. Er unterliegt nicht der Versicherungspflicht nach dem allgemeinen Sozialversicherungsgesetz vom 9.9.1975, BGBl. 189, in der jeweils geltenden Fassung und bezieht steuerrechtlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

III.

Dem Geschäftsführer obliegt die gesamte ärztliche Leitung der Kuranstalt ‚Gesellschaft¹‘. Er ist berechtigt und persönlich verpflichtet, die gesamte ärztliche Organisation zu gestalten, zu überwachen und zu kontrollieren und alles vorzukehren, damit die ärztliche Versorgung gem. dem Gesetz vom 10.12.1957 über Krankenanstalten (Tiroler Krankenanstaltsgesetz, LGBl. 5/1958) gewährleistet ist. Seine Aufgabe ist es auch, die erforderlichen Medikamente im notwendigen und erforderlichen Maße zu bestellen.

Weiters ist er verpflichtet, alles in seiner Macht stehende vorzukehren, das geeignet ist, die wirtschaftlichen Grundlagen des Unternehmens zu sichern und zu verbessern.

Es obliegt ihm die Überwachung und Abwicklung aller Geschäfte mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes.

AA ist bekannt, dass die wirtschaftliche und kaufmännische Führung des Unternehmens Herrn BB eingeräumt ist und BB die Gesellschaft in wirtschaftlichen und finanziellen Angelegenheiten nach außen vertritt.

VII.

Der Geschäftsführer erhält einen Monatsbezug von

S 100.000,--

(Schilling einhunderttausend), zwölfmal jährlich brutto. In diesem Monatsbezug sind die Überstunden bereits abgegolten.

Dem Geschäftsführer stehen Tages- und Nächtigungsgelder, der Ersatz der Fahrtkosten für öffentliche Verkehrsmittel sowie überhaupt Reisekostenentschädigungen für Dienstreisen in der maximalen Höhe zu, in welcher diese von den Abgabenbehörden als nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn zurechenbar anerkannt werden.

Die Gesellschaft ist verpflichtet, dem Geschäftsführer alle jene Auslagen zu ersetzen, welche dieser im Rahmen der ihm eingeräumten Befugnis auf Rechnung der Gesellschaft für betrieb-

liche Zwecke tätig. Diese werden dem Geschäftsführer unter der Voraussetzung ersetzt, dass er unverzüglich buchungsfähige Belege zur Verfügung stellt und sie Betriebsausgaben der Gesellschaft darstellen.

XIII.

Sämtliche Leistungen, die vom Geschäftsführer AA in den Räumen der Gesellschaft – auch ambulant – erbracht werden, gehen auf Rechnung der Gesellschaft.

AA verpflichtet sich, eine Wochenarbeitszeit von 30 Stunden, je nach Arbeitsanfall bzw. Erfordernis zu erbringen. Einteilung der Mindestarbeitszeit von 30 Stunden obliegt Herrn AA als ärztlicher Leiter selbst.

Herr AA verpflichtet sich, eventuell in seiner Hand befindliche Adressen von zukünftigen Gästen der Gesellschaft unentgeltlich zur Verfügung zu stellen."

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 leg.cit.) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt. Aufgrund der Fiktion des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 waren die Geschäftsführerbezüge des an der Gesellschaft¹ wesentlich beteiligten Berufungswerbers den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit zuzuordnen.

Am 12. Juni bzw. 4. November 1992 schloss der Berufungswerber als „Vermieter“ mit der Gesellschaft¹ als „Mieterin“ auch einen „Mietvertrag“ ab, der folgenden Inhalt aufweist:

„I.

Herr AA ist Gesellschafter der Firma Gesellschaft¹. AA verpflichtet sich, alle medizinisch-technischen Geräte, die zum Betrieb der medizinischen Abteilung der Gesellschaft¹ notwendig und erforderlich sind, sowie die gesamte bewegliche Einrichtung incl. Vorhänge und Lampen auf seine Kosten anzuschaffen und der Gesellschaft zu vermieten.

Die medizinisch-technischen Geräte müssen technisch auf dem neuesten Stand sein und mindestens dem Standard und der Anzahl jener Geräte entsprechen, die im Gesundheitszentrum XX in Verwendung sind.

Die Bereitstellung dieser Geräte zugunsten der Gesellschaft hat spätestens mit Betriebsbeginn zu erfolgen.

II.

AA vermietet nun der Firma Gesellschaft¹ alle jene medizinisch-technischen Geräte laut angeschlossener Liste und letztere mietet diese medizinisch-technischen Geräte zu nachstehenden einvernehmlich festgesetzten Bedingungen:

III.

Der Mietzins für diese medizinisch-technischen Geräte beträgt p.a. vier Prozent (4 %) der Anschaffungskosten, höchstens jedoch S 200.000,-- (Schilling zweihunderttausend) p.a.

Die Mietzinskosten sind monatlich bis zum Fünften eines jeden Monats zu akontieren. Zusätzlich zum Mietzins ist jeweils die Mehrwertsteuer in der gesetzlichen Höhe zu entrichten.

IV.

Die Mieterin ist berechtigt, den Mietgegenstand zu betrieblich medizinischen Zwecken zu benutzen. Die Mieterin ist verpflichtet, die medizinisch-technischen Geräte nach den Vorschriften der Betriebsanleitung des Herstellers zu verwenden.

Die medizinisch-technischen Geräte sind schonend zu behandeln und im betriebsfähigen Zustand zu erhalten.

Sämtliche Schäden, die beim oder durch den Betrieb der medizinisch-technischen Geräte entstehen, haftet ausschließlich die Mieterin.

Sämtliche Reparatur- und Wartungskosten müssen ausschließlich bei einer autorisierten Markenwerkstätte durchgeführt werden. Die Kosten einer ordnungsgemäßen Wartung und Instandhaltung der medizinisch-technischen Geräte sind von der Mieterin zu tragen.

Vernachlässigt die Mieterin ihre Pflicht zur Reparatur und Instandhaltung des Mietgegenstandes und ist zu befürchten, dass der Mietgegenstand dadurch technisch oder wirtschaftlich unbrauchbar wird, ist der Vermieter berechtigt, diese Arbeiten vorläufig auf eigene Kosten durchführen zu lassen und in der Folge der Mieterin zu verrechnen.

V.

Wird der Mietgegenstand vom Hersteller oder Händler direkt an die Mieterin ausgeliefert, so erwirbt diese stellvertretend für den Vermieter für diesen daran Eigentum. Die Mieterin ist verpflichtet, Mietgegenstände bei Übernahme eingehend zu überprüfen und stellvertretend für den Vermieter alle Rechtshandlungen vorzunehmen, um allfällige Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche gegenüber dem Lieferanten zu erhalten.

Weisen die medizinisch-technischen Geräte Mängel auf, eine vom Hersteller oder Lieferanten zugesicherte Eigenschaft nicht auf, oder sind sie für einen von diesen zugesagten Verwendungszweck nicht geeignet, so ist die Mieterin verpflichtet, dem Vermieter auf dessen schriftliches Verlangen allfällige Ansprüche gegen dritte Personen abzutreten.

Wird eines der medizinisch-technischen Geräte unbrauchbar, so ist der Vermieter verpflichtet, auf seine Kosten Ersatz zu stellen, und scheidet dieses Gerät zur Berechnung des Mietzinses aus und ist das neue Gerät der Gesellschaft wieder zu vermieten unter den gleichen Bedingungen."

Bei der Mietzinsberechnung gingen die Vertragsparteien von Anschaffungskosten für die medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände von 3,990.000 S aus, woraus sich ein Mietzins von 159.600 S jährlich (= 4 % der Anschaffungskosten) bzw. 13.300 S monatlich ableitete. Die aus der Nutzungsüberlassung der Geräte und Einrichtungsgegenstände zugeflossenen Entgelte sowie die mit deren Anschaffung und Finanzierung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen wurden vom Berufungswerber als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstich EStG 1988 erklärt. Von den Anschaffungskosten der vermieteten Wirtschaftsgüter machte er im Jahr 1993 einen Investitionsfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 im Gesamtausmaß von 1,222.917 S geltend.

Der mit der Gesellschaft¹ abgeschlossene „*Mietvertrag*“ vom 12. Juni bzw. 4. November 1992 war bereits einmal Gegenstand eines Berufungsverfahrens vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Auf die abweisende Berufsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 12. Juli 2002, GZ. 456, mit der über die Einkommensteuer der Jahre 1993 bis 1996 abgesprochen wurde, wird verwiesen. Der Unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung, den vorliegenden Sachverhalt nunmehr für die Folgejahre in steuerrechtlicher Hinsicht anders zu würdigen. Demnach ist von folgenden Überlegungen auszugehen:

A1) Zunächst ist festzuhalten, dass eine Zuordnung der Mieteinkünfte aus dem mit der Gesellschaft¹ abgeschlossenen „*Mietvertrag*“ unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit bereits nach dem Gesetzeswortlaut ausgeschlossen ist. Aus § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 ergibt sich eindeutig, dass nur jene Gehälter und sonstigen Vergütungen der Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören, die **für eine** sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende **Beschäftigung** gewährt werden. Die Erträge aus einem mit der Kapitalgesellschaft abgeschlossenen Mietverhältnis fallen dezidiert nicht darunter.

Auch aus den Erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zum AbgÄG 1981, 850 BgNr XV. GP, ergibt sich, dass von der Neuregelung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 alle an einer Kapitalgesellschaft mit mehr als 25 % beteiligten Personen mit ihren **Tätigkeitsvergütungen** erfasst werden sollen. Voraussetzung ist, dass die Tätigkeit (abgesehen von der Weisungsgebundenheit) alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Die entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern zum Gebrauch oder zur Nutzung kann jedenfalls nicht darunter fallen.

A2) Die „*Beschäftigung*“ des Berufungswerbers für die Gesellschaft¹ beschränkte sich auf jene Tätigkeiten, wie sie dem am 12. Juni bzw. 4. November 1992 abgeschlossenen „*Dienstnehmervertrag*“ zu entnehmen sind. Demnach war er (neben einem zweiten Geschäftsführer) mit der Geschäftsführung der Gesellschaft¹ betraut. Im Rahmen dieser Geschäftsführertätigkeit oblag dem Berufungswerber die gesamte ärztliche Leitung der Kuranstalt, wobei er die gesamte ärztliche Organisation zu gestalten, zu überwachen und zu kontrollieren und alles vorzukehren hatte, damit die ärztliche Versorgung gewährleistet war. Andere aktive Tätigkeiten wurden vom Berufungswerber gegenüber der Gesellschaft¹ nicht ausgeübt. Er unterlag daher nur mit dieser Geschäftsführertätigkeit dem § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988.

B1) Die Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers, der zu mehr als 25 % an der Gesellschaft beteiligt ist, sind solche aus selbständiger Arbeit nach § 22 EStG 1988. Es ist dem Berufungswerber zuzustimmen, dass diese Geschäftsführertätigkeit somit einen Betrieb darstellt und demnach Betriebsvermögen vorliegen kann. Der Gewinn des selbständigen GmbH-

Geschäftsführers wird nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 oder - freiwillig - nach § 4 Abs. 1 leg.cit. ermittelt, sodass nur notwendiges Betriebsvermögen berücksichtigt werden kann.

Der Berufungswerber vermeint, dass die medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände, die er im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit als Arbeitsmittel mitgebracht und der Gesellschaft¹ gegen Entgelt zur Verfügung gestellt habe, zum notwendigen Betriebsvermögen im Rahmen der Erzielung von Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit gehörten. Es stehe wohl außer Zweifel, dass die zur täglichen Praxisführung und Patientenbetreuung eines kurärztlichen Leiters erforderlichen medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungen nach ihrer objektiven Beschaffenheit und Zweckbestimmung zum ausschließlichen Einsatz im kurärztlichen Betrieb bestimmt gewesen und in dessen Rahmen auch tatsächlich genutzt worden seien. Aus diesem Grund seien die Arbeitsmittel des als Gesellschafter-Geschäftsführer selbständig tätigen kurärztlichen Leiters notwendiges Betriebsvermögen seines Einkünfte nach § 22 EStG 1988 abwerfenden Betriebes.

B2) Das notwendige Betriebsvermögen umfasst alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, dh. betrieblich verwendet werden. Es handelt sich um Wirtschaftsgüter, die vermöge ihrer Beschaffenheit und unter Bedachtnahme auf die Verhältnisse des Betriebes nach der Verkehrsanschauung nur dem Betrieb zugerechnet werden können. Maßgeblich ist zwar auch der subjektive Wille des Steuerpflichtigen, der durch besondere Widmung ein Wirtschaftsgut dem Betrieb dienstbar macht; dienstbar können einem Betrieb aber nur Gegenstände gemacht werden, die in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und geeignet sind, eine Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen. Kommt neben einer betrieblichen auch eine private Nutzung in Betracht, zählt das Wirtschaftsgut bei tatsächlicher (überwiegender) betrieblicher Verwendung zum notwendigen Betriebsvermögen. Maßgebend sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Steuerpflichtigen sowie die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektive Motive, wie zB der Grund der seinerzeitigen Anschaffung (vgl. Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 4 Tz 11.1).

Auch vermietete Wirtschaftsgüter können notwendiges Betriebsvermögen darstellen. Diese gehören zunächst dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn die Vermietung Hauptzweck der betrieblichen Tätigkeit ist (gewerbliche Vermietung, Leasing). Ist dies nicht der Fall, so gehören vermietete Wirtschaftsgüter dann zum notwendigen Betriebsvermögen des Betriebes des Vermieters, wenn die Vermietung diesem Betrieb dient, somit im wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden. Dies ist dann der Fall, wenn die Vermietung der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit des Vermieters förderlich ist (vgl. VwGH 13.12.1989, 85/13/0041; VwGH 3.4.1990, 87/14/0122; VwGH 9.5.1995,

94/14/0151). Ein solcher Zusammenhang ist zB gegeben, wenn die Vermietung an einen Geschäftspartner erfolgt und der Vermieter ein betriebliches Interesse – zB wegen räumlicher Nähe, wegen Bindung an den Betrieb des Vermieters – am Mietverhältnis hat.

B3) Der Unabhängige Finanzsenat steht auf dem Standpunkt, dass zufolge des Wortlautes des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zum notwendigen Betriebsvermögen eines Geschäftsführertätigkeits-Betriebes nur solche Wirtschaftsgüter gehören können, die Ausfluss der sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden „*Beschäftigung*“ sind und unmittelbar mit dieser aktiven Betätigung zusammenhängen. Vermietete Wirtschaftsgüter können davon nicht erfasst sein. Insoweit ist der Betriebsvermögensbegriff bei einem auf die „*Beschäftigung*“ abstellenden Geschäftsführertätigkeits-Betrieb im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 enger zu sehen als etwa bei einem Gewerbebetrieb oder einem Betrieb eines Freiberuflers, die keine Einschränkung auf aktive Tätigkeiten des Betriebsinhabers erfahren und insoweit auch vermietete Wirtschaftsgüter als notwendiges Betriebsvermögen umfassen können.

Aus diesem Grund ist auch das vom Berufungswerber (im Berufungsverfahren vor der Finanzlandesdirektion für Tirol) eingewendete Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Mai 1980, Zl. 442/79, auf den Streitfall nicht anwendbar. In dem besagten Erkenntnis hatte der Verwaltungsgerichtshof nicht die Betriebsvermögenseigenschaft eines (vermieteten) Wirtschaftsgutes bei einem Geschäftsführertätigkeits-Betrieb (bei der Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers) zu beurteilen, sondern vielmehr, ob ein vermietetes Wirtschaftsgut (Gebäude) bei einem Facharzt unmittelbar dem Betriebszweck diene.

Solange ein wesentlich beteiligter Geschäftsführer einer GmbH nur Einkünfte gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 bezieht, ist es nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht denkbar, dass Wirtschaftsgüter, welche er der GmbH entgeltlich zur Nutzung überlässt, zum Betriebsvermögen hinsichtlich dieser Tätigkeitseinkünfte werden. Es handelt sich bei diesen Einkünften um solche, die an und für sich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wären, jedoch aufgrund der gesetzlichen Fiktion des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 in die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gereiht werden. Kernbereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind Einkünfte aus einem (aktiven oder früheren) Dienstverhältnis, in dem der Einkunftsbezieher seine Arbeitskraft schuldet. Die entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern hat zur Geschäftsführertätigkeit keinen Bezug.

B4) Im Übrigen vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass die dem Fremdvergleich entsprechende Geschäftsführerentlohnung unbeeinflusst von einer allfälligen Vermietung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände durch den Berufungswerber vereinbart wurde, weshalb die Mietgegenstände den Einkünften des Gesellschafter-

ter-Geschäftsführers im Sinne von zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern nicht zu dienen vermochten (vgl. in diesem Zusammenhang auch VwGH 25.10.1994, 94/14/0071).

Es mag zutreffen, dass die medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungen zur täglichen Praxisführung und Patientenbetreuung erforderlich waren und demnach ihrer objektiven Beschaffenheit und Zweckbestimmung zufolge zum ausschließlichen Einsatz im kurärztlichen Betrieb bestimmt waren und in dessen Rahmen auch tatsächlich genutzt wurden. Damit brachte der Berufungswerber aber selbst zum Ausdruck, dass diese vermieteten Wirtschaftsgüter unzweifelhaft **dem Betrieb der** Gesellschaft¹, somit der Mieterin, nicht jedoch jenem des Gesellschafter-Geschäftsführers (dem Geschäftsführertätigkeits-Betrieb) dienten. Damit im Einklang steht auch der „*Mietvertrag*“ vom 12. Juni bzw. 4. November 1992 in seinem Wortlaut, wonach der Berufungswerber alle medizinisch-technischen Geräte zu vermieten hatte, „*die zum Betrieb der medizinischen Abteilung der Gesellschaft¹ notwendig und erforderlich*“ waren.

B5) Es ist festzuhalten, dass die Anschaffung und Vermietung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände an die Gesellschaft¹ nicht im „*Dienstnehmervertrag*“, sondern in einem eigenen „*Mietvertrag*“ geregelt wurden und somit nicht vom Tätigkeitsbereich des Berufungswerbers als Geschäftsführer dieser Gesellschaft erfasst waren. Zu den Aufgaben seiner Geschäftsführertätigkeit gehörte nicht auch die entgeltliche Bereitstellung dieser Wirtschaftsgüter.

Der Auffassung des Berufungswerbers zufolge habe die Vermietung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände unzweifelhaft den geschäftlichen Interessen seines Geschäftsführertätigkeits-Betriebes gedient, weil sie förderlich gewesen wäre, um Einnahmen aus der Geschäftsführung zu erzielen und zu sichern („*Ohne Geräte und Einrichtungen kein Betrieb*“). Dabei vernachlässigt er insofern die Fremdüblichkeit der Geschäftsführervergütung, als auch ein fremder Geschäftsführer solche Einnahmen für die Geschäftsführung – ungeachtet einer Vermietung – zu erzielen vermochte. Fremdüblichkeit der Geschäftsführervergütung vorausgesetzt, vermochte damit aber die Vermietung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft den entsprechenden Einkünften des Geschäftsführers nicht zu dienen.

Von der Fremdüblichkeit der Geschäftsführervergütung ist gerade auch der Berufungswerber stets ausgegangen (vgl. etwa seine Ausführungen unter Pkt. e des seinerzeitigen Vorlageantrages vom 25. Juni 2001), wenn er seinen Bezug bei der Gesellschaft¹ von 100.000 S monatlich für eine Wochenarbeitsleistung von 30 Stunden auf einen fiktiven Jahresbezug von 1,6 Mio. Schilling (für eine Wochenarbeitsleistung von 40 Stunden) hochrechnete und mit seinem früheren Aktivbezug im Gesundheitszentrum XX verglich. (Der Berufungswerber war für die

Gesellschaft³. ebenfalls als kurärztlicher Leiter tätig, ohne jedoch gleichzeitig Gesellschafter oder Geschäftsführer dieser Gesellschaft gewesen zu sein.)

Wenn sich der Berufungswerber des Schlagwortes „*Ohne Geräte und Einrichtungen kein Betrieb*“ bedient, so mag das für die Gesellschaft¹ gelten, weil die Kuranstalt ohne medizinisch-technische Geräte und Einrichtungsgegenstände nicht zu führen wäre und die Gesellschaft dafür zu sorgen hat, dass die Kuranstalt mit einer entsprechenden Praxiseinrichtung ausgestattet ist. Ob die Gesellschaft die von ihr benötigten Betriebsmittel dabei selbst anschafft oder (von wem immer, allenfalls auch von ihrem Geschäftsführer) anmietet, kann auf sich beruhen. Ein Zusammenhang mit dem Geschäftsführertätigkeits-Betrieb des Berufungswerbers kann dadurch aber nicht hergestellt werden.

B6) Die in einem gesonderten Vertrag geregelte Geschäftsführertätigkeit des Berufungswerbers wurde unabhängig und losgelöst von der zusätzlich vereinbarten Vermietung ausgeübt. In diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, dass zu Beginn der Geschäftsführertätigkeit mit BB noch ein zweiter Gesellschafter-Geschäftsführer für die Gesellschaft¹ tätig war, ohne dass dieser an die Gesellschaft Wirtschaftsgüter vermietet hätte. Die medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände gehörten nicht zum notwendigen Betriebsvermögen des Geschäftsführertätigkeits-Betriebes des Berufungswerbers, deren Vermietung an die GmbH ist steuerlich eigenständig zu beurteilen.

C) Einem weiteren Einwand des Berufungswerbers zufolge sei ein einheitlicher Betrieb vorgelegen, da die Vermietung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände, die isoliert betrachtet den außerbetrieblichen Einkunftsarten zuzuzählen wäre, in einem engen sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit (dem Geschäftsführertätigkeits-Betrieb) gestanden sei. Da die entgeltliche Bereitstellung der Geräte und Einrichtungsgegenstände eine notwendige Voraussetzung für die Tätigkeit als kurärztlicher Leiter gewesen sei und bei Wegdenken dieser Tätigkeit mit Sicherheit nicht erfolgt wäre, sei ein einheitlicher Betrieb vorgelegen, in dessen Rahmen das Praxisvermögen eine unmittelbare und tragende Funktion besessen habe. Das eine wie das andere hätten sich gegenseitig bedingt und gefördert, es sei ein untrennbarer wirtschaftlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen der Vermögensüberlassung und der kurärztlichen Tätigkeit vorgelegen. Nicht anders ist auch der Einwand des Berufungswerbers in seinem Schreiben vom 31. Juli 2012 zu verstehen, in dem er „*nochmals ausdrücklich festhalten*“ wollte, dass der „*Dienstnehmervertrag*“ und der „*Mietvertrag*“, jeweils vom 12. Juni bzw. 4. November 1992, „*als Einheit gesehen und als solche abgeschlossen*“ worden seien.

Bei Tätigkeiten unterschiedlicher Einkunftsarten bedingen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch derselbe Standort sowie sachliche und wirtschaftliche Berüh-

rungspunkte idR keine einheitliche Tätigkeit (und damit auch keinen einheitlichen Betrieb; vgl. VwGH 21.10.1966, 489/66). Eine einheitliche Erfassung von Tätigkeiten unterschiedlicher Einkunftsarten ist lediglich dann geboten, wenn die Tätigkeiten sich gegenseitig bedingen und derartig miteinander verflochten sind, dass die gesamte Betätigung nach der Verkehrsauffassung als einheitlicher Betrieb aufzufassen ist (vgl. VwGH 22.11.1995, 94/15/0154; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; VwGH 21.7.1998, 93/14/0133; vgl. auch Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 31, mwH).

Dazu ist festzuhalten, dass die Vermögensüberlassung und die Geschäftsführertätigkeit in zwei getrennten Verträgen geregelt wurden, die mit dem 12. Juni bzw. 4. November 1992 lediglich das Abschlussdatum gemeinsam haben. Gegenstand des „*Dienstnehmervertrages*“ war die auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Geschäftsführerleistungen. Demgegenüber war der Berufungswerber aufgrund des „*Mietvertrages*“ verpflichtet, Wirtschaftsgüter entgeltlich zum Gebrauch bzw. zur Nutzung zu überlassen. Der „*Dienstnehmervertrag*“ machte ein laufendes aktives Tätigwerden erforderlich, wogegen der „*Mietvertrag*“ das Dulden einer Leistung zum Inhalt hatte. Bei den vom Berufungswerber aufgrund der beiden Verträge gegenüber der Gesellschaft¹ zu erbringenden Leistungen handelte es sich – auch nach der Verkehrsauffassung – um grundlegend verschiedene Leistungen, die sich nicht im Geringsten ähnlich waren. Es ergaben sich auch keine Überschneidungen in zeitlicher bzw. inhaltlicher Hinsicht.

Der Unabhängige Finanzsenat kann auch nicht erkennen, dass die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit die gleichzeitige Überlassung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände durch den Berufungswerber bedingte. Es lag nämlich in erster Linie an der Gesellschaft¹, als Betreiber der Kuranstalt dafür zu sorgen, dass die Kuranstalt mit einer entsprechenden Praxiseinrichtung ausgestattet war. Dabei blieb es – wie bereits dargelegt – der Gesellschaft überlassen, ob sie die benötigten Wirtschaftsgüter selbst anschaffte und in ihr Betriebsvermögen aufnahm oder (aus welchem Grund immer) anmietete, sei es von einer ihr nicht nahe stehenden Person oder auch von ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer. Die Vermietung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände diene somit primär der Aufrechterhaltung des Gesellschaftszweckes der Gesellschaft¹. Die Ansicht, dass der Berufungswerber seine Geschäftsführertätigkeit nicht hätte ausüben können, wenn die Praxiseinrichtung dem Betreiber der Kuranstalt nicht gleichzeitig **von ihm** vermietet worden wäre, ist jedenfalls verfehlt.

Umgekehrt stellte die Vermögensüberlassung an die Gesellschaft¹ eine eigenständige Leistung dar, die nicht voraussetzte, dass der Berufungswerber gleichzeitig auch Gesellschafter-Geschäftsführer dieser Gesellschaft war. Die Vermietung der medizinisch-technischen Geräte

und Einrichtungsgegenstände hätte durch den Berufungswerber auch unabhängig und losgelöst von einer allfälligen Geschäftsführertätigkeit erfolgen können. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass dem „*Dienstnehmervertrag*“ und dem „*Mietvertrag*“ keine wechselseitige Verknüpfung dieser selbständigen Rechtsgeschäfte zu entnehmen ist. Eine solche ist auch dem Gesellschaftsvertrag nicht zu entnehmen.

Aus den abgeschlossenen Verträgen geht auch nicht hervor, dass der Berufungswerber mit dem „*Mietvertrag*“ an das Unternehmen gebunden werden sollte, weshalb diesem Argument kein entscheidungswesentliches Gewicht beigemessen werden kann. Der behauptete sachliche und wirtschaftliche Zusammenhang ist allein schon deshalb nicht herzustellen, weil der Berufungswerber selbst bei einem Ausscheiden als Geschäftsführer bzw. Gesellschafter der Gesellschaft¹ den im „*Mietvertrag*“ eingegangenen Verpflichtungen nachkommen musste. Umgekehrt war es denkbar, dass der Berufungswerber im Falle einer – mangels Kündigungsvereinbarungen jederzeit möglichen – Aufkündigung des „*Mietvertrages*“ weiterhin als Geschäftsführer der Gesellschaft tätig gewesen wäre. Der „*Dienstnehmervertrag*“ und der „*Mietvertrag*“ hatten keine aufeinander abgestimmten Laufzeiten, weshalb die Erfüllung des einen Vertrages auch ohne Bestehen des anderen Vertrages jederzeit möglich war.

Der Standpunkt des Unabhängigen Finanzsenates (wonach die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit nicht die gleichzeitige Vermietung der Ausstattung durch den Berufungswerber voraussetzte und die beiden Verträge vom 12. Juni bzw. 4. November 1992 demnach keine Einheit dargestellt haben) wird eindrucksvoll dadurch bestätigt, dass der Berufungswerber die vermieteten medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände mit Rechnung vom 8. August 2001 tatsächlich an die Gesellschaft¹ um 2,725.000 S netto **verkaufte**. Die Vermietung wurde somit eingestellt, der Berufungswerber war aber weiterhin (bis zum 8. Jänner 2009) als Geschäftsführer der Gesellschaft tätig.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates standen die Vermögensüberlassung und die Geschäftsführertätigkeit des Berufungswerbers in keinem derart engen sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang, dass von einem einheitlichen Betrieb gesprochen werden könnte. Von einer Gesamttätigkeit, die nur einer einzigen Einkunftsart zugeordnet werden kann, ist nicht auszugehen, weil zwischen den vom Berufungswerber gegenüber der Gesellschaft¹ erbrachten Leistungen ein solcher innerer Zusammenhang nicht bestand, dass eine Trennung (vor allem sachgegenständlich) nicht möglich gewesen wäre. Es hat daher eine gesonderte Beurteilung zu erfolgen (so genanntes Primat der Trennung).

D1) Auch wenn der Geschäftsführer Gesellschafter der GmbH ist, werden zufolge des Trennungsprinzips Rechtsbeziehungen zwischen ihm und der Gesellschaft steuerlich anerkannt. Da aber ein Naheverhältnis zwischen Gesellschafter und „*seiner*“ Gesellschaft besteht und damit

die im Geschäftsverkehr üblichen Interessengegensätze eingeschränkt sind, ist es möglich, dass der Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft durch im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Transfers von Werten (Wirtschaftsgütern) zwischen Gesellschafter und Gesellschaft überlagert wird. Vorgänge zwischen Gesellschafter und Gesellschaft sind daher darauf zu untersuchen, ob sie durch die Einkunftserzielung veranlasst sind oder durch das Gesellschaftsverhältnis (causa societatis).

Für die steuerliche Anerkennung eines Vertrages zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter sind dieselben Kriterien maßgebend, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (zB VwGH 17.12.1996, 95/14/0074; VwGH 23.6.1998, 97/14/0075; VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 0065).

D2) Aufgrund des am 12. Juni bzw. 4. November 1992 mit der Gesellschaft¹ als „Mieterin“ abgeschlossenen „Mietvertrages“ war der Berufungswerber verpflichtet, alle medizinisch-technischen Geräte, die zum Betrieb der medizinischen Abteilung der Gesellschaft¹ notwendig und erforderlich waren, sowie die gesamte bewegliche Einrichtung incl. Vorhänge und Lampen auf seine Kosten anzuschaffen und der Gesellschaft zu vermieten. Im Hinblick auf das Erfordernis eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts muss die vertragliche Regelung eine detaillierte Umschreibung der Bestandsache umfassen (VwGH 16.2.1988, 87/14/0036; VwGH 5.2.1992, 89/13/0111). Diesbezüglich wurde lediglich vereinbart, dass die Ausstattung technisch auf dem neuesten Stand sein und mindestens dem Standard und der Anzahl jener Geräte entsprechen musste, die im Gesundheitszentrum XX in Verwendung waren. Welche Geräte konkret vermietet wurden (und in welcher Anzahl), ist dem „Mietvertrag“ nicht zu entnehmen.

Bei Bestandverträgen ist auch erforderlich, dass der zeitliche Geltungsbereich mit genügender Deutlichkeit fixiert ist. Der „Mietvertrag“ enthielt nur vage Aussagen über den Mietbeginn („Die Bereitstellung dieser Geräte zugunsten der Gesellschaft hat spätestens mit Betriebsbeginn zu erfolgen“), das Ende des Mietverhältnisses wurde im „Mietvertrag“ überhaupt nicht fixiert. Aussagen über die Dauer des Bestandverhältnisses enthielt der „Mietvertrag“ nicht. Es ist weiters festzuhalten, dass der „Mietvertrag“ keine bei Bestandverträgen üblichen Kündigungsklauseln enthielt.

D3) Die betreffende Vereinbarung muss schließlich auch dem Fremdvergleich standhalten. Maßgebend ist dabei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis, nicht hingegen, ob in einem konkreten Fall eine Person den Vertrag gleichen Inhalts auch mit einem fremden Drit-

ten geschlossen hätte (VwGH 4.10.1983, 83/14/0017). Ein am Inhalt des Vertrages anzustellender Fremdvergleich zeigt, dass zwar ein Mietzins vereinbart wurde, der sich (mit 4 %) an der Höhe der Anschaffungskosten orientierte; gleichzeitig wurde aber mit 200.000 S auch eine Höchstgrenze bezüglich des Mietzinses eingezogen, obwohl dem Berufungswerber zum Zeitpunkt des Abschlusses des „*Mietvertrages*“ noch gar nicht bekannt war, mit welchen Anschaffungskosten er zu rechnen hatte.

Die Anschaffung der entsprechenden Wirtschaftsgüter erfolgte erst im Jahr 1993. Hätten die Anschaffungskosten für die medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände letztlich mehr als 5 Mio. Schilling betragen, dann hätte der Berufungswerber nicht einmal einen Mietzins von 4 % (der Anschaffungskosten) erzielen können. Es ist weiters festzuhalten, dass zwar die Höhe des Mietzinses festgelegt wurde, in Bestandverträgen übliche Wertsicherungsklauseln fehlten jedoch zur Gänze. Ein fremder Dritter hätte den „*Mietvertrag*“ mit diesem Inhalt nicht abgeschlossen.

Die Vertragsparteien legten der Mietzinsberechnung letztlich Anschaffungskosten für die medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände von 3,990.000 S zugrunde. Demnach erzielte der Berufungswerber aus der Vermögensüberlassung einen Mietzins von 159.600 S netto jährlich (bzw. 13.300 S netto monatlich), der sich - mangels einer vereinbarten Wertsicherung - der Höhe nach nicht änderte. Die durch den Ankauf der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände im Jahr 1993 verursachten Kosten von rund 4 Mio. Schilling hätten demnach erst nach 25 Jahren, somit im Jahr 2018, amortisiert werden können.

D4) Im konkreten Fall ist überdies zu berücksichtigen, dass der Ankauf der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände ausschließlich fremdfinanziert wurde und dem Berufungswerber im Zusammenhang mit der Vermögensüberlassung zusätzlich ein nicht unbeträchtlicher Zinsaufwand entstanden ist. Die Bank räumte dem Berufungswerber zum Ankauf der Ausstattung im März 1993 einen Abstattungskredit von 4 Mio. Schilling ein. Der Kredit stand auf dem Konto Nr. 567 zur Verfügung und war einmal ausnützbar. Er hatte eine Laufzeit von ca. zehn Jahren, davon zwei Jahre tilgungsfrei. Die Rückzahlung erfolgte ab dem 1. April 1995 unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 9 % mit einer monatlichen Pauschalrate von 50.700 S (vgl. die Abstattungskreditusage der Bank vom 11. März 1993 und deren Berichtigungsschreiben vom 9. April 1993).

Einer Aufstellung ist zu entnehmen, dass der Berufungswerber bis zum 1. September 2002, somit bis knapp vor Ende der Laufzeit des Abstattungskredites, einen Zinsendienst von 1,748.962,08 S zu leisten hatte. (Die bis zu diesem Zeitpunkt zu leistenden Rückzahlungen von 4,239.291 S enthielten einen Zinsanteil von 1,748.962,08 S und einen Tilgungsanteil von 2,490.328,92 S.) Diese Aufstellung wurde im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung zu Bp

345 auch dem Berufungswerber vorgehalten und von diesem mit Schreiben vom 11. Mai 1999 als rechnerisch richtig anerkannt.

Im Zusammenhang mit der Vermietung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände an die Gesellschaft¹ erwuchsen dem Berufungswerber demnach Kosten von mindestens 5,739.000 S (Anschaffungskosten von 3,990.000 S, Zinsaufwand von mindestens 1,749.000 S). Bei dem vereinbarten, gleich bleibenden Mietzins von 159.600 S jährlich hätte sich die Vermögensüberlassung demnach erst **nach 36 (!) Jahren**, somit im Jahr 2029, amortisiert. Ein der Gesellschaft¹ fremd gegenüberstehender Dritter hätte den „Mietvertrag“ unter diesen Bedingungen (mit einem derart niedrigen Mietentgelt) nicht akzeptiert.

Bei den vorstehenden Überlegungen (Amortisation der Vermögensüberlassung erst nach 25 bzw. - mit Einbeziehung der Fremdfinanzierung - 36 Jahren) ist überdies zu berücksichtigen, dass der mit der Vermögensüberlassung zusammenhängende Aufwand innerhalb eines Zeitraumes von ca. 10 Jahren nach Beginn der Vermietung im Wege der Tilgung des Abstattungskredites angefallen ist. Die entsprechenden Mieteinnahmen wären demgegenüber erst nach 25 bzw. 36 Jahren zugeflossen, was einen fremden Dritten jedenfalls dazu veranlassen würde, bei der Vermietung in seine Berechnungen auch eine Zinskomponente mit einzubeziehen.

D5) Die Prüfung der Angemessenheit des Mietzinses muss unter dem Aspekt der Deckung der AfA, der laufenden Betriebskosten sowie einer angemessenen Kapitalverzinsung vorgenommen werden (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, 18. Lieferung, Anhang zu § 8 KStG, Stichwort „Miet- und Pachtverhältnisse“; vgl. auch VwGH 20.4.1982, 81/14/0120-0123; VwGH 20.4.1982, 82/14/0094, 0095; VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 0065).

Den vermieteten Wirtschaftsgütern (den medizinisch-technischen Geräten und Einrichtungsgegenständen) wurde eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf bis zehn Jahren zugrunde gelegt (AfA-Satz somit: 20 % bzw. 10 %). Die vermietete Ausstattung war somit bereits nach (spätestens) zehn Jahren zur Gänze abgeschrieben. Eine Aufstellung der AfA und Fremdkapitalzinsen zeigt im Verhältnis zur vereinbarten Miete folgendes Bild:

	Zinsen (gerundet) S	AfA S	Summe Aufwand S	Miete- nahmen S	Differenz S
1993	278.000,--	461.221,--	739.221,--	93.100,--	-646.121,--
1994	401.000,--	488.526,--	889.526,--	159.600,--	-729.926,--
1995	386.000,--	488.526,--	874.526,--	159.600,--	-714.926,--
1996	174.000,--	488.526,--	662.526,--	159.600,--	-502.926,--

1997	88.000,--	488.526,--	576.526,--	159.600,--	-416.926,--
1998	79.000,--	328.082,--	407.082,--	159.600,--	-247.482,--
1999	87.000,--	324.938,--	411.938,--	159.600,--	-252.338,--
2000	88.000,--	324.938,--	412.938,--	159.600,--	-253.338,--
2001	95.000,--	324.938,--	419.938,--	159.600,--	-260.338,--
2002	<u>95.000,--</u>	324.938,--	419.938,--	159.600,--	-260.338,--
2003		<u>3.145,--</u>	<u>3.145,--</u>	<u>159.600,--</u>	<u>156.455,--</u>
Summe	1,771.000,--	4,046.304,--	5,817.304,--	1,689.100,--	-4,128.204,--

Die vorstehenden Zahlen wurden dem Berufungswerber im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung zu Bp 345 vorgehalten und von diesem mit Schreiben vom 11. Mai 1999 als rechnerisch richtig anerkannt. Der Aufstellung ist zu entnehmen, dass die innerhalb der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der vermieteten Wirtschaftsgüter anfallende AfA mit den Mieteinnahmen bei weitem nicht abgedeckt werden konnte. Eine Erstattung des Wertverzehrs (AfA) und der zusätzlich angefallenen Nebenkosten (Zinsen) konnte mit dem vereinbarten Mietzins erst recht nicht erreicht werden. In den ersten zehn Jahren der Vermietung ergab sich - wenn man die zum Zeitpunkt des Abschlusses des „Mietvertrages“ nicht absehbare, zwischenzeitlich erfolgte Veräußerung der Wirtschaftsgüter an die Gesellschaft¹ außer Betracht lässt - immerhin ein Fehlbetrag von über 4,1 Mio. Schilling.

Die Aufstellung zeigt auch deutlich, dass sich das Fehlen konkreter Vereinbarungen im „Mietvertrag“ über die Dauer des Bestandverhältnisses und über die bei Bestandverträgen üblichen Kündigungsklauseln extrem zum Nachteil des Berufungswerbers hätte auswirken können. Hätte zB die Mieterin nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von zehn Jahren das Mietverhältnis - was ohne weiteres möglich gewesen wäre - gekündigt und die Zahlungen eingestellt, dann hätten die Anschaffungskosten des Berufungswerbers nur zu ca. 42 % heringebracht werden können. Zudem hätte er die Anlagegüter auf seine Kosten abtransportieren müssen. Ob die bis dahin veralteten Wirtschaftsgüter in der Folge kostendeckend hätten veräußert bzw. an Fremde weitervermietet werden können, mag dahingestellt bleiben.

D6) Um allein eine Deckung der AfA erreichen zu können, hätte die Ausstattung 25 Jahre vermietet werden müssen. Dabei ist aber zu bedenken, dass die vermieteten Wirtschaftsgüter in dieser Zeit (nach Ablauf der mit fünf bzw. zehn Jahren bemessenen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer) längst hätten ausgetauscht werden müssen. Dafür hätte wiederum der Berufungswerber aufzukommen gehabt. Gemäß Punkt V. des „Mietvertrages“ vom 12. Juni bzw. 4. November 1992 war er nämlich verpflichtet, im Falle der Unbrauchbarkeit eines Gerätes auf

seine Kosten Ersatz zu stellen. Das neue Gerät war der Gesellschaft wieder zu vermieten, wofür allerdings eine Anpassung des Mietentgeltes nicht vorgesehen war.

Es ist dem Berufungswerber zuzustimmen (vgl. Pkt. d des Vorlageantrages vom 25. Juni 2001), dass von einem kompletten Ersatz aller Einrichtungen und Geräte nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von zehn Jahren nicht ausgegangen werden konnte und den Vermieter die Verpflichtung zur Ersatzinvestition nicht schon dann getroffen hätte, wenn die Wirtschaftsgüter buchmäßig abgeschrieben gewesen, sondern erst in dem Moment, in dem sie „*unbrauchbar*“ geworden wären. Im Hinblick auf die fortschreitende technische Entwicklung speziell im medizinisch-technischen Bereich ist der Unabhängige Finanzsenat jedoch davon überzeugt, dass der Berufungswerber innerhalb des Zeitraumes von 25 Jahren nach Beginn der Vermögensüberlassung (zu welchem Zeitpunkt auch immer) mit dem Austausch eines Großteiles der vermieteten Geräte jedenfalls zu rechnen gehabt hätte. Damit wären aber zusätzliche, nicht unbeträchtliche Aufwendungen angefallen.

Die vorstehende Betrachtung lässt unberücksichtigt, dass im Hinblick auf die Angemessenheit des Mietzinses auch eine angemessene Kapitalverzinsung erzielt werden muss. So geht die deutsche Verwaltungspraxis zB von einer angemessenen Kapitalverzinsung bei einem Zinsfuß von 5 bis 8 % (bei Immobilien) bzw. 6 bis 10 % (für übriges Vermögen) aus. Als Ausgangswert sind dabei die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Mietobjektes heranzuziehen (siehe in diesem Zusammenhang auch „*Die steuerliche Betriebsprüfung*“ 9/1993, Seite 204, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln). Auch unter diesem Aspekt war der vereinbarte Mietzins viel zu gering und wäre der „*Mietvertrag*“ vom 12. Juni bzw. 4. November 1992 unter Fremden nicht zustande gekommen. Der Abschluss des „*Mietvertrages*“ ist nur aus dem gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis der beiden Vertragspartner denkbar und daher steuerlich nicht anzuerkennen.

E) Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die zwischen dem Berufungswerber und der Gesellschaft¹ am 12. Juni bzw. 4. November 1992 abgeschlossenen streitgegenständlichen Verträge („*Dienstnehmervertrag*“ und „*Mietvertrag*“) in steuerrechtlicher Hinsicht bereits einer höchstgerichtlichen Beurteilung unterzogen wurden. Die gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 12. Juli 2002, GZ. 456, eingebrachte Beschwerde wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 24. Mai 2007, Zl. 2006/15/0031, als **unbegründet abgewiesen**.

Mit diesem Erkenntnis sprach der Verwaltungsgerichtshof über die Jahre 1993 bis 1996 ab. Wie er - zusammenfassend - zum Ausdruck brachte, „*war es daher nicht unschlüssig, wenn die belangte Behörde die strittigen Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung der Geräte und sonstigen Einrichtungsgegenstände nicht als durch die Beschäftigung des Be-*

schwerdeführers als ärztlichen Leiter der Kuranstalt veranlasst beurteilt hat. Im geltend gemachten Recht auf Berücksichtigung von Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfteermittlung aus dieser Tätigkeit wurde der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid somit nicht verletzt.“ Dem Verwaltungsgerichtshof erschien insbesondere auch nicht unerschlüssig, die beiden Verträge vom 12. Juni bzw. 4. November 1992 („Dienstnehmervertrag“ und „Mietvertrag“) nicht als Einheit zu sehen: Die beiden Verträge wiesen keine aufeinander abgestimmten Laufzeiten auf und könnten unabhängig voneinander Bestand haben. Es sei nicht zu erkennen, dass der „Dienstnehmervertrag“ an die gleichzeitige Überlassung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände gebunden gewesen sei.

Auf der Grundlage dieses VwGH-Erkenntnisses ist auch für die hier strittigen Folgejahre 1997 bis 2001 keine andere Beurteilung zulässig.

F1) Der Berufungswerber vermeint nun (vgl. die Berufung vom 17. Jänner 2008 betreffend die Einkommensteuer der Streitjahre 1997 bis 2001), dass die medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände dem VwGH-Erkenntnis vom 24. Mai 2007, Zl. 2006/15/0031, folgend zwar nicht zum Betriebsvermögen seines Geschäftsführertätigkeits-Betriebes gehörten; die Ausstattung sei aber - wirtschaftlich betrachtet - im Rahmen der privaten Lebensführung vermietet worden und habe zu steuerlich anzuerkennenden Einkünften (Werbungskostenüberschüssen) aus Vermietung und Verpachtung geführt. Diesbezüglich verwies er auf das VwGH-Erkenntnis vom 26. Juli 2007, Zl. 2005/15/0013, wonach bei einem Mehrheitsgesellschafter einer GmbH auch dann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung „vorliegen könnten“, wenn er die Wirtschaftsgüter den Bedürfnissen der Gesellschaft entsprechend kaufe und an die Gesellschaft vermiete.

F2) Mit dem Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 26. Juli 2007, Zl. 2005/15/0013, lässt sich für den Berufungswerber nichts gewinnen. Zunächst ist festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof mit diesem Erkenntnis den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben hat; über eine inhaltliche Rechtswidrigkeit wurde nicht abgesprochen. Die wesentlichen Aussagen lassen sich dem Erkenntnis wie folgt entnehmen:

„Wie von der belangten Behörde zu Recht ausgeführt, hat vor eine Prüfung von erklärten (negativen) Einkünften nach den Gesichtspunkten der Liebhaberei zunächst die Beurteilung der Frage zu treten, ob der Abgabepflichtige die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet hat (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 5. Juni 2003, 99/15/0038, sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 2, Tz. 14). Im Beschwerdefall stehen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Rede. Die Zuordnung des gegenständlichen Mietobjektes zum diesbezüglichen Tätigkeitsbereich des Beschwerdeführers hängt davon ab, ob der der Überlassung dieses Objektes an die C GmbH zu Grunde liegende Mietvertrag als solcher erweislich war. Die Bejahung dieser Frage hatte zur Voraussetzung, dass der Mietvertrag nach außen ausreichend

zum Ausdruck gekommen, von eindeutigem, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt war und auch zwischen (Familien-)Fremden unter solchen Bedingungen abgeschlossen worden wäre, und dass ein abgeschlossen zu beurteilendes Rechtsgeschäft über entgeltliche Gebrauchsüberlassung nicht gemäß § 22 BAO als Gestaltungsmissbrauch für die Ermittlung der Abgabebemessungsgrundlagen unberücksichtigt bleiben musste (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. Dezember 1996, 95/13/0227).

Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass die behauptete vertragliche Vereinbarung den Kriterien, an denen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts zu messen seien, nicht genüge. Maßgebliches Kriterium für die Fremdüblichkeit sei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis.

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden 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 könnten. Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa das hg. Erkenntnis vom 22. November 2006, 2004/15/0139).

Für die belangte Behörde stellte sich daher die Frage, ob eine vom Beschwerdeführer dargestellte Rechtsbeziehung zwischen ihm und der C GmbH auch unter Fremden gleichermaßen zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre. Dabei handelt es sich zunächst um eine Tatfrage, die auf Grund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens in freier Beweiswürdigung zu lösen ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind, vom Verwaltungsgerichtshof insoweit zu überprüfen, als es sich um die Feststellung handelt, ob der Denkvorgang bei der belangten Behörde zu einem den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis geführt hat und ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist (vgl. Ritz, BAO³, § 167, Tz. 10)."

Der Verwaltungsgerichtshof stellte sodann in seinem Erkenntnis vom 26. Juli 2007, Zl.

2005/15/0013, fest, dass aus den von der belangten Behörde herangezogenen Umständen die Fremdunüblichkeit des in Rede stehenden Mietvertrages nicht abgeleitet werden konnte. Der von der belangten Behörde angenommene Sachverhalt war ergänzungsbedürftig geblieben. Damit hatte die belangte Behörde den Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet; dieser war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b VwGG aufzuheben.

F3) Der Unabhängige Finanzsenat sieht sich im Einklang mit dem VwGH-Erkenntnis vom 26. Juli 2007, Zl. 2005/15/0013, wonach der zwischen dem Berufungswerber und der Gesellschaft¹ am 12. Juni bzw. 4. November 1992 abgeschlossene „Mietvertrag“ in steuerrechtlicher

Hinsicht dahingehend zu prüfen ist, ob er der so genannten Angehörigenjudikatur entspricht. Demnach ist entscheidend, ob der „Mietvertrag“ nach außen ausreichend zum Ausdruck kam, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hatte und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

In diesem Zusammenhang kann es auf sich beruhen, ob der „Mietvertrag“ - bei dessen steuerrechtlicher Anerkennung - zu Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit oder (mangels Betriebsvermögenseigenschaft der vermieteten Ausstattung) zu solchen aus Vermietung und Verpachtung geführt hätte. Bereits die Finanzlandesdirektion für Tirol betonte in ihrer Berufungsentscheidung vom 12. Juli 2002, GZ. 456, ausdrücklich, *„dass es für die weitere Betrachtung dahingestellt bleiben kann, ob die Vermietung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände im Rahmen eines einheitlichen Betriebes (des Geschäftsführertätigkeits-Betriebes) ausgeübt wird oder ob die Vermögensüberlassung – wovon der Senat überzeugt ist – mangels eines engen sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhanges eigenständig und gesondert von der Geschäftsführertätigkeit zu beurteilen ist.“*

Unabhängig davon, welcher Einkunftsart der „Mietvertrag“ - bei dessen steuerrechtlicher Anerkennung – zuzuordnen wäre, gilt: Die steuerliche Beurteilung des vereinbarten „Mietvertrages“ hat jedenfalls nach den Grundsätzen, wie sie für Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden, zu erfolgen. Dies ist auch dem vom Berufungswerber zur Untermauerung seines Vorbringens herangezogenen VwGH-Erkenntnis vom 26. Juli 2007, ZI. 2005/15/0013, so zu entnehmen, bei dem ebenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eines an einer GmbH wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers in Rede standen.

F4) In ihrer Berufungsentscheidung vom 12. Juli 2002, GZ. 456, ging die Finanzlandesdirektion für Tirol davon aus, dass der „Mietvertrag“ vom 12. Juni bzw. 4. November 1992 den Kriterien, an denen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts zu messen sind, nicht genügt.

Mit seinem die Vorjahre 1993 bis 1996 betreffenden Erkenntnis vom 24. Mai 2007, ZI. 2006/15/0031, hat der Verwaltungsgerichtshof auch diesen Standpunkt bestätigt und dazu unmissverständlich zum Ausdruck gebracht:

„War die Entlohnung des Beschwerdeführers als ärztlicher Leiter des Kurzentrums, wie sie im Dienstvertrag vereinbart war, angemessen, wovon die Verfahrensparteien übereinstimmend ausgehen, ist auch nicht zu erkennen, warum ein an der Gesellschaft nicht beteiligter Arzt der Gesellschaft Geräte unter Inkaufnahme beträchtlicher Verluste zur Verfügung stellen sollte. Schließlich durfte die belangte Behörde auch das Fehlen von Kündigungsvereinbarungen und einer Wertsicherungsklausel als Hinweis auf die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Gerätebeistellung durch den Beschwerdeführer verstehen.“

Auf der Grundlage des VwGH-Erkenntnisses vom 24. Mai 2007, Zl. 2006/15/0031, ist auch für die hier strittigen Folgejahre 1997 bis 2001 keine andere Beurteilung zulässig (vgl. auch nochmals die ausführliche Beweiswürdigung des Unabhängigen Finanzsenates unter Pkt. D1 bis D6 dieser Berufungsentscheidung); der „*Mietvertrag*“ vom 12. Juni bzw. 4. November 1992 entspricht nicht den Kriterien, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Steuerlich anzuerkennende Einkünfte (Werbungskostenüberschüsse) aus Vermietung und Verpachtung liegen somit nicht vor.

F5) In diesem Zusammenhang ist auch zu bedenken, dass der Berufungswerber mit der am 30. Mai 2003 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 selbst die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 12. Juli 2002, GZ. 456, umgesetzt und die vermieteten medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände - wodurch auch eine Besteuerung der „*Erlöse Anlagenverkauf*“ vermieden werden konnte - aus dem Betriebsvermögen des Geschäftsführertätigkeits-Betriebes ausgeschieden hat (vgl. die „*Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001*“). Konsequenterweise wurde der laufende Verlust aus dieser Vermögensüberlassung im Jahr 2001 auch nicht als (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Der Berufungswerber hat damit selbst zu erkennen gegeben, dass der „*Mietvertrag*“ vom 12. Juni bzw. 4. November 1992 (der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 12. Juli 2002, GZ. 456, folgend) nicht der Angehörigenjudikatur entsprach und demnach steuerlich nicht anzuerkennen war.

F6) Einem Hinweis des Berufungswerbers in seinem Schreiben vom 31. Juli 2012 zufolge sei es beim KrankenhausX „*durchaus üblich*“ gewesen, dass Ärzte aus Eigenmitteln klinische Geräte angeschafft und diese dem Krankenhausbetrieb unentgeltlich zur Verfügung gestellt hätten.

Vor dem Hintergrund, dass der streitgegenständliche „*Mietvertrag*“ im Hinblick auf die Angehörigenjudikatur steuerlich nicht anzuerkennen ist, geht dieser Einwand ins Leere. Abgesehen davon, dass die vom Berufungswerber angesprochenen Fälle vom Unabhängigen Finanzsenat mangels konkreter Sachverhaltsdarstellung nicht überprüft werden können, ist auch davon auszugehen, dass die für das KrankenhausX tätigen Ärzte nicht gleichzeitig auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Betreibergesellschaft (gewesen) sind; die Frage nach Beachtung der Angehörigenjudikatur stellt sich daher erst gar nicht. Die vom Berufungswerber angesprochenen Fälle sind mit dem Streitfall nicht vergleichbar.

G) Einem weiteren Einwand des Berufungswerbers in der Berufung vom 17. Jänner 2008 zufolge sei zu bedenken, dass die Angemessenheit des Mietentgelts keine Voraussetzung für die Anerkennung der Mietvereinbarung dem Grunde nach sei, weil auch ein zu niedriges Entgelt grundsätzlich anzuerkennen sei. Die Anschaffung der Wirtschaftsgüter und Tragung eines

entsprechenden Investitionsrisikos durch den Berufungswerber, in weiterer Folge die Vermietung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände an die GmbH seien nicht fremdunüblich, da auf diese Art eine langfristige gegenseitige Geschäftsverbindung gewährleistet sei, was insbesondere für den Aufbau eines Gesundheitszentrums unumgänglich sei.

Dazu ist festzuhalten, dass dieser Einwand vom Berufungswerber – allerdings erfolglos – bereits im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zu Zl. 2006/15/0031 erhoben wurde. Es mag zutreffen, dass die Angemessenheit des Entgelts keine Voraussetzung für die Anerkennung der Vereinbarung dem Grunde nach ist (vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 167/5). Auch der Verwaltungsgerichtshof setzt die Angemessenheit des Entgelts tatsächlich nicht voraus, er zieht aber dennoch regelmäßig den Fremdvergleich für die Anerkennung des Vertrages heran. So führte etwa die Vermietung einer Wohnung an den Sohn gegen einen monatlichen Mietzins von 6.000 S (statt um angemessene 9.000 S) zur Nichtanerkennung des Mietvertrages (vgl. VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114).

Was den Fremdvergleich betrifft, ist die „*im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis*“ maßgeblich (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151). Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (VwGH 13.12.1988, 85/13/0041).

Für den Streitfall ist festzuhalten, dass sich der Unabhängige Finanzsenat im Hinblick auf die steuerliche Nichtanerkennung des „*Mietvertrages*“ vom 12. Juni bzw. 4. November 1992 nicht nur an der Unangemessenheit des Mietentgelts orientiert hat. Er hat nicht nur einen am Inhalt der Mietvereinbarung anzustellenden Fremdvergleich vorgenommen; er hat insbesondere auch überprüft, ob die Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist und einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat. Diese Überprüfung hat schließlich dazu geführt, dass die streitgegenständliche Mietvereinbarung aufgrund der Vertragsgestaltung bereits **dem Grunde nach** keine steuerliche Anerkennung finden kann. Die mit dem Mietvertrag zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben (AfA, Zinsen) sind daher auszuscheiden.

H) In der Berufung vom 17. Jänner 2008 wurde überdies eingewendet, dass die Erzielung der Einkünfte aus der ärztlichen Tätigkeit wirtschaftlich an die Vermietung der medizinisch-

technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände gekoppelt gewesen sei; die Tragung des Investitionsrisikos wäre ohne die Anstellung als leitender Kurarzt niemals erfolgt. Dies erlange bei der Liebhabereibeurteilung Bedeutung, da hier bei der Betrachtung der einzelnen Tätigkeiten von einer Einheit auszugehen sei. Die Vermietung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände sei aus Gründen der Gesamrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten worden, weshalb eine Einzelbetrachtung der einzelnen Betätigungen nicht zulässig sei und gemäß § 1 Abs. 3 LVO Liebhaberei nicht vorliege.

Gemäß § 1 Abs. 3 LVO, BGBl. Nr. 33/1993, liegt Liebhaberei nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird. In den Fällen des § 1 Abs. 3 LVO darf niemals von Liebhaberei ausgegangen werden. Selbst bei Begründung und Aufrechterhalten einer dauernd verlustbringenden Betätigung ist nach Art einer unwiderlegbaren Vermutung jedenfalls eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle anzunehmen. Eine Gesamrentabilität liegt vor, wenn eine (verlustbringende) Betätigung eine andere Betätigung ergänzt, sodass beide insgesamt zu einem besseren Ergebnis führen als die andere Betätigung für sich allein.

Zu diesem Einwand des Berufungswerbers genügt es darauf hinzuweisen, dass die im „Mietvertrag“ vom 12. Juni bzw. 4. November 1992 geregelte Vermietung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände zu keinem Zeitpunkt einer Liebhabereibeurteilung unterzogen wurde. Die Vermietungstätigkeit des Berufungswerbers wurde von den Abgabenbehörden (vom Finanzamt, seinerzeit von der Finanzlandesdirektion für Tirol und nunmehr vom Unabhängigen Finanzsenat) niemals unter dem Gesichtspunkt der „Liebhaberei“ geprüft. Dem „Mietvertrag“ vom 12. Juni bzw. 4. November 1992 wurde vielmehr stets deswegen die steuerliche Anerkennung versagt, weil er nicht den Kriterien entsprach, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl. Tz 18 des Bp-Berichtes vom 30. August 1999, Bp 345; vgl. die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 12. Juli 2002, GZ. 456; vgl. die vorliegende Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates).

Ist der „Mietvertrag“ im Hinblick auf die Angehörigenjudikatur steuerlich nicht anzuerkennen, stellt sich in weiterer Folge die Frage nicht mehr, ob die Vermietung eine Einkunftsquelle darstellt oder nicht. Dies hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem - bereits dargestellten - Erkenntnis vom 26. Juli 2007, ZI. 2005/15/0013, so gesehen, wonach *„vor eine Prüfung von erklärten (negativen) Einkünften nach den Gesichtspunkten der Liebhaberei zunächst die Beurteilung der Frage zu treten (hat), ob der Abgabepflichtige die zu prüfenden Ergebnisse*

überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet hat⁶.

Nur am Rande sei erwähnt, dass auch eine Liebhabereibetrachtung der - von der Geschäftsführertätigkeit des Berufungswerbers gesondert zu beurteilenden - Vermögensüberlassung der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen könnte. Bei dem vereinbarten, gleich bleibenden Mietzins von 159.600 S jährlich hätte sich die Vermögensüberlassung erst im Jahr 2029, somit nach 36 Jahren, amortisiert. Eine Einkunftsquellenbetrachtung hinsichtlich der Vermietung der medizinisch-technischen Geräte und Einrichtungsgegenstände hätte daher keine anderen steuerlichen Konsequenzen nach sich gezogen.

I) In den Jahren 1997 bis 1999 (demgegenüber nicht mehr in den Jahren 2000 und 2001) wurde vom Berufungswerber bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit zusätzlich zu den in tatsächlicher Höhe geltend gemachten Betriebsausgaben ein Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6 % der Geschäftsführerbezüge abgezogen. Mit den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1997 bis 1999 wurde diese Pauschalierung vom Finanzamt nicht anerkannt; sie sei nicht zulässig, weil sie nicht zusätzlich zu den geltend gemachten tatsächlichen Betriebsausgaben beantragt werden könne.

Vor dem Hintergrund, dass das Mietverhältnis mit der Gesellschaft¹ und die daraus resultierenden Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung steuerlich anzuerkennen seien, könnte nach Auffassung des Berufungswerbers nunmehr auch von der Pauschalierung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 für die Geschäftsführervergütungen Gebrauch gemacht werden. Er beantragte daher in der Berufung vom 17. Jänner 2008 für die Jahre 1997 bis 2001 die Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6 %, sonst 12 % der Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unterneh-

mens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1. § 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.

Mit der Basispauschalierung sind grundsätzlich alle Betriebsausgaben abgegolten. Neben dem Betriebsausgabenpauschale dürfen zusätzlich nur die im Gesetz genannten Betriebsausgaben abgesetzt werden. Der Berufungswerber ermittelte die Einkünfte aus seinen ärztlichen Tätigkeiten im Rahmen einer einheitlichen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Die Betriebsausgaben wurden somit bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in tatsächlicher Höhe geltend gemacht. Die zusätzliche Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 6 % der Geschäftsführerbezüge ist diesfalls ausgeschlossen. Das Betriebsausgabenpauschale darf nur an Stelle, nicht jedoch zusätzlich zu den geltend gemachten tatsächlichen Betriebsausgaben beantragt werden. Die steuerliche Anerkennung bzw. Nichtanerkennung des „Mietvertrages“ vom 12. Juni bzw. 4. November 1992 kann dabei auf sich beruhen.

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass die Versagung des Betriebsausgabenpauschales vom Berufungswerber in dem die Vorjahre 1993 bis 1996 betreffenden Berufungsverfahren ausdrücklich anerkannt und das Berufsbegehren diesbezüglich eingeschränkt wurde (vgl. den Vorlageantrag vom 25. Juni 2001).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 1. August 2012