



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Stb,Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 26. März 2009 betreffend **Umsatzsteuer 2007**, den gemäß **§ 200 BAO vorläufigen Bescheid vom 17. März 2009 betreffend Umsatzsteuer 2008**, den **Einkommensteuerbescheid 2008** vom 10. Mai 2010 und den gemäß **§ 200 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2009** vom 10. Mai 2010 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

I. Verfahren vor dem Finanzamt

1. Umsatzsteuer 2007

1.1 Die Berufungswerberin (Bw) machte erstmals mit am 15. Oktober 2008 beim Finanzamt eingereichter **Umsatzsteuererklärung 2007** Vorsteuern (iHv. 913,68 €) aus der Vermietung von Ordinationsräumlichkeiten für die Zahnarztpraxis ihres Gatten geltend.

1.2 Gleichzeitig erläuterte der steuerliche Vertreter der Bw. mit Schreiben vom 14. Oktober 2008 die näheren Umstände betreffend die Vermietung der Ordination wie folgt:
Die Bw. errichte einen Neubau, den sie zu 37,6 % (laut beigeschlossenem

Nutzwertgutachten) ab dem Jahr 2009 an ihren Gatten als Ordination vermieten wolle. Die Einkünfte der Bw aus Vermietung und Verpachtung seien ab dem Zeitpunkt der Vermietung auf alle Fälle positiv. Als Werbungskosten würden Zinsen für das aufgenommene Fremdkapital und die AfA anfallen. Die laufenden Betriebskosten würden zusätzlich wie folgt verrechnet.

"Berechnung der AfA:

37,6 % der voraussichtlichen Baukosten per € 530.000,00 ergibt aufgerundet € 200.000,00; davon 1,5 % ergibt AfA p. a. per voraussichtlich 3.000,00 €.

Zinsen:

Vom derzeit benötigten Fremdkapital (Konto x.xxx.xxx, bei RBA) erfolgt eine teilweise Abdeckung aus dem Verkaufserlös des bisherigen Wohngebäudes in B, sodass dann ein Restschuldenbetrag per vorläufig ca. 50.000,00 bis 120.000,00 € verbleibt; davon ca. 5 % = bis zu € 6.000,00 p. a.

Dieser Summe an BK stehen Mieteneinnahmen für 134,56 m² gegenüber (ca. 8,00 bzw. 9,00 € pro m²/Monat)."

Die Betriebskosten würden - wie bereits angeführt - zusätzlich in Rechnung gestellt.

Der %-Satz per 37,6 für Ordination errechne sich laut Fläche im Nutzwertgutachten wie folgt:

- a) Privat: 71,67 + 151,87 = 223,54 m² = 62,4 % und
- b) Ordination: 134,56 m² = 37,6 %.

Dem Schreiben vom 14. Oktober 2008 wurde ein Nutzwertgutachten vom 5. August 2008 zur Begründung von Wohnungseigentum iSd WEG 2002 beigeschlossen.

1.3 Mit Bescheid vom 21. Oktober 2008 wurde die Umsatzsteuer 2007 erklärungsgemäß mit einem Vorsteuerguthaben iHv. 913,68 € veranlagt.

1.3.1 Mit Schreiben vom 9. Februar 2009 gab die Bw. ihre neue Wohnadresse per Februar 2009 in Adresse1 bekannt, wobei sich das Vermietungsobjekt an eben dieser Adresse befindet.

1.4. Ab 13. Februar 2009 wurde eine Außenprüfung betreffend **Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis September 2008** (USO-Prüfung) durchgeführt. Mit Niederschrift vom 13. März 2009 über das Ergebnis der Außenprüfung hielt der Prüfer fest:

"Die Finanzverwaltung hat bei Vorliegen von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zwingend eine Prüfung hinsichtlich der Fremdüblichkeit dieser Verträge vorzunehmen.

Für die Fremdüblichkeit gibt es eine klare Definition:

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden - selbst bei zivil rechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann Anerkennung, wenn sie:

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
 - einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben,*
 - zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären;*
- Diese drei Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.*

Die Ehegatten C haben 2007 begonnen, auf einem Hrn. Dr. C allein gehörigem Grundstück ein Wohn- und Geschäftsgebäude(Ordination) zu errichten bzw. errichten zu lassen. Im Stadium der Fertigstellung (September 2008) wurde ein Notariatsakt abgefasst, wodurch Fr. Mag. C ein Großteil des Grundstückes geschenkt wurde. Durch einen Wohnungseigentumsvertrag

erfolgte die Aufteilung des Objektes im Verhältnis von 779/954-tel Anteile zu 175/954-tel Anteile.

Dabei wurde u.a. der auf die Ordination entfallende Gebäudeteil zu 100% Fr. Mag. C zugeordnet. Die Abgabenbehörde ist der Meinung, dass diese Vertragsgestaltungen nur wegen des persönlichen Naheverhältnisses der Vertragspartner ermöglicht wurden und wegen fehlender Fremdüblichkeit für steuerliche Zwecke nicht anzuerkennen sind.

Es liegt daher kein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis zwischen den Ehegatten C vor und die für den Prüfungszeitraum geltend gemachten Vorsteuerbeträge können nicht anerkannt werden."

1.5 Nach Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2007 gemäß § 299 BAO am 26. März 2009 erließ das FA am selben Tag neuerlich einen **Umsatzsteuerbescheid 2007**, mit welchen die geltend gemachte Vorsteuer iHv. 913,68 € nicht anerkannt wurde. Eine Begründung wurde nicht angeführt.

2. Umsatzsteuer 2008

Für das Jahr 2008 erließ das FA am 17. März 2009 den – gemäß § 200 BAO vorläufigen – **Umsatzsteuerbescheid 2008** mit welchen die geltend gemachte Vorsteuer iHv. 19.417,88 € nicht anerkannt und mit welchem eine Abgabennachforderung iHv. 19.417,88 € ausgewiesen wurde. Zur Begründung verwies das FA auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

3. Säumniszuschlagsbescheid

3.1 Am 9. April 2009 erließ das FA den **Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages**. Von der oben erwähnten Umsatzsteuer 2008 iHv. 19.417,88 € wurde gemäß § 217 Abs 1 und 2 der BAO ein Säumniszuschlag mit 2 %, das sind 388,36 € festgesetzt, da die Abgabenschuldigkeit nicht bis 16. Februar 2009 entrichtet wurde.

3.1.1 Mit Eingabe vom 22. April 2009 ersuchte die Bw um Aussetzung des bestehenden Gesamtrückstandes iHv. 20.719,92 €.

3.2 Mit weiterer Eingabe selben Datums brachte die Bw. das Rechtsmittel der **Berufung gegen den Bescheid vom 9. April 2009 über die Festsetzung des ersten Säumniszuschlages**. Als Begründung wurde angeführt, dass auch gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht wurde. Außerdem sei auch der Säumniszuschlag iHv. 388,36 € in den Aussetzungsantrag gemäß 212a BAO miteinbezogen worden.

3.2.1 Darüber entschied das FA mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Mai 2009. Die Berufung wurde als unbegründet abgewiesen.

3.2.2 Mit Schreiben vom 9. Juni 2009 brachte die Bw einen Vorlageantrag ein.

4. Gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 wurde innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist mit Schreiben vom 30. April 2009, beim FA eingelangt am 8. Mai 2009, das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und die uneingeschränkte Anerkennung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge für die Jahr 2007 und 2008 im Zusammenhang mit der Errichtung des neu errichteten Gebäudes, sowie die amtswegige Abschreibung des vorgeschriebenen Säumniszuschlages im Zusammenhang mit der vorgeschriebenen Umsatzsteuer begeht. Dies mit folgender Begründung:

"Die berufungsgegenständlichen Bescheide resultieren aus einer bei meiner Mandantin durchgeführten Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer Jänner - September 2008. Der dazu verfassten Niederschrift vom 13. März 2009 ist diesbezüglich zu entnehmen, dass die Finanzverwaltung die Vermietung und Verpachtung der Ordinationsräume durch Fr. Mag. D C an ihren Gatten, Hrn. Dr. E C, mangels Fremdüblichkeit für umsatzsteuerliche Zwecke nicht anerkennt und daher auch den geltend gemachten Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG versagt hat. Nach Ansicht der Außenprüfung wurden die Eigentumsverhältnisse dergestalt gewählt, dass diese nur zwischen nahen Angehörigen und nicht zwischen fremden Dritten vereinbart worden wären.

Zum Verständnis des gesamten Sachverhaltes möchte ich die einzelnen Schritte im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Errichtung der Immobilie ADr_1 chronologisch darstellen:

I. Immobilienveräußerung/-erwerb

1. Eigenheim Adresse2

Das Ehepaar Mag. D C und Dr. E C besaßen seit 21. Juli 1995 in der Adresse2 ein Eigenheim zu jeweils 50% (Anlage ./1). Diese Liegenschaft wurde mit Kaufvertrag vom 27. März 2008 um ein Gesamtentgelt von EUR 480.000,00 an das Ehepaar F verkauft. Aus dieser Immobilienveräußerung flossen daher Fr. Mag. D C und Hrn. Dr. E C jeweils EUR 240.000,00 zu, die vom Ehepaar C auch teilweise für die Errichtung einer neuen Immobilie verwendet werden soll.

2. Erwerb/Errichtung Adresse_1

Mit Übergabsvertrag vom 7. Februar 2005 hat Hr. Dr. E C die Liegenschaft Adresse_1_ alleine von seiner Mutter, Fr. G C, unentgeltlich erworben. Auf diesem Grundstück sollte teilweise von Hrn. Dr. E C und teilweise durch Fr. Mag. D C eine neue Immobilie, um zwar nach der Veräußerung der Immobilie Adresse_2, errichtet werden. Eine sofortige Übertragung des Grundstückes war von der Geschenkgeberin, Fr. G C, nicht gewollt, zugleich verfügte Fr. Mag. D C zu diesem Zeitpunkt auch nicht über die notwendigen Mittel für die Errichtung des Gebäudes.

Mit Schenkungsvertrag vom 24. September 2008 hat Hr. Dr. E C Teile der Immobilie, ADr_1_-, seiner Fr. Mag. D C übertragen, damit diese - unter Verwendung der aus der Immobilienveräußerung zugeflossenen Mittel- einen Teil des Gebäudes errichtet bzw. errichten kann.

Die Einreichplanung für das zu errichtende Gebäude ist datiert mit 29. September 2007, wobei das Gebäude mehrmals umgeplant wurde und somit ein endgültiger Einreichplan mit 13. Juni 2008 vorgelegen ist. Zu Verzögerungen im Bereich der Planung sowie der Grundstücksübertragung ist es unter anderem deshalb gekommen, da Hr. Dr. E C mit Ende 2007 eine Operation über sich ergehen lassen musste, und diese neben einer

Betriebsunterbrechung auch in der diesbezüglichen zeitlichen Verzögerung resultierte. Es herrschte jedoch von Anfang an Einvernehmen zwischen dem Ehepaar Dr. C dahingehend, dass beide einen Teil des Gebäudes errichten werden. Dies ergibt sich auch schon aus den seinerzeitigen Eigentumsverhältnissen bei der Immobilie Adresse_2 .

Zur Begründung des Wohnungseigentums bzw. für die teilweise Grundstücksübertragung von Hrn. Dr. E C an Fr. Mag. D C wurde bei Hrn. Ziviltechniker ein Nutzwertgutachten für die Liegenschaft Adresse_1 in Auftrag gegeben und von diesem mit Datum 5. August 2008 erstellt. Auf der Grundlage dieses Gutachtens und unter Berücksichtigung des Übertragungsvertrages vom 24. September 2008 ergibt sich der derzeitige Grundbuchsstand, der wiederum wie folgt zusammengefasst werden kann:

Aufteilung der Liegenschaftsanteile

Liegenschaftsteil	Verwendungszweck	Eigentumsverhältnisse
Kellergeschoss (Einheit 1)	<i>Ordination</i>	100% Mag. D C
Erdgeschoss (Einheit 2)	<i>Wohnung (ev. Vermietung)</i>	100% Mag. D C
1 . Obergeschoss (Einheit 3)	<i>Wohnung (Familie C, privat)</i>	50% Mag. D C, 50% Dr. E C
Stellplatz (Einheit 4)	<i>KFZ -Abstellplatz (privat)</i>	50% Mag. D C, 50% Dr. E C
Stellplatz (Einheit 5)	<i>KFZ -Abstellplatz (privat)</i>	50% Mag. D C, 50% Dr. E C
Stellplatz (Einheit 6)	<i>KFZ -Abstellplatz (Ordination)</i>	100% Mag. D C
Stellplatz (Einheit 7)	<i>KFZ -Abstellplatz (Ordination)</i>	100% Mag. D C
Stellplatz (Einheit 8)	<i>KFZ -Abstellplatz (Ordination)</i>	100% Mag. D C
Stellplatz (Einheit 9)	<i>KFZ -Abstellplatz (Ordination)</i>	100% Mag. D C

Damit Hr. Dr. E C die im Eigentum von Fr. Mag. D C befindlichen Räumlichkeiten auch für seine Ordination - welche mit 1. April 2009 den Betrieb am neuen Standort aufgenommen hat - nutzen kann, hat Hr. Dr. E C mit Fr. Mag. D C einen Mietvertrag abgeschlossen, dessen Fremdüblichkeit in weiterer Folge noch gesondert zu erörtern sein wird (siehe dazu Anlage ./5).

II. Finanzierung Mag. D C

Wie ich bereits in meinem Schreiben vom 5. März 2009 ausgeführt habe, stellt sich die Finanzierung der im Eigentum von Fr. Mag. D C befindlichen Kellerräumlichkeiten (Ordination) der Immobilie Adresse_1 in Bezug wie folgt dar, wobei diese aufgrund der nunmehr

vorliegenden Endabrechnungen geringfügig anzupassen war (die Berechnung können sie auch der Beilage ./6 entnehmen):

Zahlenmäßige Darstellung

Text	Euro
Baukosten 2007 - 2009	599.928,68
Anteil Fr. Mag. D C (37,6%)	225.573,18
Zinsbelastung 2008	4.566,00
Zwischensaldo	230.139,18
Rückzahlung Finanzamt	21.090,00
Rate aus Immobilienveräußerung	80.000,00
Saldo	129.049,18
Kontostand 20.2.2009	111.955,41
Abweichungen	17.093,77

Die ausgewiesene Abweichung ergibt sich einerseits daraus, dass die Endabrechnungen im Kontostand zum 20. Februar 2009 noch nicht gänzlich enthalten sind und andererseits daraus, dass geringe Aufwendungen in Bar geleistet wurden.

Aus der obigen Darstellung kann bereits geschlossen werden, dass die Eigentümerin des parifizierten Wohnungseigentums an der Liegenschaft Kellergeschoss, Adresse_1 die Errichtung fremdüblich finanziert hat und dabei auch teilweise den Veräußerungserlös aus der Immobilienveräußerung Adresse2 verwendet hat. Geldgeschenke des künftigen Mieters Dr. E C, wie irrtümlich von Hrn. Außenprüfer in einem E-Mail vom 3. März 2009 an meine Person angenommen, zur Finanzierung der Errichtung des Gebäudes, liegen daher nicht vor. Des Weiteren gilt es bezüglich der Finanzierung auszuführen, dass das aufgenommene Fremdkapital bzw. die aufgebrachten Fremdmittel durch die Überschüsse aus der Vermietung und Verpachtung an Hrn. Dr. E C auch unter Berücksichtigung von eventuellen Aufwendungen für Instandhaltungen problemlos getilgt werden können.

III. Anbot auf Abschluss eines Mietvertrages

Wie bereits ausgeführt hat Fr. Mag. D C mit Hrn. Dr. E C durch die Annahme eines Anbotes auf Abschluss eines Mietvertrages einen Mietvertrag für die Nutzung der Ordinationsräume im Kellergeschoss, Adresse_1 abgeschlossen (Anlage ./5). Dabei wurde für die Nutzung der Räumlichkeiten ein Mietzins von 9,50 €/m² vereinbart, so dass sich bei einer Gesamtfläche von 134,56 m² ein monatlicher Mietzins von 1.278,32 € (zzgl. 20% Umsatzsteuer) und ein jährlicher Mietzins von 15.339,84 € (zzgl. 20% Umsatzsteuer) ergibt. Bei einer Nettoinvestition für die Kellerräumlichkeiten von 187.977,65 € werden die Investitionskosten durch die Mieteinnahmen in einem Zeitraum von 12,26 Jahren gedeckt. Diesbezüglich ist wiederum zu berücksichtigen, dass Hr. Dr. E C am 5. März 1959 geboren ist und bis zu seinem Pensionsantritt nach Vollendung des 65. Lebensjahres nutzen wird. Da sich daraus eine Mindestnutzung durch den Mieter von 15 Jahren ergeben wird und der

vereinbarte Mietzins wertgesichert ist, werden die Mieteinnahmen auch deutlich die getätigten Investitionen von Fr. Mag. D C übersteigen.

Dabei ist auch noch zu berücksichtigen, dass die Immobilie auch noch nach der Pensionierung von Hrn. Dr. E C an einen fremden Dritten vermietet werden soll.

Desweiteren gilt es festzuhalten, dass der vereinbarte Mietzins von 9,50 €/m² für Ordinationsräumlichkeiten in B jedenfalls als fremdüblich zu betrachten ist. Dies insbesondere unter Berücksichtigung der derzeitigen Wirtschaftskrise, die sich auch bereits in fallenden Mietpreisen für betriebliche Immobilien widerspiegelt.

IV. Einkommensteuer

Auf der Grundlage des abgeschlossenen Mietvertrages ist - ohne Berücksichtigung von hinkünftigen Wertsicherungen - auf der Ebene von Fr. Mag. D C von jährlichen Mieteinnahmen in Höhe von 15.339,84 € auszugehen.

Eine vereinfachte Überschussrechnung stellt sich dabei wie folgt dar:

Text	Euro
Jährlicher Mietzins (gerundet)	15.336,00
Fremdkapitalkosten (4% von EUR 150.000,00)	6.000,00
Abschreibung (1,5% von EUR 187.977,65)	2.819,66
Laufende Reparaturen/Instandhaltungen	1.500,00
Jahresüberschuss	5.016,34
Überschuss voraussichtliche Mietdauer	75.245,10

Aus ertragsteuerlichen Überlegungen gilt es auszuführen, dass die soeben angestellte vereinfachte Überschussrechnung auf der Ebene der Vermieterin zu jährlichen steuerpflichtigen Überschüssen führt, die wiederum in einem Einkommensteueraufkommen gegenüber der Finanzverwaltung resultieren. Dabei wurden jährliche Aufwendungen für Reparaturen/Instandhaltungen aus Vorsichtsgründen von 1.500,00 € zum Ansatz gebracht, die mit höchster Wahrscheinlichkeit bei einem Neubau in den ersten 15 Jahren nicht anfallen werden.

Würde hingegen die Finanzverwaltung die gesamte Vermietung von Fr. Mag. D C an Hrn. Dr. E C nicht anerkennen, so wären die laufenden Aufwendungen (Fremdkapitalkosten, Reparaturen/Instandhaltung) sowie eine erhöhte Abschreibung (mind. 2% von den Anschaffungskosten) auf der Ebene von Hrn. Dr. E C zu berücksichtigen, was wiederum in einem geringerem steuerpflichtigen Gewinn (Grenzsteuersatz 50%) münden würde. Daran ändert sich auch nichts, wenn man in einer Vergleichsrechnung auch noch den Mietaufwand in der Gewinnermittlung von Hrn. Dr. E C eliminieren würde.

V. Umsatzsteuer

Im Zusammenhang mit der Errichtung der Ordinationsräume hatte Fr. Mag. D C einen Gesamtbetrag von 37.595,53 € an Umsatzsteuer zu entrichten, für die sie den Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG geltend gemacht hat bzw. machen wird. Stellt man diesen Vorsteuerbeträgen die für den jährlich vereinbarten Mietzins zu entrichtende Umsatzsteuer gegenüber, so ergibt sich folgende Situation:

Rechnerische Darstellung

Text	Euro
Jährlicher Mietzins (gerundet)	15.336,00
Umsatzsteuer (20%)	3.067,20
Umsatzsteuer für die voraussichtliche Mietdauer	46.008,00
Vorsteuern aus der getätigten Investition	37.595,53
Umsatzsteuerüberhang	8.412,47

Würde man in der obigen Berechnung auch noch die im Bereich der Einkommensteuer (Punkt IV.) berücksichtigten jährlichen Aufwendungen für Reparaturen/Instandhaltungen von 1.500,00 € berücksichtigen, so würde sich der Umsatzsteuerüberhang um EUR 4.500,00 reduzieren, woraus noch immer ein Umsatzsteuerüberhang von 3.912,47 € zugunsten der Finanzverwaltung gegeben wäre. Dabei sind weitere Vermietungseinkünfte nach der Pensionierung von Hrn. Dr. E C aus Vorsichtsgründen noch nicht berücksichtigt.

Somit gilt es auch für den Bereich der Umsatzsteuer auszuführen, dass durch die Vermietung durch Fr. Mag. D C an Hrn. Dr. E C für die Finanzverwaltung kein monetärer Nachteil entsteht, vielmehr hat die Finanzverwaltung - wie auch schon im Bereich der Einkommensteuer - Mehreinnahmen, denen sie sich im Falle der Nicht-Stattgabe der gegenständlichen Berufung verwöhren würde.

VI. Liebhaberei

Eine Vermietung und Verpachtung ist für ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Zwecke nicht anzuerkennen, wenn eine Planrechnung die Voraussetzungen für die Liebhaberei im Sinne der Liebhabereivermutung gem. Liebhaberei-VO, BGB11993/33 erfüllt. Dabei ist im Bereich der Einkommensteuer gem. § 2 Abs. 3 Liebhaberei-VO von einer Liebhaberei auszugehen, wenn in einem Beobachtungszeitraum von max. 25 Jahren kein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden kann. Wie bereits ausgeführt, werden die Investitionskosten durch die Mieteinnahmen bereits nach einem Zeitraum von knapp über 12 Jahren gedeckt. Würde man die Indexanpassung des Mietzinses berücksichtigen, so würde sich diese Zeitspanne verkürzen. In diesem Zusammenhang ist jedoch auszuführen, dass die Vermietung von Fr. Mag. D C bereits ab dem 1. Kalenderjahr durch die Nichtberücksichtigung der gänzlichen Anschaffungskosten, sondern nur durch den Ansatz der Abschreibung in Höhe von 1,5% p.a., in einem steuerpflichtigen Überschuss resultiert. Aus den dargelegten Gründen kann daher die berufungsgegenständliche Vermietung für ertragsteuerliche Zwecke nicht unter der Liebhaberei-VO subsumiert werden.

Aus umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten ist eine Liebhaberei im Bereich der Vermietung und Verpachtung immer dann gegeben, wenn die abzuführende Umsatzsteuer, die geltend gemachten Vorsteuern nicht übersteigen. Wie bereits ausgeführt, werden die abzuführenden Umsatzsteuern die für die Investition geltend gemachten Vorsteuern im angenommenen Vermietungszeitraum deutlich überschreiten. Eine Liebhabereivermutung im Bereich der Umsatzsteuer ist daher auch nicht zulässig.

VII. Mangelnde Fremdüblichkeit

Im Einklang mit den Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 1127ff sind Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen - auch im Bereich der Vermietung und Verpachtung (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221) - einer gesonderten Überprüfung zuzuführen, um zu vermeiden, dass Abgabenpflichtige ihr steuerpflichtiges Einkommen auf mehrere Familienmitglieder verteilen und dadurch ihr Abgabenaufkommen (zB Ausnutzung des progressiven Einkommensteuertarifs) reduzieren. Dass diese Grundvoraussetzung im Falle der Vermietung und Verpachtung von Fr. Mag. D C nicht gegeben ist, wurde bereits ausgeführt, da die unmittelbare Geltendmachung der Aufwendungen auf der Ebene vom Mieter, Hrn. Dr. E C, zu einer geringeren Abgabenbelastung führen würde.

1 . Grundstücksschenkung

Von Seiten der Finanzverwaltung wurde im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung kritisiert, dass die Grundstücksschenkung zwischen fremden Dritten nicht vorgenommen worden wäre, und daher einem Fremdvergleich nicht standhält. Diesbezüglich ist anzumerken, dass das Ehepaar C bereits vor dem Erwerb und der Errichtung der Immobilie ADr_1 eine gemeinsame Immobilie besessen hat und daher die Neuinvestition (Erwerb und Errichtung der Immobilie) auch unter den gleichen Parametern erfolgen soll. Aus diesem Grund hat Fr. Mag. D C einen Teil der neuen Immobilie erworben und errichtet und einen Teil Hr. Dr. E C. Eine genaue Aufteilung der neuen Immobilie war deshalb möglich, da im neuen Investitionsobjekt ein parifiziertes Eigentum gegeben ist. Der alleinige unentgeltliche Erwerb durch Hrn. Dr. E C und der daran anschließende anteilige unentgeltliche Erwerb durch Fr. Mag. D C war einerseits familiär bedingt (Schenkung von der Mutter von Hrn. Dr. C) und andererseits deshalb notwendig, da Fr. Mag. D C erst nach der Immobilienveräußerung Adresse2 über die notwendige Liquidität für den Erwerb/Errichtung verfügte. Ein anderer Lösungsansatz wäre dahingehend möglich gewesen, dass Hr. Dr. E C, Fr. Mag. D C für den Liegenschaftserwerb ein Darlehen gewährt und Fr. Mag. D C dieses Darlehen mit den Erlösen aus der Veräußerung der Liegenschaft Adresse2 getilgt hätte. Das wirtschaftliche Ergebnis wäre jedenfalls das gleiche gewesen.

Den Ausführungen der Außenprüfung, dass diese Vorgangsweise einem Fremdvergleich nicht standhält, ist gänzlich nicht zu folgen. Wäre das Ehepaar C nicht verheiratet, sondern würde es sich dabei um zwei unabhängige Immobilieninvestoren handeln, so wäre wohl auch davon auszugehen, dass der Erlös aus einem gemeinsamen Immobilieninvestment auch wieder in ein neues Investitionsobjekt investiert werden würde. Sollte dabei ein Investor die Möglichkeit haben ein Grundstück zu erwerben und zugleich der andere Investitionspartner aufgrund der zeitlichen Ausgestaltung - Reinvestition vor Veräußerung der bereits vorhandenen Immobilie - einen Liquiditätsengpass haben, so würden wohl auch diese beiden Investoren - die als fremde Dritte zu betrachten sind - die von der Familie C gewählte Gestaltung realisieren. Ob dabei der in Liquiditätsnöten befindliche Investor den Immobilienanteil geschenkt erhält und dafür einen wesentlichen Teil des Gebäudes errichtet oder von seinem Partner ein Darlehen erhält, ist im vorliegenden Fall unbedeutlich (vgl. dazu auch: VwGH 25.10.1994, 94/14/0067).

2. Mietvertrag –Publizitätswirkung

Wie bereits mehrmals in dieser Berufung ausgeführt, hat Fr. Mag. D C mit Hrn. Dr. E C für die berufungsgegenständliche Immobilie einen Mietvertrag abgeschlossen, der alle Voraussetzungen für die Anerkennung als fremdüblicher Mietvertrag beinhaltet (obwohl auch

bei innerfamiliären Mietverträgen die Schriftform nicht uneingeschränkt gefordert werden kann: VwGH 16.4.1991, 90/14/0043). Der von den EStR 2000 (Rz 1132ff) geforderten Publizität wird durch das vorliegende und dieser Berufung beigelegte Angebot auf Abschluss eines Mietvertrages voll umfänglich genüge getan. Dieses Angebot auf Abschluss eines Mietvertrages, das von Hrn. Dr. E C bereits vor Eröffnung der Ordination am 1. April 2009 angenommen wurde, beinhaltet alle notwendigen Bestandteile eines Mietvertrages und ist uneingeschränkt als fremd üblich zu betrachten (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186). Eine Rechtfertigung der Nicht-Anerkennung des Mietverhältnisses aufgrund einer mangelnden Schriftlichkeit (zB VwGH 14.9.1977, 0027,0162/77) kann daher im vorliegenden Fall auch nicht ins Treffen gebracht werden.

Wie bereits ausgeführt, ist der vereinbarte und indexgesicherte Mietzins von 9,50 €/m² für die Lage der Immobilie und deren Ausstattung jedenfalls als fremd üblich zu betrachten. Somit entspricht der Mietzins auch jenem, der in der Vergangenheit und in der Zukunft in dieser Lage erzielt werden kann (VwGH 27.6.1989, 88/14/0131, 0132). Diesbezüglich gilt es auch auszuführen, dass bei der Berechnung des Mietzinsen auch die - wie bereits weiter oben detailliert ausgeführt – Amortisation des eingesetzten Kapitals und die angemessene Verzinsung berücksichtigt wurde (VwGH 8.11.1988, 87/14/0197). Auch die im Angebot auf Abschluss eines Mietvertrages vereinbarten Modalitäten bezüglich Betriebskostenweiterverrechnung, Kündigung, Instandhaltung, Unter Vermietung, Kündigung, etc. finden sich üblicherweise in gleicher oder ähnlicher Form in Mietverträgen zwischen fremden Dritten, weshalb auch diesfalls die Fremd üblichkeit gegeben ist (VwGH 113.12.1988, 85/13/0041; EStR 2000, Rz 1139).

3. Finanzierung

Von der Außenprüfung wurde im Zusammenhang mit der Finanzierung der Investitionen von Fr. Mag. D C auch vorgebracht bzw. als Indikator für die mangelnde Fremd üblichkeit betrachtet, dass Hr. Dr. E C einen Teil dieser Investitionen durch die Überweisung des Betrages von 80.000,00 € finanziert hat. Diesbezüglich ist vorweg auszuführen, dass ich bereits in meinem Schreiben vom 5. März 2009 an das Finanzamt Kirchdorf, Perg, B (zH Hrn. Prüfer) ausgeführt habe, dass die Zahlung von Hrn. Dr. E C nicht für die Finanzierung der Investitionen von Fr. Mag. D C durchgeführt wurde. Vielmehr gelang dieser Betrag von Hrn. Dr. E C zugunsten von Fr. Mag. D C deshalb zur Überweisung, da der aushaftende und Fr. Mag. D C noch zustehende Veräußerungserlös in Höhe von EUR 80.000,00 aus der Veräußerung der Liegenschaft Adresse2 (irrtümlicherweise) Hrn. Dr. E C überwiesen wurde. Die Außenprüfung ist daher offensichtlich bei der Würdigung der Fremd üblichkeit zumindest in diesem Zusammenhang von einem falschen Sachverhalt ausgegangen.

Unter Berücksichtigung der in Punkt II. dargestellten Zusammensetzung der Finanzierung und der Ausführungen im Vorabsatz ist von einer Finanzierung der Immobilie auszugehen, die uneingeschränkt als fremd üblich zu betrachten ist. Die zur Nicht-Anerkennung der Vermietung und Verpachtung führende Gewährung von Geldgeschenken zur Finanzierung einer zu vermieter Immobilie durch den künftigen Mieter ist daher auch im vorliegenden Fall nicht gegeben (51. USt-Protokoll über den Salzburger Steuerdialog 2008). Des Weiteren wird der Mietzins vom Mieter fremd üblich monatlich im Voraus bezahlt, so dass auch diesfalls eine wesentliche Stundung des Mietzinses auch nicht gegeben ist (VwGH 27.5.1987, 84/13/0221, VwGH 16.2.1988, 87/14/0036).

4. Abschließende rechtliche Würdigung

Den in dieser Berufung angeführten Argumenten kann entnommen werden, dass Fr. Mag. D C die zur Diskussion stehende Immobilie zu fremd üblichen Konditionen erworben und errichtet hat. Auch die Finanzierung der Immobilie erfolgte zu fremd üblichen Konditionen bzw. mit fremd üblicher Ausgestaltung. Der Mietvertrag liegt in Form eines angenommenen Angebotes vor, wobei zu den Bestimmungen des Mietvertrages auszuführen ist, dass die vereinbarten

Konditionen jenen entsprechen, die derzeit unter fremden Dritten vereinbart werden. Aus umsatz- und ertragsteuerlicher Sicht gilt es auszuführen, dass Fr. Mag. D C jeweils einen Überschuss erwirtschaften wird. Dazu gilt es abermals festzuhalten, dass die vorliegende Vermietung der Ordinationsräumlichkeiten nicht zu einer Abgabenvermeidung innerhalb der Familie C führt, sondern vielmehr zu einem Mehraufkommen zugunsten der Finanzverwaltung.

Abschließend sei an dieser Stelle auch erwähnt, dass sich, im Falle einer ablehnenden Berufung, die Ordinationsräumlichkeiten im uneingeschränkten wirtschaftlichen Eigentum von Hrn. Dr. C befinden würden und daher auch als Betriebsvermögen auszuweisen wären. Dies hätte zur Konsequenz, dass zwar Hr. Dr. E C keine Mietzinszahlungen absetzen könnte, zugleich kämen aber die erhöhten Betriebsausgaben (erhöhte Abschreibung, Reparatur/Instandhaltung, Fremdkapitalkosten, etc.) zum Ansatz."

Dieser Berufung wurden folgende Beilagen angeschlossen:

./1 Grundbuchsauszug Adr_2_ (zum Nachweis des Eigentümeranteils von jeweils 50 % für die Ehegatten C)

./2 Grundbuchsauszug Adresse_1 (betreffend Nachweis der im Pkt I. 2 der Berufung angeführten prozentuellen Eigentumsverhältnisse)

./3 Übergabsvertrag vom 7.2.2005 (abgeschlossen zwischen dem Gatten der Bw und dessen Mutter betreffend das Grundstück im Ausmaß von 692 m²)

./4 Urkunde über Schenkungsvertrag und Wohnungseigentumsvereinbarung (abgeschlossen zwischen den Ehegatten C)

./5 Anbot auf Abschluss eines Mietvertrages

./6 Darstellung der Finanzierung

./7 Berechnungen Einkommen-/Umsatzsteuer

5. Einkommensteuer 2008

5.1 Am 10. Mai 2010 erließ das FA auch den **Einkommensteuerbescheid 2008**, ohne das behauptete Mietverhältnis zu berücksichtigen. Als Begründung wurde angegeben:

"Das Mietverhältnis betreffend die Vermietung der Ordination an Ihren Gatten wird mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt. Auf die Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer vom 13.3.2009 wird verwiesen."

5.2 Auch gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben und hinsichtlich der Begründung auf die am 8. Mai 2009 eingebrachte Berufung gegen Umsatzsteuer 2007 und 2008 verwiesen.

6. Umsatzsteuer 2009

6.1 Mit **Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2009**, eingereicht beim FA am 6. Mai 2010, machte die Bw Vorsteuern aus Gebäudeerrichtung iHv. 10.138,50 € geltend.

6.2 Mit Bescheid vom 10. Mai 2010 setzte das FA die **Umsatzsteuer 2009** vorläufig mit 0,00 € fest, mit oben angeführter Begründung betreffend Einkommensteuer 2008.

6.3 Zur Begründung der gegen diesen Bescheid erhobenen **Berufung** verwies die Bw. wiederum auf die am 8. Mai 2009 eingebrachte Berufung gegen Umsatzsteuer 2007 und 2008.

7. Mit am 6. Juli 2009 beim UFS eingelangtem **Vorlagebericht** legte das FA die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008, mit am 17. Juni 2010 beim UFS eingelangtem Vorlagebericht die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2009 und Einkommensteuer 2008, jeweils ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor. Auch die Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 9. April 2009 wurde nach Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vom 13. Mai 2009 mit am 27. Juli 2009 eingelangtem Vorlagebericht zur Entscheidung vorgelegt.

8. Am 2. September 2011 reichte der Bw beim FA eine **Ergänzung der Berufung** vom 30.4.2009 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 ein (Schreiben vom 25. August 2011).

8.1 Diese Eingabe folgenden Inhalts langte am 1. Dezember 2011 ohne Stellungnahme seitens des FA beim UFS ein:

Unter Verweis auf die ständige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes sei ein bloßes Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis nicht ausreichend, um eine steuerliche oder sozialversicherungsrechtliche Schlechterstellung sachlich zu begründen.

"Eine gleichartige Judikaturlinie vertritt das deutsche Bundesverfassungsgericht - zur vergleichbaren Rechtslage in Deutschland -, wonach es verfassungswidrig ist, allein aus dem Umstand der Verehelichung eine widerlegbare Vermutung von gleichgerichteten wirtschaftlichen Interessen zwischen beiden Ehegatten zu ziehen. Es ist daher unzulässig, Ehegatten im Vergleich zu Ledigen allein deshalb schlechter zu stellen, weil sie verheiratet sind. An diesem Punkt kann bereits festgehalten werden, dass das Angehörigenverhältnis kein sachlich gerechtfertigter Grund ist, Verträge steuerlich nicht anzuerkennen bzw. die Vertragsfreiheit auf das zwischen fremden Dritten Übliche einzuschränken; womit es bereits aus verfassungsrechtlichen Gründen erforderlich ist, die Vertragsfreiheit zwischen nahen Angehörigen gleich zu beachten wie zwischen fremden Dritten."

Zu keinem anderen Ergebnis führt auch die Anwendung der Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO. Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs 1 BAO versteht die st Rsp des VwGH eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Dabei ist zu beachten, dass die statistische Häufigkeit des Vorkommens einer bestimmten zivilrechtlichen Gestaltung im Wirtschaftsleben allein für die Beurteilung dieser Gestaltung als Missbrauch im Sinne des

§ 22 BAO kein entscheidender Parameter ist, da maßgebliches Kriterium für den Missbrauch gem § 22 BAO ausschließlich die rechtliche Angemessenheit ist."

Darüber hinaus verwies die Bw auf die Einwirkung des Europarechts auf das Steuerrecht.

Dazu zitierte sie unter anderem das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.3.2011, 2008/15/0115 und die darin zitierte Rechtsprechung des EUGH, wie z.B die Urteile "Weald leasing ltd" vom 22.12.2010, Rs C-103/09 und "Halifax" vom 21.2.2006, Rs C-255/02.

Unter Bezugnahme auf diese Rechtsprechung des EuGH bzw. des VwGH sei es zwingend erforderlich, im Bescheid Feststellungen darüber zu treffen, welchen konkreten Steuervorteil die gewählte Gestaltung im Ergebnis haben solle. Ein bloßer Hinweis auf die geltend gemachten Vorsteuerbeträge sei nicht ausreichend. Es seien jedenfalls auch Feststellungen über die beim Steuerpflichtigen - während der Vermietungszeit - angefallenen Umsatzsteuerbeträge erforderlich, um den Steuervorteil im konkreten Fall quantifizieren zu können.

Abschließend sei daher festzuhalten, dass bereits aus europarechtlichen und verfassungsrechtlichen Gründen eine Gleichbehandlung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen und fremden Dritten geboten ist, wenn beide Vertragsformen in der Praxis auch "gelebt" werden.

Darüber hinaus könne derzeit die Norm des § 22 BAO überhaupt nicht zur Anwendung gelangen, da insbesondere die vom EuGH entwickelten und vom VwGH übernommenen Feststellungen noch nicht getroffen worden seien.

II. Verfahren vor dem UFS

1. Mit Schreiben vom 8. März 2013 ersuchte der UFS das FA, folgende ergänzende Ermittlungen zum Sachverhalt durchzuführen, wobei angemerkt wurde, dass es aus Sicht des UFS zweckmäßig erschiene, den vormals zuständigen Außenprüfer mit den Erhebungen zu betrauen:

1.1 Text des Schreibens an das FA:

"In einer Ergänzung zur Berufungsschrift (Schreiben vom 25. August 2011) weist der (vormalige) steuerliche Vertreter auf die mittlerweile ergangene Judikatur hin:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 31.03.2011, 2008/15/0115 betreffend eine OG (Röntgenarzt 85% und Gattin), welche ein Ultraschallgerät und eine Entwicklungsmaschine kauft und diese Geräte als Einheit in der Folge an den Röntgenarzt vermietet, ua fest gehalten:

*"Wie der EuGH im Urteil vom 27. Jänner 2000, C-23/98, **Heerma**, ÖStZB 2000/393, Rn 19, ausgesprochen hat, stellt die Vermietung eines körperlichen Gegenstandes (für eine betriebliche Verwendung) eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 2 der Sechsten*

Richtlinie 77/388/EWG dar, welche die Eigenschaft als Steuerpflichtiger (Unternehmer) begründen kann.

Im Urteil vom 22. Dezember 2010, C-103/09, **Weald Leasing**, hat der EuGH in Rn 29ff ausgesprochen, die Feststellung einer die Mehrwertsteuer betreffenden missbräuchlichen Praxis, welche der Geltendmachung von Vorsteuer entgegenstehe, habe das Zusammentreffen zweier Bedingungen zur Voraussetzung:

Zum einen müssten die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen **Steuervorteil** zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufe (Hinweis auf die Urteile des EuGH vom 21. Februar 2006, C-255/02, **Halifax**, ÖStZB 2006/544, Rn 74, und vom 21. Februar 2008, C-425/06, **Part Service**, ÖStZB 2009/257, Rn 42).

Zum anderen müsse aus objektiven Anhaltspunkten ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werde. Das Missbrauchsverbot sei nämlich nicht relevant, wenn die fraglichen Umsätze eine **andere Erklärung** haben könnten als nur die Erlangung von Steuervorteilen (Hinweise auf die Urteile **Halifax**, Rn 75, und **Part Service**, Rn 42).

Im Einklang damit wird im Sinne der Terminologie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. **Erkenntnis vom 20. Mai 2010, 2006/15/0005**) als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung - vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Ziels - ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können **beachtliche außersteuerliche Gründe** für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen.

Das Urteil des EuGH **Weald Leasing** betrifft eine Gestaltung, **bei welcher einem (wegen unecht steuerbefreiter Umsätze) nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer eine Vermietungsgesellschaft vorgeschaltet wird**, um ihm die Anlagegüter steuerpflichtig zu vermieten. Der EuGH schreibt in Rn 31ff, aus der Vorlageentscheidung gehe hervor, dass mit den Vermietungs- bzw. Leasingumsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werde, nämlich die Entrichtung der auf die fraglichen Erwerbe entfallenden Mehrwertsteuer zu staffeln und so die Steuerschuld aufzuschieben. Um auf eine missbräuchliche Praxis zu schließen, sei jedoch darüber hinaus erforderlich, dass dieser Steuervorteil trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufe.

Sodann verweist der EuGH darauf, dass **Vermietungs- bzw. Leasingumsätze in den Anwendungsbereich des Sechsten Richtlinie fallen** und der damit verbundene Vorsteuerabzug nicht schon an sich einen Steuervorteil darstellen könne, dessen Gewährung dem mit den einschlägigen Bestimmungen dieser Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderlaufe. Nicht zu beanstanden sei der durch Vermietung bzw. Leasing erzielte Steuervorteil einer "gestaffelten Entrichtung" der Steuerschuld (im Vergleich zum von vornherein nicht gegebenen Vorsteuerabzug beim Erwerb durch den unecht befreiten Unternehmer). Außerdem führe der Rückgriff auf einen Vermietungs- bzw. Leasingumsatz in Bezug auf einen Gegenstand nicht an sich schon dazu, dass der auf diesen Umsatz entfallende Mehrwertsteuerbetrag (insgesamt) geringer wäre als der, der im Fall des Erwerbs dieses Gegenstands entrichtet worden wäre.

In Rn 39 setzt der EuGH dann fort: "Daher wird das vorlegende Gericht zum einen **prüfen** müssen, ob die Vertragsbedingungen für die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Leasingumsätze gegen die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des nationalen Rechts

zu deren Umsetzung verstößen. Dies wäre insbesondere in Bezug auf die Festsetzung der **Miethöhe** der Fall, wenn sich erweisen sollte, dass diese außergewöhnlich niedrig ist und nicht der wirtschaftlichen Realität entspricht." Zum anderen werde das vorlegende Gericht die **Zwischenschaltung der Vermietungsgesellschaft** prüfen müssen.

Zum zweiten der oben genannten Kriterium einer missbräuchlichen Gestaltung, dem zufolge mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werden muss, führt der EuGH im Urteil vom 21. Februar 2006, C-255/02, **Halifax**, in Rn 81 aus, "dass es Sache des nationalen Gerichts ist, **den tatsächlichen Inhalt und die wirkliche Bedeutung der fraglichen Umsätze festzustellen**. Dabei kann es den rein willkürlichen Charakter dieser Umsätze sowie die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern berücksichtigen, die in den Steuersparplan einbezogen sind". Auch im Urteil **Part Service** führt der EuGH zu diesem Kriterium aus (Rn 62), **das nationale Gericht könne bei der von ihm vorzunehmenden Würdigung den rein künstlichen Charakter von Umsätzen sowie die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern berücksichtigen, "da solche Umstände zeigen, dass im Wesentlichen die Erlangung eines Steuervorteils angestrebt wurde"**.

Im gegenständlichen Fall ist entscheidend, dass dem angefochtenen Bescheid bereits Feststellungen darüber fehlen, **welchen konkreten Steuervorteil** (auf dem Gebiet der Umsatzsteuer) die gewählte Gestaltung im Ergebnis haben soll. Der Bescheid enthält zwar Hinweise auf die Höhe der geltend gemachten Vorsteuer, es mangelt aber an Feststellungen über die bei der Beschwerdeführerin (während der Vermietungszeit) angefallene Umsatzsteuer. **Ohne Feststellungen über den Steuervorteil ist die Beurteilung einer Gestaltung als missbräuchlich von vornherein ausgeschlossen.**

Die belangte Behörde versucht den angefochtenen Bescheid allerdings auch darauf zu stützen, dass die Mietvereinbarung nicht den Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von **Verträgen zwischen nahen Angehörigen** entspreche, weil es an der Fremdüblichkeit fehle.

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - **Beweiswürdigung** und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom **29. September 2010, 2007/13/0054**).

Im gegebenen Zusammenhang stellt der angefochtene Bescheid in den Mittelpunkt der Überlegungen die Feststellung, es treffe gar nicht zu, dass das Handeln der Beschwerdeführerin vom von ihr behaupteten Geschäftskonzept getragen sei, eine größere Zahl von medizinisch-technischen Geräten zum Zwecke der Vermietung einzukaufen und im Hinblick auf diese große Zahl günstige Einkaufskonditionen zu lukrieren. Es gebe in Wahrheit nur den einen Vermietungsvorgang mit dem Mieter Dr. K (und abgesondert davon, mehrere Jahre später, die Vermietung eines gebrauchten Gegenstandes zu einem geringfügigen Mietentgelt). Ein Plan, weitere Vermietungsgeschäfte anzubahnen, habe sich nicht feststellen lassen.

Diesen Ausführungen des angefochtenen Bescheides ist entgegen zu halten, dass es für die Frage der Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin auf das dargestellte Geschäftskonzept nicht entscheidend ankommt. **Selbst die Vermietung eines einzelnen Gegenstandes kann nämlich geeignet sein, die Unternehmereigenschaft zu begründen.**"

1. Das FA wird daher ersucht, unter Berücksichtigung der in der angeführten Judikatur aufgezeigten Grundsätze insbesondere folgende Fragen zu klären:

- a) Ist die Miethöhe angemessen und entspricht sie der wirtschaftlichen Realität des Zeitpunktes und Ortes? Um Darstellung an Hand von Vergleichsfällen wird ersucht.
- b) Ist im gegenständlichen Fall von einem rein willkürlichen Charakter der Umsätze auszugehen? Wenn ja, bitte um eingehende Begründung.
- c) Welcher konkrete Steuervorteil konnte nach Ansicht des FA im gegenständlichen Fall erzielt werden? Gibt es insbesondere konkrete Anhaltspunkte dafür, dass die Vorschaltung der Bw. als Vermieterin nur den Zweck hatte, jene Steuervorteile zu lukrieren, die die Neuregelung des § 6 Abs 2 UStG 1994 (1. Stabilitätsgesetz 2012) nunmehr versagt. Hierzu findet sich in den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage Folgendes (1680 der Beilagen XXIV. GP):

"Errichtet ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer ein Betriebsgebäude, steht ihm für die Errichtungskosten kein Vorsteuerabzug zu. Bisher konnte durch die Vorschaltung einer Errichtungsgesellschaft, die das Gebäude zehn Jahre steuerpflichtig an diesen Unternehmer vermietete, für die gesamten Errichtungskosten der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Durch die Möglichkeit der Rückoption zur Steuerbefreiung konnte die Errichtungsgesellschaft nach zehn Jahren das Gebäude unecht steuerbefreit vermieten oder verkaufen, ohne dass es einer Berichtigung des zunächst geltend gemachten Vorsteuerabzugs bedurfte. Dadurch wurde regelmäßig nur ein Teil des Vorsteuerabzugs aus den Errichtungskosten durch die zehnjährige steuerpflichtige Vermietung ausgeglichen. Diese Fälle widersprechen im Ergebnis dem unionsrechtlich vorgegebenen Grundsatz, dass weder Privatpersonen noch unecht befreiten Unternehmern ein Vorsteuerabzug zusteht."

2. Das FA wird weiters ersucht, zu den in folgenden Eingaben bzw. Schriftsätzen vorgebrachten Argumenten bzw. Einwendungen des steuerlichen Vertreters Stellung zu nehmen:

- a) **Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 1. März 2009** als Antwort auf die Mailnachricht des Prüfers an den steuerlichen Vertreter vom 16. Februar 2009
- b) **Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 5. März 2009** als Antwort auf die Mailnachricht des Prüfers an den steuerlichen Vertreter vom 3. März 2009.
- c) **Berufung** vom 30. April 2009
- d) **Ergänzung der Berufung** (Schreiben vom 25. August 2011)

3. Schließlich wird das FA ersucht, der Bw. den wie folgt zusammengefassten Sachverhalt zur Kenntnis zu bringen und sie um Beantwortung folgender Fragen zu ersuchen (bitte um nachweisliche Aushändigung des Sachverhalts und der Fragestellungen):

I. Sachverhalt

Den vorliegenden Steuerakten des Finanzamtes (inklusive Arbeitsbogen des Prüfers) ist folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Die Berufungswerberin (Bw) machte erstmals mit am 15. Oktober 2008 beim Finanzamt eingereichter Umsatzsteuererklärung 2007 Vorsteuern (iHv. 913,68 €) aus der Vermietung von Ordinationsräumlichkeiten für die Zahnarztpraxis des Gatten geltend. Gleichzeitig gab der steuerliche Vertreter der Bw. schriftlich die näheren Umstände betreffend die Vermietung der Ordination bekannt (Schreiben vom 14. Oktober 2008). Diesem Schreiben wurde ein Nutzwertgutachten vom 5. August 2008 zur Begründung von Wohnungseigentum iSd WEG 2002 beigeschlossen.

Die beiden Ehegatten waren seit dem Jahr 1995 Hälfteneigentümer eines Eigenheimes in der Adresse_2, welches sie mit Kaufvertrag vom 27. März 2008 um ein Gesamtentgelt iHv. 480.000,00 € veräußerten.

Mit Übergabevertrag vom 27. Februar 2005 wurde dem Gatten der Bw. von dessen Mutter unter anderem das Grundstück EZ 9999 im Ausmaß von 692 m², Grundbuch xyz, unentgeltlich übertragen.

Ab September 2007 begann **die Bw.**, auf der Liegenschaft ihres Gatten (EZ 9999, Grundbuch xyz im Ausmaß von 692 m²) ein Gebäude zu errichten. Jedenfalls wurden nach den Feststellungen des Prüfers **sämtliche Rechnungen auf die Bw. ausgestellt**. So bezahlte die Bw. ab 21. September 2007 Rechnungen für den Entwurf des Einreichplanes, den Netzzutritt (Energie AG), die Baubewilligung; bspw. am 29. Februar 2008 bereits die erste Baumeisterrechnung iHv. 90.725,75 €; etc.

Andererseits führt die Berufung aus, auf dem oben genannten Grundstück sollten **die Ehegatten gemeinsam** eine neue Immobilie, und zwar erst nach der Immobilienveräußerung Adr_2_ (Kaufvertrag vom 27. März 2008), errichten. Eine sofortige Übertragung des Grundstückes (Nr. 9999_) an die Bw. sei unter anderem nicht gewollt gewesen, weil sie zu diesem Zeitpunkt (27. Februar 2005) auch nicht über die notwendige Liquidität für den Erwerb/Errichtung verfügt (siehe Punkt I. 2. und Punkt VII. 1. der Berufung).

Auch im Notariatsakt vom 24. September 2008 ist davon die Rede, dass **die Ehegatten gemeinsam** seit Dezember 2007 das Gebäude errichtet hätten. Wörtlich wird hierzu in Punkt 1.2 und 1.3 festgehalten:

"1.2 Von Mag. D und Dr. E C wurde im Monat Dezember 2007 auf Grundlage des Einreichplanes vom September 2007 des Architekten, samt Austauschplan vom 13.6.2008 (dreizehnter Juni zweitausendacht) mit, der Errichtung einer gemischt nutzbaren Baulichkeit, insbesondere für Wohnungen und Arztordination samt Carport und PKW Abstellplätzen begonnen. Diese Baulichkeit befindet sich derzeit im Stadium der kompletten Fertigstellung (einschließlich Inneneinrichtung). Zwischen den Vertragsparteien wurde vereinbart, dass die Errichtung, die Finanzierung und das Eigentum an Grund und Boden sowie an den Baulichkeiten wie folgt aufgeteilt wird:

Mag. D C alleine:

- Ordinationseinheit Kellergeschoß von ca. 135 m² Nutzfläche
- Wohneinheit Erdgeschoß von ca. 72 m² Nutzfläche
- 4 PKW-Stellplätze im Freien von ca. 52 m² Nutzfläche

D und Dr. E C gemeinsam:

- Wohnung Obergeschoß, Stiegenhaus und Kellerräumlichkeiten von ca. 152 m²
- Carport von ca. 41 m² Nutzfläche

1.3 Bereits vor Baubeginn haben die Vertragsparteien vereinbart, dass nach entsprechendem Baufortschritt und endgültiger Fixierung aller Räumlichkeiten und Freiflächen in der Natur von ihnen ein Parifizierungsgutachten beauftragt wird und sofort nach Vorliegen desselben in Anpassung der tatsächlichen Gegebenheiten Dr. E C die entsprechenden Anteile an der Liegenschaft, auch zum Zwecke der sachenrechtlichen Sicherstellung für seine Ehegattin, an diese übertragen wird und hinsichtlich der vorgenannten Einheiten gleichzeitig Wohnungseigentum begründet wird."

Auch in der Berufung vom 30. April 2009 wird festgehalten, dass von Anfang an Einvernehmen darüber herrschte, dass die Ehegatten jeweils einen Teil des Gebäudes errichten werden. Weiters habe die Bw. mit ihrem Gatten ab 1. April 2009 einen Mietvertrag abzuschließen, damit dieser die sich im Eigentum der Bw. befindlichen Räumlichkeiten auch für seine Ordination nutzen könne. Der Gatte der Bw. sei im Jahr 1959 geboren worden und

wolle die Ordination bis zum 65. Lebensjahr nutzen. Hinsichtlich der Planung bzw. Errichtung des neuen Gebäudes gab die Bw. in der Berufung bekannt:

"Die Einreichplanung für das zu errichtende Gebäude ist datiert mit 29. September 2007, wobei das Gebäude mehrmals umgeplant wurde und somit ein endgültiger Einreichplan mit 13. Juni 2008 vorgelegen ist. Zu Verzögerungen im Bereich der Planung sowie der Grundstücksübertragung ist es unter anderem deshalb gekommen, da Hr. Dr. E C mit Ende 2007 eine Operation über sich ergehen lassen musste, und diese neben einer Betriebsunterbrechung auch in der diesbezüglichen zeitlichen Verzögerung resultierte. Es herrschte jedoch von Anfang an Einvernehmen zwischen dem Ehepaar Dr. C dahingehend, dass beide einen Teil des Gebäudes errichten werden. Dies ergibt sich auch schon aus den seinerzeitigen Eigentumsverhältnissen bei der Immobilie Adresse_2 . "

Dem gegenüber ist als Auftraggeber des Nutzwertgutachtens, mit welchem die Nutzwerte für 9 Einheiten **im bestehenden Objekt** auf dem Grundstück Nr. 9999_ der Ehegatte der Bw. allein aufgetreten.

Im Rahmen einer ab 13. Februar 2009 bei der Bw. durchgeführten Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis September 2008 stellte sich der Prüfer auf den Standpunkt, dass die Vermietung und Verpachtung der Ordinationsräume durch die Bw an ihren Gatten mangels Fremdüblichkeit umsatzsteuerlich nicht anzuerkennen sei und versagte daher auch den geltend gemachten Vorsteuerabzug gem § 12 UStG.

In der Niederschrift vom 13. März 2009 über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis September 2008 hießt der Prüfer mit Hinweis auf die zwingend vorzunehmende Prüfung hinsichtlich der Fremdüblichkeit von Verträgen zwischen nahen Angehörigen fest:

"Die Ehegatten C haben 2007 begonnen, auf einem Hrn. Dr. C allein gehörigem Grundstück ein Wohn- und Geschäftsgebäude(Ordination) zu errichten bzw. errichten zu lassen. Im Stadium der Fertigstellung (September 2008) wurde ein Notariatsakt abgefasst, wodurch Fr. Mag. C ein Großteil des Grundstückes geschenkt wurde. Durch einen Wohnungseigentumsvertrag erfolgte die Aufteilung des Objektes im Verhältnis von 779/954-tel Anteile zu 175/954-tel Anteile.

Dabei wurde u.a. der auf die Ordination entfallende Gebäudeteil zu 100% Fr. Mag. C zugeordnet. Die Abgabenbehörde ist der Meinung, dass diese Vertragsgestaltungen nur wegen des persönlichen Naheverhältnisses der Vertragspartner ermöglicht wurden und wegen fehlender Fremdüblichkeit für steuerliche Zwecke nicht anzuerkennen sind.

Es liegt daher kein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis zwischen den Ehegatten C vor und die für den Prüfungszeitraum geltend gemachten Vorsteuerbeträge können nicht anerkannt werden."

Im Arbeitsbogen des Prüfers befinden sich unter anderem folgende Unterlagen:

- Grundbuchsatz auszug betreffend EZ 9999 , Grundbuch xyz (Abfragedatum: 10. Februar 2009)
- Grundbuchsatz auszug EZ 123, Grundbuch xyz ("Verzeichnis der gelöschten Eintragungen"; Abfragedatum: 18. Februar 2009) betreffend Nachweis des Eigentumsanteils der Bw (50%) am bisherigen Wohnsitz in Adresse_2 .
- Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 1. März 2009 (Erläuterung einer Fehlbuchung; Berichtigung der USt-Voranmeldungen für das 3. und 4. Vierteljahr 2008) samt entsprechend berichtigter Voranmeldungen
- Weiteres Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 1. März 2009 (Erläuterungen betreffend Prognoseberechnung über die Vermietung und diverser offener Fragen des Prüfers)

- *Mietvertrag betreffend Ordinationsräumlichkeiten (Vermietung Bw. an deren Gatten ab 1. März 2009)*
- *Notariatsakt vom 24. September 2008 (Schenkungsvertrag und Wohnungseigentumsvereinbarung zwischen der Bw. und deren Gatten)*
- *Aufgliederung der Baurechnungen (2007 und 2008)*
- *Mailnachricht des Prüfers an den steuerlichen Vertreter vom 3. März 2009*
- *Antwortschreiben des steuerlichen Vertreters vom 5. März 2009*
- *Telefax des steuerlichen Vertreters vom 12. März 2009 (Aktennotiz betreffend per 9. März 2009 durchgeföhrter Korrekturbuchungen auf diversen Konten)*

II. Ergänzende Fragen

Angesichts teilweise widersprüchlich erscheinender Angaben zum Sachverhalt und verbleibender Unklarheiten werden Sie ersucht, folgende Fragen zu beantworten und geeignete Beweismittel vorzulegen:

- 1) *Wer war bis zur Erstellung des Notariatsakts am 24. September 2008 (Schenkung von 779/954-tel Anteilen am Grundstück sowie Begründung von Wohnungseigentum) Errichter bzw. Errichterin des Gebäudes?*
- 2) *Wer ist nach außen hin als Bauwerber bzw. Bauwerberin aufgetreten? Um Vorlage geeigneter Beweismittel (Baupläne, Rechnungen, Bescheide der Baubehörde, Schriftverkehr etc.) wird ersucht.*
- 3) *Wie oft und aus welchen Gründen erfolgten Planänderungen bis zur Erstellung des endgültigen Einreichplans im Juni 2008? Um Bekanntgabe der jeweiligen Details und Vorlage der jeweils gültigen Planversionen wird ersucht (z. B.: Einreichplan vom September 2007, Austauschplanung vom 13. Juni 2008,)*
- 4) *In welchem Zeitraum war die Ordination des Gatten auf Grund der Operation Ende 2007 geschlossen?*
- 5) *Unter anderem durch die Operation des Gatten sei es im Bereich der Planung sowie der Grundstücksübertragung zu Verzögerungen gekommen.*
 - a) *Um welche Zeitspanne der Verzögerung handelt es sich hierbei?*
 - b) *Offenbar gab es weitere Gründe für die Verzögerung (Arg. ... "ist unter anderem deshalb gekommen".....); welche?*
- 6) *Beschreiben Sie bitte den konkreten Baufortschritt zum Zeitpunkt der Grundstücksschenkung am 24. September 2008 und legen Sie bitte geeignete Beweismittel vor.*
- 7) *Existieren schriftliche (bzw. allenfalls mündliche) Vereinbarungen zwischen den Ehegatten über die Modalitäten der Bebauung der Liegenschaft und insbesondere hinsichtlich des Eigentumserwerbs an den bis zum Zeitpunkt der Schenkung per 24. September 2008 errichteten Gebäudeteilen? Wenn ja, wird um deren Vorlage ersucht. Im Fall mündlicher Vereinbarungen wird um Darstellung deren Inhalts ersucht.*
- 8) *Mit Mailnachricht an den steuerlichen Vertreter vom 3. März 2009 hat der Prüfer darauf hingewiesen, dass folgende zwei Fakten nur auf Grund des Naheverhältnisses zwischen Vermieterin und Mieter möglich und zwischen fremden Vertragspartnern nicht vorstellbar wären, weshalb das Mietverhältnis mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt werden könne:*

1. Um das Gebäude mit dem "Mietgegenstand Ordination" errichten zu können hat der zukünftige Mieter der Vermieterin (der Bw.) "den Großteil des Grundstückes (779/954-tel Anteile) geschenkt".

2. Die Finanzierung der Gebäudeerrichtung sei über zwei Konten abgewickelt worden. Der künftige Mieter habe aber auch beim Konto "V u V 40%" eine Einlage von 80.000,00 € geleistet.

Zum zweiten Punkt erklärte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 5. März 2009, bei dem am 13. November 2008 vom Gatten der Bw. auf das Konto der Bw. (Kto-Nr. x.xxx.xyy) eingegangenen Betrag iHv. 80.000,00 € handle es sich um einen Teil des Verkaufserlöses, welcher der Bw. zustehe.

Der steuerliche Vertreter argumentiert, die Bw. habe an der veräußerten Liegenschaft Hälfteigentum innegehabt, weswegen es konsequent sei, dies auch für die neue Liegenschaft, auf welcher in der Folge auch die Privatwohnung von den Ehegatten gemeinsam errichtet wurde, so beizubehalten.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass nicht nur auf das Konto der Bw., Konto-Nr. x.xxx.xyy (unter der laufenden Nr. 3), sondern auch auf ihr Konto-Nr. x.xxx.xyy (laufende Nr. 4) per 13. November 2008 ein Betrag iHv. 80.000,00 €, jeweils mit dem Vermerk "von E für Haus" als Bareinlage eingezahlt wurde.

Um Stellungnahme wird ersucht."

1.2 Der im Ermittlungsersuchen an das FA dargestellte "Sachverhalt" samt "Fragestellungen" an die Bw. wurden zwecks Aushändigung an diese als Beilage angeschlossen.

2. Am 31. Mai 2013 übermittelte ein Bediensteter des Teams Betriebsveranlagung des FA folgende **Stellungnahme**, mit dem Hinweis, dem (neuen) steuerlichen Vertreter sei der dem Schreiben des UFS angeschlossene Vorhalt nachweislich übermittelt worden, wobei dieser Vorhalt jedoch trotz seiner telefonischer Urgenz vom 7.5.2013 unbeantwortet geblieben sei. Deshalb könne das FA nur auf Basis der schon vorliegenden Unterlagen wie folgt Stellung nehmen:

"Angemessenheit der Miete

Als Mietzins wurde laut Vertrag vom März 2009 ein Betrag von 9,5 netto (ohne USt.) exkl. bzw. 11,00 netto inkl. Betriebskosten pro m² vereinbart. Für ähnliche Objekte in B muss man nach einer Recherche im Internet pro m² 8,16 exkl. bzw. 8,50 inkl. Betriebskosten bezahlen. Die Höhe der Miete ist also nach der Lage und dem Zeitpunkt als fremdüblich anzusehen.

Steuervorteil :

Der Steuervorteil ergibt sich aus der Vorsteuer i.Z.m. den Investitionen der Jahre 2007 bis 2009 i.H.v. 42.929,01 €. Demgegenüber steht eine ab dem Jahr 2010 zu entrichtende Umsatzsteuer-Zahllast aus der Vermietung i.H.v. ca. 3.000,- jährlich.

Der willkürliche Charakter der Umsätze ergibt sich aus folgenden Gründen:

Der Gatte als Mieter der Ordination betreibt eine Zahnarztpraxis und erzielt daraus unecht befreite Umsätze, welche zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges führen. Wenn auch der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde, so ist davon auszugehen, dass der Mieter die Ordination längstens bis zum Erreichen des Pensionsalters im März 2024 mieten wird.

Nachdem die Errichtung und Vermietung der Ordination vor dem 1.9.2012 begonnen wurde, kommt die Bestimmung des § 6 (2) UStG vierter Absatz idF. 1. StabG 2012, BGBl. I 2012/22

NICHT zur Anwendung und es besteht die sehr hohe Wahrscheinlichkeit, dass die von der Vermieterin abgegebene Erklärung gem. § 6 (3) UStG widerrufen wird und daher insgesamt die Vorsteuer die bis dahin entrichtete Umsatzsteuer bei weitem übersteigt.

Letztlich wurde die Konstruktion der Schenkung der Praxis an die Gattin und in weiterer Folge der Vermietung der Praxis an den Gatten nur gewählt um einen steuerlichen Vorteil zu erzielen. Diese Zwischenschaltung der Vermietung ist nur aus der persönlichen Beziehung zwischen den Eheleuten erklärbar.

Zum Schreiben des Steuerberaters vom 1.3.2009 wird bemerkt, dass eine genaue Prüfung der Bezahlung der Rechnungen durch das Finanzamt nicht erfolgte, weil diese aufgrund der Nichtenkennung der Vermietung auch keinen Sinn ergab.

Die Ausführungen des Steuerberaters im Schreiben vom 5.3.2009, dass es sich bei dem Betrag von 80.000,- € um einen Teil des Verkaufserlöses (offensichtlich meint der Steuerberater den Verkauf der Liegenschaft in der Adresse2) handelt, ist deshalb nicht glaubwürdig, weil ein Verkaufserlös aus einem über einen Notar oder Rechtsanwalt abgewickelten Verkauf nicht Herrn Dr. C zur Gänze überwiesen wird.

Vielmehr liegt eine offensichtliche finanzielle Zuwendung des Gatten vor. In den Unterlagen wurde diese Zahlung in Höhe von 80.000,00 € mit 'E für Haus" bezeichnet. Diese Überweisung wird aus Sicht des Finanzamtes als Finanzierungsbeitrag des Gatten gesehen, welche i.Z.m. der Vermietung der Praxis an ihn keinen fremdüblichen Vorgang darstellt.

Aus diesem Grund wird die in der Berufung vom 30.4.2009 unter II. angeführte Finanzierung als nicht glaubwürdig angesehen. Und auch zu Punkt V. dieser Berufung wird nochmals angemerkt, dass es nicht als sicher angesehen werden kann, dass die USt bis zur Pensionierung des Herrn Dr. C in Rechnung gestellt wird.

Auch in der Ergänzung zur Berufung vom 25.8.2011 wird vom Bw. nicht dargelegt, warum in der Zwischenschaltung der Vermietung kein willkürlicher Akt liegt, der aufgrund der Konstruktion und persönlichen Beziehung zwischen den Wirtschaftsteilnehmern zu einem künstlichen Charakter von Umsätzen führt."

3. Am 12. Juli 2013 gab der steuerliche Vertreter telefonisch dem UFS bekannt, dass die ergänzenden Fragen des UFS wegen eines Krankheitsfalles eines Mitarbeiters bisher nicht beantwortet werden konnten und ersuchte um **Fristverlängerung** bis Ende Juli 2013.

4. Folgendes wurde erwogen:

4.1 Die Bw hat gegen die im Spruch angeführten Bescheide das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Das FA hat die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2009 gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen.

Die Vorläufigkeit eines Bescheides hat zur Voraussetzung, dass es sich bei der "Ungewissheit" iSd § 200 BAO um eine Ungewissheit im Tatsachenbereich handelt (zB VwGH 10.6.2002, 2002/17/0039). Keine tatbestandliche Ungewissheit liegt daher hinsichtlich des Umstandes vor, wie eine Rechtsfrage von der Berufungsbehörde oder den Gerichtshöfen öffentlichen Rechts im Verfahren eines anderen Abgabepflichtigen gelöst werden würde (VwGH 28.10.1993, 93/14/0123).

Eine vorläufige Veranlagung gem § 200 Abs 1 BAO ist jedenfalls nicht dazu da, der Behörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabenfestsetzung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen und sich vorbehaltlich der späteren Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens sogleich die Abgabeneinnahmen zu verschaffen

(zB VwGH 25.2.1994, 91/17/0143). Es dürfen somit Bescheide auch nicht allein deshalb vorläufig ergehen, weil eine Außenprüfung beim Abgabepflichtigen unmittelbar bevorsteht oder gerade im Gange ist. (Tanzer/Unger, BAO³ 2010, XI C, 2. Vorläufige Festsetzung von Abgaben oder von deren Bemessungsgrundlagen).

Eine Begründung für die Vorläufigkeit iSd oben angeführten Literatur bzw. Judikatur ist den Bescheiden nicht zu entnehmen. Auch Sachverhaltsfeststellungen oder sonstige Überlegungen zum Bestehen einer Ungewissheit gehen weder aus dem Veranlagungsakt, noch aus den Feststellungen der Außenprüfung hervor.

Die Bw hat insbesondere gegen den "Umsatzsteuerbescheid 2008" und nicht gegen den gemäß § 200 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2008 berufen.

Ungeachtet dessen geht jedoch aus dem Gesamtinhalt dieser Berufung eindeutig hervor, dass sie gegen den genannten vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2008 gerichtet ist. Die Anforderungen an die "Bezeichnung des angefochtenen Bescheides" gem § 250 Abs 1 lit a BAO sind somit jedenfalls als erfüllt anzusehen.

4.2 Nach § 289 Abs 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz anstatt einer meritorischen Entscheidung die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Nach § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

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

§ 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 normiert, dass der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und

sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen kann.

§ 12 Abs 2 UStG 1994 in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,

Art 9 und 12 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lauten:

"Artikel 9

(1) Als "Steuerpflichtiger" gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als "wirtschaftliche Tätigkeit" gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

(2) Neben den in Absatz 1 genannten Personen gilt als Steuerpflichtiger jede Person, die gelegentlich ein neues Fahrzeug liefert, das durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung an den Erwerber nach einem Ort außerhalb des Gebiets eines Mitgliedstaats, aber im Gebiet der Gemeinschaft versandt oder befördert wird.

Artikel 12

(1) Die Mitgliedstaaten können Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben und insbesondere einen der folgenden Umsätze bewirken:

- a) Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt;
- b) Lieferung von Baugrundstücken.

(2) Als "Gebäude" im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe a gilt jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk. Die Mitgliedstaaten können die Einzelheiten der Anwendung des in Absatz 1 Buchstabe a genannten Kriteriums des Erstbezugs auf Umbauten von Gebäuden und den Begriff "dazugehöriger Grund und Boden" festlegen.

Die Mitgliedstaaten können andere Kriterien als das des Erstbezugs bestimmen, wie etwa den Zeitraum zwischen der Fertigstellung des Gebäudes und dem Zeitpunkt seiner ersten Lieferung, oder den Zeitraum zwischen dem Erstbezug und der späteren Lieferung, sofern diese Zeiträume fünf bzw. zwei Jahre nicht überschreiten.

(3) Als "Baugrundstück" im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe b gelten erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten."

Der MWSt-RL ist der Unternehmerbegriff fremd; sie spricht vom Steuerpflichtigen (Art 9). Als Steuerpflichtiger gilt, wer - wo auch immer - wirtschaftliche Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der freien Berufe selbstständig ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (EuGH 13.12.2007, Rs C-408/06 „Franz Götz“, Slg I-11295). Die Mitgliedstaaten können jedoch auch Personen als Steuerpflichtige behandeln, die nur gelegentlich tätig werden, wenn sie Baugrundstücke oder Neubauten liefern (Art 12). Ruppe/Achaz⁴, Umsatzsteuergesetz - Kommentar, Rz 8.

Die Zuordnung von Mietobjekten zum Unternehmensbereich hängt sowohl ertragssteuerlich als auch umsatzsteuerlich von drei Voraussetzungen ab (VwGH 11.12.1996, 95/13/0227):

- Eine Bejahung dieser Frage hat zur Voraussetzung, dass es sich beim betroffenen Rechtsverhältnis um eine entgeltlichen Gebrauchsüberlassung und nicht nur um die bloße Regelung des Gebrauches handelt (vgl. VwGH 20.2.1992, 89/13/0236).
- Das Vorliegen eines solchen Rechtsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen darf steuerlich nur dann als erwiesen angenommen werden, wenn es nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, von eindeutigem, klarem und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt ist und auch

zwischen Familienfremden unter solchen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl. VwGH 7.12.1994, 93/13/0012; 27.8.1991, 91/14/0097; 18.11.1991, 91/15/0043). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, um ein Rechtsverhältnis zwischen nahen Angehörigen als bewiesen annahmen zu können.

- Schließlich darf es sich beim zu beurteilenden Rechtsgeschäft nicht um einen gemäß § 22 BAO steuerlich unbeachtlichen Gestaltungsmisbrauch handeln.

Neben der im Ersuchen des UFS zur Durchführung notwendiger Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens iSd § 279 Abs 2 BAO erwähnten Judikatur des VwGH und des EUGH ist in diesem Zusammenhang auch die Judikatur des BFH, z.B Urteil des BFH vom 9. 11. 2006, V R 43/04, von Interesse. Dieses Urteil bezieht sich auf eine Bank, die zur Errichtung eines Betriebsgebäudes eine OHG, gemeinsam mit einer Tochtergesellschaft und einer weiteren Gesellschaft, gegründet hat. Das Grundstück wurde von der Bank mittels Sacheinlage in die OHG eingelegt und von dieser "entwickelt". Unter Berücksichtigung der Option auf steuerpflichtige Vermietung des Betriebsgebäudes an die Bank, was zu diesem Zeitpunkt in Deutschland noch möglich war, konnte die OHG den Vorsteuerabzug geltend machen. Die Finanzierung der OHG erfolgte zunächst mittels Darlehen durch die Bank - die Mittel wurden jedoch unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Die OHG verfolgte nur dieses eine Bauvorhaben: Das Bauvorhaben wurde von der Bank konzipiert und war auf deren spezielle Bedürfnisse zugeschnitten. Der BFH hat in Bezug auf das EuGH-Urteil in der Rs Halifax und auf die bisherige Rechtsprechung des BFH die Gestaltung als Missbrauch qualifiziert. Die missbräuchliche Gestaltung bzw die "Vorschaltung" der OHG zeige sich lt BFH ua darin, dass die finanziellen Mittel für die Errichtung des Betriebsgebäudes der OHG unentgeltlich zur Verfügung gestellt (später wurden diese in Eigenmittel umgewandelt) und die OHG trotz des weiten Gesellschaftszwecks nur dieses eine Bauvorhaben umgesetzt hat (vgl Seitweger, Weiß, Lovrecki, ÖStZ 2011/368; ÖStZ 2011, 243: Die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leasinggeschäften im Lichte der EuGH-Rechtsprechung "Weald Leasing").

Dadurch, dass im berufungsgegenständlichen Fall die Bw durch den Verkauf ihrer Haushälfte in der Adresse_2 über erhebliche finanzielle Mittel zur Errichtung der Ordination verfügte, kann – jedenfalls auf Basis der bisher bekannten Umstände – keinesfalls von einem Sachverhalt die Rede sein, der mit jenem des zitierten BFH-Urteils vergleichbar wäre.

Auf vertraglicher Basis erbrachte Leistungen können jedoch die Unternehmereigenschaft auch dann begründen, wenn sie Angehörigen gegenüber erbracht werden. Nach stRsp des VwGH sind Verträge zwischen Angehörigen (Familienverträge), auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, allerdings steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren

Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (zB VwGH 18.5.1977, 346/77, ÖStZB 1978, 6). Gelegentlich werden diese Kriterien wie besondere materielle Tatbestandsvoraussetzungen gehandhabt. In Wahrheit handelt es sich um Aussagen über die Beweislast in Fällen, in denen Zweifel an der Ernsthaftigkeit und/oder dem Inhalt der Vereinbarung bestehen (so auch VwGH 11.11.1980, 1175/80, ÖStZB 1982, 53; 27.5.1981, 1299/80, ÖStZB 1982, 136; 19.10.1993, 93/14/0129, ÖStZB 1994, 464; 29.3.2007, 2003/15/0085, ÖStZB 553).

Als Beweisregeln haben die genannten Kriterien auch Bedeutung für die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen Angehörigen (Ruppe/Achatz⁴, Umsatzsteuergesetz - Kommentar, Rz 180 bzw. 181).

4.3 Das FA hat der Erlassung der angefochtenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide lediglich die Feststellung der Außenprüfung, mangels Fremdüblichkeit liege kein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis zwischen der Bw und dessen Gatten vor, zu Grunde gelegt, ohne diese Feststellung ausreichend zu dokumentieren und zu begründen.

4.3.1 Im gegenständlichen Fall hätte es konkreter Feststellungen bedurft, dass bzw. aus welchen Gründen die Voraussetzungen für die Anerkennung des Mietverhältnisses nicht gegeben sind.

4.3.1.1 Insbesondere wäre in diesem Zusammenhang zu prüfen gewesen:

- Fremdüblichkeit des zwischen der Bw und dessen Gatten abgeschlossenen Mietvertrages;
- Angemessenheit des Mietentgelts; die Höhe der Miete wurde nunmehr (vgl. Stellungnahme vom 31. Mai 2013) seitens des FA zwar als fremdüblich angesehen. Allerdings wurden dieser Feststellung im Rahmen einer Internetrecherche (<http://www.willhaben.at>) abgefragte derzeit aktuelle Vergleichswerte (und nicht jene aus den Berufungsjahren) zu Grunde gelegt.

4.3.1.2 Darüber hinaus wären die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse bis zur Anteilsschenkung im September 2008 und die offenen Fragen zur Finanzierung, ua auch die Zahlung von jeweils 80.000,00 € auf zwei verschiedene Konten (vgl. die Punkte 1 bis 7 bzw. Pkt 8 der "ergänzenden Fragen" an die Bw) zu klären gewesen.

4.3.1.3 Weiters hat das FA nicht überprüft, ob ein allenfalls willkürlicher Charakter der Umsätze bzw. die Erzielung eines konkreten Steuervorteils vorliegt (vgl. auch die Fragen zu Pkt 1 lit b und c des Erhebungsersuchens an das FA).

4.3.1.4 Auch auf die in den diversen Eingaben und Schriftsätzen von der Bw vorgebrachten Argumente bzw. Einwendungen (siehe Pkt 2 des Ergänzungsersuchens des UFS) ist das FA nicht eingegangen.

4.3.2 Da im gegenständlichen Fall Ermittlungen (§ 115 Abs 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz anstatt einer meritorischen Entscheidung die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen.

Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 289 Abs 1 BAO ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens.

Es ist nicht Aufgabe der Berufungsbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sacherhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08).

Will der UFS der ihm zugeschriebenen Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken (vgl. Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff). Würde der UFS im gegenständlichen Fall sämtliche Ermittlungen erstmals durchführen, müsste dies auch zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd. § 115 Abs 2 BAO zur Kenntnis gebracht werden müssten, was bei der Ermessensübung iSd § 289 Abs 1 BAO jedenfalls Beachtung zu finden hat.

Damit ist es im Sinne der Verfahrensökonomie zweckmäßig, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurück zu verweisen.

Billigkeitsgründe, die gegen diese Maßnahme sprechen liegen nicht vor.

Linz, am 30. Juli 2013