



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 3

GZ. RV/0243-L/10,  
miterledigt RV/0332-L/11;  
RV/0333-L/11

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des XY, vertreten durch Ornezeder & Partner STB GmbH & Co KG, vom 30. Dezember 2009 und vom 8. und 17. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Vöcklabruck vom 3. Dezember 2009, vom 31. Jänner 2011 und vom 2. Februar 2011 betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2009 und Einkommensteuer 2009 entschieden:

### **Den Berufungen wird Folge gegeben.**

Die Steuern werden wie folgt festgesetzt:

#### **Umsatzsteuer für 2008:**

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen: 0,00 €

Gesamtbetrag der Vorsteuer: 32.713,85 €

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit -32.713,85 €

#### **Umsatzsteuer für 2009:**

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen: 7.000,00 €

Zu versteuern mit 20%: 7.000,00 €

Umsatzsteuer: 1.400,00 €

Gesamtbetrag der Vorsteuer: 16.495,90 €

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit -15.095,90 €

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber ließ ab Mitte 2008 ein Gebäude mit der Absicht errichten, dieses zum Teil privat zu nutzen und zum Teil an seinen als Gemeindefacharzt tätigen Vater zu vermieten. Auf

der gegenüberliegenden Straßenseite steht ein Gebäude, in dem sich die bestehende Arztpraxis seines Vaters befindet.

Anfang März 2009 teilt der Berufungswerber über Vorhalt mit, dass er derzeit als Turnusarzt tätig sei. Seine diesbezügliche Ausbildung werde im Herbst 2009 beendet sein. Bei positivem Abschluss der entsprechenden Prüfungen könne er eine Facharztausbildung anstreben oder sich in die Reihungsliste für Allgemeinmediziner mit Kassenvertrag eintragen lassen.

Da sein Vater Bedarf an weiteren Ordinationsräumen gehabt habe (die seit 1976 bestehende Ordination ist im Lauf der Jahre ständig gewachsen), habe er sich im Zuge der Planung seines Eigenheims dazu entschlossen, zusätzliche Räumlichkeiten zur Fremdvermietung zu errichten. Sein Vater habe auch eine Ärztin als Vertretung engagiert, die er ebenfalls als mögliche Mieterin in seiner Planung berücksichtigt habe. Die Praxis seines Vaters sei auch eine Lehrpraxis mit zeitweiser Anwesenheit von Ärzten zu Lernzwecken, wodurch weiterer Platzbedarf bestehe.

Es sei geplant, ab 2010 eine Gruppenpraxis nach Modell 3 der Ärztekammer zu gründen, um dadurch eventuell Einfluss auf die Nachfolgeregelung nehmen zu können. Sein Vater könne nämlich aus Altersgründen nicht mit der Ausschreibung warten, bis er (der Berufungswerber) eine entsprechende Punktezahl erreicht haben werde. Die erwähnte Ärztin habe damit eventuell größere Chancen, den Kassenvertrag von seinem Vater übernehmen zu können. Ob er selbst sich dafür bewerben könne bzw. werde sei noch offen. Sei Vater sei jedenfalls daran interessiert, dass die Praxis nach seinem teilweisen bzw. vollständigen Rückzug aus der Arztstätigkeit weitergeführt werde. Es sei daher davon auszugehen, dass die Räumlichkeiten auch in ferner Zukunft vermietet sind.

In der Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung bestätigte der Prüfer die Vermietungsabsicht (es bestehe die Absicht, die fraglichen Räumlichkeiten nach Fertigstellung ab Juni 2009 an den Vater zu vermieten). Ein schriftlicher, fremdüblicher Mietvertrag werde noch erstellt werden und die monatliche Miete werde voraussichtlich brutto 1.000,00 € betragen. Der Berufungswerber sei noch als Turnusarzt bis August oder September 2009 beschäftigt. Es sei geplant, dass er anschließend als selbständiger Vertretungs- und Wahlarzt in der Praxis seines Vaters mitarbeite. Der Berufungswerber werde daher (gegen Honorarabrechnung) in seiner von ihm errichteten Ordination arbeiten. „Unter Einbeziehung der Möglichkeit einer missbräuchlichen Verwendung von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten zur Erlangung eines Vorsteuerabzuges, welcher ja sonst aufgrund der unechten Steuerbefreiung für Ärzte nicht möglich wäre, sei die geplante Geschäftskonstruktion als nicht fremdüblich anzusehen.“ Für die Errichtung der fraglichen Räumlichkeiten stehe daher kein Vorsteuerabzug zu.

In der Folge wurde der angesprochene Mietvertrag errichtet (Mietzins netto 1.000,00 € zuzüglich Betriebskostenkonto 200,00 € zuzüglich 20% Ust = 240,00 €, brutto daher 1.440,00 €) und die Räumlichkeiten wurden ab Juni 2009 tatsächlich an den Vater vermietet.

Ende 2009 erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid für 2008 und versagte darin den Vorsteuerabzug aus der Errichtung der fraglichen Räumlichkeiten.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die steuerliche Vertreterin aus, dass der Mietzins fremdüblich sei. In der Zwischenzeit habe sich herausgestellt, dass der Berufungswerber seit September 2009 vertretungsweise in sämtlichen Teilen der Ordination seines Vaters tätig sei und die Bewerbung für eine Gruppenpraxis mit seinem Vater eingereicht habe. Die Ärztekammer habe diese inzwischen auch genehmigt. Mit Vertrag vom November 2009 sei eine Offene Gesellschaft gegründet worden, deren Gesellschafter je zur Hälfte der Berufungswerber und dessen Vater seien. Die Gruppenpraxis werde mit Anfang 2010 beginnen und es werde ein neuer fremdüblicher Mietvertrag zwischen dem Berufungswerber und der Offenen Gesellschaft abgeschlossen. Missbrauch sei auszuschließen, weil die Vermietung von Wirtschaftsgütern im Allgemeinen und an die Gesellschaft im Besonderen kein ungewöhnlicher Weg der Leistungsbeschaffung sei (siehe Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 12 Tz 76). Da der Berufungswerber auf die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ab dem Kalenderjahr 2008 verzichtet habe und die Vermietung nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 als steuerpflichtig behandelt habe, stehe somit der Vorsteuerabzug zu.

In der Folge erließ das Finanzamt die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 2009 und versagte darin ebenfalls den Vorsteuerabzug aus der Errichtung der fraglichen Räumlichkeiten und anerkannte die geltend gemachten negativen Einkünfte aus deren Vermietung nicht.

Zur Begründung der dagegen eingebrachten Berufung verwies die steuerliche Vertreterin auf die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2008. In der Folge brachte die steuerliche Vertreterin beim Finanzamt eine Ergänzung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2009 ein und machte darin neben den bereits geltend gemachten pauschalen Aufwendungen noch Pflichtbeiträge zur Ärztekammer geltend. Weiters verwies die steuerliche Vertreterin darauf, dass der VfGH eine konsistente Gleichbehandlung auch bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fordere und eine Schlechterstellung allein aufgrund der Familienbande nicht zulasse (siehe auch Beiser in SWK, Heft 6/2011).

Das Finanzamt legte diese Ergänzung dem Senat vor, ohne hiezu Stellung zu beziehen.

Über Vorhalt legte die steuerliche Vertreterin eine Prognoserechnung vor, nach welcher bis 2018 ein erheblicher Totalüberschuss zu erwirtschaften sei. Das Finanzamt äußerte sich hiezu

dahingehend, dass zwar einige Kostenansätze fehlen, das Gesamtergebnis werde trotzdem positiv bleiben. Angemerkt wurde, „dass aus der Sicht des Finanzamtes lediglich die Gestaltung des Mietvertrages (Vordruck für Geschäftsraummiete) zu einem ortsüblichen Mietpreis als fremdüblich anzusehen ist“. Weiters wies das Finanzamt (nochmals) auf den Umstand hin, dass inzwischen die oa. Gruppenpraxis gegründet wurde. Der Berufungswerber praktiziere somit selbst in jener Ordination, die er vermietet.

Die steuerliche Vertreterin antwortete hierauf, dass das Finanzamt selbst zum Schluss komme, es liege ein positives Gesamtergebnis vor. „Lediglich“ die Gestaltung des Mietvertrages zu einem ortsüblichen Mietpreis werde seitens des Finanzamtes als fremdüblich qualifiziert. Damit sei sowohl die formelle, als auch die materielle Seite des Fremdvergleichs geprüft. Weitere Prüfungskriterien gebe es im Zusammenhang mit Fremdüblichkeit nicht und es seien auch keine dagegen sprechenden Argumente vorgebracht worden. Auch die tatsächliche, vereinbarungsgemäße Leistungserbringung werde nicht in Zweifel gezogen. Mieter der Ordination sei vorerst der Vater des Berufungswerbers und jetzt die Gruppenpraxis, die Vermietung erfolge hingegen durch den Berufungswerber. Es handle sich daher umsatzsteuerrechtlich um zwei verschiedene Unternehmer. Gestört habe das Finanzamt vor allem die Möglichkeit eines Steuervorteils. Dazu werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 31.3.2011, 2008/15/0115,0116, verwiesen, nach welchem der durch die Vermietung erzielte Steuervorteil einer gestaffelten Entrichtung der Steuerschuld im Vergleich zu dem sonst von vornherein nicht gegebenen Vorsteuerabzug nicht zu beanstanden sei.

Über diesbezügliche Frage teilte die steuerliche Vertreterin mit, dass die Betriebskosten direkt vom Mieter an den Energieversorger gezahlt wurden.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 31.3.2011, 2008/15/0115,0116, ist das Missbrauchsverbot nicht relevant, wenn die fragliche Tätigkeit eine andere Erklärung haben könnte als nur die Erlangung von Steuervorteilen. Derartige glaubwürdige Erklärungen hat der Berufungswerber geliefert.

Die fragliche Tätigkeit verstößt auch nicht gegen die Bestimmungen der Mehrwertsteuer-(system)richtlinie und des nationalen Rechts zu deren Umsetzung. Dies wäre nämlich (nach dem angeführten Erkenntnis des VwGH, in dem er auf die Judikatur des EuGH verweist) insbesondere dann der Fall, wenn der Mietzins außergewöhnlich niedrig ist und nicht der wirtschaftlichen Realität entspricht. Dass dieser Fall vorliegt hat das Finanzamt aber gar nicht

behauptet. Es gibt auch keine Anhaltspunkte hierfür, zumal unstrittig ein Totalüberschuss zu erzielen sein wird.

Überdies ist nach dem letztgenannten Erkenntnis des VwGH (unter Hinweis auf den EuGH) der durch die Vermietung erzielte Steuervorteil einer gestaffelten Steuerentrichtung im Vergleich zum von vornherein nicht gegebenen Vorsteuerabzug beim Erwerb durch den unecht befreiten Unternehmer nicht zu beanstanden.

Nicht nachvollziehbar ist daher, warum „unter Einbeziehung der Möglichkeit einer missbräuchlichen Verwendung von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten zur Erlangung eines Vorsteuerabzuges, welcher ja sonst aufgrund der unechten Steuerbefreiung für Ärzte nicht möglich wäre, die geplante (bzw. tatsächliche) Geschäftskonstruktion als nicht fremdüblich anzusehen sei.“

Für die Errichtung der fraglichen Räumlichkeiten steht daher der Vorsteuerabzug zu und die Vermietung ist als Einkunftsquelle anzuerkennen. Offenbar unstrittig (das Finanzamt erhob dagegen keine Einwände) stellen die in der Berufungsergänzung geltend gemachten Aufwendungen Betriebsausgaben dar.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 14. November 2011