



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/0698-W/09, miterledigt:
RV/1142-W/09, RV/1143-W/09,
RV/1144-W/09, RV/1145-W/09,
RV/1146-W/09;

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb., vom 28. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 4. November 2008 betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2006 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise statt gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2001 beträgt umgerechnet € 17.285,23 (S 237.850,00).

Entscheidungsgründe

Verwendete Abkürzungen:

H

Ö-Bank

H-Straße

B-Bank

H

Ö-Bank

H-Straße

B-Bank

OZ

OZ

W-Gasse

W-Gasse

Berufungsgegenständlich ist die Beurteilung einer Vermietung zwischen Vater und Tochter. Für beide sind verschiedene Finanzämter zuständig. Sowohl beim Vater als auch bei der Tochter fand eine Außenprüfung durch dieselbe Betriebsprüferin statt, wobei die jeweils zuständigen Finanzämter das Mietverhältnis steuerlich nicht anerkannten. Die Tochter ist die Berufungswerberin (Bw.) im vorliegenden Verfahren. Für die Berufung des Vaters ist nach der Geschäftsverteilung des UFS ein anderer Senat zuständig. Das für den Vater zuständige Finanzamt hat über dessen Berufung noch nicht entschieden. Der steuerliche Vertreter, ist der Bruder der Bw., der im Jahr 1997 noch als Notarssubstitut Verlassenschaftskurator im Verlassenschaftsverfahren der verstorbenen Voreigentümerin der berufungsgegenständlichen Liegenschaft war. Die Bw. erwarb die Liegenschaft im damaligen Verlassenschaftsverfahren anlässlich einer freiwilligen Feilbietung.

a) Bescheide

Die Bw. ist von Beruf Ärztin für Allgemeinmedizin mit Ernährungsberatung und betreibt eine Praxis in H (H). Die Bw. bezieht Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Arztstätigkeit), Gewerbebetrieb (Ernährungsberatung) und nichtselbständiger Arbeit (Gemeindeärztin).

Während einer Betriebsprüfung wurde seitens der Bw. folgende **Stellungnahme** abgegeben (Arbeitsbogen Seite 92 ff): Die Bw. habe gemeinsam mit ihren Lebensgefährten im Jahr 1997 die berufungsgegenständliche Liegenschaft in H um Anschaffungskosten von "rund S 3,000.000,00" erworben. Der Kaufpreis sei durch ein Darlehen der Ö-Bank (Ö-Bank) finanziert worden, wofür ein Pfandrecht im Höchstbetrag von S 4,030.000,00 ob der Liegenschaft einverleibt worden sei. Mit Bestandvertrag vom 13. Dezember 1999 hätten die Bw. und ihr Lebensgefährte dem Vater der Bw. das Bestandsrecht an jener Teilfläche des Grundstückes eingeräumt, welche an der H-Straße (H-Straße) gelegen sei. Der Vater der Bw. habe in Folge auf dieser Teilfläche ein Bauwerk gemäß § 435 ABGB (Ordinationsgebäude) errichtet und dieses an die Bw. vermietet. Durch die gewählte Vorgangsweise sei die Errichtung des Ordinationsgebäudes und somit in der Folge die Erzielung von Einkünften durch die Bw. im Standort H, H-Straße [...], überhaupt erst ermöglicht worden. Da die gesamten Anschaffungskosten der Liegenschaft durch die Ö-Bank fremdfinanziert worden seien, sei die Liegenschaft im Zeitpunkt der Errichtung der Ordination zu mehr als 100% des Verkehrswertes belastet gewesen. Der Behörde dürfte bekannt sein, dass Hypothekarfinanzierungen üblicherweise nur eingeräumt würden, wenn das gewährte Darlehen maximal 70% des Wertes der verpfändeten Liegenschaft erreiche. Bei der B-Bank

(B-Bank) liege die maximale Belastung derzeit nur noch bei 61%! Somit sei es zum damaligen Zeitpunkt undenkbar gewesen, ohne weitere Sicherheiten entsprechende finanzielle Mittel für die Errichtung des Ordinationsgebäudes zu erhalten. Durch die gewählte Konstruktion habe ein Investor gefunden werden können [Anmerkung UFS: der Vater der Bw.], der auf Grund seiner Bonität und der langjährigen Erfahrung im Bereich der Kreditwirtschaft in der Lage gewesen sei, die erforderlichen Mittel zur Errichtung des Ordinationsgebäudes günstig aufzustellen. Die gewählte Konstruktion sichere den Investor, der ebenfalls sein Finanzierungsdarlehen zurückzuführen habe, gegen mieterseitige Zahlungsausfälle ab, da auf Grund der gesicherten Rechtsposition eine jederzeitige entgeltliche Weitergabe an Dritte, sei es im Wege der Vermietung oder des Verkaufes, möglich sei. Die gewählte Vorgangsweise sei fremdüblich und werde im Bereich der österreichischen Leasingwirtschaft in ähnlicher Form tagtäglich ausgeführt. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass durch die gewählte Vorgangsweise 1) die Errichtung des Ordinationsgebäudes sowie die Erzielung von Einkünften im Standort H überhaupt erst ermöglicht worden sei, 2) der Vermieter entsprechende Sicherheiten für sein Engagement erhalten habe, ohne die er kein Investment getätigt hätte.

Einer **Niederschrift** vom 23. Oktober 2008 über die Schlussbesprechung der Außenprüfung [Rechtsmittel-Akt des Finanzamtes (FAes) Seite 10ff] ist ua in Punkt 3, Mietausgaben an Vater, zu entnehmen, dass 1997 von der Bw. die berufungsgegenständliche Liegenschaft inklusive Gebäude erworben worden sei. In weiterer Folge habe die Bw. die Hälfte der Liegenschaft an ihren Lebensgefährten übertragen, mit dem sie nun Hälfteeigentümerin sei. 1998 und 1999 seien diverse Umbauarbeiten am bestehenden Gebäude erfolgt, die durch einen Kredit des Vaters der Bw. finanziert worden seien. Obwohl vor der Renovierung des Gebäudes kein Kauf des Gebäudes vom Vater erfolgt sei und somit die Bw. und ihr Lebensgefährte Hälfteeigentümer des Gebäudes gewesen seien, sei nun das Gebäude vom Vater an die Bw. vermietet und als Superädifikat beurteilt worden. Gemäß § 21 Abs. 2 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Aus steuerlicher Sicht handle es sich nicht um ein Superädifikat bzw. eine Vermietung, sondern um ein Privatarlehen vom Vater an die Bw., um den Umbau des Gebäudes zu finanzieren und durch die Vermietung steuerliche Vorteile zu lukrieren. Durch die Vermietung habe die Bw. Mietausgaben geltend machen können, die sich Gewinn mindernd auswirken würden. Des Weiteren habe der Vater Vorsteuern geltend machen können, die die Bw. als unecht befreite Ärztin nicht hätte geltend machen können. Die Vermietung werde daher nicht anerkannt. Die Mietausgaben seien daher auszuscheiden, Afa der Renovierungskosten würden gewährt, Zinsen und Nebenkosten (Risikoversicherung, Geldbeschaffungskosten) des Kredites würden gewährt. Die Mieteinnahmen vom Vater in Höhe von jährlich € 872,04 seien auszuscheiden.

Im **Bericht** vom 24. Oktober 2008 über die Außenprüfung für die Jahre 2001 bis 2006 (RM-Akt FA Seite 1ff) sind unter Wiederholung der oa. Feststellungen und Hinweis auf die Niederschrift die steuerlichen Auswirkungen, nämlich eine Erhöhung der Einkünfte der Bw. aus selbständiger Arbeit, dargestellt.

Tz. 3 Miete an Vater der Bw.:

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Die Mitausgaben an den Vater würden nicht anerkannt.

Tz. 4 Afa Ordinationsgebäude:

Für das Ordinationsgebäude werde eine Afa in Höhe von 2% gewährt, Anschaffungskosten würden brutto € 341.852,59 betragen. Für die Alarmanlage werde eine Afa in Höhe von 20% gewährt, Anschaffungskosten würden brutto € 2.904,44 betragen.

Tz. 5 Zinsen und Geldbeschaffungskosten:

Für das Privatdarlehen des Vaters würden Zinsen und Geldbeschaffungskosten gewährt.

Tz. 6 Risikoversicherung Kredit:

Die Risikoversicherung zur Absicherung des Kredites werde als Ausgabe gewährt.

Tz. 7 Mieteinnahmen Vater der Bw. 0%:

Die Mieteinnahmen vom Vater für das steuerlich nicht anerkannte Superädifikat seien auszuscheiden.

	2001	2002	2003	2004	2005	2006
	S	€	€	€	€	€
Tz. 3 Miete an Vater	308.448,00	22.415,76	22.911,84	23.904,00	23.904,00	23.904,00
Tz. 4 Afa						
Ordinationsgebäude	-102.073,08	-7.417,94	-7.417,94	-7.127,50	-6.837,05	-6.837,05
Tz. 5 Zinsen und Geldbeschaffungskosten	-134.250,03	-9.496,49	-11.289,29	-10.752,45	-10.388,20	-9.094,37
Tz. 6 Risikoversicherung Kredit	-4.103,87	-298,24	-298,24	-298,24	-298,24	-298,24
Tz. 7 Mieteinnahmen von Vater 0%	-11.999,94	-872,07	-872,07	-872,07	-872,07	-872,07
Erhöhung Einkünfte sA der Bw. laut Prüfung	56.021,08	4.331,02	3.034,30	4.853,74	5.508,44	6.802,27

Das zuständige Finanzamt (FA) folgte diesen und anderen, nicht berufsgegenständlichen Feststellungen und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens am 4. November 2008 geänderte **Einkommensteuerbescheide** für die Jahre 2001 bis 2006.

2001	2002	2003	2004	2005	2006
------	------	------	------	------	------

Einkünfte aus selbständiger Arbeit:	S	€	€	€	€	€
Erstbescheid/Erklärung	497.381,00	47.176,16	40.072,53	66.169,71	77.677,95	82.982,70
angefochtener Bescheid	553.402,00	51.507,18	43.106,83	71.375,34	84.526,79	90.110,24
Differenz	56.021,00	4.331,02	3.034,30	5.205,63	6.848,84	7.127,54
nicht berufsgegenständlich:						
Tz 1				351,89	906,48	325,27
Tz 2					433,92	
Differenz				4.853,74	5.508,44	6.802,27

Im Vergleich dazu wurde in der gleichzeitig beim Vater der Bw. stattfindenden Außenprüfung die vom Vater erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht anerkannt:

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Einkünfte Vater V+V	S	€	€	€	€	€	€
		-	-	-	-		
lt. Erklärung	-59.177,00	3.580,05	4.620,32	2.959,14	2.651,09	-1.097,76	-700,20
lt. Prüferin	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

b) Berufung Bw.

Mit Schreiben vom 24. November 2008 (RM-Akt FA Seite 16) stelle ein Notar, der Bruder der Bw., im Vollmachtsnamen der Bw. ua. den Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist.

Mit jeweils sechs getrennten Schriftsätzen vom 28. Jänner 2009 wurde gegen die Bescheide vom 4. November 2008 betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2006 Berufung erhoben. Die Berufungen richten sich gegen die Nichtanerkennung der in Tz 3 des Prüfberichts angeführten Mieten an den Vater der Bw. als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit:

2001	2002	2003	2004	2005	2006
S	€	€	€	€	€
308.448,00	22.415,76	22.911,84	23.904,00	23.904,00	23.904,00

[Anmerkung UFS: Nicht angefochten sind die von der Prüferin angesetzten Abzugsposten.]

Die Feststellungen des FAes seien falsch, richtig sei, dass die Bw. die Liegenschaft im Zuge einer freiwilligen Feilbietung in einer Verlassenschaft ersteigert habe. Zum Zeitpunkt des Erwerbes habe sich auf der Liegenschaft ein mehr als 100 Jahre altes abbruchreifes Gebäude befunden. Der Gebäudewert sei im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens von dem mit der Liegenschaftsbewertung beauftragten Sachverständigen als für den Schätzwert der Liegenschaft wertmindernd bezeichnet worden. Anders wäre es nicht denkbar gewesen, im Jahre 1997 ein rund 1.800 m² großes Grundstück in H um einen Kaufpreis knapp unter S 3 Mio. zu erwerben. Schon zum damaligen Zeitpunkt seien die ortsüblichen Grundstückspreise über S 2.000,00 pro m² gelegen. Ein Hälfteanteil der Liegenschaft samt darauf befindlichem abbruchreifen Gebäude sei mit Kaufvertrag an den Lebensgefährten der Bw. veräußert worden.

Mit Mietvertrag vom 13. Dezember 1999 hätten die beiden Liegenschaftseigentümer, die Bw. und ihr Lebensgefährte, dem Vater der Bw. das Bestandsrecht bis zum 31. August 2024 an einem Teil der Liegenschaft eingeräumt. Umfasst vom Bestandsrecht sei auch jener Teil, auf welchem das abbruchreife Gebäude (unter Angabe der Anschrift der Bw.) errichtet sei. Punkt 2 des Mietvertrages sehe ausdrücklich vor, dass die Vermietung zwecks Errichtung eines Superädifikats samt Parkplatz durch den Mieter erfolge und dieses Superädifikat bis zum Vertragsende im Eigentum des Mieters verbleibe. Das Bestandsrecht sei ob der berufungsgegenständlichen Liegenschaft einverleibt.

In der Folge sei vom Vater der Bw. der Altbestand abgebrochen und auf der in Bestand genommenen Grundstücksfläche eine Arztordination neu errichtet worden. Hiefür seien Baumeisterkosten von S 1.976.229,70 angefallen, darunter S 432.388 an Abbruchkosten. Die Gesamtkosten für die errichtete Arztordination hätten S 3.953.300 betragen. Aus diesen Zahlen sei unschwer zu erkennen, dass es sich nicht um einen Umbau sondern um einen Abbruch mit anschließendem Neubau gehandelt habe. Der Bestandnehmer, der Vater der Bw., habe hierbei originär Eigentum am errichteten Gebäude erworben. Mit Bescheid der Marktgemeinde vom 17. Juli 2000 sei dem Vater die Benützungsbewilligung für die neu errichtete Arztpraxis erteilt worden. Seitens des Bezirksgerichts als Grundbuchgericht sei nach Prüfung der Rechtslage das errichtete Superädifikat auf dem Grundstück ersichtlich gemacht worden. Dieses im Eigentum des Vaters stehende Superädifikat sei in der Folge an die Bw. zwecks Nutzung als Arztpraxis vermietet worden.

Die vom FA getroffenen Feststellungen betreffend das Superädifikat seien somit offenkundig aktenwidrig und daher falsch, die daraus gezogenen Schlüsse unrichtig.

Die Beurteilung eines Gebäudes als Superädifikat habe nach allgemeinen Grundsätzen des Zivilrechtes und nicht aus steuerlicher Sicht zu erfolgen. Die für das Bestehen eines Superädifikats erforderlichen gesetzlichen Voraussetzungen würden vorliegen. Wie der Oberste Gerichtshof in seiner Entscheidung vom 8.3.2007, 1 Ob 242/05k, ausführe, müsse bei Gebäuden, die in fester und solider Bauweise ausgeführt würden, die erforderliche Absicht der nicht ständigen Belassung des Gebäudes durch ein von vornherein zeitlich begrenztes, vom Grundeigentümer eingeräumtes Grundbenutzungsrecht objektiviert werden. Diesen gesetzlichen Voraussetzungen sei im gegenständlichen Fall vollinhaltlich Rechnung getragen worden. Es sei daher undenkbar, dass das FA, noch dazu ohne ausreichende Begründung, meine, einem Gebäude die Eigenschaft als Superädifikat abzusprechen, obwohl seitens des zuständigen Grundbuchgerichtes diese Eigenschaft bestätigt worden sei.

Der vom FA angenommene wahre wirtschaftliche Gehalt, nämlich ein Privatdarlehen vom Vater an die Bw., sei aus dem oben angeführten Sachverhalt jedenfalls nicht ableitbar. Zum

einen verkenne das FA die Rechtsnatur des Darlehens. Der Darlehensvertrag sei gemäß den Bestimmungen des AGBG ein Realkontrakt und komme zu Stande durch Willensübereinstimmung und Zuzählung der Darlehensvaluta. Im gegenständlichen Fall liege weder eine Willensübereinstimmung über ein Darlehen vor, noch seien der Bw. Darlehensvaluta zugezählt worden, sodass die diesbezügliche Annahmen des FAes völlig irrig seien. Zum anderen habe sich das FA überhaupt nicht mit den aktenkundigen außersteuerlichen Gründen der Bw. auseinandergesetzt. Hätte es dieses getan, so würde das FA unschwer zum Ergebnis gekommen, dass es sich um kein Darlehen handeln könne.

Ebenso sei es undenkbar, zwei Bestandverträge sowie eine Vereinbarung über ein Superädifikat, die unter Mitwirkung eines öffentlichen Notars [Anmerkung UFS: der Bruder der Bw. arbeitete damals in dieser Notariatskanzlei] errichtet worden seien und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt hätten, ein eine Vereinbarung über ein Privatarlehen umzu-deuten.

Auch bei extensiver Auslegung der Verträge sei Grenze für ihre Interpretation der äußerste Wortsinn. Der wahre wirtschaftliche Gehalt sei Errichtung eines Gebäudes und Weitervermietung und eben nicht Privatarlehensgewährung gewesen, wofür das FA auch keinerlei Nachweis habe erbringen können.

Die gewählte Vorgangsweise sei darüber hinaus durchaus fremdüblich. Das hierfür gewählte Modell der Vermietung einer Grundstücksfläche durch den Liegenschaftseigentümer, Errichtung eines Superädifikates durch einen Dritten und Rückvermietung werde in der österreichischen Leasingwirtschaft jährlich hundertfach exekutiert und steuerlich anerkannt.

Dass die hier gewählte Vorgangsweise für die Bw. darüber hinaus steuergünstig sei könnte, mache sie weder unzulässig noch unwirksam. Allerdings habe das FA übersehen, dass der Vorwurf der Ausnützung steuerlicher Vorteile vollkommen ins Leere gehe. Bei der hier gewählten Vorgangsweise sei nicht nur ein allfälliger Vorteil für die Bw. sondern auch ein allfälliger Nachteil für den Bestandgeber zu berücksichtigen. Offenkundig sei der Betriebsprüfung durchführenden Beamtin, die gleichzeitig die Betriebsprüfung des Bestandgebers vorgenommen habe, entgangen, dass die gewählte Konstruktion auf der Seite des Bestandgebers einen beträchtlichen steuerlichen Vorteil zu Gunsten der Finanzverwaltung ergebe, nachzulesen in der Berufungsschrift im Steuerakt des Vaters der Bw. Der Frau Betriebsprüferin sei ins Stammbuch geschrieben: "Si tacuisses ...".

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die rechtliche Gestaltung im Wege des Superädifikats weder ungewöhnlich noch unangemessen sei. Die Vertragsgestaltung sei nach außen klar zum Ausdruck gekommen (grundbücherliche Durchführung), die Verträge hätten einen

eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt, sei unter Beteiligung eines öffentlichen Notars [Anmerkung UFS: Bruder der Bw.] sowie unter Konditionen, wie sie fremdüblich seien, abgeschlossen worden. Die gewählte Vorgangsweise werde darüber hinaus in der österreichischen Leasingwirtschaft täglich hundertfach exekutiert. Der Vorwurf der Steuervermeidung sei aktenkundig nicht nur falsch sondern richte sich selbst, da das betriebsprüfende Organ der Finanzverwaltung offenkundig nicht begriffen habe, dass die gewählte Konstruktion in Wirklichkeit in Summe zu Mehreinnahmen seitens der Finanzbehörde führe.

c) Berufung Vater

In der Berufung des Vaters der Bw. vom 28. November 2008 gegen die ihm gegenüber ergangenen geänderten Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2007, über die im vorliegenden Verfahren zwar nicht zu entscheiden ist, auf die jedoch die Bw. in ihrer eigenen Berufung ausdrücklich Bezug nimmt, wurde ausgeführt:

Mit Wirkung ab 1. Juli 1998 habe der Vater der Bw. zwecks Einrichtung eines Superädifikats gemäß § 453 ABGB das total verwahrloste Grundstück von der Bw. und deren Lebensgefährten gemietet. Es sei ausdrücklich vertraglich vereinbart worden, dass das durch Bauführung des Vaters entstandene Superädifikat "Arztpraxis" bis zum 31. August 2024 in seinem Eigentum verbleibe. Im Grundbuch sei sowohl das Superädifikat auf dem berufungsgegenständlichen Grundstück als auch das Bestandrecht des Vaters bis zum 31. August 2024 einverleibt worden.

Es sei daher nicht, wie die Betriebsprüfung behaupte, das umgebaute Gebäude, das sich im Eigentum der Tochter und deren Lebensgefährten befunden habe, zum Eigentum des Vaters erklärt und als Superädifikat beurteilt worden, sondern der Vater habe als Bauführer die Abbrucharbeiten des desolaten Gebäudes und den Neubau der Ordinationsräume durchgeführt. Von den Baumeisterkosten S 1.976.229,70 seien S 432.388,60 auf die Abbrucharbeiten entfallen. Auch aus den Gesamtkosten S 3.953.300,00 sei ersichtlich, dass es sich nicht um einen Umbau sondern um einen Neubau gehandelt habe.

Durch die Bauführung sei der Vater Eigentümer des Superädifikats "Arztpraxis" geworden. Nach Fertigstellung seien die Ordinationsräume ab 1. September 1999 auf die Dauer von 25 Jahren, somit bis 31. August 2024 die Tochter vermietet worden.

Die Tochter hätte kein Darlehen für die Errichtung der Ordinationsräume erhalten, da sie bereits die Liegenschaft gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten mit einem Darlehen von S 3.000.000,00 erworben habe und die Liegenschaft von der Ö-Bank mit einem Pfandrecht im Höchstbetrag von S 4.030.000,00 belastet worden sei. Es sei daher undenkbar, ohne weitere

Sicherheiten finanzielle Mittel für die Errichtung des Ordinationsgebäudes zu erhalten. Es habe sich daher die Lösung im Wege des Superädifikats angeboten. Durch das Superädifikat sichere sich der Vater der Bw., der die Baukosten mit einem Darlehen finanziert habe, gegen Zahlungsausfälle der Mieterin ab, da er als Eigentümer des Gebäudes die Möglichkeit habe, das Gebäude jederzeit im Wege der Vermietung oder des Verkaufes an Dritte zu verwerten.

Gegen den Vorwurf der Ausnützung steuerlicher Vorteile werde ausgeführt:

Die jährliche Umsatzsteuer von € 3.984,00, die für die Laufzeit des Vertrages von 25 Jahren abgeführt werde, ergebe den Gesamtbetrag von € 99.600,00. An Vorsteuern für die Errichtung des Ordinationsgebäudes seien € 54.437,70 geltend gemacht worden. Daraus ergebe sich zu Gunsten der Finanz ein Vorteil von € 42.162,30 für die Laufzeit des Vertrages. Bereits ab dem Jahr 2013 sei die für den Bau geltend gemachte Vorsteuer durch die Mehrwertsteuer aus der Vermietung kompensiert.

Bereits ab dem 11. Jahr der Laufzeit, ab 2009, komme es durch den Wegfall der AfA für Wirtschaftsgüter mit 10jähriger Nutzungsdauer von € 6.961,75 und den Wegfall der Verteilung der Mietvertragsgebühr von € 68,55 zu einer Verminderung der Aufwendungen in Höhe von € 7.030,30. Daraus errechnet sich für den Rest der Laufzeit von 15 Jahren ein durchschnittlicher jährlicher Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von ca. € 7.000,00, somit von € 105.000,00. Der bisher geltend gemachte Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen werde mit € 30.493,48 beziffert. Es ergebe sich daraus, abgestellt auf die 25jährige Laufzeit, eine Differenz zugunsten der Finanzverwaltung in Höhe von € 74.506,52, bei 50% Steuerbelastung errechne sich eine Einkommensteuer von € 37.253,26.

Zusammenfassend werde festgehalten:

Die rechtliche Gestaltung im Wege des Superädifikats sei weder ungewöhnlich noch unangemessen. Die Vertragsgestaltung sei nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen (Einverleibung im Grundbuch), habe einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und wäre auch unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden. Da die Bw. auf Grund der Belastung des Grundstückes für die Errichtung der Arztpraxis keinen Kredit bekommen hätte, sei es vom Vater errichtet worden. Auf Grund der Bauführung sei dieser Eigentümer des Gebäudes und damit gegen mieterseitige Zahlungsausfälle abgesichert gewesen. Die gewählte Vorgangsweise sei fremdüblich und werde in ähnlicher Form von der Bank- und Immobilienbranche täglich vollzogen. Der Vorwurf der Steuervermeidung könne durch die Tatsache entkräftet werden, dass bereits ab dem 11. Jahr (ab 2009) Einnahmenüberschüsse von ca. € 7.000,00 jährlich erzielt würden und

ab dem 15. Jahr (ab 2013) der Vorteil des Vorsteuerabzuges zur Gänze ausgeglichen sei und es daher zu jährlichen Umsatzsteuerzahlungen von € 3.984,00 komme.

d) Stellungnahme Prüfern

Die Prüferin führte in einer schriftlichen Stellungnahme (RM-Akt FA Seite 65f) zur Berufung der Bw. aus, laut Baubescheid vom 24. Februar 1998 der Marktgemeinde handle es sich um einen Umbau des bestehenden Wohnhauses in eine Arztpraxis sowie Abbruch der angebauten Garage. Als Bauführer trete der Vater der Bw. auf, dies bereits im Februar 1998, obwohl er die bezeichnete Teilfläche des Grundstückes erst ab 1. Juli 1998 von seiner Tochter (der Bw.) und deren Lebensgefährten mit Mietvertrag vom 13. Dezember 1999 gemietet habe.

Es handle sich daher um einen Umbau des Gebäudes und nicht um einen kompletten Abbruch und Neuerrichtung. Seitens der Betriebsprüfung könne nicht mehr nachvollzogen werden, in welchen Zustand sich das bestehende Gebäude zum Zeitpunkt des Umbaus befunden habe. Es müsse daher an Ausführungen des damaligen Einreichplanes, der klar von einem Umbau spreche, "gehalten" werden. Die Kosten des Umbaus könnten nicht als Indiz eines Neubaus herangezogen werden. Wie die Erfahrungen des täglichen Lebens zeigen würden, sei es durchaus möglich, dass umfangreiche Sanierungen die Kosten einer Neuerrichtung übersteigen würden.

Zivilrechtliche Verträge oder Beurteilungen hätten für die steuerrechtliche Beurteilung keine Bindung. Ausschlaggebend sei der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform (Mietvertrag). Superädifikate würden immer eine Wertminderung des Grundstückes bedeuten, da es zu Schwierigkeiten beim Verkauf (Gebäudeeigentümer und Grundeigentümer seien nicht dieselben Eigentümer) kommen könne. Dies wäre vor allem für die Bw., die Einnahmen aus der Arztpraxis erziele, von enormen Nachteil, wenn sie den Mietvertrag mit einem Fremden abgeschlossen hätte und dieser den Mietvertrag vorzeitig kündigen würde (Einnahmeentfall, Grundentwertung). Da der Vermieter jedoch der Vater der Bw. sei und sie sich bewusst sei, dass das Gebäude früher oder später (Erbfall oder zB Schenkung) ihr gehören werde, sei dieser Mietvertrag abgeschlossen worden, den die Bw. aus Sicht der Betriebsprüfung mit einem Fremden aus den genannten Gründen nicht abgeschlossen hätte.

Weiters habe die Bw. für den Umbau keine finanziellen Mittel zur Verfügung gehabt, wie es zumindest der Prüferin während der Prüfung erzählt worden sei, um den Umbau zu finanzieren. Der Vater der Bw. habe auf Grund seiner Bonität und beruflichen Tätigkeit günstige Konditionen bei der Kreditvergabe bekommen. Allein daraus sei schon ersichtlich, dass es sich um ein Privatarlehen, das über den Vater abgeschlossen worden sei, handle.

Der Mietvertrag sei auf die Dauer von 25 Jahren (1999 bis 2024) abgeschlossen worden. Der Vater der Bw. sei zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits 66 Jahre alt gewesen.

Welcher Fremde würde in diesem Alter noch einen Kredit in Höhe von S 3,5 Mio. aufnehmen, um einem Fremden eine Arztpraxis zu errichten? Bei allem Respekt vor dem Alter, aber dies erscheine absolut unglaublich und nicht fremdüblich.

Vor allem auf Grund des Alters des Vaters der Bw. aber auch auf Grund des Naheverhältnisses könne davon ausgegangen werden, dass die Vermietung keine 25 Jahre dauern werde. Der Erbfall könne eintreten oder zB eine Schenkung an die Tochter nach Ablauf von 10 Jahren und somit ohne Vorsteuerberichtigung erfolgen.

Wenn davon ausgegangen werde, dass mehr Steuern bei Beibehaltung der Miete bezahlt würden als ohne, stelle sich die Frage der Sinnhaftigkeit der Berufung aus der Sicht der Bw.

Daher werde von der Betriebsprüfung davon ausgegangen, dass die Vermietung bei Beibehaltung einer Einkunftsquelle nicht über 25 Jahre erfolgen und es auch keinen wie in der Berufung erwähnten steuerlichen Vorteil zu Gunsten der Finanzverwaltung geben werde.

Weiters müsse ebenso erwähnt werden, dass die Bw. auf Grund ihrer Tätigkeit als Ärztin unecht befreite Umsätze erziele und daher nie in den Genuss des Vorsteuerabzuges für den Umbau gekommen wäre. Dies sei ein erheblicher steuerlicher Vorteil bei gewählter Konstruktion und geltend gemachten Vorsteuern von [€] 57.437,70. Weiters würden sich Mietzahlungen bei der Bw. Gewinn mindernd auswirken (Höchststeuersatz), sodass diese Konstruktion für die Bw. sehr wohl steuerliche Vorteile bringe.

Zusammenfassend werde erwähnt, dass über die finanziellen Möglichkeiten des Vaters der Bw. der Umbau des alten Wohnhauses in eine Arztpraxis finanziert worden sei und sowohl er als auch seine Tochter (die Bw.) durch die Vermietung steuerliche Vorteile erzielt hätten. Es werde nicht bestritten, dass nach außen hin erkennbare Mietverträge abgeschlossen worden seien.

Bestritten werde jedoch die Fremdüblichkeit und der Umstand, dass ein bereits bestehendes Gebäude durch Umbau bzw. Renovierung zum Superädifikat erklärt werden könne. Zivilrechtliche Beurteilungen hätten für die steuerliche Beurteilung keine Auswirkungen.

e) Verfahren UFS

Im **Vorhalt vom 21. September 2009** wies der UFS auf die Rechtslage zu Verträgen unter nahen Angehörigen und § 22 BAO hin. Es seien die Verträge vom 29. November 1999 über Einräumung des Rechtes für den Vater gemäß § 435 ABGB (Superädifikat) und die beiden Mietverträge vom 13. Dezember 1999, in denen die Bw. (und ihr Lebensgefährte) die Grund-

fläche 450 m² an den Vater und der Vater das Ordinationsgebäude an die Bw. vermieten würden, vorgelegt worden.

Auf dem Bauansuchen vom 22. Jänner 1998 und dem Deckblatt des Einreichplanes sei der Vorname des Bauwerbers (Vater der Bw.) durch händische Überschreibung ausgebessert worden. Sollte ursprünglich ein anderes Mitglied der Familie, etwa der Bruder der Bw., als Bauwerber auftreten? Die beiden Mietverträge würden keine Wertsicherung der Entgelte vorsehen. Es möge der Grund dafür angegeben werden, warum vom Vater laut Punkt V des Mietvertrages betreffend Grundfläche für 14 Monate (Juli 1998 bis August 1999) kein Mietzins zu entrichten gewesen sei. Weiters wurde die Bw. um Stellungnahme zum Schreiben der Prüferin ersucht.

Im **Schreiben vom 21. Oktober 2009** teilte die Bw., vertreten durch ihren Bruder, mit, die Bestimmungen des § 22 Abs. 1 BAO seien ihr durchaus bekannt. Ebenso die dazu ergangene ständige Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die dort angeführten Kriterien seien von der Bw. vollständig erfüllt worden. Die vorgelegten Verträge hätten einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt, würden nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen (grundbücherliche Durchführung) und hätten einen fremdüblichen Inhalt. Die gewählte Vorgangsweise werde im Bereich der österreichischen Leasingwirtschaft täglich hundertfach exekutiert. Der Vorwurf der Steuervermeidung sei aktenkundig falsch, siehe dazu die Berechnung in der Berufungsschrift des Vaters sowie das Eingeständnis des Betriebsprüfungsorgan auf Seite eins vorletzter Absatz der Stellungnahme zur Berufung.

Zu den einzelnen Fragen sowie zur Stellungnahme der Betriebsprüferin erlaube sich die Bw. auszuführen:

Auf dem Bauansuchen vom 22. Jänner 1998 sowie auf dem Einreichplan sei der Vorname des Bauwerbers schlicht und einfach deshalb ausgebessert worden, weil der Architekt nicht in der Lage gewesen sei, den Namen richtig zu schreiben. R sei halt schon ein ausgefallener Name! Es sollte daher kein anderes Mitglied der Familie ursprünglich als Bauwerber auftreten; dies sei auch daran schon leicht zu erkennen, dass im Jahr 1998 an der Adresse P kein anderes volljähriges männliches Familienmitglied gemeldet gewesen sei. Da der Bruder der Bw. darüber hinaus selbst als Eigentümervertreter den Bauplan unterfertigt habe, sei ihm durchaus bekannt, dass als Bauwerber immer der Vater vorgesehen gewesen sei.

- Das Betriebsprüfungsorgan führe aus, es könne "nicht mehr nachvollzogen werden, in welchem Zustand sich das bestehende Gebäude zum Zeitpunkt des Umbaues befand."

Tatsächlich sei dies völlig unzutreffend. Wie bereits in der Berufung ausgeführt und durch Einsichtnahme in den Verlassenschaftsakt von Frau OZ (OZ) und das dort erliegende Schätzgutachten unschwer nachweisbar, habe sich auf der Liegenschaft in H, H-Straße, ein mehr als einhundert Jahre altes, abbruchreifes Gebäude befunden. Der Gebäudewert sei im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens von dem mit der Liegenschaftsbewertung beauftragten Sachverständigen als für den Schätzwert der Liegenschaft wertmindernd bezeichnet worden. Die Erfahrungen des täglichen Lebens würden in einem solchen Fall zeigen, dass derart wertmindernde Gebäude nicht saniert sondern zur Gänze abgerissen würden. Dies sei im gegenständlichen Fall auch geschehen, was durch die Abbruchkosten von S 432.388,00 bereits nachgewiesen worden sei. Für den Abbruch sei somit ein Betrag aufgewendet worden, der dem durchschnittlichen Steuerzahler in diesem Bundesland seitens der Landesregierung als Wohnbauförderungsdarlehen gewährt werde. Bei derartigen Kosten anzuzweifeln, dass es sich um einen Abbruch gehandelt habe, sei eine unglaubliche Verfehlung des Betriebsprüfungsorgans.

- Die Aussage der Prüferin, "Zivilrechtliche Verträge haben für die steuerrechtliche Beurteilung keine Bindung" sei etwas kühn und schlichtweg falsch:

Das Betriebsprüfungsorgan dürfte mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht wirklich vertraut sein. Warum Superädifikate immer eine Wertminderung des Grundstückes bedeuten, sei nicht wirklich ersichtlich und auch nicht zutreffend. Die Feststellung des Betriebsprüfungsorgan, es könne zu Schwierigkeiten beim Verkauf kommen, sei schlicht und einfach falsch, da der Verkauf des Superädifikats nicht zwangsläufig den Verkauf des Grundes nach sich ziehe, sondern lediglich eine Übertragung des Nutzungsrechts erforderlich mache. Der angenommene "enorme Nachteil für [die Bw.], wenn sie den Mietvertrag mit einem Fremden abgeschlossen hätte", sei nicht gegeben. Bei genauer Durchsicht des Mietvertrages hätte das Betriebsprüfungsorgan unschwer feststellen können, dass ein Kündigungsverzicht seitens des Bestandgebers bis zum Jahr 2024 abgeschlossen worden sei.

Somit sei es bis zu diesem Zeitpunkt für die Bestandnehmerin völlig gleichgültig, wer Eigentümer des Superädifikates sei. Das Vorbringen des Betriebsprüfungsorgans sei somit völlig verfehlt. Ebenso völlig verfehlt seien die weiteren Feststellungen. Zum einen, weil es eben keinen Grund gäbe, den Vertrag mit einem Fremden nicht zu gleichen Konditionen abzuschließen, zum zweiten, weil die Mieterin nicht damit rechnen könne, das Objekt durch Erbfall oder Schenkung zu bekommen, weil sie noch vier weitere Geschwister habe. Diese seien nämlich bei Erbfall und Schenkung auch zu bedenken. Ein Umstand, dem das Betriebsprüfungsorgan offenkundig auch keine Bedeutung beigemessen habe.

- Zutreffend habe die Prüferin ausgeführt, dass die Bw. für den Umbau keine finanziellen Mittel zur Verfügung gehabt habe und daher den in der österreichischen Wirtschaft völlig üblichen Vorgang der Errichtung des Ordinationsgebäudes durch einen Dritten mit anschließender Vermietung gewählt habe:

Ob der das Gebäude errichtende Dritte zufällig der Vater der künftigen Bestandnehmerin sei, ob er zufällig hohe wirtschaftliche Bonität habe oder günstige Konditionen für seine Finanzierung erzielen könne, sei völlig irrelevant. Entscheidend sei alleine, dass ein Gebäude errichtet und vermietet und kein Darlehen gewährt worden sei. Hinsichtlich der Ausführungen zur Rechtsnatur des Darlehens verweise die Bw., um Wiederholungen zu vermeiden, auf die ausführlichen Ausführungen der Berufungsschriften. Jedenfalls sei erfreulich, dass das Betriebsprüfungsorgan erkannt habe, dass das Nicht-Vorliegen finanzieller Mittel zwecks Errichtung des Ordinationsgebäudes ein hinreichender außersteuerlicher Grund sei, die gewählte Konstruktion zu rechtfertigen.

- Es stehe dem Betriebsprüfungsorgan nicht zu, über die Lebenserwartung des Vaters der Bw. (sowie auch des Vaters des steuerlichen Vertreters, des Bruders der Bw.) abzusprechen:

Dem Betriebsprüfungsorgan sei ins Stammbuch geschrieben, dass der namentlich genannte Schwiegervater des steuerlichen Vertreters immerhin auch das 93. Lebensjahr erreicht habe und noch im zarten Alter von 65 Jahren ein neues Kürschnergeschäft eröffnet und bis zu seinem Ableben betrieben habe. Die Ausführungen des Betriebsprüfungsorgans seien somit gröblich verletzend und würden jeglicher Grundlage entbehren. Dies insbesondere auch deshalb, da seitens des Betriebsprüfungsorgans kein wie immer gearteter Anhaltspunkt dafür habe gefunden werden können, dass eine Übertragung des Ordinationsgebäudes vor Ablauf von 25 Jahren vorgesehen sei.

Es handle sich somit um völlig realitätsfremde, durch nichts belegte Fantasien eines krampfhaft nach Steuereinnahmen gierenden Betriebsprüfungsorgans. Würden alle in Österreich selbständig tätigen Menschen, deren Lebensalter über 60 liege, derart denken, wie das Betriebsprüfungsorgan, so käme jegliche wirtschaftliche Entwicklung zum Erliegen. Gott sei Dank würden nicht alle so denken, auch nicht der Bestandgeber, der seine Investition wohl überlegt habe und nach Ablauf der 25jährigen Frist einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten dürfe.

Dieser auch vom Betriebsprüfungsorgan zugestandene Überschuss zeige, dass eine Wertesicherung der wechselseitigen Bestandsentgelte nicht erforderlich sei, um sowohl Fremdüblichkeit als auch deutlichen Ertrag zu erzielen. Darüber hinaus sei die Vermietung des

Ordinationsgebäudes im Zeitpunkt der Vertragserrichtung der Mietzinsbeschränkung (Angemessenheit) unterlegen, so dass auch eine Wertsicherungsvereinbarung zu keiner höheren Miete geführt hätte.

Und selbst wenn der Bestandgeber vor Ablauf der 25jährigen Frist verstürbe, würden die Mieten seinen reichlich vorhandenen Erben zufallen, die darob sicherlich sehr froh sein werden. Wie bereits ausgeführt, gebe es für die Unterstellungen des Betriebsprüfungsorgans in den vorerwähnten Absätzen keine wie auch immer gearteten Nachweise. Die Bw. habe die von der Behörde bekämpfte Konstruktion gewählt, um in dem errichteten Ordinationsgebäude betriebliche Einnahmen zu erzielen. Ohne Fremderrichtung des Gebäudes gäbe es überhaupt keine Einnahmenerzielung. Und ob eine Berufung "sinnhaft" sei, habe wohl nur die Bw. zu entscheiden und nicht die Behörde. Die Bw. sei nicht bereit hinzunehmen, dass ihr seitens des Betriebsprüfungsorgans unterstellt werde, sie hätte durch Vorspiegelung falscher Rechtsverhältnisse versucht, Steuern zu hinterziehen. Es sei legitimes Interesse der Bw., diese völlig verfehlte Darstellung des Betriebsprüfungsorgans im Rechtsmittelweg zu entkräften.

- Es sei etwas befremdlich, einer Ärztin vorzuwerfen, sie würde unecht befreite Umsätze erzielen; ebenso wenig könnte man das dem Finanzminister vorwerfen, der diese Regelung zu vertreten habe:

Schließlich habe die Bw. im Gegenzug für die von der Miete zu entrichtende Umsatzsteuer keinen Vorsteuerabzug. Diese Darstellung passe wunderbar in das Bild des Prüfungsorgans, das während des gesamten Verfahrens immer nur darauf bedacht gewesen sei, für die Bw. potentiell nachteilige Umstände in den Vordergrund zu rücken. Dem Betriebsprüfungsorgan sollte jedoch bekannt sein, dass dies eine Praxis sei, die durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht gedeckt sei.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass das Betriebsprüfungsorgan sich in seiner Stellungnahme überhaupt nicht mit dem Vorbringen in den Berufungsschriften auseinandergesetzt habe. Der Grund dafür dürfte darin bestehen, dass das Betriebsprüfungsorgan nicht in der Lage sei, die in der Berufungsschrift vorgebrachten, wohl überlegten Argumente der Bw. zu entkräften. Vielmehr würden zum wiederholten Male falsche Darstellungen wiedergegeben, die durch Wiederholung jedoch weder richtiger noch glaubwürdiger würden.

Mit **Schreiben vom 18. Jänner 2010** teilte der steuerliche Vertreter des Vaters dem UFS mit, dass der Vater im Falle einer Berufsungsverhandlung nicht auf sein Entschlagsrecht als naher Angehöriger gemäß § 171 Abs. 1 lit. a BAO verzichten würde.

Mit weiterem **Vorhalt vom 26. März 2010** teilte der UFS der Bw. mit, dass die Bw. laut Verlassenschaftsakt der Voreigentümerin das Grundstück um S 2,840.00,00 erworben habe.

Nach Vorbringen der Bw. sei die Liegenschaft mit S 4,030.000,00 belastet und wäre die Besicherung weiterer Fremdmittel für die Errichtung des Ordinationsgebäudes durch die Bw. selbst nicht möglich gewesen. Dem offenen Grundbuch sei jedoch zu entnehmen, dass nach dem Grundstückserwerb weitere Pfandrechte einverleibt worden seien, mit deren Höchstbeträgen das Ordinationsgebäude hätte finanziert werden können.

	Pfandrecht /Höchstbetrag	
	S	€
Pfandurkunde vom 5.12.1997	4.030.000,00	292.871,52
zusätzlich:		
Pfandurkunde vom 25.8.1999	5.201.393,00	378.000,00
Schuldschein und Pfandurkunde vom 3.1.2001	3.000.000,00	218.018,50
Schuldschein vom 13.2.2002	600.000,00	43.603,70
	8.801.393,00	639.622,20

Laut Anlagenverzeichnis des Vaters würden die Anschaffungskosten für das Gebäude netto € 287.297,45, brutto bei 20% USt € 344.756,94, betragen und wäre daher die Errichtung des Ordinationsgebäudes durch die Bw. durch Pfandrechte auf der Liegenschaft zu finanzieren gewesen. Die Abgabenverwaltung hege den Verdacht einer vorzeitigen Beendigung der Verträge, die nach der Vertragsgestaltung von Seiten des Vaters jederzeit möglich sei, nachdem die derzeitigen steuerlichen Vorteile beim Vater nicht mehr schlagend würden (Vorsteuerüberhang und laufende Verluste bei der Einkommensteuer), und daher die vorliegende Konstruktion einzig aus dem Grund gewählt worden sei, dem Vater die genannten steuerlichen Vorteile zu verschaffen. Nach Darstellung der Bw. soll die Vermietung des Superädifikats einem Leasingverhältnis entsprechen. Als nicht fremdüblich sei zu beurteilen, dass in den Verträgen keine Vorsorge für eine vorzeitige Auflösung getroffen wurde. So sei das Schicksal des Gebäudes (Rückgabe bzw. Kaufoption an die Grundeigentümer oder Weiterverwendung durch den Vater in welcher Form?) nicht geregelt. Weiters fehle eine auch in der Höhe geregelte Schadensersatzverpflichtung der angeblichen Leasingnehmerin bei vorzeitiger Beendigung aus ihrem Verschulden und eine Bewertungsregelung für eine allfällige Ablöse des Gebäudes bei Beendigung vor den 25 Jahren. Dies zumal es sich nach Darstellung der Bw. um ein Vollamortisationsleasing (die Grundeigentümer würden das Gebäude nach 25 Jahren ohne weitere Ablöse erhalten) und Spezialleasing [das Ordinationsgebäude sei nach den persönlichen Bedürfnissen der Tochter (Bw.) errichtet worden] handle und damit eine andere Verwertung durch den Vater vor Ende der 25 Jahre nicht nachvollziehbar sei.

Weiters sei zu beachten, dass nach den vorgelegten Verträgen das Gebäude nach 25 Jahren an beide Grundeigentümer (Bw. und Lebensgefährte) ohne weitere Ablöse falle, die laufenden Mieten (Leasingraten?) jedoch ausschließlich von der Bw. bezahlt worden seien. Welche Regelung sei diesbezüglich zwischen der Bw. und dem Lebensgefährten getroffen worden? Diese mögen vorgelegt werden. Weiters habe die Bw. bisher unbeantwortet gelassen, aus

welchem Grund der Vater für die ersten 14 Monate keine Miete für die Grundfläche bezahlen habe müssen. Das sei nicht fremdüblich, da den Eigentümern (Bw. und Lebensgefährte) die Grundfläche auch während dieser Zeit entzogen gewesen sei.

Im **Schreiben vom 8. April 2010** gab die Bw. dazu an:

1.) Der UFS sei offenkundig mit den Usancen der Kreditvergabe der österreichischen Kreditwirtschaft nicht vertraut. Andernfalls wäre dem UFS bekannt, dass die Belehungsgrenze je nach Kreditinstitut in etwa 70 % des Schätzwertes einer Liegenschaft betrage.

Bei Anschaffungskosten von S 2,840.000,00 sei die Liegenschaft durch ein Pfandrecht von S 4,030.000,00, wie bereits mehrfach ausgeführt worden sei, überbelastet. Dem sei grundsätzlich nichts hinzuzufügen. Dass in der Folge weitere Finanzierungen eingeräumt worden seien, liege zum einen daran, dass diesen Kreditgebern der Vorrang eingeräumt worden sei, was dem UFS bei Grundbuchseinsicht leicht hätte auffallen können, zum anderen daran, dass die Kreditgewährung der Ö-Bank auf der Bonität des Schuldners fuße (und nicht auf grundbücherlichen Sicherstellungen). Es sei nun wahrlich nicht schwer zu erkennen, dass ein Kreditinstitut einem Kreditnehmer, der 25 Jahre lang Vorstandsdirektor der größten österreichischen Bank gewesen sei, eher Kredit gewähren werde, als einer im Berufsaufbau stehenden praktischen Ärztin.

2.) Es sei Aufgabe der Abgabenverwaltung, insbesondere der Berufungsbehörde, Berufungen rasch und gesetzeskonform zu erledigen und nicht Verdachte welcher Art auch immer zu hegen, die noch dazu im vorliegenden Sachverhalt keinerlei Begründung finden würden.

3.) Die Vermietung des Superädifikats entspreche keinem Leasingverhältnis, vielmehr erfolge die Abwicklung in einer Art und Weise, wie sie von Leasinggesellschaften täglich hundertfach gehandhabt werde. Man möge bitte die Berufungsschriften aufmerksam lesen. Das Gebäudeschicksal sei eindeutig geregelt (Punkt VI des Mietvertrages vom 13. Dezember 1999).

Warum eine Schadenersatzverpflichtung der "angeblichen Leasingnehmerin", die keine Leasingnehmerin sei, fehlen solle, sei vollkommen unerklärlich. Welcher Schaden soll entstehen? Wegen Nichtbezahlung der Miete? Oder warum sonst? Die Gebäudeablöse sei geregelt - nämlich keine. Es liege auch kein Spezialleasing vor, weil überhaupt kein Leasing vorliege.

Darüber hinaus handle es sich um ein Ordinationsgebäude, wie es tausend andere Ärzte in Österreich auch verwenden würden. Wo sei da die Spezialität? Der UFS habe immerhin richtig erkannt, dass das Gebäude nach 25 Jahren an die beiden Grundeigentümer unentgeltlich

zurückfalle. Zufälligerweise sei der Mieter einer der Grundeigentümer - na und? Wäre ein Dritter der Mieter, würde der UFS dann die gleichen unnötigen Fragen stellen?

Selbstverständlich müsse der Mieter für die ersten vierzehn Monate auch Miete bezahlen, nur sei die Miete unter Berücksichtigung eines mietfreien Zeitraumes in den ersten vierzehn Monaten mit S 1.000,00 festgesetzt worden. Gäbe es keinen mietfreien Zeitraum, wäre die Miete entsprechend geringer gewesen, nämlich S 955,00 monatlich.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Laut Amtsurkunde vom 20. Oktober 1997 erwarb die Bw. die berufungsgegenständliche Liegenschaft in freiwilliger Feilbietung im Verlassenschaftsverfahren nach Frau OZ um S 2,840.000,00.

Mit Vertrag vom 23. Dezember 1997 verkaufte die Bw. den Hälfteanteil an der Liegenschaft um S 160.000,00 an ihren Lebensgefährten.

Im Jahr 1999 wurde im Grundbuch, C-Blatt, das Bestandsrecht des Vaters der Bw. laut Mietvertrag 1999-12-13 bis 2024-08-31 einverleibt und im A2-Blatt ein Superädifikat ersichtlich gemacht.

▪ Bauverfahren - Grundbuch:

Dem bei der Marktgemeinde geführten Bauakt betreffend das berufungsgegenständliche Grundstück ist zu entnehmen:

Der Bruder der Bw. gab im Schreiben vom 9. Juni 1997 der Marktgemeinde bekannt, dass er vom Bezirksgericht in der Verlassenschaft nach der damaligen am 11. Mai 1994 verstorbenen Grundstückseigentümerin zum Verlassenschaftskurator bestellt wurde. Er ersuchte um Bekanntgabe der Bauklasse und der gültigen Bebauungsbestimmungen. Insbesondere möge mitgeteilt werden, ob eine Bebauung an der Grundstücksgrenze zur W-Gasse (W-Gasse) möglich sei.

Das Grundstück weist die Form eines extrem lang gestreckten Viereckes auf. An der südlichen Breite befindet sich die H-Straße, an der nördlichen die W-Gasse. Das Grundstück fällt von Norden nach Süden ab. Die gesamte Grundstücksfläche beträgt 1.802 m² (offenes Grundbuch).

Es existiert ein Einreichplan einer Architekten-KEG vom 17. November 1997 zum Bauvorhaben "Umbau des Hauses [H-Straße] in eine Gemeindepraxis". Grundstückseigentümer, Bauwerber

und Bauführer sind nicht angegeben. Dieser Einreichplan betrifft ein Gebäude auf der südlichen Grundstückshälfte bei der **H-Straße**.

Mit Beschluss des Bezirksgericht vom 22. Dezember 1997 wurde im Grundbuch betreffend des berufsgegenständlichen Grundstückes das ua. Eigentumsrecht der Bw. zur Gänze vorgemerkt.

Mit Bauansuchen vom 22. Jänner 1998 stellten die Bw. und ihr Lebensgefährte bei der Marktgemeinde ein Bauansuchen betreffend Neubau des Wohnhauses **W-Gasse**. Es handelt sich dabei nicht um das berufsgegenständliche Gebäude. Der dazugehörige Einreichplan derselben Architekten-KEG vom "Jänner 1989" (das ursprüngliche Datum 17. November 1997 wurde handschriftlich ausgebessert) betreffend Errichtung eines Einfamilienhauses weist als Grundeigentümerin die Verlassenschaft der vormaligen Eigentümerin OZ (zu Handen jener Notariatskanzlei, die die unten angegebenen Verträge zwischen der Bw. und ihrem Vater aufsetzte) und als Bauwerber die Bw. und ihren Lebensgefährten aus. Wie bereits ausgeführt, betrifft der Einreichplan zu diesem Bauansuchen ein anderes Gebäude als im oben genannten Einreichplan vom 17. November 1997 (H-Straße im Süden), nämlich ein Gebäude auf der nördlichen Grundstückshälfte bei der W-Gasse.

Mit Beschluss des Bezirksgerichts vom 28. Jänner 1998 wurde im Grundbuch betreffend das Grundstück auf Grund eines Kaufvertrages vom 23. Dezember 1997 die Anmerkung der Rechtfertigung der Vormerkung des Eigentums zur Hälfte für die Bw. und die Einverleibung des Eigentumsrechtes zur Hälfte für den Lebensgefährten der Bw. bewilligt.

Die Marktgemeinde erteilte der Bw. und ihrem Lebensgefährten mit Bescheid vom 27. Mai 1998 die Bewilligung zum Neubau des **privaten Einfamilienhauses** (Wohnhauses) an der **W-Gasse**. Es handelt sich dabei nicht um die berufsgegenständliche Arztpraxis.

Mit Bauansuchen vom 22. Jänner 1998 stellte der Vater der Bw. bei der Marktgemeinde ein Bauansuchen betreffend Um- und Zubau des Hauses an der **H-Straße**. Dieses Bauansuchen betrifft die **berufsgegenständliche Arztpraxis**. Der dazugehörige Einreichplan vom "Jänner 1998" stammt wiederum von derselben Architekten-KEG und weist als Grundeigentümerin ebenfalls die Verlassenschaft der vormaligen Eigentümerin, zu Handen derselben Notariatskanzlei, und als Bauwerber den Vater der Bw. aus. Der Einreichplan entspricht größtenteils jenem des oben genannten Einreichplanes vom 17. November 1997 (südliche Grundstückshälfte an der H-Straße).

Der Vater und der Bruder der Bw. haben denselben Familiennamen. Sowohl im Bauansuchen vom 22. Jänner 1998 als auch im dazugehörigen Einreichplan ist der Vorname des Bauwerbers händisch durch Überschreibung auf jenen des Vaters der Bw. umgeändert. Der Bruder

der Bw. und ihr Vater verfügen beide über den akademischen Titel Doktor. So stellte der Bruder im Schreiben vom 9. Juni 1997 seinem Namen den die Titelabkürzung "Dr." voran. Im Verfahren vor den Abgabenbehörden verwendet der Bruder als steuerlicher Vertreter der Bw. die Abkürzungen "Mag. Dr.".

Die Marktgemeinde erteilte dem Vater der Bw. mit Bescheid vom 24. Februar 1998 die Bewilligung zum Umbau des bestehenden Wohnhauses in eine Arztpraxis, zum Zubau an der Ostseite sowie zum Abbruch der angebauten Garage und zur Errichtung von zwei PKW-Stellplätzen an der H-Straße.

Mit zwei Schreiben vom 19. Juni und 7. Oktober 1998 teilte der Vater der Bw. der Marktgemeinde den Baubeginn mit. Mit Bescheid vom 17. Juli 2000 erteilte die Marktgemeinde die Bewohnungs- und Benützungsbewilligung.

- Verträge:

Superädifikatsvertrag:

Der schriftlichen Vereinbarung (Notariatsakt) vom 29. November 1999 (AB Seite 79ff) ist zu entnehmen:

I.

Die Bw. und ihr Lebensgefährte sind je zur Hälfte Eigentümer des berufungsgegenständlichen Grundstückes.

II.

Auf dem berufungsgegenständlichen Grundstück wurde ein Bauwerk gemäß § 435 ABGB errichtet. Es handelt sich um eine Arztpraxis. Eigentümer dieses Gebäudes ist der Vater der Bw.

III.

Die Bw., ihr Lebensgefährte und der Vater der Bw. erteilen ihre Einwilligung zur Einreihung dieser Urkunde zum Zweck der Feststellung der Errichtung eines Bauwerkes gemäß § 435 ABGB auf dem berufungsgegenständlichen Grundstück, welches vom Vater der Bw. in der Absicht errichtet wurde, dass es nicht dauernd darauf verbleiben soll.

Mietvertrag 1 (Grundfläche):

Dem zwischen der Bw. und ihrem Lebensgefährten als Vermieter und dem Vater der Bw. als Mieter abgeschlossenen Mietvertrag vom 13. Dezember 1999 ist zu ua. entnehmen:

I.

Die Bw. und ihr Lebensgefährte sind je Hälfteigentümer der berufungsgegenständlichen Liegenschaft. Die angegebene Grundstücksadresse entspricht der Anschrift der Bw.

II.

Die Bw. und ihr Lebensgefährte vermieten eine in einem angeschlossenen Lageplan eingezeichnete Fläche im Ausmaß von 450 m² an den Vater der Bw. Die Vermietung erfolgt nach dem ausdrücklichen Willen der Vertragsteile zwecks Errichtung eines Superädifikats gemäß § 435 ABGB samt Parkplatz und Grünfläche durch den Mieter (Vater der Bw.). Die Vermieter anerkennen, dass das vom Mieter errichtete Superädifikat, auch wenn es grundfest errichtet ist, bis zum Vertragsende im Eigentum des Mieters verbleibt. Der Mieter errichtet das Superädifikat in der Absicht, es nicht dauernd auf der gemieteten Grundstücksfläche zu belassen sondern nur für jenen Zeitpunkt, für welchen die Vermieter auf die Aufkündigung des Mietverhältnisses verzichten.

III.

Das Mietverhältnis hat am 1. Juli 1998 begonnen und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Jeder Vertragsteil hat eine Kündigungsmöglichkeit mit halbjähriger Frist zum Ende eines jeden Kalendermonats. Die Vermieter (Bw. und Lebensgefährte) verzichteten auf eine Kündigung auf die Dauer von 25 Jahren, somit bis zum 31. August 2024. Der Vertrag bestimmt weiters: "Das Recht der vorzeitigen Vertragsauflösung gemäß § 1118 ABGB besteht ungeachtet des abgegebenen Kündigungsverzichtes."

IV:

Laut diesem Vertragspunkt ist die Übergabe des Mietobjektes in den physischen Besitz und Genuss des Vaters bereits erfolgt.

V.

Als monatlicher Mietzins wurde S 1.000,00 vereinbart, für die Monate Juli 1998 bis August 1999 [= 14 Monate] war vom Vater der Bw. kein Mietzins zu entrichten.

VI.

Der Mieter ist berechtigt, bei Beendigung des Mietvertrages die gemietete Grundstücksfläche nach eigener Wahl im ursprünglichen Zustand oder unter Belassung des auf der gemieteten Grundstücksfläche errichteten Superädifikats an die Vermieter zurückzugeben. Wenn das Mietverhältnis nach Ablauf des 31. August 2024 endet und der Vater der Bw. das von ihm

errichtete Superädifikat auf der gemieteten Grundstücksfläche belässt, ist von der Bw. und ihrem Lebensgefährten keine Ablöse an den Mieter zu leisten.

VIII.

Die Vertragsteile erteilten ihr Einverständnis, dass ob der berufungsgegenständlichen Liegenschaft die Einverleibung des Bestandsrechtes bis 31. August 2024 für den Vater der Bw. (Mieter) erfolgen kann.

Im C-Blatt des Grundbuchs ist das Bestandsrecht zu Gunsten des Vaters vom 13. Dezember 1999 bis 31. August 2024 einverleibt.

Mietvertrag 2 (Arztpraxis):

Dem zwischen dem Vater der Bw. als Vermieter und der Bw. als Mieter abgeschlossenen Mietvertrag vom 13. Dezember 1999 (AB Seite 83ff) ist ua. zu entnehmen:

I.

Der Vater der Bw. ist Eigentümer eines Superädifikats auf den berufungsgegenständlichen Grundstück, es handelt sich um eine Arztpraxis. Die angegebene Grundstücksadresse entspricht der Anschrift der Bw. Darüber hinaus ist der Vater auf Grund des [anderen] Mietvertrages vom ebenfalls 13. Dezember 1999 (siehe oben Mietvertrag 1 betreffend Grundfläche) Mieter einer in einem angeschlossenen Lageplan eingezeichnete Fläche Autoabstellplatz und Garten auf der berufungsgegenständliche Liegenschaft. Der Vater vermietet an die Bw. das Superädifikat mit einer verbauten Fläche von ca. 170m² und überlässt darüber hinaus die im Lageplan eingezeichnete Teilfläche zur Nutzung.

II.

Das Mietverhältnis hat am 1. September 1999 begonnen und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Jeder Vertragsteil hat eine Kündigungsmöglichkeit mit sechsmonatiger Frist zum Ende eines jeden Kalendermonats. Die Bw. (Mieterin) verzichtete auf eine Kündigung auf die Dauer von 25 Jahren, somit bis zum 31. August 2024. Der Vertrag bestimmt weiters: "Von diesem Verzicht ausgenommen sind die die Kündigungsgründe des § 1118 ABGB."

III.

Der Mietgegenstand darf nur als Arztpraxis verwendet werden, eine andere Nutzung bedarf der Zustimmung des Vaters.

IV.

Der monatliche Mietzins betrug S 21.420,00 zuzüglich 20% USt. Betriebskosten waren nicht zu berücksichtigen, da diese von der Bw. "bereits als Eigentümerin der Liegenschaft ... zu tragen sind". Baulichen Veränderungen innerhalb des Mietobjektes und an der Außenseite stimmte der Vater zu, sofern die Bw. die behördlichen Genehmigungen auf eigene Kosten einholt und die Arbeiten auf eigene Kosten durch befugte Unternehmer ausführen lässt. In diesem Zusammenhang erfolgte Investitionen der Bw. sollten ohne Entschädigung in das Eigentum des Vaters fallen.

V.

Ohne schriftliche Zustimmung des Vaters sollten das Mietobjekt oder Rechte aus dem Vertrag nicht an Dritte weitergegeben werden.

VI.

Die Bw. bestätigte, das Mietobjekt in brauchbarem Zustand übernommen zu haben und verpflichtete sich zur Wartung, Instandhaltung und soweit erforderlich Erneuerung des Mietgegenstandes und der bezeichneten Versorgungseinrichtungen, zur Pflege und Bewässerung der Gartenflächen und Räumung von Gehsteig und Parkplätzen.

VII.

Weitere Vereinbarungen neben diesem Mietvertrag bestanden nicht. Änderungen und Ergänzungen des Vertrages bedurften der Schriftform. Auch das Abgehen von der Schriftform konnte nur schriftlich erfolgen.

Die drei Verträge vom 29. November und 13. Dezember 1999 wurden von einer Notariatskanzlei aufgesetzt, deren Adresse der Bruder der Bw. in seinem oa. Schreiben vom 9. Juni 1997 der Marktgemeinde als seine Anschrift angab.

▪ Weitere Feststellungen:

Die Bw. wurde 1962 und ihr Vater 1933 geboren.

Bei Eingehen der zu beurteilenden Vertragskonstruktion im Jahr 1999 war der Vater der Bw. 66 Jahre alt, bei einem frühestmöglichen Ende am 31. August 2024 wäre der Vater beinahe 91 Jahre alt. Mit Geburtsdatum 20.10.1933, Geschlecht männlich und Stichtag der beiden Mietverträge 13.12.1999 errechnet sich für den Vater gemäß Sterbetafel 2000/2002 eine fernere Lebenserwartung von aufgerundet 82 Jahren (Quelle: Homepage Statistik Austria/ Lebenserwartung), welche in das Jahr 2015 fällt. Im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung im Jahr 2010 hat der Vater eine gegenüber dem Stichtag des Vertragsabschlusses im Jahr 1999 statistisch höhere fernere Lebenserwartung von gerundet 85 Jahren (fällt in das Jahr 2018),

weil er bereits das Risiko überwunden hat, in der zwischen 1999 und 2010 gelegenen Zeit zu sterben.

Geburtsdatum	20.10.1933	21.10.1933
Stichtag	13.12.1999	2010
Geschlecht	<u>männlich</u>	<u>männlich</u>
fernere Lebenserwartung	15,36	8,79
erwartetes Alter	81,51	85,37
Fällt in das Jahr	2015	2018

Demgegenüber soll die vorliegende Vertragskonstruktion frühestmöglich im Jahr 2024, also weit außerhalb der zu erwartenden ferneren Lebenserwartung des Vaters enden.

Der Vater teilte dem für ihn zuständigen Finanzamt mit Schreiben vom 1. Juli 1999 mit, dass er im Jahr 1998 die Errichtung des Vermietungsobjektes Ordinationsräumlichkeiten für Allgemeinmedizin begonnen habe und die Errichtungsphase und Beginn der Vermietung voraussichtlich im August 1999 sei.

Weder die vom Vater zu bezahlende Miete für die Grundfläche für das Superädifikat noch die von der Bw. für die Ordination zu bezahlende Miete sind in den oa. Verträgen wertgesichert.

Der Vater teilte der Bw. mit Schreiben vom 10. Juli 2003 mit, dass es "in Anbetracht der gegebenen Umstände" unerlässlich sei den Mietzins "geringfügig zu erhöhen". Als "wesentlicher Grund dafür" wird die von der finanzierenden Bank zu Beginn der zweiten Fixzinsperiode vorgenommene Zinssatzerhöhung angeführt und sollte die Bw. ab September 2003 gesamt an monatlicher Miete € 1.992,00 (netto € 1.660,00 und USt € 322,00) zahlen.

2. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 12 Abs. 3 iVm § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 ist die Bw. als Ärztin vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Gemäß Abs. 2 leg. cit. bleiben abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften unberührt.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Gemäß Abs. 2 leg. cit. sind im Falle des Vorliegens eines Missbrauches die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Die vertragliche Gestaltung hat ihren Grund in der familiären Nahebeziehung zwischen Bw. und ihrem Vater, wobei der Lebensgefährte der Bw. (zweiter Hälfteigentümer der Liegenschaft) ebenfalls als naher Angehöriger anzusehen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0159) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdüblichkeit).

Die drei Kriterien müssen kumulativ vorliegen (Doralt, EStG, 4. Auflage, § 2 Tz 160), sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzung zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt.

Nach der festgestellten vertraglichen Gestaltung zwischen Bw. und ihrem Lebensgefährten auf der einen und ihrem Vater auf der anderen Seite fällt das Ordinationsgebäude bei Beendigung des Mietvertrages betreffend die Grundfläche des Superädifikats - im frühestmöglichen Zeitpunkt – nach 25 Jahren entschädigungslos an die Bw. und den Lebensgefährten.

Nach gesicherter Lebenserfahrung kann davon ausgegangen werden, dass der Vater (bzw. dessen Rechtsnachfolger) zu diesem Zeitpunkt das Gebäude auf der gemieteten Grundstücksfläche belassen würde, zumal ein Abbruch erhebliche (zusätzliche) Kosten verursachen würde, denen kein Nutzen gegenüberstehen würde, und daher wirtschaftlich sinnlos wäre.

Wie bereits festgestellt, sind nach den vorliegenden Verträgen die Mietzahlungen der Bw. und des Vaters nicht wertgesichert. Laut dem bereits genannten Schreiben des Vaters vom 10. Juli 2003 sollten seit September 2003 monatlich brutto € 1.992,00 bezahlt werden anstatt bisher brutto € 1.867,98 laut Mietvertrag vom 13. Dezember 1999, Punkt IV (S 21.420,00 + 20% USt = S 25.704,00 = € 1.867,98). Seit 2004 zahlt die Bw. unverändert brutto und ohne Vorsteuerabzug € 23.904,00 Miete an den Vater.

Nach 25 Jahren (laut Vertrag: vom 1. September 1999 bis 31. August 2024) würde die Bw. rund € 567.000,00 (brutto ohne Vorsteuerabzug) an den Vater bezahlt haben und – zusammen mit ihrem Lebensgefährten als jeweils Grundstückshälfteigentümer - das Gebäude zum Buchwert von rund (siehe unten) € 179.000,00 (Herstellungskosten laut Afa-Tabelle des Vaters netto € 287.297,54, brutto € 344,757,05) entschädigungslos erhalten.

Mietzahlungen Bw.:	S	€
1999	102.816,00	
2000	308.448,00	
2001	308.448,00	
	<u>719.712,00</u>	52.303,51
2002		22.415,76
2003		22.911,84
2004		23.904,00
2005		23.904,00
2006		23.904,00
2007		23.904,00
2008		<u>23.904,00</u>
		217.151,11
2009 bis 2024 = 14 x € 23.904,00		334.656,00
1-8/2025 = 9 x € 1.992,00		<u>15.936,00</u>
		567.743,11

Buchwert:

	€
Anschaffungskosten netto	287.297,54
Afa 1,5% = € 4.309,46	
Afa für 25 Jahre	<u>-107.736,58</u>
Buchwert August 2024	179.560,96

Die Herstellungskosten des Superädifikats fielen laut Anlagenverzeichnis des Vaters in den Jahren 1998 bis 2000 an. Nach der von der Bw. und ihrem Vater geschaffenen Vertragskonstruktion, wendete der Vater einen Gesamtbetrag der Herstellungskosten von € 287.297,54 (netto nach Abzug von Vorsteuern) auf und würde am Ende der Laufzeit (frühestmögliche Beendigung des Mietvertrages durch die Bw. mit entschädigungslosem Erwerb des Gebäudes) nach 25 Jahren von der Bw. gesamt netto € 472.500,00 (die Umsätze des Vaters unterliegen der Umsatzsteuer von 20%, brutto € 567.000,00) ohne weiteres Entgelt (Ablöse) für das zurückgelassene Gebäude erhalten.

Seitens der Bw. wird die mit dem Vater getroffene Vertragskonstruktion mehrfach als in der Leasingwirtschaft übliche Vorgangsweise bezeichnet. Dazu ist festzustellen:

▪ **Mangelnde Publizität:**

Es liegen teilweise rückwirkende Verträge vor.

Laut Mietvertrag vom 13. Dezember 1999 über das Ordinationsgebäude soll das Mietverhältnis zwischen Vater (Vermieter) und Bw. (Mieterin) bereits "am 1. September 1999", somit mehr als drei Monate zuvor begonnen haben.

Laut Mietvertrag vom 13. Dezember 1999 über den Grundstücksteil 450 m² soll dieses Mietverhältnis zwischen Bw./Lebensgefährten (Vermieter) und Vater (Mieter) bereits noch früher,

nämlich schon am "1. Juli 1998" und somit mehr als ein Jahr und sechs Monate zuvor begonnen haben.

Für die genannten Zeiträume ist damit die Außenwirkung (Erkennbarkeit gegenüber Dritten) nicht gegeben, was bei Gesamtbeurteilung des vorliegenden Vertragskonstruktes (siehe unten) mit zu berücksichtigen ist.

▪ **Kein klarer Inhalt:**

Zunächst ist zu beachten, dass das Grundstück seit Verkauf der Grundstückshälfte mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 1997 im jeweiligen Hälfteigentum der Bw. und ihres Lebensgefährten steht. So wurden auch der Superädifikatsvertrag und der Mietvertrag über die Grundfläche 450 m² von der Bw. und ihrem Lebensgefährten auf der einen Seite und dem Vater der Bw. auf der anderen Seite geschlossen.

Ungeregelt und damit im Inhalt unklar ist jedoch nach der vorliegenden Konstruktion der Umstand, dass zwar die Bw. allein die zur Anschaffung (entschädigungslose Zurücklassung) des Ordinationsgebäudes notwendigen Mieten zu bezahlen hat, der Lebensgefährte aber ohne eigenen finanziellen Anteil bei Ausübung des Kündigungsrechtes von Bw. und Lebensgefährten nach 25 Jahren Hälfteigentümer des Gebäudes wird.

Auch wenn die Bw. das Gebäude allein betrieblich nutzt, hätte es klarer Vereinbarungen mit dem späteren Miteigentümer (Lebensgefährten) bereits im Zeitpunkt der ersten Zahlungen im Jahr 1999 betreffend Benutzung und finanzielle Abgeltung bedurft.

Die vom UFS im Vorhalt vom 26. März 2010 nach diesbezüglichen Regelungen zwischen Bw. und Lebensgefährten gestellte Frage blieb von der Bw. unbeantwortet.

Weiters fehlt es an einer Regelung zwischen Bw. und Lebensgefährten betreffend die vom Vater bezahlte Grundstücksrente von S 1.000,00 monatlich:

Laut Vertrag vom 13. Dezember 1999 sind die Bw. und der Lebensgefährte gemeinsam Vermieter der Grundfläche 450 m² und es ist dem Vertrag nicht zu entnehmen, dass der Vater die monatlich Rente von S 1.000,00 nur an die Bw. zu zahlen habe. Zwar gibt die Bw. in ihren Steuerklärungen die vollständige Rente des Vaters als Einnahme an, doch fehlt es diesbezüglichen (gegebenenfalls schriftlichen, weil Publizitätswirkung erforderlich) Vereinbarungen, ohne die zivilrechtlich die Bw. und ihr Lebensgefährte gemeinsam Gläubiger der Mieten sind.

Das Fehlen der genannten Regelungen zwischen Bw. und Lebensgefährte ist überdies als mangelnde Fremdüblichkeit zu werten (siehe unten Punkt 2.).

▪ **Mangelnde Fremdüblichkeit:**

1. Miete Grundfläche:

Als nicht fremdüblich ist zunächst festzustellen, dass der Vater der Bw. laut Vertragsgestaltung für 14 Monate (Juli 1998 bis August 1999) keine Miete für die Grundfläche des Superädifikats zahlen musste, der Bw. (und ihrem Lebensgefährten) jedoch in dieser Zeit der Gebrauch des Grundstücksteils wegen der Bauarbeiten zum Ordinationsgebäude entzogen war. Ein fremder Dritter hätte jedenfalls für die gesamte Dauer des am 1. Juli 1998 begonnenen Mietverhältnis Miete verlangt.

Die Bw. bringt dazu im Schreiben vom 8. April 2010 vor, gäbe es keinen mietfreien Zeitraum, dann wäre die Grundstücksrente entsprechend geringer, nämlich nur S 955,00 gewesen.

Dieser Einwand überzeugt nicht, zumal auch die Höhe der vom Vater an die Bw. bezahlten Miete nicht fremdüblich ist:

Das berufungsgegenständliche Grundstück befindet sich in H, einem bekannten Villenort im Wienerwald südlich von Wien (nur wenige Kilometer von der Stadtgrenze entfernt) in Grünlage umgeben von Gärten und Einfamilienhäusern (vgl. Google maps, Satellitenansicht). Die vom Vater für die Errichtung des Superädifikats angemietete Grundfläche beträgt laut Vertrag 450 m². Aus dem von der Bw. in der freiwilligen Feilbietung vom 30. Juli 1997 aufgewendeten Kaufpreis S 2.840.000,00 errechnet sich bei einer Gesamtfläche von 1.802 m² ein Quadratmeterpreis von S 1.576,00 und für den an den Vater vermieteten Grundanteil ein Wert von S 709.200,00 (gerundet **€ 51.540,00**). Im Vergleich dazu ist eine Grundstücksrente von nur € 72,67 (S 1.000,00) monatlich, jährlich € 872,04 für eine Fläche von 450 m² aus den nachfolgenden Gründen als nicht fremdüblich anzusehen:

Das von der Bw. in der Berufung erstattete Vorbringen, der von der Bw. tatsächlich bezahlte Kaufpreis sei gegenüber des ortsüblichen Grundstückspreises von S 2.000,00 pro m² wegen eines abbruchreifen Gebäudes geringer gewesen, ändert zunächst nichts daran, dass die vom Vater zu zahlende Miete zu gering und damit nicht fremdüblich ist.

Egal ob die Abbruchkosten des Vaters laut Rechnung Baumeister G vom 28. April 1999 S 432.388,60 (dieser Betrag wird auch in der Berufung genannt) netto oder brutto (20% USt) angesetzt werden, ergibt sich ein ortsüblicher Kaufpreis, der nicht wesentlich über dem tatsächlich von der Bw. bezahlten Kaufpreis liegt.

Variante netto:

	S	€
ortsüblicher Grundstückspreis laut Bw. S 2.000,00 x 1.802 m ²	3.604.000,00	261.912,89
Abbruchkosten Vater netto	-432.388,00	-31.422,86
Preis für 1.802 m ²	3.171.612,00	230.490,03
Preis für 450 m ²	792.022,97	57.558,55

Variante brutto:

ortsüblicher Grundstückspreis laut Bw. S 2.000,00 x 1.802 m ²	3.604.000,00	261.912,89
--	--------------	------------

Abbruchkosten Vater	-518.865,60	-37.707,43
Preis für 1.802 m ²	3.085.134,40	224.205,46
Preis für 450 m ²	770.427,57	55.989,15
Vergleich:		
tatsächlicher Kaufpreis für Bw.	2.840.000,00	206.390,85
davon 450 m ²	709.211,99	51.540,45

Die auf die Laufzeit des Mietvertrages von 25 Jahren verteilte Differenz ist zu gering, um die vom Vater zu bezahlende geringe Miete mit den Abbruchkosten zu rechtfertigen.

450 m ²	brutto	netto
	€	€
ortsüblicher Kaufpreis laut Bw. mit Abbruchkosten	57.558,55	55.989,15
tatsächlicher Kaufpreis Bw.	51.540,45	51.540,45
Differenz	6.018,10	4.448,70
verteilt auf 25 Jahre	240,72	177,95
zum Vergleich: Jahresmiete Vater	872,04	872,04

Die Bw. selbst weist in ihren Schriftsätzen auf ein vorliegendes Sachverständigengutachten hin. Dazu sind folgende Feststellungen zu treffen:

Das im Verlassenschaftsverfahren der Voreigentümerin von dem allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen und Schätzmeister Ing. Mag. Dr. J erstellte Gutachten zum Stichtag 11.5.1994 (Tod der Voreigentümerin) ergibt einen Verkehrswert der Liegenschaft von gerundet S 4,232.00,00 [(Sachwert S 7,057.000,00 + Ertragswert S 1,406.000,00) : 2]. In einer Ergänzung zum Gutachten wendet der Sachverständige auf diesen Verkehrswert einen Abschlag von 1/3 wegen schlechter Verwertbarkeit wegen "diverser Einschränkungen und Bebauung" an und kommt zu einem Verkehrswert von gerundet **S 2,821.000,00** (Verkehrswert S 4,232.000,00 abzüglich 1/3 S 1,410.667,00), das entspricht für 450 m² umgerechnet **€ 51.195,00**.

Der allgemein beeidete gerichtliche Sachverständige geht im Gutachten sogar von einem Grundwert für ruhige Lage am Stadtrand, voll aufgeschlossen und eingezäunt von S 4.500,00 pro m² aus und zieht einen Abschlag von S 1.000,00 pro m² wegen "ungünstiger Form, Gebundenheit etc." ab. Der Bauwert des auf dem Grundstück befindlichen Gebäudes wird im Gutachten mit S 750.000,00 und der Ertragswert mit **S 8.000,00 monatlich** auf eine fiktive Restnutzungsdauer des Gebäudes von **25 Jahre** ermittelt.

Auch wenn der Sachverständige den Zustand des vom Vater abgerissenen Gebäudes als mittelmäßig bis schlecht zufolge nachlässiger Unterhaltung bezeichnet, weist das Gutachten für das von der Bw. an den Vater mit der Grundstücksfläche 450 m² mitvermieteten Gebäudes einen Ertragswert aus, der das **Achtfache** (!) des von der Bw. verlangten Mietentgeltes entspricht. Die vom Sachverständigen ermittelte fiktive Restnutzungsdauer des Gebäudes ist ident mit der Laufzeit der vorliegenden Vertragskonstruktion.

Das vorliegende Gutachten des allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen beweist somit, dass die von der Bw. verlangte Miete von nur S 1.000,00, die überdies nicht einmal wertgesichert ist, nicht fremdüblich ist.

Selbst bei Berücksichtigung der brutto Abbruchkosten des Vaters ist die von der Bw. verlangte Miete bei weitem nicht fremdüblich:

	S
Abbruchkosten Vater brutto	518.865,00
verteilt auf 25 Jahre	20.754,60
ergibt monatlich	<u>1.729,55</u>
Ertragswert laut Gutachten	8.000,00
anteilige Abbruchkosten	<u>-1.729,55</u>
fremdübliche Miete	6.270,45
tatsächliche Miete	1.000,00

Ein fremder Dritter hätte den Grundstücksteil 450 m² in Grünlage im Wienerwald in Erholungslage und dennoch unmittelbarer Nähe zu Wien nicht um dieses geringe Entgelt vermietet.

2. Keine vertragliche Regelung mit Lebensgefährten:

Wie bereits festgestellt, erwarb die Bw. das gesamte Grundstück in der freiwilligen Feilbietung am 30. Juli 1997 (Amtsurkunde vom 20. Oktober 1997) um S 2,840.000,00 (Quadratmeterpreis S 1.576,00) und verkaufte den Hälfteanteil (würde 901 m² entsprechen) knapp fünf Monate später mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 1997 um nur S 160.000,00 (Quadratmeterpreis S 177,58 oder rund 11% der eigenen Anschaffungskosten) an den Lebensgefährten.

Mangels vorliegender vertraglicher Regelungen zwischen Bw. und Lebensgefährten (Publizitätswirkung) ist diese Divergenz nicht zu erklären.

Als nicht fremdüblich ist weiters zu beurteilen, dass die Bw. in weiter Folge zwar die gesamte Miete zum Erwerb des berufungsgegenständlichen Gebäudes alleine aufbringen soll, der Lebensgefährte jedoch nach 25 Jahren ohne eigenen finanziellen Beitrag Hälfteigentümer wird.

Auch wenn das Gebäude von der Bw. allein als Ordination betrieblich verwendet wird, hätten fremde Dritte eine vertragliche Vereinbarung über den finanziellen Anteil am Erwerb des Gebäudes abgeschlossen.

Trotz Ersuchens des UFS wurden Vereinbarung zwischen Bw. und ihrem Lebensgefährten nicht vorgelegt.

Das Fehlen dieser Vereinbarungen ist ebenfalls nicht fremdüblich.

Dass der Lebensgefährte zu Gunsten der Bw. auf seinen Anteil an der vom Vater für die Grundfläche des Gebäudes zu bezahlende monatlichen Miete S 1.000,00 verzichtet hätte und vielleicht damit sein Anteil am Erwerb des Gebäude abgegolten sein soll, wurde von der Bw. nicht vorgebracht. Auch hätte es zur Wahrung der Publizität diesbezüglich schriftlicher Verträge zwischen Bw. und Lebensgefährten bedurft.

Außerdem würde die Hälfte der von der Bw. in einer Dauer von 286 Monaten gesamt eingenommenen Mieten für das Grundstück von rund € 10.000,00 (1/2 von gesamt € 20.785,00) nur **1,8%** der von der Bw. bis zum Erwerb des Gebäudes zu zahlend Mieten € 567.000,00 entsprechen und damit keine ausreichende finanzielle Abgeltung darstellen.

$$\begin{array}{rcl} \text{€} & & \text{€} \\ 567.000,00 & \times 1,764\% = & 10.000,00 \end{array}$$

Auch das ist nicht fremdüblich.

3. Vorzeitige Beendigung:

Das in den Verträgen genannte Kündigungsrecht gemäß § 1118 ABGB gibt nur dem Bestandgeber das Recht, "die frühere Aufhebung des Vertrages [zu] fordern, wenn der Bestandnehmer der Sache einen erheblichen nachtheiligen Gebrauch davon macht; wenn er nach geschehener Einmahnung mit der Bezahlung des Zinses dergestalt säumig ist, dass er mit Ablauf des Termins den rückständigen Bestandszins nicht vollständig entrichtet hat; oder, wenn ein vermietetes Gebäude neu aufgeführt werden muss. Eine nützliche Bauführung ist der Mieter zu seinem Nachtheile zuzulassen nicht schuldig, wohl aber notwendige Ausbesserungen."

Diese Kündigungsrecht des Vermieters gemäß § 1118 ABGB besteht – ebenso wie jenes des Mieters gemäß § 1117 ABGB für Unbrauchbarwerden oder Entziehen der Mietsache - nach dem Gesetz.

Demgegenüber eröffnen beide Mietverträge jeweils nur dem **Vater** ein **zusätzliches** nur einseitig und jederzeit **ohne Vorliegen von Gründen** auszuübendes Kündigungsrecht:

In den berufungsgegenständlichen Verträgen zwischen der Bw. und ihrem Vater hat zwar die Bw. während 25 Jahre kein Kündigungsrecht, hingegen kann der Vater sowohl den Vertrag über die Anmietung der Grundfläche für das Superädifikat als auch den Vertrag über die Vermietung des Ordinationsgebäudes an die Bw. jederzeit und ohne Angabe von Gründen zum Monatsende unter Einhaltung einer sechsmonatigen Frist aufkündigen.

In der vorliegenden Vertragskonstruktion wurde keine Vorsorge dafür getroffen, was mit dem Gebäude vor Ablauf der 25 Jahre im Falle einer vorzeitigen Beendigung der Mietverträge durch den Vater geschieht.

Die Bw. würde im Falle einer Beendigung der Gebäudemiete vor den 25 Jahren die für ihre Berufsausübung essentiell notwendigen Ordinationsräumlichkeiten verlieren, ohne dass ihr die vorliegenden Verträge eine Handhabe dagegen einräumen wurden. Die Bw. könnte (zusammen mit ihrem Lebensgefährten) den Vertrag betreffend Vermietung der Grundstücksfläche an den Vater frühestens zum 31. August 2024 beenden, um das Gebäude zu erlangen, hätte jedoch bis dahin keine Möglichkeit, über das Ordinationsgebäude zu verfügen und somit keine Möglichkeit ihren Beruf auszuüben.

Damit ist in der vorliegenden vertraglichen Gestaltung dem Interessensausgleich zwischen Mieter und Vermieter nicht entsprochen. Ein fremder Dritter hätte im Mietvertrag über das Ordinationsgebäude seinem Vermieter kein einseitiges und jederzeit ausübbares Kündigungsrecht eingeräumt, das nur den Mieter benachteiligt.

Für den Fall, dass der Vater auch den Mietvertrag über die Grundfläche 450 m² vorzeitig (vor Ablauf der 25 Jahre) einseitig beendet, wurden ebenfalls keine Regelungen betreffend Abgeltung der vom Vater aufgewendeten und durch die ausfallenden Mieten aus der Restlaufzeit bis zum Ende der 25 Jahre nicht gedeckten Gebäudeerrichtungskosten und das weitere Schicksal des Gebäudes getroffen.

Sowohl die Einräumung des einseitigen Kündigungsrechtes für den Vater als auch das Fehlen von vertraglichen Regelungen über das Schicksal bzw. finanzielle Abgeltung des Gebäudes bei vorzeitiger Auflösung ist als nicht fremdüblich zu beurteilen. Fremde dritte Vertragsparteien hätten diesbezüglich schriftliche Vereinbarungen getroffen.

4. Besicherung des Kredits des Vaters durch Liegenschaft der Bw.:

Unrichtig ist das Vorbringen, das Gebäude hätte deshalb vom Vater errichtet und an die Bw. vermietet werden müssen, weil dieser über eine bessere Bonität verfüge und demgegenüber die Bw. keinen Kredit mehr für die Errichtung des Ordinationsgebäudes erhalten hätte.

Wie der UFS der Bw. bereits im Vorhalt vom 26 März 2010 darlegte, wurden auf der berufsgegenständlichen Liegenschaft zusätzliche Pfandrechte einverleibt, die eine Finanzierung der Errichtungskosten des Ordinationsgebäudes laut Anlageverzeichnis des Vaters brutto € 344,757,05 (netto € 287.297,54) mehr als einmal getragen hätten.

	Pfandrecht/Höchstbetrag	
	S	€
Pfandurkunde vom 5.12.1997	4.030.000,00	292.871,52

zusätzlich:

Pfandurkunde vom 25.8.1999	5.201.393,00	378.000,00
Schuldschein und Pfandurkunde vom 3.1.2001	3.000.000,00	218.018,50
Schuldschein vom 13.2.2002	600.000,00	43.603,70
	8.801.393,00	639.622,20

Der Vater finanzierte die Errichtung des Superädifikats mit einem Kredit laut Zusage der Ö-Bank vom 31. August 1999 über eine Gesamtbelastung (Kapital € 254.354,92 zuzüglich Zinsen und Nebengebühren) von € 399,963,63.

Die Besicherung des Kredites des Vaters erfolge jedoch nicht mit Grundstücken des Vaters (siehe unten) sondern es räumten vielmehr die Bw. (und ihr Lebensgefährte als Miteigentümer) der Ö-Bank auf der berufsgegenständlichen Liegenschaft in H mit der oa. Pfandbestellungsurkunde vom 25. August 1999 eine Sicherstellung für € 378.000,00 ein.

Bemerkenswert ist, dass der Vater die Fremdfinanzierung seines Superädifikats durch Pfandbestellung auf das Grundstück der Bw. besichern ließ, obwohl er selbst über drei nicht belastete Grundstücke verfügt.

1	Eigentumswohnung	Anteil 121 und 99/8129
2	Gebäude und Fläche	Gesamtfläche 840 m ²
und		Anteil 49/3951,
3	Haus (Eigentumswohnung)	ab Kaufvertrag vom 26.6.2000

Die Bw. hätte somit die Errichtung des Ordinationsgebäudes selbst durch Kreditaufnahme und Pfandbestellung auf ihrer eigenen Liegenschaft in H finanzieren können.

Die vorliegende Konstruktion ist daher auch aus diesem Grund nicht fremdüblich.

Dem Arbeitsbogen der Prüferin liegen folgende Kreditverträge der Bw. bei Banken ein:

Mit Kreditvertrag vom 11. April 1996 (AB Seite 71ff) vergab die N-Bank AG der Bw. einen Kredit über S 700.000,00, Laufzeit 120 Monatsraten ab September 1996, zum Zweck Übernahme einer Praxis in H.

Im Schreiben vom 2. Dezember 1997 (AB Seite 76ff) teilte die Ö-Bank der Bw. noch an deren damaliger Anschrift mit, dass zwei Kreditanträge vom 20. November 1997 über je S 1,550.000,00, Laufzeit 300 Monatsraten, angenommen werden, die Verpfändung der berufsgegenständlichen Liegenschaft zum Höchstbetrag S 4,030.000,00 vorgenommen wird und, um eine vorzeitige Kreditinanspruchnahme zu ermöglichen, der Bruder der Bw. (unter der Anschrift jener Notariatskanzlei, die die oa. Verträge vom 29. November und 13. Dezember 1999 aufsetzte) die persönliche Haftung dafür übernahm, dass das Eigentumsrecht der Bw. und die Kredithöchstbetragshypothek der Bank ob der berufsgegenständlichen Liegenschaft einverleibt wird. Das entspricht dem ersten grundbücherlich

gesicherten Pfandrecht von S 4,030.000,00. Laut Vermerk der Prüferin (AB Seite 60 und 62) wird einer der beiden Kredite privat und der andere betrieblich verwendet.

Mit Kreditvertrag vom 5. Jänner 2000 (AB Seite 66ff) nahm die Bw. bei derselben Bank einen Kredit über S 1,000.000,00, Laufzeit 300 Monatsraten ab Februar 2000, zum Zweck EDV-Anlage und medizinische Geräte in Ordination auf.

Dem Vorbringen der Bw. im Schreiben vom 8. April 2010 betreffend Belastungsgrenze ist entgegenzuhalten, dass die tatsächlichen Pfandbestellungen laut Grundbuch in Summe von rund € 932.000,00 mehr als das **Sechsfache** der von der Bw. genannte Belehungsgrenze von 70% der Anschaffungskosten, das sind rund € 144.000,00, ausmacht und daher diese bei weitem übersteigt.

	S	€
Anschaffungskosten	2.840.000,00	206.390,85
Belehungsgrenze laut Bw. 70%	1.988.000,00	144.473,59
tatsächliche Pfandrechte:	4.030.000,00	292.871,52
	5.201.393,00	378.000,00
	3.000.000,00	218.018,50
	600.000,00	43.603,70
	12.831.393,00	932.493,72

Die Bw. liefert daher mit diesem Vorbringen kein Argument gegen die Annahme, dass die Bw. den Kredit selbst aufnehmen und das Ordinationsgebäude auch selbst errichten hätte können.

Gemäß offenem Grundbuch kommen jeweils der Ö-Bank die ersten beiden Pfandrechte C Blatt, LNR 1 über S 4,030.000,00 laut Urkunde vom 5. Dezember 1997 und LNR 2 über € 378.000,00 laut Urkunde vom 25. August 1999 (Besicherung des Kredits des Vaters) zu.

Die Ö-Bank räumte zu Gunsten der späteren Pfandrechte LNR 4 Schuldschein und Pfandurkunde vom 3. Jänner 2001 für die Bausparkasse W AG, LNR 5 Schuldschein vom 13. Februar 2002 für das Land N und LNR 6 Veräußerungsverbot gemäß § 32 Abs. 1 NÖ WFG zu Gunsten Land N den Vorrang ein.

(Die LNR 3 betrifft die Einverleibung des Bestandsrechtes des Vater laut berufungsgegenständlichem Vertrag vom 13. Dezember 1999 bis 31. August 2024.)

Die Ö-Bank trat somit mit ihren Pfandrechten sowohl zum bereits bestehenden Kredit der Bw. (Höchstbetrag S 4,030.000,00) als auch zum Kredit des Vaters (Höchstbetrag € 378.999,00) zu Gunsten der Bausparkasse und des Landes betreffend Finanzierung des privaten Wohnhauses der Bw. und ihres Lebensgefährten zurück.

§ 30 GBG regelt die Einräumung des Vorranges. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht, 13. Auflage, Band I, Seite 368, weisen darauf hin, dass der Zurücktretende (Ö-Bank) nur dann mit dem Rangtausch einverstanden sein wird, wenn er dafür irgend ein Entgelt erhält.

Im vorliegenden Fall war der Kredit des Vaters zur Finanzierung der Errichtungskosten des Ordinationsgebäudes im zeitlichen Vorrang vor den späteren Pfandbestellungen der Bausparkasse und des Landes besichert.

Im Schreiben vom 8. April 2010 brachte die Bw. weiters vor, die Kreditgewährung der Ö-Bank habe auf der Bonität des Schuldners [gemeint: Vater] und "nicht auf grundbücherlichen Sicherstellungen" beruht. Der Vater habe als pensionierter Vorstandsdirektor "der größten österreichischen Bank" bei Kreditinstituten über eine bessere Bonität als die Bw. verfügt und auch deshalb habe die Ö-Bank den nachfolgenden Pfandrechten den Vorrang eingeräumt.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Bw. jedoch nicht auf, dass die Errichtung des Ordinationsgebäudes einzig über die vorliegende Konstruktion zu bewerkstelligen gewesen wäre:

Wie bereits oben festgestellt, räumte die Ö-Bank nicht nur aus ihrem Pfandrecht vom 25. August 1999 über € 378.000,00 für den Kredit des Vaters sondern auch aus ihrem noch früheren Pfandrecht vom 5. Dezember 1997 über S 4.030.000,00 für die beiden Kredite der Bw. den Vorrang ein. Die Vorrangseinräumung zu Gunsten der späteren Pfandrechte von Bausparkasse und Wohnbauförderung erfolgte somit nicht nur für den Kredit des Vaters sondern insbesondere auch für die beiden älteren Kredite der Bw. in ebenfalls erheblicher Höhe, sodass dafür nicht allein eine bessere persönliche Bonität des Vaters ausschlaggebend sein konnte.

Es bleibt somit dabei, dass die Bw. selbst die Errichtung des Ordinationsgebäudes mit Pfandrechtsbestellung auf ihrer eigenen Liegenschaft finanzieren hätte können.

Der Vater hätte der Bw. gegebenenfalls dadurch beistehen können, dass er eine allenfalls zusätzliche Besicherung (neben der tatsächlich erfolgten Pfandrechtsbestellung über € 378.000,00 auf dem Grundstück der Bw.) durch persönliche Übernahme einer Bürgschaft und/oder Einräumung von Pfandrechten auf seinen eigenen Liegenschaften (anstatt den eigenen Kredit mit dem Grundstück der Bw. zu besichern) angeboten hätte, und hätte es daher den komplizierten Weg wechselseitiger Mietverträge und der Einräumung eines Superädifikats zwischen Familienangehörigen nicht bedurft.

Die vorliegende Konstruktion hat ihren einzigen Sinn in einer für die Bw. angestrebten Steuerersparnis.

▪ **Steuerersparnis:**

Im Erkenntnis vom 25.2.2009, 2006/13/0111, führte der VwGH aus: "Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung 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 (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 1. Oktober 2008, 2006/13/0036). Es ist demnach zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl. das erwähnte hg. Erkenntnis vom 1. Oktober 2008). Beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung schließen einen Missbrauch aus (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 9. Dezember 2004, 2002/14/0074, VwSlg 7.989/F)."

Im vorliegenden Fall liegen beachtliche außersteuerliche Gründe nicht vor.

Bei Beurteilung von Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 22 Abs. 1 BAO ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre. Dabei verwirklicht im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Rechtsfolge gemäß § 22 Abs. 2 BAO der Abgabenerheben nach einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung verbunden ist. Ein Missbrauch kann also in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen (VwGH 1.10.2008, 2006/13/0036, VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074).

Die Bw. ist als Ärztin gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 unecht – d.h. ohne Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges – von der Umsatzsteuer befreit.

Die Errichtung des Ordinationsgebäudes ist um die nicht abziehbare Vorsteuer 20% für die Bw. teurer als für den Vater.

Wenn man den für die Bw. aufgezeigten abgabensparenden Effekt wegdenkt, erscheint die vorliegende Konstruktion nicht sinnvoll:

Wie bereits festgestellt, hätte die Bw. die Errichtung des Ordinationsgebäudes selbst durch Sicherstellungen auf der Liegenschaft – wie auch dann tatsächlich zu Gunsten des Kredits des Vaters geschehen - finanzieren können.

Eine angeblich bessere Bonität des Vaters hätte zusätzlich nutzbringend eingesetzt werden können, wenn der Vater der Bw. als Bürge oder durch Pfandbestellungen auf seinen eigenen Liegenschaften zur Seite gestanden wäre.

Der Einräumung eines Superädifikats und des teilweise rückwirkenden und aus den aufgezeigten Gründen der Angehörigenjudikatur nicht entsprechenden Vertragsgeflechtes (Kreuzvermietung) zwischen engen Familienmitgliedern hätte es daher nicht bedurft.

Die gewählte Konstruktion hat den einzigen steuersparenden Zweck für die Bw. den Erwerb bzw. die Errichtung des Ordinationsgebäudes um den Betrag der Umsatzsteuer zu verbilligen.

Aus den genannten Gründen kann die vorliegende Konstruktion gemäß § 22 Abs. 1 BAO nicht anerkannt werden.

Ergänzend wird auf die bis jetzt vom Vater geltend gemachte Steuereinsparung hingewiesen:

Der Vater machte aus dem so genannten Mietverhältnis mit der Bw. im Zeitraum 1998 bis 2008 insgesamt einen Vorsteuerüberhang von rund € 22.000,00 geltend.

Vater:	USt	Vorsteuer	Gutschrift/Zahllast
	S	S	S
1998	0,00	-197.761,00	-197.761,00
1999	17.136,00	-577.870,00	-560.734,00
2000	51.408,00	-14.729,00	36.679,00
2001	51.408,00	-3.066,00	48.342,00
			-673.474,00
			€
	€	€	-48.943,26
2002	3.735,96	-190,33	3.545,63
2003	3.818,64	-122,50	3.696,14
2004	3.984,00	-111,40	3.872,60
2005	3.984,00	-111,40	3.872,60
2006	3.984,00	-59,50	3.924,50
2007	3.984,00	-104,50	3.879,50
2008	3.984,00	-174,00	3.810,00
		Vorsteuerüberhang	-22.342,29

Weiters bezieht der Vater erhebliche Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit (Aufsichtsratsvergütungen und Pensionsbezüge von Banken). Der Vater machte bei seiner Einkommensteuerveranlagung aus der so genannten Vermietung an die Bw. jedes Jahr Verluste und im Zeitraum 1999 bis 2008 einen Gesamtverlust von rund € 29.000,00 geltend.

Vater:	1999	2000	2001	2002	2003
	S	S	S	€	€
Mieteinnahmen	85.680,00	257.040,00	257.040,00	18.679,82	19.093,20
Zinsen	-74.094,50	-133.936,45	-130.129,14	-9.197,01	-10.989,81
Afa	-76.797,08	-155.607,44	-156.902,90	-11.402,58	-11.402,58
Eröffnungskosten Kredit Laufzeit 25 Jahre	-4.121,07	-4.121,07	-4.121,07	-299,48	-299,48

Mietvertragsgebühr auf 10 Jahre verteilt	-943,30	-943,30	-943,30	-68,55	-68,55
Gemeindeabgaben		-2.333,00			
Versicherungsprämien		-8.777,00	-8.790,87	-340,60	-340,60
Steuerberatungskosten		-13.310,00	-15.330,00	-951,65	-612,50
Einkünfte V+V	-70.275,95	-61.988,26	-59.177,28	-3.580,05	-4.620,32
Gesamt		-132.264,21	-191.441,49	-17.492,65	-22.112,97
		€			
			-13.912,60		

	2004	2005	2006	2007	2008
Vater:	€	€	€	€	€
Mieteinnahmen	19.920,00	19.920,00	19.920,00	19.920,00	19.920,00
Zinsen	-10.452,97	-10.088,72	-8.794,89	-8.172,33	-7.178,30
Afa	-11.160,54	-10.918,50	-10.918,50	-10.918,50	-10.918,50
Eröffnungskosten Kredit Laufzeit 25 Jahre	-299,48	-299,48	-299,48	-299,48	
Mietvertragsgebühr auf 10 Jahre verteilt	-68,55	-68,55	-68,55	-68,55	
Gemeindeabgaben					
Versicherungsprämien	-340,60	-340,60	-340,60	-340,60	
Versicherung Kreditbesicherung		-298,24	-298,24	-298,24	
Steuerberatungskosten	-557,00	-557,00	-297,50	-522,50	
übrige Werbungskosten					-1.876,87
Einkünfte V+V	-2.959,14	-2.651,09	-1.097,76	-700,20	-53,67
Gesamt	-25.072,11	-27.723,20	-28.820,96	-29.521,16	-29.574,83

Auf diese Weise machte der Vater bei seinen eigenen Abgabenverbindlichkeiten der Bw. im Zeitraum 1998 bis 2008 ein Guthaben aus Vorsteuern von rund **€ 22.000,00** und eine Verringerung seiner Einkommensteuerbemessungsgrundlage von rund **€ 29.000,00** geltend.

Die oa. Überschussrechnung wurde den Erklärungen des Vaters in dessen Einkommensteuerakt entnommen. Festzustellen ist, dass der Vater in seinen Einkommensteuerklärungen die von ihm an die Bw. und den Lebensgefährten ab September 1999 zu zahlende Miete von S 1.000,00 (€ 72,67) monatlich für die Grundfläche des Superädifikats nicht ansetzte, obwohl diese weitere Werbungskosten darstellen würde. Laut der vorliegenden Vertragskonstruktion erhöht sich daher beim Vater der bis zum letzten erklärten Jahr 2008 angehäuften Gesamtverlust um die Miete für 112 Monate auf rund **€ 37.000,00**.

Gesamteinkünfte V+V Vater 1999-2008	€
laut Erklärung Vater	-29.574,83
Miete 1.9.1999-31.12.2008	-8.139,04
tatsächlich	-37.713,87

Nach Ansicht des Referenten führt jedoch schon die auf Seiten der Bw. aufgezeigte Steuerersparnis (Verbilligung um den Betrag der nichtabzugsfähigen Vorsteuer) allein dazu, dass das vorliegende Vertragskonstrukt abgabenrechtlich nicht anzuerkennen ist.

▪ Zusammenfassung:

Das vorliegende Vertragskonstrukt hält einer abgabenrechtlichen Überprüfung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht Stand.

Ein Teil der Vertragsdauer ist auf Grund rückwirkender schriftlicher Verträge nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen.

Es ist kein klarer Inhalt der Verträge gegeben, da schriftliche Regelung zwischen Bw. und Lebensgefährten weder betreffend einen finanziellen Ausgleich (die Anschaffungskosten werden von der Bw. alleine aufgebracht, der Lebensgefährte wird demgegenüber gratis Miteigentümer des Gebäudes) noch betreffend Benutzung des Gebäudes (dieses wird von der Bw. alleine betrieblich genutzt) vorliegen.

In einem weiteren Punkt fehlt es an einem klaren Inhalt, da zivilrechtliche Gläubiger der Mietenzahlungen des Vaters die Bw. und ihr Lebensgefährten als gemeinsame Grundeigentümer sind, die Mieten jedoch allein von der Bw. als Einnahme geltend gemacht werden, ohne dass es diesbezüglicher schriftlicher Vereinbarungen zwischen Bw. und Lebensgefährten gibt.

Weiters ist die vom Vater an die Bw. bezahlte Miete für Grünruhelage im Wienerwald in der Nähe zur Stadtgrenze von Wien nicht fremdüblich.

Ein allfälliger Verzicht des Lebensgefährten auf seinen Anteil an der monatlichen Miete – der von der Bw. weder vorgebracht noch mit schriftlichen Vereinbarungen nachgewiesen wurde – hätte so geringe Auswirkungen, dass er nicht als angemessener finanzieller Beitrag am Erwerb des Gebäudes anzusehen wäre.

Weiters ist nicht fremdüblich, dass der Vater laut den vorliegenden Verträge das einseitige Recht der vorzeitigen Vertragsbeendigung hat, das nur die Bw. benachteiligt, und keine Vorsorge über das Schicksal des Gebäudes im Fall der vorzeitigen Beendigung getroffen wurde.

Schließlich ist nicht fremdüblich, dass der Vater die von ihm durchgeführte Fremdfinanzierung der Gebäudeerrichtung nicht mit Pfandrechten auf seinen unbelasteten Liegenschaften besicherte sondern vielmehr die Bw. und der Lebensgefährte für den Kredit des Vaters ein Pfandrecht auf der eigenen Liegenschaft einräumten.

Der einzig erkennbare Zweck der Vertragskonstruktion war die Ersparnis der Vorsteuer für die Bw. bei Errichtung des Ordinationsgebäudes.

Dass die Bw. bei Einhalten der vertraglichen Laufzeit von 25 Jahren für die Errichtungskosten netto € 287.297,54 an den Vater rund brutto (ohne Vorsteuerabzug) € 567.000,00 zu zahlen

hätte, entspricht einem finanziellen Aufwand von Kapital und Zinsen im Falle einer eigenen Fremdfinanzierung.

Kreditsumme (Kapital)	Laufzeit	Zinssatz	zu bezahlen: Kapital und Zinsen
€			€
287.297,54	25 Jahre	2,76%	567.000,00

Die vom Vater geltend gemachten Finanzierungsnebenkosten (siehe oa. Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben des Vaters) wären von der Bw. zu tragen gewesen.

▪ **Änderungen laut UFS:**

§ 22 Abs. 2 BAO ordnet an, dass bei Vorliegen eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten die Abgaben so zu erheben sind, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Dem folgend sind für das von der Bw. betrieblich genutzte Ordinationsgebäude jene Ausgaben anzusetzen, die bei einer eigenen Errichtung angefallen wären.

Dabei ist von den Überschussrechnungen des Vaters auszugehen.

Die Afa ist von 1,5 % (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988) auf 2% (§ 8 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988) zu erhöhen. Die Bw. verwendet das berufungsgegenständliche Gebäude für die Ausübung ihres Arztberufes (Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Abs. 1 lit. b letzter Satz EStG 1988). Wie bereits zu Beginn der Berufungsentscheidung festgestellt, ist die Bw. neben ihrer Tätigkeit als Ärztin für Allgemeinmedizin im Bereich Ernährungsberatung tätig und erklärt dafür neben den Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit (2001 bis 2005, negative Einkünfte laut Lohnzettel als Gemeindeärztin) noch Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die erklärten Einnahmen aus Gewerbebetrieb treten jedoch gegenüber jenen aus selbständiger Arbeit betragsmäßig weit zurück.

Einnahmen lt. Erklärung Bw.:

	2001 S	2002 €	2003 €	2004 €	2005 €	2006 €
1. selbständige als Arbeit Ärztin für Allgemeinmedizin	2.765.836,00	197.291,01	192.564,59	204.013,77	210.566,52	220.708,15
2. Gewerbebetrieb Ernährungsberatung	980.833,40	68.278,96	43.162,30	35.759,67	28.387,29	32.727,41

In den eigenen Einkommensteuererklärungen setzte die Bw. die berufungsgegenständliche Miete an ihren Vater und die anderen nicht berufungsgegenständlichen Gebäudekosten (Konto 220 Ordinationsgebäude. Eintragungsgebühr Bezirksgericht, Gashausanschluss, Ersteigerungshonorar, Zaun) ausschließlich und ohne Aufteilung mit Einkünften aus Gewerbe-

betrieb bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit an. Es ist daher davon auszugehen, dass das strittige Ordinationsgebäude im Wesentlichen für die Erzielung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit dient und daher einheitlich – auch nach den eigenen Abgabenerklärungen der Bw. – der Afa-Satz des § 8 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988 anzuwenden ist.

Die gesamte Afa ist brutto (20%) anzusetzen, da die Bw. vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Bei Aufwendungen in das Gebäude kann die Afa nur einheitlich vom gesamten Wirtschaftsgut bemessen werden (vgl. Doralt, aaO., § 7 Tz 21).

	Zugänge	Afa	2001	2002
	€		€	€
Laut Anlageverzeichnis Vater:				
Fenster und Türen 1998/99	27.796,33	2%	555,93	555,93
Installationen 1998/99	27.357,43	2%	547,15	547,15
Heizungsanlage 1999	4.313,50	2%	86,27	86,27
Umbau 1998/99	190.994,82	2%	3.819,90	3.819,90
Malerarbeiten 1999	4.761,81	2%	95,24	95,24
Dachdecker 1998/99	16.482,40	2%	329,65	329,65
Alarmanlage 1999	2.420,37	20%	484,07	484,07
Fußboden 1999	7.819,05	2%	156,38	156,38
Spengler 2000	3.468,92	2%	69,38	69,38
Türen 2000	1.882,90	2%	37,66	37,66
	<u>287.297,53</u>		<u>6.181,62</u>	<u>6.181,62</u>
		brutto 20%	7.417,94	7.417,94
		S	102.073,09	
	2003	2004	2005	2006
	€	€	€	€
Fenster und Türen 1998/99	555,93	555,93	555,93	555,93
Installationen 1998/99	547,15	547,15	547,15	547,15
Heizungsanlage 1999	86,27	86,27	86,27	86,27
Umbau 1998/99	3.819,90	3.819,90	3.819,90	3.819,90
Malerarbeiten 1999	95,24	95,24	95,24	95,24
Dachdecker 1998/99	329,65	329,65	329,65	329,65
Alarmanlage 1999	484,07	242,04	0,00	0,00
Fußboden 1999	156,38	156,38	156,38	156,38
Spengler 2000	69,38	69,38	69,38	69,38
Türen 2000	37,66	37,66	37,66	37,66
	<u>6.181,62</u>	<u>5.939,58</u>	<u>5.697,54</u>	<u>5.697,54</u>
brutto 20%	7.417,94	7.127,50	6.837,05	6.837,05

Als Kreditzinsen werden die vom Vater geltend gemachten Beträge angesetzt. Gemäß § 22 Abs. 2 BAO können Mietvertragsgebühren nicht anerkannt werden, da die vorgelegten Verträge als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten zu beurteilen sind.

Der Vater machte Kosten für eine Versicherung Kreditbesicherung geltend. Gemäß BFH 29.10.1985, IX R 56/82, ist die zur Besicherung der Finanzierung eines der Vermietung dienenden Gebäudes zu Gunsten des Kreditinstituts abgeschlossene Risikolebensversicherung der privaten Lebensführung zuzurechnen und stellen die Versicherungsprämien keine

Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar. Auch wenn die Versicherungsprämien dem Erwerb eines Gebäudes dienen, aus dem einkommensteuerpflichtige Einkünfte erwirtschaftet werden, ist nach BFH, aaO, der objektive Charakter der Aufwendung wesentlich durch die private Lebensführung veranlasst, denn die Zahlung der Versicherungsprämien dient trotz des wirtschaftlichen Zusammenhanges mit der Finanzierung nach wie vor auch dem Schutz der Hinterbliebenen des Schuldners. Außerdem gewährleistet die Risiko-lebensversicherung in erster Linie die Tilgung der im Falle des vorzeitigen Todes des Schuldners noch offenen Restschuld und liegt damit im Vermögensbereich.

Nach Ansicht des Referenten gilt dies auch für eine Kreditbesicherung im Falle der Herstellung oder Anschaffung eines Betriebsgebäudes und stellen die Prämien daher auch keine Betriebsausgaben dar.

Die vom Vater geltend gemachten Kosten für Versicherung Kreditbesicherung betragen € 298,24 jährlich. Im berufungsgegenständlichen Jahr 2001 machte der Vater unter dem Titel "Versicherungsprämien" insgesamt S 8.790,87 geltend, in den Folgejahren erklärte der Vater unter dem Titel "Versicherungsprämien" nur mehr € 340,60 (entspricht rund S 4.687,00) als Werbungskosten. Es ist daher zu schließen, dass in den "Versicherungsprämien" S 8.790,87 des Jahres 2001 auch die Prämie Versicherung Kreditbesicherung rund S 4.104,00 (€ 298,24) enthalten war.

S	€	
8.790,87	638,86	
-4.686,76	-340,60	Versicherungsprämien 2001 anzuerkennen
4.104,11	298,26	Versicherung Kreditbesicherung 2001 nicht anzuerkennen
	298,24	

Es liegt eine Risikoversicherung mit Prämienbonus bei der ... Versicherung AG zur Polizze Nr. 999 vor, bei der der Vater Versicherungsnehmer und die Bw. versicherte Person (Ableben bis 1.9.2009) ist. Die Versicherungssumme S 3.000.000,00 ist zu Gunsten der Ö-Bank abgetreten. Da anzunehmen ist, dass die Prämie vom Vater (Versicherungsnehmer) bezahlt wurde, scheidet auch eine Berücksichtigung als Sonderausgabe bei der Bw. (§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) aus.

	2001 S	2002 €	2003 €
Afa	-102.073,09	-7.417,94	-7.417,94
Zinsen	-130.129,14	-9.197,01	-10.989,81
Eröffnungskosten Kredit 25 Jahre	-4.121,07	-299,48	-299,48
Versicherungsprämien	-4.687,00	-340,60	-340,60
Betriebskosten Ordinationsgebäude laut UFS	-241.010,30	-17.255,03	-19.047,83
	2004 €	2005 €	2006 €
Afa	-7.127,50	-6.837,05	-6.837,05

Zinsen	-10.452,97	-10.088,72	-8.794,89
Eröffnungskosten Kredit 25 Jahre	-299,48	-299,48	-299,48
Versicherungsprämien	-340,60	-340,60	-340,60
Betriebskosten Ordinationsgebäude laut UFS	-18.220,55	-17.565,85	-16.272,02

Die Tz 1 und 2 des Prüfberichtes sind nicht angefochten.

Die Einkünfte der Bw. aus selbständiger Arbeit sind gemäß § 22 Abs. 2 BAO wie folgt festzusetzen:

	2001	2002	2003
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	S	€	€
laut Erstbescheid	497.381,00	47.176,16	40.072,53
Miete an Vater Tz 3	308.448,00	22.415,76	22.911,84
Mieteinnahmen von Vater Tz 7	-11.999,94	-872,07	-872,07
Afa	-102.073,09	-7.417,94	-7.417,94
Zinsen	-130.129,14	-9.197,01	-10.989,81
Eröffnungskosten Kredit 25 Jahre	-4.121,07	-299,48	-299,48
Versicherungsprämien	-4.687,00	-340,60	-340,60
laut UFS	552.818,76	51.464,82	43.064,47

	2004	2005	2006
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	€	€	€
laut Erstbescheid	66.169,71	77.677,95	82.982,70
Tz 1	351,89	906,48	325,27
Tz 2		433,92	
Miete an Vater Tz 3	23.904,00	23.904,00	23.904,00
Mieteinnahmen von Vater Tz 7	-872,07	-872,07	-872,07
Afa	-7.127,50	-6.837,05	-6.837,05
Zinsen	-10.452,97	-10.088,72	-8.794,89
Eröffnungskosten Kredit 25 Jahre	-299,48	-299,48	-299,48
Versicherungsprämien	-340,60	-340,60	-340,60
laut UFS	71.332,98	84.484,43	90.067,88

Gegenüber den angefochtenen Bescheiden werden die Einkünfte der Bw. aus selbständiger Arbeit daher wie folgt geändert:

	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Einkünfte aus selbständiger Arbeit:	S	€	€	€	€	€
angefochtener Bescheid	553.402,00	51.507,18	43.106,83	71.375,34	84.526,79	90.110,24
laut UFS	552.819,00	51.464,82	43.064,47	71.332,98	84.484,43	90.067,88

Den Berufungen war nur teilweise stattzugeben.

Beilage: 6 Berechnungsblätter Einkommensteuer 2001 bis 2006

Wien, am 29. Juni 2010