

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Mag. Peter Bilger, Prok. Bernd Feldkircher (Wirtschaftskammer) und Dr. Klaus Holbach (Arbeiterkammer) im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung des SH, vertreten durch die Platzgummer & Hepberger WTH GmbH, 6850 Dornbirn, Schwefel 93, vom 15. September 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Thomas Huemer, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000, Festsetzung der Umsatzsteuer für den Kalendermonat September 2001 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für den Kalendermonat Mai 2002 nach der am 6. Dezember 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

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

Begründung

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Mietvertrag zwischen dem Berufungswerber und dessen Vater über das streitgegenständliche Ferienhaus steuerlich anzuerkennen ist oder nicht. Das Finanzamt stützt sich für seine ablehnende Position auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu Familienverträgen. Danach sind Verträge zwischen nahen Angehörigen, auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, nur anzuerkennen, wenn sie

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären.

Das Finanzamt beruft sich für seine Beurteilung des Mietvertrages als fremdunüblich auf die eingeschränkte Nutzbarkeit, wie sie dem Baubescheid der Stadt D zu entnehmen ist, sowie auf die Auffassung, dass der Mietvertrag nicht so gelebt würde, wie er schriftlich festgehalten worden sei. Dazu ist zu sagen, dass für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes maßgeblich ist. Es kommt daher weniger auf den Inhalt des Mietvertrages als vielmehr darauf an, wie das Mietverhältnis tatsächlich durchgeführt wird. Dazu hätte aber ermittelt werden müssen, wie bzw wie häufig das Gebäude tatsächlich genutzt wird. Aus diesem Ermittlungsergebnis hätte dann unter Umständen geschlossen werden können, dass der Mietvertrag und hier insbesondere der Mietpreis, im Verhältnis zur tatsächlichen Nutzung fremdunüblich ist. Derartige Feststellungen hat das Finanzamt aber nicht getroffen. Das Finanzamt stützt sich lediglich auf die im Baubescheid angegebenen 66 Personennutzungstage. Hiezu ist aber zu sagen, dass diese 66 Tage laut Bescheid das Ergebnis einer Berechnung der Benützungstage nach Maßgabe des Jahresfassungsvermögens aufgrund des Abwassertanks sind, nicht aber eine behördliche Benützungsbeschränkung darstellen. Es ist daher nicht auszuschließen, dass sich aufgrund von Sparmaßnahmen beim Wasserverbrauch oder durch mehrmalige Entleerung bzw andere Methoden der Abwasserbeseitigung eine höhere Nutzungsmöglichkeit ergibt. Abgesehen davon ist auch nicht auszuschließen, dass das Gebäude über die im Baubescheid vorgeschriebenen naturschutzrechtlichen Auflagen hinaus genutzt wurde.

Auch der Argumentation des Finanzamtes, der Mietpreis sei deshalb unangemessen hoch, weil sich aufgrund der eingeschränkten Nutzbarkeit des Gebäudes ein Mietentgelt von 2.400 S (174,41 €) pro Tag ergebe, während im Vergleich dazu die Preise der teuersten Hotels in D zwischen 950 S (69,04 €) und 1.390 S (101,02 €) pro Person und Tag liegen und bei Verrechnung eines ortsüblichen Mietentgeltes ein Einnahmenüberschuss nicht erzielt werden könne, kann der unabhängige Finanzsenat daher nicht folgen. Im Übrigen ist auch nicht erkennbar, welchen Mietzins das Finanzamt als ortsüblich ansetzt. Die angeführten Preise pro Tag und Person für Hotels in D können nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates keine

Vergleichsbasis für die Miete des Ferienhauses abgeben, weil die Funktion eines Ferienhauses in einem Naturschutzgebiet eine völlig andere ist als die eines Hotelzimmers in einer Stadt. Die Besonderheit eines solchen Ferienhauses besteht ja gerade in seiner exklusiven Lage, in seiner Abgeschiedenheit und Lage inmitten der Natur. Es hätte als Vergleichsbasis somit der Mietpreis eines Ferienhauses in vergleichbarer Lage und mit vergleichbarem Komfort angesetzt werden müssen, zumal das Ferienhaus aufwändig renoviert wurde und nahezu allen modernen Komfort sowie eine Sauna bietet. Davon abgesehen hat es das Finanzamt auch unterlassen anzugeben, wie hoch denn der angemessene Mietpreis seines Erachtens wäre. Denn dass das Mietverhältnis auch dem Grunde nach nicht bestanden hätte, hat auch das Finanzamt nicht behauptet und finden sich dafür auch keine Anhaltspunkte im Sachverhalt. Wird aber ein Mietpreis als zu hoch angesehen, so ist der angemessene Teil steuerlich anzuerkennen.

Was die übrigen Anerkennungsvoraussetzungen für Familienverträge anlangt, teilt der unabhängige Finanzsenat die Meinung des Finanzamtes, dass diese im berufungsgegenständlichen Fall nicht vorlägen, nicht. Das formelle Erfordernis der Publizität ist bei schriftlichen Bestandverträgen in der Regel erfüllt, wenn sie die üblichen Angaben zu Bestandgegenstand, Laufzeit des Vertrages und Höhe des Bestandentgeltes enthalten. Fehlt die Schriftform, so kann dies allein einer Anerkennung nicht entgegenstehen, wenn auf andere Art belegt werden kann, dass ein Mietvertrag abgeschlossen wurde (vgl. Heidinger/Kamper in Handbuch der Familienverträge, Wien 1985, Seite 609). Der streitgegenständliche Mietvertrag vom 26.3.2001 ist am 2.4.2001 in Kopie dem Finanzamt vorgelegt worden. Er enthält alle wesentlichen Elemente eines Bestandvertrages wie die Vertragsparteien, das Bestandobjekt, den Bestandzins sowie die Bestanddauer. Die später hinzugekommene Vertragserweiterung um die Sauna und die damit zusammenhängende Mietzinserhöhung wurde zwar nicht schriftlich vereinbart, sie wurde aber schriftlich am 13.11.2001 und somit noch vor dem Beginn der Betriebsprüfung dem Finanzamt mitgeteilt. Von einer mangelnden Publizitätswirkung des Bestandvertrages kann somit nicht die Rede sein. Auch das Kriterium des klaren und eindeutigen Inhalts ist erfüllt. Wie bereits ausgeführt, regelt der Vertrag alle wesentlichen Punkt eines Bestandvertrages. Ob länger als einen Tag dauernde Aufenthalte von nahen Angehörigen des Mieters der Zustimmung des Vermieters bedürfen oder nicht, kann in

diesem Zusammenhang dahingestellt bleiben, besteht nach den Ausführungen im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung zwischen den Vertragsparteien doch kein Zweifel über die diesbezügliche Auslegung des Vertragswortlautes und vermag dieser Umstand allein auch keine Fremdunüblichkeit des Mietverhältnisses zu begründen.

Zudem hat das Finanzamt die Vermietungstätigkeit als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei gewertet. Zum Nachweis der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung hat der Berufungswerber eine Prognoserechnung über 10 Jahre vorgelegt, die von Anfang an einen Einnahmenüberschuss aufgewiesen hat. Diese Prognoserechnung wurde vom Finanzamt in einigen Parametern korrigiert und auf 20 Jahre ausgedehnt und ergab am Ende des Beobachtungszeitraumes einen Werbungskostenüberschuss von 566.513,26 S. Der Werbungskostenüberschuss ergab sich ua deshalb, weil vom Finanzamt ein Instandsetzungsaufwand in der Höhe von 1.364.597,40 S sowie ein Aufwand für die Einrichtung in Höhe von 678.067,73 S auf zehn Jahre verteilt bzw abgeschrieben wurde. Hinsichtlich der Zehntelaufteilung stützte sich das Finanzamt auf die Kostenaufstellung des Architektenbüros T. Dieser Aufstellung ist aber nicht eindeutig zu entnehmen, dass es sich hiebei auch einkommensteuerlich um einen auf zehn Jahre zu verteilenden Instandsetzungsaufwand handelt. Denn nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist in Fällen, in denen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand zusammen anfallen, der Erhaltungsaufwand nur dann gesondert und auf zehn Jahre verteilt anzusetzen, wenn der Erhaltungsaufwand unabhängig vom Herstellungsaufwand notwendig ist und der Erhaltungsaufwand auch klar vom Herstellungsaufwand getrennt werden kann (vgl. Doralt, EStG, 9. Lieferung, § 6, Rz 131). Diese Beurteilung ist aufgrund der im Akt befindlichen Kostenaufstellung nicht möglich, zumal der Architekt selbst nicht von einem steuerlichen Verständnis der Begriffe Herstellung und Instandsetzung ausgeht und auch einräumt, dass eine genaue Bewertung der Kosten schwierig ist, da bei manchen der durchgeführten Arbeiten eine zweifelsfreie Zuordnung zu den Kategorien Neuerrichtung oder Instandhaltung nicht möglich sei. Das Finanzamt wird daher zu klären haben, ob und in welcher Höhe in den Gesamtkosten Aufwendungen enthalten sind, die in steuerrechtlicher Hinsicht Instandsetzungsaufwand darstellen, zumal Aufwendungen gemäß § 28 Abs 2 EStG 1988 entgegen der Ansicht des steuerlichen Vertreters für Zwecke der Liebhabereibeurteilung nicht auf die Normal-AfA umzurechnen sind. Weiters sind in der Kostenaufstellung Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände

enthalten, die vom Architekten in Erhaltungskosten und Kosten für Neuanschaffung aufgeteilt wurden, wobei das Finanzamt die auf die Neuanschaffung entfallenden Kosten (678.076,73 S) in seine Berechnung übernommen und auf zehn Jahre abgeschrieben hat. Dabei ist aber nicht verständlich, weshalb nicht die gesamten Einrichtungskosten auf zehn Jahre abgeschrieben wurden und ist weiters zu prüfen, welche Positionen tatsächlich zu den Einrichtungskosten im steuerrechtlichen Sinn zu zählen sind (handelt es sich zB beim Kaminofen um einen Schwedenofen oder um einen mit dem Gebäude verbundenen und mit diesem abzuschreibenden Ofen, zählt die Alarmanlage wirklich zu den Herstellungskosten etc.).

Im Übrigen ist es für die Beurteilung der Frage, ob die vom Berufungswerber vorgelegte Prognoserechnung plausibel ist oder nicht auch entscheidend, ob die Vermietungstätigkeit wirklich in der prognostizierten Art durchgeführt wurde oder nicht (tatsächliche Kosten, Indexanpassung usgl.). Als nicht plausibel stellt sich für den unabhängigen Finanzsenat bei einem aufwändig generalsanierten bzw neu erstellten Gebäude der Ansatz jährlicher Reparaturaufwendungen iHv 25.000 S sowie die Berücksichtigung eines jährlichen Mietausfallsrisikos bei einem auf fünf Jahre abgeschlossenen Mietvertrag dar.

Da das Finanzamt eine Reihe von Ermittlungen (siehe oben) unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können und eine allfällige Verletzung berechtigter Parteiinteressen durch die Zurückverweisung nicht erkennbar ist, waren die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs 1 BAO aufzuheben. Durch die Aufhebung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassen dieses Bescheides befunden hat. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, oben dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Feldkirch, am 13. Dezember 2005