

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steuerer und die weiteren Mitglieder Mag. Peter Bilger, Prok. Bernd Feldkircher und Irma Rudigier im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung des Bw, vertreten durch die Platzgummer & Hepberger Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH, 6850 Dornbirn, Schwefel 93, vom 19. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 19. Mai 2006 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 nach der am 13. November 2008 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Rechtsanwalt. Mit Schenkungsvertrag vom 23. Dezember 1997 erhielt er ein Grundstück mit einem Ferienhaus von seiner Großmutter in D.. Dieses Ferienhaus befindet sich in einem Hochmoorgebiet und ist nur zu Fuß zu erreichen. Der Berufungswerber beschloss, das Ferienhaus zu sanieren und umzubauen und suchte zu diesem Zwecke am 28. Oktober 1999 bei der zuständigen Baubehörde um eine Baubewilligung an. Mit Bescheid vom 16. Oktober 2000 wurde das Bauansuchen unter bestimmten Auflagen genehmigt. Zum Sachverhalt wurde in diesem Bescheid ua festgestellt:

"Das Ferienhaus besitzt eine minimale Trinkwasserversorgung, das Trinkwasser muss von einer ca 200 m weit entfernten Quelle geholt werden. Für die geplante Sanitäranlage wird Nutzwasser aus einer bestehenden Zisterne mit max. ca 150 l Wasserinhalt und einer kleinen Pumpe verwendet. Der Zufluss zur Zisterne benötigt je nach Witterung 1 bis 3 Tage und

erfolgt über eine sehr gering wasserführende Schicht. Daraus ergibt sich eine nur sehr eingeschränkte Nutzbarkeit der geplanten Sanitäranlage. Für die Sammlung der Abwässer ist ein Werit-Kunststofflagertank mit einem Fassungsvermögen von 4000 l vorgesehen. Der Abtransport der Abwässer erfolgt ausschließlich bei ausreichender Schneelage in den Wintermonaten mit einem Tankschlitten durch das Naturschutzgebiet. In weiterer Folge werden die Abwässer in der ARA-D. entsorgt. Das Ferienhaus wird sehr selten benutzt, weshalb der Tank einem Jahresfassungsvermögen entspricht. Für Küche, WC und Bad wurde ein täglicher Abwasseranfall von 60 l angenommen. Das ergibt in Hinblick auf das Tankvolumen jährlich rund 66 Personen-Aufenthaltstage."

Die projektmäßig vorgesehene Abwasserbeseitigungsanlage wurde unter der Voraussetzung bewilligt, "dass die im Sachverhalt beschriebene sehr eingeschränkte Nutzung des Ferienhauses gewährleistet bleibt und auch die Trink- und Nutzwasserversorgung nicht ausgedehnt wird".

Im Oktober 1999 wurde mit den Umbau- und Sanierungsarbeiten begonnen, die sich bis Oktober 2001 hinzogen und, soweit nicht vom Architekt geleitet, vom Vater des Berufungswerbers organisiert wurden. Die Gesamtkosten betrugen 426.956,02 € (5.875.042,98 S) zuzüglich Umsatzsteuer, die Finanzierung erfolgte ausschließlich durch Eigenmittel.

Mit Vertrag vom 26. März 2001 vermietete der Berufungswerber das Ferienhaus an seinen Vater zu einem Mietzins von 799,40 € (11.000 S) monatlich auf fünf Jahre. Aufgrund dieser Vermietung machte der Berufungswerber die im Zusammenhang mit den Sanierungs- und Umbauarbeiten angefallenen Umsatzsteuern als Vorsteuern geltend (insgesamt rund 1.140.000 S oder 82.847 €, davon entfielen auf das Jahr 2000 64.424,18 €).

Bei einer Betriebsprüfung stellte die Prüferin fest, dass der Mietvertrag unter fremdunüblichen Bedingungen vereinbart und, da zwischen nahen Angehörigen geschlossen, nicht anzuerkennen sei. Fremdunüblich sei der Vertrag deshalb, weil das Gebäude laut Baubescheid nur an 66 Tagen benutzbar sei. Dies ergebe ein Mietentgelt von 174,41 € (2.400 S) pro Person und Tag. Im Vergleich dazu lägen die Preise für die teuersten Hotels in D. zwischen 69 € (950 S) und 101,02 € (1.390 S) pro Person und Tag. Hinzu komme, dass dem Mieter keine Zufahrt zum Ferienhaus zur Verfügung stehe und die gesamte Verpflegung, Kleidung und Haushaltsartikel zum Haus getragen werden müssten, und das bei einem 15-minütigen Fußmarsch durch ein mooriges Gebiet. Ferner dürfe der Mieter selbst Familienangehörige nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Vermieters länger als einen Tag mitnehmen. Wäre ein ortsübliches Mietentgelt verrechnet worden, könnte aus dem Mietverhältnis kein Einnahmenüberschuss erzielt werden. Bei alternativen Anlagen des eingesetzten Kapitals

wären höhere Renditen zu erzielen gewesen, lediglich die Inanspruchnahme der Vorsteuern habe wirtschaftliches Denken des Berufungswerbers erkennen lassen.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen der Betriebsprüfung und aberkannte die vom Berufungswerber geltend gemachten Vorsteuern, in dem es mit Bescheiden vom 21. August 2002 das Umsatzsteuerverfahren für das Jahr 2000 wieder aufnahm und die Umsatzsteuer für dieses Jahr sowie für die Kalendermonate September 2001 und Mai 2002 mit Null festsetzte.

Gegen diese Bescheide erhob der Berufungswerber Berufung, die das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 19. August 2003 im Ergebnis als unbegründet abwies. Ergänzend zu den Ausführungen im Erstbescheid stufte es die gegenständliche Vermietung auch als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung ein. Dies insbesondere deshalb, weil es einen Teil der Gesamtkosten, nämlich 91.928,06 € (1.264.957,74 S) als Instandsetzungsaufwand einstufte, der auf zehn Jahre zu verteilen sei. Weiters setzte es abweichend von der Prognoserechnung des Berufungswerbers ein Mietausfallsrisiko von jährlich 726,73 € (10.000 S) sowie Reparaturkosten von jährlich 1.816,82 € (25.000 S) an und kam damit am Ende des Prognosezeitraumes von zwanzig Jahren auf einen Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von 41.170,85 € (566.523,26 S).

Nach einem Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz hob der Unabhängige Finanzsenat mit Entscheidung vom 13. Dezember 2005, GZ. RV/0235-F/03, den Umsatzsteuerbescheid 2000 sowie die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Kalendermonate September 2001 und Mai 2002 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz auf. Zur Beurteilung des Mietvertrages als fremdunüblich führte er aus, es komme hierbei weniger auf den Inhalt des Mietvertrages als vielmehr darauf an, wie das Mietverhältnis tatsächlich durchgeführt werde. Dazu hätte aber ermittelt werden müssen, wie bzw. wie häufig das Gebäude tatsächlich genutzt werde. Aus diesem Ermittlungsergebnis hätte dann unter Umständen geschlossen werden können, dass der Mietvertrag und hier insbesondere der Mietpreis, im Verhältnis zur tatsächlichen Nutzung fremdunüblich sei. Derartige Feststellungen habe das Finanzamt aber nicht getroffen. Das Finanzamt habe sich lediglich auf die im Baubescheid angegebenen 66 Personennutzungstage gestützt. Hiezu sei aber zu sagen, dass diese 66 Tage laut Bescheid das Ergebnis einer Berechnung der Benützungstage nach Maßgabe des Jahresfassungsvermögens des Abwassertanks seien, nicht aber eine behördliche Benützungsbeschränkung darstellten. Es sei daher nicht auszuschließen, dass sich aufgrund von Sparmaßnahmen beim Wasserverbrauch oder durch mehrmalige Entleerung bzw andere Methoden der Abwasserbeseitigung eine höhere Nutzungsmöglichkeit ergebe. Abgesehen

davon sei auch nicht auszuschließen, dass das Gebäude über die im Baubescheid vorgeschriebenen naturschutzrechtlichen Auflagen hinaus genutzt werde.

Auch der Argumentation des Finanzamtes, der Mietpreis sei deshalb unangemessen hoch, weil sich aufgrund der eingeschränkten Nutzbarkeit des Gebäudes ein Mietentgelt von 174,41 € (2.400 S) pro Tag ergebe, während im Vergleich dazu die Preise der teuersten Hotels in D. zwischen 69,04 € (950 S) und 101,02 € (1.390 S) pro Person und Tag lägen und bei Verrechnung eines ortsüblichen Mietentgeltes ein Einnahmenüberschuss nicht erzielt werden könne, konnte der Unabhängige Finanzsenat nicht folgen. Im Übrigen sei auch nicht erkennbar, welchen Mietzins das Finanzamt als ortsüblich angesetzt habe. Die angeführten Preise pro Tag und Person für Hotels könnten keine Vergleichsbasis für die Miete des Ferienhauses abgeben, weil die Funktion eines Ferienhauses in einem Naturschutzgebiet eine völlig andere sei als die eines Hotelzimmers in einer Stadt. Die Besonderheit eines solchen Ferienhauses bestehe ja gerade in seiner exklusiven 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 worden sei und nahezu allen modernen Komfort sowie eine Sauna biete. Davon abgesehen habe es das Finanzamt auch unterlassen anzugeben, wie hoch denn der angemessene Mietpreis seines Erachtens nach sei. Denn dass das Mietverhältnis auch dem Grunde nach nicht bestanden hätte, habe auch das Finanzamt nicht behauptet und fänden sich dafür auch keine Anhaltspunkte im Sachverhalt. Werde aber ein Mietpreis als zu hoch angesehen, so sei der angemessene Teil steuerlich anzuerkennen.

Auch die übrigen formalen Anerkennungs Voraussetzungen für Familienverträge lägen vor. Der streitgegenständliche Mietvertrag vom 26.3.2001 sei am 2.4.2001 in Kopie dem Finanzamt vorgelegt worden. Er habe alle wesentlichen Elemente eines Bestandvertrages wie die Vertragsparteien, das Bestandsobjekt, den Bestandzins sowie die Bestandsdauer enthalten. Die später hinzugekommene Vertragserweiterung um die Sauna und die damit zusammenhängende Mietzinserhöhung sei zwar nicht schriftlich vereinbart, sie sei aber dem Finanzamt schriftlich am 13.11.2001 und somit noch vor dem Beginn der Betriebsprüfung mitgeteilt worden. Von einer mangelnden Publizitätswirkung des Bestandvertrages könne somit nicht die Rede sein. Auch das Kriterium des klaren und eindeutigen Inhalts sei erfüllt. Wie bereits ausgeführt, regle der Vertrag alle wesentlichen Punkte eines Bestandvertrages. Ob länger als einen Tag dauernde Aufenthalte von nahen Angehörigen des Mieters der Zustimmung des Vermieters bedürften oder nicht, könne in diesem Zusammenhang dahingestellt bleiben, bestehe doch nach den Ausführungen im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung zwischen den Vertragsparteien kein Zweifel über die diesbezügliche Auslegung des Vertragswortlautes und vermöge dieser Umstand allein auch keine

Fremdunüblichkeit des Mietverhältnisses zu begründen.

Zudem habe das Finanzamt die Vermietungstätigkeit als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei gewertet. Hinsichtlich der Zehntelaufteilung habe sich das Finanzamt auf die Kostenaufstellung des Architektenbüros T. gestützt. Dieser Aufstellung sei aber nicht eindeutig zu entnehmen, dass es sich hierbei auch einkommensteuerlich um einen auf zehn Jahre zu verteilenden Instandsetzungsaufwand gehandelt habe. Denn nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sei in Fällen, in denen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand zusammen anfielen, der Erhaltungsaufwand nur dann gesondert und auf zehn Jahre verteilt anzusetzen, wenn der Erhaltungsaufwand unabhängig vom Herstellungsaufwand notwendig sei und der Erhaltungsaufwand auch klar vom Herstellungsaufwand getrennt werden könne. Diese Beurteilung sei aufgrund der im Akt befindlichen Kostenaufstellung nicht möglich, zumal der Architekt selbst nicht von einem steuerlichen Verständnis der Begriffe Herstellung und Instandsetzung ausgegangen sei und auch eingeräumt habe, dass eine genaue Bewertung der Kosten schwierig sei, da bei manchen der durchgeführten Arbeiten eine zweifelsfreie Zuordnung zu den Kategorien „Herstellung“ oder „Erhaltung“ nicht möglich sei. Das Finanzamt werde daher zu klären haben, ob und in welcher Höhe in den Gesamtkosten Aufwendungen enthalten seien, die in steuerrechtlicher Hinsicht Instandsetzungsaufwand darstellten, zumal Aufwendungen gemäß § 28 Abs 2 EStG 1988 entgegen der Ansicht des steuerlichen Vertreters für Zwecke der Liebhabereibeurteilung nicht auf die Normal-AfA umzurechnen seien. Weiters seien 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 (49.277,76 € bzw 678.076,73 S) in seine Berechnung übernommen und auf zehn Jahre abgeschrieben habe. Dabei sei aber nicht verständlich, weshalb nicht die gesamten Einrichtungskosten auf zehn Jahre abgeschrieben worden seien und sei weiters zu prüfen, welche Positionen tatsächlich zu den Einrichtungskosten im steuerrechtlichen Sinn zu zählen seien (handle es sich zB beim Kaminofen um einen Schwedenofen oder um einen mit dem Gebäude verbundenen und mit diesem abzuschreibenden Ofen, zähle die Alarmanlage wirklich zu den Herstellungskosten etc.). Im Übrigen sei es für die Beurteilung der Frage, ob die vom Berufungswerber vorgelegte Prognoserechnung plausibel sei oder nicht, auch entscheidend, ob die Vermietungstätigkeit wirklich in der prognostizierten Art durchgeführt werde oder nicht (tatsächliche Kosten, Indexanpassung udgl). Als nicht plausibel stelle sich für den unabhängigen Finanzsenat bei einem aufwändig generalsanierten bzw neu erstellten Gebäude der Ansatz jährlicher Reparaturaufwendungen iHv 25.000 S (1.815,82 €) sowie die Berücksichtigung eines jährlichen Mietausfallsrisikos bei einem auf fünf Jahre abgeschlossenen Mietvertrag dar.

Nach dieser Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates nahm das Finanzamt weitere Ermittlungsschritte vor. So führte es am 24. April 2006 eine Befragung des Mieters zur Nutzung des Ferienhauses durch. Auf entsprechende Fragen gab dieser an, für die Abwasserentsorgung gebe es inzwischen eine entsprechende technische Lösung. Die Stromerzeugung erfolge mittels Dieselmotor, über die produzierte Strommenge gebe es keine Aufzeichnungen. Im Winter 2005/2006 sei die Nutzung wegen der Schneemassen nur eingeschränkt gewesen. Im Frühjahr und Sommer sei er öfters im Ferienhaus, manchmal gehe er 2x im Tag hinauf und lasse es offen, ob er im Haus schlafe oder am Abend nach Hause zurückkehre. Diese Freiheit gönne er sich. Wie oft er das Haus seit Mietbeginn tatsächlich genutzt habe, könne er nicht mehr sagen. Der Mietvertrag habe zwar am 31.3.2006 geendet und es gebe keine schriftliche Mietvertragsverlängerung, der Mietvertrag sei aber einvernehmlich verlängert worden. Punkt 2.2., der eine schriftliche Mietvertragsverlängerung vorsehe, sei mündlich abgeändert worden.

Zur Nutzung des Ferienhauses hat schon zuvor der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers am 30. Jänner 2006 folgende Stellungnahme an das Finanzamt abgegeben: Der Mieter nutze das Ferienhaus wetterabhängig im Umfang eines Ferienhauses als Refugium und auch als Ausgangsort für Wanderungen in einer sehr schönen Landschaft mit bekannten Wanderwegen. Die Nutzung sei in den letzten Jahren sehr unterschiedlich hoch gewesen. Durch schwere gesundheitliche Probleme ab Februar 2002 und einen schweren Unfall seiner Gattin im Februar 2004 seien nach Abschluss des Mietvertrages unvorhergesehene Umstände eingetreten, die eine intensive gemeinsame Nutzung des Ferienhauses durch die Ehegatten nicht zugelassen habe. Über die Nutzung und die anfallenden Kosten habe der Mieter keinerlei Aufzeichnungen geführt und habe dazu auch keine Veranlassung bestanden.

Weiters befragte das Finanzamt den Architekten T. zur Aufteilung der Herstellungs- und Erhaltungskosten. Dieser bestätigte, in seiner Aufteilung und Zuordnung der Kosten vom steuerlichen Verständnis der Begriffe ausgegangen zu sein. Berücksichtige man, dass Erhaltungsaufwand, der durch Herstellungsaufwand bedingt sei, insgesamt zu Herstellungsaufwand werde, ergebe sich eine Verschiebung von allenfalls einigen Prozentpunkten in Richtung Herstellung.

Nach diesen Ermittlungen stufte das Finanzamt die in Rede stehende Vermietungstätigkeit neuerlich als Liebhabereibetätigung ein. Zur Begründung berief es sich auf die nochmalige Befragung des Architekten T.. Dieser sei nach eingehender rechtlicher Aufklärung bei seiner Aufteilung geblieben und habe lediglich eingeräumt, dass bei genauerer Durchsicht der Rechnungen eine geringfügige Abweichung im Bereich Baumeister- und Zimmermannsarbeiten denkbar sei. Diesem Umstand sei in einer neuerlichen Prognoserechnung mit einer Erhöhung der Herstellungskosten von bisher 75% auf 78%

Rechnung getragen worden. Die Prognoserechnung wurde in weiteren Punkten abgeändert: es wurden jährliche zukünftige Instandhaltungsaufwendungen in Höhe von 0,5% der Herstellungskosten angesetzt, weiters wurde ein jährliches Mietausfallsrisiko in Höhe von 2% des Rohertrages berücksichtigt. Grundsteuer und sonstige Aufwendungen wurden in der vom Berufungswerber in seiner Prognoserechnung angesetzten Höhe übernommen. Damit gelangte das Finanzamt zu einem negativen Gesamtergebnis am Ende des Prognosezeitraums und stufte die in Rede stehende Vermietungstätigkeit erneut als Liebhabereibetätigung ein.

Zur Frage der Fremdüblichkeit stellte das Finanzamt fest, der Unabhängige Finanzsenat habe in seiner Entscheidung dargelegt, dass die tatsächliche Nutzung vom Finanzamt nicht ermittelt worden sei. Es seien aber vom Mieter keine genauen Angaben gemacht worden. Nach neuerlicher Befragung könne die bisherige Annahme der Nutzung als richtig angenommen werden. Der Mieter und später seine Ehegattin seien durch Krankheit bzw. Unfall nicht in der Lage, das Ferienhaus in größerem Umfang zu benutzen. Ein Mietvergleich mit ähnlichen Objekten sei nicht möglich, weil das Ferienhaus in einem Naturschutzgebiet errichtet worden sei und deshalb kein vergleichbares Objekt gefunden werden könne. Die Mietpreise in S. und D. bewegten sich zwischen 10 € und 15 € pro Person und Nacht. Bei vergleichbaren Ferienhäusern sei immer eine Nutzung von mehreren Personen möglich. Es sei zwar ein schriftliche Vertrag errichtet worden, dieser sei aber in einigen Punkten von den Parteien nicht eingehalten worden.

Gegen den der Liebhabereibeurteilung Rechnung tragenden Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 19. Mai 2006 erhob der Berufungswerber am 19. Juni 2006 Berufung, die sein steuerlicher Vertreter wie folgt begründete:

Das Finanzamt habe in seiner neuen Prognoserechnung einen Instandsetzungsaufwand von insgesamt 71.616,96 € (985.470,80 S) auf 10 Jahre verteilt und auf dieser Basis nach einem Beobachtungszeitraum von 20 Jahren einen Überschuss der Ausgaben über die Einnahmen ermittelt. Die Aufteilung der Sanierungskosten in Herstellungs- und Erhaltungsaufwand sei nicht nachvollziehbar, weil es sich gesamthaft um eine einheitliche Baumaßnahme gehandelt habe, die zu einer Wesensänderung des Altbaus geführt habe. Dabei seien der Grundriss des Gebäudes wesentlich verändert und die Kellerräume völlig um- und ausgebaut worden. Wie aus der dem Finanzamt vorliegenden Fotodokumentation ersichtlich sei, sei ein völlig neues Gebäude entstanden, das mit dem Altbau nicht mehr zu vergleichen sei. Zudem sei aus dem alten Schopf für Gartengeräte ein Saunahaus als Nebengebäude errichtet worden. Die im angefochtenen Bescheid erwähnte Aussage des Architekten T. sei in der Bescheidsbegründung unrichtig dargestellt und um in der Niederschrift vom 24.4.2006 nicht enthaltene Aussageteile ergänzt worden. Seine Aussage habe sich nur auf die baurechtliche Bezeichnung zur Erlangung der Baubewilligung im Naturschutzgebiet bezogen, weil die baurechtlichen

Rahmenbedingungen die Bezeichnung „Neubau“ in diesem Fall nicht zuließen. Im Steuerrecht sei jedoch nicht die baurechtliche, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgeblich. Steuerrechtlich sei bei derart umfangreichen Baumaßnahmen unabhängig von der baurechtlichen Beurteilung von einem Neubau und damit von Herstellungskosten auszugehen. In Anbetracht der Absicht des Steuerpflichtigen, Einkünfte zu erzielen, und des geringen Anteils der ursprünglichen Gebäudesubstanz sei es geradezu abwegig, die Absetzung der Gebäudekosten mit unterschiedlichen Absetzungsquoten in die rechnerische Ertragsprognose aufzunehmen, weil das Gebäude wohl nur in seiner Gesamtheit einer einheitlichen Abnutzung und Wertminderung unterliege. Die Prognoserechnung solle ja nur aufzeigen, ob die Absicht des Steuerpflichtigen erkennbar sei, in einem Beobachtungszeitraum von 20 Jahren positive Einkünfte zu erzielen. Wie die beigelegte überarbeitete Prognoserechnung zeige, würde in allen Jahren ein positiver cash-flow erzielt. In dieser Prognoserechnung seien nur jene Werte verändert worden, die bisher in geringerem Ausmaß bzw. nicht entstanden seien (Grundsteuer, Reparaturkosten, Mietausfälle und Herstellungskosten) und es sei auch keine Verteilung der Instandsetzungskosten auf 10 Jahre vorgenommen worden.

Die Nettokosten für die Baumaßnahmen und die Anschaffung der Einrichtung seien vom Berufungswerber mit 426.955,95 € (5.875.042,98 S) ermittelt worden und dies sei von der Betriebsprüfung auch anerkannt worden. In der neuen Prognoserechnung würde von Nettokosten in Höhe von 447.554,80 € (6.158.488,27 S) ausgegangen. Eine Begründung für diese Abweichung sei nicht ersichtlich. Zudem werde in der Prognoserechnung wieder ein Reparaturaufwand in Höhe von 20.751,59 € (richtig 20.751,59 S oder 1.508.07 €) in Ansatz gebracht, was bei einem generalsanierten bzw. neu erstellten Gebäude nicht plausibel sei. Auch das vom Finanzamt mit insgesamt 73.569 S (5.346,47 €) berücksichtigte Mietausfallswagnis sei bei einem auf fünf Jahre abgeschlossenen Mietvertrag nicht nachvollziehbar.

In der vom Berufungswerber vorgelegten Prognoserechnung seien Beträge für „Grundsteuer“ sowie für „sonstige Aufwendungen“ jährlich bzw. alle 2 Jahre in Ansatz gebracht worden. Unter der Position „sonstige Kosten“ sei ein grob geschätzter Pauschbetrag für alle nicht ausgewiesenen Werbungskosten in Ansatz gebracht worden, der auch allenfalls entstehende Ausfälle mit umfasst habe. Das Finanzamt habe nun diesen Betrag ohne Einschränkung zusätzlich zu den Mietausfällen mit der Begründung angesetzt, dies entspreche den Werten in der Prognoserechnung des Berufungswerbers. Diese Position sei daher nicht mehr gerechtfertigt und zumindest um die Höhe des Mietausfallsrisikos zu vermindern. Ebenso sei nur die tatsächliche Grundsteuer lt. Bescheid zu berücksichtigen.

Der Mietvertrag sei auch fremdüblich. Der seinerzeit vereinbarte Jahresmietpreis entspreche einem Bruttozinssatz von ca. 2,5 % des investierten Kapitals und übersteige keineswegs die

auch unter Fremden für ein Mietobjekt zu bezahlende Miete. Der für D. und S. ermittelte Mietpreis in Höhe von 10 € bis 15 € pro Person taue im konkreten Fall nicht als Vergleichswert, weil in diesen Fällen der Mieter weder ein Gebäude samt Einrichtung und Saunahaus noch ein großes Grundstück im Naturschutzgebiet zur Verfügung habe. Im Übrigen sei die Frage der Anerkennung des Mietvertrags vom unabhängigen Finanzsenat bereits geklärt worden und sei das Finanzamt in seiner neuen Entscheidung an diese Position des unabhängigen Finanzsenates gebunden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Mit Mietvertrag vom 26. März 2000 vermietete der Berufungswerber ein Ferienhaus mit einer Nutzfläche von 70 m² bestehend aus einem Wohnraum, zwei Schlafzimmern, einem Bad/WC und 2 Abstellräumen um 799,40 € brutto (11.000 S) monatlich indexgesichert für fünf Jahre an seinen Vater. Der Mietpreis wurde später mündlich auf 959,28 € brutto (13.200 S) geändert, weil zusätzlich zum Ferienhaus das 2001 fertig gestellte Saunahaus vermietet wurde. Ab dem Jahr 2002 wurde der Mietpreis auf 1.000 € angehoben. Im Mietvertrag wird ausdrücklich festgehalten, dass eine Vertragverlängerung nur schriftlich rechtswirksam vereinbart werden kann. Die monatlich zu entrichtenden Betriebskosten sind vom Mieter zu tragen. Die Vermietung erfolgt ausschließlich als Ferienwohnung und es ist dem Mieter untersagt, ohne ausdrückliche Zustimmung des Mieters Besuche von Familienangehörigen oder Bekannten des Mieters über einen Tag hinaus zu empfangen. Weiters wird im Mietvertrag ausdrücklich klargestellt, dass es keine Zufahrtsmöglichkeiten gibt und das Mietobjekt wegen der naturschutzrechtlich geschützten Lage nur zu Fuß erreicht werden kann.

Das Ferienhaus befindet sich in einem naturgeschützten Hochmoorgebiet und verfügt nur über eine minimale Trinkwasserversorgung, weil das Trinkwasser von einer ca. 200 m weit entfernten Quelle geholt werden muss. Die Sanitäreanlage muss mit Nutzwasser aus einer bestehenden Zisterne mit einem Wasserinhalt von maximal 150 Liter und einer kleinen Pumpe betrieben werden. Der Zufluss zur Zisterne erfolgt über eine nur sehr gering wasserführende Schicht und benötigt zur Füllung je nach Witterung 1 bis 3 Tage, woraus sich eine nur sehr eingeschränkte Nutzbarkeit der geplanten Sanitäreanlage ergibt. Die Abwässer werden in einem Werit-Kunststofflagertank mit einem Fassungsvermögen von 4000 Liter gesammelt. Die projektmäßig vorgesehene Abwasserbeseitigungsanlage wurde unter der Voraussetzung bewilligt, dass die im Sachverhalt beschriebene eingeschränkte Nutzung des Ferienhauses gewährleistet bleibt und auch die Trink- und Nutzwasserversorgung nicht ausgedehnt wird (Punkt B Z 2. des Spruches des Bewilligungsbescheides vom 16.10.2000).

Zu prüfen ist zunächst, ob der Mietvertrag zwischen dem Berufungswerber und seinem Vater steuerlich anzuerkennen ist. Verträge unter Angehörigen unterliegen im Steuerrecht besonderen Anerkennungs Voraussetzungen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Verträge zwischen nahen Angehörigen unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit steuerrechtlich nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden können (vgl. zB VwGH 17.12.2001, 98/14/0137).

Wie bereits in der bescheidenaufhebenden Entscheidung vom 13. Dezember 2005 sieht der Unabhängige Finanzsenat die ersten beiden Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen als erfüllt an. Der wesentliche Vertragsinhalt ist durch den schriftlichen Mietvertrag zum Ausdruck gekommen. Zwar ist der Mietpreis nach Abschluss des schriftlichen Mietvertrages zunächst auf 959,28 € (13.200 S) im Monat mündlich abgeändert worden und ist auch die Vertragsverlängerung entgegen der Bestimmung Punkt 2.2. des Vertrages mündlich erfolgt, dies genügt jedoch nicht, die Publizität des Mietvertrages zu verneinen. Ebenso sind die Regelungen im Mietvertrag als ausreichend klar und bestimmt einzustufen.

Die Frage ist aber, ob dieser Mietvertrag auch zwischen Fremden geschlossen worden wäre. In der Entscheidung vom 13. Dezember 2005 hat der Unabhängige Finanzsenat die Beurteilung der Fremd(un)üblichkeit u.a. von der tatsächlichen Nutzung des Ferienhauses durch den Mieter sowie vom Ergebnis eines Vergleichs mit Ferienhäusern in vergleichbarer Lage mit vergleichbarem Komfort abhängig gemacht.

Zur Vergleichbarkeit des Mietverhältnisses vertritt das Finanzamt auch nach weiteren Ermittlungen die Meinung, es gebe kein dem berufsgegenständlichen vergleichbares Objekt, da das Ferienhaus im Naturschutzgebiet errichtet worden sei und der Bauherr sich nicht an die Einschränkungen durch die Baubehörde gehalten habe. Dazu ist zu bemerken, dass der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung nur festgestellt hat, dass ein Vergleich des Ferienhauses mit Hotels in D. untauglich ist, weil ein Hotel in einer Stadt eben nicht mit einem Ferienhaus in einem Naturschutzgebiet verglichen werden kann. Als Vergleichmaßstab kommt nicht nur ein Ferienhaus in einem Naturschutzgebiet in Frage, maßgeblich sind vielmehr eine Lage in einer naturbelassenen Umgebung und eine neuwertige und komfortable Ausstattung wie im zu beurteilenden Vermietungsfall. Bei Anwendung dieses Vergleichsmaßstabes gibt es in Vorarlberg aber ein großes Angebot an vergleichbaren

Ferienhäusern (vgl. zB die Angebote auf www.casamundo.de). Im Unterschied zu gegenständlichem Vermietungsfall werden diese aber in der Regel für einen kurzen Zeitraum (zB eine Woche) zu einem bestimmten Gesamtpreis angeboten. Dabei können stets mehrere Personen diese Ferienhäuser nutzen, wobei sich die maximale Belegungszahl nach der Nutzfläche der Wohnung bzw. der Zimmerausstattung richtet. Im Gegensatz dazu wird das in Rede stehende Ferienhaus über (jeweils) fünf Jahre hinweg und nur an einen Mieter vermietet, wobei es ohne ausdrückliche Zustimmung des Vermieters dem Mieter nicht einmal gestattet ist, weitere Personen außer dem Mieter selbst länger als einen Tag im Ferienhaus aufzunehmen. Es liegt somit nicht eine Unvergleichlichkeit des Objektes vor, vielmehr ist die Vermietung ungewöhnlich. Denn diese ähnelt, was die wesentlichen Vertragsbestimmungen angeht - ein Mieter, fünfjährige Mietdauer, Monatsmietpreis - eher einer Vermietung zu Hauptwohnzwecken als einer zu Ferien- und Urlaubszwecken, obwohl im Vertrag als Mietzweck doch eindeutig die Nutzung des Gebäudes als Ferienwohnung festgelegt ist und sich das Ferienhaus schon aufgrund der Lage nicht für eine ganzjährige Nutzung als gewöhnlicher Hauptwohnsitz eignet.

Dass ein Ferienhaus unter den gegebenen Umständen zu einem derartigen Mietpreis nicht wie gewöhnlich für ein oder zwei Wochen, sondern für fünf Jahre gemietet wird, ist nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates fremdunüblich. Es wäre nachvollziehbar, dass ein Ferienhaus wie jenes im Berufungsfalle für eine befristete Zeit von einer oder mehreren Wochen zu dem auf diese Zeit umgerechneten Mietpreis gemietet wird. Dass eine fünfjährige Bindung bei voller Mietpreiszahlung für ein Ferienhaus eingegangen wird, das ja schon begriffsimmanent eben nicht Hauptwohnzwecken dient, ist aber nicht nachvollziehbar, muss doch in diesem Fall die Miete auch für jene Zeiten bezahlt werden, in denen das Ferienhaus nicht genutzt wird und auch nicht genutzt werden kann. So hat etwa der Mieter in den Jahren seit der Anmietung im Jahre 2000 das Ferienhaus nur eingeschränkt genutzt, zunächst bedingt durch eine eigene Erkrankung, dann durch die Erkrankung seiner Frau. Auch im Jahr der Befragung durch das Finanzamt (2006) hat er das Ferienhaus nur im Frühling und Sommer, kaum aber im Winter genutzt, weil ihm der Aufstieg zum Ferienhaus aufgrund der Schneelage zu beschwerlich war. Zudem ist die Möglichkeit, das Ferienhaus intensiv zu nutzen, schon aufgrund der naturschutzrechtlichen Auflagen, die eingeschränkte Trinkwasserversorgung sowie die fehlende Zufahrtmöglichkeit, nicht gegeben. Die dauerhafte Miete eines Ferienhauses um 959,28 € (13.200 S) müsste aber zumindest die Möglichkeit bieten, dieses intensiv zu nutzen, mag es auch grundsätzlich in der freien Entscheidung des Mieters stehen, wie oft und intensiv er ein Mietobjekt nutzt. Diese Möglichkeit bestand und besteht im berufsgegenständlichen Falle aber nicht. Hinzu kommt, dass ohne Zustimmung des Vermieters nur der Mieter und allenfalls dessen Familienangehörige das Ferienhaus länger

als einen Tag nutzen dürfen. Diese Vertragsbestimmung stellt ebenfalls eine Nutzungsbeschränkung dar, die nicht nur im Vergleich mit Vermietungen anderer Ferienhäuser, sondern auch in Anbetracht der Höhe des monatlich zu zahlenden Mietpreises ungewöhnlich und fremdunüblich ist. Denn üblicherweise werden Ferienhäuser an eine der Nutzfläche angepasste maximale Personenzahl vermietet. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass ein fremder Dritter das Ferienhaus unter diesen Konditionen gemietet hätte. Fremdunüblich erscheint auch, dass der Mietvertrag entgegen der ausdrücklichen Vereinbarung nur mündlich verlängert wurde.

Der Mietvertrag zwischen dem Berufungswerber und seinem Vater hält daher einem Fremdvergleich nicht Stand. Der Mietvertrag dient offensichtlich nur dem Zweck, den Vorsteuerabzug zu lukrieren und gleichzeitig das Ferienhaus auch hinsichtlich der Nutzung im Familienverband zu belassen. Anders ist die Einschränkung der Nutzbarkeit auf den Mieter und dessen Familienangehörige, die ungewöhnliche Vertragsdauer und der hohe Mietpreis nicht zu verstehen. Das ganze Mietverhältnis ist vielmehr nur durch das familiäre Verhältnis zwischen Vermieter und Mieter zu erklären. Dafür spricht auch, dass der Vater des Berufungswerbers angegeben hat, dass er das Ferienhaus ursprünglich für sich selbst haben wollte wie auch der Umstand, dass der Vater des Berufungswerbers die Bauleitung bzw Organisation, soweit nicht vom Architekten wahrgenommen, übernommen hat.

Für diese Vermutung spricht weiters, dass der Berufungswerber Eigenkapital in der Höhe von 426.956 € (5.875.043 S) in die Sanierung eines Ferienhauses investiert und damit langfristig gebunden hat. Bei der Investition eines derart hohen Betrages in ein Gebäude zum Zwecke der Vermietung wäre zumindest eine entsprechende Rendite zu erwarten gewesen. Die ist aber im Berufungsfall mit ca 2,5% brutto gering. Schon bei einer alternativen Veranlagung des Kapitals in sichere langfristige Staatsanleihen wären in den Jahren 2000 bis 2006 wesentlich höhere Renditen zu erzielen gewesen. So lagen etwa die Renditen für langfristige (9-10 jährige) Staatsanleihen in den Jahren 2000 und 2001, also in den Jahren, in denen die Investitionen getätigt wurden, bei über 5% (vgl. Bericht der Österreichischen Nationalbank über die Portfoliosition Österreichs; www.oenb.at). Im ersten Quartal des Jahres 2000 lagen sie noch bei 5,6% und im vierten Quartal 2000 immer noch bei 5,3%. Auch in den Jahren 2002 bis 2007 bewegten sich die Renditen für Staatsanleihen aus dem Europaraum deutlich über den 2,5% (4,91% im Jahr 2002, 4,14% 2003, 4,12% 2004, 3,42% 2005, 3,84% 2006 und 4,13% im Jahr 2007; vgl. Bericht über die öffentlichen Finanzen 2006 des Staatsschuldenausschusses; www.gemeindebund.at).

Bei einer Veranlagung des Kapitals in langfristige Staatsanleihen im Jahre 2000 wäre somit eine Rendite von ca 5,3% und damit das Doppelte der Bruttorendite aus der Vermietung zu erzielen gewesen. Hinzu kommt, dass bei der vom Berufungswerber angegebenen Brutto-

Rendite von 2,5 % abgesehen vom Mietausfallsrisiko noch die Kosten für Reparaturen und die Grundsteuer zu berücksichtigen sind, die die Rendite weiter vermindern.

Eine Rendite, wie sie vergleichsweise bei langfristigen Staatsanleihen zu erzielen gewesen wäre, hätte daher nur durch eine wesentlich höhere Miete erreicht werden können, was aber unter den gegebenen Bedingungen als unrealistisch zu betrachten ist.

Der berufungsgegenständliche Mietvertrag war daher aus genannten Gründen als fremdunüblich einzustufen. Zwar besteht kein Zweifel an der zivilrechtlichen Gültigkeit des in Rede stehenden Mietvertrages. Bei Verträgen unter Familienangehörigen ist die steuerliche Anerkennung aber immer dann zu versagen, wenn dieser Vertrag einem Fremdvergleich nicht standhält, mag er auch nach bürgerlichem Recht gültig sein. Da der Vertrag aus oben angeführten Gründen als fremdunüblich einzustufen war, konnte er auch keine steuerliche Anerkennung finden. Die Berufung war daher bereits aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen.

Zudem wäre das in Rede stehende Mietverhältnis als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung einzustufen.

Der Berufungswerber hat in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 zwar Jahresüberschüsse (2002: 913,90 €; 2003: 3.639,97 €) erklärt. Diese ergaben sich aber nur deshalb, weil der Berufungswerber die gesamten Sanierungskosten aktiviert und mit 1,5 % aufwandswirksam im Rahmen der Steuererklärungen berücksichtigt hat. Nach Meinung des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers war nämlich die Sanierung des Ferienhauses insgesamt als aktivierungspflichtiger Herstellungsvorgang anzusehen. Diese Meinung teilt der unabhängige Finanzsenat nicht:

Herstellungsaufwand ist stets aktivierungspflichtig und kann nur auf die Nutzungsdauer verteilt abgeschrieben werden. Demgegenüber ist Erhaltungsaufwand grundsätzlich sofort abzugsfähig. Erhaltungsaufwand dient dazu, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder in einen solchen zu bringen; er kann Instandsetzungs- oder Instandhaltungsaufwand sein (vgl. Doralt/Mayr, EStG⁶, § 6 Tz 123). Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anfallende Instandhaltungsaufwendungen, die nicht regelmäßig anfallen, müssen nicht sofort, sondern können wahlweise auf zehn Jahre verteilt abgezogen werden; Instandsetzungsaufwendungen für Gebäude, die Wohnzwecken dienen, müssen hingegen auf zehn Jahre verteilt werden (§ 28 Abs 2 EStG).

§ 28 Abs 2 EStG definiert Instandsetzungsaufwendungen als *„jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und alleine oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern“*.

Instandhaltungsaufwendungen sind im Gesetz nicht näher definiert; darunter ist daher jener Erhaltungsaufwand zu verstehen, der nicht zum Instandsetzungsaufwand zählt.

Herstellungsaufwand hingegen liegt vor, wenn durch den Aufwand die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert wird (vgl. Doralt/Mayr, EStG⁶, § 6 Tz 125).

Fällt Erhaltungsaufwand mit Herstellungsaufwand zusammen und ist der Erhaltungsaufwand unabhängig vom Herstellungsaufwand notwendig, dann bleibt der Erhaltungsaufwand sofort abzugsfähig.

Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Entscheidung vom 13.12.2005 den Bescheid des Finanzamtes aufgehoben, weil die Beurteilung, ob und in welcher Höhe Erhaltungsaufwand neben dem Herstellungsaufwand sofort absetzbar ist, aufgrund der Aktenlage nicht möglich war. Dies va. auch deshalb, weil nicht geklärt war, ob der Architekt (T.), der die Kostenaufteilung, auf die sich das Finanzamt in seiner Entscheidung gestützt hat, vorgenommen hat, von einem steuerlichen Verständnis der Begriffe „Erhaltungsaufwand“ und „Herstellungsaufwand“ ausgegangen ist.

Nach der bescheidaufhebenden Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates hat das Finanzamt den Architekten zu dieser Frage befragt. Dieser bestätigte, in seiner Aufteilung und Zuordnung der Kosten vom steuerlichen Verständnis der Begriffe ausgegangen zu sein. Berücksichtige man, dass Erhaltungsaufwand, der durch Herstellungsaufwand bedingt sei, insgesamt zu Herstellungsaufwand werde, ergebe sich eine Verschiebung von einigen Prozentpunkten bei den Baumeister- und Zimmererkosten in Richtung Herstellung.

Aufgrund dieser Aussage nahm das Finanzamt in seiner neuen Prognoserechnung eine Erhöhung der Herstellungskosten für die Baumeister- und Zimmererarbeiten von bisher 75% auf 78% vor.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt dieser leicht geänderten Aufteilung der Kosten durch das Finanzamt. Einerseits ist der Architekt seinen Angaben zufolge tatsächlich vom steuerlichen Sinn der Begriffe „Herstellung“ und „Erhaltung“ ausgegangen, andererseits ist er auch am ehesten dazu berufen, zu beurteilen, inwieweit nun im Rahmen einer Sanierungsmaßnahme Herstellungskosten und inwieweit Erhaltungsaufwendungen vorliegen. Der Meinung des steuerlichen Vertreters, es liege insgesamt Herstellungsaufwand vor, weil eine einheitliche Baumaßnahme vorliege, kann aus den oben ausgeführten rechtlichen Gründen hingegen nicht gefolgt werden. Es war daher jedenfalls ein Teil (ca 19%) der Sanierungskosten als Erhaltungsaufwand anzusehen und auf zehn verteilt abzusetzen.

Hinzu kommt, dass die Einrichtung des Ferienhauses entsprechend auch der Vorgehensweise der steuerlichen Vertretung in der berechtigten Prognoserechnung jedenfalls auf zehn Jahre und nicht auf 66 Jahre abzuschreiben ist.

Werden nun diese Positionen in den Jahresrechnungen im Sinne der obigen Ausführungen aufwandswirksam berücksichtigt, so liegen in den Jahren 2001 bis 2006 jedenfalls Jahresverluste vor. Aufgrund dieser Verluste war die in Rede stehende Vermietungstätigkeit auf ihre Einkunftsquelleneigenschaft hin zu prüfen.

Nach § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Gemäß § 6 LVO 1993 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung BGBl. II Nr. 358/1997, kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 ist Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen. Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO 1993 ausgeschlossen sein.

Nach § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Ob bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 ("kleine Vermietung") umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist oder nicht, ist nach den für den Bereich des Einkommensteuerrechts geltenden Grundsätzen zu beurteilen (vgl. VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

Die zu beurteilende Vermietungstätigkeit stellt ohne Zweifel eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 dar. Auch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich bei Wohnungen und bei Einfamilienhäusern um Wirtschaftsgüter, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen. Dasselbe gilt für ein Ferienhaus (vgl. VwGH 18.5.1995, Zl. 93/15/0099).

Für die Rede stehende Vermietungstätigkeit gilt daher die Vermutung der Liebhaberei. Für die Widerlegung dieser Annahme bedarf es nach dem Verordnungswortlaut somit der Darlegung, dass die Art der Vermietungstätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der

Vermietung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, liegt die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO 1993 erfordernten Zeitraumes nicht auf der Behörde, sondern auf dem Abgabepflichtigen, den die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft (vgl. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055, und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171).

Es ist somit Sache des Abgabepflichtigen, die Ertragsfähigkeit einer nach § 1 Abs. 2 LVO 1993 mit der Annahme von Liebhaberei belasteten Betätigung anhand einer realistischen Prognoserechnung aufzuzeigen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss eine solche Ertragsprognose angesichts der Unsicherheiten, mit denen jede Prognostizierung künftiger Ereignisse zwangsläufig behaftet ist, mit allen ihren Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sein (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036 und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO 1993 ist daher nachvollziehbar auf der Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036).

Der Berufungswerber hat im Zuge des Berufungsverfahrens eine (neue) Prognoserechnung vorgelegt, die nach zwanzig Jahren einen Einnahmenüberschuss in Höhe von 58.183,18 € (800.618 S) aufwies. Einnahmenseitig ging er dabei von einem Mieterlös von 10.464,88 € (144.000 S) indexiert mit 2,5% aus. Auf Seiten der Ausgaben wurden jährliche Reparaturen ab dem Jahr 2006 in Höhe von 0,25% der Herstellungskosten (das sind 881,60 € bzw 12.131 S), ein Mietausfallsrisiko in Höhe von 2% der jährlichen Nettoerlöse (insgesamt 4.246,27 € bzw 58.430 S), sonstige Kosten in Höhe von 372,08 € (5.120 S) ab dem Jahr 2002, jährlich erhöht um 2,5% (gesamt 9.504,81 € bzw 130.789 S), Abschreibungen für Gebäude in Höhe von 1,5% (9.504,81 € bzw 72.785 S p.a., gesamt 108.434,34 €) und für Einrichtungen in Höhe von 10 % (jährlich 7.432,40 € bzw 102.272 S, gesamt 74.323,96 €) berücksichtigt.

Demgegenüber hat das Finanzamt diese Prognoserechnung in einigen Punkten geändert und ist so zu einem Werbungskostenüberschuss in Höhe von -24.046,76 € bzw -330.890,59 S gelangt. Einnahmenseitig ist es den Annahmen des Berufungswerbers gefolgt. Ausgabenseitig hat es aber zusätzlich eine jährliche und mit 2,5% valorisierte Grundsteuer in Höhe von 181,17 € bzw 2.500 S, insgesamt 4.742,56 €, jährliche laufende Reparaturen in Höhe von 1.508,07 € bzw 20.751,49 S (gesamt 30.161,40 €), ein

jährliches Mietausfallsrisiko bereits ab dem Jahr 2002 in Höhe von 2% (gesamt 4.872,28 €), sonstige Kosten in Höhe von 581,38 € bzw 8.000 S, valorisiert mit 2,5% ab dem Jahr 2002 (gesamt 14.850,70 €), eine jährliche Abschreibung für „Gebäude“ in Höhe von 62.254,46 € (gesamt 90.484,16 €) und für „Einrichtung“ in Höhe von 7.432,40 € bzw 102.272 S (gesamt 74.323,96 €) sowie einen verteilungspflichtigen Instandsetzungsaufwand in Höhe von jährlich 7.161,70 € bzw 98.547,08 S (gesamt 71.670 €) angesetzt.

Dazu ist zu bemerken, dass ein Teil (ca 19 %) der auf das Gebäude entfallenden Sanierungskosten, wie weiter oben ausgeführt, jedenfalls als Instandsetzungsaufwand auf zehn Jahre zu verteilen ist. Insoweit folgt der Unabhängige Finanzsenat dem Finanzamt. Nicht verständlich ist aber, weshalb das Finanzamt von Gesamt(netto)kosten in Höhe von 447.554,80 € (6.158.488,27 S) und nicht wie noch die Prüferin von 426.956,02 € (5.875.042,98 S) ausgegangen ist. Bei den Gesamtkosten ist von den tatsächlichen Kosten auszugehen, Preisnachlässe sind daher zu berücksichtigen. Bei den 426.956,02 € (5.875.042,98 S) handelt es sich unstrittig um die tatsächlich zu bezahlenden Kosten, von diesen ist daher für die Prognoserechnung auszugehen. Geht man von diesen Kosten aus, sind die Bemessungsgrundlagen für die AfA sowie für die auf zehn Jahre zu verteilenden Erhaltungskosten gegenüber dem Finanzamt in dem Sinne entsprechend zu adaptieren. Die Summe der aktivierungspflichtigen Herstellungskosten beträgt dann unter Berücksichtigung des vom Finanzamt errechneten Aufteilungsschlüssels (Herstellungskosten 80,81%, Erhaltungskosten 19,19%) 284.968 € (3.921.245,12 S), jene für den verteilungspflichtigen Erhaltungsaufwand 67.664,08 € (931.078 S).

Hinsichtlich der Position „Grundsteuer“ folgt der Unabhängige Finanzsenat den Ansätzen des Berufungswerbers. Auch die Bemessungsgrundlage für die Einrichtung wird übereinstimmend mit dem Berufungswerber und dem Finanzamt mit 74.324 € (1.022.720,40 S) angenommen.

Als nicht plausibel erweisen sich aber die Ansätze des Berufungswerbers für die Positionen „Reparaturaufwand“ und „sonstige Kosten“. Der Reparaturaufwand wird in der Prognoserechnung des Berufungswerbers ab dem Jahr 2006 gleichbleibend mit 881,60 € bzw 12.131 S angesetzt. Es ist aber nicht nachvollziehbar, weshalb der Reparaturaufwand etwa im fünfzehnten Jahr der Vermietung gleich hoch sein sollte als im sechsten Jahr. Auch ist nicht verständlich, weshalb der Reparaturaufwand nicht indexangepasst wurde, ist doch auch hier mit einer Kostensteigerung zu rechnen.

Als „sonstige Kosten“ wurden 581,38 € bzw 8.000 S, valorisiert mit 2,5%, ab dem Jahr 2002 angenommen. Dabei betrugen laut Steuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2004 allein die jährlichen Kosten für Versicherungen 807 € (11.105 S), zu denen noch die jährlichen Beratungskosten kommen. Der Ansatz in der Prognoserechnung stimmt daher bereits mit den

tatsächlichen und im Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung bekannten „sonstigen Kosten“ nicht überein und kann daher nicht als plausibel angesehen werden.

Nicht nachzuvollziehen sind für den Unabhängigen Finanzsenat die sowohl vom Berufungswerber als auch vom Finanzamt angesetzten Mieteinnahmen. In beiden Prognoserechnungen wurde davon ausgegangen, dass die mit 2,5% indexgesicherten vertraglichen Mieteinnahmen in Höhe von 782 € (12.000 S) über zwanzig Jahre hinweg erzielt werden könnten. Diese Annahme ist nicht nachvollziehbar. Denn es kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass der Mieter dieses Ferienhaus auch über zwanzig Jahre hinweg durchgehend zum selben Preis mietet. Der Mieter ist Jahrgang 1940 und wäre am Ende des Prognosezeitraumes im Jahr 2021 81 Jahre alt. Er hat bereits einen Herzinfarkt hinter sich, die Nutzung des Ferienhauses im Winter ist ihm bei entsprechender Schneelage zu beschwerlich. Es kann daher nicht angenommen werden, dass dieser Mietvertrag in der abgeschlossenen Form auch in der Zukunft vom Mieter immer verlängert und in derselben Weise vereinbart wird. Noch weniger kann davon ausgegangen werden, dass im Falle einer anstehenden Neuvermietung des Ferienhauses sofort ein anderer Mieter diesen Mietvertrag mit annähernd gleichem Inhalt eingehen wird, hat doch der Unabhängige Finanzsenat das in Rede stehende Mietverhältnis zwischen dem Berufungswerber und seinem Vater bereits als fremdunüblich eingestuft. Auch kann nicht unterstellt werden, dass der Vermieter das Ferienhaus in der Weise vermietet wird, wie Ferienhäuser üblicherweise vermietet werden, nämlich zu einem Pauschalpreis pro Woche für eine der Nutzfläche angepasste maximale Personenzahl (im vorliegenden Fall wären das wohl vier Personen). Eine derartige Nutzung lässt die Lage des Ferienhauses im Naturschutzgebiet nicht zu. Auch wenn das Ferienhaus im gegenständlichen Fall über die im Bewilligungsbescheid erwähnten 66 Tage hinaus genutzt werden mag, ist doch eine Ausdehnung auf eine ganzjährige Vermietung bei einem durchschnittlichen Lebensstandard etwa hinsichtlich des Wasserverbrauchs nicht möglich. Auch ist von der Einhaltung naturschutzrechtlicher Auflagen auszugehen und nicht von deren Missachtung. Auch die Tatsache, dass es keine Zufahrtmöglichkeit zum Ferienhaus gibt, schließt eine extensive Vermietung des Ferienhauses aus.

Die prognostizierten Mieteinnahmen sind somit als zu hoch einzustufen. Als unplausibel erweist sich die Prognoserechnung des Berufungswerbers auch deshalb, weil in tatsächlich erklärten Einnahmen der Jahre 2002 bis 2006 jeweils 12.000 € brutto erklärt wurden, die tatsächlichen Mieteinnahmen in diesen Jahren somit nicht in der prognostizierten Weise erhöht wurden.

Nicht zu folgen vermag der Unabhängige Finanzsenat schließlich auch dem vom Berufungswerber (wie auch vom Finanzamt) angesetzten Mietausfallsrisiko in Höhe von 2 % der jährlichen Mieteinnahmen. Den im Berufungsfalle bestehenden, gegenüber

„gewöhnlichen“ Ferienhäusern besonderen, Umständen und der dadurch bedingten erschwerten Vermietbarkeit des in Rede stehenden Ferienhauses hätte nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates mit einem deutlich höheren Mietausfallswagnis Rechnung getragen werden müssen (vgl. dazu etwa die Entscheidung UFS vom 28.6.2005, RV/0616-L/02, in der ein Mietausfallsrisiko in Höhe von 10 % angenommen wurde).

Die Prognoserechnung des Berufungswerbers erweist sich daher in mehreren Punkten als unplausibel und ist somit nicht geeignet, die Einkunftsquelleneigenschaft der zu beurteilenden Vermietungstätigkeit aufzuzeigen und die im Berufungsfalle bestehende Liebhabereivermutung zu widerlegen. Die berufungsgegenständliche Vermietungstätigkeit wäre daher auch bei Beurteilung des Mietvertrages als fremdüblich als Liebhabereibetätigung einzustufen und steuerlich nicht anzuerkennen gewesen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 8. Jänner 2009

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: