



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Ute Bittmann, Steuerberaterin, 2460 Bruck an der Leitha, Burgenlandstraße 21, vom 30. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch HR Dr. Walter Klang, vom 19. Jänner 2004 betreffend die vorläufige einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Bei der Bw. handelt es sich um eine aus zwei natürlichen Personen bestehende Hausgemeinschaft, welche ab dem Jahr 2001 eine im Schenkungsweg erworbene Liegenschaft an einen Hotelbetrieb vermietet.

Hierbei stellen sich die (familiären) Verhältnisse zwischen der Bw. und der Mieterin wie folgt dar:

Bei den an der Bw. beteiligten Personen Herrn AK und Frau BM handelt es sich um die Kinder der (vormaligen) Liegenschaftseigentümerin Frau EK, welche ihrerseits zusammen mit ihrem Ehemann Herrn Dipl. Ing. GK als Gesellschafterin der die Liegenschaft anmietende und einen Hotelbetrieb führende Ko GmbH fungiert.

Laut Firmenbuchauszug bekleidet Frau BM in der Ko GmbH seit dem 28.3. 1996 die Stellung einer Geschäftsführerin.

Darüber hinaus stehen beide an der Bw. beteiligten Personen in einem nichtselbständigen Dienstverhältnis zu der Ko GmbH.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2002 wurde eine Abschreibung der Anlagen im Ausmaß von € 27.255,07 geltend gemacht.

Mit Vorhalt vom 25. September 2003 wurde die Bw. aufgefordert die Art und Weise Berechnung des in Höhe von öS 25.000.000.- ausgewiesenen Gebäudewerts darzulegen, respektive Auskunft über ein etwaig erstelltes Gutachten zu geben und gegebenenfalls dieses nachzureichen.

Nach dem Dafürhalten des Finanzamtes ergeben sich nämlich - in Abweichung der gelegten Feststellungserklärung - unter Anwendung der Ertragswertmethode (Berücksichtigung der (Gebäude)Restnutzungsdauer von 67 Jahren, der mit der einer Zeitrente von 19,24 Jahren vervielfachten Jahresmieterlösen von 30.522,60 € und eines Abschlages von 20% für Grund und Boden) fiktive Gebäudeanschaffungskosten von 469.804,86 € (öS 6.764.643,98).

In ihrem Antwortschreiben vom 22.Oktober 2003 gab die Bw. bekannt, dass der Wert des Gebäudes laut einem intern erstellten Gutachten des Bankhauses K mit 1.526.129,85 € (öS 21.000.000.-) beziffert worden sei.

Darüber hinaus seien die im Jahr 2000 in Höhe von 290.691 € angefallenen Kosten für um- und Ausbauarbeiten am Hotelgebäude vorgenannter Abschreibungsbasis hinzuaddiert worden und resultiere daraus ein Gesamtgebäudewert von 1.816.820,25 € (öS 25.000.000.-).

In einem mit 27. November 2003 datierten Ergänzungsschriftsatz führte die steuerliche Vertreterin der Bw. aus, dass es sich bei dem Gutachten zwar um ein internes Gutachten gehandelt habe, dessen ungeachtet dasselbe von einem gerichtlich zertifizierten Gutachter erstellt worden sei und demzufolge der ermittelte Wert als taugliche Abschreibungsbasis zu qualifizieren sei.

Hierbei geht aus dem beigelegten, zum Stichtag 11. Mai 1999 erstellten Gutachten hervor, dass die Bewertung der das Ausmaß von 980 m<sup>2</sup> umfassenden Liegenschaft im unbelasteten Grundbuchstand vorgenommen worden sei, respektive Bebauungsmöglichkeiten sowie Nutzungsbeschränkungen außer Acht geblieben seien.

Der ca. 150 bis 180 Jahre alte Baukörper an der HStraße sei mit Ausnahme der Erdgeschosszone (Hotelloobby) als renovierungsbedürftig zu bezeichnen, während sich der an der RStraße, befindliche, vor ca. 8 bis 9 Jahren gänzlich renovierte Bautrakt in ausstattungs- und errichtungstechnischer Hinsicht als durchschnittlich anzusehen sei.

Ausgehend von der Kalkulation Bauten ähnlicher Art laute der Neubauwert des gesamten Gebäudekomplexes auf öS 45.733.640,32, respektive belaufe sich – bei Unterstellung einer für Beherbergungsbetriebe gewöhnlichen Lebensdauer von 40 Jahren - der Zeitwert desselben auf öS 22.435.019,40.

Ausgehend von einem Quadratmeterpreis von öS 14.500.- und unter der Berücksichtigung einer durch Bebauung ausgelösten Abminderung von 42,5% errechne sich ein Grundwert von öS 8.170.750.-.

Zusammenfassend ergebe sich ein - nach dem Sachwertverfahren – ermittelter (gerundeter) Verkehrswert der gesamten Liegenschaft von öS 29.075.000.-, wobei anzumerken sei, dass bei vorgenanntem Ergebnis eine, auf Grund der aus der Zweckgebundenheit der baulichen Anlagen (Beherbergung) resultierende eingeschränkte Verwertbarkeit der Liegenschaft in Form eines (Sachwert)Abminderungssatzes von 5% Berücksichtigung gefunden habe.

Von einer Ermittlung des Ertragswertes sei Abstand genommen worden, da einerseits das Objekt in Eigennutzung stehe, andererseits die zur Anstellung einer Ertragsbewertung notwendigen Unterlagen nicht vorgelegen seien.

Mit Ergänzungsschriftsatz vom 9. Jänner 2004 gab die steuerliche Vertreterin der Bw. bekannt, dass der im Gutachten errechnete Gebäudewert um die im Ausmaß von 290.691 € von der Ko GmbH zu tragenden Um- und Ausbaukosten zu erhöhen sei, da im Falle der Auflösung des Hotelleriebetriebs die baulichen Veränderungen nicht rückgängig gemacht werden können, und diese somit im Ergebnis eine Erhöhung des Wertes des im Eigentum der Bw. stehenden Gebäudes bewirkt hätten.

Unter Berücksichtigung vorstehender Komponenten laute so hin die Abschreibungsbasis für das Gebäude auf den Wert von öS 25.000.000.-.

Im, mit 19. Jänner 2004 datierten, vorläufig erlassenen Feststellungsbescheid 2002 gelangte die im Vorhalt vom 25. September 2003 dargelegte Abschreibungsbasis von 469.804,86 € zum Ansatz, respektive wurde der Abschreibungssatz mit 7.047,07 € ermittelt.

In der Bescheidbegründung vertrat die Abgabenbehörde erster Instanz die Auffassung, dass sich der Marktpreis von Mietobjekten am Ertragswert orientiere, während das von der Bw. ins Treffen geführte Gutachten insoweit als nicht schlüssig erweise, da die Zeitwertberechnung auf einer prozentuellen Bezugnahme des (Bau)Alters der jeweiligen Bauteile zu der – auf Erfahrungswerten der Beherbergungsbranche basierenden -, mit 40 Jahren bemessenen gewöhnlichen und somit rein fiktiven Lebensdauer beruhe.

Mit Schriftsatz vom 30. März 2004 wurde innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist gegen vorgenannten Bescheid Berufung erhoben, wobei die steuerliche Vertreterin eingangs darauf

---

hingewiesen habe, dass anlässlich der Veranlagung des Jahres 2001 der von der Bw. gewählte Abschreibungssatz seitens der Abgabenbehörde unbeanstandet geblieben sei und demzufolge auf die Anerkennung desselben im Jahr 2002 vertraut haben werden können.

Was nun die Anwendung der Ertragswertmethode anlange, so gehe diese, angesichts der Tatsache, dass den erzielten, bzw. vom Finanzamt zum Ansatz gebrachten Mieterlösen von 30.552,60 € tatsächlich Werte zugrunde gelegen seien, die in Anlehnung an die finanzielle Situation der anmietenden Ko GmbH in beidseitigem Einvernehmen auf die Hälfte herabgesetzt worden seien.

Diese Maßnahme sei darin begründet gelegen, dass die an der Bw. beteiligten natürlichen Personen kein Interesse am „Verlust“ der Mieterin gehabt hätten, da diese die notwendigen Instandhaltungen und Adaptierungen am Gebäude durchgeführt habe.

Wiewohl die Verwaltungspraxis bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten die Vorrangigkeit des Ertragswertverfahren betone, sei jedoch auch ein abweichende Bewertung mit schlüssiger Begründung erlaubt.

Nach dem Dafürhalten der steuerlichen Vertreterin spiele gerade im vorliegenden Fall der Ertragswert lediglich eine marginale Rolle, da das aus zwei Gebäuden bestehende Objekt in seiner Gesamtheit einem Hotelbetrieb in Bestand gegeben sei.

Gerade in diesem Gewerbe komme der Erhaltung des Gebäudesubstanzwerts entscheidende Bedeutung zu.

Ungeachtet dessen, dass der Ersteller des Gutachtens auf Grund seiner Profession durchaus zur Ermittlung des gemeinen Werts des Gebäudes in der Lage sei, liefere die Ertragswertmethode schon ob der wirtschaftlichen Situation der Hotelbranche und der damit im Vergleich zu anderen Branchen verbundenen Mindererlöse keine reellen Werte.

Ebenso sei der Aspekt, dass die Bank in ihrer Eigenschaft als Auftraggeberin des Gutachtens kein Interesse an einer zu hohen Schätzung gehabt habe, sondern diese nur die Absicherung der anhängige Kredite „vor Augen“ gehabt habe, nicht außer Acht zu lassen.

Schlussendlich liefere auch der von der Wirtschaftskammer Österreich für das Jahr 2003 herausgegebene Immobilienpiegel für den 13. Bezirk einen höheren Ertragswert als der vom Finanzamt ermittelte, zumal dieser bezogen auf die Grundstücksgröße in der Bandbreite von 2.163.840 € (Mieterlös pro Quadratmeter 9,20 € bei weniger guter Lage) bis 3.339.840 € bei guter Lage (dies entspricht einem Quadratmeterpreis von 14,20 €) angesiedelt liege.

Demzufolge stehe der im Gutachten ermittelte Wert von 1.816.820,85 € in annähernder Kongruenz und werde daher der Ansatz nämlichen Werts als Abschreibungsbasis beantragt.

Mit Vorhalt vom 16. April 2004 wurde die Bw. aufgefordert dem Finanzamt den Inhalt des Mietvertrags mit der Ko GmbH im Zeitpunkt des unentgeltlichen Liegenschaftserwerbs bekannt zu geben, respektive die Ablichtung des im Berufungsschriftsatzes angeführten Mietpreisspiegels nachzureichen.

Was den Inhalt des Gutachtens anbelange, so sei dieses von der Lastenfreiheit der Liegenschaft ausgegangen, während laut Erhebungen der Abgabenbehörde erster Instanz zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs offene Verbindlichkeiten der am Erwerbsvorgang nicht beteiligten Ko GmbH in Höhe von rund öS 30.000.000.- pfandrechtlich besichert seien.

Nach dem Dafürhalten des Finanzamtes sei letztgenannter Umstand bei Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten zu berücksichtigen und werde demzufolge die Bw. um entsprechende Aufklärung ersucht.

In ihrem Antwortschreiben vom 29. April 2004 gab die steuerliche Vertreterin eingangs bekannt, dass, so wie bereits mehrmals mitgeteilt ein schriftlicher Mietvertrag zwischen der Bw. und der Ko GmbH nicht abgeschlossen worden sei.

Ausgehend von einem im Jahre 1998 festgesetzten Monatsmietzins von öS 68.400.- (4.971 €) sei auf Grund der schlechten finanziellen Situation der Ko GmbH die Miete auf den Betrag von 3.052 € herabgesetzt worden, wobei die Mieterin im Gegenzug zur Tragung der Instandhaltungskosten des Gebäudes verpflichtet worden sei.

Betreffend die auf das Grundstück aufgenommene Hypothek sei anzumerken, dass diese keinen Einfluss auf den Wert desselben zeitige.

Dieser Grundsatz manifestiere sich schon daran, dass der Sachverständige jener Bank, zu deren Gunsten die Pfandrechtsbestellung erfolgt sei bei der Bewertung der Liegenschaft die Höhe der Hypothek letztendlich außer Acht gelassen habe.

Außerdem werde bei einem eventuellen Verkauf der Liegenschaft deren Lastenfreiheit zugesichert, weswegen der Höhe der Hypothek in Bezug auf den Wert der Liegenschaft keine Bedeutung zukomme.

Letztgenannte Konsequenz liege auch darin begründet, dass der Gutachter von der Darstellung eines – die Hypothekenbelastung berücksichtigenden – alternativen Wertansatzes Abstand genommen habe.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Ausgehend von den in der Sachverhaltschilderung zwischen der Bw. und der Ko GmbH bestehenden Beziehung waren nach dem Dafürhalten der Abgabenbehörde zweiter Instanz – ungeachtet der bisherigen Beurteilung durch das Finanzamt, respektive dem Vorbringen im

---

Rechtsmittel - vorweg die Vertragsbeziehungen nach den im Schrifttum und in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Kriterien für nahe Angehörige zu beurteilen.

Hierbei müssen bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben (Werbungskosten) begehrenden Steuerpflichtigen gehen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei civilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie - nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),  
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und  
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung.

Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Art und Mittel des Nachweises des Vertragsabschlusses stehen dem Abgabepflichtigen frei, der Vertragsabschluß muss jedoch auch für außenstehende Dritte erkennbar sein. Das Kriterium des klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhaltes bedeutet nicht, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung generell zu versagen ist, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklarer Rechtsgestaltung der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat und diese zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen.

Maßgeblich für den Fremdvergleich ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzteren Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen. Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (vgl. zum bisherigen *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 2 Tz 160 ff unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH).

Bei Unterstellung des Vertragsabschlusses zwischen fremden Partnern lässt sich hinsichtlich des äußeren Erscheinungsbildes des Vertrages festhalten, dass selbst bei Unterstellung des im heutigen Wirtschaftsleben nahezu undenkbaren Falles des Abschlusses eines mündlichen Mietvertrages, wesentliche Vertragspunkte wie das monatliche Mietentgelt sowie –wie in dem

---

zum beurteilenden Fall - die finanzielle Tragung der Instandhaltungsarbeiten am Gebäude durch den Bestandnehmer jedenfalls aus Publizitätsgründen bzw. zur Absicherung beider Vertragskontrahenten zumindest in einer schriftlich fixierten Punktation festgehalten worden wären.

An dieser Stelle lässt sich aus vorstehenden Gründen und gleichsam als Zwischenergebnis festhalten, dass der Vertrag schon an seinem äußeren Erscheinungsbild gemessen in dieser Art und Weise zwischen Fremden nicht abgeschlossen werden wäre.

Was nun den Vertragsinhalt im speziellen anbelangt, kam die Abgabenbehörde zweiter Instanz in Bezug auf die Gestaltung des Monatsmietzinses zur Überzeugung, dass diese jedenfalls einer Gestion unter Fremden widerstreitet.

Diese Schlussfolgerung liegt vor allem darin begründet, dass sich nach dem Vorbringen der Bw. die Gestaltung, respektive genauer gesagt die nahezu 40%-ige Reduktion des Mietzinses (von einem im Jahr 1998 ausbedungenen Wert) auf den im Streitzeitraum maßgeblichen Betrag an der finanziell angespannten Situation der Ko GmbH orientiert hat.

Nach Rechtsauffassung der Abgabenbehörde zweiter Instanz spricht gerade letztgenanntes Faktum in eindeutiger Art und Weise für einen mangelnden Interessensgegensatz zwischen den Vertragsparteien und ist umgekehrt ausgedrückt vorstehende Gestion einzig und allein durch die zwischen Vermieterin und Bestandsnehmerin bestehenden Familienbande erklärbar bzw. begründbar.

Darüber hinaus darf auch der Aspekt nicht außer Acht gelassen werden, dass die Bw. im Berufungsschriftsatz den vom Finanzamt ermittelten, in die Gebäudebewertung einfließenden Jahresmietertragswert insoweit rügt, als tatsächlich „von einer wesentlich höheren Miete ausgegangen werden muss“ und somit schlussendlich selbst den Beweis einer fremdunüblichen Vertragsgestaltung liefert.

Aus vorgenannten Gründen konnte dem Begehr der Bw. auf Anerkennung der in der Feststellungserklärung ausgewiesenen Abschreibungsbasis nicht entsprochen werden und war die Berufung daher abzuweisen.

Überdies war der angefochtene Bescheid aufzuheben, da in Ermangelung der Erfüllung der Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen eine auf § 188 BAO basierende einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu unterbleiben hatte (in diesem Zusammenhang wird auf das Erkenntnis des VwGH v. 19.12. 1990, 86/13/0136 verwiesen).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 18. November 2008