

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Gerhard Verderber in der Beschwerdesache Dkfm. BF, Adr1, vertreten durch STB, Steuerberatung, Adr2., gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 22.04.2013 bzw. 27.06.2013 betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide erfahren keine Änderung.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer beim Beschwerdeführer (Bf.) abgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer in seinem Bericht (§ 150 BAO) Nachstehendes fest:

„Tz 1 Verpachtung Wohngebäude

Sachverhalt

Im Februar 2008 wurde die Liegenschaft EZ 1, GB 2 NN (vulgo Y), ersteigert (Gesamtausmaß 19,0136 ha). Mit Vertrag vom 29.09.2009 wurde die gesamte Liegenschaft (rückwirkend ab 1.1.2009) an den Vater verpachtet. Als Pachtzins wurde vom 01.01.2009 bis 30.06.2010 ein Betrag von € 4.500,- sowie ab 01.07.2010 ein Betrag von € 8.800,- (jeweils incl. USt) jährlich vereinbart. Geltend gemacht wird unter anderem die Vorsteuer aus der Errichtung eines Wohnhauses (das bestehende luf. Wohngebäude musste wegen Baufälligkeit abgerissen werden). Dieses Gebäude wird (ab Weihnachten 2010) durch den Pächter und dessen Gatten bewohnt.

Die Höhe des Pachtzinses wurde nach Rücksprache mit der Kammer für Land- und Forstwirtschaft in Kärnten ermittelt. Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurde eine "Stellungnahme" der Kammer für Land- und Forstwirtschaft hinsichtlich des Pachtzinses

vorgelegt. Darin wird für das Wohnhaus (150 m²) ein Betrag von € 2,00 pro m² und Monat angesetzt.

Rechtliche Würdigung :

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden – selbst wenn sie die den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen (vgl. z.B. VwGH 3.9.1997, 93/14/0095, VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) – im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Das Pachtverhältnis wurde dem Finanzamt gegenüber (lt. Aktenvermerk) am 20.05.2010 bekannt gegeben und der Pachtvertrag selbst im Zuge des Prüfungsverfahrens (Prüfungsbeginn 16.09.2010) vorgelegt. Die Zahlung des Pachtzinses ist lt. Auskunft des steuerlichen Vertreters in bar erfolgt. In den Aufzeichnungen gem. § 18 UStG hat dieser Vorgang jedoch keinen Niederschlag gefunden.

Im genannten Pachtvertrag werden die zur Liegenschaft gehörenden Baulichkeiten mit "Wirtschaftsgebäude, Holzlager, Gerätekasten, Bauernhaus (derzeit nicht bewohnbar)" umschrieben. Nach Ansicht des Finanzamtes mangelt es dabei, insbesondere hinsichtlich des Wohngebäudes, an einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Insbesondere hält aber der für das Wohnhaus vereinbarte (geringe) Pachtzins (für ein neu errichtetes Gebäude) einem Fremdvergleich nicht stand.

Das Pachtverhältnis wird daher im Rahmen des privat genutzten Wohngebäudes nicht anerkannt. Die Nutzung erfolgt im Rahmen der privaten Lebensführung, die steuerlich unbeachtlich ist (§ 20 Abs. 1 Z. 1 u. 2 lit. a bzw. Z. 4 EStG). Ein Vorsteuerabzug ist daher gem. § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 nicht zulässig. Die Verarbeitung der Feststellungen für das Jahr 2010 erfolgten in der bereits eingereichten Umsatzsteuer-Jahreserklärung.

Zeitraum	Vorsteuer lt. UVA	Kürzung Wohngebäude	Vorsteuer lt. FA
04-06/2010	44.570,34	- 42.271,76	2.298,88
07-09/2010	22.924,83	- 19.580,49	3.344,34
10-12/2010	51.278,86	- 37.394,95	13.883,91
01-03/2011	23.679,67	- 19.272,57	4.407,10

Tz. 2 Steuersatz

Das Pachtentgelt wurde mit 10% Umsatz versteuert.

Bei Dauerverpachtung des gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (keine eigene luf.-Tätigkeit) ist nach Ansicht des Finanzamtes § 22 UStG nicht anwendbar. Die Pachtentgelte sind nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG zu besteuern (steuerfrei gem. § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 mit Optionsmöglichkeit gem. § 6 Abs. 2 UStG 1994).“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erlies zunächst in Bezug auf das Jahr 2010 einen vorläufigen (§ 200 Abs. 1 BAO) Umsatzsteuerbescheid, hinsichtlich des Jahres 2011 einen USt-Festsetzungsbescheid für den Zeitraum 01-03/2011. Beide Bescheide trugen den Feststellungen der Betriebsprüfung vollinhaltlich Rechnung.

In der gegen die beiden genannten Bescheide eingebrachten **Beschwerde** vom 19.12.2011 (vor In-Kraft-Treten des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, Berufung genannt) führte der Bf. aus, dass er im Jahre 2008 im Zuge einer gerichtlichen Zwangsversteigerung die Liegenschaft EZ 1, GB 2 erworben habe. Wie sich nach Übernahme der Liegenschaft herausgestellt habe, seien sowohl das bäuerliche Wohnhaus als auch die Nebengebäude durch unterlassene Instandhaltungsarbeiten des Vorbesitzers in einem "jämmerlichen" Zustand gewesen. Im Zeitpunkt des Erwerbes sei eine bäuerliche Nutzung der Liegenschaft nahezu unmöglich gewesen. Der Bf. habe sich zu einem Wiederaufbau der Liegenschaft mit nachfolgender Verpachtung der Landwirtschaft an seinen Vater, Herrn V, entschlossen. Ein eingeholtes Gutachten der Kammer für Land- und Forstwirtschaft habe ergeben, dass ein Nettopachtzins zwischen 6.000 und 8.000 Euro p.a. angemessen sei. Er (Bf.) habe sich an die Vorgaben des Sachverständigen gehalten und lediglich zu Beginn des Pachtverhältnisses einen aufgrund des desaströsen Erhaltungszustandes des Objektes reduzierten Pachtzins vereinbart, welcher erst ab Mitte 2010 auf das durch das Fachgutachten empfohlene Ausmaß erhöht worden sei.

Die Behauptung des Prüfers, wonach der bar eingezahlte Pachtzins nicht in den Grundaufzeichnungen (§ 18 UStG 1994) Niederschlag gefunden hätte, sei unrichtig. Die Barzahlung sei sehr wohl in der bezug habenden Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung verbucht worden. So sei es insbesondere im Bereich der bäuerlichen Pachtverhältnisse durchaus üblich, den Pachtzins einmal jährlich in bar zu bezahlen. Der Vorwurf der Finanzbehörde, wonach die Fremdüblichkeit des Pachtzinses nicht gegeben sei, sei demnach verfehlt. Weder die Finanzbehörde noch er (Bf.) besitze annähernd gleich viel Erfahrung in Bezug auf die Beurteilung von Pachtverhältnissen im bäuerlichen Bereich wie die zuständige Landwirtschaftskammer (LWK). Darüber hinaus wäre die Vermietung des landwirtschaftlichen Wohngebäudes von der Verpachtung der übrigen land- und forstwirtschaftlichen Flächen inklusive der Hofgebäude zu trennen. Ebenso gesondert zu beurteilen wäre die Vermietung des Ferienappartements an Dauermieter.

In weiterer Folge legte der Bf. eine in Tabellenform dargestellte Aufteilung der Adaptierungskosten in Bezug auf die einzelnen Gebäude(teile), nämlich Wohnhaus, Einliegerwohnung, Ferienhaus, Wirtschaftsgebäude, etc., vor.

Im Verwaltungsakt einliegend befindet sich weiters ein mit 16.07.2012 datierter **Aktenvermerk** des Fachvorstandes FV über ein mit dem steuerlichen Vertreter geführtes Telefonat. Darin wurde diesem mitgeteilt, dass die Abgabenbehörde weiterhin die Ansicht vertrete, dass jene auf das Wohnhaus und die darin befindliche Einliegerwohnung entfallenden Vorsteuerbeträge nicht anzuerkennen seien. Gleichzeitig sei der steuerliche Vertreter ersucht worden, seine Rechtsmittel gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2010 und gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 01-03/2011 zurückzuziehen. Dies mit dem Hinweis, dass für die Jahre 2010 und 2011 noch endgültige Jahresbescheide ergehen würden, welche ebenso rechtsmittelfähig wären.

Der Behördenakt enthält ferner eine mit 19.12.2012 datierte **Stellungnahme des Betriebsprüfers** zur Bescheidbeschwerde. Darin wird ausgeführt, der durchgeführte Ortsaugenschein habe ergeben, dass sich im Zeitpunkt der Besichtigung das Wohnhaus und das Wirtschaftsgebäude noch im Bau bzw. Umbau befunden hätten. Die im Obergeschoss des Wohnhauses situierte Einliegerwohnung bestehe aus einem Zimmer mit Bad und WC; die Ferienwohnung sowie das an die ZZ GmbH vermietete Büro (allesamt situiert im Wirtschaftsgebäude) seien im Prüfungszeitraum noch kein Thema gewesen, da die jeweilige Nutzung bzw. der jeweilige Betreiber (entweder der Bf. oder dessen Vater V als Pächter) noch nicht endgültig festgestanden seien. Der Bf. habe im Jahre 2008 die besagte Liegenschaft "Y" ersteigert und sei diese mit Vertrag vom 29.09.2009 rückwirkend ab 01.01.2009 an den Vater verpachtet worden. Der Pachtzins habe in der Zeit vom 01.01.2009 bis 30.6.2010 4.500 Euro p.a., ab dem 01.07.2010 8.800 Euro p.a. (jeweils inkl. USt) betragen. Im genannten Pachtvertrag seien die zur Liegenschaft gehörenden Baulichkeiten mit "Wirtschaftsgebäude, Holzlager, Gerätekasten, Bauernhaus (derzeit nicht bewohnbar)" umschrieben worden. Die Höhe des Pachtzinses sei nach Rücksprache des steuerlichen Vertreters mit der Kammer für Land- und Forstwirtschaft ermittelt worden. So sei der Betriebsprüfung eine Stellungnahme der LWK vom 04.02.2011 vorgelegt worden, die den Pachtzins für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb iHv 8.000 Euro ausweise. In einer weiteren Stellungnahme, datiert mit 20.07.2011, habe der Gutachter den Pachtzins aufgeschlüsselt dargelegt; dabei habe dieser den Bestandzins für das Wohnhaus mit 2 Euro je m² festgestellt. Ein schriftlicher Pachtvertrag liege zwar vor, allerdings werde darin als Pachtgegenstand ein "derzeit nicht bewohnbares Bauernhaus" ausgewiesen. Der vom Sachverständigen festgestellte Pachtzins für ein neu errichtetes Wohnhaus mit einer Geschossfläche von 150 m² iHv 2 Euro/m² halte nach Ansicht der Betriebsprüfung einem Fremdvergleich nicht stand. Im Prüfungsverfahren sei die Verpachtung einer Landwirtschaft Thema gewesen; nunmehr werde im Beschwerdeverfahren die Verpachtung einer Landwirtschaft, eines Wohngebäudes inkl. einer Einliegerwohnung, einer Ferienwohnung sowie eines

Büros (THB GmbH) releviert und seien entsprechende Prognoserechnungen von Seiten der steuerlichen Vertretung zur Vorlage gebracht worden. Die Einliegerwohnung, so der Prüfer, solle vom Eigentümer um 2.400 Euro p.a. an Fremde vermietet werden, wiewohl der Pachtvertrag vom 29.09.2009 die Weitergabe des gesamten Gebäudes an den Pächter V (Vater des Bf.) vorsehe. Ein fremder Mieter des gesamten Hauses hätte ein derartiges Vorgehen niemals akzeptiert. Darüber hinaus werde ab 2012 die Ferienwohnung um 4.000 Euro p.a. an einen Dauermieter und ein über dieser Wohnung gelegenes Büro an die Fa. ZZ GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführerin VM sei, um einen Mietzins iHv 1.000 Euro p.a. vermietet. Diese Sachverhalte seien im Pachtvertrag nicht angeführt. Im Pachtvertrag sei die Verpachtung der gesamten Liegenschaft EZ 1, KG 2 NN (H) vereinbart worden.

In Bezug auf die dauervermietete Ferienwohnung sei der Vorsteuerabzug zu gewähren. Den Einwendungen hinsichtlich der formellen Feststellungen im Prüfungsverfahren (mangelnde Grundaufzeichnungen der Pachteinnahmen) sei – so der Betriebsprüfer – zuzustimmen und sei dieses Vorbringen berechtigt.

Mit Eingabe vom 06.12.2012 zog der Bf. seine gegen den vorläufig ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2010 sowie gegen den Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid betreffend die Zeiträume 01-03/2011 gerichtete Beschwerde zurück.

In der Folge erließ das Finanzamt mit Datum 22.04.2013 einen Umsatzsteuerbescheid 2010, mit welchem der vorläufig ergangene Umsatzsteuerjahresbescheid vom 21.11.2011 ohne Änderung in Bezug auf die Bemessungsgrundlagen bzw. Höhe der festgesetzten Abgabe für endgültig erklärt wurde (§ 200 Abs. 2 BAO). In diesem Bescheid wies die belangte Behörde an steuerpflichtigen Umsätzen einen Betrag von 4.333,33 Euro aus; dem gegenüber standen Vorsteuern von 18.922,78 Euro. Die in der Umsatzsteuererklärung 2010 ausgewiesene und in der Bescheidbeschwerde begehrte Umsatzsteuerbemessungsgrundlage beläuft sich indes auf € 7.333,33; dem gegenüber stehen begehrte Vorsteuerbeträge im Ausmaß von € 118.196,68.

Mit dem ebenfalls am 22.04.2013 ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2011 (gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid) wurde anstelle der begehrten Vorsteuern von € 68.668,20, lediglich ein Betrag von insgesamt € 28.848,61 zuerkannt. In der Bescheidbegründung wurde die Ermittlung des genannten Betrages wie folgt dargestellt:

Vorsteuer lt. Erklärung	€ 68.668,20
Kürzung 01-03/2011	€ -13.023,82
Kürzung 04-06/2011	€ -11.248,08
Kürzung 07-09/2011	€ -13.354,90
Kürzung 10-12/2011	€ -2.192,70
Vorsteuer lt. FA	€ 28.848,61

Der vorläufig ergangene Umsatzsteuerbescheid 2011 wurde mit Bescheid vom 27.06.2013 für endgültig erklärt. Damit richtet sich die vorliegende Beschwerde gemäß § 253 BAO auch gegen den endgültigen Bescheid.

In der innerhalb verlängerter Frist eingelangten Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 führte der Bf. unter Hinweis auf sein in den vorgelagerten Beschwerdeverfahren erstattetes Vorbringen aus, dass er die Bauarbeiten am Wohnhaus erst im Jahre 2013 definitiv abschließen habe können. Ab dem Jahre 2012 habe er aus der Vermietung der Einliegerwohnung und der im ehemaligen Wagenschuppen befindliche Wohnung an die ZZ GmbH zusätzliche Einnahmen lukrieren können. In einer ergänzenden Eingabe wiederholte der Bf. sein bereits in der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 (vorläufig) bzw. gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide der Zeiträume 01-03/2011 gerichteten Einwände. Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne Erlassung von Beschwerde- bzw. Berufungsvorentscheidungen dem nach damaliger Rechtslage zuständigen UFS zu Entscheidung vor.

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung liegen unter anderem nachstehende verfahrensrelevante Aktenteile ein:

1. Pachtvertrag vom 29.09.2009

In Pkt. I. dieses Bestandvertrages wird festgehalten, dass zum Pachtgegenstand sämtliche zur Liegenschaft gehörigen Baulichkeiten, bestehend aus "Wirtschaftsgebäude, Holzlager, Gerätekasten, Bauernhaus (derzeit nicht bewohnbar)" gehören und als verpachtet gelten. Gemäß Pkt. III. wird das Pachtverhältnis rückwirkend, beginnend mit 1.1.2009, auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Gem. Pkt. IX. sind Gebäude und Einrichtungen in dem zur Zeit der Pachtübernahme gegebenen Zustand zu erhalten.

Gemäß Pkt. XIV. bedürfen vertragliche Änderungen oder Ergänzungen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform. Mündliche Nebenabreden haben keine Gültigkeit.

Gemäß Pkt. XV. beträgt der Pachtzins in der Zeit vom „1.1.2009 - 30.6.2010 Euro 4.500 inkl. USt“, in der Zeit vom "1.7. 2010 – xx Euro 8.800 inkl. USt.“

2. Aktenvermerk des Betriebsprüfers BB über eine mit den steuerlichen Vertretern STB1 und STB2. am 20.05.2011 abgeführte Besprechung

Darin hielt der Prüfer fest:

"Lt. Auskunft der Landwirtschaftskammer wäre für die gesamte Liegenschaft ein Pachtzins iHv 6.000 bis 9.000 Euro angemessen gewesen. Der Steuerberater habe 8.800 Euro angesetzt. DI MM von der Landwirtschaftskammer hat die Liegenschaft glaublich nicht besichtigt. Wie sich der Pachtzins zusammensetzt bzw. wie er ermittelt worden ist (Aufteilung Wohngebäude – Landwirtschaft), konnte demnach nicht gesagt werden. Eine

Kalkulation zur Ertragsfähigkeit der Landwirtschaft gibt es nicht. Auch könne man die Verpachtung einer Landwirtschaft hinsichtlich des Pachtzinses nicht mit der Vermietung eines Wohnhauses vergleichen. Während bei einem Wohnhaus zur Ermittlung des Pachtzinses sehr wohl Amortisation und angemessene Verzinsung eine Rolle spielen, wäre bei einer Landwirtschaft einzig die Ertragsfähigkeit maßgeblich. Auf die Ausstattung des land- und forstwirtschaftlichen Wohngebäudes kommt es dabei nicht an. STB1 schlägt vor, die Landwirtschaftskammer zu befragen und ersucht dazu noch um konkrete Fragen des FA. Ihm wurde mitgeteilt, dass in freier Beweiswürdigung die Ermittlung der 8.800 Euro nachvollziehbar darzustellen sei (Vergleichswerte, etc.). Mit dem Fachbereich wird nochmals Rücksprache gehalten werden.

Ergänzend wurde mitgeteilt, dass die Erhöhung des Pachtzinses mit der (damals noch geplanten) Neuerrichtung des Wohnhauses zusammenhängt. Dieses hat rd. 180 m². Im Wirtschaftsgebäude wird entgegen der ursprünglichen Planung keine Ferienwohnung ausgebaut. Die Ferienwohnung im Nebengebäude ist fertig gestellt. Die Art der Nutzung (wer ist hinsichtlich dieser Wohnung „Unternehmer“?) ist noch nicht geklärt. [...]."

3. Aktenvermerk des Fachvorstandes FV über einen am 13.07.2011 in Gegenwart von DI V (Pächter), den steuerlichen Vertretern STB1 und STB2. sowie den Gutachter Ing. MM. (LWK) abgeführten Ortsaugenschein

Darin hält der Aussteller wörtlich fest:

"Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im Ausmaß von 19 ha (ca. 7 Wald) mit desolaten Gebäuden wurden von Herrn Bf. (S) günstig erworben und wird seit 29.09.2009 rückwirkend per 01.01.2009 an dessen Vater V. um 8.000 Euro jährlich vermietet. Dieser lässt für den Sohn alle Renovierungsarbeiten an den Gebäuden vornehmen. In einem Gebäude befinden sich zwei Apartments, die künftig vermietet werden sollen. Im Wirtschaftsgebäude, das ebenfalls generalsaniert wurde, sollen künftig u.a. Abstellplätze für Boote und Wohnwägen vermietet werden. In diese beiden Gebäude wurde bisher rd. 130.000 Euro investiert.

Die größte Investition betrifft jedoch das neu errichtete Wohngebäude, welches von Herrn V.. und seiner Gattin seit Weihnachten 2010 bewohnt wird. Das alte Bauernhaus wurde zur Gänze abgerissen, für das neu errichtete Wohngebäude wurden lt. Herrn V.. bis dato ca. 400.000 Euro investiert.

Im Erdgeschoss des Wohnhauses befindet sich ein großes Wohnzimmer mit Küche sowie das WC.

Im Obergeschoss befindet sich ein Schlafzimmer (von Herrn und Frau V.. bewohnt) sowie ein Gästezimmer mit Bad und WC, welches lt. Herrn V.. möglicherweise auch vermietet werden wird.

Herrn V.. wurde anlässlich des Augenscheines von mir (Anm: FV) mitgeteilt, dass ein Vorsteuerabzug für das Wohnhaus, welches bis dato ausschließlich privat von Herrn

V.. und seiner Gattin genutzt werde, nicht möglich sei. Steuerberater STB1 zeigt sich diesbezüglich völlig uneinsichtig, warum für ein Bauernhaus ein Vorsteuerabzug nicht möglich sein soll. Herr K V.. müsse schließlich wo wohnen. Der Sachverständige der Landwirtschaftskammer Kärnten Ing. MM. wird gutachterlich aufschlüsseln, wie sich das Mietentgelt von 8.000 Euro auf die einzelnen Komponenten (Landwirtschaft, Forst, etc. und vor allem Wohnhaus) verteilt."

4. Stellungnahme der Kammer für Land- und Forstwirtschaft in Kärnten hinsichtlich Höhe und Zuordnung des Pachtzinses für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb EZ 1 der KG NN vom 20.07.2011

In dieser Stellungnahme hält der Sachverständige unter Pkt. "5.2 Übersicht Zuordnung" Nachstehendes fest:

"Ansatz für Gesamtliegenschaftspachtung

Flächen			
	ha	€/ha u. Jahr	
LN	11,35	125,00	1.418,46
Wald	7,47	50,00	373,27
Bfl.	0,125	1.503,76	187,52
Sonstige	0,076	50,00	3,79
			1.983,04
Stall			
Pauschal	400 m ²		
	0,36	€/m ² und Monat	
	144,00	€/Monat	
	1.728,00	€/Jahr	1.728,00
Nebengebäude			
Pauschal	96m ²		
	0,75	€/m ² und Monat	
	72,00	€/Monat	
	864,00	€/Jahr	864,00
Wohnhaus			
	150	m ²	
	2,00	€/m ² und Monat	

	300,00	€/Monat	
	3.600,00	€/Jahr	3.600,00
			8.175,04

Aus landwirtschaftlicher sachverständiger Sicht kann der derzeit für oa. land- und forstwirtschaftlichen Betrieb jährlich zu leistende Pachtzins als branchen- und landesüblich angesehen werden.“

5. Aktenvermerk des Fachvorstandes FV über eine mit der steuerlichen Vertretung geführte Besprechung vom 02.02.2012

In diesem Aktenvermerk hält der Aussteller Nachstehendes fest:

"[...] Während die steuerlichen Vertreter ursprünglich von einer landwirtschaftlichen Verpachtung vom Sohn an den Vater ausgingen, wird im Berufungsverfahren nunmehr die Ansicht vertreten, dass einerseits die Landwirtschaft und andererseits ein Wohngebäude sowie Ferienwohnungen bzw. ein Büro vermietet werden, und zwar Vermietung des neu errichteten Wohnhauses um 3.600 Euro jährlich an den Vater des Bw. In diesem Wohnhaus befindet sich ein Gästezimmer sowie ein Bad mit WC, welches nunmehr vom Sohn an Fremde um 2.400 vermietet werden soll (derzeit noch kein Mieter). Anm.: Dies obwohl der Vater ursprünglich das gesamte Gebäude um 3.600 Euro gemietet hat. Den steuerlichen Vertretern wurde mitgeteilt, dass eine monatliche Miete von 300 Euro für ein neu errichtetes Einfamilienhaus nicht fremdüblich sei. Der Gutachter der Landwirtschaftskammer (Ing. MM) hat das Gutachten erstellt, ohne das Gebäude gesehen zu haben. Außerdem würde ein fremder Mieter nicht akzeptieren, dass der Vermieter (Sohn) einen Teil des Gebäudes plötzlich an einen fremden Dritten vermietet, obwohl der Mieter (Vater) das gesamte Gebäude seit 2009 mietet. Die Miete wird vom Vater einmal im Jahr gezahlt, im Jahr 2009 wurde sie im September rückwirkend für das gesamte Jahr bar bezahlt.

Seit 2012 wird die Ferienwohnung an einen Dauermieter um 4.000 Euro jährlich vermietet; weiters ein Büro über der Ferienwohnung an die ZZ um 1.000 Euro jährlich."

Im Zuge des **verwaltungsgerichtlichen Verfahrens** wurde in die bei der Gemeinde NN als Baubehörde erster Instanz geführten Bauakten des Objektes „H“ Einsicht genommen. Aus den baubehördlichen Akten ergibt sich, dass das Bauansuchen (Antrag für die Erteilung der Baubewilligung für den Neubau des Wohnhauses V.. auf der EZ 1 der KG 2 NN) nach Aufhebung des ursprünglichen Baubescheides von V als Bestandnehmer des besagten Objektes eingebracht wurde. Mit Bescheid vom 15.03.2012 wurde dem Antragsteller die Baubewilligung für den Neubau des eingereichten Objektes erteilt. Aktenkundig ist diesbezüglich auch die gegenüber der Baubehörde abgegebene

Baurechtszustimmung des Grundeigentümers (Bf.) vom 20.9.2011, in welcher dieser ausführt:

"Mein Vater, Herr V, Adr1, beabsichtigt am Grundstück 000, KG NN, ein Wohnhaus nach den Einreichunterlagen des Architekten Arch., Ort3, lt. Bauansuchen vom 27.7.2011 zu errichten. Aus diesem Grunde gebe ich für mich als bürgerlicher Eigentümer des Baugrundstückes und für meine Rechtsnachfolger, meinem Vater, Herrn V, Adr1, die unwiderrufliche und verbindliche Baurechtszustimmung für die Errichtung eines Wohnhauses auf meinem Grundstück 000, KG NN lt. den vorgelegten Planunterlagen und dem Bauansuchen vom 27.7.2011. [...]."

Im Zuge eines am 12.01.2016 abgeführten **Erörterungsgespräches** (§ 269 Abs. 3 BAO) gab die steuerliche Vertretung über Befragen durch das Gericht an, dass sich die Einliegerwohnung im ersten Stock des neu errichteten Wohnhauses befinde und ein Ausmaß von ca. 25 m² aufweise. Die Einliegerwohnung sei in den Jahren 2012 und 2013 vermietet gewesen; derzeit sei diese nicht in Bestand gegeben, wiewohl der Bf. eine Vermietung derselben weiterhin anstrebe. Bestandgeber in Bezug auf die Ferienwohnung (errichtet im Wirtschaftsgebäude) sei der Bf.. Der Vater des Bf., V, beabsichtige lediglich einen Teil der Scheune, und zwar für die Abstellung von Traktoren und Oldtimer, zu vermieten. Es sei korrekt, dass aufgrund des Neubaus und der zusätzlichen Adaptierung des zweiten Wirtschaftsgebäudes sich die Vertragssituation in Bezug auf den bisherigen Pachtvertrag vom 29.09.2009 geändert habe. Die Vertragsparteien hätten diesbezüglich allerdings keinen schriftlichen Nachtrag verfasst; man sei sich in Bezug auf die Änderungen übereingekommen und habe dies mündlich vereinbart. Die Intention des Bf. sei gewesen, sein Vermögen in wirtschaftlich unsicheren Zeiten sicher zu veranlagen. Aus dem Grunde habe sich dieser entschlossen, den "Y" aus einer Konkursmasse heraus zu erwerben und einen Teil - nach entsprechender Adaptierung - zu verpachten, einen weiteren Teil, insbesondere das zweite Wirtschaftsgebäude, baulich zu adaptieren und sodann zu vermieten. Das zweite Wirtschaftsgebäude sei nicht Teil des strittigen Pachtverhältnisses gewesen.

Der Amtsvertreter FV wandte im Zuge des Erörterungsgespräches ein, es erscheine eigenartig, dass als Bauwerber nicht der Bf., sondern dessen Vater als Pächter behördenseits in Erscheinung getreten sei. Eine derartige Vorgehensweise widerspreche dem zwischen fremden Vertragspartnern existierenden Interessensgegensatz.

Die Amtsvertreterin FV2 gab in Bezug auf die Fremdüblichkeit des Mietzinses an, Nachforschungen bei zwei Immobilienbüros in Ort4 (YY Immobilien und YZ Immobilien) hätten ergeben, dass für die Vermietung eines im Raum Ort4 situierten Wohnhauses, welches Teil einer landwirtschaftlichen Struktur sei, ein Mietzins von 6 bis 7 Euro je m² Wohnfläche erzielbar wäre. Ein ähnliches Bild ergebe sich auch bei Einsichtnahme in den Immobilienpreisspiegel 2013. Dort seien allerdings nur Mietwohnungen ausgewiesen. Der Mietpreis für die Anmietung einer Wohnung mit gutem Wohnwert würde im Jahre 2012 Euro 5,1/m² bzw. im Jahr 2013 Euro 5,5/m² ergeben. Bei einem sehr guten Wohnwert

belaufe sich die m²-Miete für 2012 und 2013 auf je Euro 6,1/m². Diese Wertangaben würden sich auf den Bereich Ort.4 beziehen.

Der steuerliche Vertreter replizierte, seine Internetrecherche habe ergeben, dass gemäß den Angaben der „Landwirtschaftskammer Österreich“ für die Verpachtung bäuerlicher Hofstellen zwischen 8 und 10 ha, ein Pachtzins iHv 700 bis 900 Euro monatlich inkl. Wohnhaus und Nebenhaus erzielbar wäre. Weiters führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Kosten für die Errichtung des strittigen Wohnhauses sich auf 408.000 Euro brutto belaufen hätten. Bei einer Bemessungsgrundlage von ca. 340.000 Euro (netto) würde dies einen AfA-Betrag von ca. 5.500 Euro p.a. ergeben. Weiters gab der steuerliche Vertreter über Befragen zu Protokoll, dass die vom Prüfer unter der Prämisse der Nichtanerkennung des Pachtverhältnisses in Bezug auf Wohnhaus und Einliegerwohnung ermittelten Steuerbemessungsgrundlagen sowie Vorsteuerbeträge betraglich richtig seien und diesbezüglich außer Streit stünden. Dass die Einliegerwohnung, welche eine Wohnfläche von ca. 25 m² aufweise, zu einem jährlichen Mietertrag von insgesamt 2.300 Euro geführt habe, sei auf die Tatsache zurückzuführen, dass das Objekt lediglich an Feriengäste abgegeben worden sei. Bei Kurzzeitmieten sei selbstverständlich ein höherer Mietzins erzielbar als bei einer Dauervermietung. Für das Appartement, welches an (fremde) Dauermieter (Mietlaufzeit etwa ein halbes oder ein Jahr) abgegeben werde, werde ein Mietzins von 9 Euro je m² erzielt. Die Größe dieser Wohnung belaufe sich auf ca. 50 m², wobei aufgrund der baulichen Lage nicht alle Flächen nutzbar seien. Das an die ZZ GmbH vermietete Büro weise ein Flächenausmaß von ca. 30 m² auf und werde um 180 Euro je Monat (inkl. BK) vermietet.

Mit Email vom 14.01.2016 teilte der steuerliche Vertreter dem Gericht mit, dass der Bf. weder gelernter Landwirt noch in der Vergangenheit Eigentümer einer Landwirtschaft gewesen sei. Auf Grund dieses Umstandes habe es Probleme mit der Grundverkehrsbehörde gegeben. Nur aufgrund des vorgelegten Bewirtschaftungskonzeptes des Pächters im Zusammenhalt mit der Tatsache, dass dieser landwirtschaftliche Vorkenntnisse aufwies, habe die Behörde dem Erwerbsvorgang überhaupt zugestimmt. In weiterer Folge sei hervorgekommen, dass die Sanierung des desolaten Wohnhauses wesentlich kostenintensiver gewesen wäre als ein Neubau. Dieser Umstand gründe sich einerseits auf bestehende statische Probleme im Zusammenhalt mit der Kubatur des Altbestandes (allein die Wohnfläche des Gebäudes habe über 300 m² ausgemacht), andererseits auf die Tatsache, dass im Gebäude keine adäquaten Sanitär- und Elektroinstallationen vorhanden gewesen seien.

In der Folge sei vom Bf. die Bewilligung für die Errichtung eines Wohnhauses beantragt worden und sei dieses Bauvorhaben durch Erlassung eines Baubewilligungsbescheides auch genehmigt worden. Aufgrund und Unstimmigkeiten zwischen der Baubehörde (Gemeinde NN) und der Bauaufsichtsbehörde (Kärntner Landesregierung) habe das neu errichtete Gebäude keine Benützungsbewilligung erhalten. Die Landesregierung sei der Ansicht gewesen, dass der Baubescheid in der vorliegenden Form nicht ausgestellt hätte werden dürfen, zumal einerseits die gebotenen Abstände zur

Nachbarparzelle (Eigengrund) nicht vorliegen würden, andererseits der Bauwerber (Bf.) keine geforderten landwirtschaftlichen Vorkenntnisse besitzen würde.

In der Folge habe sich nachstehende Problemlösung angeboten: Es sei nunmehr der Vater des Bf., welcher die geforderten einschlägigen Kenntnisse im Bereich der landwirtschaftlichen Betriebsführung aufweise, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufgetreten, um so den von der Behörde monierten Mangel zu sanieren. Darüber hinaus sei die Planung in Einklang mit den baurechtlichen Bestimmungen neu konzipiert worden. Schlussendlich habe man das Bauvorhaben mit geänderter Bauwerberschaft neuerlich bei der Baubehörde zur Genehmigung eingereicht. Zwischen Bf. und Pächter gäbe es auch keine Vereinbarung über eine etwaige Schadloshaltung aus der übernommenen Bauwerberschaft, zumal diese aufgrund der gegebenen Umstände erst nach Fertigstellung des Neubaus übernommen worden sei.

Der steuerliche Vertreter führte weiters aus, dass die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung begehrt werde, in welcher neben dem Bf. ua. auch der Vertreter der Landwirtschaftskammer, der Pächter sowie die von der belangten Behörde genannten Immobilientreuhänder befragt werden mögen.

Über die gegenständliche Beschwerde hat das Gericht erwogen:

1. Zum verfahrensrechtlichen Aspekt

Über die Beschwerde hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn eine solche vom Bf. entweder in der Beschwerdeeingabe oder im Vorlageantrag beantragt wird (§ 274 Abs. 1 Z 1 lit. a und b BAO) oder wenn der Einzelrichter die Anberaumung einer solchen für erforderlich hält (§ 274 Abs. 1 Z 2 leg.cit.).

Da vom Bf. ein Antrag auf Abführung einer mündlichen Verhandlung weder in der Beschwerde selbst noch im Vorlageantrag gestellt wurde, ist dieser mit seinem diesbezüglichen Begehren präkludiert. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zur Klärung der Sachlage wird vom erkennenden Gericht für nicht erforderlich gehalten, zumal der entscheidungsrelevante Sachverhalt zur Gänze vorliegt. Aus diese Grunde unterbleibt eine Anberaumung ex officio.

Ebenso wenig wird die Anregung – ein formeller Antrag auf zeugenschaftliche Einvernahme nach § 183 Abs. 3 BAO liegt mangels Bekanntgabe des Beweisthemas sowie mangels Schriftlichkeit (eine bloßes Email vermag nicht das für derartige Anträge notwendige Formerfordernis der Schriftlichkeit zu ersetzen) nicht vor – aufgegriffen, das Gericht möge im Zuge einer anzuberaumenden mündlichen Verhandlung Vertreter der Landwirtschaftskammer, den Pächter, die mit der verwaltungsbehördlichen Abführung des Bauvorhabens befassten Amtswalter von Gemeinde und Land sowie Vertreter jener Immobilienbüros, welche von Seiten der Amtsvertretung im Zuge der Erörterung namhaft gemacht wurden, einvernehmen. Das Gericht nahm in den bezughabenden Bauakt (Gesamtakt) Einsicht, welcher auch die Akten des aufsichtsbehördlichen Verfahrens (inklusive der erlassenen aufsichtsbehördlichen Bescheide) beinhaltet. Sonach hat das

erkennende Gericht den Kenntnisstand der genannten Baubehörden, was eine zusätzliche Befragung der in die Sache involvierten Amtswalter entbehrlich macht.

Ebenso wenig aufgegriffen wird die Anregung auf Befragung von „Vertretern der Landwirtschaftskammer“ sowie des „Pächters“ der Liegenschaft. Wäre diese Anregung als Antrag eingebracht worden, so würde - da die bezug habenden Beweisthemen fehlen - es sich dabei wohl um die Durchführung eines bloßen „Erkundungsbeweises“ handeln, von dessen Aufnahme abgesehen werden kann. Fakt ist, dass die beschwerdeführende Partei im Behördenverfahren ein Schätzungsgutachten zur Vorlage gebracht hat, welches den Mietzins auf die einzelnen vom Pachtverhältnis umfassten Wirtschaftsgüter aufteilt und dem Wohnhaus einen "fremdüblichen" Pachtzins von 2 Euro je m² zuweist. Dieser Sachverhalt ist unbestritten.

Auch die Einvernahme der Mitarbeiter jener Ort⁴. Immobilienbüros, welche der Vertreterin der belangten Behörde telefonisch die Mietpreise im Bereich Ort⁴ bekannt gegeben haben, unterbleibt. Die diesbezüglich im Zuge der Erörterung genannten Wertansätze bleiben bei der Entscheidungsfindung außer Ansatz und fließen demnach nicht in das gegenständliche Erkenntnis ein.

2. Zum materiellrechtlichen Aspekt

Strittig ist, ob der zwischen dem Bf. und seinem Vater K V abgeschlossene Pachtvertrag bzw. das sich in der Folge ergebende und gelebte Pachtverhältnis dem Grundsatz der Fremdüblichkeit entspricht.

Die belangte Behörde vertritt die Auffassung, dass eine Fremdüblichkeit in Bezug auf das Bestandverhältnis hinsichtlich des neu errichteten Wohnhauses nicht gegeben sei. So würde einerseits ein Pachtzins von 2 Euro /m², das sind bei dem 150 m² großen Mietobjekt (Neubau) 300 Euro (netto) im Monat, nicht marktkonform sein, andererseits würde auch im Umstand, wonach eine sich im Wohnhaus (1. Stock) befindliche Einliegerwohnung ohne vertragliche Vorkehrung mit dem Bestandnehmer V an Dritte vermietet werde, mangelnde Fremdüblichkeit zu erblicken sein. Auch erscheine der Umstand, dass der Pächter der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufgetreten sei, nicht gerade typisch für den Verlauf eines unter Fremden üblichen Pachtverhältnisses.

Dem hielt der Bf. entgegen, dass er vor Pachtbeginn einen Sachverständigen der Landwirtschaftskammer Kärnten beauftragt habe, einen fremdüblichen Pachtzins zu ermitteln. Dieser Gutachter sei in seiner Expertise zum Ergebnis gelangt, dass für das gesamte Anwesen ein Pachtzins von 8.000 Euro p.a. angemessen sei. In einer Gutachtensergänzung kam der Sachverständige zur Auffassung, dass auf das Wohngebäude ein Pachtzins von 2 Euro je m², sohin 3.600 Euro p.a., entfallen würde. Der Bf. habe sich bei der Gestaltung des Pachtverhältnisses in Bezug auf die Pachthöhe auf die Angaben des Sachverständigen verlassen, der als Angehöriger der Landwirtschaftskammer eine besondere Fachkunde aufweise.

Das Gericht hält dazu fest:

Da es sich bei der strittigen Vereinbarung um eine solche handelt, die zwischen Familienmitgliedern abgeschlossen wurde, finden die durch die Judikatur geprägten Kriterien im Zusammenhang mit der Vertragsgestaltung zwischen nahen Angehörigen Anwendung.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären („Fremdvergleich“).

Die genannten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; 22.9.1999, 97/15/0005, 18.11.1991, 91/15/0043 u.v.a.). Die Überprüfung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen auf die oben genannten Kriterien erweist sich insofern als erforderlich, weil hier der in der Regel zwischen fremden Vertragspartnern bestehende Interessensgegensatz fehlt; durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend beeinflusst werden (vgl. etwa VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084). Diese genannten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweismwürdigung (vgl. für viele VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; 28.11.2002, 2001/13/0032).

Zu prüfen ist zunächst, ob die vertragliche Gestaltung des Bestandverhältnisses bzw. die sich daraus ergebende Umsetzung der Vereinbarung, somit das tatsächlich gelebte Rechtsverhältnis, einem Fremdvergleich standhält.

Zutreffend ist, dass im rückwirkend auf den 01.01.2009 abgeschlossenen Pachtvertrag vom 29.09.2009 die zur Liegenschaft EZ 1 der KG 2 NN gehörenden Baulichkeiten mit „Wirtschaftsgebäude, Holzlager, Gerätekasten, Bauernhaus (derzeit nicht bewohnbar)“ umschrieben wurden.

Keinerlei Aussagen trifft der gegenständliche Bestandvertrag dahingehend, dass das Bauernhaus als Altbestand abgetragen und durch einen Neubau ersetzt werden soll. Selbst wenn dieses Vorhaben im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht endgültig festgestanden sein sollte (das Gutachten des DI OO über die Schätzung der Sanierungskosten des Altbestandes, welches laut Bf. als Grundlage für die Entscheidung in Bezug auf die Errichtung eines Neubaus diente, ist datiert mit 19.09.2009), so wäre diesbezüglich bereits in Ansehung der vertraglichen

Bestimmungen (s. Pkt. XIV. des Pachtvertrages) ein in Schriftform erstellter Nachtrag zum Pachtvertrag dringend erforderlich gewesen. Ein fremder Bestandnehmer hätte in Anbetracht der hier vorliegenden wesentlichen Änderung in Bezug auf einen vertraglichen Hauptgegenstand wohl darauf gedrungen, das vom Pachtgeber intendierte und in der Folge auch durchgeführte Vorhaben, schriftlich zu fixieren. Dies umso mehr, wenn man sich den tatsächlichen Fortgang der Geschehnisse, insbesondere die Übernahme der Bauwerberschaft durch den Pächter, ansieht.

Wie der Bf dem Gericht gegenüber erklärt hat - die Richtigkeit des diesbezüglichen Vorbringens ist auch aus den bezug habenden Bauakten zu ersehen - wurde die ursprünglich erteilte Baubewilligung (Bescheid vom 12.03.2010) für den Neubau des Wohnhauses von Seiten der Aufsichtsbehörde (BH Ort4) mit Bescheid vom 27.06.2011 aufgehoben. Als Nichtigkeitsgründe wurden seitens der Aufsichtsbehörde einerseits die Nichtberücksichtigung von gebotenen Abstandsflächen im Bereich des Grundstücks 001 KG NN, andererseits der Umstand, dass der Bewilligungsinhaber (Bf.) nicht als Landwirt anzusehen sei und daher in Bezug auf die Widmung der Nichtigkeitsgrund des § 25 Abs. 1 lit. a iVm § 13 Abs. 2 lit. a K-BO vorliege, ausgewiesen. In der Folge wurde vom Vater des Bf. (Pächter), welcher die erforderlichen persönlichen Voraussetzungen für die Führung eines landwirtschaftlichen Betriebes erfüllt, bei der Baubehörde erster Instanz um Erteilung einer Baubewilligung angesucht.

Die gewählte Vorgangsweise, wonach der Liegenschaftspächter der Behörde gegenüber als Bauwerber in Erscheinung tritt und die damit verbundenen (öffentlich-rechtlichen) Rechte und Pflichten übernimmt, ist unüblich und hätte jedenfalls – wie auch aus Pkt XIV. des Pachtvertrages zu entnehmen ist, wonach Vertragsänderungen und -ergänzungen bei sonstiger Ungültigkeit schriftlich vorzunehmen sind – der Abfassung einer schriftlichen Vertragsurkunde bedurft. Ein entsprechender Nachtrag wäre auch aus dem Grunde geboten gewesen, da ein Kündigungsverzicht von keinem der Vertragsteile abgegeben wurde, was zur Folge hat, dass das Pachtverhältnis ohne Mindestlaufzeit von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung der vereinbarten Kündigungsfrist (sechs Monate) zum Jahresende hin aufgekündigt werden kann. Die hier vorliegende Novation wurde indessen – trotz der für beide Vertragsteile weitreichenden Folgen – in fremdunüblicher Weise (und ohne ausreichende Publizität) lediglich mündlich abgeschlossen.

Auch der Umstand, dass im Neubau eine Einliegerwohnung geschaffen und vom Bf. vermietet wurde, hätte im Lichte der Fremdüblichkeitskriterien eine klare und deutliche Vertragslage erfordert. Diesbezüglich folgt das Gericht dem Vorbringen der Amtspartei, wonach unter Fremden eine derartige Vorgehensweise nicht stattgefunden hätte. Ob nunmehr – wie die Amtspartei releviert – Fremde die Schaffung einer Einliegerwohnung nicht akzeptiert hätten, kann weder bejaht noch verneint werden. Jedenfalls hätten fremde Vertragspartner ein derartig massives Abgehen von der ursprünglichen Pachtvereinbarung mit hinreichender Deutlichkeit schriftlich fixiert.

Bereits aus dem Grunde, dass das ursprüngliche im Bestandvertrag vom 29.09.2009 festgelegte Pachtverhältnis in der Folge eine wesentliche Änderung in Bezug auf

einen der primären Leistungsinhalte erfahren hat, ohne dass darüber - wie vertraglich vorgesehen - eine schriftliche Fixierung vorgenommen worden wäre, ist die von den Vertragsparteien gewählte Vorgangsweise nach Auffassung des erkennenden Gerichtes als nicht fremdüblich zu qualifizieren. Der Pachtvertrag selbst (vgl. Pkt XIV.) belastet eine Abänderung des Pachtverhältnisses durch mündliche Vereinbarung mit Nichtigkeit derselben.

Zur Angemessenheit des Pachtzinses ist festzuhalten:

Außer Streit steht, dass der Pachtzins für das nach Angaben des Bf. (und des Betriebsprüfers) eine Wohnfläche von ca. 150 m² aufweisende Wohnhaus (Neubau, ohne Einliegerwohnung) 2 Euro je m² beträgt. Sonach ergibt sich ein auf das Wohnhaus zuordenbarer Miet- bzw. Pachtzins von monatlich 300 Euro bzw. 3.600 Euro jährlich (brutto). Anzumerken ist, dass der baubehördlich genehmigte Einreichplan (Bauwerber V) indessen eine Wohnfläche von 112,61 m² (Erdgeschoss) und 96,71 m² (Obergeschoss) ausweist.

Wie der steuerliche Vertreter im Zuge des Erörterungstermins über Befragen angab, hatten sich die Baukosten für die Errichtung des Wohnhauses auf ca. 340.000 Euro (netto) belaufen; diese Summe führt zu einer Jahres-AfA von ca. 5.100 Euro p.a.

Damit erreicht der Bestandzins für das Wohnhaus (Neubau) nicht einmal jenen Betrag, der dem Eigentümer an Absetzung für die Abnutzung (AfA-Satz 1,5%) des besagten Objektes zusteht. Eine Amortisation wäre auch dann nicht gegeben, wenn man die auf das Gebäude entfallende AfA (ca. 5.100 Euro) um jenen Betrag einkürzt, der auf die vermietete Einliegerwohnung entfällt (25 m² von insgesamt [lt. Bf.] 175 m², d.s. ca. 14% bzw. 25 m² von insgesamt [lt. Bauplan] 209 m², d.s. ca. 12%). Die sich nach Einkürzung ergebende Jahres-AfA von 4.372/4.489 Euro liegt immer noch erheblich über dem Bestandzins für das besagte Objekt, sodass weder eine Amortisation noch eine angemessene Verzinsung stattfinden kann.

Findet durch den vereinbarten Bestandzins weder eine Amortisation des eingesetzten Kapitals während der eingesetzten Nutzungsdauer noch eine angemessene Verzinsung statt, so hält das betreffende Bestandsobjekt nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur einem Fremdvergleich nicht stand (vgl. etwa VwGH 8.11.1988, 87/14/0197). Dass dem Bf. die Mietzinssituation im Raum Ort.4 unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit bekannt war bzw. bekannt gewesen sein musste, manifestiert sich schon im Umstand, dass dieser für die im Wirtschaftsgebäude situierte an Dauermieter abgegebene Ferienwohnung (Wohnfläche laut Angaben des Bf ca. 50 m²) einen Mietzins von „ca. 9 Euro“ je m² erzielen konnte. Für das ebenso im Wirtschaftsgebäude situierte Büro, welches an die Fa. ZZ GmbH auf Dauer vermietet wurde, wurde immerhin noch ein Mietzins von „ca. 6 Euro“ (Warmmiete) lukriert.

Die soeben genannten Mietzinsgrößen stehen annähernd in Einklang mit den im Immobilienpreisspiegel 2012 für Mietwohnungen im Bezirk Ort.4

veröffentlichten Wertansätzen. Der durchschnittliche Mietzins (frei vereinbarte Kaltmiete) beläuft sich dort – je nach Wohnwert (mittel/gut/sehr gut) – für eine Mietwohnung unter 60 m² auf 4,4 Euro bis 6,5 Euro je m², für eine Mietwohnung von über 60 m² auf 4,3 Euro bis 6,1 Euro je m².

Aufgrund des Umstandes, dass das vorliegende Pachtverhältnis in Bezug auf das Wohngebäude in fremdunüblicher Art und Weise abgeschlossen bzw. gelebt wurde, und zwar sowohl was den Modus der Änderungsvereinbarung betrifft (keine Fixierung wesentlicher Vertragsänderungen in Form eines schriftlichen Nachtrages, wodurch das Abgehen von der ursprünglichen Pachtvereinbarung weder nach außen hin in Erscheinung tritt, noch die gebotene Klarheit und Deutlichkeit aufweist), als auch was die Höhe des vereinbarten Mietzinses anbelangt, kann eine steuerliche Anerkennung desselben nicht erfolgen.

Das Gericht folgt diesbezüglich dem Antrag der Amtspartei.

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist eine ordentliche Revision nur zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wurde.

Diese Voraussetzungen liegen gegenständlich allesamt nicht vor. Das erkennende Gericht traf seine Entscheidung in Würdigung der vorliegenden Beweise .

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Februar 2016