



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0153-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1994 bis 1999 nach in Graz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unterbleibt.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen an der (Nicht)Feststellung Beteiligten (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO in Verbindung mit § 190 Abs. 1 letzter Satz BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO in Verbindung mit § 190 Abs. 1 letzter Satz BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Beim Objekt L handelt es sich um ein in gutem Zustand befindliches zweigeschossiges Gebäude (ca. 2 x 150 m² Fläche), Baujahr 1977, in sehr guter Wohnlage (Aussichtslage) samt freistehender Garage und Garten. Die Bw. haben dieses Objekt mit Kaufvertrag vom 14. Jänner 1994 erworben, wobei die Anschaffungskosten insgesamt 4.253.000 S betragen haben (vgl. Nichtfeststellungsbescheid vom 27. November 2002).

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob der zwischen den Bw. und ihrem Sohn am 11. Mai 1994 abgeschlossene Mietvertrag betreffend das Objekt L steuerlich anzuerkennen ist.

Das Finanzamt vertritt in diesem Zusammenhang die Auffassung, dass der vereinbarte Mietzins in Höhe von 5.000 S pro Monat im Fremdvergleich zu niedrig angesetzt sei. Dieser sei auch die Ursache für die laufenden Vermietungsverluste (1994: 29.952 S, 1995: 66.621 S, 1996: 54.710 S, 1997: 14.773 S, 1998: 22.171 S, 1999: 37.226 S). Eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung habe daher im vorliegenden Fall nicht stattzufinden.

Die Bw. bringen dagegen im Wesentlichen Folgendes vor:

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages sei das Objekt L nur teilweise fertig gestellt, zT aber noch im Rohbau befindlich gewesen. Der Mieter habe das gesamte Objekt also erst fertig stellen und die Kosten für den Ausbau auch selbst tragen müssen. Punkt 3 des Mietvertrages, wo der Mieter bestätige, das Mietobjekt in gutem und brauchbarem Zustand übernommen zu haben, und außerdem die Verpflichtung übernehme, das gesamte Bestandobjekt auf eigene Kosten in gutem und brauchbarem Zustand zu erhalten, sei dagegen lediglich eine übliche Floskel, wie sie in nahezu jedem Mietvertrag zu finden sei. Gemäß Punkt 4 des Mietvertrages seien Mieterinvestitionen ohne jegliche Abgeltung dem Vermieter zuzurechnen. Es sei wirtschaftlich (nicht juristisch) aber zwingend, dass der Mieter das aus seiner Sicht halbfertige Mietobjekt zu seinem eigenen Nutzen fertig stelle. Dies stelle auch für die Vermieter eine vernünftige Vorgangsweise dar, ganz unabhängig davon, ob zwischen Mieter und Vermietern eine Nahebeziehung vorliege oder nicht. Somit sei im

vorliegenden Fall doch Fremdüblichkeit gegeben. Im Übrigen würde sich aus der Vermietung des Objektes L nach erfolgter Abschreibung der Betriebsausstattung und nach der bald fälligen Indexierung der Miete ohnedies sehr rasch ein steuerlicher Einnahmenüberschuss ergeben (vgl. Berufung vom 16. Mai 2003; Vorlageantrag vom 11. April 2003). Die geringe Miete sei daher auf den lediglich halbfertigen Zustand des Objektes L zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zurückzuführen. Da die Mieterinvestitionen laut Mietvertrag - wie bereits erwähnt - ohne jegliche Abgeltung dem Vermieter zuzurechnen seien, umfasse der gesamte Mietaufwand des Mieters für Zwecke des Fremdvergleichs also nicht nur die vertraglich vereinbarte Miete, sondern auch die Gesamtkosten des Ausbaus und der Fertigstellung des Mietobjektes (vgl. Berufung vom 9. Jänner 2003).

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Treten daher – wie auch im vorliegenden Fall – berechtigterweise Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung auf, so ist eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung erforderlich. Nach herrschender Rechtsauffassung werden in derartigen Fällen Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts deshalb nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zB Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 20 Tz 44ff; Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, § 2 Tz 158).

Davon ausgehend hat das Finanzamt dem verfahrensgegenständlichen Mietvertrag die steuerliche Anerkennung infolge fehlender Fremdüblichkeit (im Fremdvergleich zu niedriger Mietzins) aberkannt: Die Vermietungsrendite betrage hier lediglich 1,4% bzw. - unter Berücksichtigung durchschnittlicher Instandhaltungskosten - sogar nur 0,5%, während unter Fremden Vermietungsrenditen zwischen 3% und 3,5% üblich seien. Ein fremdübliches Mietentgelt wäre im vorliegenden Fall demnach mit mindestens 120.000 S pro Jahr anzusetzen gewesen. Mit dem zwischen den Bw. und ihrem Sohn vereinbarten monatlichen Mietzins in Höhe von 5.000 S könne auf Dauer gesehen kein Einnahmentotalüberschuss erzielt werden (vgl. Begründung zum Nichtfeststellungsbescheid für die Jahre 1998 und 1999 vom 27. November 2002; Vorhalt vom 9. Oktober 2003, Punkt 5).

Dem unabhängigen Finanzsenat erscheinen diese Überlegungen aber durchaus sachgerecht und schlüssig und er schließt sich der Ansicht des Finanzamtes daher an. - Im Übrigen haben die Bw. dagegen bis zuletzt keine substantiierten Einwendungen erhoben.

Dem Argument der Bw., dass für Zwecke des Fremdvergleichs nicht nur die Mietzahlungen laut Mietvertrag, sondern zusätzlich auch noch die vom Mieter getragenen Gesamtkosten des Ausbaus und der Fertigstellung des Mietobjektes als Mietaufwand zu berücksichtigen seien, ist allerdings Folgendes zu entgegnen:

Nach den Ermittlungsergebnissen des Finanzamtes handelte es sich beim Objekt L zum Zeitpunkt des Abschlusses des verfahrensgegenständlichen Mietvertrages keineswegs nur um ein halbfertiges Gebäude bzw. um einen (teilweisen) Rohbau. Lediglich einzelne Teile des Objektes L, insbesondere das Hallenbad, waren damals auf Grund der laufend durchgeföhrten Erweiterungsarbeiten noch nicht fertiggestellt. Wie auch die Vorbesitzer ausdrücklich bestätigt haben, hat sich das Objekt L damals sehr wohl bereits in einem bewohnbaren Zustand befunden. Es war zum damaligen Zeitpunkt ja auch schon ca. 15 Jahre lang laufend als Wohnsitz genutzt worden. Auch eine behördliche Nutzungsgenehmigung lag damals bereits vor (vgl. Vorhalt vom 9. Oktober 2003, Punkt 1). Außerdem wurde im verfahrensgegenständlichen Mietvertrag unter Punkt 3 von den Vertragsparteien sogar ausdrücklich der "gute und brauchbare Zustand" des Objektes L bestätigt.

Bei dieser Sach- bzw. Beweislage wäre es nun sicherlich Sache der Bw. gewesen nachzuweisen, dass dennoch "der Mieter das gesamte Objekt selbst fertig stellen" musste (vgl. Berufung vom 16. Mai 2003; Vorlageantrag vom 11. April 2003) und er die entsprechenden Mieterinvestitionen auch tatsächlich selbst getätigt hat.

Die Bw. sind dazu aber bis zuletzt jegliche Beweise schuldig geblieben (vgl. Vorhalt vom 9. Oktober 2003, Punkt 1-2), und sie haben die - angeblichen - Mieterinvestitionen auch nicht einmal dem Grunde bzw. der Höhe nach zu konkretisieren vermocht.

Dazu kommt, dass laut Punkt 4 des verfahrensgegenständlichen Mietvertrages bauliche Veränderungen des Bestandobjektes überhaupt nur mit schriftlicher Zustimmung der Vermieter vorgenommen hätten werden dürfen. - Auch ein diesbezügliches Schreiben wurde seitens der Bw. aber nie vorgelegt (vgl. Vorhalt vom 9. Oktober 2003, Punkt 3).

Der unabhängige Finanzsenat sieht daher das in Richtung Mieterinvestitionen ziellende Berufungsvorbringen in freier Beweiswürdigung als nicht glaubhaft an.

Der Vollständigkeit halber wird abschließend aber auch noch darauf hingewiesen, dass, selbst wenn man die behaupteten Mieterinvestitionen als erwiesen annehmen wollte, die diesbezügliche Fremdüblichkeit im vorliegenden Fall wohl zu bezweifeln wäre, entspricht es doch nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein fremder Mieter Mieterinvestitionen in beträchtlicher Höhe ohne jegliche eigene Absicherung tätigt (vgl. Vorhalt vom 9. Oktober 2003, Punkt 2), wenn er noch dazu mit einer jederzeitigen Kündigung des Mietvertrages rechnen muss (vgl. Punkt 2 des verfahrensgegenständlichen Mietvertrages). Abgesehen davon, ist hier auch noch völlig ungeklärt geblieben, wie sich die behauptete Investitionstätigkeit des Mieters mit den laut den vorliegenden Überschussermittlungen von den Bw. selbst laufend getätigten Instandhaltungs- bzw. Reparaturkosten am Objekt L vereinbaren lässt (vgl. Vorhalt vom 9. Oktober 2003, Punkt 4). Auch die hier offenbar fehlende vertragliche Festlegung, wen nun - Mieter oder Vermieter - in einem konkreten Investitionsfall die Kostentragungspflicht trifft, spricht nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates eindeutig gegen die Fremdüblichkeit des verfahrensgegenständlichen Mietvertrages.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 7. Jänner 2004