



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 28. Mai 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Robert Krepp, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien, vertreten durch ADir. Brigitte Schwarzmüller und AR Sabine Salbaba, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1992 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Der Bw. erzielte in den Berufungsjahren neben Einkünften aus selbständiger und nicht-selbständiger Arbeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Aufgrund der Betriebsprüfung wurden die Verluste im Zusammenhang mit der Vermietung einer Frühstückspension nicht anerkannt (Verlust laut ursprünglicher Erstveranlagung 1990 ATS 503.381,19 (bzw. Verlust ATS 679.353,00 laut berichtigter Einkommensteuererklärung); Verlust laut Erstveranlagung 1991 ATS 707991,90 (bzw. Verlust ATS 766.531,90 laut Erklärung); Verlust laut Erstveranlagung 1992 ATS 798.322,37 (bzw. Verlust 798.665,37 laut Erklärung). Die Differenzen zwischen Erklärungsverlusten und Veranlagungsverlusten ergab sich aus Korrekturen hinsichtlich AfA, Zinsen udgl.

Die Betriebsprüfung (Bp) führte dazu Folgendes als Begründung aus:

Der Abgabepflichtige hat mit Kaufvertrag vom 21. Mai 1990 die Liegenschaft in X, um ATS 3.800.000,00 erworben, wovon ein Teilbetrag von S 307.000,00 auf bewegliche Gegenstände (wie Einrichtung, Geschirr, etc.) und der Restbetrag von S 3.493.000,00 auf Gebäude sowie Grund und Boden entfallen sei.

Mit Notariatsakt vom 22. Juni 1990, angezeigt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern am 27. Juni 1990, habe der Abgabepflichtige mit Rechtsanwalt Dr. Y eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter der Firma T GmbH gegründet, die mit Pachtvertrag vom 4. November 1991, angezeigt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern am 14. November 1991, die Liegenschaft in X samt Einrichtungsgegenstände zum Betrieb einer Frühstückspension pachtete. Das Vertragsverhältnis habe rückwirkend mit 1. August 1990 begonnen und sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Der Pachtzins habe vom 1. August 1990 bis 31. Dezember 1990 monatlich S 5.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer, ab 1. Jänner 1991 S 10.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer betragen. Eine jährliche umsatzabhängige Anpassung der Pacht sei vereinbart worden. Der vereinbarte Pachtzins sei in monatlichen Raten im voraus zum Ersten eines jeden Monates zu zahlen gewesen. Die GesmbH (Pächterin) habe alle während der Pachtzeit zu entrichtenden Steuern einschließlich der Grundsteuer und sonstigen öffentlichen Lasten zu tragen gehabt. Hinsichtlich der Erhaltungspflicht sei vereinbart worden, dass Veränderungen (Verbesserungen) sowie Ersatzteile vom Verpächter (dem Bw.) als Eigentümer der Liegenschaft zu leisten seien.

Für den Zeitraum 1990 – 1992 seien folgende Einnahmen bzw. Werbungskosten geltend gemacht worden:

Pachteinnahmen:

	1990	1991	1992
--	------	------	------

	S	S	S
Jänner		30.000,00 (BK-aconto 6x5.000,00) 25.000,00 Mietvorauszahlung)	15.000,00
Februar		25.000,00 (Miete u. BK)	20.000,00
März		25.000,00 (Miete u. BK)	19.200,00
April		25.000,00 (Miete u. BK) 10.000,00 (BK-aconto)	95.000,00
Mai		0,00	0,00
Juni		0,00	19.200,00
Juli		0,00	19.200,00
August	24.500,00	0,00	19.200,00
September		0,00	0,00
Oktober		0,00	19.200,00
November		0,00	19.200,00
Dezember		0,00	19.200,00
Gesamtsumme	24.500,00	140.000,00	264.000,00

Aus den vorgelegten Zahlungsbelegen für diesen Zeitraum sei ersichtlich, dass im Zeitraum 1990 – 1992 keine Betriebskostenabrechnungen vorgenommen worden seien. Bei Erstellung der steuerlichen Überschussermittlung werde einfach für 1991 ein Betrag von S 16.666,67 (netto) für Miete und ein Restbetrag von S 127.272,73 für Betriebskosten angesetzt worden. 1992 seien für Miete S 120.000,00 (lt. Pachtvertrag) und der Rest für Betriebskosten bezahlt worden.

Auch im Zuge der Betriebsprüfung sei trotz Aufforderung keine Betriebskostenabrechnung vorgelegt worden, die die vorgenommenen Entgeltsaufteilungen zeigen würden.

Die vorgelegten Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum 1 – 12/93 und 1 – 6/94 zeigten nämlich, dass ab Jänner 1993 ein wesentlich höheres monatliches Entgelt (S 27.000,00 zuzüglich 20 % USt) bezahlt worden sei. Wie hoch davon das Pachtentgelt bzw. Betriebskostenentgelt sei, sei nicht ersichtlich. Auch im Rahmen der Betriebsprüfung sei dazu

keine schriftliche Vereinbarung vorgelegt worden.

Der Betriebsprüfung stehe lediglich eine Prognoserechnung (Beginn mit 1992) zur Verfügung, in der folgende Pachteinahmen und Betriebskosten angesetzt wurden:

Jahr	Umsatz Pension (= GmbH)	Pachteinn.	Betriebsk.	Gesamteinn.	%-Anteil v. Umsatz der GesmbH
	S	S	S	S	%
1992	705.600,00	120.000,00	90.000,00	210.000,00	29,76
1993	885.500,00	240.000,00	94.500,00	334.500,00	37,77
1994	1.052.250,00	480.000,00	100.000,00	580.000,00	55,11
1995	1.210.950,00	600.000,00	105.000,00	705.000,00	58,21
1996	1.384.600,00	720.000,00	110.000,00	830.000,00	59,94
1997	1.449.000,00	900.000,00	115.500,00	1.015.500,00	70,08
1998	1.513.400,00	935.833,00	121.000,00	1.056.833,00	69,83

Tatsächlich seien bei der GesmbH folgende Umsätze erzielt worden:

1990	S 124.830,00 (lt. USt-Bescheid)
1991	S 481.163,00 (lt. USt-Bescheid)
1992	S 728.267,00 (lt. V & G-Konto)
1993	S 837.859,00 (lt. vorgelegter UVA 1-12/93)
1994	S 542.052,00 (lt. vorgelegter UVA 1-6/94)

Die nunmehr tatsächlich erzielten Umsätze zeigten, dass die für 1992 prognostizierten Umsätze geringfügig überschritten wurden (von S 705.600,00 auf S 728.267,00). 1993 sei jedoch eine Abweichung um 6 % (von S 885.500,00 auf S 837.859,00) eingetreten.

Die erhoffte Umsatzsteigerung 1994 um fast 18 % (= S 166.750,00 lt. Prognoserechnung) könne nicht ernst genommen werden, weil im Vergleichszeitraum für 1993 bereits wieder ein Umsatzrückgang eingetreten sei.

Weiters stellte die Bp fest, dass die Pacht- u. Betriebskosteneinnahmen wie sie in der Prognoserechnung dargestellt wurden, nicht den Tatsachen entsprächen. So sollten bereits

1992	S 210.000,00
1993	S 334.000,00
1994	S 580.000,00

an Einnahmen zufließen. Tatsächlich seien jedoch weit niedrigere Zahlungen getätigt worden, nämlich

1992	S 264.400,00 (brutto)
1993	S 270.000,00 (brutto)
1994	S 182.833,33 (brutto) 1-6/94

Die vorgelegte Prognoserechnung beruhe auf vollkommen utopischem Zahlenmaterial und könne daher für die Beurteilung der Einkunftsquelle nicht herangezogen werden. Der bereits für 1997 prognostizierte Totalüberschuss werde nicht eintreten, weil es nicht wirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen würde, dass 70 % vom erhofften Umsatz (= bei der GesmbH) als Pacht- und Betriebskostenentgelt geleistet werden. Ein Fremder würde so einen Vertrag nie eingehen, weil mit den restlichen 30%igen Entgelt keine Deckung der anderen laufenden Kosten möglich sei, und so ein Eintritt in einen solchen Vertrag von vornherein zum Scheitern verurteilt sei.

Weiters müsse noch berücksichtigt werden, dass im vorgelegten Pachtvertrag eine jährliche Umsatzanpassung vereinbart worden sei, wie hoch und wann diese Zahlungen fällig sind, sei jedoch nirgends dokumentiert. Außerdem sei bereits aufgezeigt worden, dass nicht einmal die vertraglich vereinbarten Pachtzahlungen eingehalten sowie keine entsprechenden Betriebskostenabrechnungen vorgenommen worden seien. Dies sei nur dadurch möglich, weil 99% der GesmbH-Anteile ohnedies vom Abgabepflichtigen gehalten und somit sämtliche Dispositionsrechte in einer Hand vereinigt werden.

Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen, mögen sie auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, setze laut Bp voraus, dass sie

- 1.) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können
- 2.) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- 3.) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen, die der VwGH in seinen Erkenntnissen vornehmlich aus den Bestimmungen der §§ 21 und 23 BAO ableite, würden nach Ansicht der Bp bei der gegenständlichen Vorgangsweise nicht erfüllt.

Ein weiteres Kriterium für die Nichtanerkennung der Verluste sei, dass für den Kauf Kredite aufgenommen worden seien, und die Zinsenbelastungen die Einnahmen im Prüfungszeitraum um ein Vielfaches überstiegen hätten.

Die Zinsen seien in folgender Höhe angefallen:

1990	S 251.726,38
1991	S 458.357,21
1992	S 481.505,40

Auch die im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegte, mit der Bank vereinbarte neue Zinsenbelastung für den Zeitraum 1993 – 2005 könne keine Änderung der Rechtsansicht bewirken. Die Pacht- und Betriebskostenzahlungen für 1993 und 1994 zeigten nämlich nicht die Zahlen der Prognoserechnung, und somit könne auch bei der Verringerung der Zinsenbelastung kein Überschuss in dem angenommenen Zeitraum entstehen.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen seien keine Einkünfte gegeben, durch die die Absicht veranlasst werde, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (§ 1(1) Liebhabereiverordnung). Die bisher erzielten Werbungskostenüberschüsse seien daher zum Ausgleich mit anderen Einkünften nicht zulässig.

Das Finanzamt führte folgende Ermittlungen durch:

Der Bw. wurde vom Finanzamt aufgefordert, bezüglich des vermieteten Objektes den Kreditvertrag und Belege über die Zinsen von S 251.726,00 vorzulegen. Weiters wurde eine Prognoserechnung gefordert. Der Bw. sollte angeben, weshalb er die Abschreibung in Höhe von 4 % geltend mache (1,5 % seien gesetzl. erlaubt im Rahmen von V+V Einkünften). Der Bw. sollte weiters erklären, weshalb er einen IFB geltend mache und ob er einen Gewerbebetrieb ausübe.

Er sollte weiters den betrieblichen Zusammenhang von Ausgaben für ein GWG-Fahrrad, 2 Radiowecker und ein Sony Cassettendeck glaubhaft machen.

Das Finanzamt führte darüber hinaus anschließend noch Folgendes aus: Bei den Einkünften aus V+V sei die Bildung eines Investitionsbetrages unzulässig. Die AfA betrage ohne Nachweis der Nutzungsdauer 1,5% bzw. bei Gebäuden die vor 1915 erbaut wurden 2 % der Abschreibungsgrundlage.

Auf Aufforderung der Abgabenbehörde I. Instanz legte der Bw. den Pachtvertrag vor.

Das Finanzamt hie lt dem Bw. weiters vor, dass die Vorausschau nur die Pachtentwicklung erfasse. Eine ordentliche Prognoserechnung sei nachzubringen.

Weiters forderte die Abgabenbehörde I. Instanz den Bw. um Stellungnahme auf, da dieser ursprünglich für 1991 Pachteinnahmen von S 144.000,00 angegeben habe, laut eingereicherter Erklärung würden diese aber nur S 16.666,67 betragen.

Zum Darlehensvertrag sei eine Bestätigung der Bank über die Höhe der Zinsen für 1990 S 13.254,39 gebracht worden. Laut Kontoauszug seien per 31.12.1990 Zinsen von S 5.339,00

bezahlt worden. Bezüglich der Begleichung des Restbetrages S 7.915,00 seien keine Belege vorgelegt worden.

Die Rechtsgebühr S 36.000,00 und Spesen S 100,00 seien lediglich auf dem Bankkonto gebucht worden. Erst bei einer entsprechenden Gutschrift (=Zahlung) lägen abzugsfähige Werbungskosten vor.

Die Kfz-Kosten wären auf die einzelnen Einkunftsarten V+V sowie selbst. Arbeit aufzuteilen (1990 + 1991).

Der Bw. erhob Berufung mit folgender Begründung:

Auf Grund der abgeführten Betriebsprüfung (BP) seien bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die lt. Steuererklärung angeführten Beträge nicht berücksichtigt worden, und das Finanzamt hat betreffend Liegenschaft in X (Pension J.) Liebhaberei angenommen. Die im Prüfungsbericht angeführten Gründe, die zur Abweichung geführt haben, seien laut Ansicht des Bw. nicht richtig, insbesondere die Ausführungen hinsichtlich Prognoserechnung. Diese Prognoserechnung sei unvollständig, da sie aus den Gegebenheiten und Fakten aus der Sicht des Jahres 1991 vorgenommen worden sei.

Die BP habe 1994/95 stattgefunden, und die bis dahin feststehenden Ziffern und Erkenntnisse würden nunmehr einen ganz anderen Blickwinkel ergeben. Der Bw. sei falls vom Finanzamt gewünscht bereit, eine Prognoserechnung für einen überblickbaren Zeitraum auf Grund der nunmehr vorliegenden Fakten zu erstellen. Das Finanzamt habe teilweise Ziffern verglichen, die sich über sieben Jahre, dann über fünf Jahre und über drei Jahre erstreckt hätten.

Darüber hinaus sei der Bw. der Meinung, dass die Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der Vereinbarungen betreffend das gegenständlich Objekt zutreffen würde.

1. Es seien auf Grund des Notariatsaktes, der Abrechnungen und der Buchhaltung die Vereinbarungen nach außen hin hinreichend zum Ausdruck gekommen,
2. auf Grund der Buchhaltung und der Abrechnungen seien die Vereinbarungen klar erkennbar und
3. diese Vereinbarungen hielten sehr wohl einem Fremdvergleich stand.

Die Bp führte in der Stellungnahme zur Berufung Folgendes aus:

Die eingebrachte Berufung richtet sich nur gegen die Nichtanerkennung der bisher erzielten Werbungskostenüberschüsse der Jahre 1990-1992 betreffend die Pension J. in X (Liebhaberei).

In der Berufung werde nur aufgezeigt, dass

- a) verschiedene Ziffern im Zuge des Prüfungsverfahrens verglichen wurden und

b) die getroffenen Vereinbarungen sehr wohl einem Fremdvergleich standhalten würden. Warum die dargestellten Vergleiche nicht zulässig wären bzw. ob von der BP unrichtiges Zahlenmaterial zugrunde gelegt worden sei, sei aus dem vorliegenden Schriftsatz nicht zu entnehmen. Hinsichtlich des Fremdvergleiches vertrat der Bw. die Meinung, dass die Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der Vereinbarung betreffend die Vermietung des gegenständlichen Hauses gegeben sei. Zu den im BP-Bericht getroffenen Feststellungen würden keine Einwände vorgebracht.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei die Beantwortung der Frage, ob eine steuerlich relevante Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliege, von der Feststellung abhängig, ob mit der Deckung der Ausgaben und – da bloße Kostendeckung nicht genüge – mit einem wenn auch nur bescheidenen Nutzen auch ernstlich gerechnet werden könne, auch wenn sich dieser Nutzen erst in späterer Zeit, nach Ablauf einer angemessenen Anlaufphase, einstellen würde. Dabei sei zunächst ein objektiver Maßstab anzulegen und festzustellen, ob die zu beurteilende Einkunftsquelle überhaupt Aussicht habe, sich jemals lohnend zu gestalten. Sei die Frage zu verneinen, komme es auf die persönliche Auffassung des Steuerpflichtigen nicht mehr an, seiner subjektiven Einstellung könne nur in Grenzfällen Bedeutung beigemessen werden. Solche subjektiven, in Zweifelsfällen als Indiz für das Vorliegen einer steuerlich unbeachtlichen Tätigkeit sprechenden Umstände seien insbesondere, dass der Steuerpflichtige über ausreichend andere Einkünfte verfüge, die es ihm erlauben würden, eine stets verlustbringende Tätigkeit auszuüben. Entscheidend sei somit die Überschusserzielungsmöglichkeit, wie sie sich aus der Beobachtung der Entwicklung von Einnahmen und Ausgaben während eines angemessenen Beobachtungszeitraumes ergeben würde. Auch bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erscheine ein Beobachtungszeitraum von etwa 5 Jahren für angemessen, um beurteilen zu können, ob bloße Anlaufverluste oder nachhaltige Verluste vorliegen würden.

Der Bw. übermittelte folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bp.: In den letzten zwölf Monaten seien viele Artikel über die LiebhabereiVO geschrieben worden und auch einige Urteile dazu ergangen. Auf Grund des letzten Urteils des Höchstgerichts sei offensichtlich ein Beobachtungszeitraum von ungefähr 20 Jahren angebracht.

Daher legte der Bw. am 7.9.1996 einen Umsatz- und Ergebnisplan für 1990 bis 2025 vor, woraus entnommen werden könne, dass sich bereits ab dem Jahr 1996 laut dieser Prognoserechnung ein positives Ergebnis zeige.

Gleichzeitig legte der Bw. Fotokopien der Daueraufträge der Jahre 1992, 1994 und 1995 vor, aus denen die monatlich zugeflossenen Beträge (einschließlich Betriebskosten) ersichtlich

seien.

UMSATZ- UND ERGEBNISPLAN 1990 – 2025 (Beilage 4):

Jahr	Umsatz Pension	Pacht	Betriebsk. V.+V.	Zinsen	Gesamtkosten Inkl. AfA	Saldo
1990	12.483	30.000		251.726	577.396	-547.396
1991	481.163	120.000	53.325	458.357	881.317	-707.992
1992	728.267	120.000	80.817	481.505	999.483	-798.665
1993	836.149	240.000	104.833	490.657	871.839	-527.006
1994	988.218	300.000	52.000 ¹⁾	325.000 ²⁾	552.000	-321.600
1995	960.000	360.000	3.000	355.000	529.000	-126.000
1996	1.000.000	420.000	40.000	281.300	456.300	+55.700
1997	1.050.000	432.000	41.000	256.800	427.800	+70.000
1998	1.100.000	445.000	42.000	228.800	400.000	+87.000
1999	1.150.000	460.000	43.000	200.900	378.000	+125.000
2000	1.200.000	474.000	44.000	174.000	356.000	+162.000
2001	1.250.000	490.000	45.000	141.000	326.000	+209.000
2002	1.300.000	503.000	46.000	112.000	300.000	+249.000
2003	1.350.000	520.000	48.000	84.000	276.000	+292.000
2004	1.400.000	340.000	50.000	59.000	255.000	+335.000
2005	1.450.000	560.000	52.000	27.000	227.000	+385.000
2006	1.500.000	580.000	54.000	0	204.000	+430.000
2007	1.550.000	600.000	56.000	0	206.000	+450.000
2008	1.600.000	620.000	58.000	0	208.000	+470.000
2009	1.650.000	640.000	60.000	0	210.000	+490.000
2010	1.700.000	660.000	62.000	0	213.000	+509.000
2011	1.750.000	680.000	64.000	0	216.000	+528.000
2012	1.800.000	700.000	67.000	0	220.000	+547.000
2013	1.850.000	720.000	70.000	0	224.000	+566.000
2014	1.900.000	740.000	73.000	0	229.000	+584.000
2015	1.950.000	760.000	76.000	0	233.000	+603.000
2016	2.000.000	780.000	79.000	0	237.000	+622.000
2017	2.050.000	800.000	82.000	0	241.000	+642.000
2018	2.100.000	820.000	85.000	0	245.000	+660.000
2019	2.150.000	840.000	88.000	0	250.000	+678.000
2020	2.200.000	860.000	91.000	0	255.000	+696.000
2021	2.250.000	880.000	95.000	0	260.000	+715.000
2022	2.300.000	900.000	99.000	0	265.000	+734.000
2023	2.350.000	920.000	103.000	0	270.000	+753.000
2024	2.400.000	940.000	107.000	0	275.000	+772.000
2025	2.450.000	960.000	112.000	0	280.000	+792.000

¹⁾ Betriebskosten teilweise von T. Ges.m.b.H. direkt übernommen

²⁾ Zinssatzverbesserung ab 1.1.1994

Das Finanzamt erließ nachfolgende Berufungsvorentscheidung (BVE) und begründete diese wie folgt:

Der VwGH habe in seinen Erkenntnissen mehrmals (z.B. VwGH vom 15.12.1994, 93/15/0002 und VwGH vom 30.6.1994, 92/15/0221) festgestellt:

1. Für die steuerliche Anerkennung zwischen nahen Angehörigen sei erforderlich, dass die Vereinbarungen

1.) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

2.) einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

3.) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

2. Die für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien hätten ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kämen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestünden.

3. Diese Grundsätze gelten analog auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, was mangels eines Interessensgegensatzes die Annahme nahelege, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung.

Laut Bp würden 99% der Anteile an der Fa. T. GesmbH vom Bw. gehalten. Im Pachtvertrag sei zwar eine jährliche Umsatzanpassung vereinbart worden, wie hoch und wann diese Zahlungen fällig werden würden sei jedoch nirgends dokumentiert. Nicht einmal die vertraglich vereinbarten Pachtzahlungen seien eingehalten und auch keine entsprechende Betriebskostenabrechnung vorgenommen worden.

In der eingebrachten Berufung seien diese Feststellungen nicht bestritten worden, der Bw. habe lediglich die Meinung kundgetan, dass der Vertrag einem Fremdvergleich standhielte und die Vereinbarungen klar erkennbar seien.

Ein klarer, eindeutiger, jeden Zweifel ausschließender Vertrag liege nicht vor, da nicht dokumentiert werde, wann und in welcher Höhe die Umsatzanpassung erfolge, und keine Betriebskostenabrechnungen vorgenommen werden würden. Die maßgeblichen Vertragsinhalte zur rechtlichen Durchsetzung des Vertrages fehlten.

Auf Grund des fehlenden Interessengegensatzes könnten sowohl die Pachtzahlungen als auch die Betriebskosten willkürlich verändert werden. Nach der der BP vorgelegten Prognoserechnung und auch nach der im Berufungsverfahren vorgelegten Prognoserechnung seien sowohl der %Anteil vom Umsatz der GesmbH als auch die Betriebskosten willkürlich festgesetzt worden.

Es widerspreche dem allgemeinen Wirtschaftsleben, dass ein Fremder einen Vertrag eingehen

würde aus dem die grundsätzlichen Feststellungen hinsichtlich der Höhe der Pacht sowie der Zeitpunkt der Erhöhungen nicht ersichtlich seien, und somit die gerichtliche Durchsetzung der Vereinbarung nicht möglich wäre.

Die Voraussetzungen eines klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes sowie die Fremdüblichkeit seien nicht gegeben, weshalb die steuerliche Anerkennung versagt werde. Unter diesen Umständen brauche auf die erst bei Vorliegen eines steuerlich anzuerkennenden Mietverhältnisses zu lösende Rechtsfrage, ob in der Vermietung eine Einkunftsquelle zu erblicken sei, nicht eingegangen werden.

Darüber hinaus sei auch die nunmehr vorgelegte Prognoserechnung weder schlüssig noch nachvollziehbar, da in den abgelaufenen Jahren verschiedene Prozentsätze an Pacht und auch völlig verschiedene Betriebskosten (BK) angegeben werden würden. Eine Begründung oder ein Nachweis weshalb in den folgenden Jahren eine kontinuierliche Abrechnung erwartet werde, sei nicht erfolgt. Außerdem könne die Prognoserechnung schon deshalb nicht schlüssig und nachvollziehbar sein, da die Vereinbarung (wie ausgeführt) jederzeit willkürlich geändert und den (steuerlichen) Gegebenheiten angepasst werden können.

Vom Bw. wurden daraufhin **ergänzende Unterlagen** vorgelegt. Unter anderem wurde von ihm die Prognoserechnung korrigiert bzw. richtig gestellt (Beilage 1); sie entspreche laut Bw. nun den Tatsachen und beruhe nicht auf utopischem Zahlenmaterial, wie die BP im Bericht festgestellt habe. Die zusätzliche Vereinbarung aus dem Jahr 1997 zum Pachtvertrag über die umsatzabhängige Pacht werde nach der Vergebührung nachgereicht werden.

Im Nachtrag zum Pachtvertrag datiert mit 13.1.1997 wurde die Passage über den Pachtzins neu fixiert:

Der von der Pächterin zu zahlende Pachtzins setze sich wie folgt zusammen:

aus einem fixen Betrag von S 10.000,00 monatlich; dieser Betrag werde jeweils zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer und eines angemessenen Betriebskostenakontos jeweils am Ersten eines jeden Monats an den Verpächter überwiesen;

und aus einem umsatzabhängigen Betrag in der Höhe von 20 % des von der Pächterin erzielten Nettoumsatzes; dieser Betrag werde von der Pächterin jeweils bis 10.2. des Folgejahres ermittelt und zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer bis spätestens Ende Februar an den Verpächter überwiesen.

Der fixe Betrag wurde wertgesichert auf der Basis des Verbraucherpreisindex 1986 vereinbart. Ausgangspunkt der Berechnung ist die für den Monat Dezember 1996 verlautbarte Indexzahl.

Schwankungen des Index in der Höhe von weniger als 5 % führen nicht zu einer Änderung des Pachtzinses, doch ist bei der Überschreitung dieser Toleranzgrenze das Gesamtausmaß der Indexveränderung bei der Ermittlung des neuen fixen Pachtzinses zu berücksichtigen. Ausgangspunkt jeder weiteren Berechnung der 5 %-igen Toleranzgrenze ist die für den Monat der letzten Überschreitung dieser Grenze verlautbarte Indexzahl.

Die Pächterin hat dem Verpächter überdies alle Betriebskosten und Verbrauchskosten, soweit sie diese nicht direkt entrichtet, zu ersetzen. Darüber ergeht bis jeweils Ende Februar des Folgejahres eine Abrechnung seitens des Verpächters.“

Diese Änderung des Pachtvertrages tritt rückwirkend mit 1.1.1997 in Geltung.

Der Bw. stellte einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz:

Ad 1. Problemkreis Verrechnung: Der Bw. legte zum Nachweis über die Zahlungen die bisher fehlenden Belege vor.

Weiters führte er aus, dass seitens des damaligen steuerlichen Vertreters eine falsche Zuordnung hinsichtlich Miete bzw. Betriebskosten erfolgt sei. Der Mangel einer eigenen BK-Abrechnung bestünde, wobei die Schuld beim steuerlichen Vertreter gelegen sei. Der Bw. legte eine Aufstellung über Miete, BK und tatsächliche Zahlungen für den Zeitraum 1990-1992 vor.

Da trotz Durchsuchens sämtlicher Unterlagen beim Vermieter, steuerlichem Vertreter und in der Pension in X eine geringe Anzahl von Belegen nicht gefunden worden seien, seien die Betriebskosten für 1990 von ihm geschätzt worden. Der Bw. legte eine Übersicht vom 13.1.1997 über die Zahlungseingänge vor. Die so ermittelten Werte würden dem Zahlungsfluss entsprechen. Diese Bemessungsgrundlagen hätten die (tatsächlich) größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit und würden auch dem § 184 BAO entsprechen.

Ab 1992 seien regelmäßige Zahlungen mittels Dauerauftrag und Aufgliederung in BK, Pacht und USt erfolgt. Da der Bw. erst im Rahmen der gegenständlichen BP von der unzulänglichen Handhabung der Kosten- und Zahlungszuordnung sowie BK-Abrechnung Kenntnis erlangt habe, kümmere er sich ab 1994 selbst um die Buchhaltung. Ab diesem Zeitraum würde die BK-Abrechnung auch äußerst zeitnah zum abgelaufenen Jahr durchgeführt z.B. Abrechnung 1995 zum 6.2.1996.

Ad 2. Problemkreis Pachtzahlung und Umsatzrelation:

Jahr	Übernachtungen		Umsatz		Pacht	anteilig vom
	Prognose	aktuell	Prognose	aktuell		Umsatz

						%
1990		445		124.830	25.000	20
1991	1600	1540	480.000	481.163	120.000	25
1992	2100	1955	670.000	728.267	120.000	17
1993	2530	2512	885.500	836.149	240.000	29
1994	2797	2450	1.052.250	907.840	300.000	33
1995	2990	3011	1.210.950	1.093.000	360.000	33
1996	3220	3405	1.384.600	1.200.000	420.000	29

Vergleiche man die Werte aus der Prognose aus dem Jahr 1990 mit dem tatsächlich erzielten Ergebnis, so ergebe sich eine geringfügige Abweichung, die mit speziellen Entwicklungen zu erklären sei.

Aufgrund der schlechten Schneelage 1994 und der damit verbundenen Absage des Hahnenkammrennens habe sich ein Einbruch der Nächtigungszahlen ergeben. Ansonsten würden die prognostizierten Übernachtungen erreicht, und ab 1996 sogar überschritten.

Die aus der Sicht 1990 erwartete Preisentwicklung (erzielter Preis pro Übernachtung) habe aufgrund der landesweit schlechten Situation im Tourismus nicht erreicht werden können.

Weiters sei aus der obigen Übersicht ablesbar, dass das erstrebte Verhältnis zwischen Umsatz und Pacht größtenteils erreicht worden sei (30 %). Dies werde auch durch den Nachtrag zum Pachtvertrag dokumentiert; (die Summe aus Fixanteil und umsatzabhängigem Anteil betrage ca 30 %). Dieses Verhältnis von Pacht zu Umsatz sei im Rahmen einer Betriebsanalyse durch seine Unternehmensberatungsfirma empfohlen worden. Anlässlich der Betriebsprüfung sei bestätigt worden, dass höhere Ansätze für den Pacht einem Drittvergleich nicht standhalten würden.

Ad 3. Problemkreis Familienverträge:

Zum Argument „keine Dokumentation der Pachtzahlungen“ wies der Bw. auf den Annex zum Pachtvertrag vom 20.11.1991, der gemeinsame vom Bw. und der T-GmbH erstellt worden sei, hin. Aufgrund dieser Aufstellung seien die Mietzahlungen erfolgt.

Im Annex zum Pachtvertrag vom 4.11.1991 wird Folgendes ausgeführt:

Die Pension J stehe nach der Schließung im Sommer 1989 und der ungünstigen Wintersaison

1989/90 mit E Vertrag – einer Fehlentwicklung wirtschaftlicher Betriebsfortführung – vor einem Neubeginn.

Die ursprüngliche Bewirtschaftung der Vorbesitzerin ohne Kategorie und auf sehr niedrigem Preisniveau sei in dem bestehenden Umfeld nicht sinnvoll. Es würden sich folgende Entwicklungsmöglichkeiten ergeben: Ausgehend von der einfachen 9-Zimmer-Pension werde durch Umbau, Zubau und Standardanhebung eine gemütliche Pension mit 2 Appartements und 9 Zimmern in 2-Stern Kategorie und zukünftig in 3-Stern Kategorie entwickelt.

Mit einem neuen Marketingkonzept könne anspruchsvolles Publikum angesprochen werden, und es sei eine Aufwärtsentwicklung in den Bereichen Auslastung und Preisanhebung vorgesehen, welche dem Umsatzplan und der darauf abgestimmten Pachtentwicklung zugrunde liege.

Da die Investitionen ausschließlich vom Eigentümer der Liegenschaft getragen werden würden, sei eine progressive Pachtentwicklung vorgesehen und gerechtfertigt, welche einen Rückfluss der getätigten Investitionen in einem überschaubaren Zeitraum sicherstelle. Der umsatzbezogene Pacht sei zusätzlich zum vertraglich vereinbarten Grundpacht von ATS 120.000 p.a. zu entrichten.

Umsatzplan – Pachtentwicklung

	Betten	Beleg.	Zimmer- preis	Umsatz	% v. Umsatz	Wert	Summe
90	20	25	250	125000	0	0	25000
91	20	80	300	480000	0	0	120000
92	21	100	320	670000	0	0	120000
93	23	110	350	885500	13,5%	120000	240000
94	23	122	375	1052250	34%	360000	480000
95	23	130	405	1210950	40%	480000	600000
96	23	140	430	1384600	43,5%	600000	720000
97	23	140	450	1449000	54%	780000	900000
98	23	140	470	1513400	54%	780000	

						+ Index	
--	--	--	--	--	--	---------	--

Ab dem Jahr 1998 werde der Zusatz-Pachtschilling auf Basis ATS 780.000,- weitergeführt. Die Valorisierung des Pachtschillings richte sich dann nach dem Verbraucherpreisindex 1986, wobei eine jährliche Anpassung jeweils zum 1.1. vorgenommen werde. Hiermit sei eine Spezifizierung in Hinblick auf „klarer und deutlicher Inhalt“ erfolgt.

Ad 4. Problemkreis Prognose und tatsächlich erzielte Werte:

Der Bw. legte eine Gegenüberstellung der Prognoserechnung aus dem Jahre 1990 (dies war die erste Prognose hinsichtlich der Jahre 1990 bzw. 1991 bis 2005) und den tatsächlich erzielten Werten bis inkl. 1996 vor:

Jahr	Umsatz der GesmbH		Einkünfte aus V & V	
	Prognose	tatsächlich	Prognose	tatsächlich
1990		124.830	-840.000	-547.396
1991	480.000	481.163	-762.000	-587.992
1992	670.000	728.267	-780.000	-756.228
1993	885.500	836.149	-630.000	-527.006
1994	1.048.800	907.840	-320.000	-321.600
1995	1.210.950	1.093.000	-150.000	-113.000
1996	1.384.600	1.200.000	20.000	55.700

Aus der Übersicht sei erkennbar, dass die tatsächlich erzielten Einkünfte der Prognose entsprechen und diese sogar in den meisten Jahren übertreffen würden, wobei ein besseres Ergebnis erzielt habe werden können. Auf Basis der nun bereits vorliegenden Echtwerte habe der Bw. eine adaptierte Prognose für die Folgejahre erstellt (Prognose vorgelegt am 4.2.1997, Beilage 1).

Jahr	Zinsen
1990	251726

1991	458357
1992	481505
1993	490657
1994	325000 ¹⁾
1995	355000
1996	281300
1997	256800
1998	228000
1999	200900
2000	174000
2001	141000
2002	112000
2003	84000
2004	59000
2005	27000

¹⁾ Zinssatzverbesserung ab 1.1.1994

**1) Übersicht über die Zahlungseingänge von der T GmbH für den Pensionsbetrieb
"Haus Johanna in den Jahren 1990-1992**

	1990	1991	1992	
1		S 30.000,00 S 25.000,00	S 15.000,00	
2		S 25.000,00	S 20.000,00	19.200,00
3		S 25.000,00	S 19.200,00	
4		S 25.000,00 S 10.000,00	* S 19.200,00 S 95.000,00	

5			* S 19.200,00	
6			S 19.200,00	
7			S 19.200,00	
8	S 24.500,00		S 19.200,00	
9			* S 19.200,00	
10		* S 20.000,00	S 19.200,00	
11			S 19.200,00	
12		* S 24.000,00	S 19.200,00	
Summe	S 24.500,00	S 184.000,00	S 322.000,00	S 442.083,33 netto

* ... Von der Betriebsprüfung nicht berücksichtigt. Die Überweisung eines Betrages von S 20.000,00 vom 1.10.1991 erfolgte mit der Widmung "BK Akonto".

Am 30.12.1991 sei eine Überweisung von S 24.000,00 von der T Ges.m.b.H. an den damaligen gemeinsamen Steuerberater mit der Widmung "Buchhaltung 1. bis 3. Quartal 91" erfolgt. Diese Zahlung sei irrtümlich ergangen, da in diesem Zeitraum für die Buchhaltung am selben Tag auch ein Betrag von S 11.100,00 überwiesen worden sei. Daher sei eine Anweisung der T Ges.m.b.H. an den Steuerberater, den irrtümlich bezahlten Betrag von S 24.000,00 dem Bw. für dessen persönliche steuerliche Betreuung gutzuschreiben, ergangen. Auf diese Weise sei also eine Zahlung der Ges.m.b.H. dem Bestandgeber (dem Bw.) zugute gekommen, die somit als Bestandzinszahlung Berücksichtigung zu finden habe.

Im Jahr 1992 seien mit Dauerauftrag monatlich S 19.200,00 (Pachtzins S 10.000,00, Betriebskostenkonto S 6.000,00 und USt S 3.200,00) gezahlt worden. Die Zahlungen für April, Mai und September 1992 seien nicht berücksichtigt worden (Belegkopien vorhanden). Es würden sich somit gegenüber dem BP-Bericht für 1991 Zahlungseingänge von insgesamt S 184.000,00 (statt S 140.000,00) und für 1992 Zahlungseingänge von insgesamt S 322.000,00 (statt S 264.000,00) ergeben.

Dass für 1991 bloß S 16.666,67 netto für Miete und S 127.272,73 für Betriebskosten angesetzt worden seien, gehe auf ein Versehen des Steuerberaters zurück. Die tatsächlich in diesem Jahr angefallenen Betriebskosten hätten S 38.889,44 betragen, die Betriebskosten für 1992 S 80.817,76. Rechne man dazu für 1990 (fünf Monate) nach dem Monatsschnitt der

Jahre 1991 und 1992 Betriebskosten von S 28.300,00 (= monatlich S 5.660,00), ergebe sich für alle drei Jahre eine Betriebskostengesamtsumme von S 148.007,20, und gemeinsam mit der vereinbarten Miete von insgesamt netto S 265.000,00, eine Gesamtforderung des Bestandgebers von S 413.007,20, sodass die Ges.m.b.H. mit ihren Zahlungen von insgesamt S 442.083,33 sogar eine Überzahlung von S 29.076,13 geleistet habe.

Daueraufträge der T Ges.m.b.H. in den Jahren 1993 bis 1996:

1993	Zins	S 20.000,00
	Betriebskostenkonto	S 7.000,00
	USt	S 5.400,00
	Summe	S 32.400,00
1994	Zins	S 25.000,00
	Betriebskostenkonto	S 2.000,00
	USt	S 5.400,00
	Summe	S 32.400,00

(Reduktion des Betriebskostenkontos, weil die Ges.m.b.H. ab 1994 einen großen Teil der Betriebskosten selbst entrichtet habe);

1995	Zins	S 30.000,00
	Betriebskostenkonto	S 2.000,00
	USt	S 6.400,00
	Summe	S 38.400,00
1996	Zins	S 35.000,00
	Betriebskostenkonto	S 2.000,00
	USt	S 7.400,00
	Summe	S 44.400,00

Der Bw. brachte beim UFS ergänzend Folgendes vor:

Der Bw. habe die Pension im Jahr 1990 gekauft. Bis zur vorletzten Saison zuvor sei sie von einer Besitzerin mit Konzession geführt worden. Eine Saison sei die Pension still gestanden (1989). Danach habe die Pension die Gattin eines Kardiologen geführt. Auf Grund persönlicher Kontakte (die Frau des Bw. ist Ärztin) sei es dann letztendlich zum Kauf der Pension durch den Bw. gekommen.

Früher sei die Pension ohne Stern geführt worden, etwa 1992 habe der Bw. auf Grund von Renovierungsarbeiten und eines Zubaues (eines Appartements, zwei Betten) eine Einstufung mit zwei Sternen erzielen können. Davor sei die Pension bereits um ein Zwei-Zimmer-appartement mit vier Betten erweitert worden. Die Wohnung der Vor-Vorbesitzerin sei zu diesem Appartement umgebaut worden.

Der Bw. führte an, dass die Pension zum Zwecke seiner Pensionsabsicherung angeschafft worden sei. Zum Kaufzeitpunkt habe er keine eigene Konzession für das Gastgewerbe gehabt, und es sei ihm zu diesem Zeitpunkt auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen auch nicht möglich gewesen, selbst eine solche zu erwerben. Deshalb habe er auch die GmbH gegründet, bei der sein Vater als Prokurist tätig gewesen sei, und der auch die gewerberechtliche Konzession beigebracht hat. Sein Vater sei im Jahr 2001 verstorben. Nunmehr könne der Bw. auf Grund einer Nachsicht die Konzession selbst erwerben. Daher sei es grundsätzlich auch nicht mehr erforderlich, die GmbH, die nur aus Konzessionsgründen gegründet worden sei, weiterhin zu führen. Konkret bestehe keine Absicht, die Situation zu ändern.

Die Beteiligungsverhältnisse seien gleich geblieben. Alleiniger Geschäftsführer sei wie im Jahr 1990 weiterhin der Bw., sein Sohn sei auch weiterhin Prokurist.

1993 sei es zu einem Umsatzeinbruch auf Grund der schlechten Schneelage gekommen. 1994 seien auf Grund dessen weniger Buchungen erfolgt, zusätzlich sei wieder zu wenig Schnee gewesen, sodass das Hahnenkammrennen abgesagt werden musste. Ursprünglich seien vom Bw. Überlegungen, 25 % vom Umsatz als Zusatzpacht zu bezahlen (zusätzlich zur fixen Pacht in Höhe von ATS 10.000,-- p.m.), angestellt worden.

Es sei vom Bw. eine Beratungsfirma (1996) beigezogen worden, die die wirtschaftliche Lage der Pension analysiert habe. Das Ergebnis war, dass 30 % des Nettoumsatzes (laut Bw. seien etwa 10 % die ATS 10.000 p.m. Fixpacht laut Nachtrag vom Jänner 1997, die restlichen 20 % seien Zusatzpacht laut dieser Zusatzvereinbarung) für derartige Betriebe maximal möglich seien.

Der erste Vertrag datiert mit 4.11.1991 sei mit Annex abgefasst worden. Der Bw. legte ein Annex zum Pachtvertrag vom 4.11.1991 vor. Dieses ist mit 20. November 1991 datiert und

unterzeichnet vom Bw. sowie vom Geschäftsführer der GmbH (= Bw.). Der Bw. wurde darüber informiert, dass das Annex nicht beim im Akt abgelegten Pachtvertrag (eingelangt beim Finanzamt am 14. November 1991, Finanzamt für Gebühren) dabei sei.

Dem Bw. wurde von der Referentin zugesagt, evtl. den Vertrag beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern ausheben zu lassen. Der Bw. gibt dazu noch an, dass es möglicherweise von ihm verabsäumt worden sei, das Annex dem Vertrag beizufügen.

Laut Bw. seien die Pachtzahlungen jedenfalls in Höhe der mit Annex vereinbarten Summen erfolgt.

"Die Anpassung der Prognosen an die wirtschaftlichen Gegebenheiten des Tourismus" seien laut Bw. aus zwei Gründen erforderlich gewesen:

1. Von vornherein unrealistische Erwartungen des Bw. bzw. verursacht durch unrichtige Angaben der Vorbesitzerin.
2. Schlechtere wirtschaftliche Situation vor allem im Tourismus durch die ungünstige Schneesituation 1993 und 1994.

Die schlechte Situation im Jahr 1994 habe sich auch naturgemäß auf das Jahr 1995 ausgewirkt.

1996 sei die Prognose wieder übertroffen worden. Nach der o.a. Konsultierung einer Beratungsfirma sei am 13.1.1997 eine Zusatzvereinbarung (Nachtrag zum Pachtvertrag vom 4.11.1991) abgeschlossen worden. Ab 1997 werde bis dato auf Basis dieses Nachtrages gearbeitet. Dies führe auch zu einer akzeptablen Belastung der GmbH und ergebe eine Pachtzahlung in der Höhe von ca. 8 % zur Investition, welche marktüblich sei.

Der Bw. legte drei Abrechnungen das Jahr 2002 betreffend (Pachtrechnung, BK und Aufteilung der Einkünfte aus V und V) vor. 2003 werde der Überschuss auf Grund der sinkenden Zinsen und der besseren Situation (Überschwemmungen im Jahr 2002) etwa 11.000,-- Euro ausmachen.

Auf Grund der Frage, ob die Situation im Tourismus sich nicht allgemein verschlechtere, gab der Bw. an, dass erstens dies bei einer kleinen Pension gegebenenfalls keine so große Auswirkung habe, und zweitens dies bei einer Pension sogar umgekehrt verlaufen könne. Darüber hinaus versuche er durch bessere Werbung (Internet) einen Auszugleich herzustellen.

Die Pension habe 3.000 bis 4.000 Übernachtungen p.a. zu verzeichnen. Nach Meinung des Bw. sei die einzige richtige Lösung, die Zahlungen (Pacht) an die wirtschaftlichen Gegebenheiten anzupassen.

In der Mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend Folgendes vorgebracht:

Es wurde ausdrücklich festgestellt, dass der Annex bereits im Zuge des Vorlageantrages (im Jahr 1997) vorgelegt worden sei.

Weiters führt der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter aus, dass seiner Ansicht nach kein 20-jähriger Beobachtungszeitraum (wurde vom damaligen Steuerberater im Zuge der Berufung als erforderlich angeführt) erforderlich sei, sondern dass auch nunmehr eine Beurteilung getroffen (aufgrund der Umsatzentwicklung seit Beginn der Verpachtung) werden könne. Weiter wird ausgeführt, dass ab dem Jahr 1993 nach dem Annex (vgl. Annex vom 20.11.1991) vorgegangen worden sei. Prognosen im Wintersporttourismus seien schwierig, weil zumindest in früheren Jahren große Abhängigkeit von Schneelage und Wetter geherrscht habe (nunmehr gäbe es Schneekanonen).

Der steuerliche Vertreter wies auf die 3-monatige Kündigungsfrist im Pachtvertrag hin. Der Verpächter könne bei einer umsatzabhängigen Pacht deshalb mit Kündigung des Pachtvertrages reagieren, wenn eine Einigung über den umsatzabhängigen Pacht nicht gelingen sollte. Bei einer nicht ausreichenden Pacht (Pachtergebnis) könne das Pachtverhältnis beendet werden. Auch ein Fremdpächter habe die Möglichkeit einer Kündigung. Von Anfang an sei flexibel gedacht worden. Es sei öfter der Fall, dass Pächter in Konkurs gingen (falls eben keine flexible Pacht vereinbart werden würde u. dgl.). Das Pachtverhältnis sei unter dem Blickwinkel einer kaufmännischen Gebahrung gestaltet worden.

Prognosen seien immer unsicher.

Der Pachtvertrag und der Annex (vom 20.11.1991) sei gemeinsam vom Bw. und einer Mitarbeiterin des Wirtschaftstreuhänders aufgesetzt worden. Diese könne laut steuerlichen Vertreter leider nicht mehr befragt werden (über den Zeitpunkt der Erstellung des Annexes), da sei mittlerweile verstorben sei. Der Bw. führte aus, dass eben die Ergebnisse zu Beginn der Vermietung zum Optimismus Anlass gegeben hätten, zuerst seien die Steigerungen hoch gewesen, dann seien sie eher abgeflacht. Es gäbe laut Bw. in gegenständlicher Branche bzw. in seiner Pension Bettendifferenzen per anno von 1000 Nächtigungen.

Der Bw. gibt an, dass ab 1997 Gewinne aus der Pensionsvermietung entstanden seien. Dem Bw. wurde entgegengehalten, dass dies laut Aktenlage nicht der Fall sei. Die Finanzamtsvertreterin führte daraufhin aus, dass lediglich 1997 ein Gewinn entstanden sei. Von 1998 bis 2001 seien Verluste aktenkundig; es seien keine Berichtigungen beim Finanzamt eingegangen. Dies auf Grund einer Äußerung des Bw., dass Berichtigungen abgegeben worden seien. Die Berichtigungen hätten laut Bw. die Korrektur von Abschreibungen betroffen, und zwar für 1998 bis 2001.

Die Berichtigungen seien im Jahr 2003 beim Finanzamt eingereicht worden. Daraufhin wird

von der Referentin angemerkt, dass es aktenkundig ist, dass hinsichtlich des Vorlageantrages aufgrund eines Vorhaltes des Finanzamtes vom Bw. nachzuweisen war, dass der Vorlageantrag rechtzeitig eingegangen ist.

Die Finanzamtsvertreterin führt aus, dass

- 1.) das Schicksal der Mieterinvestitionen nicht geregelt sei.
- 2.) zu dem Annex: Gegen die Flexibilität der Vereinbarung spreche, dass im Annex zum Pachtvertrag (Annex: 20.11.1991) eine fixe Vereinbarung für neun Jahre getroffen wurde, ohne Hinweis auf beabsichtigte allfällige Änderungen.
- 3) durch die Zusätze zum ursprünglichen Pachtvertrag für die Behörde hervorgehe, dass die GesmbH als Pächter auf jeden Fall gehalten werden sollte und ein anderer Pächter überhaupt nicht in Erwägung gezogen werde.
- 4) der Pachtvertrag vom 4.11.1991 sei rückwirkend ab 1.8.1990 abgeschlossen worden (vgl. VwGH 27.5.1987, 84/13/0221). Dieses Erkenntnis besage, dass der rückwirkende Abschluss auch bei einem Mietvertrag die Versagung der steuerlichen Anerkennung bewirke. Der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter entgegneten dazu Folgendes: Zum Schicksal der Mieterinvestitionen verweise der Bw. auf den Annex vom 20.11.1991 und auf den Pachtvertrag vom 4.11.1991, wonach Investitionen vom Vermieter zu leisten seien. Zu dem Hinweis, dass der Annex eine fixe Umsatzbeteiligung für 9 Jahre vorsehe, führt der Bw. aus, dass es in Wahrheit nur eine Festlegung für sieben Jahre sei (1992 bis 1998), und auch diese Vereinbarung unter dem Gesichtspunkt der Möglichkeit zur kurzfristigen Kündigung gesehen werden müsse, sodass auch unter fremden Vertragspartnern zur Vermeidung einer solchen Kündigung Anpassungsgespräche zu erwarten gewesen wären.

Es sei ab August 1990 bereits ein Pachtverhältnis begründet gewesen, allerdings zunächst ohne schriftlichen Vertrag. Es habe ja auch ab August 1990 Zahlungen gegeben, wenn auch zunächst noch nicht regelmäßige Pachtzinszahlungen geleistet worden seien. Die Zahlung des Betrages von 24.500,00 ATS im August 1990 sei eine Pachtzinsvorauszahlung für das Jahr 1990 gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlich, dass die Vereinbarungen

- 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- 2) eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden

Inhalt haben und

3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. z.B. VwGH 19.5.1993, 91/13/0045, mwN). Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. hierzu beispielsweise VwGH 22.6.1993, Zl. 93/14/0067). Diese Grundsätze gelten analog auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (siehe hierzu Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 44 zu § 20 EStG 1988; VwGH 7.12.1994, 93/13/0012).

Der Verwaltungsgerichtshof hat beispielsweise im Erkenntnis VwGH 7.12.1994, 93/13/0012 (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2003, S 72) erwogen:

In Streit stand in dortigem Verfahren, ob Verluste aus Vermietung und Verpachtung mit sonstigen positiven Einkünften für das Streitjahr ausgleichsfähig seien. Die Abgabenbehörde II. Instanz habe dies im angefochtenen Bescheid sinngemäß mit der Begründung versagt, dass der Mietvertrag mangels Erfüllung der in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geforderten Voraussetzungen für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nicht anerkannt werden könne, woraus folge, dass die Aufwendungen als nicht mit einer Einkunftsquelle im Zusammenhang stehend nicht steuermindernd berücksichtigt werden dürften.

Im gegenständlich Berufungsfall hält der Bw. 99 % an der GmbH (bis dato wie im Jahr 1990) (laut Gesellschaftsvertrag angezeigt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern; Stammeinlage in Höhe von ATS 495.000,00 wurde vom Bw. übernommen), der zweite Beteiligte ist der Selbe wie im Jahr 1990 und hat 1 % der Stammeinlagen übernommen, somit ATS 5.000,00. Wie im Jahr 1990 ist der Bw. alleiniger Geschäftsführer der GmbH (bestätigt vom Bw. am 18. Juli 2003).

Im gegenständlichen Berufungsfall war in den Streitjahren demnach und ist bis dato eine GmbH Vertragspartner des Bw., an der der Bw. einen Beteiligungsanteil von 99 % besitzt. Der Bw. war bzw. ist außerdem alleiniger Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Diese Besonderheiten des Berufungsfalles rechtfertigen die genaue Prüfung, ob das behauptete Pachtverhältnis tatsächlich durch die nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung oder aber

familienhaft bestimmt wurde. Der Unabhängige Finanzsenat kann die Beweismwürdigung der Abgabenbehörde I. Instanz, dass letzteres im Berufungsfall anzunehmen ist, nicht als unschlüssig erkennen (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221).

Für den Unabhängigen Finanzsenat ist nicht erkennbar, wie die Höhe der Pachtzahlungen exakt im Vorhinein fixiert wurde. Dies trifft jedenfalls für die Berufungsjahre zu. In den drei Berufungsjahren ist laut Aktenlage keine umsatzabhängige Anpassung der Pachtzahlungen erfolgt.

Darüber hinaus ist der ursprüngliche schriftliche Pachtvertrag erst mit 4. 11.1991 abgeschlossen worden, wogegen das Pachtverhältnis laut Bw. ab August 1990 bestanden hat, allerdings zunächst ohne schriftlichen Vertrag. Ab August 1990 habe es laut Bw. ja auch Zahlungen gegeben, wenn auch zunächst noch nicht regelmäßig, so räumt der Bw. ein.

Der einzige Zahlungseingang im Jahr 1990 von der GmbH an den Bw. war der Betrag von ATS 24.500,00 im August 1990. Der Bw. gab an, dass diese Zahlung als Pachtzinsvorauszahlung für die Monate August bis Dezember 1990 zu sehen sei. (Angemerkt wird, dass mit Vertrag vom 4.11.1991 rückwirkend für 1990 ATS 5000,00 p.m., das sind ATS 25.000,00 netto zuzüglich USt (das sind 20 % USt) für 1990 vereinbart worden sind, und nicht ATS 24.500,00. Nicht entscheidungsrelevant ist, ob allenfalls im Jahr 1990 die Umsatzsteuer von der GmbH bezahlt bzw. überwiesen worden ist oder nicht.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es hierbei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit weniger Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. z.B. VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Der Verwaltungsgerichtshof hat Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich berücksichtigt werden können.

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweismwürdigung (vgl. für viele VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; 28.11.2002, 2001/13/0032).

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 wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. aus jüngster Zeit VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Gemessen hieran entspricht der Pachtvertrag keinem einzigen der für eine steuerliche Anerkennung vorausgesetzten Kriterien:

Ad 1. Publizität nach außen:

Es ist dem Bw. einzuräumen, dass die Schriftform des Vertrages (Vertrag unterzeichnet am 4.11.1991 vom Bw. und Geschäftsführer der GmbH, der ebenfalls der Bw. ist, obwohl das Pachtverhältnis bereits im August 1990 begonnen hat) nicht zwingend erforderlich ist, doch kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Der Verwaltungsgerichtshof führt hierzu in seinem Erkenntnis vom 8.9.1992, 87/14/0186, Folgendes aus: "Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandzinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Pächter- bzw. Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen".

Auch in Fällen, wo sich die erfolgten "Anpassungen der Pacht" nur in den tatsächlichen Zahlungen manifestieren, nach außen aber in keiner Weise in Erscheinung treten, ist die erforderliche Publizität nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats daher keinesfalls gegeben.

Diese genannte Konstellation liegt jedenfalls bis zum Abschluss des Pachtvertrages am 4.11.1991 vor, zumal auch nicht aktenkundig ist, dass (andere) Vereinbarungen bzw. überhaupt Vertragsvereinbarung vor Abschluss des schriftlichen Pachtvertrages vom 4.11.1991 getroffen worden sind, die die Voraussetzungen für die einkommensteuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen dem GmbH-Gesellschafter (und auch alleinigen GmbH-Geschäftsführer) und der GmbH erfüllen.

Angemerkt wird, dass vom Bw. auch nicht behauptet wurde, dass diesbezügliche genaue und nachvollziehbare, fremdübliche und ausdrückliche Vertragsvereinbarungen vor Abschluss des Pachtvertrages vom 4.11.1991 getroffen worden sind. Laut Aktenlage betrug der von der GmbH bezahlte Betrag ATS 24.500,00 (überwiesen im August 1990). Laut Vertrag vom 4.11.1991 wären jedoch (zumindest, abgesehen von einer etwaigen umsatzabhängigen

Komponente, die aber nicht (exakt) fixiert bzw. definiert worden ist) 1990 ATS 25.000,00 zu zahlen gewesen.

Der Pachtvertrag wurde erst am 4.11.1991 vom Bw. bzw. dem Geschäftsführer der T. GmbH (das ist ebenfalls der Bw.) unterschrieben und am 14. November 1991 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigt. Laut Bw. sei dieser Pachtvertrag mit Annex (datiert mit 20. November 1991) abgefasst worden.

Angemerkt wird, dass dieser Annex laut Aktenlage (erstmalig bzw. – wie vom Bw. bzw. dessen steuerlichen Vertreter im Zuge der mündlichen Verhandlung klarstellend ausgeführt wird – "bereits") im Zuge des Vorlageantrags vorgelegt worden ist. Der Bw. meint offenkundig damit, dass dieser Annex nicht erst im Rahmen der Bearbeitung durch den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt wurde.

Bereits im Bp-Bericht bzw. in der Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt auf die genannten Voraussetzungen betreffend die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen hingewiesen. Die Offenlegung aller für die Anerkennung des Pachtverhältnisses als fremdüblich erforderlichen Voraussetzungen hätte allerdings zumindest bereits vor Erlassung der jeweiligen Erstbescheide erfolgen müssen. Auch in der Berufungsvorentscheidung wird zu Recht auf die für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien hingewiesen.

Hinsichtlich des "Annex" vorgelegt am 4.2.1997 ist der Unabhängige Finanzsenat der Ansicht, dass dieser lediglich als eventuelle Vorausschau der künftigen Entwicklungsmöglichkeiten gesehen werden kann und nicht als Konkretisierung bzw. fixe Vereinbarung von künftigen Pachtzahlungen. Dies scheint auch aus Sicht der Vertragspartner (Bw. und GmbH) wohl so gemeint gewesen zu sein, da sie selbst in diesem Schreiben auf "Entwicklungsmöglichkeiten" eingegangen sind. Auch wird in dem Schreiben von "Umsatzplan – Pachtentwicklung" gesprochen.

Angemerkt wird, dass von 1993 bis 1998 die Relationen Pacht zu Umsatz das Ausmaß von 13,5 % bis 54 % laut diesem Annex zeigte. Es wurde darüber hinaus auch in diesem Annex nicht darauf eingegangen, nach welchen Kriterien die Berechnung (exakt und nachvollziehbar) erfolgen sollte.

Beispielsweise wurde im Jahr 1997 bei einem geplanten Umsatz von ATS 1.449.000 die umsatzabhängige Pacht mit 54 % angesetzt. Im Jahr 1998 wurde bei einem geplanten Umsatz von ATS 1.513.400 die umsatzabhängige Pacht ebenfalls mit 54 % angesetzt. Dagegen sollte 1996 bei einem Umsatz von ATS 1.384.600 die umsatzabhängige Pacht 43,5 % betragen.

Eine Gegenüberstellung der "offenbar geplanten" mit den tatsächlichen Pachtzahlungen zeigt beispielhaft folgendes Bild:

	geplante Gesamtpacht laut Annex	Pacht laut Erklärung		
1993	240000	240000 netto	lt. Einkommensteuer- erklärung	
1994	480000	300000 netto	lt. Erklärung	
1995	600000	360000 netto	excl 20 % USt lt. Erklärung	
1996	720000	415666,67 netto	excl 20 % USt lt. Erklärung	
1997	900000	400000 netto	excl 20 % USt lt. Erklärung	

Daraus ist ersichtlich, dass der "Annex" zum Pachtvertrag vorgelegt am 4.2.1997 offensichtlich keine fixe und verbindliche vertragliche Vereinbarung hinsichtlich der Pachtzahlung darstellt, sondern eine (wenn auch offenkundig in der Praxis nicht realisierte bzw. nicht realisierbare "Vorausschau") Prognose für Entwicklungen bis 1997.

Ergänzend wird noch auf die Eingabe des Bw. vom 4.2.1997 hingewiesen (einige Jahre beispielhaft angeführt):

	Umsatz aktuell	Pacht	anteilige Pacht vom Umsatz der GmbH in %	
1991	481163	120000	25	
1992	728267	120000	17	
1993	836149	240000	29	
1994	907840	300000	33	
1996	1200000	420000	29	

Abgesehen davon, dass in den Berufungsjahren 1991 und 1992 trotz im Jahr 1992 tatsächlich gestiegener Umsätze die Pachtzahlungen in beiden Jahren gleich waren (ATS 120.000,00 wie im Jahr 1991), zeigte der Bw. etwa im Jahr 1996 trotz gestiegenen Umsatzes gegenüber z. B. 1994 einen gesunkenen Prozentsatz hinsichtlich der Pacht auf.

Bereits aus genannten Gründen ist es auch bereits deshalb nicht relevant, dass Frau Mag. K. über den Zeitpunkt der Erstellung des Annexes (wie der steuerliche Vertreter des Bw. in der Berufungsverhandlung ausführt) nicht mehr befragt werden kann, da eine Offenlegung aller gesetzlich unabdingbarer Vertragsbestandteile wie bereits angeführt jedenfalls vor Erlassen der Erstbescheide erfolgen hätte sollen.

Nunmehr unterliegt es der freien Beweiswürdigung, inwiefern der angesprochene Annex bereits mit angeführtem Datum auf dem Annex oder erst mit einem späteren Zeitpunkt in der steuerliche Beurteilung des Berufungsfalles bzw. rechtlichen Würdigung als erstellt anzusehen ist. Angemerkt wird, dass es jedenfalls Sache des Bw. gewesen wäre, nachzuweisen, zu welchem früheren Zeitpunkt als der aktenkundigen erstmaligen Vorlage (im Zuge des Vorlageantrags) der Annex erstellt worden sei. Einen allfälligen Beweis hierfür ist der Bw. allerdings schuldig geblieben. Dem Bw. wurde in der Besprechung am 18. Juli 2003 von der Referentin vorgehalten, dass der Annex nicht beim im Akt abgelegten Pachtvertrag (eingelangt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern am 14. November 1991) dabei sei. Es wurde von der Referentin zugesagt, dass versucht werde, eventuell den Vertrag beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern ausheben zu lassen, worauf der Bw. einräumte, er habe möglicherweise verabsäumt, den Annex dem Vertrag beizufügen. Das Ergebnis der diesbezüglichen Recherchen, nämlich dass der Annex nicht beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern eingereicht worden ist, wurde dem Bw. im Zuge der mündlichen Verhandlung mitgeteilt. Dazu wurden keine weiteren Vorbringen vom Bw. geäußert.

Wenn der Bw. anführt, das Pachtverhältnis sei unter dem Blickwinkel einer kaufmännischen Gebarung gestaltet worden, weshalb von Anfang an flexibel gedacht worden sei, so kann daraus schon allein aus dem Grund für sein Berufungsbegehren nichts gewonnen werden, da er damit die Meinung der Abgabenbehörde I. Instanz (dokumentiert in der Berufungsvorentscheidung sowie im Bp-Bericht), dass eben die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung eines Vertrages zwischen einem zu 99 % an einer GmbH beteiligten Gesellschafter und dieser GmbH nicht erfüllt sind, nicht entkräftet.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass aufgrund des zwischen dem Bw. und der T GmbH fehlenden Interessengegensatzes die für die

Anerkennung eines Pachtverhältnisses als fremdüblich erforderlichen Vereinbarungen insgesamt im Berufszeitraum nicht (vollständig) vorliegen und möglicherweise auch nicht (unter Umständen eben wegen des fehlenden Interessengegensatzes) für notwendig gehalten wurden. Vom Bw. selbst wird überdies eingeräumt, dass von Anfang an flexibel gedacht worden sei.

Dennoch hätte um die steuerliche Anerkennung des Pachtverhältnisses zu erreichen eine fremdübliche Gestaltung gewählt werden müssen: zB nachvollziehbare Vereinbarungen über die Pachthöhe (etwa mit genauer Angabe, wie sich die Pachtzahlungen im Verhältnis zum Umsatz errechnen sollen), Zahlungszeitpunkt, genaue und allenfalls gerichtlich durchsetzbare Vereinbarungen betreffend die Betriebskosten udgl.).

Gerade um die steuerliche Anerkennung zu erreichen wäre die (jedenfalls zumindest teilweise) – unterbliebene – Fixierung der wesentlichen Vertragspunkte notwendig gewesen, da diese Vereinbarung unabdingbare Voraussetzung für die Anerkennung von Verträgen zwischen einem (Mehrheits)Gesellschafter und dieser GmbH, an der er beteiligt ist, ist.

Die erforderliche Publizität ist daher keineswegs gegeben.

Ad 2. Eindeutiger und klarer Inhalt:

Das oben zu den fehlenden Vertragsbestandteilen Ausgeführte schlägt auch zu diesem Punkt durch:

Liegen bei Abschluss eines Mietvertrages übliche Vereinbarungen tatsächlich nicht vor, fehlen also unter Fremden wesentliche Vertragsbestandteile, kann von einem klaren und eindeutigen Inhalt nicht gesprochen werden.

Laut Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats müssen Vereinbarungen über folgende Vertragspunkte vorliegen, um ein Pachtverhältnis als fremdüblich im Sinne des Einkommensteuergesetzes ansehen zu können: Mietgegenstand, Verwendungszweck, Benutzung, Erhaltungspflicht, allfällige Kautions und vor allem die Höhe und Fälligkeit des Pachtzinses sowie allenfalls Wertsicherungsklauseln (jedenfalls bei langfristigen Pachtverhältnissen).

Darüber hinaus ist zu bestimmen, wer die Betriebskosten zu tragen hat.

Familienfremde hätten mit Gewissheit Vereinbarungen über wesentliche Vertragsbestandteile (etwa genaue Bestimmung der Pachthöhe, Fälligkeit der Pacht udgl.) getroffen, die zum Beispiel im Erkenntnis des VwGH 8.9.1992, 87/14/0186, wiedergegeben sind.

Selbst zu dem für den Bw. sprechenden Punkt, nämlich den Umstand der tatsächlichen Zahlung, ist festzuhalten, dass in den Berufungsjahren die Umsatzanpassung, die vom Bw. behauptet wurde, für den Unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar und auch nicht nach-

vollziehbar ist. Abgesehen davon wurde im ursprünglichen Pachtvertrag nicht vereinbart, wie die Pachthöhe (z.B. etwa im Verhältnis zum Umsatz der GmbH) errechnet werden solle.

Auch hier liegt aber ein klarer und eindeutiger Inhalt in keiner Weise vor. In den Berufungsjahren war jedenfalls im vorhinein an fremdüblichen Maßstäben gemessen nicht ersichtlich, wie sich die Zahlungen im Verhältnis zum Umsatz der GmbH entwickeln hätten sollen. Es ist kein augenscheinlicher Zusammenhang zwischen dem tatsächlichen Umsatz und den Pachtzahlungen ersichtlich.

Laut Aktenlage haben sich der Umsatz der GmbH und die Pachtzahlungen in den Berufungsjahren folgendermaßen entwickelt:

		Umsatz GmbH	Pachtzahlungen	%-Satz Pacht von Umsatz	
1990		124830	25000 laut Vorlageantrag wurden jedoch tatsächlich nur ATS 24.500,00 bezahlt	20 %	Anmerkung 2
1991		481163	120000	25 %	Anmerkung 2
1992		728267	120000	17 %	Anmerkung 1

Anmerkung 1: Die Pachtzahlungen beinhalten nicht die Betriebskosten (vgl. Bp-Bericht Tz 11)

Anmerkung 2: Die Werte diese Jahre betreffend sind dem Vorlageantrag des Bw. entnommen

In den streitgegenständlichen Jahren ist somit lediglich höchstens der im Vertrag vom 4.11.1991 festgelegte Pachtzins (1990: ATS 5.000,00 p.m.; 1991 und 1992 jeweils ATS 10.000,00 p.m.) vereinnahmt worden. Diese ATS 5.000,00 p.m. bzw. ATS 10.000,00 p.m. sollten jedoch (laut Vertrag vom 4.11.1991) nur ein Teil der Pachtzahlung sein, da "eine umsatzabhängige Anpassung der Pachthöhe" erfolgen hätte sollen.

Obwohl laut Vertrag eine "umsatzabhängige Anpassung der Pacht" vereinbart worden sei, ist offenkundig, dass beispielsweise 1992 keine "Pachtanpassung" erfolgt ist. Aus der Gegenüberstellung der Jahre 1991 und 1992 ist deutlich ersichtlich, dass 1992 jedenfalls keine Umsatzanpassung erfolgt ist:

Obwohl 1992 der Umsatz der GmbH wesentlich höher (um rd. 51 % höher) war als im Jahr 1991, wurde die Pacht 1992 nicht angepasst, sondern es wurden unverändert wie 1991 ATS 120.000,00 bezahlt. Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass im Nachtrag zum Pachtvertrag, gültig erst ab 1997 (datiert mit 13.1.1997), vereinbart worden ist, dass sich der von der Pächterin zu zahlende Pachtzins aus einem fixen Betrag von ATS 10.000,00 p.m. und einem umsatzabhängigen Betrag in der Höhe von 20 % des von der Pächterin, nämlich der GmbH, erzielten Nettoumsatzes zusammensetzt. Dieser Betrag wird laut Nachtrag bis 10. Februar des Folgejahres ermittelt und ist bis spätestens Ende Februar an den Verpächter zu überweisen. Dieser Nachtrag tritt laut Vertrag rückwirkend mit 1.1.1997 in Geltung. Abgesehen davon, dass es nicht fremdüblich ist, keinerlei Konkretisierung der Pachtanpassung festzulegen (etwa %-mäßige Angaben in Relation zum jeweiligen Umsatz der GmbH udgl., wie dies erst im Nachtrag zum Pachtvertrag gültig ab 1997 vom 13.1.1997 (dieser wurde beim Finanzamt für Gebühren angezeigt) vereinbart worden ist, wurde laut Aktenlage auch keinerlei umsatzabhängige Anpassung in den Berufungsjahren bei den bezahlten Pachtbeträgen berücksichtigt.

Darüber hinaus widerspreche es laut Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass vertragliche Vereinbarungen über die Vermietung eines Pensionshauses mit 4.11.1991 rückwirkend bis zum 1. 8. 1990 (schriftlich) fixiert werden. Laut Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats werden vertragliche Vereinbarungen bzw. Fixierungen der wesentlichen (fremdüblichen) Vertragsbestandteile bei bestehendem Interessengegensatz (wie dies bei Pachtverträgen unter Fremden vorliegt) wohl üblicherweise vor Beginn des Pachtverhältnisses über ein derartiges Objekt (Pensionshaus in gegenständlicher Größenordnung) getroffen werden. Eine fremdübliche Gestaltung des Pachtvertrages ist bei fehlendem Interessengegensatz zwischen den Vertragspartnern, wie dies bei Verträgen zwischen dem Bw. und der gegenständlichen GmbH der Fall ist, Voraussetzung für die einkommensteuerliche Anerkennung des Pachtverhältnisses.

Der Unabhängige Finanzsenat ist zu der Ansicht gelangt, dass auch die mehrmals geänderten, einmal sehr knapp hintereinander liegenden Prognosen, die vom Bw. vorgelegt worden sind, und die zwischen den Prognosen voneinander stark divergierende Beträge gezeigt haben bzw. verdeutlichen, dass beispielsweise keine hinreichende fremdübliche Vereinbarung der Pachthöhe (jedenfalls die Berufungsjahre betreffend) erfolgt ist.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass zusätzlich zu den als Beilage hinzugefügten Prognosen eine Prognose bereits im Jahr 1990 abgegeben wurde, und zwar für 1990 bis 2006. Diese wurde aus Übersichtlichkeitsgründen nicht beigelegt, zumal sie auch für die

rechtliche Beurteilung keine Relevanz hat. Darüber hinaus wurden wie bereits angeführt die Prognosen vom Bw. immer wieder korrigiert.

Dies wird auch beispielhaft durch folgende Vorgangsweise bekräftigt: Der Bw. legte zwei Zusätze zum Pachtvertrag (Pachtvereinbarungen), datiert mit 26.12.1993 und 2.1.1994, vor. Am 26.12.1993 wurde vereinbart, der Zusatzpachtschilling für 1994 werde mit ATS 240.000,00 festgelegt (das sind ca. 25 % des Übernachtungsumsatzes).

Wenig später wurde am 2.1.1994 der Zusatzpachtschilling mit ATS 180.000,00 ebenfalls für 1994 festgelegt, was ca. 20 % vom Übernachtungsumsatz entspreche.

Laut Aktenlage wurden vom Bw. in einer der früheren Prognoserechnungen (Prognose von 1992 bis 2005 (Beilage 3)) bereits ab dem Jahr 1997 durchgehend positive Gesamtergebnisse hinsichtlich der Vermietung der gegenständlichen Pension prognostiziert (Gesamteinnahmen ATS 1,015.500,00 minus Gesamtausgaben ATS 938.500,00, würde einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben von ATS 77.000,00 im Jahr 1977 ergeben).

In der Prognoserechnung vorgelegt am 17.9.1996 (Beilage 4) wurde ein Jahresüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bzw. Ausgaben für das Jahr 2015 in Höhe von ATS 603.000,00, für das Jahr 2025 ein Überschuss von ATS 792.000,00 prognostiziert.

Demgegenüber wurden etwa 41/2 Monate später folgende Jahresergebnisse vorausgesagt: In der Prognoserechnung, vorgelegt am 4.2.1997 wurde beispielsweise für 2015 ein Überschuss von ATS 435.000,00, für 2025 ein Überschuss von ATS 485.000,00 angesetzt (Prognose vom 4.2.1997, Beilage1).

Die fremdüblichen Vertragsbestandteile hätten jedoch laut Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Beginn des Pachtverhältnisses (also bereits im Jahr 1990) festgelegt werden müssen, um den Pachtvertrag fremdüblich zu gestalten.

Ad 3: Fremdvergleich:

Hinsichtlich des Fremdvergleichs ist der Unabhängige Finanzsenat der Meinung, dass eine Vereinbarung dieser Art unter Familienfremden sicherlich nicht zustande gekommen wäre.

Laut Bw. sei die Pachthöhe von den bei der GmbH erzielbaren Umsätzen abhängig.

Der Bw. erkennt, dass Pachtverträge, bei denen sich die Höhe der Pachtzahlung an veränderlichen Nutzungsmöglichkeiten, das heißt veränderlichen Umsatzzahlen (Nächtigungen) orientiert, in der Konstellation des Pachtvertrages vom 4.11.1991, steuerlich nicht anzuerkennen sind. In genanntem Vertrag wird lediglich angeführt, dass eine umsatzabhängige Pacht (zusätzlich zu ATS 10.000,00 p.m. ab 1. Jänner 1991; ab 1. 8. bis 31.12.1990 ATS 5.000,00 p.m.) vereinbart wird. Es ist aber nicht vereinbart, wie die umsatzabhängige Pacht genau errechnet werden solle.

Die Pachtzahlung hätte demnach allenfalls von der GmbH (bei der der Bw. alleiniger Geschäftsführer ist) willkürliche festgelegt werden können (zB möglicherweise nach steuerlichen Gegebenheiten udgl.). Die diesbezügliche Gestaltungsmöglichkeit liegt in gegenständlichem Berufungsfall ohne vorheriger fremdüblicher Vertragsgestaltung grundsätzlich in einer Person.

Es entspricht den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass unter Fremden in Pachtverträgen über derartige Objekte, wie es das gegenständliche Pensionshaus ist, sehr wohl genaue und nachvollziehbare Vereinbarungen bzw. Konkretisierungen zB über die Pachthöhe udgl. festgelegt sind; dies nicht zuletzt deshalb, dass bei allfälligen Unstimmigkeiten z B die Pachthöhe bzw. Pachtzahlungen auch gerichtlich durchsetzbar wären.

Laut Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats ist die Abwicklung der Zahlungen in den Berufungsjahren ebenfalls nicht als fremdüblich anzusehen, zumal diese offenbar (allenfalls willkürlich bzw. nach (persönlichen) Gestaltungswünschen des Bw. bzw. der GmbH) zumindest in den streitgegenständlichen Jahren von der GmbH bzw. allenfalls vom Bw. bestimmt werden konnten.

Insgesamt ist der unabhängige Finanzsenat aus genannten Gründen zu der Schlussfolgerung gelangt, dass das Vertragsverhältnis zwischen dem Bw. und der GmbH in den Berufungsjahren in keinem einzigen Punkt den vom Verwaltungsgerichtshof herausgearbeiteten Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen entspricht.

Auch können mögliche zukünftige (nämlich nach den berufsgegenständlichen Jahren) Änderungen in der Wirtschaftsführung grundsätzlich nicht auf die Beurteilung der Streitjahre rückprojiziert werden (VwGH 30.9.1998, 97/13/0085).

Die vom VwGH ausgearbeiteten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten analog auch für Verträge mit einer GmbH, bei der ein Vertragspartner in einer Weise als Gesellschafter beteiligt ist, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG 1988 (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221).

Aus o.a. Gründen ist der unabhängige Finanzsenat insgesamt zum Ergebnis gelangt, dass in den Berufungsjahren das berufsgegenständliche Pachtverhältnis einkommensteuerlich nicht als fremdüblich einzustufen und daher nicht anzuerkennen ist. Daraus folgt, dass die daraus resultierenden Verluste (bzw. die Ausgaben oder Werbungskosten) einkommensteuerlich nicht anerkannt werden.

Unter diesen Umständen braucht auf die erst bei Vorliegen eines steuerlich anzuerkennenden Pachtverhältnisses zu lösende Rechtsfrage, ob in der Vermietung eine Einkunftsquelle zu erblicken ist, nicht eingegangen werden (VwGH 7.12.1994, 93/13/0012; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei (Linde Verlag, 2003), S. 74).

Die Berufung ist aus genannten Gründen abzuweisen.

Die neuen Tangenten (Beilage) hinsichtlich Beteiligungen des Bw. sind zu berücksichtigen.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

8 Beilagen:

Beilage 1: Prognose des Bw. vorgelegt am 4.2.1997

Beilage 2: Annex zum Pachtvertrag datiert mit 20.11.1991, laut Aktenlage vorgelegt am 4.2.1997

Beilage 3: Prognoserechnung von 1992 bis 2005 (Fotokopie vom 12.11.1993)

Beilage 4: Prognoserechnung vorgelegt am 17.9.1996

3 Berechnungsblätter

Beilage hinsichtlich Tangentenänderungen

Wien, 30. Juni 2004