

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch LMG SteuerberatungsgesmbH, 2512 Traiskirchen, Sochorgasse 3, über die Beschwerde vom 26.11.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 12.11.2013 betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben. Eine Feststellung von gemeinschaftlichen Einkünften hat zu unterbleiben.

Gemäß § 101 Abs 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführerin (Bf) gegen den Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2012 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Strittig ist im vorliegenden Fall allein die Frage, ob die Verteilung des Überschusses aus Vermietung und Verpachtung auf die Gattin und die Schwester des Alleineigentümers zu Recht erfolgte und diesen zuzurechnen ist.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Die Hausgemeinschaft gab eine Erklärung über Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ab und verteilte in ihrer Erklärung die Einkünfte jeweils zur Hälfte auf die Gattin des Alleineigentümers der Liegenschaft und auf dessen Schwester.

Das Finanzamt erließ den Bescheid über die Feststellung von Einkünften (wie auch in den Vorjahren) und verteilte die Einkünfte zu jeweils einem Drittel auf den Alleineigentümer der Liegenschaft, dessen Gattin und dessen Schwester.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben. Gemäß einer Vereinbarung sollten die Einkünfte der drei Mitgesellschafter je zur Hälfte auf die Schwester und die Gattin des Bf aufgeteilt werden. Dies sei im Formular E6b auch so gemeldet worden. Es werde daher eine Korrektur und Neuausstellung des Feststellungsbescheides beantragt.

Das Finanzamt ersuchte die Bf bekannt zu geben, warum eine vom Grundbuchauszug abweichende Aufteilung der Einkünfte erfolgen sollte. Zum Nachweis ihrer Ausführungen sollte die Bf Unterlagen (Verträge etc) vorlegen.

Innerhalb offener Frist teilte die Bf mit, dass der Behörde jederzeit der Zugriff zum Grundbuch möglich sei. Die Aufteilung sei zwischen den drei Personen mündlich so vereinbart worden, eine schriftliche Unterlage (Vertrag) gebe es darüber nicht. Der Liegenschaftseigentümer könne sich aus Zeitgründen nicht um die Liegenschaft kümmern. Er sei in einem großen Kaufhaus beruflich engagiert. Die Gattin des Alleineigentümers erledige deshalb die gesamte Hausverwaltung inklusive Mieteninkasso, Bestellung und Überwachung der Professionisten für notwendige Hausreparaturen, Bezahlung von Hausbetriebskostenrechnungen uä. Die Schwester habe sich bei der Finanzierung des Hausumbaus beteiligt und erhalte dafür jedes Jahr einen Anteil von den Mieteinkünften als Gegenleistung.

Als Replik auf diese Vorhaltsbeantwortung führte das Finanzamt aus, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen im Steuerrecht nur dann Anerkennung fänden, wenn sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären. Auf Grund der Vorhaltsbeantwortung erachte das Finanzamt diese Bedingungen als nicht erfüllt. Es werde daher beabsichtigt, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu 100 Prozent dem Alleineigentümer zuzurechnen. Das Finanzamt räumte der Bf die Möglichkeit zur Stellungnahme ein und teilte mit, dass die Abgabe berechtigter Steuererklärungen für den Alleineigentümer der Liegenschaft erforderlich seien.

Die Bf teilte in einem Schreiben mit, dass sie sich der Nichtanerkennung der Gewinnverteilung nicht anschließen könne. Der Inhalt der Übereinkunft sei wohl eindeutig und klar. Es stelle sich die Frage, gegenüber wem die Vereinbarung hätte verkündet werden sollen außer gegenüber dem Finanzamt. Diesem gegenüber sei es ja gemacht worden. Die Vereinbarung sei nicht realitätsfremd und könnte in ähnlicher Form auch mit Familienfremden erfolgen. Es werde daher die Verteilung gemäß der Steuererklärung beantragt.

In einem weiteren Schreiben forderte das Finanzamt die Bf auf, fehlende Unterlagen vorzulegen:

1. Den Nachweis der Tätigkeit der Gattin des Alleineigentümers (detaillierte Angaben, wann welche Tätigkeiten ausgeführt worden seien, und die Vorlage entsprechender Nachweise.
2. Nachweis der Finanzierungsbeiträge durch die Schwester des Alleineigentümers, insbesondere wann welche Beträge wofür geleistet worden seien und die Vorlage entsprechender Belege.

Der Alleineigentümer teilte mit:

Die Tätigkeit der Ehegattin erstreckte sich auf alle Bereiche einer normalen Hausverwaltung: Mahnung und Inkasso von Mieten, die Vorbereitung und Überweisungen der Hausbetriebskosten und Reparaturrechnungen, Bestellung von Professionisten und ähnliches. Schriftliche Nachweise dieser Tätigkeit gäbe es naturgemäß nicht.

Die Schwester habe sich seinerzeit finanziell beim Kauf des Familienhauses in X beteiligt und erhielt dafür ein lebenslanges, kostenloses Wohnrecht. Sie selbst habe kein Einkommen gehabt. Sie habe aber vom Vater von dessen Sparbuch bei der X-Bank eine Erbvorauszahlung bekommen. Er habe diesen Betrag ausbezahlt bekommen und habe damit den Hauskauf und die Renovierung finanzieren können. Eine Zahlungsbestätigung sei nicht ausgestellt worden, da eine solche in seiner Familie unter nahen Verwandten nicht üblich sei. Alle Familienmitglieder seien Zeugen dieser Vereinbarung.

Das Finanzamt entschied mit abweisender Beschwerdeentscheidung. In der Begründung führte es aus, dass die Bf trotz Aufforderung keine detaillierten inhaltlichen und zeitlichen Angaben über die behauptete Tätigkeit der Ehegattin des Alleineigentümers gemacht und keine Nachweise vorgelegt habe. Weiters seien keine Nachweise über die behaupteten Finanzierungsbeiträge der Schwester des Alleineigentümers erbracht worden. Im Rahmen einer erhöhten Mitwirkungsverpflichtung wäre es an der Bf gelegen, für die beantragte Gewinnverteilung Beweisvorsorge zu treffen.

Die Bf beantragte die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Es sei nicht richtig, dass keine Angaben gemacht worden seien und keine Nachweise vorgelegt worden seien. Die Bf verwies auf ihre eingebrachten Schreiben. Im Nachhinein einen genauen Zeitaufwand für die Tätigkeit der Ehegattin des Eigentümers zu nennen sei schwierig, weil dieser Aufwand nicht in jedem Monat gleich sei. Sie müsse an allen Wochentagen zwischen 11 und 12 Uhr vormittags für die Mieter erreichbar sein, damit diese etwaige Anliegen an die Hausverwaltung herantragen könnten. Die Termine für die Professionisten und Mieteninkasso kämen noch dazu.

Hinsichtlich Finanzierung durch die Schwester des Liegenschaftseigentümers könne ein genauer Zeitpunkt erst genannt werden, wenn die Sparkasse ihre Recherchen hinsichtlich des relevanten Sparbuches abgeschlossen habe. Den Termin könne die Bf nicht nennen, weil es bei der Bf keine schriftlichen Unterlagen darüber gebe.

Das Finanzamt legte die Beschwerde zur Entscheidung vor.

In Beantwortung eines Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes teilte die Bf mit, dass bezüglich der Aufteilung der Überschüsse aus der Vermietung auf die drei Personen eine Vereinbarung vom April 2014 bestehe, die auch der Abgabenbehörde übergeben worden sei. Warum im Streitjahr von dieser Aufteilung abgegangen und nur mehr auf zwei Personen verteilt werden sollte, könne weder die beschwerdeführende Partei noch der damalige steuerliche Vertreter beantworten. Bezüglich Anschaffungskosten und Renovierungskosten der vermieteten Liegenschaft wurden der Kaufvertrag der Liegenschaft in X und zwei Kreditverträge aus dem Jahr 2002 vorgelegt. Weiters wurde mitgeteilt, dass die Liegenschaft ab Juli 2015 bis dato auf Grund einer Vereinbarung mit dem Land Niederösterreich als Beherbergungsbetrieb für Asylwerber und Asylberechtigte genutzt werde. Nachweise, dass die verteilten Überschüsse den beteiligten Personen tatsächlich zugucken seien, gebe es keine.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf ist eine Gemeinschaft bestehend aus dem Alleineigentümer einer Liegenschaft, die zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt wird, dessen Ehegattin und dessen Schwester.

Die Ehegattin des Liegenschaftseigentümers nimmt die Aufgaben der Hausverwaltung wahr. Das Ausmaß der Betätigung im Rahmen der Hausverwaltung konnte nicht bekannt gegeben werden, weil darüber keine Aufzeichnungen geführt wurden.

Die Schwester des Liegenschaftseigentümers hat im Zeitpunkt der Anschaffung der Liegenschaft 120.000 ATS beige-steuert, wofür ihr ein Wohnrecht am Haus in X eingeräumt worden sei. Der Eigentümer der Liegenschaft konnte dadurch die Renovierung finanzieren. Eine Zahlungsbestätigung ist nicht ausgestellt worden.

Die Liegenschaft wurde ab Juli 2015 als Unterkunft für Flüchtlinge genutzt. Diesbezüglich besteht eine Vereinbarung mit dem Land Niederösterreich. Die Vereinbarung wurde seitens der Bf vom Alleineigentümer der Liegenschaft unterzeichnet.

Die Bf hat ab der Veranlagung 2003 die Einkünfte zu gleichen Teilen auf den Liegenschaftseigentümer, dessen Gattin und dessen Schwester verteilt. Bezüglich dieser Verteilung der Überschüsse wurde eine Vereinbarung vom April 2014 vorgelegt. Aus dieser Vereinbarung geht hervor, dass die Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft bis auf Widerruf auf die drei Personen, dem Liegenschaftseigentümer, dessen Gattin und dessen Schwester verteilt werden sollen.

Im Streitjahr 2012 wurden die Einkünfte aus der Vermietung erstmals nur auf die Gattin und die Schwester aufgeteilt, der Eigentümer sollte laut Erklärung keinen Anteil an den Einkünften erhalten. Begründet wurde diese Aufteilung damit, dass er keine Zeit für die Verwaltung des Hauses habe und daher seine Arbeitskraft nicht einbringen könne. Warum von der bisherigen Aufteilung auf drei Personen abgegangen wurde, konnte nicht beantwortet werden. Ein Nachweis über eine diesbezügliche Vereinbarung existiert nicht und konnte daher nicht beigebracht werden.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens zur Ermittlung der Aufteilungsgrundlagen teilte die Bf mit, dass die Vereinbarung nur mündlich bestehe. Weitere Details der Vereinbarung wurden trotz Nachfrage seitens des Finanzamtes nicht bekannt gegeben. Es erfolgte keine Begründung, warum der Anteil der Schwester und der Ehegattin an den Überschüssen erhöht wurde.

Ein Nachweis, dass die verteilten Überschüsse den Beteiligten tatsächlich zugekommen sind, existiert nicht und konnte somit nicht beigebracht werden.

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig.

Vor diesem Hintergrund und der angestellten Erwägungen durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO gilt eine bis zum 31.12.2013 erhobene Berufung als rechtzeitig erhobene Beschwerde gemäß Art 130 Abs 1 Z 1 B-VG. Somit hatte das Bundesfinanzgericht über die gegenständliche Beschwerde zu entscheiden.

Gemäß § 188 Abs 1 BAO werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus d) Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Gegenstand der Feststellung gemäß Abs 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (§ 188 Abs 3 BAO).

Voraussetzung für auf § 188 gestützte Feststellungsbescheide ist die Beteiligung mehrerer an Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens.

Das Entscheidende ist dabei, dass eine zur Gemeinschaftlichkeit führende Verbundenheit bezüglich der Einkünfte besteht. Es ist nicht erforderlich, dass am Gegenstand, der die Grundlage der gemeinsamen Einkünfte bildet, eine bestimmte Form gemeinsamer Rechte (Miteigentum oder ähnliches) besteht. Die gemeinsame Erwirtschaftung muss auf einer Verbundenheit hinsichtlich der Erzielung, Gestaltung, Chancen und Risiken von Erträgen beruhen. Geboten ist ein gemeinschaftsrechtliches, gesellschaftsrechtliches oder selbst nur ein faktisches gemeinschaftliches Band in Bezug auf die originäre Erzielung der Einkünfte der Beteiligten, welche nicht von der Position Dritter abgeleitet ist (vgl Stoll, BAO, S 1987). Entscheidend ist die originäre Gemeinschaftlichkeit auf der Ebene der

Erträge und dass diese Gemeinschaft tatsächlich verwirklicht und vollzogen wird (vgl Stoll, BAO, S 2002).

Wem Einkünfte zugerechnet werden, richtet sich nach ertragsteuerlichen Vorschriften (Ritz, BAO, 6. Auflage, § 188 BAO, Rz 2 bis 3).

Zurechnungsobjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die Zurechnung muss sich dabei nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den für die Einkunftserzielung eingesetzten Gegenständen decken (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151).

Soweit nicht abweichende Vereinbarungen bestehen, werden dabei grundsätzlich Gewinn und Verlust nach dem Eigentumsverhältnis oder nach den Kapitalbeiträgen verteilt. Die von allen Beteiligten an der Gemeinschaft geleisteten Arbeiten heben sich dabei gegenseitig auf.

Davon abweichende Vereinbarungen können zwischen nahen Angehörigen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann steuerlich Anerkennung finden,

1. wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kamen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dem erstgenannten Erfordernis wird regelmäßig nicht entsprochen, wenn die Vereinbarung dem Finanzamt erst nach Ablauf eines Besteuerungszeitraumes, für den sie bereits steuerliche Wirkung entfalten sollte, lediglich anhand der Abgabenerklärung zur Kenntnis gebracht wird. Auch rückwirkende Rechtsgeschäfte sind ungeachtet ihrer zivil- (handels-)rechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts grundsätzlich nicht anzuerkennen.

Im vorliegenden Fall wurde erst im nachhinein, und zwar anlässlich der Abgabe der Steuererklärung dem Finanzamt gegenüber die von den Eigentumsverhältnissen und von der in den Vorjahren vorgenommenen Gewinnverteilung abweichende Gewinnverteilung bekannt gegeben, ohne jedoch auch die zugrunde liegende Vereinbarung offen zu legen. Damit wurde dem unter Punkt 1. angeführten Erfordernis nicht entsprochen. Die im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht vorgelegte Vereinbarung vom April 2014 wurde zu einem nach dem streitgegenständlichen Jahr liegenden Zeitpunkt abgeschlossen und kann rückwirkend für das Streitjahr keine Wirkung entfalten. Eine allenfalls getroffene Vereinbarung, dass die Überschüsse nur mehr auf die Gattin und die Schwester des Alleineigentümers verteilt werden sollen, ist damit nicht hinreichend und rechtzeitig nach Außen zum Ausdruck gekommen. Eine steuerliche Berücksichtigung ist dadurch nicht möglich.

Aus diesem Grund erübrigt sich grundsätzlich eine Auseinandersetzung mit dem Inhalt der Vereinbarung und die Anstellung eines Fremdvergleiches (VwGH vom 15.12.1987, 87/14/0163).

Dennoch wird klarstellend ausgeführt:

Über Nachfragen des Finanzamtes im Vorhalteverfahren wurde die Vereinbarung in ihrer inhaltlichen Ausgestaltung nicht bekannt gegeben und dafür auch keine Nachweise beigebracht. Weiters wurde auch die Tätigkeit der Gattin des Alleineigentümers nicht genau dargestellt und dafür keine Nachweise beigebracht. Auch hinsichtlich der Finanzierungsbeiträge der Schwester erfolgte kein Nachweis. Die Bf hat diesbezüglich zwar in ihrem Vorlageantrag von noch nicht abgeschlossenen Recherchen bei der Sparkasse gesprochen, jedoch auch in späterer Folge keine Unterlagen vorgelegt. Ein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt der behaupteten Vereinbarung ist damit für die Behörde und auch für das Gericht nicht erkennbar.

Daraus folgt weiters, dass eine Überprüfung, ob die Vereinbarung auch zwischen fremden Dritten so abgeschlossen worden wäre, nicht hinreichend möglich ist.

Nicht fremdüblich erscheint dem Gericht jedenfalls, dass die Einkünfte aus der Vermietung zur Gänze an die Schwester und die die Hausverwaltung durchführende Gattin abgegeben werden, sodass dem Liegenschaftseigentümer nichts mehr verbleibt. Für welchen Zeitraum dies beabsichtigt ist, wurde nicht bekannt gegeben.

Es ist dadurch ein Zusammenhang mit einer allenfalls hingegebenen Summe seitens der Schwester für die Renovierung des Hauses nicht erkennbar. Durch diese vorgenommene Verteilung auf drei Personen in den Jahren 2003 bis 2011 sind der Schwester Gewinnanteile in der Höhe von 34.410 Euro zugeteilt worden. Sie hat dadurch in einem Zeitraum von 8 Jahren das etwa Vierfache des hingegebenen Kapitals erhalten. Eine derartige Vereinbarung erscheint dem Gericht nicht fremdüblich und wäre unter fremden Dritten in dieser Form nicht abgeschlossen worden. Noch weniger verständlich ist unter diesem Gesichtspunkt, dass im Jahr 2012 der Anteil auf die Hälfte der Einkünfte erhöht werden sollte.

Hinsichtlich der Gattin des Alleineigentümers kann keine Überprüfung auf Fremdüblichkeit durchgeführt werden, weil die Arbeit der Ehegattin nicht konkret nachgewiesen wurde. Es ist daher nicht feststellbar, ob die Gewinnanteile für die erbrachten Hausverwaltungsleistungen ein angemessenes Entgelt darstellen. Es ist jedenfalls nicht fremdüblich, Hausverwaltungsleistungen ohne konkrete Entgelthöhe zu vereinbaren, sodass eine Kontrolle, ob dem Entgelt entsprechende Leistungen gegenüberstehen, nicht möglich ist.

Da die Prüfung der Voraussetzungen für Vereinbarungen unter nahen Angehörigen mangels rechtszeitiger Bekanntgabe derselben im Vorhinein negativ ausgefallen ist, kann von gemeinschaftlichen Einkünften im Sinne der obigen Ausführungen nicht ausgegangen werden.

[...]

Dass die beiden am Überschuss Beteiligten, die Gattin und die Schwester, berechtigt wären, eigenständig Marktchancen auszunutzen, wie bspw Mietverträge abzuschließen, dafür ergeben sich aus dem Akteninhalt keine Anhaltspunkte. Die Vereinbarung mit dem Land Niederösterreich betreffend Beherbergung von Flüchtlingen wurde ausschließlich vom Alleineigentümer unterzeichnet. Die vorgelegten Kreditverträge lauteten auf den Alleineigentümer. Dies deutet vielmehr darauf hin, dass die Gattin und die Schwester Einkünfte der Art haben, die von der Person des Alleineigentümers abgeleitet sind.

Daraus folgend sind die erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung allein dem Eigentümer der Liegenschaft zuzurechnen.

Eine Feststellung von gemeinschaftlichen Einkünften hat daher zu unterbleiben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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 wird.

Da der vorliegende Fall keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufwarf, und hinsichtlich der zu lösenden Rechtsfragen (Aufteilung von gemeinschaftlichen Einkünften, Zurechnung von gemeinschaftlichen Einkünften, Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen) im Sinne der herrschenden Judikatur (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151;

VwGH vom 15.12.1987, 87/14/0163) entschieden wurde, wurde die Revision nicht zugelassen.

Wien, am 1. Oktober 2019