

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Hason & Scherz Steuerberatungs- gesellschaft m.b.H., Praterstraße 33, 1020 Wien, über die Beschwerden vom 1. Juli 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) vom 27. Juni 2019 betreffend Einkommensteuer 2016 und 2017, Steuernummer ***BFStNr***, zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die Einkommensteuer 2016 wird mit € 0,00 festgesetzt. Die Einkommensteuer 2017 wird mit € 1.583,00 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nachdem die belangte Behörde aufgrund einer internationalen Kontrollmitteilung Kenntnis davon erlangt hatte, dass der Beschwerdeführer eine Immobilie in Großbritannien um £ 19.760,00 pro Jahr vermietet, forderte sie ihn mit Vorhalt vom 20.3.2019 auf, bis 25.4.2019 bekanntzugeben, seit wann er diese Einkünfte erzielt. Weiters forderte sie ihn auf, allfällige ausländische Einkommensteuerbescheide und eine Überschussrechnung pro Jahr vorzulegen sowie berichtigte Einkommensteuererklärungen nachzureichen. Nachdem der Beschwerdeführer eine Verlängerung dieser Frist bis 25.5.2019 beantragt und bis zu diesem Zeitpunkt keine Äußerung erstattet hatte, erließ die belangte Behörde am 27.6.2019 die gegenständlichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2016 und 2017, in welchen sie die

Mieteinnahmen laut Kontrollmitteilung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ansetzte.

Dagegen richten sich die gegenständlichen Beschwerden, in welchen der Beschwerdeführer ausführt, dass er eine Wohnung in London weit unter dem Verkehrswert, sohin zu nicht fremdüblichen Konditionen an seinen Bruder vermiete, weshalb die Einnahmen aus dieser nicht marktkonformen Vermietung nach der „Angehörigenjudikatur“ keine steuerpflichtigen Einnahmen darstellen. U.E. legte er ein Schreiben der Londoner Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei „***StB***“ vom 28.6.2019 vor, in welchem der am Markt für das Mietobjekt (***Adr.Mietobj.***) erzielbare Mietzins mit rd. £ 3.856,00 pro Monat beziffert wird. Über Ersuchen der belangten Behörde legte der Beschwerdeführer auch den Mietvertrag vom 1.4.2011 sowie eine Beschreibung des Mietobjektes durch ein Sachverständigenbüro („***SV***“) vom 30.8.2019 vor.

Mit weiterem Vorhalt vom 16.9.2019 forderte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer auf, bis zum 23.10.2019 auch eine Überschussrechnung für die Jahre 2016 und 2017, einen Nachweis über die Bemessungsgrundlage der AfA sowie eine Prognoserechnung vorzulegen. Mit Eingabe vom 18.10.2019 beantragte der Beschwerdeführer, diese Frist bis zum 22.11.2019 zu erstrecken, da er zur Beantwortung des Vorhaltes Unterlagen aus Großbritannien benötige, deren Beschaffung noch einige Zeit in Anspruch nehmen werde. Ohne über diesen Antrag zu entscheiden erließ die belangte Behörde am 14.11.2019 abweisende Beschwerdevorentscheidungen. Begründend führte sie aus, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Fremdunüblichkeit der Vermietung unter Angehörigen dann vorliege, wenn bei einer Fremdvermietung Entgelte erzielt werden könnten, die jene, die von nahen Angehörigen bezahlt werden, um ein Mehrfaches übersteigen bzw. wenn der Mietzins für nahe Angehörige ca. 10 % bzw. 20 % der von einem fremden Mieter für Objekte im gleichen Haus bezahlten Miete ausmacht. Da ein solches Verhältnis nach der Aktenlage nicht vorliege und der Beschwerdeführer trotz erhöhter Mitwirkungspflicht aufgrund des Auslandssachverhaltes das Ergänzungsersuchen vom 16.9.2019 nicht beantwortet habe, gehe die belangte Behörde davon aus, dass das Mietverhältnis steuerlich anzuerkennen sei und auch keine Liebhaberei vorliege.

Mit Schriftsätzen vom 5.12.2019 stellte der Beschwerdeführer Vorlageanträge gemäß § 264 BAO. Gleichzeitig legte er eine Stellungnahme des Sachverständigenbüros „***SV***“ vom 15.11.2019 vor, in welcher der für die gegenständliche Immobilie erzielbare Mietzins mit £ 3.600,00 monatlich beziffert wird. Da die tatsächlich bezahlte Miete nur ca. 45 % dieses Betrages ausmache und nach der Judikatur jedenfalls von einem fremdunüblichen Mietverhältnis auszugehen sei, wenn weniger als die Hälfte der marktkonformen Miete erzielt wird, sei das Mietverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Bruder steuerlich nicht anzuerkennen, sodass die Einkünfte aus dieser Vermietung auch nicht der Ertragsteuer unterliegen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Vertrag vom 1.4.2011 vermietete der Beschwerdeführer beginnend mit 1.4.2011 das Wohnhaus in ***Adr.Mietobj.*** an seinen Bruder ***Bf-Br***. Bei diesem Haus handelt es sich um ein dreistöckiges Gebäude (Erdgeschoss, zwei Obergeschosse und Keller) mit einer Nutzfläche von 227,61 m² (2450 sq ft), bestehend aus fünf Schlafzimmern, Wohn-/Esszimmer und Nebenräumen. Das ursprünglich auf sechs Monate befristete Mietverhältnis war auch in den Streitjahren 2016 und 2017 noch aufrecht.

Der vereinbarte und von ***Bf-Br*** entrichtete Mietzins betrug (auch noch in den Streitjahren) monatlich £ 1.646,67 (jährlich sohin £ 19.760,00). Bei Ausschöpfung der Möglichkeiten des Marktes wäre für das gegenständliche Haus ein Mietzins etwa in doppelter Höhe erzielbar gewesen. Der Mietvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Bruder enthält weder eine Wertsicherungsklausel noch eine Kautionsvereinbarung. Allerdings ist vorgesehen, dass der Vermieter in bestimmten Fällen, u.a. wenn der Mieter mehr als 14 Tage mit Zahlungen in Verzug ist, das Objekt in Besitz nehmen kann, wodurch das Mietverhältnis endet.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Mietverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Bruder, also insbesondere zum vereinbarten Mietzins und zu den festgestellten näheren Bedingungen, gründen sich auf die diesbezügliche Vertragsurkunde vom 1.4.2011. Die Feststellungen zur Größe des Hauses sind dem Schreiben des Sachverständigenbüros „***SV***“ vom 30.8.2019 entnommen. Dass der vereinbarte Mietzins ungeachtet der ursprünglich vereinbarten Befristung auf sechs Monate auch in den Streitjahren noch bezahlt wurde, das Mietverhältnis also offenkundig verlängert wurde, ergibt sich aus den internationalen Kontrollmitteilungen der britischen Steuerbehörde. Auch der Beschwerdeführer stellt dies nicht in Abrede.

Dass es sich beim Mieter um den Bruder des Beschwerdeführers handelt, wird etwa im Schreiben der Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei „***StB***“ vom 28.6.2019 erwähnt und ist auch insofern naheliegend, als der Beschwerdeführer und der Mieter denselben Nachnamen haben. Es besteht daher für das Gericht kein Grund zur Annahme, dass es sich bei ***Bf-Br*** nicht um den Bruder des Beschwerdeführers handeln könnte. Auch die belangte Behörde bezweifelt dies offenkundig nicht.

Dass bei einer Vermietung unter Ausschöpfung der Marktmöglichkeiten ein Mietzins etwa in doppelter Höhe erzielbar gewesen wäre, ergibt sich aus den vom Beschwerdeführer

vorgelegten Stellungnahmen, insbesondere aus dem Schreiben des Sachverständigenbüros „***SV***“ vom 15.11.2019. Darin wird auf folgende Vergleichswerte verwiesen:

„Kürzlich“, also offenbar im Herbst 2019 wurde in der ***X*** Avenue, also in jener Straße, in der sich auch das beschwerdegegenständliche Mietobjekt befindet, um £ 3.000,00 monatlich ein Haus vermietet, welches vier Schlafzimmer aufweist und kleiner ist, als das beschwerdegegenständliche Mietobjekt. Im Mai 2019 wurde eine Maisonette-Wohnung in ***Adr.London2***, mit vier Schlafzimmern, ebenfalls kleiner als das beschwerdegegenständliche Mietobjekt, um £ 3.050,00 monatlich vermietet. Weiters wurde im Mai 2019 ein Haus in der ***Adr.London3***, welches über vier Schlafzimmer verfügt und etwa gleich groß ist, wie das beschwerdegegenständliche Mietobjekt, um £ 3.200,00 monatlich vermietet.

Die genannten Adressen befinden sich - wie einer Abfrage von Google Maps zu entnehmen ist - im selben Londoner Stadtteil, sind nur wenige 100 m voneinander entfernt und sohin für einen Vergleich mit dem beschwerdegegenständlichen Mietobjekt geeignet. Es ist daher nachvollziehbar, dass der Sachverständige den erzielbaren Mietzins für das gegenständliche Haus, welches über ein Schlafzimmer mehr verfügt, als die Vergleichsobjekte, mit £ 3.600,00 beziffert. Auch die belangte Behörde bezweifelt grundsätzlich nicht die Richtigkeit des Gutachtens, führt im Vorlagebericht aber aus, dass es sich auf den Zeitpunkt 15.11.2019 bezieht und daher inflationsbedingt für die Streitjahre (2016 und 2017) bzw. für das Jahr des Vertragsabschlusses (2011) ein entsprechend geringerer Betrag zu veranschlagen sei, sodass nicht ausgeschlossen sei, dass die vereinbarte Miete damals mehr als 50 % der erzielbaren Miete betragen hätte. Abgesehen davon, dass ein tatsächlicher Mietzins von mehr als 50 % des marktüblichen Mietzinses nicht zwingend als fremdüblich zu qualifizieren ist (dazu s. unten Pkt. 3. Rechtliche Beurteilung), würde auch eine inflationsbedingt der Korrektur des von „***SV***“ ermittelten erzielbaren Mietzinses dazu führen, dass der hier vereinbarte Betrag - wenn überhaupt - nur geringfügig über 50 % des marktüblichen Mietzinses liegt. Wie der Seite <https://www.inflation.eu/de/inflationsraten/grossbritannien/historische-inflation/vpi-inflation-grossbritannien.aspx> zu entnehmen ist, betrug die jährliche Inflation in Großbritannien im Jahr 2012 2,42 %, im Jahr 2013 1,95 %, im Jahr 2014 0,71 %, im Jahr 2015 0,50 %, im Jahr 2016 1,79 %, im Jahr 2017 2,74 %, im Jahr 2018 2,00 % und im Jahr 2019 1,31 %. Eine inflationsbedingt die Korrektur des Betrages von £ 3.600,00 ergäbe daher für das Jahr 2017 £ 3.483,77 ($3.600 : 1,0131 : 1,02$), für das Jahr 2016 £ 3.390,86 ($3.600 : 1,0131 : 1,02 : 1,0274$) und für das Jahr 2011 £ 3.151,12 ($3.600 : 1,0131 : 1,02 : 1,0274 : 1,0179 : 1,005 : 1,0071 : 1,0195 : 1,0242$). Bezogen auf die Streitjahre bzw. das Jahr des Vertragsabschlusses würde der vereinbarte Mietzins von £ 1.646,67 daher etwas mehr bzw. etwas weniger als 50 % des marktüblichen Mietzinses betragen. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass die Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei „***StB***“ in ihrem Schreiben vom 28.6.2019 den erzielbaren Mietzins in den Jahren 2011-2018 mit £ 3.856,00 monatlich, also deutlich höherer als „***SV***“ einschätzt. Dass der vereinbarte Mietzins in

einem nennenswerten Ausmaß über 50 % des marktüblichen Mietzinses liegt, ist daher nach Auffassung des Gerichtes auszuschließen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Nach der sog. „Angehörigenjudikatur“ des Verwaltungsgerichtshofes werden Vertragsverhältnisse zwischen Angehörigen steuerlich nur anerkannt, wenn sie (kumulativ) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich; VwGH 27.4.2000, 96/15/0185; 18.10.1995, 95/13/0176; 31.1.2019, Ra 2018/15/0050). Genügt ein Vertrag diesen Anforderungen nicht, bleiben Einnahmen und Ausgaben/Werbungskosten im Zusammenhang mit diesem Vertragsverhältnis steuerlich außer Ansatz. Der Bruder des Beschwerdeführers ist jedenfalls dessen Angehöriger (§ 25 Abs. 1 Z. 2 BAO: „Verwandte zweiten Grades in der Seitenlinie“). Der Mietvertrag vom 1.4.2011 ist daher nach den Kriterien der „Angehörigenjudikatur“ zu prüfen.

Damit ein Mietvertrag als fremdüblich angesehen werden kann, muss insbesondere der Mietzins marktangemessen sein, also jenem Betrag entsprechen, der bei Vermietung an einen (familienfremden) Dritten erzielbar gewesen wäre. Hier besteht zweifellos ein gewisser Spielraum, sodass nicht jede (moderate) Abweichung des vereinbarten Mietzinses vom marktüblichen Mietzins eine Fremdunüblichkeit nach sich zieht (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284; 18.10.2017, Ro 2016/13/0033; 3.9.2019, Ra 2018/15/0118). Dass ein Mietzins erst dann als fremdunüblich zu qualifizieren wäre, wenn er weniger als 50 % des marktüblichen Mietzinses beträgt, ist der Rechtsprechung jedoch nicht zu entnehmen. Insbesondere kann aus den von der belangten Behörde ins Treffen geführten Entscheidungen (VwGH 18.11.1991, 91/15/0043; 12.9.1996, 94/15/0019), in denen Mietzinsvereinbarungen mit Angehörigen, die 10-50 % des marktüblichen Entgeltes betrugen, als fremdunüblich betrachtet wurden, nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass jede geringere Abweichung vom marktüblichen Mietzins fremdüblich wäre. Vielmehr wurde bereits ein Mietzins, der 70 % bzw. 77 % des von einem Fremden erzielbaren Betrages entsprach, als nicht mehr fremdüblich qualifiziert (VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114). Im vorliegenden Fall liegt der vereinbarte und vom Bruder des Beschwerdeführers bezahlte Mietzins bei ca. 50 % des marktangemessenen Mietzinses und damit deutlich unter diesem Ausmaß. Es ist daher davon auszugehen, dass der Mietzins im vorliegenden Fall jedenfalls fremdunüblich niedrig ist. In der genannten Entscheidung hat der VwGH auch festgehalten, dass für die Frage der Fremdunüblichkeit ausschließlich darauf abzustellen ist, ob der Vertrag mit einer fremden Person zu denselben Bedingungen zustande gekommen wäre wie mit dem Angehörigen, oder ob eine fremde Person bereit gewesen wäre, einen höheren Mietzins zu bezahlen. Da aus der Sicht eines (fremden) Mietinteressenten ohne

Bedeutung ist, welche Rendite aus der Vermietung erzielt werden müsste, um unter Berücksichtigung der Anschaffungs- bzw. Investitionskosten gewinnbringend zu sein, haben derartige Überlegungen haben bei der Ermittlung des fremdüblichen Mietzinses außer Betracht zu bleiben. Dasselbe muss für die Frage gelten, ob und wann der Vermieter einen Gesamtüberschuss aus der Vermietung erzielt. Es ist daher ohne Bedeutung und kann dem Beschwerdeführer nicht als mangelnde Mitwirkung angelastet werden, dass er die von der belangten Behörde geforderte Überschussrechnung samt AfA-Nachweis und Prognoserechnung nicht vorgelegt hat.

Hinzu kommt, dass der Mietvertrag vom 1.4.2011 weder eine Wertsicherungsvereinbarung enthält (auch de facto wurde der Mietzins seit Vertragsabschluss bis zu den Streitjahren nicht angehoben) noch einen Kautionserlag vorsieht. Nach Auffassung des Gerichtes wären mit einem Familienfremden derartige Klauseln, die - zumindest in Mietverträgen nach österreichischem Recht - gängige Praxis sind, vereinbart worden. Zwar mag das Risiko eines Zahlungsausfalles angesichts der Vereinbarung, wonach der Vermieter bei Zahlungsverzug das Objekt zurücknehmen darf und dadurch das Mietverhältnis endet, gegenüber einem Mietvertrag nach österreichischem Recht (hier wäre eine derartige Klausel unwirksam und eine dennoch vorgenommene eigenmächtige Rücknahme daher eine Besitzstörung: Lovrek in Rummel/Lukas, ABGB, Rz 26 zu § 1110, mwN) etwas geringer sein, da der Vermieter (sofern diese Klausel nach britischem Recht wirksam ist) nicht erst den Klags- und Exekutionsweg beschreiten muss und daher das Mietobjekt rascher zurück erhält, doch wird dadurch eine Kautionsvereinbarung nicht völlig entbehrlich, da eine Kautionsvereinbarung auch andere Ansprüche des Vermieters (z.B. Ersatzansprüche bei Beschädigung des Mietobjektes) besichert. Der gegenständliche Mietvertrag ist daher auch in dieser Hinsicht als nicht fremdüblich einzuschätzen.

Im Ergebnis ist demnach festzuhalten, dass der Mietvertrag vom 1.4.2011 zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Bruder nicht fremdüblich und daher steuerlich unbeachtlich ist. Die Einkommensteuer 2016 und 2017 war daher unter Außerachtlassung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 24.533,48 (2016) und € 22.642,62 (2017) neu festzusetzen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Dass Verträge zwischen Angehörigen nur dann steuerlich anerkannt werden können, wenn sie fremdüblich sind, also unter Familienfremden zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären, ist durch die ständige Rechtsprechung geklärt. Ob ein konkreter Vertrag in diesem Sinne als fremdüblich

zu qualifizieren ist, stellt eine Sachverhaltsfrage dar. Rechtsfragen von grundlegender Bedeutung waren daher nicht zu lösen.

Wien, am 2. Mai 2023