

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Herrn D, ***Bf1-Adr1***, Steuernummer ***BF1StNr1***, über die Beschwerde vom 14. April 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 6. April 2020 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2019 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen im Spruch Einkünfte zugerechnet bzw nicht zugerechnet werden (§ 191 Abs 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person oder einen Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs 1 ZustG gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs 3 und 4 BAO).

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Geschwister Herr D und Frau D sind jeweils zur Hälfte Eigentümer von zwei Wohnungen und vermieten diese seit dem Jahr 2016.

Mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2019 vom 6.4.2020 wurden Vermietungseinkünfte in Höhe von € 10.556,86 festgestellt und den beiden Miteigentümern erklärungsgemäß je zur Hälfte zugerechnet.

Dagegen erhoben die nunmehrigen Beschwerdewerber (in der Folge kurz: Bw) am 14.4.2020 Beschwerde und brachten vor, dass die Verteilung der Einkünfte bereits in den Vorjahren im

Verhältnis 90:10 vorgenommen worden sei, da Herr D die gesamte Verwaltungsarbeit für die beiden Objekte erledige und deshalb 90% Gewinnanteil erhalte.

Mit Ergänzungsersuchen vom 3.2.2021 betreffend die Beschwerde 2019 wurde ersucht, eine entsprechende Vereinbarung über eine vom Verhältnis der Anteile am Vermögen abweichende Aufteilung der Vermietungseinkünfte für die Jahre 2018 und 2019 nachzureichen. Dieses Ergänzungsersuchen blieb unbeantwortet.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 1.6.2021 wurde die Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2019 vom 6.4.2020 als unbegründet abgewiesen, da der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten den einzelnen Miteigentümern grundsätzlich im Verhältnis ihrer Anteile am Vermögen zuzurechnen sei. Abweichende Vereinbarungen seien zulässig, wenn diese eindeutig sind, im Vorhinein getroffen werden, eine entsprechende wirtschaftliche Begründung erfahren und einem Fremdvergleich standhalten. Eine solche Vereinbarung sei trotz des entsprechenden Ergänzungsersuchens vom 3.2.2021 nicht vorgelegt worden.

Im dagegen erhobenen Vorlageantrag vom 13.6.2021 wurde darauf hingewiesen, dass die beiden Eigentümer der Liegenschaften den Überschuss im Verhältnis 90:10 verteilen würden. Darüber sei am 28.12.2016 eine schriftliche Vereinbarung getroffen worden. Eine entsprechende Vereinbarung wurde ebenfalls mit Eingabe vom 13.6.2021 übermittelt.

Im Zuge der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht führte die Abgabenbehörde in ihrer Stellungnahme aus, dass der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten den Mitgliedern der Gemeinschaft grundsätzlich im Verhältnis ihrer Anteile am Vermögen zuzurechnen sei. Übten nahe Angehörige gemeinsam eine Vermietungstätigkeit aus und solle es zu einer von den Eigentumsanteilen abweichenden Einkünfteverteilung kommen, so werde dies nur anerkannt, wenn die diesbezügliche Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck komme, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Es erscheine nicht glaubwürdig, dass im Jahr 2016 eine Vereinbarung über die Verteilung der Einkünfte im Verhältnis 90:10 getroffen worden sei, jedoch ein halbes Jahr später mehrmals angegeben werde, dass die Einkünfte im Verhältnis 50:50 aufgeteilt würden. Weiters handle es sich bei den beiden Wohnungen um dauervermietete Wohnungen, bei welchen kein großer Aufwand entstehen dürfte. Da gegenüber einem fremden Dritten solch eine Vereinbarung nicht getroffen worden wäre und auch anzunehmen sei, dass die Vereinbarung nicht im Vorhinein getroffen worden sei, könne dem Begehren nicht entsprochen werden und werde der Antrag auf Abweisung der Beschwerde gestellt.

Infolge eines Ergänzungsersuchens seitens des Bundesfinanzgerichtes zur weiteren Klärung des Sachverhalts, wurde seitens der Bw in ihrer Stellungnahme vom 2.10.2024 angegeben, dass seit Beginn der Vermietung einmalig im Oktober 2023 ein neuer Mietvertrag abgeschlossen

worden sei. Weitere Vereinbarungen zwischen den Bw als Miteigentümer der Vermietungsobjekte, als jene vom 28.12.2016, gebe es nicht. Entscheidungen über Aufwendungen würden stets in einvernehmlicher, mündlicher Absprache getroffen und sowohl Einnahmen als auch Aufwendungen über ein Vermietungskonto abgerechnet, wodurch die Aufwandsteilung auch im Verhältnis der Einkünfteverteilung erfolge.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bw sind Geschwister und jeweils zur Hälfte Eigentümer einer Wohnung mit der Adresse ***Adr2*** und eines Objekts mit der Adresse ***Bf1-Adr***.

Die 112 m² große 4-Zimmer-Wohnung in I wurde seit Oktober 2016 an vier Personen zur Nutzung in Form von studentischem Wohnen im Rahmen einer Wohngemeinschaft vermietet. Der zunächst auf drei Jahre befristete Mietvertrag wurde in der Folge verlängert und ab Oktober 2023 ein neuer Mietvertrag mit einer Person zur Bildung einer Wohngemeinschaft, bestehend aus insgesamt höchstens vier Personen, abgeschlossen. Dieser Mietvertrag entspricht im Wesentlichen dem ersten Mietvertrag und beinhaltet demgegenüber nur wenige Änderungen. Die Bw treten in beiden schriftlichen Mietverträgen gemeinsam als Vermieter auf und sind auch beide als Ansprechpersonen für die jeweiligen Mieter angeführt.

Beim Objekt in R handelt es sich um das Elternhaus der Bw, in welchem eine kleine Wohnung seit Anfang 2016 an einen Freund der Familie vermietet wird. Es existiert kein schriftlicher Mietvertrag, der Mietpreis wurde mündlich fixiert. Herr D hat seinen Hauptwohnsitz ebenfalls an dieser Adresse (***Bf1-Adr***).

Mit Eingabe vom 5.6.2017 wurde der Beginn der Vermietungstätigkeit mit 1.10.2016 durch die Bw dem Finanzamt I (nunmehr Finanzamt Österreich) mitgeteilt und angegeben, dass die Bw jeweils zu 50 % an der Vermietungsgemeinschaft beteiligt sind. Im Zuge einer Niederschrift für einen mündlichen Gesellschaftsvertrag vom 22.6.2017 wurden die Geschäftsanteile, die Verteilung – Gewinn/Verlust und die Haftung mit jeweils 50 % angegeben. In den Erklärungen hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO betreffend das Jahr 2016 vom 25.7.2017, das Jahr 2017 vom 9.6.2018 und das Jahr 2019 vom 28.3.2020 wurde die Beteiligung mit jeweils 50 % angeführt. In den Feststellungserklärungen betreffend das Jahr 2018 vom 16.5.2019 sowie die Jahre 2020 bis 2023 betreffend wurde für Herr D eine Beteiligung von 90 % und für Frau D von 10 % angegeben.

Am 13.6.2021 wurde dem Finanzamt eine mit 28.12.2016 datierte Vereinbarung zwischen den Bw über die Aufteilung der gemeinsamen Erlöse aus Vermietung und Verpachtung vorgelegt, in

welcher festgehalten wird, dass ab Anfang 2017 die Erlöse aus der Vermietung der beiden Wohnungen aufgrund der ausschließlichen Bewirtschaftung und Betreuung durch Herr D im Verhältnis 90:10 zugunsten von Herr D aufgeteilt werden.

Die Sachverhaltsfeststellungen beruhen auf dem Parteivorbringen sowie unstrittigem Akteninhalt. Diese ergeben sich insbesondere aus den Angaben der Bw in der Stellungnahme vom 5.6.2017 sowie den beiliegenden Unterlagen, den Mietverträgen vom Oktober 2016 und Oktober 2023 sowie der Einsichtnahme in den elektronischen Akt der Finanzverwaltung.

2. Rechtliche Beurteilung und Beweiswürdigung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 188 Abs 1 lit d BAO werden die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand der Feststellung ist gemäß § 188 Abs 3 BAO auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 EStG sind demjenigen zuzurechnen, dem eine Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht (zur Weiter- oder Untervermietung), auf ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁰, § 2 Tz 142 mwN).

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind demjenigen zuzurechnen, der zur Nutzung der Vermögenswerte berechtigt ist. Für die Zurechnung von Einkünften aus der Vermietung einer Liegenschaft ist es entscheidend, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Grundsätzlich kommt diese umfassende Nutzungsbefugnis dem (zivilrechtlichen) Eigentümer einer Liegenschaft zu.

Strittig ist das Aufteilungsverhältnis der von den Bw als (zivilrechtliche) Miteigentümer von zwei Vermietungsobjekten gemeinsam erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 10.556,86 im Jahr 2019.

Grundsätzlich erfolgt die Zurechnung von Vermietungseinkünften an die Miteigentümer im Verhältnis der Eigentumsanteile. Im Zuge der gegenständlichen Beschwerde wird beantragt, diese Vermietungseinkünfte aufgrund einer Vereinbarung zwischen den Miteigentümern

abweichend von den tatsächlichen (zivilrechtlichen) Eigentumsverhältnissen aufzuteilen. Da es sich bei den beiden Miteigentümern um Geschwister und daher um nahe Angehörige gemäß § 25 BAO handelt, entfaltet eine solche (zivilrechtlich zulässige) Vereinbarung, welche eine vom Eigentum an der Einkunftsquelle abweichende Verteilung der Vermietungseinkünfte bewirkt, nur steuerliche Wirkung, wenn diese den vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung geforderten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entspricht. Werden hingegen von einer Person erzielte, dieser zuzurechnende und daher von dieser zu versteuernde Einkünfte in der Folge einer anderen Person zugewendet, handelt es sich dabei um steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen im Sinne des § 25 BAO ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob Zahlungen durch das Betreiben der Einkunftsquelle veranlasst sind oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988) zu qualifizieren sind (vgl. VwGH 4.9.1992, 91/13/0196, *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Tz 158). Dabei ist zu untersuchen, ob durch eine Art „Splitting“ die Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermindern versucht wird, dass nahen Angehörigen Teile des Einkommens zufließen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (VwGH 27.4.2000, 96/15/0185). Durch entsprechende rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Für die Anerkennung der beabsichtigten steuerlichen Folgen müssen jedenfalls eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen (VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Tz 158 ff; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 EStG Tz 44 ff).

Im gegenständlichen Fall treten die Bw gemeinsam als Vermieter auf und schlossen sämtliche Mietverträge gemeinsam als Vermieter mit den jeweiligen Mietern ab. Auch Entscheidungen in Zusammenhang mit der Vermietung oder über anfallende Aufwendungen werden in gegenseitigem Einvernehmen getroffen und über das Vermietungskonto abgerechnet. Mit der mit Datum 28.12.2016 versehenen Vereinbarung sollen die gemeinsam erzielten Erlöse aus Vermietung und Verpachtung auf Grund der ausschließlichen Bewirtschaftung und Betreuung durch Herr D im Verhältnis 90:10 zugunsten von Herr D aufgeteilt werden. Soll diese Vereinbarung nicht erst auf Ebene der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung greifen, sondern bereits eine Verschiebung auf Ebene der Einkünfteerzielung und damit Einkünftezurechnung mit entsprechenden steuerlichen Auswirkungen bewirken, muss diese nach objektiv wirtschaftlichen Kriterien begründet sein und ihre Ursache nicht im Naheverhältnis der beteiligten Personen haben.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher, selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (VwGH 26.1.1999, 98/14/0095), für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, also deren tatsächliche Durchführung, muss diesen Anforderungen genügen (vgl VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209 mwN). Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien müssen kumulativ vorliegen.

Hinsichtlich der Kriterien der Publizität und des klaren und eindeutigen Inhalts einer Vereinbarung liegt zwar eine interne, schriftliche Vereinbarung zwischen den Miteigentümern über ein abweichendes Verhältnis der Aufteilung der gemeinsamen Vermietungserlöse vor, diese wurde jedoch nicht im Vorhinein getroffen. Zu Beginn der Vermietung erfolgte die Verteilung der Einkünfte zwischen den Bw unstrittigerweise im Verhältnis der Eigentumsanteile an den Vermietungsobjekten. Der Abgabenbehörde gegenüber wurde der Beginn einer Vermietungstätigkeit ab dem Jahr 2016 Mitte des Jahres 2017 bekannt gegeben und mitgeteilt, dass die Beteiligung der Bw jeweils 50 % betrage und der Gewinn je zur Hälfte aufgeteilt werde. In einer Gesamtschau der vorliegenden Unterlagen ist nicht davon auszugehen, dass die Vereinbarung über ein abweichendes Aufteilungsverhältnis zwischen den Bw bereits am 28.12.2016 getroffen wurde, da in zahlreichen, zeitlich später erfolgten Eingaben das Verhältnis wiederum mit 50:50 angegeben wurde und sogar in der Feststellungserklärung für das gegenständliche Jahr 2019 vom 28.3.2020 wiederum die Aufteilung mit 50:50 ausgewiesen wurde. Vielmehr ist daher anzunehmen, dass diese schriftliche Vereinbarung nachträglich erstellt wurde. Ungeachtet dessen, wann eine solche Vereinbarung tatsächlich geschlossen wurde, ist diese jedenfalls in Verbindung mit dem Vorlageantrag am 13.6.2021 erstmalig nach außen in Erscheinung getreten. Der Abgabenbehörde gegenüber wurde eine abweichende Einkünfteverteilung, welche ab Anfang des Jahres 2017 gelten solle, für das gegenständliche Jahr 2019, daher nicht vor Ablauf des Streitjahres zur Kenntnis gebracht (vgl ebenso VwGH 24.9.1996, 93/13/0022 mwN).

Die in der Vereinbarung angegebene, ausschließliche Bewirtschaftung der Vermietungsobjekte durch Herrn D entspricht darüber hinaus nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Sowohl zu Vermietungsbeginn als auch später treten die Bw weiterhin gemeinsam als gleichermaßen zuständige Vermieter auf und treffen Entscheidungen in Zusammenhang mit den Vermietungsobjekten nach Absprache gemeinsam. Insgesamt wurde die Vereinbarung somit nicht entsprechend der Formulierung als ausschließliche Bewirtschaftung und Betreuung durch Herr D durchgeführt.

Zusammengefasst fehlt es der gegenständlichen Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen sowohl an der Publizitätswirkung, das heißt, dass eine getroffene Vereinbarung ausreichend nach außen zum Ausdruck kommt, als auch an einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt sowie an deren tatsächlicher Durchführung.

Selbst wenn die bisher behandelten Kriterien bejaht würden, vermag die gegenständliche Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht standzuhalten. Die Mietverträge zu beiden Mietobjekten waren im Zeitpunkt, als eine Vereinbarung über ein abweichendes Aufteilungsverhältnis getroffen wurde, bereits von beiden Miteigentümern auf Vermieterseite geschlossen. Diese Vereinbarung, dass ein Hälfteeigentümer zweier dauervermieteter Wohnungen zugunsten des anderen Hälfteeigentümers ab dem zweiten Vermietungsjahr auf 80 % seines Anteils an den Vermietungseinkünften verzichtet, würde jedoch zwischen fremden Dritten jedenfalls nicht mehr getroffen werden, nachdem Mieter gefunden wurden, diese eingezogen sind und die Mietverträge abgeschlossen wurden. Zu diesem Zeitpunkt ist ein großer Teil des in Zusammenhang mit einer längerfristigen Vermietung üblicherweise verbundenen Aufwandes bereits getätigt. Daher erscheint eine Abgeltung des auf den Hälfteanteil von Frau D entfallenden, laufenden Aufwandes mit einer Zuwendung von € 4.222,74 an Herrn D lediglich bezogen auf das beschwerdegegenständliche Jahr 2019 als deutlich überhöht und nicht fremdüblich.

Insgesamt entspricht daher die zwischen den Bw getroffene Vereinbarung nicht den vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Kriterien zur Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen. Nach dem festgestellten Sachverhalt ist nicht von einer fremdüblichen Vertragsgestaltung, sondern von durch familiäre Beziehungen bedingten Vereinbarungen auszugehen und ist diesen die steuerliche Anerkennung daher zu versagen. Allfällige Zuwendungen von Vermietungseinkünften von Frau D erfolgen im Rahmen der ertragsteuerlich nicht beachtlichen Einkommensverwendung. Mangels steuerlicher Anerkennung der von den Eigentumsverhältnissen abweichenden Aufteilung der Erzielung der Mieteinkünfte sind diese – ihrer wirtschaftlichen Bedeutung entsprechend – den Bw jeweils zur Hälfte zuzurechnen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. 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.

Der vorliegende Fall wurde hinsichtlich der zu lösenden Rechtsfragen (Aufteilung von gemeinschaftlichen Einkünften, Zurechnung von gemeinschaftlichen Einkünften, Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen) im Sinne der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur (bspw VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151; 15.12.1987, 87/14/0163) entschieden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Feldkirch, am 17. Dezember 2024