



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb, vom 10. Juni 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 8. 06.2011 und 02.05.2012 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009 und 2010 entschieden:

1. Der Berufung gegen den Feststellungsbescheid 2009 wird Folge gegeben.
2. Der Berufung gegen den Feststellungsbescheid 2010 wird teilweise Folge gegeben.

Die im Kalenderjahr 2010 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO mit 9.885,73 € festgestellt. Davon entfallen auf GS 9.885,73 € und auf GT 0,00 €.

### Entscheidungsgründe

Die Eheleute GS und GT erwarben mit Kaufvertrag vom 10.09.2009 jeweils Hälfteigentum an einer Liegenschaft. Aus der Vermietung der zugehörigen (vier) Ferienwohnungen erklärten sie folgende Ergebnisse:

	2009	2010
Überschuss der Einnahmen lt. Erklärung	4.174,22	9.885,73
Tätigkeitsvergütung GS	3.000,00	12.000,00
Anteil GS einschl. Vergütung	3.587,10	10.942,87
Anteil GT	587,12	-1.057,14

GT ist ganztätig berufstätig. GS erzielte keine anderen Einkünfte. Sie erledigte die im Rahmen der Vermietung anfallenden Arbeiten und erhielt dafür eine Tätigkeitsvergütung von monatlich 1.000 Euro (im Jahr 2009: 3.000 €, im Jahr 2010: 12.000 €).

Mit den Bescheiden über die Feststellung von Einkünften für 2009 (ausgefertigt am 08.06.2011) und 2010 (ausgefertigt am 02.05.2012) wick das Finanzamt von der Einkünfteverteilung laut Steuererklärung ab. Im Jahr 2009 wurde eine Tätigkeitsvergütung nicht berücksichtigt und die Einkünfte je zur Hälfte (mit je 2.087,11 €) den Miteigentümern zugerechnet. Im Jahr 2010 wurde eine Tätigkeitsvergütung in Höhe von 4.320 € (lt. Erklärung 12.000 €) als angemessen erachtet und der verbleibende Gewinn je zur Hälfte verteilt:

	2009	2010
Überschuss der Einnahmen lt. Bescheid	4.174,22	9.885,73
Tätigkeitsvergütung GS	0,00	4.320,00
Anteil GS einschl. Vergütung	2.087,11	7.102,87
Anteil GT	2.087,11	2.782,87

#### 1. Feststellungsbescheid 2009:

Gegen den Feststellungsbescheid für 2009 wurde am 10.06.2011 Berufung eingebracht und die erklärungskonforme Veranlagung beantragt.

In Beantwortung mehrerer Ergänzungsersuchen (vom 16.06.2011, 27.06.2011, 15.02.2012, 30.08.2012) gaben die Berufungswerber die Nächtigungszahlen bekannt (Bestätigung des Tourismusverbandes) und teilten (zusammengefasst) mit:

Die Tätigkeitsvergütung sei mündlich vereinbart worden, eine schriftliche Vereinbarung bestehe nicht. Die Bezahlung sei im Jahr 2009 in bar, seit 2010 über Dauerauftrag auf das Konto von GS erfolgt. Sie habe folgende Arbeiten erledigt:

- Reinigung der Ferienwohnungen bei Mieterwechsel
- Reinigung der zugehörigen Allgemeinflächen (Stiegenhaus etc.)
- Reinigung von Bettwäsche, Handtüchern bei Mieterwechsel
- Empfang und Einweisung der Mieter
- Einkauf der notwendigen Reinigungsmittel und des sonstigen laufenden Bedarfs an Verbrauchsmitteln für die Ferienwohnung
- Beaufsichtigung des Objektes
- Kleinere Instandhaltungsarbeiten in den Wohnungen
- Pflege des zugehörigen Gartens (Rasenmähen etc.)
- Führung der laufenden USt-Aufzeichnungen, Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen
- Schriftverkehr und telefonische Abwicklung von Buchungsanfragen, Organisation der Reservierungen, Wartung der Homepage

Diese Tätigkeiten seien nach der allgemeinen Erfahrung der Branche im Jahresschnitt (ohne die Monate Mai und November) in rund 35 Stunden pro Woche zu bewältigen.

Aufzeichnungen über Art und Umfang der Tätigkeit und der zustehenden, mündlich vereinbarten Vergütung seien – mangels Erforderlichkeit - nicht angefertigt worden. Der mündlich abgeschlossene Gesellschaftsvertrag habe vorgesehen, dass die Betreuung der Ferienwohnungen bis Mitte 2011 durch GS, danach durch GT „hauptberuflich“ gegen eine monatliche Vergütung in Höhe von 1.000 € erfolgen solle. Das restliche Ergebnis werde je zur Hälfte verteilt. Die Einnahmen würden auf ein (durch Kontonummer und Bankleitzahl bezeichnetes) Bankkonto fließen, über das beide Eheleute Verfügungsberechtigt seien. Beim örtlichen Tourismusverband werde GS als Vermieterin geführt. Die Zahl der Mieterwechsel sei aus den vorgelegten Nächtigungsbestätigungen ersichtlich. Die Höhe der Tätigkeitsvergütung sei aus dem Kollektivvertrag für Angestellte im Hotel- und Gastgewerbe (Gruppe „Abteilungsleiter-Stellvertreter und sonstige wichtige Positionen“) wie folgt abgeleitet worden:

Gehalt laut Kollektivvertrag	1.267,00
x 14	17.738,00
Umrechnung von 40 Stunden auf 35 Stunden pro Woche	15.520,75
Umrechnung auf 10 Monate (ohne Mai/Nov)	12.933,96
Ergibt monatlich	1.077,83
Vergütung gerundet	1.000,00

Dem Finanzamt wurden über Aufforderung auch Baupläne der vermieteten Wohnungen samt Nutzflächenberechnung vorgelegt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 02.05.2012 abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, nicht daran zu zweifeln, dass die angegebenen Arbeiten tatsächlich von GS erledigt worden seien, zumal der Gatte ganztätig einer nichtselbständigen Tätigkeit nachgehe. Strittig seien aber die Höhe der Entschädigung und der tatsächliche Zufluss. Das Finanzamt schätzte den für die nötigen Arbeiten erforderlichen Zeitaufwand mit 74 Stunden monatlich (Berufungswerber: 35 Stunden pro Woche bzw. 140 Stunden monatlich) wie folgt:

Reinigung der Wäsche und der großen Wohnung	6 Stunden / Woche	24 Stunden monatlich
Reinigung der Wäsche und der 3 kleinen Wohnungen	4,5 Stunden / Woche	18 Stunden monatlich
Rasenmähen	2 Stunden / Woche	8 Stunden monatlich
UVA erstellen		4 Stunden monatlich
Restl. Tätigkeiten		20 Stunden monatlich
Zeitaufwand gesamt		74 Stunden

Die Vermietung sei erst im September „übernommen“ worden. Laut Bestätigung des Fremdenverkehrsverbandes seien im Oktober und November 2009 keine Nächtigungen

gemeldet worden. Eine Tätigkeitsvergütung in Höhe von 3.000 € sei daher nicht angemessen. Als Nachweis für die Zahlung der Tätigkeitsvergütung sei eine von GS unterfertigte Bestätigung über die Auszahlung von 1.000 € vorgelegt worden. Die Bestätigung enthalte kein Ausstellungs- und kein Auszahlungsdatum. Es werde nur der Erhalt von 1.000 € im Dezember 2009 bestätigt.

Im Vorlageantrag vom 15.06.2012 brachten die Berufungswerber vor, es sei auch zwischen Miteigentümern „nicht unüblich“, dass keine „*taxative Aufzählung von zu erbringenden Einzelleistungen in schriftlicher Form*“ vereinbart werde. Die fehlenden „*Arbeitszeitaufzeichnungen*“ würden die Behörde nicht zur Schätzung berechtigen. Eine Koppelung der Tätigkeitsvergütung an Nächtigungen sei nicht sachgerecht, da die einzelnen Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Vermietung über das Jahr verteilt in unterschiedlichem Ausmaß anfallen würden. So sei in der Nebensaison der Arbeitsaufwand für Beantwortung von Anfragen und Buchungen höher als in der Hauptsaison. Instandhaltungsarbeiten würden ebenfalls bevorzugt in der Nebensaison stattfinden. Deshalb hätten die Berufungswerber der Tätigkeitsvergütung einen durchschnittlichen monatlichen Tätigkeitsumfang zugrunde gelegt. Eine Zahlungsbestätigung sei wegen des „*außerordentlichen Umfanges der bisher angeforderten Unterlagen*“ nur für Dezember 2009 vorgelegt worden. Die Bestätigung für die Vormonate werde „*nachgeliefert*“. Die Schätzung der Behörde komme zu einem Ergebnis, „*das weder dem Parteiwillen entspreche noch selbst einer Überprüfung auf Fremdüblichkeit*“ standhalte.

## 2. Feststellungsbescheid 2010:

Im Feststellungsbescheid 2010 vom 02.05.2012 führte das Finanzamt zur Abweichung von der erklärten Gewinnverteilung aus, eine Vollauslastung sei – laut Fremdenverkehrsverband - im Jahr 2010 nur in den Monaten Jänner, Februar, März und Dezember gegeben gewesen. In diesen Monaten seien zwischen 47 und 64 Ankünfte gemeldet worden. Im Mai und im November seien keine Anmeldungen erfolgt. Im April seien 10, im Juni 4, im Juli 17, im August 16, im September 6 und im Oktober 3 Ankünfte zu verzeichnen gewesen. In Summe seien in den Monaten mit geringer Auslastung 56 Ankünfte angefallen. Zwar würden auch in den Monaten mit keiner oder schwacher Auslastung Arbeiten wie Instandhaltung, Rasenmähen, Führung von Aufzeichnungen, telefonische Abwicklung von Buchungsaufzeichnungen und dergleichen anfallen, jedoch in wesentlich geringerem Ausmaß. Die Umrechnung erfolge daher nach Auslastung und nicht wie beantragt gleichmäßig auf 10 Monate. Die 6 Monate mit schwacher Auslastung und die 2 Monate ohne Nächtigung würden in die Berechnung mit der Hälfte, also 4 Monaten einbezogen.

Auch gegen den Feststellungsbescheid 2010 wurde (am 01.06.2012) Berufung erhoben. Gegen die – gegenüber der Steuererklärung - geänderte Einkünfteverteilung wurde

eingewendet, eine „*Koppelung der Tätigkeitsvergütung an die Nächtlungen*“ sei nicht sachgerecht. Die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Vermietung würden „*über das Jahr verteilt in unterschiedlichem Ausmaß*“ anfallen. In der Nebensaison sei der Arbeitsaufwand für die Beantwortung von Anfragen und Buchungen höher als in der Hauptsaison. Instandhaltungen fänden ebenfalls in der Nebensaison statt. Ergänzend werde auf die Ausführungen im Vorlageantrag betreffend 2009 verwiesen.

Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid 2010 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann bei nicht durch Nahebeziehungen verbundenen Gesellschaftern üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht. Sobald aber Nahebeziehungen zwischen den Gesellschaftern bestehen, kann ein mangelnder Interessengegensatz bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten Gründen einer Person zugewiesen werden (Doralt/Kauba, EStG10, § 23 Tz 289; VwGH 16. 9.2003, 2000/14/0069).

Die Gewinnverteilung muss angemessen, d.h. fremdüblich sein. Eine Überprüfung ist regelmäßig geboten (VwGH 11.5.1993, 89/14/0290). Eine unangemessene Gewinnverteilung ist von der Behörde zu korrigieren. Die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft richtet sich nach den Gesellschafterbeiträgen. Entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 23, Rz 216; VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196).

Zudem ist bei Familiengesellschaften die Rechtsprechung zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu beachten. Demnach können für den Bereich des Steuerrechtes vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (ua. Jakom/Lenneis EStG, 2012, § 4 Rz 331 ff und die dort angeführte Judikatur).

Nach den Angaben der Berufungswerber ist vereinbart worden, dass die Gattin für ihre Arbeitsleistung 1.000 € monatlich erhalten solle. In der Berufung wird dies als „*Vorweg-Tätigkeitsvergütung*“, in der dem Finanzamt vorgelegten Bestätigung als „*Vorweggewinn*“, in der Vorhaltbeantwortung vom 17.06.2011 wiederum als „*Tätigkeitsvergütung*“ bezeichnet.

Der verbleibende Gewinn werde entsprechend dem Beteiligungsverhältnis 50:50 auf beide Ehegatten verteilt. Die Höhe der Tätigkeitsvergütung wurde aus dem Kollektivvertrag für das Gastgewerbe abgeleitet. Die Berufungswerberin konnte glaubhaft darlegen, dass alle im Zusammenhang mit der Vermietung anfallenden Arbeiten von ihr erledigt wurden. Das Mietobjekt besteht aus Keller, Erd-, Ober- und Dachgeschoß. Die vermieteten Wohnungen nehmen zusammen eine Fläche von rund 220 m<sup>2</sup> ein (ohne allgemeine Räume im Keller und Dachgeschoß). Die Mieter können auch die Außenanlagen (laut Internet: Grünanlagen, hauseigener Parkplatz) benützen. Damit ist offensichtlich, dass auch bei schwacher oder bei Nichtbelegung Arbeiten für die Vermietung anfallen. Bei ständiger Betrauung eines Fremden oder einer Hausverwaltung könnten die aufzuwendenden Kosten nicht niedriger gehalten werden. Die vereinbarte Tätigkeitsvergütung erscheint daher im Hinblick auf die Größe des Mietobjektes und die Tatsache, dass alle mit der Vermietung in Zusammenhang stehenden Arbeiten unbestritten von GS erledigt wurden, im Rahmen des Fremdüblichen. Auch in einem vergleichbaren Fall (RV/0106-I/09) hat der Unabhängige Finanzsenat eine unwesentlich geringere Tätigkeitsvergütung (die der Höhe nach allerdings unstrittig war) beibehalten.

Beim anzustellenden Fremdvergleich ist nicht nur die Höhe der Vergütung zu hinterfragen, sondern auch, ob sich die Einkünfteverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist. Die in der Steuererklärung für 2010 erfolgte Verteilung würde einerseits bedeuten, dass GS Einkünfte zugerechnet werden, die aus der gemeinsamen Vermietung gar nicht erwirtschaftet worden sind. Andererseits würden GT negative Einkünfte zugewiesen, obwohl durch die Vermietung insgesamt ein positives Ergebnis erzielt worden ist und auch keine nur von ihm zu tragenden Aufwendungen oder Ausgaben angefallen sind. Eine derartige Aufteilung der Einkünfte hält einem Fremdvergleich nicht stand. Würde die Ehegattin die gegenständliche Vermietung als Alleineigentümerin führen, so müsste sie sich auch mit jenen Einkünften begnügen, die sie aus dieser Vermietung erwirtschaftet, selbst wenn ihre Arbeitsleistung dadurch nicht hinreichend abgegolten wäre. Der Umstand, dass ihr Ehegatte Miteigentümer des Mietobjektes ist, kann nicht dazu führen, dass sie aus der gemeinsamen Vermietung höhere Einkünfte erzielt als sie als Alleineigentümerin des Mietobjektes erzielen würde. Die in der Steuererklärung gewählte Verteilung ermöglicht es dem Ehegatten, die zugewiesenen negativen Einkünfte aus dieser Vermietung mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auszugleichen ohne dass es bei der Ehegattin - mangels anderer Einkünfte - zu einer Steuerbelastung kommt. Die Verteilung ist daher nur durch die zwischen Eheleuten bestehende Interessenlage erklärbar. Ein GS nicht nahestehender Hälfteeigentümer würde eine solche Vereinbarung nicht treffen. Für das Berufungsjahr 2010 bedeutet dies, dass die aus der gemeinsamen Vermietung erzielten Einkünfte nach § 188 BAO bei GT mit 0 € und

bei GS mit den tatsächlich erwirtschafteten Einkünften in Höhe von 9.885,73 € anzusetzen sind.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Dezember 2012