

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***SenV***, die Richterinnen ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch die ***V***, ***V-Adr***, über die Beschwerde gegen die Bescheide des ***FA*** vom 5. November 2018 betreffend Einkommensteuer 2014, Einkommensteuer 2015, Einkommensteuer 2016, Umsatzsteuer 2014 und Umsatzsteuer 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 8. September 2020 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) betrieb die gewerbliche Vermietung von Ferienwohnungen in dem in ihrem Alleineigentum stehenden Gebäude in ***A***. Eine im ersten Obergeschoß dieses Gebäudes gelegene, ca. 180 m² große Wohnung diente ihr selbst und ihrem Ehegatten zu Wohnzwecken. In den Jahren 2014/2015 wurde im Dachgeschoß des Gebäudes eine ca. 80 m² große Wohnung neu errichtet. Ende 2015 zogen die Bf. und ihr Ehegatte in diese Dachgeschoßwohnung ein. Alle anderen im Gebäude befindlichen Appartements (einschließlich der bisherigen Ehwohnung im ersten Obergeschoß) verpachtete die Bf. ab 1.12.2015 auf die Dauer von sechs Jahren an Herrn ***B***, der in der Folge die gewerbliche Vermietung der Ferienwohnungen betrieb.

Die Bf. schloss mit ihrem Ehegatten mündlich einen Vertrag, mit dem sie die Dachgeschoßwohnung ab 1.12.2015 um einen Mietzins von monatlich 500 € brutto an ihren Ehegatten

vermietete. Aktenkundig ist ein (nicht datiertes und nicht unterfertigtes) Mietangebot, demzufolge das Mietverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und mit Überweisung der ersten Miete vollinhaltlich angenommen und bestätigt werde.

Die Mietzahlungen erfasste die Bf. als Erlöse aus der gewerblichen Zimmervermietung und unterzog sie der Umsatzsteuer. Weiters machte die Bf. Betriebsausgaben (AfA von den Herstellungskosten der Wohnung und von der Wohnungseinrichtung, Instandhaltungsaufwand) sowie Vorsteuern geltend.

II. Verfahrensgang

1. Bei einer die Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 2014 bis 2016 umfassenden Außenprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, die Vermietung der gemeinsamen Wohnung an den Ehegatten sei im Hinblick auf das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 steuerlich nicht anzuerkennen. Die daraus für die Prüfungsjahre resultierenden Änderungen (2014: Kürzung der erklärten Betriebsausgaben um 9.666,67 € und der Vorsteuern um 11.475,83 €; 2015: Kürzung der erklärten Betriebseinnahmen bzw. Umsätze um 454,55 €, der Betriebsausgaben um insgesamt 15.967,65 € sowie der Vorsteuern um 17.392,44 €; 2016: Kürzung der erklärten Betriebseinnahmen bzw. Umsätze um 5.454,60 € und der Betriebsausgaben um insgesamt 12.601,00 €) sind unter Z 1 des Prüfungsberichtes vom 6.11.2018 dargestellt.

2. In den Bescheiden vom 5.11.2018 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2014 bis 2016 folgte das Finanzamt den Feststellungen des Prüfers.

3. Gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 und die Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2015 erhob die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 3.12.2018 Beschwerde mit dem Antrag, die vom Prüfer vorgenommenen Korrekturen rückgängig zu machen. Die Bf. habe - altersbedingt - mit Herrn ***B*** einen Bestandvertrag abgeschlossen, der nun die Ferienwohnungen vermiete. Dadurch sei die Bf. gezwungen gewesen, von der bisherigen größeren Privatwohnung in eine kleinere Wohnung im selben Gebäude umzuziehen. Die damit zusammenhängenden Kosten hätten von der Bf. getragen und mit Kredit finanziert werden müssen. Zur Bedienung des Kredites benötige die Bf. auch die Bezahlung eines marktkonformen Mietentgeltes seitens ihres Ehegatten.

Die Abzugsverbote gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 beträfen ihren Ehegatten als Mieter. Bei der Bf. als Vermieterin seien hingegen entsprechende Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sowie Umsätze und Vorsteuern zu berücksichtigen.

4. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.5.2019 wies das Finanzamt die Beschwerden mit Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Aufwendungen für die gemeinsame Ehwohnung weder bei der Einkünfteermittlung abgezogen noch umsatzsteuer-

lich im Wege des Vorsteuerabzugs geltend gemacht werden könnten, als unbegründet ab. Zudem sei das Mietverhältnis, über das kein schriftlicher Mietvertrag, sondern nur ein nicht unterzeichnetes Mietangebot vorliege, aus näher dargestellten Gründen (etwa mangels Regelung der Betriebskosten) nicht fremdüblich gestaltet.

5. Im Vorlageantrag vom 11.6.2019 wiederholte die Bf. ihr Beschwerdevorbringen. „Bezüglich des Fremdvergleiches“ wurde angemerkt, die betreffende Wohnung hätte auch in den Bestandvertrag mit Herrn ***B*** einbezogen und von ihm angemietet werden können. Nach Ablauf des Bestandvertrages mit ***B*** werde die Wohnung voraussichtlich wieder weitervermietet. In jedem Fall treffe das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG bzw. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG nicht zu.

5. In der mündlichen Verhandlung am 8.9.2020 legte der steuerliche Vertreter der Bf. dar, der Umzug des Ehepaares ***C*** von der großen Wohnung im 1. Obergeschoß in die wesentlich kleinere Dachgeschoßwohnung sei unter wirtschaftlichem Zwang erfolgt, weil der Pächter die große Wohnung (samt Büro) selbst nutzen wollte. Diese Bedingung habe der Pächter vorgegeben. Der Umzug sei somit durch den Pächter ***B*** ausgelöst worden bzw. dadurch, dass die Bf. auf Grund ihres hohen Alters die Vermietung der Ferienwohnungen nicht mehr selbst betreiben konnte. Wirtschaftlich betrachtet habe ***B*** das gesamte Haus gepachtet, Herr ***C*** habe sodann die Dachgeschoßwohnung angemietet. Eigentlich wohne Herr ***C*** in der Wohnung und seine Ehegattin wohne bei ihm. Dass die Mietzahlungen von Herrn ***C*** an seine Ehegattin erfolgten, stelle nur eine Abkürzung des Zahlungsweges dar. Auf die Dachgeschoßwohnung würde eine Pacht von (umgelegt) 300 € entfallen; die von Herrn ***C*** bezahlte Miete halte somit einem Fremdvergleich stand. Zu bedenken sei auch folgende Überlegung: Würde die Dachgeschoßwohnung nicht sogleich dem Unternehmensbereich zugeordnet, bestünde rechtlich keine Möglichkeit, den Vorsteuerabzug im Falle einer späteren unternehmerischen Nutzung (Vermietung) nachzuholen. Der bei der mündlichen Verhandlung ebenfalls anwesende Ehegatte der Bf. erläuterte, im Zuge des Umbaus sei die im Dachgeschoß gelegene, bisher vermietete Ferienwohnung (mit einer Fläche von 35 m²) auf nunmehr 80 m² vergrößert worden. Herr ***C*** zahle 500 € Miete, weil seine Ehegattin alte Kredite zu bedienen habe und den Umbau nicht hätte finanzieren können.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, ein „Zwang“ zum Umzug in die Dachgeschoßwohnung sei wohl von niemandem ausgeübt worden. Nicht nachvollziehbar sei auch, dass das gesamte Haus verpachtet und die Dachgeschoßwohnung vom Ehegatten der Bf. zurückgemietet worden sein solle. Aus welchen Gründen der Umzug erfolgte, sei aber ohnehin unerheblich. Tatsache sei, dass die Bf. dort wohne, weshalb die Kosten der Dachgeschoßwohnung nicht abzugsfähig seien. Eine Absicht, die Wohnung unternehmerisch zu nutzen, habe zum damaligen Zeitpunkt nicht bestanden; vielmehr sei die Wohnung für eigene Wohnzwecke der Bf. und ihres Ehegatten errichtet worden.

III. Rechtslage

1. Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.
2. Nach [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Diese Regelung hat zur Folge, dass für die erwähnten Vorleistungen der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist.

IV. Erwägungen

1. Ausgaben bzw. Aufwendungen für die Ehwohnung dienen dem gemeinsamen Haushalt der Ehepartner und fallen daher unter das Abzugsverbot gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich aus § 20 Abs. 1 Z 1 EStG, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von „Einkünften“ zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen; dies gilt auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Das Abzugsverbot besteht unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung. Entscheidend ist lediglich, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (zB VwGH 16.12.1998, [93/13/0299](#), mit Hinweisen auf die Vorjudikatur; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG, Rz 13/1 zu § 20; *Jakom/Peyerl*, EStG, 2020, § 20 Rz 9, jeweils mit weiteren Judikaturhinweisen).

2. Der in der Beschwerde vertretenen Rechtsansicht, nicht abzugsfähige Ausgaben lägen nur beim mietenden Ehegatten vor, während beim vermietenden Ehegatten entsprechende Einnahmen und Ausgaben zu berücksichtigen seien, ist der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16.12.1998, 93/13/0299 (betreffend die Vermietung der im Alleineigentum des Ehemannes stehenden Ehwohnung an dessen Ehefrau), ausdrücklich nicht gefolgt. Wörtlich führte der Verwaltungsgerichtshof in der zitierten Entscheidung aus:

"Sowohl Betriebsausgaben als auch Werbungskosten und andere einkommensteuerlich relevante Aufwendungen sind stets als eigenständige Begriffe und nicht als Beträge zu verstehen, die sich rechnerisch nach Saldierung mit Einnahmen ergeben, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Aufwendungen stehen. Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG

betrifft daher nicht den Saldo, der sich daraus ergibt, dass ein Steuerpflichtiger eine ihm gehörige Liegenschaft vermietet (und dadurch Mieteinnahmen erzielt), sie aber dennoch, gleichgültig aus welchem Rechtstitel, für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke seiner Familienangehörigen nutzt. Vielmehr wird in dieser Gesetzesstelle der Aufwand angesprochen, der dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit seiner Haushaltsführung (und dem Unterhalt seiner Familienangehörigen) erwächst. Ein derartiger Aufwand erwächst dem Steuerpflichtigen auch dann, wenn er eine rechtliche Konstruktion wählt, bei der der Aufwand (ganz oder teilweise) von dritter Seite ersetzt wird, wie dies z.B. bei Vermietung der ehelichen Wohnung an den Ehegatten der Fall sein mag. Entscheidend ist bloß, ob der Steuerpflichtige einen Aufwand als Abzugspost geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Dies trifft auch auf die vom Beschwerdeführer gewählte rechtliche Gestaltung zu, denn die strittigen Aufwendungen betreffen die von ihm (teilweise) zu Wohnzwecken genutzte Liegenschaft und sind daher mit dieser kausal verknüpft. Nutznießer der Aufwendungen waren demnach sowohl die Ehegattin des Beschwerdeführers als auch dieser selbst. Die Aufwendungen wären im selben Ausmaß auch angefallen, wenn der Beschwerdeführer die Wohnung nicht an seine Ehegattin vermietet, sondern sie gemeinsam mit ihr zu eigenen Wohnzwecken benutzt hätte. Die Aufwendungen standen demnach primär im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Nutzung der Wohnung. Dass diese im Falle einer Vermietung an den Mieter weiterverrechnet werden, ändert daran nichts. Solange daher der Beschwerdeführer und/oder einer seiner Familienangehörigen eine Wohnung im Haus des Beschwerdeführers zu eigenen Wohnzwecken nutzte, fiel der mit der Wohnungsnutzung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Aufwand unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG".

3. Die vom Finanzamt gezogene Schlussfolgerung, dass weder die erklärten Mieteinnahmen noch die von der Beschwerdeführerin für die Ehewohnung geltend gemachten Aufwendungen ertragsteuerlich zu berücksichtigen seien, erweist sich daher als zutreffend.

Umsatzsteuerrechtlich liegen weder Umsätze noch abzugsfähige Vorsteuern vor ([§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) mit Verweis auf [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#)).

4. Daran ändert nichts, dass der Auszug aus der (großen) Wohnung im 1. Obergeschoß bzw. der Umzug in die (kleinere) Dachgeschoßwohnung aus Sicht der Bf. insofern „unter Zwang“ erfolgte, als sie sich, um zu einem Vertragsabschluss mit dem Pächter zu kommen, dessen Wünschen bezüglich der Betreiberwohnung fügen musste. Für die steuerliche Beurteilung ist auch nicht relevant, ob eine andere als die tatsächlich gewählte zivilrechtliche Gestaltung ebenso zum gewünschten (wirtschaftlichen) Ergebnis geführt hätte; wie die angesprochene "Variante", die Dachgeschoßwohnung in den Bestandvertrag mit ***B*** einzubeziehen und sodann von ihm zurückzumieten, steuerlich zu würdigen wäre, kann dahinstehen, weil ein solcher Sachverhalt nicht vorliegt.

V. 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.

Zur Reichweite des Abzugsverbots nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bzw. des damit verbundenen Vorsteuerauschlusses gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 liegt bereits umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 14. September 2020