

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Hans Blasina, die Richterinnen Mag. Monika Ahorn sowie die fachkundigen Laienrichter Dr. Franz Kandlhofer und Hermann Greylinger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf2-Adr*** vertreten durch MOORE STEPHENS City Treuhand GmbH, Hafnerplatz 12, 3500 Krems an der Donau über die Beschwerde vom 27. Februar 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich, § 323b BAO) vom 3. November 2016 betreffend Einkommensteuer 2012, Einkommensteuer 2013, Umsatzsteuer 2012 und Umsatzsteuer 2013 (Steuernummer ***BF1StNr1***) in Anwesenheit des Schriftführers Dietmar Gratz zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in Folge: Bf.) ist seit dem Jahr 2009 Alleineigentümerin der Liegenschaft ***1*** und erklärt seither Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung der Wohnungen dieser Liegenschaft.

Die beiden Wohnungen, Top ***7*** und Top ***8*** waren ursprünglich fremdvermietet, standen dann von 3/2012 bis 5/2013 (Top ***7***) sowie von 2/2011 bis 4/2015 (Top ***8***) leer und wurden grundlegend renoviert.

Top ***7*** wird seit 01.06.2013 an den Sohn der Bf., ***2***, geb. ***3*** und Top ***8*** seit 01.04.2015 an den zweiten Sohn der Bf., ***4***, geb. ***5*** vermietet.

Im Zuge einer **Betriebsprüfung** für die Jahre 2011 bis 2013 und einer Nachschau für 1/2014 bis 4/2016 wurde im Bericht vom 02.11.2016 ua die Feststellung getroffen (Tz 4), dass die Überlassung der beiden Wohnungen an die unterhaltsberechtigten, studierenden Kinder zur

Nutzung für Wohnzwecke in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht geschehe. Auf die fremdübliche Gestaltung der Mietverträge mit den Kindern komme es dabei nicht an. Damit seien die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 iVm § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 anzuwenden.

Die geltend gemachten Aufwendungen und Vorsteuern, die diese beiden Wohnungen betreffen, stellen im Hinblick auf die Rechtsprechung nichtabzugsfähige Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dar (UFS 12.6.2008, RV/1921-W/06). Diese Aufwendungen haben daher ab 2013 bzw 2015 nicht der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient und stellen somit keine Werbungskosten dar. Dazu gehören auch jene Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten im Zuge der Wohnungsrenovierung ab 2012, die bis zur Überlassung zur Wohnnutzung durch die Söhne entstanden seien. Die für die Nutzung der Objekte gezahlten Entgelte seien aus der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer auszuscheiden und die entsprechenden Vorsteuern seien nicht anzuerkennen.

Das von der steuerlichen Vertretung vorgebrachte VwGH-Erkenntnis vom 18.10.2012, 2010/15/0010 könne auf den vorliegenden Sachverhalt nicht angewendet werden, da der VwGH die beiden wechselseitig verknüpften Rechtsgeschäfte (Mietverhältnisse mit einem Fremden) streng voneinander getrennt beurteilt habe.

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, kürzte anteilig die Höhe der Abschreibung und erhöhte den bisherigen Hauseigentümeranteil. Laufende Werbungskosten und Instandsetzungskosten der beiden Wohnungen, Top ***7*** und Top ***8*** sowie die entsprechenden Vorsteuerbeträge wurden nicht anerkannt.

Mit **Beschwerde** vom 27.02.2017, gegen die Bescheide Einkommen- und Umsatzsteuer 2012 und 2013, beantragte die Bf. das Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung, die Vorlage an das Bundesfinanzgericht und die Entscheidung durch den Senat sowie inhaltlich die steuerliche Anerkennung der Vermietung der beiden Wohnungen an die Kinder der Bf. Begründend wurde im Wesentlichen folgendes ausgeführt:

Die sachliche Darstellung der Tz 4 des Berichtes der Betriebsprüfung sei korrekt, weshalb auf eine mündliche Verhandlung verzichtet werde. Bekämpft werde die unrichtige rechtliche Würdigung. Die in der bisherigen Judikatur abgehandelten Sachverhalte, welche die steuerliche Anerkennung versagen, gehen alle von der Vermietung einzelner (Vorsorge-) Eigentumswohnungen an unterhaltspflichtige Kinder aus. Es sei die Eigenschaft als Einkunftsquelle solcher Vermietungen versagt worden.

Gegenständlich handle es sich aber um ein Mehrparteien-Zinshaus mit rund dreißig Vermiet-Einheiten. Es handle sich daher zweifellos um eine Einkunftsquelle. Nur zwei der Wohnungen werden an die unterhaltspflichtigen Kinder der Bf. vermietet, dies fremdüblich.

Die vom Finanzamt zitierte Entscheidung des UFS vom 12.6.2008, GZ V/1921-W/06 gehe in ihrem Sachverhalt von einem steuerlich nicht anzuerkennenden Mietvertrag zwischen dem unterhaltspflichtigen Vermieter der Eigentumswohnung und unterhaltsberechtigten Kindern aus. Da im hier gegenständlichen Fall bereits eine Einkunftsquelle und fremdübliche Mietverträge vorliegen, seien die beiden Sachverhalte nicht vergleichbar.

Die steuerliche Nichtanerkennung der Vermietung der beiden Wohnungen an die Söhne der Bf. sei rechtswidrig, da die Unterhaltsgewährung der Eltern sowohl in Geld- als auch in Naturalleistungen möglich sein müsse. Dies zeige folgender Abriss der (deutschen) Rechtsprechung [...] der sich der UFSW in seiner Entscheidung vom 16.06.2003, RV/1772-W/02 angeschlossen habe: „[...] Den Eltern entstehen die Kosten für eine Wohnung gleichgültig, ob das unterhaltsberechtigte Kind diese bei den Eltern oder bei Dritten mietet und es daher grundsätzlich anzuerkennen ist, wenn Eltern ihren Kindern eine ihnen gehörende Wohnung entgeltlich zur Verfügung stellen. Jedoch muss ... der mit dem Kind abgeschlossene Mietvertrag dem sogenannten Fremdvergleich jedenfalls standhalten.“

Weiters habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 18.10.2012, 2010/15/0010 eine Vermietung an Unterhaltsberechtigte als nicht missbräuchlich erachtet und grundsätzliche Aussagen darüber getroffen, welche legalen Gestaltungsmöglichkeiten Unterhaltspflichtige in Zusammenhang mit Wohnungsüberlassungen haben. Dieses als „Kreuzvermietung“ bekannt gewordene Erkenntnis werde von der Abgabenbehörde im Bericht als nicht anwendbar betrachtet. Dabei werde übersehen, dass der VwGH seine grundsätzlichen Aussagen über die Arten des Unterhalts vollkommen unabhängig von der kreuzweisen Vermietung getroffen habe (viertletzter Absatz: „Die Situation ändert sich aber auch nicht dadurch, dass der Steuerpflichtige eine eigene Wohnung gerade an Angehörige jener Person vermietet, die ihrerseits eine Wohnung an den Sohn des Steuerpflichtigen vermietet.“).

Gemäß diesem VwGH-Erkenntnis gebe es zwei Alternativen, die einem Unterhaltspflichtigen zur Verfügung stehen:

Var A: Er entscheidet sich für einen Geldunterhalt. Dieser sei steuerlich nicht abzugsfähig. Was der Unterhaltsberechtigte mit dem Geld mache bleibe ihm überlassen. Wenn er eine Wohnung fremdüblich miete, dann sei es egal, wer der Vermieter ist. Wenn es (zufällig) der Unterhaltspflichtige ist, dann erziele letzterer steuerpflichtige Einkünfte.

Var. B: Er entscheidet sich für einen Naturalunterhalt in Form der Zurverfügungstellung einer Wohnung. Nur in diesem Fall sei die Wohnungsüberlassung als Unterhalt steuerlich unbeachtlich.

Aufgrund dieses VwGH-Erkenntnisses stehe es jedem Steuerpflichtigen frei, welche der beiden Varianten er wählt. Diese zivilrechtliche Entscheidung stelle keinen Missbrauch dar und sei aus diesem Grund anzuerkennen. Die Bf. habe sich für Variante A, den Geldunterhalt entschieden.

Vor diesem Hintergrund sei die Vermietung von zwei Wohnungen eines Mietzinshauses an die unterhaltsberechtigten Söhne jedenfalls anzuerkennen. Einerseits handle es sich nicht um die Vermietung einer einzelnen Eigentumswohnung und andererseits seien die Vermietungen der Wohnungen zu fremdüblichen Konditionen abgeschlossen worden. Für die unterhaltsberechtigten Söhne entstehen die Wohnungskosten gleichgültig, ob sie die Wohnungen bei der Mutter oder einem Dritten mieten und es ergebe sich wirtschaftlich kein Unterschied, ob der Mutter die Miete aus einem Vertrag mit einem Dritten oder mit einem ihrer studierenden Kinder zufließt.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde – ohne Erlassung einer Beschwerdevoentscheidung – dem Bundesfinanzgericht am 09.03.2017 zur Entscheidung vor und führte in der Stellungnahme aus, dass die Aufwendungen für Unterhaltsleistungen betreffend Wohnraum auch bei Abschluss einer dem Fremdvergleich standhaltenden (zivilrechtlichen) Bestandvereinbarung steuerlich nicht anzuerkennen seien, weil nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden dürfen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist seit dem Jahr 2009 Alleineigentümerin der Liegenschaft ***1*** und erklärt seither Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - aus der Vermietung von rund dreißig Einheiten dieser Liegenschaft.

Die beiden Wohnungen, Top ***7*** und Top ***8*** waren ursprünglich fremdvermietet. Top ***7*** (36 m², Kat. A) stand von 3/2012 bis 5/2013 leer, wurde grundlegend renoviert und seit 01.06.2013 an den Sohn der Bf., ***2***, geb. ***3*** um monatlich 324,- Euro netto, zuzüglich Betriebskosten vermietet.

Top ***8*** (36 m², Kat. A) stand von 2/2011 bis 4/2015 leer, wurde grundlegend renoviert und seit 01.04.2015 an den Sohn der Bf., ***4***, geb. ***5*** um monatlich 338,40 Euro netto, zuzüglich Betriebskosten vermietet.

2 und ***4*** waren in den streitgegenständlichen Jahren unterhaltsberechtigt und erhielten Unterhaltszahlungen der Mutter. Die Mietentgelte wurden von den Söhnen jeweils auf das Konto der Hausverwaltung eingezahlt.

Die rechtliche Beurteilung der streitgegenständlichen Jahre 2012 und 2013 beschränkt sich auf Top ***7***, da die Renovierungsarbeiten bezüglich Top ***8*** erst 2014 begonnen haben

und der Mietvertrag für diese Wohnung erst ab April 2015 geschlossen wurde. Auf Top ***8*** wird daher in weiterer Folge nicht weiter eingegangen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen sind unstrittig und ergeben sich aus dem Verwaltungsakt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 262 Abs. 2 BAO hat die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung zu unterbleiben, wenn dies in der Beschwerde beantragt wird und wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt. Da die Beschwerde den Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung enthält und die belangte Behörde die Beschwerde innerhalb von drei Monaten dem Verwaltungsgericht vorgelegt hat, ist es richtig, dass die Abgabenbehörde keine Beschwerdeentscheidung erlassen hat.

Einkommensteuer:

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zählen Einkünfte aus der Vermietung von unbeweglichem Vermögen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

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. So dürfen auch bei einem Gebäude, das vermietet wird, die mit der privaten Nutzung zusammenhängenden Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abgezogen werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von „Einkünften“ zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen. Dies auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. 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 (vgl. VwGH 23.5.2007, 2003/13/0120 mVa VwGH 16.12.1998, 93/13/0299; VwGH 22.11.2001, 98/15/0057). Darauf, ob dieser Aufwand im

Rahmen der gewählten rechtlichen Konstruktion (ganz oder teilweise) von dritter Seite ersetzt wird, kommt es nicht an (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057).

Unstrittig ist, dass die Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum ihren beiden Söhnen gegenüber unterhaltspflichtig war, ihnen monatliche Geldbeträge zur Verfügung gestellt hat und jeder der beiden Söhne eine im Eigentum der Mutter stehende Wohnung bewohnt und dafür jeweils ein Entgelt entrichtet hat.

Für die unterhaltsberechtigten Söhne wurde wirtschaftlich dasselbe Ergebnis erzielt, wie durch kostenloses Zur-Verfügung-Stellen der Wohnung und Erhalt eines um die „Miete“ verringerten Unterhaltsbetrages. Die geltend gemachten Aufwendungen für die in Rede stehenden Wohnungen wären der Bf. im selben Ausmaß angefallen, wenn sie die Wohnungen den Söhnen nicht „vermietet“ hätte, sondern ihnen unentgeltlich zur Verfügung gestellt und dafür um die „Miete“ verringerte Unterhaltsbeträge geleistet hätte (vgl VwGH 30.03.2006, 2002/15/0141). Werden aber Unterhaltsleistungen betreffend eine entsprechende Wohnversorgung der Kinder in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet, so hat dies nach den bereits zitierten VwGH-Erkenntnissen steuerlich unbeachtlich zu bleiben.

Die von der belangten Behörde ins Treffen geführte Entscheidung des UFS vom 12.06.2008, RV/1921-W/06 beschäftigte sich mit der Beurteilung der Vermietung einer Wohnung an die beiden unterhaltsberechtigten Kinder sowie an einen weiteren (fremden) Mieter. Die bezüglich der Kinder abweisende Entscheidung gründete sich ebenfalls auf die zuvor dargestellte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wenn die Bf. ihre Argumentation ua auf das Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2012, 2010/15/0010 stützt, kann ihr nicht gefolgt werden. Anders als hier vorliegend, hatte der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis zu beurteilen, ob bei der wechselseitigen Wohnungsvermietung zweier Freunde an die studierenden Kinder des jeweils anderen eine missbräuchliche Gestaltung iSd §§ 21 und 22 BAO vorlag. Der Verwaltungsgerichtshof hat hier zwar auch ausgesagt, dass es dem Unterhaltsverpflichteten freisteht, eine eigene Immobilie am Markt zu vermieten und dem Wohnbedürfnis des unterhaltspflichtigen Kindes dadurch zu entsprechen, dass er ihm die finanziellen Mittel für die Anmietung einer Wohnung am Wohnungsmarkt zur Verfügung stellt, jedoch handelt es sich im streitgegenständlichen Fall um einen anderen Sachverhalt. Die Bf. hat ihre Wohnungen eben gerade nicht am Markt vermietet, sondern ihren Söhnen (wenn auch entgeltlich) zur Verfügung gestellt. Diese Variante hat der Verwaltungsgerichtshof aber schon mehrmals – wie ausgeführt – im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 abgelehnt.

Allen voran ist für den streitgegenständlichen Fall das Erkenntnis **VwGH 22.11.2001, 98/15/0057** besonders relevant, da es sich um einen nahezu identen Sachverhalt handelt. Der Bf. vermietete 15,13 % seines Vermietungsobjektes an seine beiden unterhaltsberechtigten Kinder. Die Mietzahlungen stammten aus Zahlungen des Vaters an die Kinder. Der

Verwaltungsgerichtshof führte neben dem bisher Erwähnten weiters aus, dass die Dispositionsmöglichkeit der Kinder, das von den Eltern entgegengenommene Geld auch anderweitig für eine entsprechende Wohnversorgung auszugeben, nichts an der tatsächlichen Nutzung der Wohnflächen im Mietobjekt des Bf. durch die Kinder ändert. Auf die fremdübliche Gestaltung der Mietverträge kommt es dabei nicht an (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057).

Die Bf. führte in ihrer Beschwerde auch die deutsche Rechtsprechung an, die eine solche Konstellation zulässt. Im Hinblick auf die eindeutige Judikaturlinie des Verwaltungsgerichtshofes, wonach in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidete Unterhaltsleistungen für eine entsprechende Wohnversorgung der Kinder auch bei fremdüblicher Gestaltung der Mietverträge steuerlich unbeachtlich bleiben, erübrigt sich eine nähere Auseinandersetzung mit der von der Bf. ins Treffen geführten Rechtsprechung des BFH sowie der Entscheidung des UFS vom 16.06.2003, RV/1772-W/02.

Die oben genannten VwGH-Judikate stellen klar, dass die Vermietung von Wohnungen an unterhaltsberechtigte Kinder im Geltungsbereich des österreichischen Einkommensteuergesetzes zweifelsfrei unter § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu subsumieren ist.

Wenn in der Beschwerde begründend ausgeführt wird, die bisherige Judikatur habe jeweils lediglich die Vermietung einzelner (Vorsorge-)Wohnungen an unterhaltsberechtigte Kinder zum Gegenstand gehabt und sei daher auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar, vermag das Verwaltungsgericht dieser Begründung im Hinblick auf das zuvor genannte Erkenntnis (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057), welches genau die hier vorliegende Konstellation zum Gegenstand hatte, nicht zu folgen.

Aus den angeführten Gründen ist der Ansicht der belangten Behörde zu folgen, dass die mit der Wohnung Top ***7*** in Zusammenhang stehenden Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

Umsatzsteuer:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind als Vorsteuer abziehen.

Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 [...] sind, gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Wie oben ausführlich dargestellt, sind die mit der Wohnung Top ***7*** in Verbindung stehenden Ausgaben gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in den streitgegenständlichen Jahren

nicht abzugsfähig, weshalb diese Aufwendungen gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten. Der Vorsteuerabzug wurde von der belangten Behörde somit zu Recht verwehrt.

Dass die von der Betriebsprüfung vorgenommene Neuberechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw der Umsatzsteuer – abgesehen von der grundsätzlichen rechtlichen Beurteilung – nicht richtig sei, wurde von der beschwerdeführenden Partei nicht eingewendet und konnte vom Verwaltungsgericht auch nicht festgestellt werden.

Aus den angegebenen Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis ist das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Wohnungsvermietung an unterhaltsberechtigte Personen abgewichen, sondern folgt der in den Erkenntnissen 16.12.1998, 93/13/0299; 22.11.2001, 98/15/0057; 30.03.2006, 2002/15/0141 und 23.5.2007, 2003/13/0120 zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie.

Es war daher gem. § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. November 2022