

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin MMag. Elisabeth Brunner über die Beschwerde der E***M*** und Mitbesitzer, Xstraße***NÖ***, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 9.5.2017 betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2015 zu Recht:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die festgestellten Einkünfte sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Hinweis gemäß § 101 Abs 3 BAO

Gemäß § 101 Abs 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs 1 lit a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Vom Finanzamt wurden im Zuge der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO die von der Beschwerdeführerin erklärten Werbungskosten für Miet- und Pachtaufwendungen nicht anerkannt. Die Beschwerdeführerin habe die verfahrensgegenständliche Liegenschaft im Erbgang erworben. Zum Zeitpunkt der Übernahme sei das Mietobjekt mit dem im Jahr 1973

vereinbarten Fruchtgenussrecht sowie den Leibrentenzahlungen bzw den lebenslänglichen Mietzahlungen laut ergänzendem Vertrag aus dem Jahr 1975 belastet gewesen. Beide Verträge stünden in einem direkten Zusammenhang, wobei im Jahr 1973 die Eigentumsfrage (Übergabe gegen Rente und Vorbehalt des Fruchtgenusses) und im Jahr 1975 ergänzend die Nutzungsfrage (bezeichnet als Mietvertrag) geregelt worden sei. Aufgrund des zeitlichen und inhaltlichen Zusammenhangs seien diese Verträge als Einheit zu betrachten. Auch habe die Rentenempfängerin sowohl die Renten- als auch die Mieterlöse immer als sonstige Einkünfte iSd § 29 EStG erklärt und versteuert.

Nach dem Ableben des damaligen O***M*** hätten aufgrund des Erbteilungsübereinkommens vom TT.12.1998 dessen drei Erbinnen die Liegenschaft als Einzelwirtschaftsgut übernommen. Die fortlaufend verpflichtenden Rentenzahlungen hätten ihren Rechtsgrund in der Annahme der Erbschaft und nicht in einer Vereinbarung mit den zur Leistung Verpflichteten. Die Zahlungen sowohl aus der Rentenverpflichtung als auch aus dem Mietvertrag seien als Einheit zu sehen und gleich zu behandeln. Da der Wert des übertragenen Vermögens den Rentenbarwert im Zeitpunkt der Erbschaft um mehr als das Fünffache übersteige, handle es sich bei den von der Beschwerdeführerin erklärten Miet- und Pachtaufwendungen insgesamt um nicht abzugsfähige freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs 1 Z4 EStG.

Beschwerdeführerin ist die aus den drei Erbinnen bestehende Hausgemeinschaft.

Zusammengefasst wird in der gegen den Feststellungsbescheid erhobenen Beschwerde ausgeführt, das Finanzamt verwechsle Mietentgelte mit Rentenzahlungen, negiere somit vorgelegte Verträge und beurteile den falschen Sachverhalt.

Nach der abweisenden Beschwerdevorentscheidung beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Im Beschwerdeverfahren ist strittig, ob die als Miet- und Pachtaufwendungen geltend gemachten Ausgaben bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abziehbar sind.

Von der Betriebsprüfung wurden diese Ausgaben als außerbetriebliche Versorgungsrenten eingestuft und ihnen die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten aufgrund § 20 Abs 1 Z 4 EStG versagt.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den elektronischen Akt des Finanzamtes, in den vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakt, insbesondere in die unten angeführten Urkunden, den im Verfahrensgang dargestellten Bescheid, die im Beschwerdeverfahren der

Vorjahre ergangenen Bescheide und Vorhalte des Finanzamtes sowie Schriftsätze der Beschwerdeführerin. Danach steht folgender **Sachverhalt** fest:

Die Erbinnen des am TT.7.1998 verstorbenen O***M*** sind jeweils zu einem Drittel grundbücherliche Eigentümerinnen der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft Xstraße***NÖ***.

Die Liegenschaft wurde im Erbweg aus dem Nachlass des O***M*** erworben (*Erbteilungsübereinkommen vom TT.12.1998*).

O***M***, der Erblasser und Rechtsvorgänger hatte im Jahr 1973 die verfahrensgegenständliche Liegenschaft mitsamt einer an diesem Standort betriebenen Bäckerei erworben. Gegenleistung war eine auf Lebensdauer der Rentenberechtigten R***H*** und G***H*** vereinbarte, grundbücherlich sichergestellte Versorgungsrente (*Notariatsakt vom TT.2.1973 über einen Versorgungsrentenvertrag*).

O***M*** war mit diesem Vertrag das Recht eingeräumt worden, aus eigenen Mitteln auf der ebenerdigen Vertragsliegenschaft ein Stockwerk aufzusetzen an dem ihm das alleinige Nutzungsrecht zugestanden wurde (*Punkt Zehntens des Notariatsakts vom TT.2.1973*). O***M*** hat das Gebäude 1979 aufstocken (*vgl zB Stempel über die Baubewilligung aus 1979 auf dem Einreichplan*) und ausbauen lassen.

Die Rentenzahlungsverpflichtung ging vertragsgemäß nach dem Tod des O***M*** auf dessen Erbinnen über (*Notariatsakt vom TT.2.1973*).

An der Liegenschaft war zudem ein lebenslanges Fruchtgenussrecht zugunsten von R***H*** und G***H*** eingeräumt worden (*Notariatsakt vom TT.2.1973*).

In Ausübung ihres Fruchtgenussrechts schlossen R***H*** und G***H*** im Jahr 1975 mit O***M*** einen Mietvertrag (rückwirkend ab 1.1.1973) über näher bezeichnete Teile der (damals noch nur ebenerdigen) Liegenschaft ab. Gleichfalls vereinbart war die Erlaubnis zur Untervermietung.

Den Vermietern, R***H*** und G***H*** verblieb danach (miet)vertragsgemäß im Wesentlichen ein Zimmer zur Eigenbenützung verbunden mit dem Recht der Mitbenützung des WC, die freie Wasserentnahme, freier Strombezug sowie die Alleinbenützung von Garage und Hausgarten. (*Punkt I. des Mietvertrags vom 26.8. und 14.11.1975*).

Die Rechte und Pflichten des Erblassers, sowohl aus dem Renten- als auch aus dem Mietvertrag gingen vereinbarungsgemäß auf die Erbinnen über (*Punkt Viertens des Notariatsakts vom TT.2.1973 bzw Punkt X. des Mietvertrags vom 26.8. und 14.11.1975*). Zum Zeitpunkt des Erbantrittes war G***H***, geboren TT.11.1919 alleinige Rentenberechtigte und Vermieterin.

Als Rechtsnachfolgerinnen des O***M*** sind die Erbinnen aufgrund des genannten Mietvertrages zugleich auch Mieterinnen der vom Mietvertrag umfassten Teile der Liegenschaft.

Die Beschwerdeführerin ist eine Hausgemeinschaft, bestehend aus den drei Erbinnen. Diese Hausgemeinschaft hat die vom Mietvertrag aus 1975 umfassten Teile der Liegenschaft (Räumlichkeiten ausschließlich im Erdgeschoß) im Streitjahr untervermietet (*Untermietverträge zB vom 1.5.2014 und vom 1.6.2014*).

Aus diesen Untervermietungen erklärte die Beschwerdeführerin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, bei denen sie Werbungskosten zum Abzug brachte.

Die geltend gemachten Werbungskosten für „*Miet- und Pachtaufwendungen*“ setzen sich einerseits aus Zahlungsverpflichtungen aus dem Rentenvertrag (*Notariatsakt vom TT.2.1973*) und andererseits aus dem Mietvertrag (*Mietvertrag vom 26.8. und 14.11.1975*) zusammen.

Die Renten- als auch die Mietzahlungsverpflichtungen endeten mit dem Tod der Rentenempfängerin bzw Vermieterin, G***H*** am TT.2.2015.

Als Rente waren monatlich ATS 1.500,00, als Mietzins monatlich ATS 3.000,00 vereinbart. Sowohl Rente als auch Mietzins waren mit dem Verbraucherpreisindex 1966 wertgesichert, Bemessungsgrundlage bildete die Indexzahl für den November 1972.

In den geltend gemachten Werbungskosten sind die Renten- und Mietzahlungen jeweils in einer Summe enthalten.

Das Verhältnis der Rente zum Mietzins beträgt 1.500 zu 3.000, also 1 zu 2.

Da sowohl die Rente als auch der Mietzins jeweils mit dem Verbraucherpreisindex 1966 wertgesichert sind als auch die Indexzahl für den November 1972 jeweils die Bemessungsgrundlage bildet, ist das Verhältnis Rente zu Mietzins über die Jahre gleich geblieben.

Von den insgesamt für 2015 unter dem Titel „*Miet- und Pachtaufwendungen*“ geltend gemachten Werbungskosten iHv € 1.611,71 entfallen daher € 1.074,47 auf Mietaufwendungen.

Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu den Eigentumsverhältnissen an der Liegenschaft, zum vorbehaltenen Fruchtgenussrecht und zum daraus resultierenden Mietvertrag (aus 1975) beruhen auf den diesbezüglichen unbedenklichen Urkunden sowie auf dem unstrittigen Vorbringen der Beschwerdeführerin. Soweit bei den Feststellungen in Klammern Urkunden zitiert sind, beruhen die Feststellungen auf diesen.

Die bei den Feststellungen zitierten Schriftstücke und deren Inhalte sind aktenkundig, und unstrittig.

Zur Feststellungen, dass die Erbinnen Mieterinnen der untervermieteten Teile der Liegenschaft sind:

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, der Versorgungsrentenvertrag aus dem Jahr 1973 (*Notariatsakt vom TT.2.1973*) und der im Jahr 1975 abgeschlossene Mietvertrag (*vom 26.8. und 14.11.1975*) würden aufgrund des zeitlichen und inhaltlichen Zusammenhangs eine Einheit bilden. Daher seien die Zahlungsverpflichtungen aus beiden Verträgen ebenfalls als Einheit zu betrachten und einheitlich steuerlich zu beurteilen.

Die gegenständlichen Verträge wurden von denselben Vertragspartnern abgeschlossen.

Der Versorgungsrentenvertrag datiert aus dem Jahr 1973, der Mietvertrag aus 1975, wenn auch mit Wirkung ab 1973. Mit dem Versorgungsrentenvertrag hat der Käufer das Eigentum über alle Teile der Liegenschaft erworben, das zurückbehaltene Fruchtgenussrecht erstreckte sich gleichfalls über die gesamte Liegenschaft.

Das mit dem Rentenvertrag vereinbarte Fruchtgenussrecht war für die Fruchtnießer in jeder Hinsicht unbeschränkt. Vor allem bestand keine Verpflichtung, das Fruchtgenussrecht dahingehend auszuüben, mit O***M*** einen Vertrag abzuschließen. Der Rentenvertrag ist mit Notariatsakt abgeschlossen worden und grundbücherlich eingetragen. Das Eigentum an der gesamten Liegenschaft wurde mit diesem Rentenvertrag übertragen. Der Mietvertrag ist, wie auch der Rentenvertrag, auf die Lebensdauer der Vermieter abgeschlossen. Eine Kündigung durch die Vermieter ist auf grobe Verletzung der Pflichten durch den Mieter eingeschränkt, die Kündigungsmöglichkeit für den Mieter ist durch den Vertrag nicht eingeschränkt. Eine Kündigung durch den Mieter ist daher nach den gesetzlichen Regelungen möglich. Der Mietvertrag unterscheidet sich schon dem Inhalt, aber zudem auch im Umfang (nur Teile der Liegenschaft sind vermietet) wesentlich vom Rentenvertrag.

Entgegen der Ansicht des Finanzamts kann das Bundesfinanzgericht aus den dargelegten zusammengefasst weder einen zwingenden inhaltlichen noch einen zeitlichen Zusammenhang erkennen, der zu einer Einheit der beiden Verträge führen würde.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Rentenempfänger die Renten- und Mieterlöse jährlich als sonstige Einkünfte gemäß § 29 erklärt hat. Eine Bindungswirkung an die Einkunftsart einer anderen Steuerpflichtigen ist dem Steuerrecht fremd.

Daraus ergibt sich die entscheidungswesentliche Feststellung, dass die Erbinnen Mieterinnen der Liegenschaft sind.

Ergänzend wird angemerkt, dass das Bezirksgericht Mödling in seinem Urteil vom 28.4.2014 zu beurteilen hatte, ob ein näher bezeichneter Untermietvertrag von verfahrensgegenständlichen Teilen der Liegenschaft als Hauptmietvertrag zu beurteilen ist. Der Untermieter (Beklagter) hatte eingewendet, dass in Wirklichkeit Hauptmiete vorliege, da die Vermieterinnen (Erbinen) Eigentümerinnen und nicht Mieterinnen der Räumlichkeiten seien. Auch das Bezirksgericht Mödling stellte mit näherer Begründung die Mieterinneneigenschaft der Erbinen fest (*BG Mödling vom 28.4.2014, 8 C 393/13x-18*).

Die Feststellung, dass in den geltend gemachten Werbungskosten die Renten- und Mietzahlungen jeweils in einer Summe enthalten sind, wurde den Parteien vom Bundesfinanzgericht vorgehalten (*Beschluss vom 16.10.2024*) und von diesen dagegen keine Einwände erhoben, bzw als den Tatsachen entsprechend bestätigt.

Im Übrigen beruht der Sachverhalt auf den Vorbringen der Beschwerdeführerin und ist unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist der Werbungskostenbegriff gleich dem Betriebsausgabenbegriff auszulegen (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 28 Tz 74 mwN).

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs 4 erster Satz EStG Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die Ausgaben erwachsen, aus betrieblichen Gründen, nämlich im Interesse des konkreten Betriebes, erbracht wird. Ein mittelbarer Zusammenhang genügt bereits um eine betriebliche Veranlassung zu bejahen (VwGH 22.10.2024, Ra 2024/13/0003 mwN)

Ein einheitliches Geschäft liegt nach dem oben Gesagten nicht vor.

Die Untervermietung ist nur durch die vorher erfolgte Anmietung möglich. Die Mietaufwendungen stehen daher nicht nur mittelbar, sondern unmittelbar mit der Untervermietung in Zusammenhang und sind folglich Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Die geltend gemachten Aufwendungen sind damit, soweit sie Mietaufwendungen darstellen, als Werbungskosten anzuerkennen (das sind € 1.074,47; Einkünfte laut BP: -€ 3154,97; Einkünfte laut BFG -€ 4.229,44).

Zur Unzulässigkeit der 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.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Gemäß § 279 BAO ist daher der Beschwerde teilweise Folge zu geben und ist der Bescheid abzuändern.

E*M*** und Mitbesitzer, Steuernummer 99-1111*****

Die im Kalenderjahr 2015 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		€ - 4.229,44
1	A***M*** Ystraße***NÖ*** Finanzamt Österreich 99-1234***	€ - 1.409,81
2	B***M*** Xstraße***NÖ*** Finanzamt Österreich 99-4567***	€ - 1.409,81
3	E***M*** Zstraße***NÖ*** Finanzamt Österreich 99-6789***	€ - 1.409,82

Wien, am 4. Dezember 2024