

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***Ri1***, die Richterin ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***1*** und ***2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vertr***, ***Vertr-Adr***, über die Beschwerde vom 5. November 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 7. Oktober 2019 betreffend Umsatzsteuer 2015 und vom 14. Oktober 2019 betreffend Umsatzsteuer 2016 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13. Dezember 2023 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

Der BF ist Rechtsanwalt. Zudem war er in den streitgegenständlichen Jahren im Vorstand einer Privatstiftung und war Eigentümer einer Wohnung in der Innenstadt von ***XY***. Auch daraus flossen ihm Einnahmen zu. Mit Bescheid vom 07.04.2017 wurde der BF erklärungsgemäß zur Umsatzsteuer 2015 veranlagt.

Mit 11.08.2017 kündigte das FA dem BF eine Betriebsprüfung über die Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2013-2015 an, die mit 18.09.2018 beginnen sollte. Mit Selbstanzeige vom 15.09.2018 reichte die steuerliche Vertreterin des BF eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG ein in der sie darstellte, dass der BF im Jahr 2015 eine Immobilie veräußert habe. Diese Liegenschaft sei laut Vertrag ohne Umsatzsteuroption veräußert worden. Es sei verabsäumt worden, die aus der steuerfreien Veräußerung gemäß § 12 Abs. 10 UStG resultierende Vorsteuerkorrektur durchzuführen, die sich aus einer Großreparatur in den Jahren 2013 und 2014 ergeben habe. Dazu listete die steuerliche Vertreterin die Vorsteuern

aus den Großreparaturen in den jeweiligen Jahren auf und stellte die zu korrigierenden 18/20 bzw. 19/20 zahlenmäßig dar.

Nach Abschluss des Prüfungsverfahrens erließ das FA mit 26.02.2018 Bescheide hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 2013 und 2014, hob den Umsatzsteuerbescheid 2015 mit Bescheid nach § 299 BAO auf und erließ neue Umsatzsteuerbescheide für diese Jahre.

Soweit es für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung ist, führte das FA zur Begründung an, dass der BF im Jahr 2009 eine Wohnung in der Innenstadt von ***XY*** erworben habe und diese in den Jahren 2010 und 2011 an eine GmbH vermietet habe, deren Gesellschafter seine Ehegattin und er seien. Nach einem Leerstand im Jahr 2012 seien im Jahr 2013 und 2014 Sanierungsarbeiten erfolgt, in deren Zuge Vorsteuern geltend gemacht worden seien. 2014 und 2015 sei das Objekt wieder vermietet worden, wobei eine Vermietung an Touristen im Schnitt für sieben Monate pro Jahr geplant gewesen sei. Diese sei tatsächlich nie erfolgt, vielmehr sei die Wohnung wiederum an die oben genannte GmbH als Schulungs- und Besprechungsraum oder Lager vermietet worden. Dafür seien jedoch keine Belege vorgelegt worden, ebenso wenig sei ein Mietvertrag vorgelegt worden. Am 18.12.2015 sei die Wohnung dann an diese GmbH veräußert worden, wobei im Vertrag festgehalten worden sei, dass die Vertragsparteien nicht zur Umsatzsteuerpflicht optieren würden.

Das FA akzeptierte die Vermietung der Wohnung durch den BF in den Jahren 2010 und 2011 als Einkunftsquelle in einem abgeschlossenen Zeitraum, ging jedoch ab dem Jahr 2012 von einer Änderung der Bewirtschaftung in einem weiteren abgeschlossenen Zeitraum bis 2015 aus, in dem Liebhaberei vorliegen würde. Daher würden die vom BF als Unternehmer abgeführten Umsatzsteuern aus der Vermietung zu korrigieren sein, ein Abzug der für die Reparaturen geltend gemachten Vorsteuern in den Jahren 2013 und 2014 stehe dem BF nicht zu. Eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG führte das FA im Jahr 2015 nicht durch.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2015 erhob der BF durch seine ausgewiesene Vertreterin mit Schreiben vom 14.05.2018, beim FA eingelangt am 15.05.2018 Beschwerde und stellte dabei dar, dass am 28.03.2018 fünf Bescheidbeschwerden und sechs Aussetzungsanträge eingebracht worden seien, offenbar jedoch die Beschwerde gegen die Umsatzsteuer 2015 nicht übermittelt worden sei. Neben anderen Ausführungen zu diesem Thema führte die steuerliche Vertretung aus, dass für den Verkauf der verfahrensgegenständlichen Wohnung gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Steuerpflicht optiert werde.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 16.05.2018 forderte das FA den BF auf, Mängel in den Inhaltserfordernissen der Beschwerde nach § 250 Abs. 1 BAO bis zum 30.05.2018 zu beheben. Mit Anbringen über finanzonline vom 30.05.2018 ersuchte die steuerliche Vertreterin des BF um eine Verlängerung dieser Frist bis zum 15.06.2018. Mit Telefax vom 15.06.2018 führte die steuerliche Vertretung des BF inhaltlich zur umsatzsteuerlichen Liebhaberei (aus Sicht des

VwGH im Lichte des Unionsrechtes eine wirtschaftliche Tätigkeit, die unecht steuerbefreit zu behandeln sei) aus.

Mit Schriftsatz vom 20.07.2018 führte die steuerliche Vertreterin des BF nochmals aus, dass nach ihrem Dafürhalten auch trotz des Nichtvorliegens einer Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 nach Würdigung der gesamten Umstände und des sich daraus ergebenden Parteiwillens davon auszugehen sei, dass auch für das Jahr 2015 eine wirksame Beschwerde (fristgerecht) eingebracht worden sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 07.08.2018 wies das FA die Beschwerde gegen die Umsatzsteuer 2015 als verspätet zurück.

Dagegen stellte der BF durch seine ausgewiesene steuerliche Vertreterin fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG.

Mit Schriftsatz vom 25.02.2019 stellte der BF durch seine ausgewiesene steuerliche Vertretung einen Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO, da Umsatzsteuern aus der Tätigkeit als Stiftungsvorstand im Jahr 2015 doppelt erfasst worden seien und dementsprechend Zahllast und 4.000,00 € geringer sei.

Mit Schreiben vom 11.03.2019 zog der BF seine Beschwerde gegen die Umsatzsteuer 2015 vor dem BFG zurück. Mit Beschluss vom 25.03.2019 erklärte das BFG dieses Beschwerdeverfahren als gegenstandslos und stellte es ein.

Mit Bescheiden vom 07.10.2019 hob das FA den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 2015 gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Umsatzsteuerbescheid für 2015.

Bereits am 30.04.2018 hatte der BF durch seine ausgewiesene steuerliche Vertretung die Umsatzsteuer Jahreserklärung für 2016 über finanzonline eingebracht. Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2016 erging am 30.07.2018.

Mit 11.03.2019 stellte der BF durch seine ausgewiesene steuerliche Vertreterin auch hinsichtlich der Umsatzsteuer 2016 einen Antrag auf Aufhebung des Bescheides nach § 299 BAO.

Mit Bescheiden vom 14.10.2019 hob das FA den Bescheid über die Umsatzsteuer 2016 gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Umsatzsteuerbescheid für 2016.

Mit Beschwerden vom 05.11.2019 erhob der BF durch seine ausgewiesene steuerliche Vertretung Beschwerden gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 07.10.2019 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 14.10.2019. Dazu führte der BF aus, dass die Beschwerde gegen die Umsatzsteuer des Jahres 2016 deswegen erhoben werde, falls die auch für das Jahr

2015 beantragte Optionsmöglichkeit nach § 6 Abs. 2 UStG aufgrund des Zuflusses des Kaufpreises aus Sicht des FA erst im Jahr 2016 auszuüben sei.

Mit Schreiben vom 27.11.2023, bei der belangten Behörde am gleichen Tag eingegangen, ersuchte das BFG um Vorlage des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung. Dieser wurde dem BFG am 07.12.2023 in Papierform vorgelegt.

In der mündlichen Verhandlung vom 13.12.2023 führte die steuerliche Vertretung des BF zur Ergänzung des Sachverhaltes über Befragen zur Größe der Wohnung, zur Sanierung der Wohnung, zur Verwendung der Wohnung zu Präsentations- und Schulungszwecken und als Lager sowie zum Grund für die polizeiliche Meldung des Sohnes des BF an der verfahrensgegenständlichen Adresse zwischen 23.01.2012 und 27.11.2021 aus.

Beide Parteien stellten nochmals ihren Rechtsstandpunkt zur Frage einer Optionsmöglichkeit zur Steuerpflicht bei der Veräußerung einer Liegenschaft, deren Vermietung als Liebhaberei qualifiziert worden war, dar.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der BF erwarb mit Kaufvertrag vom 17.09.2009 die verfahrensgegenständliche Wohnung in der Altstadt von ***XY*** um einen Kaufpreis von 385.000,00 € zuzüglich Nebenkosten von 17.325,00 €. Im Vertrag wurde festgehalten, dass die Vertragsparteien nicht zur Umsatzsteuer optierten.

Diese Wohnung ist 160 m² groß. Sie war ab dem Kauf bewohnbar.

In den Jahren 2010 und 2011 vermietete der BF diese Wohnung um einen Betrag von 1.500,00 € netto pro Monat an die CV GmbH (idF die GmbH), an der der BF selbst zu 75% und seine Gattin zu 25% beteiligt sind. Ein schriftlicher Mietvertrag mit der GmbH für diesen Zeitraum liegt nicht vor.

Zwischen dem 23.01.2012 und dem 15.11.2021 war Sohn (idF der Sohn des BF), der bei der GmbH angestellt war, an der Adresse dieser Wohnung durchgängig mit Hauptwohnsitz gemeldet. Der Sohn war ab seiner Geburt immer nur an einem (Haupt)Wohnsitz gemeldet. Die verfahrensgegenständliche Wohnung war über den Zeitraum der polizeilichen Meldung der tatsächliche Hauptwohnsitz des Sohnes des BF. Ein schriftlicher Mietvertrag mit dem Sohn ab dem Jahr 2012 liegt nicht vor.

In den Jahren 2012 und 2013 erfolgten keine Mietzahlungen an den BF.

Im Zeitraum Mai 2013 bis März 2014 erfolgte eine Verbesserung des Standards dieser Wohnung um rund 124.000,00 € netto. Die Umbaumaßnahmen umfassten eine Erneuerung des Essbereiches (neuer Steinboden, neue Küche), Qualitätsverbesserungen im Badezimmer (neue Glastüre, neue Bad Einrichtung, Handtuchtrockner, Anschlüsse und Abfluss für die Waschmaschine), neues Gäste WC, neue Elektroinstallationen in der gesamten Wohnung, eine Änderung der Innenwände sowie die entsprechenden Instandhaltungsarbeiten an bestehenden Böden (abschleifen und polieren) und neu ausmalen, neue Fenster mit Absenkung der Fenstersimse, Öffnung des Daches auf Länge von ca. 20 m und im Graben verglast, und teilweise neu eingedeckt. Die Arbeiten am Dach erfolgten im Oktober 2013.

Im Jahr 2014 erfolgte ein Mailverkehr mit einer ***XY*** Immobilienkanzlei wonach eine „Nettomiete von 1.765,12 € + BK 258,37 € + 10% USt“ sowie eine „Vermietung nicht länger als 5 Jahre“ in Aussicht genommen wurde. Dieser Gedanke wurde nicht weiterverfolgt. Ein Versuch einer kurzzeitigen Vermietung an Künstler wurde nicht unternommen.

Im Jahr 2014 erfolgte zum 31.12.2014 eine Mietzahlung von 12.000,00 € netto p.a. für zwölf Monate durch die GmbH, zum 31.12.2015 erfolgte eine Mietzahlung von 6.000,00 € netto p.a. für sechs Monate. Eine Nutzung der verfahrensgegenständlichen Wohnung durch die GmbH erfolgte in den Jahren 2014 und 2015 nicht.

Zusammengefasst ergibt sich, dass die verfahrensgegenständliche Wohnung in den Jahren 2012 bis 2015 nicht marktkonform vermietet wurde. Eine nachhaltige Nutzung dieser Wohnung zur Erzielung von Einnahmen durch den BF lag in diesem Zeitraum nicht vor.

Mit Kaufvertrag vom 18.12.2015 veräußerte der BF die Wohnung um den Betrag von € 500.000,00 an die GmbH. Im Vertrag wurde festgehalten, dass die Vertragsparteien nicht zur Umsatzsteuerpflicht optierten.

Mit Nachtrag zum Kaufvertrag vom 04.09.2017 und Rechnung vom gleichen Datum wies der BF einen Kaufpreis für die verfahrensgegenständliche Wohnung in Höhe von netto 500.000,00 € zzgl. 20 % USt 100.000,00 € aus.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich für den erkennenden Senat hinsichtlich des Ankaufes und des Verkaufes der Wohnung, deren Verwendung in den Jahren 2010 und 2011, hinsichtlich der in den Jahren 2013 und 2014 erfolgten Anschaffung einer neuen Einrichtung und des Umbaus samt damit im Zusammenhang stehender Instandhaltungsmaßnahmen sowie der Veräußerung im Jahr 2015 aus den durch Buchhaltungsunterlagen belegten unbestrittenen Ausführungen des BF im Betriebsprüfungsverfahren vor der belangten Behörde und den Unterlagen in den Verwaltungsakten.

Dass die Wohnung nach dem Ankauf im Jahr 2009 zu Wohnzwecken benutzbar war, ergibt sich aus den - wenn auch vagen - Ausführungen des steuerlichen Vertreters des BF in der mündlichen Verhandlung vom 13.12.2023 und dem überschaubaren Umfang der in den Jahren 2013 und 2014 durchgeführten Baumaßnahmen, die – wie unten dargestellt - nur zu einer Verbesserung des Standards der Wohnung geführt haben.

Dass es - unabhängig davon ob mit der GmbH oder dem Sohn des BF im Zeitraum 2010-2011 sowie von 2012 bis 2015 - keine (schriftlichen) Mietverträge gab, ergibt sich aus den gleichlautenden Ausführungen der belangten Behörde im BP-Bericht vom 21.02.2018 und aus den Aussagen des steuerlichen Vertreters des BF in der mündlichen Verhandlung vom 13.12.2023.

Dass in den Jahren 2012 und 2013 keine Mietzahlungen erfolgt sind, ergibt sich unstrittig aus den Steuerklärungen des BF, den Feststellungen im BP Verfahren und den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung vom 13.12.2023.

Die 2013 und 2014 erfolgten Umbaumaßnahmen stellen nach dem Verständnis des erkennenden Senates keine „Sanierungsmaßnahmen“ in dem vom BF vor der belangten Behörde dargestellten Sinn dar. Sie haben zwar sicher eine Verbesserung der Wohnqualität bewirkt. Aus diesen Maßnahmen ist aber nicht ableitbar, dass sich die Wohnung zuvor in einem so schlechten Zustand befunden hat, dass eine „Sanierung“ einer desolaten Wohnung notwendig gewesen wäre. Dagegen spricht zunächst die von den Parteien des Verfahrens unbestrittene Nutzung der Wohnung durch die GmbH in den Jahren 2010 und 2011. Auch der steuerliche Vertreter ging in der mündlichen Verhandlung vom 13.12.2023 – wie oben dargestellt - davon aus, dass die Wohnung ab 2009 benutzbar gewesen ist.

Mit Ausnahme der Öffnung des Daches und der teilweisen Verglasung des Grabendaches handelt es sich bei den 2013/2014 durchgeführten Arbeiten und Anschaffungen lediglich um Maßnahmen die jeder Wohnungskäufer möglichst zeitnah nach dem Erwerb durchführen lässt, wenn er eine (alte) gebrauchte Wohnung erwirbt. Eine neue Badezimmereinrichtung mit entsprechender Modernisierung, teilweise neue Böden, ein Abschleifen der verbleibenden Böden, eine neue Kücheneinrichtung, das dazugehörige Ausmalen und Verbesserungen in den Elektroinstallationen gehen nach dem Verständnis des erkennenden Senates nicht über Maßnahmen hinaus, die wohl jeder neue Eigentümer nach dem Erwerb einer alten Wohnung und nach Maßgabe der vorhandenen finanziellen Mittel durchführen lässt. Daher ergibt sich der zwingende Schluss, dass die Wohnung bereits beim Kauf zum Bewohnen geeignet war, mag sie auch vom Standard her veraltet gewesen sein.

Die in diesem Zusammenhang erfolgte Schaffung eines neuen (verglasten) Grabendaches stellt sicher eine Qualitätsverbesserung dieser Wohnung dar. Die Gesamtkosten der Baumaßnahmen lassen sich jedoch in der entsprechenden Miete an Fremde offenkundig nur schwer abbilden, wie sich aus den in Aussicht genommenen Mieten in der Korrespondenz mit der ***XY***

Immobilienkanzlei gezeigt hat. (1.765,00 € Miete anstelle von 1.500,00 Euro monatlich bei Investitionskosten für diese Baumaßnahmen in Höhe von rund 124.000,00 €).

Wichtig erscheint es auch festzuhalten, dass es der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass die angeführten Baumaßnahmen eine laufende Benutzung der Wohnung nicht verhindert haben, wenn sie auch Einschränkungen in der Wohnqualität in diesem Zeitraum mit sich gebracht haben werden.

Hinsichtlich der im Jahr 2014 erzielbaren Miete für die Wohnung bei Dauervermietung und der in Aussicht genommenen Mietdauer folgt der erkennende Senat dem undatierten AV des BF, bzw. dem Schriftverkehr mit der Immobilienkanzlei lt. den Unterlagen im AB der Betriebsprüfung.

Der erkennende Senat geht davon aus, dass die Überlegungen des BF nicht in Richtung einer kurzfristigen Vermietung der Wohnung an Festspielkünstler gingen. Dafür spricht zum einen, dass dazu im BP Verfahren keine Unterlagen vorgelegt werden konnten. Zum anderen spricht auch der einzige im Jahr 2014 dokumentierte Versuch potentielle Mieterlöse für die Wohnung bei Fremdvermietung „für einen Zeitraum von nicht mehr als fünf Jahren“ abzufragen, wiederum für Überlegungen zu einer Dauervermietung und nicht für eine geplante Kurzzeitvermietung.

Eine realistische Chance der kurzfristigen Vermietung an Festspielkünstler wäre nach Sicht des erkennenden Senates bei der vorliegenden Wohnung auch nicht gegeben gewesen. Es ist nach dem Verständnis des erkennenden Senates äußerst schwierig, eine derart große Wohnung für kurze Zeit an Künstler, die bei den Salzburger Festspielen tätig sind, zu vermieten, da diese zwar durchwegs bereit sind für diese wenigen Monate eine höhere Miete zu zahlen als dies Dauermieter tun. Der Betrag von 3.000,00 € netto pro Monat, den der BF vor der belangten Behörde in den Raum gestellt hat, erreicht jedoch für einen Mietzeitraum von 3-4 Monaten eine Höhe, die auch gut bezahlte Künstler nur schwer aufbringen können. Dieser Umstand spricht dafür, dass sich die kurzfristige Vermietung an Festspielkünstler lediglich als Behauptung darstellt, für deren ernsthaft betriebene Umsetzung auch keine Belege vorliegen.

Nach der Überzeugung des erkennenden Senates lag aber auch kein ernsthaftes Bemühen um eine Dauervermietung an Fremde vor. Es ist für den erkennenden Senat nicht nachvollziehbar, dass es im Jahr 2014 nicht möglich gewesen sein sollte, eine Wohnung dieses Standards in dieser Lage um rund 2.000,00 € monatlich inklusive Betriebskosten zu vermieten, sofern dies ernsthaft und nachdrücklich versucht worden wäre.

Dass in den Jahren 2012 und 2013 keine Mietzahlungen an den BF erfolgt sind, ergibt sich aus den Feststellungen im Betriebsprüfungsverfahren sowie hinsichtlich des Jahres 2012 auch aus den Ausführungen des steuerlichen Vertreters des BF. Der erkennende Senat geht mangels Mietvertrag und mangels Mietzahlungen entgegen der Darstellungen des steuerlichen

Vertreter in der mündlichen Verhandlung vom 13.12.2023 davon aus, dass die Wohnung im Jahr 2012, in dem keine Mietzahlungen mehr erfolgten, nicht mehr der GmbH zur Verfügung gestellt worden war.

Hinsichtlich des Umstandes, dass die Mietzahlungen der GmbH 2014 und 2015 nicht monatlich erfolgt sind, sondern am 31.12.2014 und am 31.12.2015 folgt der erkennende Senat den Unterlagen im AB der Betriebsprüfung, die unbestritten auf die Buchhaltungsunterlagen des BF Bezug nehmen. Dass diese Zahlungen von der GmbH im Jahr 2014 für 12 Monate und im Jahr 2015 für 6 Monate mit je 1.000,00 € pro Monat erfolgt waren, ergibt sich aus dem Bericht über die Betriebsprüfung sowie aus den Ausführungen des steuerlichen Vertreters des BF in der mündlichen Verhandlung vom 13.12.2023.

Die Meldung des Sohnes des BF in der verfahrensgegenständlichen Wohnung ergibt sich aus dem Zentralen Melderegister.

Die Anstellung des Sohnes des BF in der GmbH ergibt sich aus dem vom BF im Betriebsprüfungsverfahren vor der belangten Behörde vorgelegten AV vom 02.10.2017.

Der erkennende Senat kann den Ausführungen des BF und des steuerlichen Vertreters des BF in der mündlichen Verhandlung vom 13.12.2013 nicht folgen, wonach die Wohnung nach der Nutzung durch die GmbH bis 2011 in den Jahren 2012 und 2013 leer gestanden wäre und in der Folge in den Jahren 2014 bis 2015 für Warenpräsentationen der GmbH genutzt worden wäre.

Vielmehr geht der Senat davon aus, dass diese Wohnung ab Jänner 2012 von dem an dieser Adresse gemeldeten Sohn des BF bewohnt wurde. Es hat keine Wahrscheinlichkeit für sich, dass sich der im Februar 1985 geborene Sohn des BF bereits im Jahr 2010 am elterlichen Familienwohnsitz abgemeldet hat und ab 2010 an verschiedenen Adressen in der Stadt ***XY*** mit Hauptwohnsitz gemeldet war, trotzdem „immer“ am gemeinsamen Familienwohnsitz in ***Ort*** gewohnt hat (an dem er seit 2010 nicht mehr gemeldet war) und er soweit es für dieses Verfahren von Bedeutung ist lediglich zur Erlangung bestimmter völlig unwesentlicher Vorteile von 23.01.2012 bis 27.11.2021 in der verfahrensgegenständlichen Wohnung gemeldet gewesen sein soll.

Es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, dass der Sohn des BF ab dem Alter von rund 27 Jahren bis über seinen 36. Geburtstag hinaus seinen Hauptwohnsitz im Elternhaus hatte, während ihm jedenfalls in dem hier zu betrachtenden Zeitraum ab 2012 eine ab Ende 2013/Anfang 2014 auf den neuesten Stand gebrachte 160 m² große Wohnung in der Innenstadt von ***XY*** zur Verfügung stand. Schon aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass die Hauptwohnsitzmeldung des Sohnes und dessen tatsächliche Nutzung der verfahrensgegenständlichen Wohnung als Hauptwohnsitz übereinstimmen.

Die vom steuerlichen Vertreter aufgrund der Ausführungen des BF in der mündlichen Verhandlung vom 13.12.2023 angeführten Überlegungen, wonach dem Sohn auf diese Art und Weise ein Parkticket für die zentrale Altstadtgarage zur Verfügung stünde, vermag nicht zu überzeugen. Die vom BF dargestellten Vorteile für Altstadtbewohner bei der Nutzung der Altstadtgaragen sind nicht kostenlos und ergeben sich nur dann, wenn man Plätze dort auch dauerhaft benötigt, weil man als Innenstadtbewohner ein Fahrzeug besitzt. Auf den Sohn des BF war aber bis 2016 kein Fahrzeug zugelassen, weswegen dieses Argument ins Leere geht.

Es ist auch nicht erkennbar, dass der Sohn des BF vor 2016 ein auf ihn zugelassenes Fahrzeug besaß. Die GmbH besaß durchgängig bis in das Jahr 2021 ein (Leasing) Fahrzeug der Marke Mercedes-Benz (GL 350, GLS 350 und AMG GT 63 S) mit einem Kennzeichen der BH Salzburg-Umgebung, sowie ebenfalls ab 2016 durchgängig bis 18.05.2022 ein Fahrzeug der Marke BMW (118 d xDrive bzw. Z4) sowie in der Folge einen Pkw Ford Mustang Mach-E AWD, ebenfalls mit einem Kennzeichen der BH Salzburg-Umgebung.

Bei nur zwei Angestellten in einem Unternehmen erscheint es nur logisch, dass ein Fahrzeug von der Geschäftsführerin (der Gattin des BF) und ab 2016 ein weiteres Fahrzeug vom Sohn des BF als dem zweiten Angestellten der GmbH als Firmenfahrzeug benutzt wurde.

Daher gehen auch die Ausführungen, dass dem Sohn des BF (eigentlich bereits ab 2010) damit die Möglichkeit zur Verfügung gestanden wäre, ein Fahrzeug mit einem KFZ-Kennzeichen der Stadt ***XY*** betreiben zu können, ins Leere. Wenn überhaupt standen ihm im Zeitraum 2012 bis 2015 andere Fahrzeuge aus der Familie (mit Kennzeichen der BH Salzburg-Umgebung) zur Verfügung. Erst im Jahr 2016 wurde ein Oldtimer-Kleinwagen mit 23 PS (Fiat 126) auf den Sohn des BF zugelassen und ab dem Jahr 2020 ein Motorroller. Bis in das Jahr 2016 geht aus der Sicht des erkennenden Senates das vorgebrachte Argument ein Kennzeichen aus der Stadt ***XY*** zu erhalten, ebenfalls dem Grunde nach ins Leere.

Zudem darf darauf hingewiesen werden, dass der auf den Sohn des BF zugelassene Oldtimer-Kleinwagen bei den heutigen Verkehrsverhältnissen lediglich als Freizeit- bzw. Kurzstreckenfahrzeug und nicht als Alltagsfahrzeug geeignet ist. Vergleichbares gilt für den Motorroller.

Auch die Argumentation, wonach die 160 m² große Wohnung 2014 und 2015 durch die GmbH als Schulungsraum und für Warenpräsentationen für Einkäufer von Großkaufhäusern genutzt wurde, erscheint nicht plausibel. Abgesehen davon, dass die Einkäufer großer Möbelhausketten nicht die Vertreter von Geschenkartikeln in einer luxuriösen Dachgeschoßwohnung (und mit eingeschränkten Parkmöglichkeiten) besuchen, sondern regelmäßig die Vertreter solcher Artikel die zuständigen Einkäufer im jeweiligen Unternehmen besuchen, bietet sich die Verwendung einer 160 m² großen Wohnung, die von der Einrichtung her auf den neuesten Stand gebracht wurde, nicht als Präsentationsumfeld an. Zudem erfolgen solche Präsentationen wohl nur in größeren Zeitabständen (zum Beispiel für Sommer- oder

Winteraccessoires). Damit wäre - selbst wenn man den Ausführungen des BF diesbezüglich folgen wollte - keine dauerhafte Nutzung der Wohnung gegeben, sondern maximal eine Nutzung für wenige Tage im Jahr. Die Verwendung dieser Dachgeschosswohnung, deren Qualitätsstandard zuvor verbessert worden war, als Lager erscheint ebenfalls nicht wahrscheinlich. Zudem ergibt sich aus den veröffentlichten Bilanzen der GmbH, dass Vorräte an Waren nur in geringem Wert bestanden haben.

Es gibt auch keinen plausiblen Grund, warum die Wohnung in den Jahren 2014 und 2015 nur mehr um 1.000,00 € pro Monat, anstelle von 1.500,00 € pro Monat in den Jahren 2010 und 2011 an die GmbH vermietet worden sein sollte.

Letztlich ist auch festzuhalten, dass es – selbst wenn man der Argumentation des BF folgen wollte - aus Sicht des erkennenden Senates keinen Grund gäbe, derartige Warenpräsentationen lediglich für zwölf Monate im Jahr 2014 und sechs Monate im Jahr 2015 in dieser Wohnung durchzuführen. Für die Jahre 2012 und 2013 wären die Verhältnisse gleich gewesen, eine Verrechnung von Mieten an die GmbH ist jedoch nicht erfolgt.

Es hat somit nach dem Verständnis des erkennenden Senates die größte Wahrscheinlichkeit für sich, dass diese Hauptwohnsitzmeldung des im Jahr 1985 geborenen Sohnes des BF in der verfahrensgegenständlichen Wohnung auch den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht und der Sohn während des gesamten Zeitraumes, in dem er in dieser Wohnung gemeldet war, diese auch tatsächlich als Hauptwohnsitz genutzt hat. Der Sohn des BF war – wie oben dargestellt - zuvor in einer anderen Wohnung in der Innenstadt von ***XY*** gemeldet, nach dem 15.11.2021 war er in einer Wohnung an einer anderen Adresse in der Stadt ***XY*** gemeldet, an dem sich auch die Kanzlei des BF befindet die ebenfalls im Eigentum der GmbH steht.

Betrachtet man die durchgängige Nutzung der Wohnung durch den Sohn seit 2012 und die unregelmäßigen Mietzahlungen der GmbH an den BF ergibt sich zusammengefasst, dass der erkennende Senat zu der Auffassung gelangt ist, dass es die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat, dass der BF jedenfalls im Zeitraum 2012-2015 nicht ernsthaft versucht hat, in einer marktkonformen Art und Weise Einnahmen mit dieser Wohnung zu erzielen. Dabei kann es im Ergebnis sogar dahingestellt bleiben, ob diese Wohnung im Zeitraum 2012-2015 dem Sohn des BF unter den genannten Rahmenbedingungen zur Verfügung gestellt wurde, oder ob die GmbH über den Zeitraum 2012-2015 tatsächlich an einzelnen Tagen Warenpräsentationen durchgeführt hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Zu den Leistungen im Rahmen des Unternehmens gehören nicht nur Leistungen, die den eigentlichen Gegenstand der unternehmerischen Tätigkeit ausmachen (Grundgeschäfte) sondern auch Hilfgeschäfte und Nebengeschäfte. Hilfgeschäfte sind Geschäfte, die nicht zu den Grundgeschäften gehören, die aber in ihrem Gefolge vorkommen und diese ermöglichen. Insbesondere zählt dazu die Veräußerung von Anlagevermögen. (Ruppe, UStG³, § 1 TZ 290)

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG gilt eine Tätigkeit nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt (Liebhaberei).

Gemäß § 1 Abs. 2 Z. 3 L-VO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Gemäß § 2 Abs. 4 L-VO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Anderenfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Bewirtschaftung solange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Gemäß § 6 L-VO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Durch § 28 Abs. 5 Z. 4 UStG 1994, BGBl. I Nr 663/1994 wurde die Liebhabereiverordnung 1993 in den Geltungsbereich des UStG 1994 übernommen und angeordnet, dass diese Verordnung

(auch) als aufgrund dieses UStG 1994 in Ausführung des §§ 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1994 ergangen gilt.

Mit Erkenntnis vom 16. Februar 2006, 2004/14/082 ist der VwGH zu dem Ergebnis gelangt, dass die umsatzsteuerliche Regelung einer verlustträchtigen Vermietung von privat nutzbaren Wohnraum (sogenannte „kleine Vermietung“ im Sinne des § 1 Abs. 2 i.V.m. § 6 L-VO 1993 und § 2 Abs. 5 Z. 2 i.V.m. § 28 Abs. 5 Z. 4 UStG 1994) nicht den Vorgaben der sechsten Richtlinie widerspricht. Die österreichische Regelung finde aus unionsrechtlicher Sicht in ihrem materiellen Gehalt nach Deckung in Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie (nunmehr Art. 135 MwStSystRL), wobei die innerstaatliche Regelung der in Rede stehenden Vermietung von Wohnraum (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) als Steuerbefreiung unter Vorsteuerauschluss zu verstehen ist. (Siehe dazu auch VwGH vom 30.04.2015, Ra 2014/15/0015 mwN)

Voraussetzung dafür ist jedoch, dass eine solche Vermietung im Einzelfall überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit im Sinn der MwStSystRL ist. (VwGH vom 16. Februar 2006, 2004/14/0082 unter Verweis auf EuGH vom 26.09.1996, C-230/94, Enkler). Denkbar wäre auch eine Version der nichtunternehmerischen Vermögensverwaltung oder eine Erfüllung familienhafter Verpflichtungen.

Betrachtet man den vom erkennenden Senat als erwiesen angenommenen Sachverhalt im gegenständlichen Verfahren, so hat der BF in den Jahren 2012 bis 2015 seinem Sohn eine 160 m² große Wohnung in der Innenstadt von ***XY*** ohne Mietvertrag und in den Jahren 2012 und 2013 unentgeltlich zur Verfügung gestellt, die dieser in diesen Jahren und in den Folgejahren als Hauptwohnsitz genutzt hat. Dabei ist unerheblich, dass in den Jahren 2013 und 2014 die oben dargestellte „Sanierung“ der Wohnung erfolgt ist. Diese haben während der Dauer der Maßnahmen - wie oben dargestellt - eine Nutzung der Wohnung in dieser Zeit zwar beeinträchtigt aber nicht unmöglich gemacht.

Somit kann mit den Ausführungen der Rechtssache C-230/94, Enkler für den Zeitraum 2012 und 2013 nicht davon ausgegangen werden, dass eine unternehmerische Tätigkeit des BF Bezug auf eine Vermietung der Wohnung überhaupt gegeben war.

Diese Beurteilung ändert sich auch für die Jahre 2014 und 2015 nicht, obwohl ab dem Jahr 2014 für 1 ½ Jahre Einnahmen vorliegen, die die GmbH geleistet hat. Bei der als erwiesen angenommenen Nutzung der Wohnung durch den Sohn des BF müsste man die Zahlungen der GmbH wohl als (verdecktes und nicht so bezeichnetes) Entgelt für die Nutzung der Wohnung durch den Dienstnehmer ansehen.

Dabei ist jedoch zu beachten, dass diese Zahlungen trotz einer ganzjährigen Nutzung durch den Sohn des BF in 2014 und 2015 nur für 1 ½ Jahre erfolgt sind und diese Entgelte/p.M. niedriger

sind als die Zahlungen der GmbH an den BF vor der Sanierung des Objektes und auch deutlich niedriger als der erzielbare Erlös bei Dauervermietung der Wohnung.

Betrachtet man die Gesellschaftsverhältnisse dieser GmbH, an der der BF zu 75% beteiligt ist, so liegt auch in dieser GmbH ein „naher Angehöriger“ im Sinne des Steuerrechtes vor. Diesem „nahen Angehörigen“ wurde ab 2014 die gegenständliche Wohnung nur teilweise entgeltlich und deutlich günstiger überlassen als vor der Sanierung, die eine Qualitätsverbesserung der Wohnung dargestellt hat. Weiters ist zu berücksichtigen, dass auch für diesen Zeitraum kein schriftlicher Mietvertrag vorliegt und diese Mieten nicht monatlich geflossen sind. Der erkennende Senat kann daher auch für die Jahre 2014 und 2015 in dieser Form der Überlassung keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne der oben genannten Kriterien im Sinne der RS C-230/94 sehen. Dies unabhängig davon, dass diese Tätigkeit aufgrund der Verlustträchtigkeit als Liebhaberei zu betrachten wäre.

Zu keinem anderen Ergebnis würde man gelangen, wenn man den Ausführungen des BF folgen würde, wonach diese Wohnung bis 2012 und ab 2014 für Warenpräsentationen verwendet worden sei. Auch in diesem Fall lägen Mietzahlungen lediglich von Mitte 2010 bis Ende 2011 vor, obwohl die Wohnung nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters auch noch 2012 durch die GmbH „gemietet“ worden sei. Selbst wenn man den Ausführungen des BF und seines steuerlichen Vertreters auch dahingehend folgen wollte, dass die Wohnung im Jahr 2013 nicht verwendet worden wäre, hätte der BF damit im Jahr 2012 auf Einnahmen verzichtet.

Nach der Sanierung hätte der BF die Wohnung der GmbH wiederum ohne Mietvertrag um 1.000,00 € und damit um einen deutlich geringeren Betrag überlassen, als er vor der Sanierung in den Jahren 2010 und 2011 von der GmbH erhalten hat. (1.500,00 €) Dazu wäre noch zu berücksichtigen, dass nach den Darstellungen der ***XY*** Immobilienkanzlei nach Durchführung der Umbaumaßnahmen eine deutlich höhere Miete erzielbar gewesen wäre.

Damit kann der erkennende Senat selbst wenn man den Ausführungen des BF folgen wollte, auch in dieser Form der Überlassung der verfahrensgegenständlichen Wohnung keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne der RS C-230/94 sehen. Auch dies unabhängig davon, dass diese Tätigkeit wiederum aufgrund der Verlustträchtigkeit als Liebhaberei zu betrachten wäre.

Damit ist aber das gegenständliche Verfahren entschieden. Da auch im Sinne der Ausführungen des EuGH in der RS C-230/94 nach europarechtlichen Rahmenbedingungen keine unternehmerische Tätigkeit des BF im Bezug auf die Vermietung dieser Wohnung in den Jahren zwischen 2012 und 2015 vorgelegen ist, handelt es sich um einen Vorgang der nicht unter die Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes bzw. der MWStSysRL fällt. Die in den Jahren 2013 und 2014 im Rahmen der „Sanierung“ angefallenen und vom BF ursprünglich geltend gemachten Vorsteuern sind der Privatsphäre des BF zuzuordnen. Ein VorSt Abzug stand dem BF daher nicht zu. Da eine Option zur Umsatzsteuerpflicht bei der Veräußerung einer Liegenschaft

gemäß § 6 Abs. 2 UStG (samt Geltendmachung der bis dato nicht verrechneten VorSt) lediglich Unternehmern im Sinne des UStG im Rahmen ihres Unternehmens zusteht, ist keine Option zur Steuerpflicht möglich. Die die Jahre 2015 und 2016 betreffenden Beschwerden waren daher schon aus diesen Gründen als unbegründet abzuweisen.

3.2. 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.

Die gegenständliche Entscheidung stützt sich zur Frage, ob im Beschwerdefall eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne der Entscheidung des EuGH C 230/94 Enkler vorliegt, auf den als erwiesen angenommenen Sachverhalt. Fragen der Beweiswürdigung stellen keine Rechtsfragen dar. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 19. Dezember 2023