

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Aschauer & Rachbauer OG Steuerberatungsgesellschaft, Hochstraße 1, 4060 Leonding, über die Beschwerde vom 21. November 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 20. Oktober 2022 betreffend Umsatzsteuerfestsetzungen 01-03/2021 und 10-12/2021 zu Steuernummer***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit **Vertrag vom 25.11.2020** kaufte der Beschwerdeführer (in der Folge: „Bf.“)

- ***Liegenschaftsanteile 1***, bestehend aus den Grundstücken ***Grundstücke*** an der **Adresse** ***Adresse***, welche untrennbar verbunden sind mit Wohnungseigentum an der ***Wohnung*** **samt 2 Loggien, Balkon** im Ausmaß von etwa **159,13 m² Wohnnutzfläche, etwa 39,41 m² Balkon und 7,50m² Loggia**, gewidmet als Wohnung (***Laufnummer***; **Penthouse-Eigentumswohnung**) sowie
- ***Liegenschaftsanteile***, mit denen untrennbar das Wohnungseigentum und die alleinige Nutzung am Kfz-Stellplatz 23, gewidmet als **PKW-Stellplatz**, verbunden ist (***Laufnummer 2***).

Laut Wohnungseigentumsvertrag vom ***Juni 2018*** sollte auf dieser Liegenschaft ein Gebäude mit ***x wohnungseigentumstauglichen Objekten***, davon ***Details***, samt jeweiligem Zubehör errichtet werden.

2. Die Bezahlung der entsprechenden Rechnungen erfolgte entsprechend dem Kaufvertrag **nach Baufortschritt via Banküberweisung am 16.02.2021** (1.-3. Anzahlungsrechnung vom 16.02.2021), **am 26.02.2021** (4. Anzahlungsrechnung vom 26.02.2021), **am 19.11.2021 (5. und 6. Anzahlungsrechnung vom 19.11.2021)** sowie im Rahmen eines Haftrücklasses in Verbindung mit einer Bankgarantie und einem Treuhandkonto **am 15.06.2022** (Schlussrechnung vom 01.12.2021). Auf den genannten Rechnungen wurde jeweils die **UID-Nr. des Bf. als Leistungsempfänger (***UID***) ausgewiesen.**

3. Am 07.05.2021 reichte die steuerliche Vertretung des Bf. für diesen bei der belangten Behörde eine **Umsatzsteuervoranmeldung** für den **Zeitraum 01-03/2021** mit **EUR 0,00 Vorsteuer** ein (errechneter Betrag: EUR 1.800,00; steuerbarer Umsatz [KZ 000]: EUR 9.000,00; davon 20% Normalsteuersatz unterliegend [KZ 022]: EUR 9.000,00). Dieser Betrag ergibt sich ausschließlich aus Lizenzzahlungen für Markenrechte in der Höhe von monatlich gleichbleibend EUR 3.000,00 zzgl. USt.

4. Der Bf. ist weiters Alleinaktionär und seit 2017 Vorstandsvorsitzender der *AG*** (**Fn**) mit Sitz in ***1***, welche internationalen Immobilien- und Hotelbesitz verwaltet.** Die **Gattin des Bf., ***Gattin des Bf.***, ist Stellvertreterin des Vorstandsvorsitzenden** und vertritt seit 05.11.2018 gemeinsam mit diesem diese AG.

5. Mit 29.09.2021 datiert ein seitens der *****Innenausstatter***** erstellte **Inneneinrichtungsangebot Nr. 2021/1083** an die *****AG***** mit dem Betreff „*****Bauprojekt*****“.

6. Mit 12.10.2021 erfolgte **seitens der ***AG*** ein Auftrag an die ***Innenausstatter*****, eine entsprechende Anzahlungsrechnung vom 12.10.2021 liegt vor.

7. Die Übergabe der Wohnung an den Bf. erfolgte am 01.12.2021.

8. Am 07.02.2022 reichte der Bf. bei der belangten Behörde eine **Umsatzsteuervoranmeldung** für den **Zeitraum 10-12/2021** mit **EUR 0,00 Vorsteuer** ein (errechneter Betrag: EUR 1.800,00; steuerbarer Umsatz [KZ 000]: EUR 9.000,00; davon 20% Normalsteuersatz unterliegend [KZ 022]: EUR 9.000,00). Auch dieser Betrag ergibt sich ausschließlich aus Lizenzzahlungen für Namensrechte in der Höhe von monatlich gleichbleibend EUR 3.000,00.

9. Am 08.07.2022 reichte der Bf. bei der belangten Behörde eine **korrigierte Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 10-12/2021** ein (errechneter Betrag: **EUR - 197.808,53**; steuerbarer Umsatz [KZ 000]: EUR 9.000,00; davon 20% Normalsteuersatz unterliegend [KZ 022]: EUR 9.000,00; **Vorsteuern [KZ 060]: EUR 199.608,53**).

10. Ebenfalls am 08.07.2022 reichte der Bf. bei der belangten Behörde eine **korrigierte Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 10-12/2021** ein (errechneter Betrag: **EUR**

– **37.148.00**; steuerbarer Umsatz [KZ 000]: EUR 9.000,00; davon 20% Normalsteuersatz unterliegend [KZ 022]: EUR 9.000,00; **Vorsteuern [KZ 060]: EUR 38.948,00**).

11. Mit **E-Mail vom 08.07.2022** kündigte die belangte Behörde dem steuerlichen Vertreter des Bf. eine **Umsatzsteuer-Sonderprüfung** betreffend die eingereichten berichtigten Umsatzsteuervoranmeldungen an. Gleichzeitig wurde seitens der belangten Behörde unter anderem um Stellungnahme ersucht, **„warum erst im Monat 07/2022 die unternehmerische Tätigkeit von den Quartalen 1-3/2021 und 10-12/2021 bekannt wurde.“**

12. Mit **E-Mail vom 01.08.2022** forderte der Prüfer folgende Dokumente vom Bf. an:

- Die Überweisungen der Teilbeträge auf das Konto vom Verkäufer
- Schlussrechnung
- Inserat Mietersuche (==> Wie hat man den Mieter gefunden?)
- Mietvertrag (sofern noch nicht unterzeichnet - ersuche ich um den Entwurf)

13. Der Bf. kündigte gegenüber dem Prüfer der belangten Behörde am **01.08.2022** an, dass ein Mietvertrag zwischen ihm und der (ihm zu 100% gehörenden) *****AG***** betreffend die prüfungsgegenständliche Wohnung unterfertigt werden würde.

14. Mit **01.08.2022** datiert ein dem Prüfer am 02.08.2025 vorgelegter **Mietvertrag des Bf. mit der ***AG*** betreffend die prüfungsgegenständliche Wohnung (ohne Erwähnung einer Garage)**, welcher für beide Seiten jeweils vom Bf. unterfertigt worden war. **Die Vermietung erfolge demnach „ausschließlich zum Zwecke des Betriebes eines Büros.“ „Jede widmungswidrige Verwendung des Mietgegenstandes“ wurde „ausdrücklich als Kündigungsgrund im Sinne des § 30 Abs 2 Z 13 MRG vereinbart.“** Der Mietvertrag **„beginnt voraussichtlich am 01.08.2022 und wird auf unbestimmt Zeit abgeschlossen.“** Der Mietzins bestehe aus dem Hauptmietzins, aus „den Bestandgegenstand betreffenden Betriebskosten, sowie Kosten für Strom, Heizung, Lüftung, Wasser und Warmwasser, welche im Einvernehmen zwischen den Vertragsparteien pauschaliert werden“ sowie „der Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe, berechnet von allen Mietzinsbestandteilen...“.

Unter dem Punkt B) **„Höhe des Mietzinses“** wurde festgelegt:

Der monatlich fällige Mietzins setzt sich daher wie folgt zusammen:

Hauptmietzins	EUR 6.100,00
Betriebs- und Nebenkostenpauschale	EUR 800,00
gesetzliche Mehrwertsteuer (derzeit 20 %)	EUR 1.380,00
gesamt	EUR 8.280,00

Unter dem Punkt **„D) Unmittelbar zu entrichtende Kosten“** wurde festgelegt:

„Der Mieter verpflichtet sich die auf den Mietgegenstand entfallenden Telefon-, Internetgebühren oder Fernseh- und Rundfunkgebühren, sowie Strom direkt an die vor schreibende Steile zu zahlen und diesbezüglich den Vermieter schad- und klaglos zu halten.“

Unter dem Punkt „V. Verpflichtungen des Mieters“ wurde festgelegt:

„Der Mieter verpflichtet sich, ohne schriftliche Zustimmung dem Vermieter keine Änderung der Betriebsart vorzunehmen. Eine Änderung der Betriebsart stellt einen Kündigungsgrund gemäß § 30 Abs 2 Z 13 MRG dar.“

Gemäß dem Punkt „VII. **Vorzeitige Vertragsauflösung**“ sei eine solche u.a. in folgenden Fällen durch den Vermieter möglich:

„(...)

d) Änderung der Betriebsart bzw. widmungswidrige Verwendung des Mietgegenstandes durch den Mieter.

e) Teilweise oder gänzliche Weitergabe des Mietgegenstandes an Dritte, welche hiermit ausdrücklich als untersagt bzw. ausgeschlossen gilt.

(...)

g) Jeglicher Verstoß gegen wichtige Bestimmungen dieses Mietvertrages.“

Punkt „XIII. **Schriftform**“ lautet:

„Jede Änderung oder Ergänzung dieses Vertrages bedarf zu ihrer Gültigkeit einer schriftlichen Vereinbarung, die von beiden Vertragsteilen zu unterfertigen ist. Dies gilt auch für eine allgemeine Vereinbarung hinsichtlich des Abgehens von der Schriftlichkeit.

Die Vertragsparteien stellen übereinstimmend fest, dass mündliche Nebenabreden zu diesem Vertrag nicht bestehen.“

15. Am **02.08.2022** gab der Bf. gegenüber dem Prüfer an, dass es betreffend die prüfungsgegenständliche Wohnung **keine Inserate zwecks Mietersuche** gegeben habe.

16. Am **08.08.2022** ersuchte der Prüfer via E-Mail gegenüber dem Bf. um „Aufklärung folgender Punkte“:

„1. Der Mietvertrag wurde am 01.08.2022 unterzeichnet. Im Mietvertrag geregelt ist, dass der Mietbeginn voraussichtlich am 01.08.2022 erfolgt. Ist das Objekt nun mit 01.08.2022 vermietet oder ist das Objekt nicht vermietet? --> Wir ersuchen um dokumentierte Klarstellung.

2. Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ist abgesehen von den Ausnahmen gemäß § 6 Abs. 1 Ziffer 16 UStG unecht von der Umsatzsteuer befreit. Ein Option zur Steuerpflicht ist möglich, wenn der Vermieter (Hr. ***Bf1***) nachweisen kann, dass der Mieter (***AG***) das Mietobjekt nahezu ausschließlich (das heißt zumindest 95%) für zum Vorsteuerabzug berechnete Umsätze verwendet bzw. verwenden wird. --> Ersuchen um Vorlage geeigneter Unterlagen, aus welchen zu entnehmen ist, dass die ***AG*** dieses Mietobjekt nahezu ausschließlich für Umsatzsteuerpflichtige Umsätze verwendet.“

17. Der Bf. legte dem Prüfer via **E-Mail vom 19.08.2022**, 12:51 einen **Zusatz zum Mietvertrag vom 01.08.2022** vor, laut dem Dokument jeweils vom Bf. unterzeichnet am **15.08.2022**, mit folgendem Inhalt:

*„Bei Weitervermietung an ***Dienstleister*** gilt die Einschränkung, dass das Mietobjekt ausschliesslich zum Zwecke des Betriebes eines Büros vermietet wird, nicht. Es ist die Weitervermietung an Touristen, Privat- und Geschäftsreisende zur kurzfristigen Vermietung gestattet.“*

In dem oben genannten E-Mail vom 19.08.2022, 12:51 ist auf Basis eines darunter angeführten E-Mail-Verlaufes ein **E-Mail der steuerlichen Vertretung des Bf. an die ***AG*** vom 19.08.2022, 12:28** enthalten, das folgenden Text enthält:

*„Sehr geehrte Frau ***2***,*

ich schlage folgende Ergänzung vor:

Ergänzung zum Mietvertrag vom 1.8.2022

*„Bei Weitervermietung an ***Dienstleister*** gilt die Einschränkung, dass das Mietobjekt ausschliesslich zum Zwecke des Betriebes eines Büros vermietet wird, nicht. Es ist die Weitervermietung an Touristen, Privat- und Geschäftsreisende zur kurzfristigen Vermietung gestattet.“*

****3***, 15.8.2022*

****AG****

****Bf1***“*

18. Mit **E-Mail vom 19.08.2022**, 13:02 legte die steuerliche Vertretung des Bf. dem Prüfer den mit 25.03.2022 datierten **„Leistungsvertrag zwischen der ***Dienstleister*** und der ***AG*** für das Penthouse: auf der ***8***“** vor:

*„Anbei der Leistungsvertrag mit ***Dienstleister***, welcher zum Gegenstand die "ausschliessliche kurzfristige Vermietung" hat. D.h. diese kurzfristige Vermietung ist umsatzsteuerpflichtig, sodass Herrn ***Bf*** die Option zur ust-pflichtigen Vermietung offensteht und damit auch der Vorsteuerabzug gebührt!“*

Gegenstand dieses Vertrages ist betreffend das Penthouse auf der ***9*** die Vermarktung auf diversen Plattformen, Verwalten der Zahlungen, Verwalten der Buchungen und Gästemanagement, Verwalten der touristischen Abgaben und Pflichten sowie die Abwicklung der Reparaturen durch ***Dienstleister***. Die laufenden Kosten dafür haben demnach die Kunden in Höhe von 99,00 netto (Check- in Check-Out) und 4,00 für Bettwäsche pro Gast selbst an ***Dienstleister*** bezahlen. Die ***Dienstleister*** verrechnet die eigenen Aufwendungen direkt an den Kunden und berechnet ebenso im Namen und auf Rechnung der ***AG*** die Zurverfügungstellung der Unterkunft. ***Dienstleister*** erhält eine Provision von 20% der Berechnungsbasis (dies errechnet sich aus Umsatz minus Plattformgebühren minus Reinigungsgebühren). Eine Anmietung der Liegenschaft durch die ***Dienstleister*** und eine allfällige Weitervermietung an die Endkunden sind nicht Gegenstand dieses Vertrages. Die konkrete Höhe der Kurzzeitmiete ist in diesem Vertrag nicht definiert.

Nach Angaben des Beschwerdeführervertreters im Laufe des Verfahrens wurde auf obenstehendem Vertrag die Adresse ***8*** versehentlich anstatt der korrekten Adresse ***10*** ausgewiesen.

19. Mit E-Mail vom 19.08.2022, 13:21 fragte der Prüfer bei der steuerlichen Vertretung des Bf. an, ob betreffend die Anfrage vom 08.08.2022 (betreffend den Zeitpunkt des Vermietungsbeginns sowie betreffend die Vorsteuerabzugsfähigkeit der Mieterin ***AG***) noch Unterlagen gesendet würde, es noch Verträge zu diesem Objekt gäbe oder noch eine Stellungnahme übermittelt werde.

20. Mit E-Mail vom 19.08.2022, 13:59 gab die steuerliche Vertretung des Bf. an, über keine weiteren Unterlagen zu verfügen, die übermittelt werden könnten.

21. In einem Aktenvermerk des Prüfers vom 23.08.2022 ist unter dem Betreff „Leistungsvertrag mit ***Dienstleister***“ betreffend ein Telefonat mit Herrn ***11*** (Geschäftsführer der ***Dienstleister*** u.a. Folgendes festgehalten:

*„Vorhalt: Es liegt ein Leistungsvertrag von ***Dienstleister*** mit ***AG*** vor.*

Frage: Kennen Sie diesen Vertrag, wenn ja ist dieser Leistungsvertrag schon umgesetzt und für welches Objekt konkret.

*Antwort Hr. ***11***: Ja, das kenne ich. „Hr. ***11*** formuliert, dass er die Unterlagen am PC öffnen muss“ Konkret geht es da um die Wohnung ***10***. Die falsche Adresse beruht, weil Hr. ***Bf1*** die Informationen damals telefonisch durchgegeben hat. Umgesetzt ist das Projekt noch nicht. Sollte aber in nächster Zeit passieren.*

Frage: Ist es richtig, dass man derzeit das Objekt noch nicht buchen kann?

Antwort Hr. *11***:** Ja, derzeit kann man dasTop noch nicht buchen. ***Bf1*** hat die Wohnung selbst benutzt und wird es nun vermietet.

Frage: Warum Wissen Sie, dass Hr. ***Bf*** die Wohnung selbst benutzte?

Antwort Hr. *11***:** Ich kenne Hr. ***Bf1*** schon länger, da wir in derselben Branche tätig sind.“

22. Mit E-Mail vom 24.08.2022 teilte der Prüfer der steuerlichen Vertretung des Bf. Folgendes mit:

„Sie haben mir am Freitag, 19. August 2022 13:59 geschrieben, dass es hinsichtlich meiner Fragen keine weiteren Unterlagen gibt. Derzeit absolut nicht schlüssig ist, wie diese Wohnung nun tatsächlich genutzt wurde bzw. wird. Im Mietvertrag vom 01.08.2022 ist die Nutzung ausschließlich als Büro gestattet. Ob nun schon ab 01.08.2022 vermietet wird, ist offen. Aufgrund meiner Anfrage zur Option zur Steuerpflicht (Mail vom 08. August 2022 12:39) ist nun auch tlw. die kurzfristige Vermietung über Airbnb,... beabsichtigt. In welchem Ausmaß nun die Büronutzung bzw. die Vermietung an Reisende bzw. Touristen stattfinden wird, ist nicht geklärt.

(...)

Ich würde um eine Stellungnahme ersuchen, warum die Nutzung zwischen dem 01.08.2022 (Büro) und dem 15.08.2022 (kurzfristige Vermietung tlw.) geändert wurde. An dieser Stelle möchte ich festhalten, dass diese gemischte Nutzung Büro und kurzfristige Vermietung an Reisende für die steuerliche Einstufung für die Mögliche Option (§ 6 UStG) oder die zwingende steuerpflichtige Behandlung nicht klar dokumentiert ist.

*Welche Angebote werden auf Airbnb beabsichtigt? Ersuche um Stellungnahme in welchem Ausmaß wird auf Airbnb,... für Unterkunft zur Benutzung angeboten bzw. im welchem Ausmaß wird ***AG*** für welche Tätigkeit (steuerbar, steuerpflichtig, steuerfrei,...) dieses Objekt selbst nutzen?*

Gerne würde ich die Inhalte bis spätestens 07.09.2022 abklären und anschließend die Umsatzsteuersonderprüfung beenden. (...)“

23. Mit E-Mail vom 31.08.2022 antwortete die steuerliche Vertretung wie folgt:

*„Die Einrichtung wurde von der ***AG*** angeschafft und die Belege befinden sich hinterlegt am Kontoblatt. Sie können gerne in die Buchhaltung bei uns im Büro Einsicht nehmen und dort die hinterlegten Belege aufrufen und ansehen bzw auch Kopien anfertigen. (...) Die ETW ist eindeutig eine Wohnung, wie Sie aus der Fotodokumentation ersehne können mit einem Schreibtisch in einem Raum. U.E. ist damit eine eindeutige*

Wohnraumvermietung gegeben i.S. § 6 Abs 1 Zi 16 1.TS UstG. Und es liegt zwingende USt-Pflicht vor. Nachdem eine Wohnung vorliegt, ist auch die Eigennutzung zu einer Wohnung gegeben und eine Option zur USt-Pflicht gar nicht notwendig, weil USt-Pflicht sui generis gegeben ist.“

Diesem E-Mail beigelegt waren Auszüge aus der betreffenden AirBnb-Webseite ***7*** betreffend die beschwerdegegenständliche Wohnung. Diese enthalten neben einer Fotodokumentation auch Angaben zu den „Gastgebern“: „***5***“ (als Gastgeberin), „***6***“ und „***4***“ als „Co-Gastgeber“.

24. Am 12.09.2022 übermittelte der Prüfer das **Schlussbesprechungsprogramm** an die steuerliche Vertretung des Bf. Das Schlussbesprechungsprogramm wurde dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegt.

25. Am 27.09.2022 übermittelte die steuerliche Vertretung dem Prüfer folgende **Stellungnahme zum Schlussbesprechungsprogramm**:

*„Rz 890 der Umsatzsteuerrichtlinien besagt eindeutig, dass, wenn sich die Leistung auf ein Grundstück für Wohnzwecke bezieht, der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung zu kommen hat, in dem in dieser Rz angeführtem VwGH Urteil (20.03.2002 99/15/0041), welches auch auf unseren Fall zutrifft, wird dies auch entsprechend dokumentiert. Aus dieser Argumentation lässt sich aus unserer Sicht eindeutig schließen, dass die ***AG*** für Wohnzwecke mietet. Eine andere als die angeführte Nutzung zu Wohnzwecken ist weder aus der Gestaltung des Mietobjekts noch aus den tatsächlichen Gegebenheiten denkbar. Für die Beurteilung der Frage, ob eine Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke vorliegt, ist nach herrschender Lehre und Rechtsprechung der tatsächliche Verwendungszweck des Mietgegenstandes maßgebend, (vgl. z.B: BFG BFG RV/4100145/2019: Wohnzwecken dient eine Wohnung in allen Fällen, in denen Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft in der Wohnung gewährt wird (VwGH vom 4.2.2009, 2007/15/0116; VwGH vom 25.6.2014, 2010/13/0119). Diese Voraussetzung ist auch bei einer typischerweise wochenweisen oder auch nur tageweisen (z.B. im Rahmen eines „Wochenendurlaubs“) Beherbergung von Feriengästen erfüllt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage, § 10 TZ 62 und 63).*

Ein in (fast jeder Wohnung zu Wohnzwecken vorhandenes) Büro kann an der grundsätzlichen Tatsache einer Wohnungsmiete nichts ändern. Der tatsächliche Verwendungszweck, wie auch aus den im Besprechungsprogramm angeführten Bildern ersichtlich, kann nur die Nutzung für Wohnraumzwecke sein.

Das angeführte VwGH Urteil 23.09.2010 2007/15/0245) findet sich zwar in der gleichen Randziffer der Umsatzsteuerrichtlinien; der darin beurteilte Sachverhalt stimmt allerdings nicht mit dem in Frage stehenden überein, da es dort um eine Gästepension handelte, für die unterschiedliche Steuersätze angewendet werden wollten.

*Die Frage, ob bzw. ab welcher Buchungslage für die ***AG*** ein Gewinn feststellbar ist, ist für unseren Fall nicht maßgeblich, da es um sich um die USO bei Herrn ***Bf1*** handelt und nicht um eine Beurteilung eines Sachverhaltes bei der ***AG***.*

*Betreffend der angeführten Frage der Fremdüblichkeit sei nochmals darauf hingewiesen, dass der tatsächliche Verwendungszweck maßgeblich ist und eine Vermietung als reines Büro per se nicht denkbar ist. Auch die (von der ***AG***) angeschaffte Einrichtung kann nur auf die Nutzung für Wohnzwecke hinauslaufen.*

*Die Aussage, dass die Wohnung vorher von Herrn ***Bf*** genutzt worden wäre, entspricht nicht den Tatsachen und wurde laut Auskunft von Herrn ***11*** von der Firma ***4*** auch so von ihm nicht getätigt.“*

26. Am **17.10.2022** erfolgte die erste Vermietung der Wohnung durch die ***AG*** via ***4*** an Kurzzeitmieter.

27. In der **Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 19.10.2022** gem. § 149 Abs. 1 BAO wurde zusammengefasst festgehalten, dass der **Vorsteuerabzug zur Gänze zu versagen sei**, da eine **unecht steuerbefreite Vermietung** vorliege und die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 2 UStG 1994 nicht erfüllt seien:

[...]

Weiters sei die Wohnung offensichtlich von der ***AG*** eingerichtet worden und es sei die Einrichtung der Liegenschaft von den Lieferanten der ***AG*** verrechnet worden, was auch der Stellungnahme des Bf. vom 31.08.2022 sowie der ermöglichten Belegeinsicht am 01.09.2022 konnte weiters entnommen werden könne.

Ab Seite 16 wurde angeführt:

*„Aus den vorliegenden Mietverträgen, wäre die Nutzung als Büro für die „Holding“ und die Weitervermietung an den ***Dienstleister*** für die Weitervermietung an Touristen, Privat- und Geschäftsreisende zur kurzfristigen Vermietung gestattet. ***Dienstleister*** mietet aber nicht für die Weitervermietung, sondern wird maximal vermitteln. Es ist eine Nutzung als Büro möglich als auch die kurzfristige Vermietung an Reisende via AirBnB. Wer nun konkret der Vermieter für die Reisenden sein wird war den Unterlagen nicht zu entnehmen. Gemäß AirBnB ist die Gastgeberin ***5*** und Co Gastgeber ist ***4*** (***Dienstleister***) sowie ***6***.*

[...]

Betreffend eine allfällige Liebhabereitätigkeit hinsichtlich der Vermietung durch die ***AG*** wird unter anderem Folgendes festgehalten:

„Es war nicht vorstellbar, dass für dieses Objekt ein Gewinn für den Mieter auf einen abgrenzbaren Zeitraum möglich ist.“

*„Die Vermietung eines Gebäudes, das dem Mieter (***AG***) zur Erzielung von Umsätzen aus der Beherbergung, Übernachtung dient (z.B. Betrieb eines Hotels, Anbot via AirBnb), ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei (vgl. VwGH 23.9.2010, 2007/15/0245).*

*Hr. ***Bf1*** ermöglicht gemäß Mietvertrag die Nutzung als Büro oder an ***Dienstleister*** weiterzuvermieten. Die Weitervermietung wirft offensichtlich keinen Gewinn ab und die unternehmerische Tätigkeit wäre in Zweifel zu ziehen. Festgehalten wird, dass bei einer genaueren Gewinnbeurteilung noch Ausgaben wie Verwaltung, Instandhaltung, Strom,... zu berücksichtigen wäre, da jedoch der Auslastungsgrad ohnehin nicht denkbar ist, war jede weitere Beurteilung entbehrlich.“*

*„Festgestellt ist, dass die unternehmerische Tätigkeit (UStG) im Zusammenhang mit einer theoretischen Vermietung von ***AG*** an Reisende und Touristen auf Grundlage der vorliegenden Unterlagen nicht denkbar ist:“*

Betreffend eine Fremdüblichkeit der Vermietung des Bf. an die von ihm beherrschte AG wurde festgehalten:

„Es ist nicht unter fremden üblich, dass ein Unternehmen, welches Büroräumlichkeiten mieten bzw. beabsichtigt zu mieten, aufgrund der steuerlichen Prüfung beim Vermieter die Nutzung von Büro dahingehend verändert, dass auch die Vermietung für kurzfristige Vermietung für Reisende und Touristen ermöglicht wird. Es ist festzuhalten, dass die Einrichtung für die Nutzung als Büro gänzlich anders sein wird, als die Einrichtung für Touristen. Diese rückwirkende Vereinbarung (Zusatz zum Mietvertrag) sind ohnehin im Steuerrecht folglich unbeachtlich. (VwGH 18.12.1973, 0979/72; VwGH 3.5.1983, 82/14/0277; VwGH 25.3.1999, 96/15/0079).

*Der primäre Geschäftszweig der ***AG*** ist laut Firmenbuch im Bereich Tourismusconsulting. Der dokumentierte Geschäftszweig von ***AG*** gemäß Bilanz liegt im Bereich von Beratung sowie Beteiligungen an Unternehmen. Die Motivationslage, warum die ***AG*** aufgrund einer Prüfung des Aktionärs (***Bf1***), überraschend die Wohnung nun auch auf AirBnB anbieten sollte, konnte keiner Stellungnahme entnommen werden.*

*Der Zusatz zum Mietvertrag ist keinesfalls aus fremdüblichen Gründen entstanden und inhaltlich nicht umgesetzt, da die genannte Firma ***Dienstleister*** offensichtlich nicht beabsichtigt dieses Objekt zu mieten. Weiters ist der Mietbeginn nicht geklärt. Unter fremden würde ein klarer eindeutiger Mietbeginn formuliert werden und nicht den 01.08.2022 als Mietbeginn voraussichtlich beschreiben.“*

28. Im **Außenprüfungsbericht vom 21.10.2022** wurde auf die Tz 1 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 19.10.2022 verwiesen und die Vorsteuer mit jeweils 0,00 EUR ausgewiesen.

29. Mit den **angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden** für die Zeiträume 01-03/2021 und 10-12/2021 vom **20.10.2022**, zugestellt am 28.10.2022, wurde jeweils der **Vorsteuerabzug** für die beschwerdegegenständliche Wohnung unter Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht **versagt**.

30. In der dagegen rechtzeitig erhobenen **Beschwerde vom 21.11.2022**, eingelangt am 21.11.2022, brachte der Bf. vor:

*„Herr ***Bf1*** hat eine Eigentumswohnung (4 Zimmer, 2 Bäder und Wohnküche (Penthouse) in ***13***, ***10*** (**12***) erworben. Diese Wohnung wird von Herrn ***Bf*** an die ***AG*** vermietet, welche diese unter Zuhilfenahme eines Vermittlers mittels Airbnb weitervermietet.*

Die belangte Behörde führte dazu im Rahmen der vorangehenden Schlussbesprechung sowie der Bezug nehmenden Niederschrift vom 19.10.2022 näher aus, dass die beschwerdeführende Partei im Hinblick auf die Vermietung ihrer Wohnung sowie der zugrunde liegenden Unterlagen für den bescheidgegenständlichen Zeitraum nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, da es sich in diesem Fall um eine unecht steuerbefreite Vermietung von und Verpachtung von Grundstücken handelt.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wird diesbezüglich festgehalten, dass bei gegenständlicher Festsetzung nicht berücksichtigt wurde, dass der Beschwerdeführer aufgrund der Art seiner unternehmerischen Tätigkeit im Sinne der Ausnahmen des § 6 Abs 1 Z 16 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Demnach sind Umsätze aus Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke sowie die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen nicht im Sinne gegenständlicher Bestimmung steuerbefreit.

In diesem Zusammenhang wies die beschwerdeführende Partei bereits im Rahmen ihrer Stellungnahme vom 27.09.2022 Beilage (/A) darauf hin, dass nach herrschender Lehre und Rechtsprechung der tatsächliche Verwendungszweck des Mietgegenstandes maßgebend sei.

„Wohnzwecken dient eine Wohnung in allen Fällen, in denen Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft gewährt wird Diese Voraussetzung ist auch bei einer typischerweise wochenweisen oder auch nur tageweisen (z.B. im Rahmen eines „Wochenendurlaubs“) Beherbergung von Feriengästen erfüllt" (vgl. BFG RV/4100145/2019). „Wohnzwecken dienen Grundstücke, Gebäude oder Teile und Anlagen hievon dann, wenn sie

dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben zu ermöglichen, wenn sie Menschen somit auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft gewähren. Die Begünstigung erstreckt sich nicht nur auf die unmittelbaren Wohnräume, sondern auch auf die mitvermieteten oder mitbenutzten Nebenräume wie Keller, Dachböden, Waschküchen, Balkone und Terrassen oder ähnliches, (vgl. VWGH GZ 2007/15/0116). Ein in (fast jeder Wohnung zu Wohnzwecken vorhandenes) Büro kann an der grundsätzlichen Tatsache einer Wohnungsmiete nichts ändern. Der tatsächliche Verwendungszweck, wie auch aus den in der Niederschrift (Beilage /B) angeführten Bildern ersichtlich, kann nur die Nutzung für Wohnraumzwecke sein.

Die angebotene Vermietung über eine Online-Plattform sowie die Möblierung der Wohnung (siehe ebenfalls Bilder in Beilage /B) lassen aus Sicht der beschwerdeführenden Partei eindeutig auf die beabsichtigte Nutzung gegenständlichen Objekts zu Wohnzwecken bzw. zu Zwecken der Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen schließen.

Die belangte Behörde führt in ihrer Niederschrift aus, dass sie zur näheren Beurteilung des Vorliegens einer Wohnraumvermietung um Rechnungen für die Einrichtung ersucht habe. Demnach könne sie anhand dieser beurteilen, ob die gegenständliche Wohnung als Büro eingerichtet sei. Überdies wurde um Vorlage von Anboten über Airbnb gebeten. Demnach setzte sich die belangte Behörde zumindest kurzfristig mit den Ausnahmebestimmungen im Sinne des § 6 Abs 1 Z 16 UStG auseinander, eine nähere Ausführung, warum diese im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung gelangen sollten, unterblieb jedoch.

Aus Sicht der beschwerdeführenden Partei lassen die übermittelten Fotos des Mietobjekts mit welchen die Wohnung zu Wohn- bzw. Beherbergungszwecken beworben wird, keinen Zweifel an einer beabsichtigten Nutzung im behaupteten Sinne zu. Zudem wird auf zwischenzeitige Mieteinnahmen des Untervermieters in diesem Zusammenhang verwiesen (Beilage IC) Ein permanentes Anbieten über Online Plattformen, welches jederzeit genutzt/gebucht werden kann, schließt eine (auch nur) kurzfristige oder vorübergehende Nutzung als Büro aus.

In diesem Kontext verweist die beschwerdeführende Partei unter anderem auf die Bestimmung des § 21 BAO, welche für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den wahren wirtschaftlichen Gehalt als maßgebend bezeichnet und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes.

Gemäß dieser Bestimmung ist aus Sicht der beschwerdeführenden Partei die offenkundige Intention der Vertragsparteien zu berücksichtigen, welche auf unternehmerische Einnahmen durch Vermietung für Wohnzwecke bzw. durch die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen abzielt. Hinsichtlich der aufgeworfenen Frage der Fremdüblichkeit wird seitens der beschwerdeführenden Partei nochmals darauf hingewiesen, dass der tatsächliche Verwendungszweck maßgeblich ist und eine Vermietung als reines Büro per se nicht denkbar

ist. Diesbezüglich wird nochmals auf die angeschaffte Einrichtung hingewiesen, wie bereits im Rahmen der schriftlichen Stellungnahme vom 27.09.2022.

Rechtliche Würdigung:

Wie der Niederschrift zu entnehmen ist, begründet die belangte Behörde ihre Verweigerung des Vorsteuerabzugs damit, dass eine nach § 6 Abs. 1 Z 16 unecht steuerbefreite Vermietung von Grundstücken vorliegt und daher in diesem Zusammenhang der Vorsteuerabzug nicht zusteht. In dieser Ziffer 16 stehen aber auch Ausnahmeregelungen von dieser unechten Vermietung, die zu untersuchen sind. Nicht befreit sind dabei unter anderem auch die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke und die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen.

*Die Folge dieser Ausnahme ist, dass kein unecht steuerbefreiter Umsatz vorliegt und daher die Frage der Optionsmöglichkeit irrelevant wird, sondern ein steuerpflichtiger Umsatz vorliegt, für den damit in Zusammenhang stehende Vorsteuerbeträge abgezogen werden dürfen. Der Vorsteuerabzug ist ein fundamentales Recht eines Unternehmers, daher sind diese Ausnahmeregelungen auch sorgfältig zu prüfen. Die beschwerdeführende Partei vermietet die Wohnung an die ***AG**, wo diese in der Folge unter Zuhilfenahme eines Vermittlers als Ferienwohnung mittels Airbnb angeboten wird.*

Das bereits oben erwähnte Zitat „Wohnzwecken dient eine Wohnung in allen Fällen, in denen Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft gewährt wird Diese Voraussetzung ist auch bei einer typischerweise wochenweisen oder auch nur tageweisen (z.B. im Rahmen eines „Wochenendurlaubs“) Beherbergung von Feriengästen erfüllt“trifft hier zu.

Es ist herrschende Lehre, dass für die Frage, ob eine Vermietung für Wohnzweck vorliegt, der tatsächliche Verwendungszweck des Mietgegenstands maßgebend ist. So kommt der ermäßigte Steuersatz für den Vermieter einer Wohnung zB auch dann zur Anwendung, wenn die Wohnung (oder Teile hiervon) nicht vom Mieter selbst für Wohnzwecke verwendet wird, sondern untervermietet wird. Auch die Finanzverwaltung hat diese Meinung unter der RZ 1185 in die Umsatzsteuer-Richtlinien aufgenommen.

Abzugsgrenzen ist die Vermietung von Wohnraum von der Beherbergung. Diese Abgrenzung erfolgt in der Regel durch die Analyse der Nebenleistungen. Die Beherbergung erfordert über die bloße Überlassung von Räumlichkeiten, einschließlich deren typischer Nebenleistungen, hinaus auch eine gewisse Betreuung der überlassenen Räumlichkeiten oder des Gastes. Dazu zählen zB die laufende Reinigung der Räumlichkeiten, die Verabreichung eines ortsüblichen Frühstücks, Verleih von Sportgeräten, Organisation von Ausflugsmöglichkeiten, etc.

In der Niederschrift wird hierzu festgehalten, dass als Nebenleistung neben der Plattformgebühr noch Reinigungsgebühren abgezogen werden. Auch hier wurde die

herrschende Meinung von der Finanzverwaltung in die Richtlinien aufgenommen. Die Endreinigung bei Ferienwohnungen und Appartements zählt zu den unselbständigen Nebenleistungen der Wohnraumvermietung {RZ 1189}.

Somit liegt als tatsächlicher Verwendungszweck die Vermietung von Wohnzwecken vor, da keine für die Beherbergung sprechenden Nebenleistung vorliegen. Somit fällt aber auch der Umsatz der beschwerdeführenden Partei unter die Ausnahmeregelung der Vermietung für Wohnzwecke, wodurch in der Folge kein unecht befreiter Umsatz vorliegt, sondern eine steuerpflichtige Leistung, wodurch damit in Zusammenhang stehende Vorsteuerbeträge abgezogen werden dürfen.

Dem von der belangten Behörde zitierten Erkenntnis des VwGH 2007/15/0245 vom 23.09.2010 liegt ein nicht vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde. In diesem Fall ging es darum, dass eine Gästepension, die vom Eigentümer selbst in den Sommermonaten betrieben wurde, in den Wintermonaten an ein englisches Reisebüro komplett eingerichtet vermietet worden ist. Das zugrundeliegende Gebäude ist aber bereits aufgrund seiner Bauart als Gästepension auf Beherbergung ausgelegt und nicht als Wohnhaus mit mehreren Wohnungen. Das Reisebüro hat auch Beherbergungsleistungen mit zusätzlicher Betreuung der Gäste mit eigenem Personal angeboten. Der Vermieter hat außerdem das Gebäude in den Sommermonaten selbst als Beherbergungsbetrieb mit 24 Gästebetten geführt. Der ganze Sachverhalt ist daher nicht mit dem vorliegenden Fall vergleichbar, wo eine Wohnung aus einem Wohngebäude vom Mieter mittels Airbnb untervermietet wird und keine für die Beherbergung sprechenden Nebenleistungen erbracht werden.

Der Fokus sollte auf die Bauart des Gebäudes gelegt werden. Wenn ein Gebäude wie ein Hotel, eine Gästepension, ein Schüler- oder Studentenheim vermietet wird, das schon aufgrund der Funktionsweise spezielle bauliche Besonderheiten aufweist und auf eine Beherbergung hin geplant wurde (zB Empfangsbereich, Abstellraum für Reinigungsmaterial und -geräte pro Stockwerk, Speisesäle, etc) liegt natürlich ein anderer Sachverhalt vor als wenn eine Wohnung in einem Wohnhaus vermietet wird, das von Grund auf als Wohnhaus geplant und errichtet wurde.“

Der Bf. beantragte die Gewährung des entsprechenden Vorsteuerabzuges sowie das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 Z 1 BAO.

31. Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 20.01.2023 und somit rechtzeitig im Sinne des § 262 Abs. 2 lit. b BAO mit **Vorlagebericht vom 20.01.2023** zur Entscheidung vor und gab dazu folgende Stellungnahme ab:

„Sachverhalt:

Vorab drei Hinweise: - Da im vorliegenden Fall der zeitliche Ablauf der Gestaltung der Mietverhältnisse wegen mehrerer Widersprüche von Bedeutung ist, wird der Sachverhalt im Ablauf der Prüfung in einer zusätzlichen Datei dargestellt und hier nur der festgestellten Sachverhalt ausgeführt. - In der Beschwerde wurde ein Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs 2 Z 1 BAO gestellt. - Wie sich aus der Beschwerdeschrift ergibt, geht es ausschließlich um die rechtliche Würdigung des Sachverhalts, auf die Einholung einer weiteren Stellungnahme des Prüfers konnte daher verzichtet werden.

Sachverhalt:

Im vorliegenden Fall ist der Vorsteuerabzug für eine vom Abgabepflichtigen angeschaffte Penthouse Eigentumswohnung mit einem Bruttokaufpreis von 1.460.550,25 Euro strittig.

*Dem Abgabepflichtigen wurde am 1.12.2021 eine neu errichtete Penthouse-Eigentumswohnung in ***14***, ***10*** übergeben. Bereits im Kaufvertrag aus dem Jahr 2020 war vereinbart worden, die Wohnung mit gesondert ausgewiesener USt zu verkaufen und in den Teilrechnungen sowie der Schlussrechnung wurde die UID des Abgabepflichtigen angegeben. Der Abgabepflichtige machte die Vorsteuern für die Anschaffung der Wohnung im Wege korrigierter Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 1-3/2021 und 10-12/2021 nachträglich geltend, woraufhin das Finanzamt eine Außenprüfung ankündigte. Erst nach Ankündigung einer Umsatzsteuersonderprüfung wurde für diese Wohnung ein Mietvertrag des Abgabepflichtigen mit der ***AG*** ausschließlich zum Zweck des Betriebes eines Büros abgeschlossen. Es gibt einerseits diesen erst im Zuge der Ermittlungen des Finanzamtes abgeschlossenen Mietvertrag, in welchem geregelt ist, dass die ***AG***, deren Alleinaktionär und Vorstandsvorsitzender Herr ***Bf*** ist, diese Räumlichkeiten ausschließlich als Büro nutzen darf und der keine klaren Aussagen zum Beginn der Vermietung enthält, wobei diesbezüglich trotz Rückfragen des Prüfers auch später keine Aufklärung erfolgte.*

*Die Einrichtung der Wohnung hat die Mieterin (teilweise bereits 2021) angeschafft und sie ist im Eigentum der Mieterin (***AG***). Den vertraglichen Vereinbarungen nach erfolgt die Vermietung ausschließlich zum Zweck des Betriebes eines Büros, es kann daraus keinesfalls entnommen werden, dass – wie später behauptet wurde - die Mieterin die Wohnung ausschließlich für Wohnzwecke mietet.*

Der Prüfer hatte Bedenken geäußert, dass der Abgabepflichtige - mangels einer ausreichenden Vorsteuerabzugsberechtigung der Mieterin - zur Steuerpflicht der Vermietung optieren könne (§ 6 Abs. 1 Z 16 iVm § 6 Abs. 2 UStG 1994):

*Bei der Vermietung an eine Holding, die nach Ermittlungen des Finanzamtes zumindest in erheblichem Maße im Bereich der nichtsteuerbaren Beteiligungsverwaltung tätig sein dürfte, sei der Vorsteuerabzug zufolge § 6 Abs. 1 Z 16 iVm § 6 Abs. 2 UStG 1994 von vornherein ausgeschlossen. Die Nutzung der Wohnung als Büro der ***AG*** (lt. dem ursprünglichen*

Mietvertrag) wäre somit offensichtlich schädlich für den Vorsteuerabzug beim Abgabepflichtigen, dem eine Option nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 nicht offen stünde.

Eine vom Finanzamt geforderte Bestätigung bzw. ein Nachweis, dass die Mieterin zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, wurde nicht erbracht. Es wurde auch im Verlauf des Verfahrens nie bestritten, dass die Mieterin nicht zum nahezu vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Nach der Mitteilung der Bedenken des Finanzamtes zur Optionsmöglichkeit hinsichtlich der Vermietung wurde vom Abgabepflichtigen in einem nachträglich erstellten Zusatz zum Mietvertrag der Mieterin ***AG*** nachträglich gestattet, die Räumlichkeit an die ***Dienstleister*** (=***4***) weitervermieten. Die Weitervermietung an Touristen, Private und Geschäftsreisende für kurzfristige Vermietungen ist der Hauptmieterin ***AG*** nun gestattet.

Sachverhalt nach der durch den Zusatz zum Mietvertrag geänderten Vertragslage mit der Mieterin ***AG***: Herr ***Bf1*** vermietet lt. Zusatz zum Mietvertrag nun eine nicht eingerichtete Fläche von rund 159m² + Balkon und ohne Garage an die Mieterin für die Nutzung als Büro und/oder zum Zweck Weitervermietung an die ***Dienstleister***.

Sachverhalt lt. Vertrag mit der ***Dienstleister***: Mit der ***Dienstleister*** war durch die Mieterin bereits zuvor (?) ein mit 25.3.2022 datierter Vertrag abgeschlossen worden. Entgegen dem oben dargestellten Zusatz zum Mietvertrag handelt es sich dabei jedoch nicht um einen Untermietvertrag, sondern einen „Leistungsvertrag“ (offensichtlich Vermittlungsvertrag/Dienstleistungsvertrag) mit dem dieser der Auftrag gegeben wurde, die Wohnung für Zwecke der Beherbergung von Gästen an Plattformen wie AirBnB zu vermitteln.

Sachverhalt lt. Internetauftritt auf AirBnB: Erneut davon abweichend scheinen gem. Internetauftritt auf AirBnB als Gastgeberin „***5***“ auf und als Co-Gastgeber „***6***“ und „***4***“ auf.

Lt. einer in einem Aktenvermerk festgehaltenen Aussage des Vertreters der ***Dienstleister*** soll es auch eine Eigennutzung durch den Abgabepflichtigen gegeben haben, was von diesem jedoch bestritten wurde.

Das Finanzamt anerkannte den Vorsteuerabzug für die Wohnung nicht an und begründete dies im Wesentlichen damit, dass die Mieterin die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 (Anm. letzter Absatz) für eine Option zur Steuerpflicht der Vermietung beim Abgabepflichtigen nicht erfülle.

Dagegen wendet sich die Beschwerdeschrift vom 21.11.2022, in der im Wesentlichen damit argumentiert wird, dass der in der Vermietung zu Wohnzwecken bestehende tatsächliche Verwendungszweck des Mietgegenstandes maßgeblich sei.

Mittlerweile kam im Oktober 2022 zu zwei Untervermietungen. Die bisherigen Mieteinnahmen der Hauptmieterin aus der Untervermietung der Wohnung betrugen insgesamt 3.386,32 Euro.

Beweismittel:

- Kaufvertrag der Eigentumswohnung
- Organigramm in TZ 1 der Niederschrift über die AP
- Mietvertrag mit der ***AG***
- Nachtrag zum Mietvertrag mit der ***AG***
- Firmenbuchauszug der ***AG*** samt Bilanz aus dem Firmenbuch
- Rechnungen über die Anschaffung der Einrichtung durch die ***AG*** (2021 und 2022)
- Zur Liebhaberei bei der Mieterin ***AG*** siehe Berechnungen des Prüfers in der
- Niederschrift über die AP
- Vertrag mit der ***Dienstleister***
- Aktenvermerk vom 23.8.2022 zum Telefonat des Prüfers mit dem GF der ***Dienstleister***
- Stellungnahme des BF zum Besprechungsprogramm vom 27.9.2022
- Beilagen zur Beschwerde vom 21.11.2022 (insbesondere Beilage C zu den beiden Vermietungen über Airbnb).
- Zur Widersprüchlichkeit der Sachverhaltsdarstellungen des BF siehe die Datei "Sachverhalt im Ablauf der Prüfung"

Stellungnahme:

1. Versagung des Vorsteuerabzuges aufgrund von § 6 Abs. 1 Z 16 iVm § 6 Abs. 2 letzter Absatz UStG 1994, weil lt. festgestelltem Sachverhalt verschiedene Varianten der Nutzung der Wohnung ins Auge gefasst wurden:

Der Abgabepflichtige ist Alleinaktionär und Vorstandsvorsitzender der Mieterin seiner Eigentumswohnung. Die Vermietung ist daher unter dem Gesichtspunkt der sinngemäßen Anwendung der Angehörigenjudikatur zu betrachten.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit 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 (vgl. VwGH vom 19.03.2021, Ra 2021/13/0034).

Es ist darauf hinzuweisen, dass die nach Mitteilung der Bedenken des Finanzamtes getroffenen vertraglichen Vereinbarungen bzw. deren Änderungen im vorliegenden Fall unter Fremden nicht zustande gekommen wären und wohl nur dadurch erklärlich sind, dass der Abgabepflichtige der alleinige Aktionär und Vorstandsvorsitzende der Mieterin ist. Ob die

Wohnung tatsächlich ausschließlich für kurzfristige Vermietungen auf Plattformen verwendet werden wird, ist aufgrund des festgestellten Sachverhalts völlig unklar. Der Mietvertrag sieht zunächst eine ausschließliche Verwendung als Büro der Mieterin vor. Der spätere Zusatz zum Mietvertrag schließt eine Verwendung für eigene betriebliche Zwecke der Mieterin nicht aus. Es kann also keineswegs ausgeschlossen werden, dass die Mieterin ***AG*** die Wohnung (auch) für eigene betriebliche Zwecke (Büro, Nächtigungen des Alleinaktionärs etc.) verwenden wird. Eine (teilweise) Eigennutzung durch Herrn ***Bf*** scheint aufgrund der sehr "dynamischen" Vertragsgestaltungen bzw. laufender Vertragsanpassungen im vorliegenden Fall nicht ausgeschlossen.

Erfolgt eine Untervermietung zu Geschäftszwecken und ist der Untermieter nicht mindestens zu 95 % zum Vorsteuerabzug berechtigt, so kann der Untervermieter nicht zur Steuerpflicht optieren, ist daher auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, sodass auch der erste Vermieter auf die Steuerbefreiung nicht verzichten kann. Im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Das Beweisverfahren wird vor allem u.a. beherrscht vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz/Koran, BAO7, § 167 Tz 6 und 8).

Im vorliegenden Fall stellte das Finanzamt daher in freier Beweiswürdigung fest, dass aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen des Abgabepflichtigen mit der Mieterin eine unter § 6 Abs. 1 Z 16 UStG unecht steuerbefreite Vermietung vorliegt und die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 2 UStG 1994 nicht erfüllt sind. Eine ausschließliche Nutzung der Wohnung für Zwecke der Untervermietung zu Wohnzwecken ist nicht anzunehmen. Aus den vorliegenden Gründen war ein Vorsteuerabzug aufgrund der vom Finanzamt schlüssig dargelegten und vom Abgabepflichtigen nicht widerlegten Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 letzter Satz UStG 1994 durch die Mieterin zu versagen.

2. Der Vollständigkeit halber: Denkbare Beurteilung als begünstigte Vermietung für Wohnzwecke:

Wie dargestellt wurde, kann nach der Vertragslage keinesfalls von einer ausschließlichen Nutzung der vermieteten Wohnung für Zwecke der Untervermietung über Plattformen

ausgegangen werden. Da es mittlerweile zu zwei Untervermietungen über Plattformen kam, wird hier – trotz der widersprüchlichen Vertragslage – auch darauf eingegangen, wie der SV vom Finanzamt gewürdigt werden würde, wenn man von einer ausschließlichen Nutzung für Zwecke der Untervermietung ausginge.

Auf dem Gebiet der USt ist derjenige hinsichtlich der Lieferungen und sonstigen Leistungen iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 Leistungserbringer, der die Leistungen im eigenen Namen erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird (vgl. das Erk des VwGH vom 22. 11. 2006, 2003/15/0143). Entscheidend ist im Allgemeinen, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 1 Tz 254 und 258).

Die Umsätze aus der Untervermietung durch die ***AG*** sind daher, ungeachtet der fremdunüblichen Vertragsgestaltungen mit dem Abgabepflichtigen, dieser zuzurechnen.

Für die Frage, ob eine Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke vorliegt, ist der tatsächliche letztliche Verwendungszweck des Mietgegenstandes maßgebend. So kommt der ermäßigte Steuersatz für den Vermieter einer Wohnung zB auch dann zur Anwendung, wenn die Wohnung (oder Teile hiervon) nicht vom Mieter selbst für Wohnzwecke verwendet, sondern untervermietet wird.

Anmerkung: In Standardmietverträgen ist die teilweise oder gänzliche Untervermietung des Mietgegenstandes u.a. deshalb untersagt, weil sich die umsatzsteuerliche Behandlung des Untermietverhältnisses durch den Mieter unmittelbar auf die Vorsteuerabzugsberechtigung des Vermieters nach § 6 Abs 2 UStG auswirkt und es daher bei umsatzsteuerschädlicher Betätigung des Untermieters zum Verlust des Vorsteuerabzugs beim Vermieter kommt.

Aus diesem Grund dürfte auch lt. Pkt. VII. des ursprünglichen Mietvertrages mit der ***AG*** „die teilweise oder gänzliche Weitergabe des Mietgegenstandes an Dritte, welche hiermit ausdrücklich als untersagt bzw. ausgeschlossen gilt“, als Grund für die vorzeitige Vertragsauflösung durch den Vermieter genannt worden sein.

Erst als das Finanzamt seine Bedenken hinsichtlich einer ausreichenden Vorsteuerabzugsberechtigung der Mieterin mitgeteilt hatte, wurde ein entsprechender Nachtrag zur Ermöglichung der Untervermietung vorgelegt und es kam im Oktober 2022 zu zwei Fremdvermietungen über eine Plattform.

Das Finanzamt stimmt den Ausführungen in der Beschwerdeschrift insoweit zu, als sie auf die Rechtsprechung des BFG und VwGH zum Vorliegen von Wohnzwecken verweist und in der Analyse der Nebenleistungen zu dem Schluss kommt, dass eine Wohnraumvermietung und keine Beherbergung vorläge. Der ermäßigte Steuersatz findet in unionsrechtskonformer Interpretation jedoch keine Anwendung auf eine als Liebhaberei beurteilte verlustträchtige

Wohnraumvermietung. Diese ist zwingend unecht steuerbefreit ohne die Möglichkeit, nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Steuerpflicht zu optieren (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082; VwGH 30.4.2015, Ra 2014/15/0015; siehe LRL 2012 Rz 168 und 184).

2.1. Liebhabereibeurteilung:

Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994 (62. Lfg 2020) § 6 Abs 1 Z 16, Tz 73/14:

„Unberührt von der Steuerpflicht bei der kurzfristigen Vermietung bleibt eine als Liebhaberei zu beurteilende kleine Vermietung. So stellen die ErlRV 1352 BlgNR XXV GP, Bd II, Leitkarte „Gesetz und Materialien, 593 klar, dass die Umsatzsteuerbefreiung für Betätigungen gemäß § 1 Abs 2 Z 3 LVO, die als Liebhaberei zu beurteilen sind (mVa VwGH 16. 2. 2006, 2004/14/0082; 26. 4. 2012, 2011/15/0175; 30. 4. 2015, Ra 2014/15/0015) als speziellere gesetzliche Norm durch die Gesetzesänderung unberührt bleiben soll.

Beispiel:

A vermietet eine Ferienwohnung regelmäßig für jeweils eine Woche an fremde Dritte. Aufgrund seiner geringen Auslastung ist eine Liebhabereibetätigung zu bejahen. Diese ist zwingend unecht steuerfrei (vgl Mayr, SWK 32/2014, 1377).“

Die unechte Steuerbefreiung geht als lex specialis der Ausnahme des § 6 Abs 1 Z 16 für kurzfristige Vermietungen vor. Dies überzeugt auch deshalb, weil die Steuerfreiheit der Liebhabereivermietung selbst nicht auf § 6 Abs 1 Z 16, sondern auf § 2 Abs 5 und § 28 Abs 5 Z 4 UStG iVm der LVO 1993 beruht.“

Die Vermietung einer Eigentumswohnung unterliegt der Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO. Dabei hat die Auslegung der innerstaatlichen Regelung in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerauschluss zu erfolgen. (Vgl. z.B.: VwGH vom 16.2.2006, 2004/14/0082.)

Verwendet der Mieter seinerseits das Grundstück zur Erbringung von Vermietungsleistungen, so richtet sich die Optionsmöglichkeit des ersten Vermieters nach der Verwendung des Grundstücks beim letzten Mieter (vgl. Mayr/Ungericht, UStG4, § 6 Anm 80b „Bei Untermietung entscheidet die VorSt-Abzugsberichtigung (Nutzung) des letztlichen Nutzers.

Beispiel 3:

A vermietet ein Gebäude an B, dieser vermietet es weiter an C, der es wiederum dem D in Bestand gibt. Erbringt D Umsätze, die ihn zu mehr als 5 % vom Vorsteuerabzug ausschließen, so können weder A noch B noch C nach § 6 Abs 2 optieren.“).

Dies bedeutet nach Auffassung des Finanzamtes für den vorliegenden Fall:

*Erfolgt die Untervermietung zu Wohnzwecken, dann erbringt der Untervermieter - im Falle des Nichtvorliegens von Liebhaberei - jedenfalls steuerpflichtige Leistungen, für die der Vorsteuerabzug zusteht. Dem ersten Vermieter steht daher die Option für die Steuerpflicht offen. Die Beurteilung der Vermietung des Untermieters als (umsatzsteuerliche) Liebhaberei (zwingende Steuerbefreiung) steht hingegen nach Auffassung des Finanzamtes aufgrund der Aufgrund der Relevanz der Verwendung durch den Untervermieter einer Option des ersten Vermieters zur steuerpflichtigen Vermietung an den Untervermieter entgegen. Die Beurteilung der Untervermietung durch die Mieterin als Liebhabereibetätigung hätte somit selbst unter der Annahme, dass tatsächlich nur über AirBnB für Wohnzwecke vermietet wird, auch Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche Beurteilung der Vermietung des Abgabepflichtigen an die ***AG***, zumal es aus dessen Sicht auf die tatsächliche Verwendung des Mietobjekts ankommt.*

*Die Außenprüfung bemühte sich daher, die Liebhabereifrage bei der Mieterin als Vorfrage zu klären. Vom Abgabepflichtigen wurden dazu mit der Stellungnahme zum Besprechungsprogramm keine Unterlagen vorgelegt, es dürfte keinen Businessplan der ***AG*** bzw. keine Beurteilung, ob für eine derartig hochwertige und daher teuer angebotene Wohnung (629,00 – 699,00 Euro pro Nacht) eine Vermietung über Plattformen wie AirBnB, welche sich an eher sparsame Zielgruppen wenden, überhaupt zielführend sein kann, geben.*

*Im Hinblick auf die vom Prüfer vorgenommene Berechnung erscheint die Erzielung eines Gesamtüberschusses äußerst unwahrscheinlich. Lt. der unwidersprochenen Berechnung durch den Prüfer ergäbe sich – unter Berücksichtigung der an die Dienstleisterin zu leistenden Beträge - schon bei einer Auslastung von 65,48 % oder darunter ein jährlicher Ausgabenüberschuss bei der ***AG*** (vgl. Seiten 17f NS). Tatsächlich erfolgten im gesamten Zeitraum von August bis Oktober 2022 jedoch nur zwei Untervermietungen.*

*Aufgrund der Berechnungen des Prüfers in der Niederschrift erscheint das Vorliegen von Liebhaberei bei der Untervermietung durch die Mieterin ***AG*** weitaus wahrscheinlicher als das Vorliegen einer Einkunftsquelle.*

*Damit ist die Untervermietung der Mieterin ***AG*** als unecht steuerfreie Vermietung zu beurteilen, für die dieser kein Vorsteuerabzug zustünde.*

Die gewählte Konstruktion der Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft, deren GF der Abgabepflichtige ist, führt daher hinsichtlich des Vorsteuerabzuges im vorliegenden Fall zum selben Ergebnis wie eine direkte Vermietung durch den Abgabepflichtigen selbst:

Aufgrund der Nutzung der Wohnung zur Erzielung von unecht steuerbefreiten Umsätzen durch die Mieterin hat auch der Abgabepflichte als erster Vermieter nicht die Möglichkeit, an diese steuerpflichtig zu vermieten.

3. Antrag des Finanzamtes: Es wird beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

32. Mit E-Mail vom **11.11.2024** wurde der Beschwerdeführer um Stellungnahme zur Stellungnahme der belangten Behörde im Vorlagebericht ersucht.

33. Mit **Stellungnahme des Bf. vom 09.01.2025** zum Vorlagebericht brachte der Bf. zusammengefasst vor, dass

- nunmehr unstrittig (Seite 7/9 des Vorlageberichts) Wohnraumvermietung und keine Beherbergung vorliege
- dass der ermäßigte Steuersatz keine Anwendung finde, wenn eine verlussträchtige Wohnraumvermietung als Liebhaberei eingestuft würde, allerdings die Liebhabereibetrachtung nur auf die Vermietung des Bf. selbst anzuwenden sei und die Gewinnsituation innerhalb der *****AG***** nicht relevant sei
- der Bf. selbst keinen Verlust mit seiner Vermietung an die *****AG***** mache, weshalb keine Liebhaberei, sondern eine steuerpflichtige Vermietung zu Wohnzwecke vorliege (Überschussrechnung 2022 und 2023 anbei)
- betreffend § 6 Abs. 2 UStG 1994 (Option zur Steuerpflicht bei Untervermietung) sich die Frage nach einem Verzicht auf die Steuerbefreiung nicht stelle, da ohnehin eine steuerpflichtige Vermietung zu Wohnzwecken vorliege, welche unter die Ausnahmen des § 6 Abs. 1 Z 1 UStG falle. Da kein steuerbefreiter Umsatz vorliege, müsse nicht auf die Steuerbefreiung verzichtet werden. Der Umsatz unterliege dem ermäßigten Steuersatz.
- das Finanzamt im Vorlagebericht versuche, die transparente Durchsicht auf die Untermieter, die für die Optionsmöglichkeit zur Steuerpflicht von grundsätzlich unecht steuerbefreiten Vermietungsumsätzen relevant ist, auf die grundsätzlich steuerpflichtige Vermietung von Wohnzwecken auszudehnen. Dies lasse sich aber aus dem Gesetz heraus nicht ableiten.

34. Mit **Beschluss vom 21.01.2025** wurde der belangten Behörde die Stellungnahme des Bf. vom 09.01.2025 zur Stellungnahme weitergeleitet.

35. Mit **Stellungnahme vom 05.02.2025** gab die belangte Behörde unter anderem an, dass die Umsatzsteuererklärung 2021 mittlerweile am 09.11.2024 abgegeben worden sei, eine Veranlagung wegen notwendiger Ermittlungen aber noch nicht durchgeführt worden sei. Die Umsatzsteuererklärung 2021 mache Vorsteuern im Gesamtbetrag von nur noch 163.184,76 Euro geltend, während in den beschwerderelevanten Voranmeldungszeiträumen 01-02/2021 und 10-12/2021 Vorsteuern in Höhe von 199.608,53 + 38.948, somit insgesamt 238.556,53

Euro geltend gemacht und vom Finanzamt nicht anerkannt worden seien. Die Differenz müsse vor der Veranlagung noch aufgeklärt werden.

Weiters brachte die belangte Behörde in der Stellungnahme vom 05.02.2025 vor:

„2.2. Anmerkung zur Umsatzsteuer 2020:

*Die zunächst erklärungskonform veranlagte Umsatzsteuererklärung 2020 vom 22.3.2023 enthielt keine Vorsteuern für die Wohnung in der ***10***. Mit Beschwerde vom 14.6.2023 wurden diesbezüglich nachträglich Vorsteuern iHv 13.849,80 Euro geltend gemacht. Nach Wahrung des Parteihörs wurde die Entscheidung über die Beschwerde wegen des gegenständlich beim BFG anhänglichen Verfahrens mit Bescheid vom 8.8.2023 gem. § 271 Abs. 1 BAO ausgesetzt.*

2.3. Zum Sachverhalt allgemein:

*Dazu ist zunächst festzuhalten, dass aufgrund der Vorlage widersprüchlicher und ständig geänderter Verträge zum Zeitpunkt der sehr zeitnah durchgeführten AP nicht endgültig geklärt werden konnte, wie die Hauptmieterin ***AG*** (im Folgenden ***AG***) das Mietobjekt tatsächlich nutzen werde: Die hier relevante Eigentumswohnung, wurde vom Beschwerdeführenden erst nach Ankündigung der Umsatzsteuersonderprüfung am 1.8.2022 ausschließlich für Zwecke der Verwendung als Büro an die ***AG*** und vermietet.*

*Nachdem die AP bzw. das Finanzamt Bedenken zum Vorsteuerabzug geäußert hatten, wenn die Wohnung – so wie eindeutig im Vertrag vorgesehen - als Büro durch die ***AG*** genutzt werde, wurde zunächst eine Weitervermietung durch ***AG*** an die ***Dienstleister*** behauptet, später aber ein vermutlich rückwirkend datierter Vertrag vorgelegt, wonach LH lediglich als Dienstleister auftrete und eine Vermietung der Wohnung über Plattformen wie Airbnb durch ***AG*** selbst erfolge.*

*Diese mit 25.3.2022 datierte Leistungsvereinbarung zwischen ***AG*** und ***Dienstleister*** wurde dem Finanzamt allerdings erst am 19.8.2022 zur Kenntnis gebracht. Die Stellungnahme vom 9.1.2025 geht nun ohne nähere Ausführungen zur vertragsgemäß vereinbarten Eigennutzung der ***AG*** in den Folgejahren offensichtlich davon aus, dass eine Vermietung durch den Beschwerdeführenden an ***AG*** zum ausschließlichen Zwecke der Weitervermietung an Plattformen für touristische Zwecke erfolgt sei.*

*Tatsächlich hat nämlich die Mieterin ***AG*** ihren Firmensitz mittlerweile an der Adresse der Wohnung in der ***10*** gemeldet (Antrag auf Sitzverlegung im Firmenbuch eingelangt tt.03.2024). (...)*

*Ein Blick auf die aktuelle Homepage der Mieterin zeigt, dass unter anderem auch das Betreiben von Hotels zum Geschäftsfeld der Mieterin ***AG*** zählt: (...)*

3. Stellungnahme des Finanzamtes zum Beschluss 21.01.2025:

3.1. Zu Pkt. 1. des Vorlageberichts:

Nach Auffassung des Finanzamtes liegen damit zwei weitere gravierende Anhaltspunkte dafür vor, dass die Versagung des Vorsteuerabzuges aufgrund von § 6 Abs. 1 Z 16 iVm § 6 Abs. 2 letzter Absatz UStG 1994 zu Recht erfolgt sein dürfte:

- Die Nutzung der Wohnung als Büro der Mieterin war der ursprünglich einzige und ausschließliche Zweck des vorgelegten Mietvertrages. Durch die spätere Verlagerung des Sitzes der Beschwerdeführenden auf diese Adresse liegt ein gewichtiges Indiz dafür vor, dass die Wohnung insoweit zumindest zeitweise auch vertragsgemäß genutzt wurde/wird.
- Die Mieterin hat schon aufgrund Ihrer Rechtsform ausschließlich gewerbliche Einkünfte, sodass die Untervermietung der Wohnung ertragsteuerlich jedenfalls zu Einkünften aus Gewerbebetrieb und nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt. Die Tatsache, dass sie auf der Homepage als Geschäftsfeld auch das Betreiben von Hotels angibt, ist ein Indiz dafür, dass die Mieterin auch weitere Wohnungen bzw. Hotels vermietet und die Untervermietung der von der Mieterin selbst angemieteten Wohnung in der ***10*** daher untrennbarer Teil dieser gewerblichen Tätigkeit ist.
- Im Mietvertrag vom 1.8.2022 gehen der Beschwerdeführende und die Mieterin ganz offensichtlich selbst von einer unter § 6 Abs. 1 Z 16 UStG (allerdings mit Option gem. § 6 Abs. 2 UStG) fallenden Vermietung aus, werden doch im Mietvertrag 20 % USt ausgewiesen. Etwas anderes ergibt sich auch aus der Ergänzung des Mietvertrages vom 15.8.2022 nicht.
- Für die Vermietung des Beschwerdeführenden an die ***AG*** wäre demnach nach Auffassung des Finanzamtes umsatzsteuerlich weiterhin (auch hinsichtlich der durch ***AG*** durchgeführten Wohnungsvermietung über Airbnb) von einer unter § 6 Abs. 1 Z 16 UStG fallenden Vermietung auszugehen. Dazu führte das Finanzamt bereits im Vorlagebericht aus, dass aus den dort näher dargelegten Gründen ein Vorsteuerabzug aufgrund der vom Finanzamt schlüssig dargelegten und vom Abgabepflichtigen nicht widerlegten Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 letzter Satz UStG 1994 durch die Mieterin zu versagen war.
- Da dazu keine neuen Beweismittel vorgelegt wurden, bleibt das Finanzamt bei seiner Argumentation in Pkt. 1. des Vorlageberichts.

3.2. Anmerkungen zur Stellungnahme, die sich auf Pkt. 2. des Vorlageberichts bezieht:

Aufgrund obiger Ausführung dürften die Ausführungen im Vorlagebericht zu Pkt. 2. zur hypothetischen Beurteilung als Vermietung für Wohnzwecke nicht mehr von Bedeutung sein. Das Finanzamt geht daher nur der Vollständigkeit halber darauf ein. Dass hinsichtlich der Vermietung durch den Beschwerdeführenden an die ***AG*** Liebhaberei vorliege, hat das

*Finanzamt nie behauptet. Vielmehr geht das Finanzamt davon aus, dass beim Mieter ***AG*** eine Vermietung mit Liebhabereivermutung vorliegen dürfte. Dazu liegen aus den von der steuerlichen Vertretung mit der Stellungnahme vom 9.1.2025 vorgelegten Unterlagen weiterhin gravierende Anhaltspunkte vor: (...)*

*Judikatur und Kommentarmeinungen: Nichtvorliegen einer Vorfrage mit Bindungswirkung hinsichtlich der Liebhabereibeurteilung bei der Mieterin ***AG*** mangels Parteienidentität:*

Staringer in Holoubek/Lang (Hrsg), Bindungswirkungen zwischen Verfahren (2023) Seite 311f/Rz 5.1. Subjektive Grenzen der Rechtskraft (...)

Das Finanzamt des Vermieters ist daher unserer Auffassung nach berechtigt, die Liebhaberei der Vermietungstätigkeit der Mieterin selbst beurteilen.

Umsatzsteuer:

In unionsrechtskonformer Interpretation ist eine als Liebhaberei beurteilte verlustträchtige Wohnraumvermietung zwingend unecht steuerbefreit (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082, VwGH 30.4.2015, Ra 2014/15/0015).

Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁶ (2024), § 6 Tz 412/11

Verwendet der Mieter seinerseits das Grundstück zur Erbringung von Vermietungsleistungen, so richtet sich die Optionsmöglichkeit des (ersten) Vermieters nach der Verwendung des Grundstücks beim letzten Mieter (glA M/U § 6 Anm 80b). Erfolgt die Untervermietung zu Wohnzwecken, dann erbringt der Untervermieter jedenfalls steuerpflichtige Leistungen, für die der Vorsteuerabzug zusteht.

Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁶ (2024), § 10 Tz 51

Der ermäßigte Steuersatz findet in unionsrechtskonformer Interpretation jedoch keine Anwendung auf eine als Liebhaberei beurteilte verlustträchtige Wohnraumvermietung.

Diese ist zwingend unecht steuerbefreit ohne die Möglichkeit, nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Steuerpflicht zu optieren (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082; VwGH 30.4.2015, Ra 2014/15/0015; siehe LRL 2012 Rz 168 und 184).

Ob die Tatsache, dass der Untermieter im vorliegenden Fall eben keine begünstigte Vermietung zu Wohnzwecken, sondern eine unecht steuerfreie Vermietung ohne Optionsmöglichkeit nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 ausübt, in einer Betrachtung der beiden obigen Kommentarmeinungen von Ruppe/Achatz auf den ersten Vermieter (=Beschwerdeführende) zurückwirken könnte, wird aus derzeitiger Sicht des Finanzamtes aufgrund der Ausführungen zu Pkt. 1 hoffentlich in diesem Fall dahingestellt bleiben können.“

36. Mit E-Mail vom 06.02.2025 wurde dem Bf. die Stellungnahme der belangten Behörde vom 05.02.2025 zur Stellungnahme binnen 3 Wochen weitergeleitet.

37. Mit Stellungnahme des Bf. vom 28.02.2025 brachte dieser unter anderem vor:

„1. Fällt die Vermietung unter den begünstigten Steuersatz und ist auf jeden Fall steuerpflichtig?

(...) Die belangte Behörde begründet ihre Verweigerung des Vorsteuerabzugs damit, dass eine nach § 6 Abs. 1 Z 16 unecht steuerbefreite Vermietung von Grundstücken vorliegt und daher in diesem Zusammenhang der Vorsteuerabzug nicht zusteht. In dieser Ziffer 16 stehen aber auch Ausnahmeregelungen von dieser unechten Vermietung, die zu untersuchen sind. Nicht befreit sind dabei unter anderem auch die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke und die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen.“ (...)

„Für die Frage, ob eine Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke vorliegt, ist der tatsächliche letztendliche Verwendungszweck des Mietgegenstandes maßgebend. So kommt der ermäßigte Steuersatz für den Vermieter einer Wohnung zB auch dann zur Anwendung, wenn die Wohnung (oder Teile hiervon) nicht vom Mieter selbst für Wohnzwecke verwendet, sondern untervermietet wird. Es ist herrschende Lehre, dass für die Frage, ob eine Vermietung für Wohnzwecke vorliegt, der tatsächliche Verwendungszweck des Mietgegenstands maßgebend ist. So kommt der ermäßigte Steuersatz für den Vermieter einer Wohnung zB auch dann zur Anwendung, wenn die Wohnung (oder Teile hiervon) nicht vom Mieter selbst für Wohnzwecke verwendet wird, sondern untervermietet wird. Auch die Finanzverwaltung hat diese Meinung unter der RZ 1185 in die Umsatzsteuer-Richtlinien aufgenommen.“ (...)

„Der Mietvertrag beginnt per August 2022 und die Wohnung wird seit 2022 tatsächlich dauerhaft weitervermietet. Die Mieteinnahmen wurden bereits nachgewiesen. Das Finanzamt hat genau zu diesem Punkt der tatsächlichen Verwendung jedoch keinen Bezug genommen – und die in der letzten Stellungnahme beigefügten Nachweise über die seit der Beschwerde angefallenen Vermietungseinkünfte scheinbar nicht einmal als Beweismittel wahrgenommen.“ (...)

*„Die Sitzverlegung nach ***14*** im Jahr 2024 hatte rein kosmetische Absichten, weil ***14*** über einen größeren Bekanntheitsgrad verfügt als ***3***. Da die Wohnung ständig für die Vermietung zur Verfügung stehen muss, ist eine Nutzung als Büro nicht sinnvoll möglich.“ (...)*

„Fazit: Aus unserer Sicht ist es im ersten Schritt wichtig, die korrekte Zuordnung des Umsatzes festzustellen. Es ist herrschende Lehre, dass für die Frage, ob eine Vermietung für Wohnzwecke vorliegt, der tatsächliche Verwendungszweck des Mietgegenstands maßgebend ist. Da seit dem

Beginn der Vermietung die Wohnung inzwischen schon über 2 Jahre durchgehend vermietet wird und der wahre wirtschaftliche Gehalt für die steuerliche Beurteilung maßgeblich ist, fällt der Umsatz aus der Vermietung unserer Meinung nach unter den begünstigten Steuersatz.

Die belangte Behörde begründet ihre Verweigerung des Vorsteuerabzugs damit, dass eine nach § 6 Abs. 1 Z 16 unecht steuerbefreite Vermietung von Grundstücken vorliegt und daher in diesem Zusammenhang der Vorsteuerabzug nicht zusteht. Da aber die Ausnahmeregel für die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke schlagend wird, stellt sich die Frage nach einer Optionsmöglichkeit überhaupt nicht.“ (...)

*„2. Zu welchem Zeitpunkt steht Herrn ***Bf1*** der Vorsteuerabzug zu?*

Der EuGH betont in ständiger Rechtsprechung den Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer. Dieser Grundsatz verlange, dass bereits die ersten Investitionsausgaben, die für die Zwecke des Unternehmens oder zu dessen Verwirklichung getätigt werden, als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden. Es würde diesem Grundsatz zuwiderlaufen, wenn als Beginn der wirtschaftlichen Tätigkeit erst der Zeitpunkt angesetzt würde, von dem an das Grundstück tatsächlich genutzt wird, d. h. die zu versteuernden Einkünfte entstehen. Dies entspricht der ständigen Judikatur des EuGH. (EuGH 14.02. 1985, Rs. C-268/83, Rompelman; 21.03.2000 Rs. C110/98 Gabalfria; 8.6.2000, Rs. C-400/98 Breitsohl).

Da zum jetzigen Zeitpunkt die Vermietung bereits realisiert wurde und seit mehr als 2 Jahren gelebt wird, sollte der Beweis für die steuerpflichtige Vermietung bereits hinreichend erbracht sein. Da es sich in diesem Fall nicht um eine Frage der Option zur Steuerpflicht handelt, sondern unserer Meinung nach um einen steuerpflichtigen Umsatz mit dem begünstigten Steuersatz. Somit steht der Vorsteuerabzug gemäß ständiger Rechtsprechung bereits ab dem Zeitpunkt der ersten Investition zu.

Anmerkungen zur Differenz der Umsatzsteuererklärung 2021:

Bei der manuellen Übernahme der Vorsteuerbeträge in die Umsatzsteuerjahreserklärung 2021 ist leider ein Fehler passiert. Die € 238.556,55 wären der richtige Betrag. Die berichtigte Umsatzsteuererklärung liegt im Anhang bei.“

38. Mit **Beschluss vom 04.03.2025** wurde der belangten Behörde die Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei vom 28.02.2025 samt Beilagen zur Stellungnahme binnen 3 Wochen weitergeleitet.

39. Die belangte Behörde erklärte mit **E-Mail vom 05.03.2025**, dass die berichtigte Umsatzsteuerjahreserklärung nunmehr mit den berichtigten UVAs 01-03/2021 und 10-12/2021 übereinstimme und dass bisher keine berichtigte Umsatzsteuerjahreserklärung beim Finanzamt eingelangt sei.

40. Mit Beschluss vom 10.03.2025, dem Bf. zugestellt am 17.03.2025, wurde dem Bf. die Stellungnahme der belangten Behörde vom 05.03.2025 weitergeleitet. Weiters wurde der Bf. aufgefordert, binnen 3 Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses zu folgenden, in der Beschlussbegründung näher ausgeführten Fragestellungen eine Stellungnahme abzugeben und entsprechende Dokumente und Nachweise vorzulegen:

- a. Nachweise für eine im Kaufzeitpunkt sowie allenfalls im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bestehende konkrete Vermietungsabsicht betreffend die beschwerdegegenständliche Wohnung
- b. Wurde die beschwerdegegenständliche Wohnung bislang jemals durch den Beschwerdeführer bewohnt bzw. von ihm nicht unternehmerisch genutzt und falls ja, wann?
- c. Wurde die beschwerdegegenständliche Wohnung von der ***AG*** jemals als Büro genutzt und falls ja, wann?
- d. Vorlage von (möglichst monatsweise) aufgeschlüsselten Abrechnungen betreffend Energielieferung, Wasserverbrauch und Kältelieferung ab dem Anschaffungszeitpunkt bis inkl. dem Jahr 2023 betreffend die beschwerdegegenständliche Wohnung
- e. Wurde die im Gebäude befindliche Garage vom Beschwerdeführer an die ***AG*** im Zuge der Vermietung der Wohnung mitvermietet?
- f. Nachweis, dass die Mieterin (***AG***) die beschwerdegegenständliche Wohnung (und ggf. die Garage) nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Betreffend a) Vermietungsabsicht lautete die Beschlussbegründung:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.06.1992, 92/14/0037; 17.12.1998, 97/15/0046) muss als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug gerade bei Gebäuden, die auch Wohnzwecken dienen können, die Vermietungsabsicht entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen (VwGH 23.06.1992, 92/14/0037). Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasste. Es muss vielmehr die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder es muss aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen, dass eine Vermietung erfolgen wird. Die ernsthafte Absicht zur Erzielung der Einnahmen (Einkünfte) muss als klar erwiesen anzunehmen sein (Kanduth-Kristen in

*Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON3.02 § 6 Rz 504 (Stand 1.12.2021, rdb.at); VwGH 23.06.1992, 92/14/0037 mit Hinweis auf VwGH 15.01.1981, 1817/79, 19.02.1985, 82/14/0164 und VwGH 22.01.1985, 84/14/0016). Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ist nach dem zitierten Erkenntnis auf den konkreten Beginn der Unternehmertätigkeit abzustellen. Für die hier beschwerdegegenständlichen Zeiträume (des Jahres 2021) liegen dem Bundesfinanzgericht – soweit ersichtlich – derzeit keine Indizien und Nachweise dahingehend auf, dass eine Vermietung (zB jene an die ***AG***) seitens des Beschwerdeführers von Anfang an im Beschwerdezeitraum 2021 geplant war. Vielmehr wurde nach der Aktenlage erst am 01.08.2022 und erst nach Ankündigung der Umsatzsteuersonderprüfung vom 08.07.2022, welche der Abgabe einer berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung vom selben Tag folgte, eine Vermietung erstmals behauptet und erstmals dokumentiert. Weiters ist eine bis zu diesem Zeitpunkt ausschließlich private Nutzung der Wohnung durch den Eigentümer nicht ausgeschlossen (siehe bisheriges und widerstreitendes Parteienvorbringen zum diesbezüglichen Aktenvermerk des Prüfers betreffend die Aussage des Geschäftsführers der ***Dienstleister***). Für die Anschaffung der Wohnung durch den Beschwerdeführer erfolgte in den betreffenden Umsatzsteuervoranmeldungen kein Abzug der bezug habenden Vorsteuern, sondern wurden die (nun beschwerdegegenständlichen) Vorsteuern für die Anschaffung der Wohnung erst im Wege korrigierter Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 1-3/2021 und 10-12/2021 im Juli 2022, somit teils länger als ein Jahr später, nachträglich geltend gemacht. In der ersten (unterfertigten) Fassung des Mietvertrages, welcher (unstrittig) erst nach Ankündigung der Umsatzsteuersonderprüfung unterfertigt wurde, war ausschließlich Büromiete vereinbart und war jegliche andere Nutzung durch den Mieter als Kündigungsgrund festgelegt. Der Beschwerdeführer wird daher aufgefordert, Nachweise für eine im Kaufzeitpunkt oder allenfalls im Beschwerdezeitraum 2021 bestehende konkrete Vermietungsabsicht vorzulegen (zB Verträge, Prognoserechnungen, Kalkulationen, Erkundung des Mietenmarktes, Mietersuche, jeweils bereits spätestens im Beschwerdezeitraum 2021 vorhanden).*

41. Mit Vorhaltsbeantwortung vom 09.04.2025 brachte der Bf. vor:

„Folgende Nachweise kann ich zum jetzigen Zeitpunkt vorlegen:

*- Nachweise für eine im Kaufzeitpunkt bestehende konkrete Vermietungsabsicht: Es gibt eine email vom 21.01.2022, die uns von Seiten ***AG*** übermittelt wurde (siehe Anhang ***4***). Weiters bitten wir sie zu berücksichtigen, dass die Übergabe der Wohnung laut Übergabeprotokoll erst am 01.12. 2021 stattfand. Auf dem Protokoll ist auch der Kaltwasserzähler ersichtlich (es gibt einen Verbrauch von nur 0,14m³) - es kann also niemand in der Wohnung (ohne Wasserverbrauch) gewohnt haben. Weiters bekommt man vor der Unterschrift des Übergabeprotokolls keine Schlüssel und somit auch keine Verfügungsgewalt über die Wohnung.*

- Zeitlich direkt nach der Übernahme wurde ***4*** zur Besichtigung geladen. Am 21.01 hat ***4*** mitgeteilt, dass sie die Wohnung in ihre Verwaltung gerne übernehmen.

- Das bedeutet, Herr ***Bf*** kann die Wohnung bis zur Übergabe nicht benutzt haben. Danach musste die Wohnung betriebsbereit gemacht werden. Schon im Jänner 22 war klar, dass die Wohnung an ***4*** vermietet werden würde. Mit 25.03.2022 wurde der Leistungsvertrag ***Dienstleister*** mit ***AG*** unterschrieben. Das ist somit die bindende Vereinbarung. Beim Vertrag zwischen ***Bf1*** und ***AG*** (der wurde später, also am 01.08.22 erstellt und mit Zusatz am 15.08.22 abgeändert-) wurde eine Unrichtigkeit mit Zusatz korrigiert. Die Umsatzsteuersonderprüfung wurde laut meinen Unterlagen am 08. Juli 2022 angekündigt. Somit wurde der Leistungsvertrag eindeutig (schriftlich) und auch weit vor der Umsatzsteuersonderprüfung unterschrieben. Die erste Vermietung durch ***4*** ist bereits in der 2. Hälfte 2022 erfolgt.

- Die Wohnung wurde nie als Büro genutzt. Die „Briefkastenadresse“ für den Sitz der ***AG*** hat nichts mit der Nutzung der eigentlichen Wohnung zu tun. Die Adresse in ***14*** war notwendig wegen der internationalen Ausrichtung des Unternehmens.

- Somit wurde die Wohnung für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschliessen (Vermietung für Wohnzwecke).

- Bis Dezember 2021 liegt der Zählerstand bezüglich Verbrauch vor. Danach war die Wohnung ja in 2022 vermietet.

- Die Wohnung wird inkl. Garagenplatz vermietet. (siehe Link:

[...]

Die genannte **E-Mail vom 21.01.2022 des Geschäftsführers der ***Dienstleister*** (***4***), ***11*****, an eine Mitarbeiterin der ***AG*** lautete:

„Vielen Dank für die Besichtigung. Die Wohnung hat uns überzeugt – wir würden die Verwaltung sehr gerne übernehmen und freuen uns auf die Zusammenarbeit.“

Der Vorhaltsbeantwortung vom 09.04.2025 enthielt neben dem genannten E-Mail vom 21.01.2022 folgende **Beilagen**:

- Übergabeprotokoll vom 01.12.2021
- Unterfertigter Leistungsvertrag zwischen ***Dienstleister*** und ***AG*** vom 25.03.2022
- Kontoauszug der ***AG*** mit Gutschrift vom 17.10.2022 von Airbnb
- Tabelle Buchungsdaten Airbnb betreffend 2 Aufenthalte für jeweils 3 Tage (ab 14.10.2022, ab 20.10.2022)

- Jahresabrechnung Strom für den Zeitraum 10.12.2021 – 03.11.2022 (Verbrauch: 1.468 kWh), gerichtet an die ***AG***

42. Mit **Beschluss vom 09.04.2025** wurde der belangten Behörde die Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 09.04.2025 samt Beilagen zur Stellungnahme binnen zwei Wochen weitergeleitet.

43. Mit **Stellungnahme der belangten Behörde vom 11.04.2025** brachte diese zusammengefasst vor, dass die zahlreichen Unklarheiten aufgrund der verwirrenden vertraglichen Gestaltungen dem Bf. anzulasten seien und der Fall unter Gesichtspunkten der Angehörigenjudikatur zu betrachten sei. Die vertraglichen Vereinbarungen seien weit entfernt von einem der Angehörigenjudikatur entsprechenden eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Umso mehr Bedeutung müsse der in einem Aktenvermerk des Prüfers festgehaltenen glaubwürdigen Aussage eines Dritten zur Eigennutzung der Wohnung durch den Beschwerdeführenden selbst zukommen.

Hinsichtlich der Vermietung des Bf. an die ***AG*** bleibe das Finanzamt ausdrücklich bei der in der Stellungnahme vom 05.02.2025 vertretenen Auffassung, dass umsatzsteuerlich, trotz der durch ***AG*** durchgeführten Wohnungsvermietung über Airbnb, beim Bf. von einer unter § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 fallenden Vermietung auszugehen ist. Es sei für den Bf. aufgrund der Personenidentität ein Leichtes gewesen, gegebenenfalls die Bedenken des Finanzamtes hinsichtlich des Ausmaßes des Vorsteuerabzuges der Mieterin auszuräumen. Dies diesbezügliche Beweispflicht liege beim Bf. als Vermieter.

*„Hinsichtlich der Wohnungsvermietung durch die Mieterin über Airbnb unter Inanspruchnahme des Gehilfen ***4***“* verwies das Finanzamt ergänzend darauf, dass diese wohl analog zu sehen sei wie jene Modelle, in denen eine Ferienwohnung oder ein Appartement an einen Betreiber vermietet wird. Auch jene Fälle würden idR unter § 6 Abs. 1 Z 16 UStG iVm § 6 Abs. 2 UStG subsumiert: Der Verwaltungsgerichtshof sei hinsichtlich der Verpachtung eines Wohnhauses, das vom Mieter als Gästehaus betrieben wird, davon ausgegangen, dass die Beherbergungsleistung vom Mieter erbracht wird, die Verpachtung des Vermieters jedoch gem. § 6 Abs 1 Z 16 UStG befreit ist mit der Möglichkeit zur Option gem. § 6 Abs 2 (VwGH 18.12.2020, Ra 2020/15/0069).

44. Mit **E-Mail vom 11.04.2025** wurde der steuerlichen Vertretung die Stellungnahme der belangten Behörde vom 11.04.2025 zur Kenntnis weitergeleitet.

45. Die **steuerliche Vertretung des Bf. kontaktierte das Bundesfinanzgericht am 14.04.2025 telefonisch**, u.a. betreffend Akteneinsicht. Im Zuge dieses Telefonats gab die steuerliche Vertretung des Bf. auf entsprechende Nachfrage des zuständigen Richters an, dass derzeit keine Unterlagen vorliegen würden, die für das Jahr 2021 bereits eine Vermietungsabsicht dokumentieren würden, allerdings werde noch nach solchen Unterlagen gesucht und diese im

Falle eines Fundes noch übermittelt. Der Richter verweist darauf, dass die Vorlage derartiger Unterlagen, da derzeit keine solche aktenkundig sind, bereits Gegenstand eines schriftlichen Vorhaltes des Bundesfinanzgerichts waren.

46. Noch am **14.04.2025** wurde dem Beschwerdeführervertreter auf Anfrage umfassend digital via FTAPI **Akteneinsicht** gewährt.

47. Mit **E-Mail vom 06.05.2025** ersuche der Bf. um persönliche Vorsprache und gab zusammengefasst an, dass ihm „vorgeworfen“ werde, dass die Wohnung nicht Vermietungszwecken diene. Genau dies sei aber geplant gewesen und auch so umgesetzt worden.

48. Der **Bf. wurde noch am selben Tag vom zuständigen Richter telefonisch kontaktiert** und darüber aufgeklärt, dass allfällige Ermittlungsmaßnahmen des Amts für Betrugsbekämpfung, welche in Zusammenhang mit der beschwerdegegenständlichen Wohnung stehen und auf die der Bf. offenbar Bezug nehme, unabhängig vom vorliegenden Beschwerdeverfahren vom Amt für Betrugsbekämpfung geführt werden und vor dem Bundesfinanzgericht lediglich die umsatzsteuerliche Beurteilung der Beschwerdesache Verfahrensgegenstand ist. Der Bf. gab an, im gegenständlichen Beschwerdeverfahren alle Nachweise bereits vorgelegt zu haben und nicht zu verstehen, warum die Vorsteuer nicht sofort gewährt werde. Der Richter verweist auf umfassende Vorhalte und Einräumung von Parteigehör und darauf, dass bislang abverlangte Nachweise betreffend ein Vorliegen der unternehmerischen Nutzungsabsicht bereits im Jahr 2021 bzw. im Zeitpunkt der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen bislang nicht vorgelegt wurden und auch nicht ersichtlich sind. Der Bf. gab weiters an, dass man im Falle einer solchen Wohnung ohnehin keine langwierigen Berechnungen vor dem Kauf anstellen müsse, sondern einfach kaufen könne, da sich aus dem Kaufpreis, den Kosten der Bankfinanzierung und der erwarteten Miete ohnehin bereits jederzeit die Wirtschaftlichkeit der Immobilie bzw. der Vermietung ergeben würde. Betreffend die erwähnten, geforderten Nachweise machte der Bf. keine weiteren Angaben oder konkrete Ankündigungen.

49. Mit **Stellungnahme des Bf. vom 22.07.2023** übermittelte dieser eine Prognoserechnung, eine Auftragsbestätigung betreffend einen Postnachsendauftrag betreffend die *****AG***** (11.04.2024 bis 10.10.2024) sowie ein E-Mail vom 29.09.2022 eines ehemaligen Mitarbeiters der *****AG***** betreffend eine Ertragskalkulation für die beschwerdegegenständliche Wohnung samt der Ertragskalkulation.

50. Mit **Beschluss vom 25.07.2025** wurden der belangten Behörde die Stellungnahme des Bf. vom 22.07.2023 sowie beiden Parteien die erhobenen Daten betreffend Ortstaxe von *****Dienstleister*** (***4***)** betreffend die Wohnungsvermietung zur Stellungnahme hinsichtlich des Vorliegens von Liebhaberei auf Seiten der *****AG***** binnen drei Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses übermittelt.

51. Mit Stellungnahme der belangten Behörde vom 31.07.2025 äußerte diese Bedenken betreffend die Vollständigkeit und in der Folge die Richtigkeit der vorgelegten Prognoserechnung. Insgesamt erscheine die vorgelegte Prognoserechnung daher nicht geeignet, die Liebhabereivermutung gem. § 1 Abs. 2 Z 3 der LVO zu widerlegen.

52. Mit E-Mail an die belangte Behörde vom 31.07.2025 ersuchte das Bundesfinanzgericht betreffend Umsatzsteuer 2020, welche in der Stellungnahme der belangten Behörde vom 05.02.2025 erwähnt wurde, um Vorlage der entsprechenden, vom Bf. vorgelegten Nachweise sowie von allfälligen Vorhalten und erstattetem Parteivorbringen dazu. Weiters wurde ersucht, bekanntzugeben, ob im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung (oder auch danach) Dokumente aktenkundig wurden, die Hinweise auf eine Vermietungsabsicht vor Einreichung der berichtigten Umsatzsteuervoranmeldungen geben sowie solche Dokumente vorzulegen, die die Einrichtung der Wohnung betreffen.

53. Mit Stellungnahme der belangten Behörde vom 01.08.2025 nahm diese zum Beschwerdeverfahren betreffend Umsatzsteuer 2020 im Wesentlichen wie folgt Stellung:

*„Mit der Umsatzsteuererklärung 2020 vom 22.3.2020 wurden keine Unterlagen betreffend die Vermietung der Wohnung in der ***10*** und die Vermietungsabsicht vorgelegt. Die Veranlagung erfolgte erklärungskonform ohne Vorsteuern. Am 2.6.2023 langte eine berichtigte Umsatzsteuererklärung 2020 beim Finanzamt ein, in der die Vorsteuern in Höhe von 13.849,80 Euro ausgewiesen wurden. Zusätzlich wurde am 14.6.2023 eine Beschwerde eingebracht. In der Begründung der elektronischen Beschwerde zur Umsatzsteuer 2020 vom 14.06.2023 (siehe PDF-Ausdruck der Beschwerde aus FinanzOnline) wurde lediglich auf die anhängige Beschwerde betreffend die Vorsteuern für die Wohnung in ***14*** verwiesen:*

*„Die in der Umsatzsteuererklärung 2020 geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von € 13.610,30 betreffen die Wohnung in ***14***, wo eine Beschwerde anhängig ist (***GZ***). Die Belege sind schon an das FA ergangen mit der berichtigten Erklärung. Wir bitten um Veranlagung“*

Weitere Unterlagen, insbesondere zur Vermietungsabsicht, liegen dem Finanzamt nicht vor. (...) Die vom Prüfer in der Stellungnahme erwähnten Dokumente wurden alle dem BFG bereits im Zuge der Vorlage übermittelt.“

Eine Stellungnahme des Bf. zur Frage des Prüfers vom 08.07.2022, warum im Monat 07/2022 die unternehmerische Tätigkeit von den beiden Quartalen 1-3 /2021 und 10-12/2021 erst jetzt bekannt wurde bzw. warum diese Vorsteuern in der ursprünglichen UVA übersehen worden seien, sei dem Finanzamt nicht übermittelt worden, was auch der Niederschrift über die Schlussbesprechung auf Seite 3 zu entnehmen sei. Betreffend Unterlagen zur Vermietungsabsicht vor den berichtigten UVAs (= 08.07.2022) sei lediglich der Vertrag mit ***Dienstleister*** vom 25.03.2022 erinnerlich. Dazu legte die belangte Behörde einen

Aktenvermerk, einen Aussetzungsbescheid gem. § 271 BAO samt vorangehendem Vorhalt sowie die am 02.06.2023 eingegangene berichtigte Umsatzsteuererklärung 2020 sowie die Beschwerde vom 14.06.2023 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2020 vor. Die genannte Beschwerde enthält (ausschließlich) folgendes Vorbringen:

*„Die in der Umsatzsteuer 2020 geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von EUR 13.610,30 betreffen die Wohnung in ***14***, wo eine Beschwerde anhängig ist (***GZ***). Die Belege sind schon an das FA ergangen mit der berichtigten Erklärung. Wir bitten um Veranlagung.“*

54. Mit E-Mail vom 01.08.2025 wurde dem Bf. die Stellungnahme der belangten Behörde vom 01.08.2025 weitergeleitet und angefragt, ob es noch Belege und ergänzendes Vorbringen betreffend den begehrten Vorsteuerabzug betreffend die Jahre 2020 und 2021 gäbe.

55. In der Vorhaltsbeantwortung des Bf. vom 19.08.2025 brachte dieser zusammengefasst vor, dass die Prognoserechnung einen Totalgewinn innerhalb von 20 Jahren zeige und hinsichtlich der Erträge bereits jetzt übertroffen werde, während die Umsätze etwas niedriger als prognostiziert ausfallen würden. Die Vermietungsumsätze würden mit 10 % versteuert und die Plattformmeldungen würden nicht alle Umsätze enthalten, da nur Airbnb eingemeldet habe. Zustimmungserklärungen und Ausnahmegewilligungen betreffend kurzfristige Vermietungen durch die Mieterin lägen nicht vor. Die Einrichtung werde über 10 Jahre abgeschrieben. Die Nichtberücksichtigung der Inflation mache die Rechnung leichter verständlich und führe nicht zu einer negativen Ergebnisverzerrung, da die Prognoserechnung einen Gewinn ausweise. Der Bau der Wohnung sei erst nach dem 01.09.2012 begonnen worden.

56. Mit E-Mail vom 21.08.2025 wurde die Vorhaltsbeantwortung des Bf. vom 19.08.2025 an die belangte Behörde zur Kenntnissnahme weitergeleitet.

57. Mit E-Mail des Bf. vom 25.08.2025 legte dieser folgende Dokumente vor:

- Rechnung Nr. 63/2020 der ***AG*** an den Bf. vom 13.07.2020 über einen Betrag von EUR 58.877,23 (inkl. 20% USt.), welche als „Leistung“ ohne Angabe eines Leistungszeitraumes lediglich zweimal folgende Angabe enthält: „***GmbH***“
- Honorarnote samt Zahlungsbestätigung einer Anwaltskanzlei vom 05.11.2020 betreffend anwaltliche Leistungen im Zusammenhang dem Kaufvertrag betreffend die Anschaffung der beschwerdegegenständlichen Wohnung gemäß Punkt 6.2 lit. c des Kaufvertrages über EUR 22.784,59 inkl. 20% USt.
- Schlussrechnung vom 01.12.2021 betreffend die Anschaffung der beschwerdegegenständlichen Wohnung (bereits aktenkundig)

58. Bezugnehmend auf das E-Mail des Bf. vom 25.08.2025 kontaktierte der zuständige Richter die **steuerliche Vertretung** des Bf. am **25.08.2025 telefonisch** und wies darauf hin, dass derzeit die Hauptfrage hinsichtlich der Beschwerdeerledigung ist, ob betreffend der behaupteten Absicht einer steuerpflichtigen Vermietung durch den Bf. schon im Zeitpunkt der Zahlungen entsprechende Nachweise entsprechend der ständigen Rechtsprechung des VwGH für eine solche Absicht vorlagen und dass dem Gericht derzeit trotz Nachfragen des Prüfers und des Bundesfinanzgerichts bei der steuerlichen Vertretung und beim Bf. selbst keine solche vorliegen und von beiden dem Bundesfinanzgericht mitgeteilt wurde, dass keine weiteren Belege dazu vorgelegt werden könnten. Dazu gab die steuerliche Vertretung keine direkte Antwort, sondern verwies darauf, dass die *****AG***** schon länger zu wenige und möglicherweise mit der steuerlichen Buchhaltung nicht ausreichend vertraute Mitarbeiter habe und dass erst mit der Bearbeitung durch die steuerliche Vertretung der bislang nicht beantragte Vorsteuerabzug für die Wohnung aufgefallen sei und durch die berichtigten Umsatzsteuervoranmeldungen nachgeholt worden sei.

59. Mit **E-Mail vom 25.08.2025** wurde die E-Mail des Bf. vom 25.08.2025 dem Finanzamt zur Kenntnisnahme weitergeleitet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (in der Folge: „Bf.“) ist Alleinaktionär und Vorstandsvorsitzender der *****AG*** (***Fn***)** mit Sitz in *****1*****, welche internationalen Immobilien- und Hotelbesitz verwaltet. Die Gattin des Bf., *****Gattin des Bf.*****, ist Stellvertreterin des Vorstandsvorsitzenden und vertritt seit 05.11.2018 gemeinsam mit diesem diese AG.

Mit Vertrag vom 25.11.2020 kaufte der Beschwerdeführer eine Luxuspenthousewohnung an der Adresse *****Adresse*** (***Liegenschaftsanteile 1*** sowie *****Liegenschaftsanteile***** betreffend einen PKW-Stellplatz ebendort). Die Bezahlung der entsprechenden Rechnungen für diese Anschaffung erfolgte entsprechend dem Kaufvertrag nach Baufortschritt via Banküberweisung am 16.02.2021 (1.-3. Zahlungsrechnung vom 16.02.2021), am 26.02.2021 (4. Zahlungsrechnung vom 26.02.2021), am 19.11.2021 (5. und 6. Zahlungsrechnung vom 19.11.2021) sowie im Rahmen eines Haftrücklasses in Verbindung mit einer Bankgarantie und einem Treuhandkonto am 15.06.2022 (Schlussrechnung vom 01.12.2021). Auf den genannten Rechnungen wurde jeweils die UID-Nr. des Bf. als Leistungsempfänger (*****UID*****) ausgewiesen.**

Am 07.05.2021 reichte der Bf. bei der belangten Behörde eine Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 01-03/2021 mit EUR 0,00 Vorsteuer ein (errechneter Betrag: EUR 1.800,00; steuerbarer Umsatz [KZ 000]: EUR 9.000,00; davon 20% Normalsteuersatz unterliegend [KZ

022]: EUR 9.000,00). Dieser steuerpflichtige Betrag ergibt sich ausschließlich aus Lizenzzahlungen für nicht im Zusammenhang mit der Wohnung stehende Markenrechte in der Höhe von monatlich gleichbleibend EUR 3.000,00 zzgl. USt.

Die Übergabe der Wohnung an den Bf. erfolgte am 01.12.2021.

Hinsichtlich einer im Zeitpunkt der Kaufpreiszahlungen des Jahres 2021 vorliegenden und dokumentierten Absicht des Bf. betreffend eine steuerpflichtige Vermietung dieser Wohnung und des damit verbundenen Garagenstellplatzes liegen keine Nachweise vor. Es gibt diesbezüglich auch keine Absichtserklärungen oder (allenfalls nach außen in Erscheinung getretene, fremdübliche und schriftliche) Vereinbarungen aus dieser Zeit. Seitens des Bf. wurden im Zeitpunkt der Kaufpreiszahlungen des Jahres 2021 oder davor weder konkrete und allenfalls schriftlich festgehaltene Wirtschaftlichkeitsrechnungen, noch solche Prognoserechnungen angestellt, noch kam es zu Inseraten zwecks Mietersuche betreffend diese Wohnung bzw. den Garagenstellplatz.

Am 07.02.2022 reichte der Bf. bei der belangten Behörde eine Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 10-12/2021 mit EUR 0,00 Vorsteuer ein (errechneter Betrag: EUR 1.800,00; steuerbarer Umsatz [KZ 000]: EUR 9.000,00; davon 20% Normalsteuersatz unterliegend [KZ 022]: EUR 9.000,00). Auch dieser steuerpflichtige Betrag ergibt sich ausschließlich aus Lizenzzahlungen für Namensrechte in der Höhe von monatlich gleichbleibend EUR 3.000,00.

Mit einem vom 25.03.2022 datierten Leistungsvertrag zwischen der ***Dienstleister*** („***4***“) und der ***AG*** wurde erstere mit Vermarktungs-, Verwaltungs- und Abwicklungsdienstleistungen betreffend Kurzzeitvermietungen der Penthousewohnung beauftragt. Dieser Vertrag wurde allerdings jedenfalls bis 08.07.2022 nicht umgesetzt.

Am 08.07.2022 reichte der Bf. bei der belangten Behörde eine korrigierte Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 10-12/2021 ein (errechneter Betrag: EUR - 197.808,53; steuerbarer Umsatz [KZ 000]: EUR 9.000,00; davon 20% Normalsteuersatz unterliegend [KZ 022]: EUR 9.000,00; Vorsteuern [KZ 060]: EUR 199.608,53).

Ebenfalls am 08.07.2022 reichte der Bf. bei der belangten Behörde eine korrigierte Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 10-12/2021 ein (errechneter Betrag: EUR – 37.148,00; steuerbarer Umsatz [KZ 000]: EUR 9.000,00; davon 20% Normalsteuersatz unterliegend [KZ 022]: EUR 9.000,00; Vorsteuern [KZ 060]: EUR 38.948,00).

Mit E-Mail vom 08.07.2022 kündigte die belangte Behörde dem steuerlichen Vertreter des Bf. eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung betreffend die eingereichten berichtigten Umsatzsteuervoranmeldungen an und forderte diverse Dokumente (u.a. einen allfälligen Mietvertrag) betreffend die Wohnung an. Gleichzeitig wurde der Bf. seitens der belangten Behörde unter anderem um Stellungnahme ersucht, „warum erst im Monat 07/2022 die

unternehmerische Tätigkeit von den Quartalen 1-3/2021 und 10-12/2021 bekannt wurde.“ Zu dieser Frage konnte der Bf. bis dato keine nachvollziehbare Begründung erstatten.

Die erste Vermietung an die ***AG*** erfolgte im August 2022 auf Basis eines Mietvertrages vom 01.08.2022, welcher für beide Vertragsparteien vom Bf. unterfertigt wurde, zum ausschließlichen Zweck des Betrieb eines Büros. Mit Nachtrag vom 15.08.2022 zu diesem Vertrag wurde dieser dahingehend abgeändert, als dass bei einer „Weitervermietung an ***Dienstleister***“ diese Einschränkung, wonach das Mietobjekt ausschließlich zum Zwecke des Betriebes eines Büros vermietet wird, nicht gelte und dass in diesem Fall die Weitervermietung an Touristen, Privat- und Geschäftsreisende zur kurzfristigen Vermietung gestattet ist.

Ab dem 17.10.2022 bis dato wurde die Wohnung unter Heranziehung von Dienstleistungen der ***Dienstleister*** für tageweise Kurzzeitvermietungen herangezogen. Als Gastgeber auf der Plattform AirBnB scheint nirgends die Mieterin des Bf. (***AG***) auf, sondern „***5***“ (als „Gastgeberin“) sowie „***6***“ und „***4***“ jeweils als „Co-Gastgeber“.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant und soweit im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird – unstrittig, ergibt sich aus dem Akteninhalt, stützt sich auf die Angaben des Bf. sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde sowie auf Recherchen des Bundesfinanzgerichts in den Datenbanken der Finanzverwaltung.

Nach dem in § 167 Abs. 2 BAO verankerten Grundsatz der freien Beweiswürdigung hat sich die Abgabenbehörde und in der Folge das Bundesfinanzgericht - ohne an formale Regeln gebunden zu sein, aber unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze (ordnungsgemäß und vollständig durchgeführtes Ermittlungsverfahren) - Klarheit über den maßgebenden Sachverhalt zu verschaffen. Dabei ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die dazu vorzunehmende Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. Von mehreren Möglichkeiten ist jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 05.04.2011, 2010/16/0168; 23.05.2012, 2011/17/0308; 25.04.2013, 2012/15/0135; siehe auch Ritz, BAO⁸, § 167 Tz 8 ff).

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.06.1992, 92/14/0037; 17.12.1998, 97/15/0046) muss, wie später noch genauer ausgeführt wird - als Voraussetzung für den vom Bf. begehrten Vorsteuerabzug gerade bei Gebäuden, die auch Wohnzwecken dienen können, die Vermietungsabsicht entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen (VwGH 23.06.1992, 92/14/0037).

Den Steuerpflichtigen trifft - unbeschadet der amtswegigen Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) - die Verpflichtung, am Verfahren mitzuwirken (§§ 119, 138 ff BAO). Wenn Tatsachenfeststellungen nicht getroffen werden können, trifft die Beweislast denjenigen, zu dessen Gunsten die entsprechende Tatsache wirken würde: Die Abgabenbehörde habe damit die Beweislast für Tatsachen zu tragen, die den Abgabenanspruch begründen; der Steuerpflichtige für Tatsachen, die Begünstigungen, Steuerermäßigungen u.ä. begründen bzw. die den Abgabenanspruch einschränken oder aufheben oder eine gesetzliche Vermutung widerlegen (UFS 15.10.2003, RV/1687-W/02, unter Hinweis auf *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II, Tz. 526). Es liegt in solchen Fällen daher am Abgabepflichtigen, entsprechende Beweismittel vorzulegen, andernfalls hat er das daraus resultierende abgabenrechtliche Risiko zu tragen. Insoweit besteht hinsichtlich der Beweismittel auch eine entsprechende Vorsorgepflicht des Abgabepflichtigen (VwGH 17.12.2003, 99/13/0070; *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 115 Tz 12, mwN).

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Der Umfang der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht beschränkt sich keineswegs lediglich auf das Vorbringen unbewiesener Tatsachen. Umstände, die regelmäßig oder sogar ihrer Natur entsprechend nach außen nicht in Erscheinung treten, sind in erster Linie von demjenigen unter Beweis zu stellen, der ihr Vorliegen behauptet (VwGH 20.02.1991, 86/13/0047). Der Offenlegung dient vor allem der vollständigen Beantwortung von Vorhalten (VwGH 07.09.1990, 89/14/0261-0263). Nach § 115, § 119 Abs. 1 und § 167 BAO besteht somit neben der Ermittlungspflicht der belangten Behörde und des Bundesfinanzgerichtes eine Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht des (steuerlich vertretenen) Bf., insbesondere betreffend die Vorlage von Nachweisen (betreffend diesen begünstigenden Sachverhaltselementen wie den Nachweis der Unternehmereigenschaft), die nur diesem zur Verfügung stehen und daher von ihm beizubringen sind.

Die Beweislast für den Nachweis von Umständen, die die steuerpflichtige Vermietung als die wahrscheinlichere Variante erscheinen lässt, trifft den Steuerpflichtigen (*Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 12 2021 Rz 332).

Auch auf mehrfache konkrete Nachfrage der belangten Behörde im Verwaltungsverfahren und des Bundesfinanzgerichts konnte der Beschwerdeführer keinen Nachweis für eine im Zeitpunkt der Bezahlung der Rechnungen im Jahr 2021 vorliegende Vermietungsabsicht betreffend die beschwerdegegenständliche Wohnung und den Garagenstellplatz vorlegen. In diesem Beschwerdepunkt geht die Beweisführung des Bf. über die Behauptungsebene nicht hinaus. Das Vorliegen von bindenden Vereinbarungen wurde nicht einmal behauptet, es wurden keine solchen vorgelegt. Auch liegen keine (nach außen in Erscheinung getretenen) Absichtserklärungen aus dem relevanten Zeitraum (Zeitpunkte der jeweiligen Zahlungen) vor. Im Mietvertrag ist zudem von einer Mitvermietung des Garagenstellplatzes nicht die Rede: Dieser wird weder als mitvermietet angeführt, noch in irgendeiner Weise im Vertrag (indirekt) erwähnt oder im Rahmen des Mietzinses bepreist. Es ist somit mehr als fraglich, ob der Garagenstellplatz vom Bf. an die AG mitvermietet ist, zumal bislang offenbar keine Änderung des entsprechenden Mietvertrages erfolgt ist, obwohl bereits im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung und in dem entsprechenden Bericht mehrfach auf diesen Umstand hingewiesen wurde.

Hinsichtlich der vorliegenden Rechnungen betreffend die Einrichtung der Wohnung durch die dem Bf. alleine gehörige ***AG*** ist festzuhalten, dass die bloße Einrichtung der dem Bf. gehörigen Wohnung durch eine von ihm gehörige Gesellschaft keinen klaren Nachweis einer Vermietungsabsicht, gleich an wen, darstellt, zumal entsprechende (fremdübliche und somit auch in aller Regel bei einer AG schriftliche) Vereinbarungen dazu unstrittig nicht vorlagen, bis die Umsatzsteuersonderprüfung vorgenommen wurde. Als diese im Zuge der Prüfung erstmals erstellt und in der Folge vorgelegt wurden, waren diese zudem widersprüchlich (vgl. den Mietzweck und auch betreffend die Tragung der Stromkosten) und wurden wie der Mietvertrag in wesentlichen Punkten aufgrund von Fragen des Prüfers entsprechend abgeändert. Eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (VwGH 30.10.2024, Ra 2023/15/0035) würde zudem eine Mietersuche auch außerhalb des eigenen Kreises des Bf. und der von ihm beherrschten AG umfassen und ist unstrittig nicht erfolgt. Offenbar gibt es auch keinen im Zeitpunkt der Anschaffung durch den Bf. vorliegenden Businessplan der ***AG*** betreffend diese Wohnung. Der Bf. legte keine Dokumente der von ihm beherrschten ***AG*** diesbezüglich vor, obwohl ihm das, sollten diese vorliegen, zumutbar gewesen wäre. Auch das spricht gegen im genannten Zeitpunkt bereits vorhandene bindende (allenfalls fremdübliche) Vereinbarungen. Marktkonformes Verhalten ist für die Unternehmereigenschaft mitentscheidend (VwGH 25.04.2013, 2010/15/0107).

Hinsichtlich der am 25.08.2025 vorgelegten Rechnungen ist festzuhalten, dass keine dieser auch nur indirekt eine Vermietungsabsicht (vor allem auch nicht konkret betreffend eine steuerpflichtige Vermietung) dokumentiert.

Auch die Anführung der (in anderem Zusammenhang ausgestellten) UID des Bf. auf Eingangsrechnungen des Bf. belegt für sich noch nicht, dass der Bf. in bindenden

Vereinbarungen die steuerpflichtige Vermietung der angeschafften Wohnung beabsichtigte oder dass dies den wahrscheinlicheren Geschehensablauf darstellen würde. Dagegen spricht vielmehr, dass bereits nach Aussage des Bf. unstrittig keine Inserate zwecks Mietersuche geschaltet wurden, obwohl im Zeitpunkt aller Zahlungen (nach Baufortschritt) die Fertigstellung der Wohnung absehbar war und im 4. Quartal 2021 bereits die Übergabe an den Bf. erfolgte und lediglich die Inneneinrichtung fehlte.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen, wenn es der Abgabepflichtige unterlässt, die – oben genannten – nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen überprüfbaren Nachweise zu erbringen (VwGH 30.06.2015, 2013/15/0169, mwN). Wie aus dem obenstehenden Verfahrensablauf ersichtlich (Beschluss vom 10.03.2025 samt ausführlicher Begründung, Telefonat mit steuerlicher Vertretung des Bf. vom 14.04.2025, Telefonat mit Bf. am 06.05.2025, E-Mail vom 01.08.2025, Telefonat mit steuerlicher Vertretung des Bf. vom 25.08.2025), wurde dem Bf. mehrfach und ausdrücklich auf diese Problematik bezogen Gelegenheit zur Stellungnahme und Belegnachreichung geboten und es wurde auch die belangte Behörde vom Gericht aufgefordert, allfällige vorhandene Belege dazu vorzulegen (E-Mail an die belangte Behörde vom 31.07.2025). Der Bf. hat diese Nachweise bislang nicht erbracht, vgl. dazu schon auf Seite 3 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 19.10.2022.

Es war daher festzustellen, dass im Zeitpunkt der Bezahlung der Rechnungen im Jahr 2021 jeweils keine Absicht des Bf. vorlag oder dokumentiert ist, die beschwerdegegenständliche Wohnung und den damit verbundenen PKW-Stellplatz für umsatzsteuerpflichtige Vermietungsumsätze zu verwenden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtslage

Gemäß § 2 UStG 1994 (Umsatzsteuergesetz) idF. BGBl. Nr. 201/1996 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 § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 idF. BGBl. I Nr. 227/2021 ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich (unecht) steuerfrei. Nicht befreit ist demnach allerdings unter anderem die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke sowie die

die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen und die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art.

Gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 idF. BGBl. I Nr. 227/2021 kann der Unternehmer unter anderem einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln (Option zur Steuerpflicht). Dieser Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 ist allerdings demnach nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat diese Voraussetzung nachzuweisen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 idF. BGBl. I Nr. 103/2019 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 idF. BGBl. I Nr. 103/2019 sind Umsatzsteuerbeträge für Lieferungen, sonstige Leistungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung unecht steuerfrei Umsätze verwendet, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Nach § 167 Abs. 2 BAO (Bundesabgabenordnung) idF. BGBl. Nr. 194/1961 haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

3.1.2. Erwägungen

Strittig ist zunächst die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges aus Aufwendungen für empfangene Leistungen, die mit der Anschaffung einer Luxus-Eigentumswohnung im Zusammenhang stehen.

Gemäß § 2 in Verbindung mit § 12 UStG 1994 ist dafür zunächst die Unternehmereigenschaft des Bf. als Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug zu prüfen. Die Beantwortung der Frage, ab welchem Zeitpunkt Unternehmereigenschaft angenommen werden kann, hängt entscheidend davon ab, wann der Unternehmer die ersten nach außen gerichteten Anstalten zur Einnahmenerzielung trifft. Ausschlaggebend ist, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen auch in Erscheinung tritt. In Bezug auf die Umsatzsteuer ist daher zu prüfen, ob der Bf. mit seiner Tätigkeit als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 tätig geworden ist. Die Vorsteuern können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits steuerliche

Berücksichtigung finden, noch bevor der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG 1994 erzielt (VwGH 30.10.2024, Ra 2023/15/0035; 27.11.2017, Ra 2017/15/0009). Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasste. Vorsteuern kommen vor einer Einnahmenerzielung nur zum Tragen, wenn entweder die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen die künftige (steuerpflichtige) Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststeht. Die ernsthafte Absicht zur Erzielung der Einnahmen muss als klar erwiesen anzunehmen sein (*Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 6 Rz 504 (Stand 1.12.2021, rdb.at); vgl. für viele VwGH-Entscheidungen: VwGH 29.07.1997, 93/14/0132 mit Hinweis auf VwGH 15.01.1981, 1817/79; 19.02.1985, 82/14/0164; 22.01.1985, 84/14/0016; ebenso VwGH 23.06.1992, 92/14/0037; 27.03.1996, 93/15/0210) und objektiv erkennbar nach außen in Erscheinung treten (VwGH 20.09.2001, 96/15/0231). Es genügt somit nicht, wenn sich die Absicht zur (allenfalls steuerpflichtigen) Vermietung erst zu einem späteren Zeitpunkt ergibt. Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ist nach dem zitierten Erkenntnis auf den konkreten Beginn der Unternehmertätigkeit abzustellen. Für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft können nur nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit (iSd UStG) ansieht (VwGH 28.06.2012, 2010/15/0016). Der Steuerpflichtige hat objektive Anhaltspunkte anzuführen, die seine Vermietungsabsicht dokumentieren. Für den Beginn der Unternehmereigenschaft (und damit den VSt-Abzug) entscheidungswesentlich ist, ob und wann eine ernsthafte Vermietungsabsicht klar erkennbar in Erscheinung getreten ist. Dabei ist ausschließlich auf das von der Bf in diesem Zeitraum nach außen erkennbar gesetzte und damit Dritten gegenüber in Erscheinung getretene Verhalten abzustellen, da für die Beurteilung der Frage, ob und wann (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungshandlungen anzunehmen sind, eine zeitpunktbezogene Beurteilung zu erfolgen hat. Es muss damit für die Geltendmachung des VSt-Abzuges bereits im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen mit entsprechender Gewissheit – „der Wahrscheinlichkeit nach allgemeiner Erfahrung“ – feststehen, dass diese mit steuerpflichtigen Umsätzen in Zusammenhang stehen (werden), vgl. UFS 26.09.2006, RV/0434-L/04; BFG 09.04.2018, RV/4100259/2013.

Aufgrund der hier gegebenen Raumaufteilung und Ausstattung kann eine Nutzung zu (privaten) Wohnzwecken (und mangels ausreichender und professioneller Büroausstattung nicht primär und optimal für Bürozwecke) als die klar vorrangige Nutzungsvariante der beschwerdegegenständlichen Wohnung angesehen werden. In seiner ständigen Rechtsprechung verlangt der Verwaltungsgerichtshof wie ausgeführt bindende Vereinbarungen bzw. die über eine Absichtserklärung hinausgehenden Umstände, aus denen

sich die künftige steuerpflichtige Vermietung ergeben soll, insbesondere dann, wenn das zu errichtende Gebäude – wie im konkreten Fall unstrittig gegeben - auch Wohnzwecken dienen kann (VwGH 23.06.1992, 92/14/0037; 17.12.1998, 97/15/0046).

Im konkreten Fall gab es im Zeitpunkt der in den strittigen Voranmeldungszeiträumen erfolgten Zahlungen weder bindende Vereinbarungen, noch eine entsprechende, nach außen getretene Absichtserklärung betreffend eine steuerpflichtige Vermietung. Dies wurde auch vom Bf. nicht einmal behauptet.

Auch erfolgte in den laufend quartalsweise vom Bf. abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum unstrittig keine Aufnahme von Umsätzen, die mit der gegenständlichen Wohnung in Zusammenhang stehen. Es stand somit in keiner Weise „mit ziemlicher Sicherheit“ fest, dass die Anschaffung zu (steuerbaren) Vermietungszwecken erfolgte. Es fehlte selbst bei Annahme einer Absicht zu einer grundsätzlichen Vermietungsabsicht selbst bereits an ausreichendem Substrat für Feststellungen, ob eine steuerpflichtige oder eine nicht steuerpflichtige Vermietung beabsichtigt gewesen wäre. Zunächst wäre zumindest nach den zuerst vorgelegten Dokumenten, welche erst im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung erstellt wurden, überdies eine nicht steuerbare Geschäftsraummiete für Büro Zwecke angedacht gewesen. Der Leistungsvertrag mit ***Dienstleister*** wurde erst in weiterer Folge vorgelegt und dokumentiert ebenso für sich noch keine Vermietungsabsicht im Zeitpunkt der Zahlungen. Die Tatsache, dass auf den Rechnungen die UID des Bf. ausgewiesen ist, ändert daran nichts, da damit immer noch keine Hinweise betreffend eine Vermietung vorliegen und die Anführung einer UID für eine solche Annahme somit nicht hinreichend ist.

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt zur Beurteilung des Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit dem Gesamtbild der Verhältnisse entscheidendes Gewicht zu. Bei einem funktionierenden Mietenmarkt würde ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gedickeheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten, was vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist (VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256). Wirtschaftlich agierende, (nur) am Mietertrag interessierte Investoren würden vor der Errichtung eines Mietobjektes den Mietenmarkt (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet) erkunden, um Fehlinvestitionen zu vermeiden. Die Vorlage der den zu erwartenden Mietenmarkt betreffenden Unterlagen, die einen wirtschaftlich agierenden, (nur) am Mietertrag interessierten Abgabepflichtigen letztlich zur Errichtung eines Mietobjektes bewogen haben, ist jedenfalls zumutbar und im Hinblick auf die im Abgabeverfahren bestehende Offenlegungspflicht auch geboten (VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047).

Der Bf. selbst gab gegenüber dem Bundesfinanzgericht auf entsprechende Nachfrage an, dass er weder eine Wirtschaftlichkeitsrechnung, noch eine steuerliche Prognoserechnung, noch

eine Mietersuche 1) vor dem Kauf und 2) vor den Zahlungen angestellt habe, da dies seiner Meinung nach nicht notwendig sei, weil die Kenntnis der potentiellen Miete und der Finanzierungskosten ausreichen würde, um beurteilen zu können, ob sich eine solche Anschaffung lohne. Dem ist entgegenzuhalten, dass eine solche Vorgangsweise keineswegs klar für eine von Anfang an geplante steuerpflichtige Vermietung spricht, sondern vielmehr das Gegenteil nahelegt, nämlich eine private Nutzung der Wohnung, da bei lebensnaher Betrachtung gerade dann keine solchen oder weniger solchen Wirtschaftlichkeitsüberlegungen angestellt und in der Folge auch nicht dokumentiert werden. Zudem sind offenbar auch seitens der vom Bf. dominierten ***AG*** keine derartigen Überlegungen im Vorfeld der Anschaffung durch den Bf. oder spätestens zu diesem Zeitpunkt angestellt und allenfalls dokumentiert worden.

Für die hier beschwerdegegenständlichen Zeiträume (des Jahres 2021) liegen dem Bundesfinanzgericht keine Indizien und Nachweise dahingehend vor, dass eine Vermietung (zB jene an die ***AG***) seitens des Beschwerdeführers von Anfang an im Beschwerdezeitraum 2021 geplant war. Vielmehr wurde nach der Aktenlage erst am 01.08.2022 und erst nach Ankündigung der Umsatzsteuersonderprüfung vom 08.07.2022, welche der Abgabe einer berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung vom selben Tag folgte, eine Vermietung erstmals behauptet und erstmals dokumentiert. Weiters ist eine bis zu diesem Zeitpunkt ausschließlich private Nutzung der Wohnung durch den Eigentümer nicht ausgeschlossen (siehe bisheriges und widerstreitendes Parteivorbringen zum diesbezüglichen Aktenvermerk des Prüfers betreffend die Aussage des Geschäftsführers der ***Dienstleister***). Für die Anschaffung der Wohnung durch den Beschwerdeführer erfolgte in den betreffenden Umsatzsteuervoranmeldungen kein Abzug der bezug habenden Vorsteuern, sondern wurden die (nun beschwerdegegenständlichen) Vorsteuern für die Anschaffung der Wohnung erst im Wege korrigierter Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 1-3/2021 und 10-12/2021 im Juli 2022, somit teils länger als ein Jahr später, nachträglich geltend gemacht. In der ersten (unterfertigten) Fassung des Mietvertrages, welcher (unstrittig) erst nach Ankündigung der Umsatzsteuersonderprüfung unterfertigt wurde, war ausschließlich Büromiete vereinbart und war jegliche andere Nutzung durch den Mieter als Kündigungsgrund festgelegt. Der Beschwerdeführer war vom Gericht daher aufgefordert worden, Nachweise für eine im Kaufzeitpunkt oder allenfalls im Beschwerdezeitraum 2021 bestehende konkrete Vermietungsabsicht vorzulegen (zB Verträge, Prognoserechnungen, Kalkulationen, Erkundung des Mietenmarktes, Mietersuche, jeweils bereits spätestens im Beschwerdezeitraum 2021 vorhanden), was nicht erfolgt ist.

Wie ausgeführt, können bei der Errichtung von Gebäuden, die der privaten Nutzung ebenso dienen können wie der Vermietung, nach Rechtsprechung und Lehre Vorsteuern und Aufwendungen, denen keine Einnahmen gegenüberstehen, auch aus den soeben genannten Gründen nur dann steuerlich (ausnahmsweise) zum Tragen kommen, wenn die ernsthafte Absicht künftiger Vermietung (VwGH 27.11.2017, Ra 2017/15/0009) entweder in bindenden

Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat, oder aufgrund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände „mit ziemlicher Sicherheit“ feststeht (*Ruppe/Achatz*, UStG⁶, § 2, Tz 136; VwGH 27.11.2017, Ra 2017/15/0009; 27.01.1998, 93/14/0234). Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (VwGH 29.06.2016, 2013/15/0205). Dies war gegenständlich klar nicht der Fall. Bereits dann, wenn die Vermietung nur als eine von mehreren Verwertungsvarianten bloß ins Auge gefasst und sondiert wird, ob eine Verwertung durch Verkauf oder Vermietung günstiger ist, liegen diese Voraussetzungen nicht vor (VwGH 28.06.2012, 2010/15/0016, mwN).

Die Beweislast für den Nachweis von Umständen, die die steuerpflichtige Vermietung als die wahrscheinlichere Variante erscheinen lässt, trifft - wie ausgeführt - den Steuerpflichtigen (*Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 12 2021 Rz 332). Erbringt der Steuerpflichtige keinen Nachweis dafür, dass er in den Jahren des Um-, Zu- und Anbaus nach außen erkennbar ein Verhalten (Vorbereitungshandlungen) gesetzt hat, aufgrund dessen (derer) auf die schon damals bestehende Absicht zur teilweisen Vermietung des Gebäudes geschlossen werden kann, steht ihm der Vorsteuerabzug schon mangels Unternehmereigenschaft nicht zu (BFG 27.12.2023, RV/4100162/2016 mit Verweis auf BFG 03.05.2021, RV/7102326/2020; UFS 04.06.2009, RV/0051-F/09). Ein aufgrund dessen unterbliebener Vorsteuerabzug kann aber selbst bei Nachweis einer bereits in diesen Jahren vorhandenen ernsthaften Vermietungsabsicht zu einem späteren Zeitpunkt, in dem die erstmalige Vermietung erfolgt, nicht nach § 12 Abs 10 oder Abs 11 nachgeholt werden (BFG 27.12.2023, RV/4100162/2016 mit Verweis auf UFS 04.06.2009, RV/0051-F/09; *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ § 12 Tz 62).

Der mit der Beschwerde begehrte Vorsteuerabzug betreffend die Anschaffung der später vermieteten Wohnung samt Garagenstellplatz war daher zu versagen.

Hat der Steuerpflichtige – wie im konkreten Fall – im Zeitpunkt der Erbringung der beschwerdegegenständlichen Leistungen eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des UStG 1994 (noch) nicht entfaltet, kommt ein Eingehen auf die allenfalls interessierende Frage, ob betreffend diese Tätigkeit des Bf. oder die Tätigkeit seiner Mieterin Liebhaberei im Sinne der LVO vorliegt, nicht in Betracht (VwGH 19.03.2008, 2007/15/0134).

Die Beschwerde war daher im Ergebnis 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die im Beschwerdefall strittigen Fragen, insbesondere nach dem Vorliegen der ernsthaften Absicht zur späteren Einnahmenerzielung, sind als Sachverhaltsfragen im Rahmen der freien Beweiswürdigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen und einer Revision nicht zugänglich (VwGH 10.05.2017, Ra 2017/11/0042; 01.06.2017, Ra 2017/15/0037; 30.06.2015, Ra 2015/15/0028). Im Zusammenhang mit der Beweiswürdigung läge eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nur dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise vorgenommen hätte (VwGH 20.04.2022, Ra 2020/06/0157; 29.11.2017, Ra 2015/04/0014, mwN.). Im Übrigen wird auf die zitierte ständige und einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, von welcher nicht abgewichen wurde. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 26. August 2025