

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***1***, über die Beschwerden vom 5. Dezember 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 3. November 2023 betreffend

- Umsatzsteuerfestsetzung 01.2023,
- Umsatzsteuerfestsetzung 02.2023,
- Umsatzsteuerfestsetzung 03.2023,
- Umsatzsteuerfestsetzung 04.2023,
- Umsatzsteuerfestsetzung 05.2023,
- Umsatzsteuerfestsetzung 06.2023,
- Umsatzsteuerfestsetzung 07.2023,
- Umsatzsteuerfestsetzung 08.2023

zu Recht:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

- I. Die Umsatzsteuer für den Zeitraum 01/2023 wird iHv **4.988,05 Euro** festgesetzt
- II. Die Umsatzsteuer für den Zeitraum 02/2023 wird iHv **404,09 Euro** festgesetzt
- III. Die Umsatzsteuer für den Zeitraum 03/2023 wird iHv **2.618,71 Euro** festgesetzt
- IV. Die Umsatzsteuer für den Zeitraum 04/2023 wird iHv **-7.452,93 Euro** festgesetzt
- V. Die Umsatzsteuer für den Zeitraum 05/2023 wird iHv **-5.069,31 Euro** festgesetzt
- VI. Die Umsatzsteuer für den Zeitraum 06/2023 wird iHv **-54.277,64 Euro** festgesetzt
- VII. Die Umsatzsteuer für den Zeitraum 07/2023 wird iHv **-4.362,73 Euro** festgesetzt
- VIII. Die Umsatzsteuer für den Zeitraum 08/2023 wird iHv **-2.325,14 Euro** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Notariatsakt vom 29.9.2022 wurde der Beschwerdeführerin auf der Liegenschaft ***EZ*** ein Baurecht eingeräumt.

Im Jahr 2023 (Einreichplan vom 4.4.2023) wurde ein Mehrparteienhaus auf der Liegenschaft von der Beschwerdeführerin errichtet.

Im Zuge der Umsatzsteuervoranmeldungen wurde Vorsteuern iZm dem Bau des Mehrparteienhauses geltend gemacht.

Die belangte Behörde führe eine Umsatzsteuersonderprüfung für die Monate 4/2023 bis 6/2023 durch.

In Folge der Umsatzsteuersonderprüfung wurden die beantragte Vorsteuer betreffend den Hausbau nicht anerkannt und die Umsatzsteuer betreffend 1/2023, 2/2023, 3/2023, 4/2023, 5/2023, 6/2023, 7/2023 und 8/2023 mit Bescheiden vom 3.11.2023 festgesetzt.

Begründend wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommenen Niederschrift bzw den Prüfungsbericht verwiesen. Im Wesentlichen wurde im Zusammenhang mit der ab dem 1.1.2024 stattfindenden Vermietung des 1. OG auf das Naheverhältnis der Beschwerdeführerin (= zukünftige Vermieterin) der zukünftigen Mieterin (Tochter) und die diesbezügliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen verwiesen. Weiters wurde die während der Prüfung vorgelegte Prognoserechnung in Zweifel gezogen.

Mit Schreiben vom 5.12.2023 brachte die steuerlich vertretene Beschwerdeführerin über FinanzOnline Bescheidbeschwerden gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen ein. Begründend wurde eine adaptierte Prognoserechnung vorgelegt, welche einen fehlenden Bauzins iHv 3% und eine erhöhte Kredittilgung beinhalte. Die erhöhte Kredittilgung sei nicht zuletzt aufgrund der gestiegenen Kreditzinsen im Interesse der Vermieterin.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 18.12.2023 wurden die Beschwerden von der belangten Behörde abgewiesen.

Mit Schreiben vom 17.1.2024 brachte die steuerlich vertretene Beschwerdeführerin über FinanzOnline einen Vorlageantrag ein.

Die Beschwerde samt die dazugehörigen Aktenteile wurde am 24.1.2024 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Am 2.10.2025 fand ein Erörterungstermin statt. Mit Schreiben vom 7.10.2025 übermittelte die steuerliche Vertretung eine adaptierte Prognoserechnung und eine Aufstellung der adaptierten Vorsteuerbeträge.

Das Schreiben wurde mit Beschluss vom 9.10.2025 der belangten Behörde übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Schenkungsvertrag vom 29.9.2022 schenkte Herr ***H*** (Gatte der Beschwerdeführerin) seinen Kindern ***K1*** und ***K2*** die Liegenschaft ***EZ***, samt dem darauf befindlichen Haus mit der Liegenschaftsadresse ***Bf1-Adr***.

Mit Baurechtsvertrag vom 29.9.2022 wurde der Beschwerdeführerin von ***K1*** und ***K2*** das unentgeltliche Baurecht an der oa Liegenschaft eingeräumt. Das Baurecht wurde auf die Dauer von 30 Jahren bestellt. Laut Vertrag fallen nach Beendigung des Baurechts die Gebäude entschädigungslos an die Grundeigentümer (Pkt Siebtens). Das Baurecht wurde am 16.12.2022 im Grundbuch eingetragen.

Es wurde kein Baurechtszins vereinbart und wird auch keiner bezahlt.

Die Beschwerdeführerin hat ihren Hauptwohnsitz seit ***Datum1*** an der Adresse ***Bf1-Adr***.

Der Gatte der Beschwerdeführerin hat seinen Hauptwohnsitz seit ***Datum2*** an der Adresse ***Bf1-Adr***.

Die Beschwerdeführerin errichtete im streitgegenständlichen Jahr ein Mehrfamilienwohnhaus mit drei Wohneinheiten, Garage, Lagerraum und Carport.

Die Beschwerdeführerin vermietet ab 1.1.2024 zwei Wohnungen in diesem Haus und machte im Jahr 2023 anteilig Vorsteuern für die Errichtung dieses Mehrfamilienhauses geltend.

Die Nettogrundfläche beträgt 465,43 m². Das 1. Obergeschoß + Kellerabteil wird an die Tochter vermietet, die Wohnung im Dachgeschoß + Kellerabteil wird an einen fremden Dritten vermietet. In Summe werden 55,65% vermietet.

Die Mietverträge sind auf 3 Jahre befristet und beginnen mit 1.1.2024. Der Hauptmietzins beträgt jeweils monatlich 1.300,00 Euro und ist fremdüblich.

Die Beschwerdeführerin bewohnt mit ihrem Mann die Wohnung im Erdgeschoß.

Die vertragliche Gestaltung, nämlich die Einnahmenerzielungsmöglichkeit der Beschwerdeführerin, erfolgte aus Versorgungszwecken.

Laut vorliegender Prognoserechnung erfolgt im Jahr 2031 (Jahr 8) ein Gesamtüberschuss der Einnahmen.

Die Prognoserechnung berücksichtigte die für die Jahre 2024 und 2025 tatsächlichen Einnahmen und Aufwendungen, es wurden indexierte fiktive Mieterträge für beide Wohnungen angesetzt. Ausgabenseitig wurden die laufende Abschreibung für Abnutzung, Zinsaufwand, Instandhaltung und ein Leerstandsrisiko angeführt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, insb den vorliegenden Verträgen, den Vorbringen in der Beschwerde und im Vorlageantrag, dem Schreiben vom 1.8.2025 inkl beigebrachter Rechnungen und Kontoauszüge sowie aus dem Ergänzungsschreiben vom 7.10.2025.

Der Gatte der Beschwerdeführerin machte beim Erörterungstermin glaubhaft geltend, dass die Vorgehensweise, nämlich die Einräumung eines Baurechts mit der Möglichkeit der Einnahmenerzielung bei der Beschwerdeführerin, aus Gründen der zukünftigen wirtschaftlichen Versorgung gewählt wurde.

Das Vorliegen eines Gesamtüberschusses ergibt sich aus der mit Schreiben vom 7.10.2025 vorgelegten Prognoserechnung. Die Aufteilung der Kosten anhand eines m² Schlüssels der Nutzfläche wurde entsprechend dem Erörterungstermin bzw der vorgelegten Berechnung der Beschwerdeführerin vorgenommen und ist nachvollziehbar. Die Nutzflächen sind aus den vorliegenden Unterlagen ablesbar.

Weiters wurden Abfragen im Grundbuch, der Datenbank der Finanzverwaltung und dem Zentralen Melderegister getätigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche

Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1994 gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Gemäß § 28 Abs 5 Z 4 UStG 1994 gilt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl Nr 33/1993 als auf Grund dieses Bundesgesetzes (des UStG 1994) erlassen.

Gem § 1 Abs 2 Z 3 LVO ist bei einer Betätigung Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs 4 LVO ausgeschlossen sein.

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

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

Ob bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs 2 LVO („kleine Vermietung“) umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist oder nicht (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug), ist nach den für den Bereich des Einkommensteuerrechts dargelegten Grundsätzen zu beurteilen (vgl VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

Im vorliegenden Fall liegt zweifelsfrei eine Betätigung iSd § 1 Abs 2 LVO vor. Es war daher zu prüfen, ob in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten ist. Im Zweifelsfall ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Ergibt sich aus dieser Prognose, dass der Gesamtgewinn- bzw. Gesamtüberschusszeitraum in einem Missverhältnis zum absehbaren Zeitraum steht, spricht dies von vornherein für Liebhaberei.

Die von der steuerlichen Vertretung vorgelegte Prognoserechnung sieht einen Einnahmen/Ausgabenüberschuss ab dem Jahr 2031 vor.

Die Aufgliederung der Prognose enthält Instandhaltung, Abschreibung, Zinsen und sonstige Werbungskosten und ist somit die vorgelegte Prognoserechnung plausibel und nachvollziehbar (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217).

Es sind die (voraussichtlichen) Mieteinnahmen enthalten, Indexsteigerungen und ein Leerstandsrisiko berücksichtigt. Weiters werden künftige Instandhaltungskosten ab dem Jahr 2026 iHv 8% der Nettomiete angesetzt.

Da kein Baurechtszins bezahlt wird, wurde dieser in der Prognoserechnung (zu Recht) nicht berücksichtigt.

Den Einwendungen der belangten Behörde, es sei fremdunüblich weder einen Baurechtszins noch eine Zahlung nach Ablauf des Baurechts zu vereinbaren, weshalb Missbrauch vorläge, ist Folgendes zu entgegnen:

Gemäß § 22 BAO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen werden.

Missbrauch liegt gemäß § 22 Abs 2 BAO vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor

Als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO wird eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung - vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles - ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. VwGH 31.3.2011, 2008/15/0115).

Nach der Rechtsprechung des VwGH steht es grundsätzlich jedermann frei, innerhalb der gesetzlichen Grenzen seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten, dass eine möglichst geringe Abgabenbelastung erreicht wird (VwGH 1.9.2022, Ra 2019/16/0104).

Im gegenständlichen Fall wurde der Beschwerdeführerin ein unentgeltliches Baurecht eingeräumt.

Um auf eine missbräuchliche Praxis schließen zu können, ist es erforderlich, dass der bezweckte steuerliche Vorteil dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Missbrauch kann somit dann nicht vorliegen, wenn der Abgabepflichtige unmittelbar jenen Weg bestreitet, den das Gesetz selbst vorzeichnet (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0220). So widerspricht es etwa nicht dem Zweck der Umsatzsteuer, wenn ein vom Umsatzsteuergesetz eingeräumtes Wahlrecht vom Rechtsverkehr auch genutzt wird (vgl. VwGH 25.5.2016, 2013/15/0293).

Nichts Anderes kann für die im streitgegenständlichen Fall gewählte unentgeltliche Einräumung eines Baurechts gelten.

Das Baurecht wurde von der Beschwerdeführerin ausgeübt und lässt diese im Jahr 2023 ein Mehrfamilienhaus errichten, um ab Fertigstellung einen Teil davon zu vermieten (ab 2024). Bauherrin ist die Beschwerdeführerin. Die zukünftigen Einnahmen aus der Vermietung stellen ua eine finanzielle Absicherung für die Beschwerdeführerin dar, was der Gatte der Beschwerdeführerin glaubhaft beim Erörterungstermin dargelegt hat und stellt dies einen außersteuerlichen Grund für die gewählte Vorgehensweise dar.

Die Mietverträge sind fremdüblich und wird die Vermietung auch tatsächlich durchgeführt. Anhand der Prognoserechnung ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin dauerhaft Einnahmenüberschüsse erzielen möchte. Die belangte Behörde geht lediglich von einer unangemessenen Gestaltung aus, da ein unentgeltliches Baurecht eingeräumt worden ist. Auch die gewählte Gestaltung, nämlich die unentgeltliche Einräumung eines Baurechts liegt jedoch kein Missbrauch vor, da dies dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts nicht zuwiderläuft.

Darüber hinaus wurde diese Gestaltung auch aus wirtschaftlichen Gründen, nämlich für Zwecke der zukünftigen Vorsorge der Beschwerdeführerin getroffen.

Auch dem Vorbringen der belangten Behörde, es wäre fremdunüblich keinen Baurechtszins zu vereinbaren, man müsse diesen iSd wirtschaftlichen Betrachtungsweise fiktiv bei der Prognoserechnung ansetzen, muss entgegengetreten werden.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise gem § 21 BAO als Methode zur Erfassung des wahren wirtschaftlichen Gehalts hinter der äußeren Erscheinungsform eines Sachverhalts kann nicht dazu führen, an die Stelle eines tatsächlich verwirklichten abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes einen fiktiven, abgabenrechtlich mit anderen Auswirkungen ausgestatteten Sachverhalt zu setzen (vgl. VwGH 17.10.2001, 2001/13/0009). Der Besteuerung kann somit insb nicht ein fiktives Geschehen, wie es bei einer wirtschaftlichen Disposition des

Abgabepflichtigen sinnvoll gewesen wäre, zugrunde gelegt werden (vgl. *Leitner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf, Abgabenverfahren*⁴, § 21 BAO mwN).

Nachdem die Beschwerdeführerin keinen Baurechtszins zahlt, ist dieser in der Prognoserechnung auch nicht auszuweisen.

Aufgrund der vorgelegten Prognoserechnung ist nach Ansicht des Gerichts von einer steuerlich beachtliche Einkunftsquelle auszugehen.

Somit liegt umsatzsteuerrechtlich keine Liebhaberei vor. Der Beschwerde war daher in Bezug auf die Umsatzsteuer stattzugeben und die Vorsteuer entsprechend der Aufteilung anzuerkennen.

Beilagen: Festsetzung Umsatzsteuer für 1/2023, 2/2023, 3/2023, 4/2023, 5/2023, 6/2023, 7/2023 und 8/2023

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.

Zur Frage, ob die unentgeltliche Einräumung eines Baurechts dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft, fehlt bisher Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb die Revision zuzulassen war.

Salzburg, am 14. Oktober 2025