

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Patrick Brandstetter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Ulrich Kreuzbauer, Währinger Straße 109-111 Tür 14, 1180 Wien, über die Beschwerde vom 23. März 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 29. Jänner 2024 betreffend Einkommensteuer 2022 und Umsatzsteuer 2022 (Steuernummer ***BF1StNr1***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21. Jänner 2026 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Das Finanzamt Österreich führte beim Beschwerdeführer eine Außenprüfung betreffend unter anderem die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für den Zeitraum 2015 bis 2022 durch. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 30. Jänner 2024 führte das Finanzamt aus, dass der Beschwerdeführer Einkünfte aus der Vermietung des Zinshauses mit der Anschrift ***Anschrift Zinshaus***, ***PLZ*** Wien, erziele. Dieses Zinshaus habe der Beschwerdeführer am ***tt.mm*** 2015 an seine Kinder mittels Schenkungsvertrags übergeben und hätten diese dem Beschwerdeführer ein lebenslanges und unentgeltliches Fruchtgenussrecht an dem Zinshaus eingeräumt.

Die Wohnung ***Top*** dieses Zinshaus vermiete der Beschwerdeführer seit ***tt.mm*** 1989 an die Tochter ***Tochter***. Diese Wohnung sei 101,25 m² groß und sei als Mietzinshöhe der damals geltende Mietzins der Kategorie C, der damals insgesamt öS 1.353,40 betragen habe, herangezogen worden. Der gesetzliche und verrechnete Kategoriemietzins für ebendiese Wohnung habe im Jahr 2022 EUR 2,12 pro m² betragen.

Bei anderen vermieteten Einheiten in diesem Zinshaus betrage der Mietzins zwischen EUR 14,52 und 16,80 pro m² und seien die Mieter dieser Einheiten nicht dem Familienverband des Beschwerdeführers zuzurechnen.

Laut den Eintragungen im Zentralen Melderegister sei die Tochter des Beschwerdeführers seit 28. September 1989 an der Adresse des Zinshauses mit Nebenwohnsitz gemeldet und habe an dieser Adresse nie ein Hauptwohnsitz der Tochter bestanden. Angesichts dieses Umstands sei davon auszugehen, dass die Tochter hinsichtlich der an sie vermieteten Wohnung kein dringendes Wohnbedürfnis habe und sei es dem Beschwerdeführer somit zwischenzeitlich möglich gewesen, den bestehenden Mietvertrag mit der Tochter samt dem veralteten, fremdunüblichen Mietzins an ein fremdübliches Mietverhältnis anzupassen. Da dies bis dato entgegen einer üblichen geschäftlichen Logik sowie entgegen einem Verhalten gegenüber einer fremden, nicht dem Familienkreis des Beschwerdeführers angehörigen Person nicht erfolgt sei, könne die Vermietung der Wohnung ***Top*** an die Tochter des Beschwerdeführers steuerlich nicht mehr anerkannt werden.

Diesem Ergebnis der Außenprüfung folgen erließ das Finanzamt die mit 29. Jänner 2024 datierten verfahrensgegenständlichen Bescheide über die Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2022 und nahm es mit diesen Bescheiden eine Festsetzung ohne Berücksichtigung der Wohneinheit ***Top*** entsprechend den Ausführungen im Außenprüfungsbericht vor.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertretung nach gewährter Fristerstreckung am 23. März 2024 fristgerecht Beschwerde und wurde diese zusammengefasst damit begründet, dass die Tochter entgegen der Darstellung im Außenprüfungsbericht an der Adresse des Zinshauses mit „ordentlicher Wohnsitz“ gem. dem damals geltenden Meldegesetz 1972 gemeldet gewesen sei und sei dies auch anhand des vorgelegten Meldezettels vom 28. September 1989 ersichtlich.

Allerdings habe die Tochter im Jahr 1989 ihren späteren Ehemann, einen italienischen Staatsbürger, kennengelernt und lebe sie seitdem, was aber weder im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags noch im Zeitpunkt der Meldung als „ordentlicher Wohnsitz“ vorhersehbar gewesen sei, in Graz. Der Wechsel von Wien nach Graz sei aber schleichend über einen längeren Zeitraum erfolgt und nütze die Tochter die Wohnung ***Top*** des Zinshauses weiterhin unverändert und regelmäßig.

Außerdem müsse nach der Rechtsprechung zum Mietrecht ein Kündigungsgrund nach Kenntniserlangung ohne Verzug bei sonstiger Verwirkung geltend gemacht werden, was damals aber unabhängig von der Person des Mieters nicht opportun gewesen sei. Zum damaligen Zeitpunkt habe es dem Beschwerdeführer an liquide Mittel gemangelt, um die streitgegenständliche Wohneinheit vermierterseitig herzurichten, und seien daher unabhängig von der Person des Mieters erhebliche mieterseitige Investitionen notwendig gewesen, die in weiterer Folge auch stattgefunden hätten. Dies habe sodann zur Auswirkung gehabt, dass eine Kündigung des Mietverhältnisses in Bezug auf die Tochter im Zeitpunkt der Kenntniserlangung betreffend deren Wohnsitzverlegung nach Graz nicht möglich gewesen sei, da mit einer solchen eine Ablöse der Investitionen nach dem MRG einhergegangen wäre, die der Beschwerdeführer zum damaligen Zeitpunkt finanziell nicht hätte tragen können. Aber auch eine Kündigung im Zeitpunkt der Ablöse des Richtwertsystems mit dem 3. WÄG am 01. März 1994 sei in Anbetracht der vorherig bereits erwähnten Rechtsprechung zur Verwirkung nicht mehr möglich gewesen.

Vor diesem Hintergrund zeige sich, dass das Mietverhältnis mit der Tochter im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses entsprechend den damals geltenden mietrechtlichen Bestimmungen abgeschlossen worden sei und könne dieses Mietverhältnis angesichts der mietrechtlichen Bestimmungen, unabhängig von der Person des Mieters, vom Beschwerdeführer weder einseitig an derzeitige Verhältnisse angepasst werden noch aufgrund der Verwirkung eines allfälligen Kündigungsgrunds infolge der Nichtverwendung der Wohneinheit durch die Tochter zur Deckung des persönlichen Wohnbedürfnisses gekündigt werden. Infolgedessen sei das Mietverhältnis fremdüblich und sei ebendieses im Rahmen der Festsetzung zu berücksichtigen.

Diese Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. September 2024 als unbegründet ab und führte es in der Begründung im Wesentlichen aus, dass ein Hauptwohnsitz der Tochter an der Adresse des Zinshauses aus den Meldedaten nie ersichtlich gewesen sei und sei spätestens ab 11. Oktober 1995 der Hauptwohnsitz der Tochter in Graz gelegen. Zudem sei laut den Meldedaten ein weiterer Nebenwohnsitz der Tochter in der Gemeinde ***Ort1*** ersichtlich und zeige dies umso mehr, dass zu keinem Zeitpunkt von einem dringenden Wohnbedürfnis der Tochter in Bezug auf die Wohnung ***Top*** gesprochen werden könne.

Hinsichtlich der vorgebrachten Investitionen durch die Tochter merkte das Finanzamt an, dass diesbezüglich keine schriftlichen Vereinbarungen vorgelegt worden seien und sei dies als weiterer Indikator für die Fremdunüblichkeit zu werten, denn kein fremder Dritter würde hohe Investitionskosten tragen, ohne eine entsprechende Absicherung bei Auflösung des Mietverhältnisses zu haben.

Fernerhin fehle es dem Mietvertrag an einer Wertsicherungsklausel betreffend den Mietzins. So sei es zwischen fremden Dritten unüblich, wenn bei Vornahme von Investitionen durch den

Mieter keine über den Mietzins, das Mietobjekt und die Dauer des Bestandsverhältnisses darüberhinausgehenden Regelungen vereinbart werden würden. Eine steuerliche Anerkennung der Vermietung sei daher zu versagen, fehle es doch an einem dringenden Wohnbedürfnis der Tochter, sei kein Versuch einer Anpassung der Mietzinshöhe vorgenommen worden und sei die Vertragsgestaltung wie auch die Mietzinshöhe fremdunüblich. Auch sei die Tochter aufgrund der Schenkung nunmehr Miteigentümer der Liegenschaft.

In Reaktion auf diese Beschwerdeentscheidung stellte der Beschwerdeführer innerhalb erstreckter Frist mit Schriftsatz vom 04. November 2024 einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht samt Antrag auf mündliche Verhandlung sowie Entscheidung durch den Senat. Im Rahmen dieses Vorlageantrags ergänzte der Beschwerdeführer sein bisheriges Vorbringen dahingehend, dass das Mietverhältnis mit der Tochter entgegen den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung fremdüblich ausgestaltet sei, entspreche der Mietvertrag doch den damals geltenden mietrechtlichen Bestimmungen und sei der Mietzins ständig an die verlaublichen Kategoriebeträge angepasst worden. Auch sei es zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags nicht fremdunüblich gewesen, dass Personen unsanierte Wohnungen angemietet hätten, hätten sie doch hierdurch den Vorteil einer geringen Miete ohne Verpflichtung zur Sanierung lukriert. Zudem seien allfällige Investitionen von Seiten des Mieters durch die mietrechtlichen Bestimmungen betreffend Kündigungsmöglichkeiten und Ersatz nachhaltiger Mieterinvestitionen weitgehend geschützt.

Nach Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht führte ebendieses ein Vorhalteverfahren betreffend einen im Mietvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Tochter befindlichen Verzicht des Beschwerdeführers auf den Kündigungsgrund der Nichtbenützung des Mietgegenstands.

In der Antwort des Finanzamts vom 29. September 2025 führte ebendieses dazu aus, dass Vereinbarungen zu einem Kündigungsverzicht nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs gar nicht möglich seien und seien Klauseln, die eine Kündigung des Mietvertrags ausschließen würden, demnach sittenwidrig und nichtig. Das Finanzamt sei daher ausgegangen, dass der Passus nichtig sei und dementsprechend der Anwendung des § 30 MRG nicht entgegenstehe.

Zudem sei diese Vereinbarung übereinstimmend mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts sowie des Verwaltunggerichtshofs als nicht fremdüblich anzusehen.

Der Beschwerdeführer führte in seiner Stellungnahme vom 14. November 2025 unter Verweis auf eine Ergänzung zur Niederschrift vom 24. April 2023 unter teilweiser Wiederholung des bisherigen Vorbringens hingegen aus, dass die Tochter aufgrund ihrer veränderten Lebenssituation ein Anmieten und Sanieren der Wohnung nur gegen Kündigungsverzicht

versprochen habe und sei verstanden gewesen, dass der Mietvertrag mieterseitig nicht gekündigt werden würde. Hierdurch sei vor dem Hintergrund der damaligen Liquidität des Beschwerdeführers sowie den mietrechtlichen Ersatzbestimmungen betreffend Mieterinvestitionen ein „Unsaniert-Vermieten“ an die Tochter aus Vermietersicht wirtschaftlich sicherer und vorteilhafter als ein „Fremd-Vermieten“ gewesen.

Auch sei gegenüber anderen Mietern ein solcher Verzicht abgegeben worden, habe sich im weiteren Verlauf die Liquiditätssituation des Beschwerdeführers positiv verändert, sodass er selbst Sanierungen vor Neuvermietungen vornehmen habe können, und habe sich so das Risiko unzeitgemäßer Finanzierungen von Investitionsablösen nicht mehr gestellt.

Am 21. Jänner 2026 fand die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat statt. In dieser Verhandlung wurde von der Vertretung des Beschwerdeführers ergänzend vorgebracht, dass die Tochter bis zumindest 1991 in Wien einer Vollzeitbeschäftigung nachgegangen sei und habe dementsprechend entgegen der Darstellung des Finanzamts ab 1989 kein Hauptwohnsitz in Graz bestehen können.

Darüber hinaus würden weitere Mietverträge existieren, die zwischen fremden Dritten abgeschlossen worden seien und ebenso einen Kündigungsverzicht, wie jener im streitgegenständlichen Fall vorliegend, enthalten würden.

Die Vertretung des Finanzamts ergänzte das bisherige Vorbringen dahingehend, dass die Kategorisierung der Wohnung als Kategorie „C“ angesichts der vorgenommenen Sanierung durch die Tochter des Beschwerdeführers in Frage gestellt werden müsse.

Im Anschluss an die mündliche Verhandlung legte der Beschwerdeführer am 30. Jänner 2026 mehrere Mietverträge mit Vereinbarungen über Weitergaberechte oder Ausschluss von in § 30 MRG genannten Kündigungsgründe als Nachweis für die Fremdüblichkeit des zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Tochter vereinbarten Kündigungsverzichts wegen Nichtbenutzung der Wohnung vor, die dem Finanzamt Österreich am 02. Februar 2026 zur Kenntnis gebracht wurden. Das Finanzamt Österreich verwies diesbezüglich auf das bisherige eigene Vorbringen im Verfahren.

Mit Eingabe vom 09. Februar 2026 zog der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück und verzichtete er auf die Durchführung der fortgesetzten mündlichen Verhandlung. In weiterer Folge verzichtete das Finanzamt Österreich ebenso auf das Recht nach Kenntniserlangung der Zurückziehung des Antrags auf mündliche Verhandlung die Durchführung der mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 letzter Satz BAO zu beantragen.

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer erwarb aufgrund einer Einantwortungsurkunde vom ***tt.mm*** 1978 Eigentum an der Liegenschaft EZ ***EZ*** KG ***KG*** mit der Liegenschaftsadresse ***Anschrift Zinshaus***, ***PLZ*** Wien. Auf dieser Liegenschaft befindet sich ein Zinshaus.

Am 06. März 1989 schloss der Beschwerdeführer mit seiner Tochter ***Tochter***, nunmehr ***Tochter***, einen Mietvertrag für Kategoriwohnungen gem. § 16 Abs. 2 MRG betreffend die Wohnung in diesem Miethaus mit der ***Top*** ab. Zu diesem Zeitpunkt bestand die Wohnung aus einem Zimmer, zwei Kabinetten, einem Abstellraum, einer Küche, einem Vorraum, einem Klosett, einer Wasserentnahmestelle sowie einer nicht mehr zeitgemäßen Badenische und war die Wohnung mit einer Einzelofenheizung in allen Haupträumen ausgestattet. Als Nutzfläche wurden 101 m² sowie als Kategorie „C“ festgehalten.

Der Beginn des Mietverhältnisses wurde mit ***tt.mm*** 1989 vereinbart und wurde das Mietverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei das Mietverhältnis von beiden Vertragsparteien zu den gesetzlichen Kündigungsfristen und -terminen gerichtlich aufgekündigt werden kann.

Als Mietzins wurde der nach § 16 Abs. 2 bis 4 MRG jeweils zulässige Mietzins vereinbart, der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Jahr 1989 vor dem Hintergrund der Kategorie sowie der Nutzfläche der Wohnung insgesamt öS 1.353,40 bzw. öS 13,40 pro m² betrug. Zudem wurde vereinbart, dass dieser Mietzins zum einen den sich nach § 16 Abs. 4 MRG sowie den sich aus der Veränderung der Nutzfläche ergebenden Änderungen unterworfen ist.

Zum anderen wurde für den Fall des Wegfalls der Obergrenzen des § 16 Abs. 2 bis 4 MRG ein Mietzins in dem dann höchstzulässigen Ausmaß, mangels Obergrenzen der ortsübliche Mietzins, vereinbart und soll für diesen Fall eine Wertsicherung durch Anknüpfung an den monatlichen Index der Verbraucherpreise bzw. bei Wegfall dieses Index eines diesem Index am meisten entsprechenden Index greifen.

Dieser vereinbarte Mietzins wurde vom Beschwerdeführer ständig an die verlaublichen Kategoriebeträge angepasst und bezahlte die Tochter ebendiesen auch tatsächlich.

Zusätzlich wurde zwischen dem Beschwerdeführer und der Tochter noch vereinbart, dass der Beschwerdeführer der Installation einer Zentralheizung sowie eines zeitgemäßen Baderaums mit eigener Warmwasserbereitung durch die Tochter gegen Auflage der Rechnungskopienhinterlegung in der Hausverwaltung zustimmt.

Ferner wurde im Mietvertrag noch der folgende Kündigungsverzicht vereinbart:

„Der Vermieter verzichtet auf den Kündigungsgrund der Nichtbenützung des Mietgegenstands durch die Mieterin, wobei dieser Verzicht nur auf die Person der unterzeichnenden Mieterin

anzuwenden ist und eventuellen Rechtsnachfolgern der Mieterin gegenüber keine Gültigkeit erlangt.“

Im Jahr 1989 nahm die Tochter entsprechend der im Mietvertrag festgehaltenen Vereinbarung eine Sanierung der Wohnung mit vorhandenen ererbten Mittel vor, verwendete sie die Wohnung als ihren Hauptwohnsitz zur Abdeckung ihres Wohnbedürfnisses und ging sie bis zumindest Anfang 1994 Anstellungen in Wien nach.

Im Jahr 1989 lernte die Tochter ihren späteren Ehemann in Graz kennen und ging sie ab April 1994 einer Beschäftigung in ***Ort2***, einem Nachbarort von Graz nach. Ab spätestens 1995 begründete sie mit ihrem späteren Ehemann einen gemeinsamen Wohnsitz in Graz, der auch den gemeinsamen Lebensmittelpunkt darstellt.

Wiewohl sich der Lebensmittelpunkt der Tochter nach Graz verlegte, verwendet die Tochter die angemietete Wohnung weiterhin regelmäßig entweder wöchentlich oder monatlich, befinden sich doch die Eltern, Geschwister, Freunde und Bekannte der Tochter in Wien.

Im Jahr 2015 schenkte der Beschwerdeführer die Liegenschaft samt dem Zinshaus seinen drei Kindern, so auch der Tochter ***Tochter***, und behielt er sich im Zuge dessen ein lebenslanges sowie unentgeltliches Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft vor.

Auf Grundlage des Mietvertrags zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Tochter erhielt der Beschwerdeführer im Jahr 2022 von der Tochter Mietzinszahlungen in Höhe von insgesamt EUR 4.300,19 und trug er in diesem Jahr diese Wohnung betreffend Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten in Höhe von insgesamt EUR 4.692,81 sowie sonstige Aufwendungen in Höhe von insgesamt EUR 647,83. Darüber hinaus entfiel auf diese Wohnung ein Betrag an dem Beschwerdeführer gegenüber in Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt EUR 1.305,02.

Beweiswürdigung

Die Feststellung in Bezug auf die Erlangung von Eigentum an der Liegenschaft EZ ***EZ*** KG ***KG*** durch den Beschwerdeführer im Jahr 1978 ergab sich anhand des Auszugs über die Eintragungen im Grundbuch zu ebendieser Liegenschaft, der im vorgelegten Schenkungsvertrag vom ***tt.mm*** 2015 enthalten ist.

Dieser Schenkungsvertrag vom ***tt.mm*** 2015 bildet sodann auch die Grundlage für die Feststellungen hinsichtlich der Schenkung der Liegenschaft durch den Beschwerdeführer an seine drei Kinder unter Vorbehalt des lebenslangen und unentgeltlichen Fruchtgenussrechts an dieser Liegenschaft.

Die Feststellung, dass sich auf dieser Liegenschaft ein Zinshaus befindet, basiert auf den diesbezüglich gleichlautenden Vorbringen der Parteien.

Die Grundlage für die Feststellungen betreffend den Abschluss eines Mietvertrags zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Tochter im Jahr 1989 sowie dessen Inhalt bildet der dem Gericht vorliegende, mit 06. März 1989 datierte und vom Beschwerdeführer sowie seiner Tochter unterzeichnete Mietvertrag. Diesem Mietvertrag wurde auch die im Sachverhalt wörtlich wiedergegebene Vereinbarung über einen Kündigungsverzicht aufgrund der Nichtbenützung der Wohnung unmittelbar entnommen.

Die Feststellung, wonach der Kategoriemietzins vom Beschwerdeführer ständig entsprechend den mietrechtlichen Bestimmungen angepasst wurde sowie von der Tochter auch tatsächlich bezahlt wurde, wurde anhand der glaubhaften Ausführungen des Beschwerdeführers in seinen Schriftsätzen sowie anhand der gleichlautenden Ausführungen in der mündlichen Verhandlung am 21. Jänner 2026, denen das Finanzamt nicht entgegentrat, sondern diese vielmehr im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 21. Jänner 2026 bestätigte, getroffen.

Die Feststellung, wonach die Tochter nach Eingehen des Bestandsverhältnisses auf eigene Kosten eine Sanierung der Wohnung vornahm, gründet sich auf den diesen Punkt betreffend inhaltsgleichen Vorbringen der Verfahrensparteien.

Die Feststellungen in Bezug auf das Kennenlernen des späteren Ehemanns im Jahr 1989, das Nachgehen einer Beschäftigung in Wien durch die Tochter bis zumindest Anfang 1994, die Verwendung der streitgegenständlichen Wohnung durch die Tochter zur Abdeckung des dringenden Wohnbedürfnisses bis spätestens 1995, die Begründung eines gemeinsamen Wohnsitzes sowie Lebensmittelpunkt in Graz ab spätestens 1995 sowie die nachfolgende Nutzung der Wohnung durch die Tochter haben ihre Grundlage in den glaubhaften Ausführungen des ***Sohn***, Vertreter und Sohn des Beschwerdeführers, im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 21. Jänner 2026. So konnte ***Sohn*** unter Vorweis eines Versicherungszeitenauszugs betreffend die Schwester, dem Beschäftigungen der Schwester in Wien bis zum Februar 1994 entnommen werden konnten, nachvollziehbar darlegen, dass ein Hauptwohnsitz der Tochter des Beschwerdeführers bereits ab 1989 in Graz, wie es vom Finanzamt vertreten wird, nicht bestanden haben konnte, andernfalls sie keiner Beschäftigung in Wien nachgehen hätte können.

Insbesondere dieser Versicherungszeitenauszug, dem eine Beschäftigung der Tochter des Beschwerdeführers bis Februar 1994 in Wien sowie eine Beschäftigung ab April 1994 in ***Ort2***, einem Nachbarort von Graz, entnommen werden konnte, wird vom erkennenden Gericht als zentrales Beweismittel angesehen, das die Richtigkeit der Ausführungen des Sohns des Beschwerdeführers im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 21. Jänner 2026 untermauert.

Aber auch den in diesem Zusammenhang vorliegenden Widerspruch der Ausführungen in der Ergänzung zur Niederschrift vom 24. April 2023, wonach allen von Anfang an bekannt und klar gewesen sei, dass die Tochter kein dringendes Wohnbedürfnis in Bezug auf die Wohnung habe

und die Wohnung als Zweitwohnsitz genutzt werde, zu den Ausführungen im Beschwerde- und Vorlageantragschriftsatz und im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 21. Jänner 2026, wonach die Wohnung in Wien durch die Tochter zuerst als Hauptwohnsitz genutzt worden sei und die Begründung eines gemeinsamen Wohnsitzes mit dem späteren Ehemann in Graz sowie die Verlegung des Lebensmittelpunkts nach Graz schleichend über den Verlauf der Jahre eingetreten sei, vermochte ***Sohn*** im Zuge der mündlichen Verhandlung am 21. Jänner 2026 zweifelsfrei auszuräumen. So legte ***Sohn*** nachvollziehbar dar, dass die Ausführungen in der Ergänzung zur Niederschrift vom 24. April 2023 als eine erste Reaktion auf die Ausführungen des Finanzamts erstellt worden seien, die sich erst aufgrund im Anschluss vorgenommener Recherchen, wie insbesondere die Recherchen zur Verfolgung einer Anstellung in Wien durch die Schwester bis zumindest 1991, in weiterer Folge als falsch erwiesen hätten.

Insoweit das Finanzamt darauf beharrt, dass den Eintragungen im Zentralen Melderegister ein Nebenwohnsitz der Tochter des Beschwerdeführers an der Adresse in Wien ab 1989 zu entnehmen sei und daraus zu schließen sei, dass der Hauptwohnsitz der Tochter bereits ab 1989 in Graz gelegen sei und die Wohnung in Wien nicht zur Abdeckung des dringenden Wohnbedürfnisses notwendig gewesen sei, ist dem entgegenzuhalten, dass diesbezüglich Eintragungen im Zentralen Melderegister nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs lediglich Indizcharakter zukommt (VwGH vom 28.08.2012, 2010/21/0414). Die Eintragungen im Zentralen Melderegister waren dementsprechend vor dem Hintergrund der nachvollziehbaren und schlüssigen Ausführungen des Beschwerdeführers sowie insbesondere der Feststellung über das Nachgehen einer Beschäftigung durch die Tochter in Wien bis zumindest 1994 für sich allein nicht geeignet, das Gericht vom Vorliegen eines Hauptwohnsitzes der Tochter in Graz bereits ab 1989 zu überzeugen.

An dieser Stelle ist außerdem auf das Vorbringen des Beschwerdeführers zu verweisen, wonach in den melderechtlichen Bestimmungen im Jahr 1989 noch keine Unterscheidung zwischen Hauptwohnsitz und Nebenwohnsitz getroffen wurde und ist auch anhand des vorgelegten Meldezettels vom 28. September 1989 betreffend die Tochter ersichtlich, dass in Bezug auf die streitgegenständliche Wohnung in Wien in der Rubrik „Unterkunft – Ordentlicher Wohnsitz“ die Auswahlmöglichkeit „Ja“ angekreuzt wurde.

In Bezug auf den Begriff „Ordentlicher Wohnsitz“ ist sodann der Regierungsvorlage zum Bundesgesetz über das polizeiliche Meldewesen (Meldegesetz 1991 – MeldeG) zu entnehmen, dass als "ordentlicher Wohnsitz" jene Unterkunft anzusehen ist, in der sich die anzumeldende Person in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niederlässt, sie bis auf weiteres zum Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen zu wählen, wobei es unerheblich ist, ob die Absicht darauf gerichtet ist, für immer dort zu bleiben. Den ordentlichen Wohnsitz hat man nur an dem Ort, an dem man regelmäßig wohnt (279 der Beilagen XVIII. GP – Regierungsvorlage, S. 9). Bei der Frage nach weiteren Wohnsitzen wurde damals Abstand

genommen, eine Unterscheidung hinsichtlich der Qualität dieser Wohnsitze vorzunehmen (279 der Beilagen XVIII. GP - Regierungsvorlage, S. 18).

Gleichlautend hat auch der Verwaltungsgerichtshof festgehalten, dass als ordentlicher Wohnsitz jener Ort anzusehen ist, an dem sich die betreffende Person in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, ihn bis auf weiteres zum Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen zu wählen (VwGH vom 30.01.1996, 95/11/0271).

Der Begriff „Hauptwohnsitz“ wurde vom Gesetzgeber hingegen, wie auch der Beschwerdeführer in seinem Vorbringen zutreffend ausführte, erst mit dem Bundesgesetz, mit dem der Hauptwohnsitz im Bundesrecht verankert wird und mit dem das Meldengesetz 1991, das Wählerevidenzgesetz 1973, das Volksbegehrengesetz 1973, die Nationalrats-Wahlordnung 1992, das Volksbefragungsgesetz 1989, das Volkszählungsgesetz 1980 und das Staatsbürgerschaftsgesetz 1985 geändert werden (Hauptwohnsitzgesetz), BGBl. I Nr. 505/1994, mit Wirkung ab 01. Jänner 1995 eingeführt.

Auch anhand dieser Ausführungen zu den melderechtlichen Bestimmungen zeigt sich, dass sich allein aus dem Verweis des Finanzamtes auf die Eintragungen im Zentralen Melderegister in Bezug auf den Hauptwohnsitz der Tochter des Beschwerdeführers insbesondere für den Zeitraum vor der Einführung des Hauptwohnsitzgesetzes weder ein Lebensmittelpunkt der Tochter in Graz ab bereits dem Jahr 1989 noch ein bereits ab dem Jahr 1989 bestehendes Fehlen einer Notwendigkeit der Tochter, mit der streitgegenständlichen Wohnung ein dringendes Wohnbedürfnis abzudecken, ableiten lässt.

Insoweit die Fremdüblichkeit des zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Tochter abgeschlossenen Bestandsverhältnisses vom Finanzamt in Frage gestellt wird, ist diesbezüglich vorab anzumerken, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen im Bereich des Steuerrechts nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nur dann Anerkennung finden, wenn diese die nachfolgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllen.

- Die Vereinbarung muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen.
- Sie muss einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben.
- Sie wäre unter fremden Dritten zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

Darüber hinaus muss die tatsächliche Erfüllung des Vertrages in Einklang mit den vorgenannten Voraussetzungen erfolgen (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg)*, Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018), § 2, Rz. 160ff).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im

Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH vom 11.05.2005, 2001/13/0209).

Insoweit das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung das Fehlen einer Wertsicherung des Mietzinses sowie das Fehlen einer Abrede in Bezug auf die Absicherung der getätigten Mieterinvestition der Tochter als Gründe für das Vorliegen einer fremdunüblichen Ausgestaltung des Bestandsverhältnisses zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Tochter anführte, ist dem entgegenzuhalten, dass zum einen dem Mietvertrag vom 06. März 1989 unter § 3 Z 2 und 3 durchaus Vereinbarungen über die Wertsicherung des vereinbarten Mietzinses zu entnehmen sind. Auch führte das Finanzamt im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 30. Jänner 2024 selbst aus, dass der im Jahr 2022 den mietrechtlichen Bestimmungen entsprechende Kategoriemietzins betreffend die Kategorie „C“ auch verrechnet worden sei und steht dies in Einklang mit den Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach der vereinbarte Kategoriemietzins ständig entsprechend den mietrechtlichen Bestimmungen angehoben worden sei. Angesichts dessen erwiesen sich die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung hinsichtlich eines Fehlens einer Wertsicherung des Mietzinses als unzutreffend und kann eine allfällige Fremdunüblichkeit der Ausgestaltung des Bestandsverhältnisses zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Tochter nicht mit einem Fehlen einer Wertsicherung des Mietzinses begründet werden.

Zum anderen ist hinsichtlich der getätigten Mieterinvestitionen der Tochter, wie auch vom Beschwerdeführer in seinen Ausführungen zu Recht vorgenommen, auf § 10 MRG, der in Bezug auf das streitgegenständliche Bestandsverhältnis Anwendung findet, zu verweisen. § 10 MRG sieht Ersatzansprüche des Hauptmieters einer Wohnung, der in den letzten zwanzig Jahren vor Beendigung des Mietverhältnisses in der gemieteten Wohnung Aufwendungen zur wesentlichen Verbesserung gemacht hat, die über seine Mietdauer hinaus wirksam und von Nutzen sind, oder der solche Aufwendungen dem Vormieter oder dem Vermieter abgegolten hat, vor und ist diese Regelung aufgrund ihrer allgemein gültigen Wirkung unbeachtlich etwaiger Verwandtschaftsbande als fremdüblich anzusehen. In Anbetracht dieser vom Gesetzgeber vorgesehenen, im Vollenwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes zwingend anzuwendenden Regelung in Bezug auf Ersatzansprüche betreffend getätigte Mieterinvestitionen erachtet das Bundesfinanzgericht ein etwaiges Fehlen von expliziten Abreden betreffend Ablösen von Mieterinvestitionen im Mietvertrag als unschädlich und musste dementsprechend der Argumentation des Finanzamts, wonach sich eine Fremdunüblichkeit des Bestandsverhältnisses auch aus der fehlenden Abrede in Bezug auf die Mieterinvestitionen ergebe, der Erfolg versagt bleiben.

Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen zeigt sich, dass die Anerkennung des Bestandsverhältnisses zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Tochter für steuerliche Zwecke ausschließlich von der Antwort auf die Frage abhängig war, inwieweit der unter § 9 des

Mietvertrags vom 06. März 1989 vereinbarte Verzicht des Beschwerdeführers auf den Kündigungsgrund der Nichtbenutzung des Mietgegenstands als eine fremdunübliche der Ausgestaltung des Mietverhältnisses anzusehen ist, verhindert doch dieser Kündigungsverzicht eine vom Finanzamt monierte allfällige Kündigung bzw. Anpassung des Bestandsverhältnisses durch den Beschwerdeführer und wurden vom Finanzamt keine anderen Gründe oder Möglichkeiten, die es dem Beschwerdeführer erlaubt hätten, das Mietverhältnis mit der Tochter unter Wahrung der mietrechtlichen Beschränkungen betreffend die Kündigung von unter den Vollanwendungsbereich des MRG fallenden Bestandverhältnisse durch den Vermieter aufzukündigen bzw. den Mietzins anzuheben, aufgezeigt.

In Bezug auf den Kündigungsverzicht vermochte der Beschwerdeführer allerdings mit den mit E-Mail vom 30. Jänner 2026 übermittelten Mietverträgen, wie insbesondere die Mietverträge vom 22. November 1990, vom 21. Juni 1991 und vom 09. Juli 1991, dem erkennenden Gericht darzulegen, dass entgegen der Ansicht des Finanzamtes zwischen fremden Dritten durchaus im Rahmen von Mietverträgen vom Vermieter auf in § 30 MRG genannte Kündigungsgründe verzichtet wird.

Darüber hinaus ergeht auch aus dem vorgelegten Beschluss des Obersten Gerichtshofs vom 17. September 2014 zu 6 Ob 127/14s, dass der Verzicht auf die Geltendmachung des Kündigungsgrunds des § 30 Abs. 2 Z 6 MRG nach der ständigen Judikatur des Obersten Gerichtshofs keine ungewöhnliche Nebenabrede darstellt. Auch anhand dieser Ausführung ist ersichtlich, dass der Verzicht auf den Kündigungsgrund des § 30 Abs. 2 Z 6 MRG, wie im gegenständlichen Fall auch vorliegend, im Rechtsverkehr durchaus üblich ist und folglich nicht als fremdunüblich angesehen werden kann.

Insoweit das Finanzamt in diesem Zusammenhang im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 29. September 2025 unter Verweis auf die Entscheidung des Obersten Gerichtshofs vom 18. März 2025 zu 4 Ob 45/24g die Rechtsansicht vertritt, dass der zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Tochter vereinbarte Verzicht auf die Kündigungsmöglichkeit nach § 30 Abs. 2 Z 6 MRG sittenwidrig und dementsprechend nichtig sei, verkennt das Finanzamt die Rechtslage. Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs kann ein Vermieter durchaus jederzeit auf einen Kündigungsgrund verzichten und kann ein solcher Verzicht nicht als sittenwidrig empfunden werden (RS0016636). Lediglich wenn der Verzicht des Bestandgebers oder aber auch des Bestandnehmers derart ausgestaltet sein sollte, dass eine Kündigung aufgrund von Umständen, die es einer Partei billigerweise nicht mehr zumutbar erscheinen lassen, das Vertragsverhältnis aufrechtzuerhalten, zur Gänze ausgeschlossen ist, spricht eine völlige Ausschaltung der Möglichkeit einer Vertragsauflösung vorliegen sollte, liegt nach der Rechtsansicht des Obersten Gerichtshofs eine Sittenwidrigkeit vor (OGH vom 26.09.2014, 5 Ob 4/14w; 25.03.1993, 8 Ob 531/93). Da sich der Verzicht des Beschwerdeführers im gegenständlichen Fall jedoch nur auf den Kündigungsgrund des § 30 Abs. 2 Z 6 MRG beschränkt, liegt keine völlige und nach der obig angeführten Rechtsprechung

des Obersten Gerichtshofs als sittenwidrig anzusehende gänzliche Ausschaltung der Möglichkeit der Vertragsauflösung aus wichtigem Grund durch den Beschwerdeführer vor und musste dementsprechend der vom Finanzamt in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. September 2025 vertretenen Rechtsansicht mangels Deckung in der Judikatur des Obersten Gerichtshofs der Erfolg versagt bleiben.

Aber auch mit den im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 21. Jänner 2026 geäußerten Bedenken bezüglich der Richtigkeit der Kategorisierung der Wohnung aufgrund der von der Tochter vorgenommenen Sanierungsmaßnahmen vermochte das Finanzamt keine Fremdunüblichkeit aufzuzeigen, richtet sich doch, wie die Vertretung des Beschwerdeführers zutreffend aufzeigte, die Ausstattungskategorie einer Wohnung laut dem Wortlaut des § 15a Abs. 2 erster Satz MRG nach dem Ausstattungszustand der Wohnung im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags. Entscheidend ist hierbei nach der ständigen Judikatur des Obersten Gerichtshofs jener Zustand der Wohnung, der vom Vermieter herzustellen ist und auch tatsächlich geschaffen wurde. Aus diesem Grund haben daher „kategorieerhöhende“ Investitionen, die (nahezu) ausschließlich vom Hauptmieter vorgenommen und finanziert werden, bei der Feststellung der für den Hauptmietzins maßgeblichen Kategorie außer Betracht zu bleiben (OGH vom 09.09.2008, 5 Ob 121/08t; RS0070288). Daraus folgt, dass die vom Finanzamt angeführte, laut festgestelltem Sachverhalt allerdings ausschließlich von der Tochter vorgenommene sowie von der Tochter finanzierte Sanierung der streitgegenständlichen Wohnung keine Auswirkung auf die Kategorisierung der streitgegenständlichen Wohnung zukam. Zudem ist an dieser Stelle noch anzumerken, dass die Ausstattungskategorie einer Wohnung nicht der Parteiendisposition unterliegt (RS0070151).

In Anbetracht der bisherigen Ausführungen zur fremdüblichen Ausgestaltung des streitgegenständlichen Bestandsverhältnisses kann abschließend zusammengefasst werden, dass aufgrund des gesetzlich vorgegebenen Kategoriemietzins, der gesetzlich vorgesehenen bzw. im Vertrag ebenso vereinbarten und vom Beschwerdeführer auch tatsächlich vorgenommenen Wertsicherung des Mietzins, der gesetzlich vorgesehenen und zur Anwendung kommenden Regelungen des § 10 MRG betreffend die Mieterinvestitionen der Tochter sowie des im Rechtsverkehrs zwischen fremden Dritten durchaus üblicherweise vorkommenden Verzichts auf einzelne in § 30 MRG genannte Kündigungsgründe das streitgegenständliche Bestandsverhältnis als fremdüblich zu beurteilen war und ist die Ursache für die Differenz zwischen dem im streitgegenständlichen Jahr gegenüber der Tochter verrechneten Kategoriemietzins in Höhe von EUR 2,12 pro m² und dem Mietzins in Höhe von EUR 14,52 bzw. 16,80 pro m² betreffend andere vermietete Einheiten in dem Objekt entgegen der Ansicht des Finanzamts nicht in vorliegenden familiären Banden, sondern in den unabhängig von allfälligen Familienbanden zwingend anzuwendenden mietrechtlichen Bestimmungen zu erblicken. Daraus folgt, dass das streitgegenständliche Bestandsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Tochter auch für steuerliche Zwecke anzuerkennen ist.

Die Feststellungen hinsichtlich der Mieteinnahmen des Beschwerdeführers im Jahr 2022, seiner Aufwendungen sowie des auf die an die Tochter vermietete Wohnung entfallenden Betrags an von anderen Unternehmern in Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer haben ihre Grundlage in der betragsmäßigen Darstellung auf der Seite 2 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung vom 30. Jänner 2024, deren Richtigkeit vom Beschwerdeführer in seinem Beschwerdeschriftsatz vom 25. März 2024 ausdrücklich bestätigt wurde.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gem. § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

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

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist auf den vorliegend zu beurteilenden Fall das Folgende auszuführen.

Da das Finanzamt bei der Festsetzung der Einkommen- und der Umsatzsteuer für das Jahr 2022 die Vermietung der Wohnung *****Top***** an die Tochter nicht berücksichtigte, wiewohl ein fremdüblich ausgestaltetes und auch fremdüblich gelebtes Bestandsverhältnis vorliegt, belegte es die bekämpften Bescheide mit Rechtswidrigkeit und waren diese folglich durch das Bundesfinanzgericht dergestalt abzuändern, als die in Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnung an die Tochter erzielten Mietzahlungen, die in diesem Zusammenhang getragenen Aufwendungen sowie die in diesem Zusammenhang angefallenen gegenüber dem Beschwerdeführer gesondert in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge laut festgestelltem Sachverhalt im Rahmen der Festsetzung der Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 2022 zu berücksichtigen waren.

Die betragsmäßigen Änderungen gestalten sich folgendermaßen.

Einkommensteuer 2022

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Bescheid	243.256,58
Mietzins ***Top***	4.300,19
Instandhaltungskosten/Instandsetzungskosten ***Top***	- 4.692,81
Werbungskosten ***Top***	- 647,83
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BFG	242.216,13

Umsatzsteuer 2022

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen lt. Bescheid	463.538,44
Mietzins ***Top***	4.300,19
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen lt. Bescheid lt. BFG	467.838,63

Bemessungsgrundlage 10 % Steuersatz lt. Bescheid	149.425,88
Mietzins ***Top***	4.300,19
Bemessungsgrundlage 10 % Steuersatz lt. BFG	153.726,07

Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. Bescheid	- 32.730,14
Vorsteuern ***Top***	- 1.305,02
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. BFG	- 34.035,16

Die konkrete Festsetzung der Abgaben ist den Berechnungsblättern zu entnehmen.

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.

Gegen das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist keine Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, da den vom Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der Angehörigenjudikatur aufgestellten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen Bedeutung auf dem Gebiet der Beweiswürdigung zukommt und erkennt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass er nicht dazu berufen ist, eine Beweiswürdigung auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen (VwGH vom 06.02.2025, Ra 2023/13/0151).

Salzburg, am 25. Februar 2026