

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Senatsvorsitzende Dr. Natalie Brennstainer, die Richterinnen Sabine Mandahus MSc LL.M. sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR 1*** und ***LR 2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Zinell & Madritsch Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Fanny Wibmer-Pedit-Straße 3, 9900 ***X***, über die Beschwerde vom 9. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 7. Juni 2018 betreffend Umsatzsteuer 2015 und Umsatzsteuer 2016 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** in Anwesenheit der Schriftführerin ***S*** zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 11. Mai 2016 wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2015 festgesetzt. Mit Bescheid vom 8. Februar 2018 wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2016 festgesetzt.

Die Abgabenbehörde führte eine Außenprüfung durch, die Schlussbesprechung fand am 6. Juni 2018 statt. Gegenstand der Außenprüfung waren die Prüfung der Umsatzsteuer, Einkommensteuer und die Kammerumlage für den Zeitraum 2014 bis 2016 sowie die Nachschau der Umsatzsteuer und der Kammerumlage für den Zeitraum 2017 bis 2018.

Am 7. Juni 2018 erging von der belangten Behörde ein Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2015. Gemäß § 303 Abs 1 BAO wurde das Verfahren wiederaufgenommen, wobei auf den Betriebsprüfungsbericht vom 8. Juni 2018 verwiesen wurde. Ebenfalls am 7. Juni 2018 erging ein Bescheid über die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2016 gemäß § 299 BAO.

Am selben Tag wurden neue Sachbescheide bezüglich der Umsatzsteuer 2015 und 2016 erlassen. Für 2015 resultierte der neue Umsatzsteuerbescheid in einer Abgabennachforderung in Höhe von 17.414,23 Euro, für das Jahr 2016 ergab der neue Umsatzsteuerbescheid eine Abgabennachforderung in Höhe von 21.687,08 Euro. Die Veranlagungen erfolgten unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

Mit Schreiben vom 5. Juli 2018, eingelangt am 9. Juli 2018, erhob die beschwerdeführende Partei Beschwerde gegen die neuen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2015 und 2016, beide vom 7. Juni 2018. Zudem beantragte die beschwerdeführende Partei die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO. Die Beschwerde richtete sich gegen die Aberkennung des Vorsteuerabzuges für im 2. Obergeschoß gelegene Gebäudeteile des in den Jahren 2015 und 2016 errichteten Hotelzubaus. Begründend wurde hervorgebracht, dass das Apartment im 2. Obergeschoß für die touristische Vermietung im Rahmen des Hotelbetriebs gewidmet und geeignet sei, jedoch im beschwerdegegenständlichen Zeitraum vorübergehend auf drei Jahre befristet dauervermietet werde. Nach Beendigung der vorübergehenden Dauervermietung würde das Apartment zur touristischen Vermietung genutzt werden, wodurch ein Vorsteuerabzug jedenfalls für das gesamte Gebäude zulässig sei. Auch für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum stehe der Vorsteuerabzug zu, da die im 2. Obergeschoß befindliche Wohnung bis zur touristischen Nutzung umsatzsteuerpflichtig vermietet werde. Die Abgabenbehörde gehe unrichtigerweise von einem Anwendungsfall des § 20 Abs 1 EStG aus. Bei Gebäuden im betrieblichen Bereich sei nämlich bei bloß untergeordneter (unter 20%) außerbetrieblicher Nutzung einkommensteuerlich immer von einer insgesamt betrieblichen Liegenschaft auszugehen. Umsatzsteuerrechtlich sei an diese Beurteilung anzuknüpfen und stehe für das gesamte Gebäude der Vorsteuerabzug zu. Dies werde auch durch die VwGH-Judikatur vom 19.3.2013, GZ 2010/15/0085, und darauf bezugnehmende BFG-Erkenntnisse in den Folgejahren bestätigt.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde vom 5. Juli 2018 mittels Beschwerde-vorentscheidung vom 15. Mai 2019 als unbegründet ab und führte aus, dass der Mietvertrag betreffend die Betreiberwohnung im 2. Obergeschoß nicht fremdüblich ausgestaltet sei, da die Mieten entgegen der vertraglichen Vereinbarung erst im Nachhinein bezahlt und die Kautions erst ein Jahr später überwiesen wurde. Zudem behauptete die belangte Behörde, dass der Mietzins nicht fremdüblich wäre und die Tatsache, dass die Mietpreisempfehlung der ***Immobilien GmbH*** (in der Folge „***Immobilien GmbH***“) erst einen Tag nach Abschluss des Mietvertrages ergangen ist, nicht fremdüblich sei. Auch die Mietvertragsgebühr sei erst am 2. Oktober 2017 überwiesen worden, sohin fast ein Jahr nach Beginn der Vermietung. Ferner ist der Vermieter persönlich mit seiner Lebensgefährtin und dem minderjährigen Sohn in die Wohnung eingezogen, weshalb die Wohnung im 2. Obergeschoß von vornherein der Privatnutzung vorbehalten war und der Vorsteuerabzug somit für diese Gebäudeteile nicht zustehe.

Mit Schreiben vom 14. Juni 2019, eingelangt am 17. Juni 2019, beantragte die beschwerdeführende Partei die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Im Vorlageantrag betonte die beschwerdeführende Partei, dass keine private Betreiberwohnung errichtet wurde, sondern aufgrund wirtschaftlicher Zwänge die ursprünglichen Pläne geändert wurden und das streitgegenständliche Apartment zur touristischen Vermietung bestimmt sei, jedoch nur vorübergehend an die Lebensgefährtin fremdüblich dauervermietet werde. Aufgrund der umsatzsteuerpflichtigen Vermietungstätigkeit stehe der Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen zu. Zudem wird die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie eine Entscheidung durch den Senat beantragt.

Die Beschwerde wurde am 28. Juni 2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Mit Verfügung des GV-Ausschusses vom 26.11.2025 wurde der Akt der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

Im Rahmen der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde den Parteien der bisherige Verfahrenslauf zur Kenntnismahme übermittelt und die beschwerdeführende Partei zur Übermittlung folgender Unterlagen aufgefordert:

- Kontoauszug auf dem die Überweisung der Miete für Mai 2017 ersichtlich ist,
- Erläuterung, inwiefern „*wirtschaftliche Zwänge*“ die ursprünglichen Pläne geändert hätten.

Im Rahmen der Beantwortung führte die beschwerdeführende Partei hinsichtlich der Überweisung der Miete für Mai 2017 aus, dass diese Mietzahlung von der Mieterin übersehen worden sei. Erst im Zuge der Bilanzierungsarbeiten für das Unternehmen des Vermieters sei die fehlende Mietzahlung aufgefallen und die Mieterin zur Zahlung aufgefordert worden, welche sodann am 19. Oktober 2018 erfolgt sei. Beigelegt wurden entsprechende Belege.

Hinsichtlich der „*wirtschaftlichen Zwänge*“ führte die beschwerdeführende Partei aus, dass sie noch vor Beginn der Bauarbeiten realisiert hätte, dass aufgrund der bereits vorhandenen Bankschulden und der durch den Zubau neu hinzukommenden Bankschulden die seinerzeitige Idee einer größeren Betreiberwohnung wirtschaftlich nicht möglich sei und auch für die künftige Verwertbarkeit der Immobilie womöglich von Nachteil sei. Deshalb sei von den ursprünglichen Plänen abgewichen worden und anstatt der angedachten Betreiberwohnung ein weniger großes Ferienapartment hergestellt worden, welches sowohl für die Dauervermietung als auch für die touristische Vermietung geeignet sei und mit überschaubarem Aufwand sogar in reguläre Hotelzimmer umgebaut werden könnte. Auch seien hierdurch sofort Einnahmen im Jahr 2016 lukriert worden, was für die beschwerdeführende Partei von signifikanter Bedeutung gewesen sei. Um im Moment hoher Bankschulden Mietzahlungen an Externe zu vermeiden, habe die beschwerdeführende Partei dieses Ferienapartment zunächst (ab 12/2016) und geplantermaßen vorübergehend an die Lebensgefährtin vermietet und sei selbst dort eingezogen. Die Absicht sei damals gewesen, auf

einem im Eigentum befindlichen Nachbargrundstück in absehbarer Zeit und nach ersten Schuldtilgungen ein kostengünstiges Privathaus für sich und die Familie zu errichten und sodann das Ferienapartment an Gäste bzw. Dauermieter zu vermieten. Die im Frühjahr 2020 ausgebrochene Coronapandemie habe Schockzustände in der Tourismusbranche ausgelöst und zu explodierenden Baukosten geführt, weshalb die Umsetzung der Pläne bis heute verschoben werden musste und so der ursprüngliche Mietvertrag bis heute Gültigkeit habe.

Am 11. März 2026 fand die seitens der beschwerdeführenden Partei beantragte mündliche Senatsverhandlung statt, in welcher die Parteien ihre bisherigen Vorbringen bekräftigten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Bf1 ist seit 10. November 2011 Inhaber des Einzelunternehmens **Unternehmen** e.U., mit der Anschrift ***Bf1-Adr*** in Osttirol.

Am 21. Oktober 2015 erging ein Bescheid vom Bauamt ***X*** über die baubehördliche Genehmigung für die Errichtung eines Zubaus beim **Hotel**, ***Bf1-Adr*** zur Unterbringung von 10 Hotelzimmern, 2 Appartements und 1 Betreiberwohnung. Im 2. Obergeschoß entsteht gemäß Bescheid eine Betreiberwohnung, die sich auch auf Räumlichkeiten im 1. Obergeschoß (Vorraum mit Treppe, 2 Bäder, 1 Zweibettzimmer) erstreckt und eine Nutzfläche von insgesamt 155,37 m² aufweist. Der Betreiberwohnung ist eine begrünte Terrasse und ein Balkon mit einem Stiegenabgang auf die darunter liegende Terrasse vorgelagert.

Mit Bescheid des Bauamtes ***X*** vom 23. März 2016 erging eine baubehördliche Genehmigung für die Errichtung eines Kleinbadeteiches beim **Hotel**.

Mit 17. Jänner 2017 erging ein Bescheid vom Bauamt ***X*** über die baubehördliche Genehmigung für den Zubau, der ein Büro mit Archiv und eine Terrasse umfasst, sowie Adaptierungsarbeiten im Innenraum und an der Südfassade sowie Abbruch und Neubau von Fenstern beim Hotel. Dieser Bescheid berücksichtigte die Eingabe der beschwerdeführenden Partei vom 10. November 2016, in welcher die ursprünglich beantragte Betreiberwohnung etwas verkleinert werden sollte, um diese zukünftig auch für Vermietungszwecke nutzen zu können.

Für die Vermietung dieser Wohnung wurde im Dezember 2016 ein Mietvertrag zwischen ***Bf1***, **Unternehmen** e.U. und **Lebensgefährtin** (Lebensgefährtin der

beschwerdeführenden Partei) abgeschlossen, dh über die Wohnung im 2. Obergeschoß des Zubaus zum Hotelgebäude. Umfasst sind eine Wohnfläche von 114,59 m², eine Terrasse von 44,22 m² sowie ein Balkon von 12,22 m² und eine Loggia von 23,51 m². Das Bestandverhältnis begann am 1. Dezember 2016 und wurde auf die Dauer von drei Jahren abgeschlossen. Es sollte daher laut Mietvertrag am 30. November 2019 enden.

Unter Punkt „III. Mietzins, Nebenkosten“ wird folgendes vereinbart:

„Der Hauptmietzins für die Wohnung beträgt derzeit monatlich brutto EUR 970. In diesem Betrag ist die gesetzliche Umsatzsteuer von derzeit 10% enthalten.

[...]

Nachdem die Wohnung keine gesondert verrechenbare Wärme- und Stromversorgung verfügt, werden die Betriebskosten mit monatlich brutto EUR 290 festgelegt.

[...]

Die Zahlung des Mietzinses samt Nebenkosten und Umsatzsteuer in Höhe von derzeit monatlich zusammen EUR 1.260 hat jeweils monatlich im Vorhinein zu erfolgen. Der Mietzins muss dabei jeweils per Monatsersten des betreffenden Monats auf das Konto des Vermieters bei benannten Bank gutgeschrieben sein. Ist der Monatserste kein Banktag, dann an dem ersten folgenden Banktag, spätestens in einem solchen Fall am 5. des Monats.

Bei Zahlungsverzug werden dem Mieter Verzugszinsen in Höhe von 1% pro Monat in Rechnung gestellt. Mahnungen sind kostenpflichtig.

Aufgrund der zu Beginn des Mietverhältnisses noch andauernden Baukomplettierung im Zubau und der damit verbundenen Störungen wird der Mietzins bis zum voraussichtlichen Abschluss sämtlicher Arbeiten im September 2017 auf brutto EUR 820 reduziert. Die Betriebskosten sind jedoch von Beginn an zur Gänze zu entrichten.“

Unter „VI. Kautions“ enthält der Vertrag folgende Regelung:

„Der Mieter erlegt bei Vertragsabschluss eine Kautions in Höhe von zwei Monatsmieten (inkl. Nebenkosten und Umsatzsteuer) sohin derzeit EUR 2.520 als Sicherstellung für Ansprüche des Vermieters jedweder Art im Zusammenhang mit dem Bestandverhältnis. [...] Die Zahlung der Kautions hat durch Überweisung auf das vom Vermieter benannte Bankkonto zu erfolgen.“

Die Mietzahlungen bzw. Überweisungen der Betriebskosten und sonstigen Aufwendungen erfolgten unregelmäßig zu den folgenden Daten:

Datum der Überweisung	Monat	Betrag
19.10.2018	Miete Mai 2017	1.260,00
05.01.2018	Miete Jänner 2018	1.260,00
11.12.2017	Miete Dezember 2017	1.260,00
08.11.2017	Miete November 2017	1.260,00
02.10.2017	Miete Oktober 2017	1.260,00
02.10.2017	BK Dez. 2016 – Sep. 2017	2.900,00
02.10.2017	Kaution	2.520,00
02.10.2017	Miete September 2017	820,00
25.08.2017	Miete August 2017	820,00
03.07.2017	Miete Juli 2017	820,00
03.07.2017	Miete Juni 2017	820,00
02.05.2017	Miete April 2017	820,00
31.03.2017	Miete März 2017	820,00
28.02.2017	Miete Februar 2017	820,00
31.01.2017	Miete Jänner 2017	820,00
30.12.2016	Miete Dezember 2016	820,00

Die Überweisung der Mietvertragsgebühr von der Mieterin an den Vermieter erfolgte am 2. Oktober 2017.

Die beschwerdeführende Partei hatte von 9. November 1974 bis 20. November 2007 ihren Hauptwohnsitz in der ***Bf1-Adr***. Von 20. November 2007 bis 9. Mai 2017 begründete sie ihren Hauptwohnsitz ***Anschrift2*** und ab 9. Mai 2017 wieder in der ***Bf1-Adr***.

Die Lebensgefährtin der beschwerdeführenden Partei hatte von 6. Mai 2010 bis 23. Dezember 2016 ihren Hauptwohnsitz ***Anschrift2***. Ab 23. Dezember 2016 begründete sie ihren Hauptwohnsitz in der ***Bf1-Adr***, zusammen mit dem gemeinsamen minderjährigen Sohn und der beschwerdeführenden Partei.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den von der Abgabenbehörde vorgelegten und aus den im Verfahrensverlauf angeführten elektronischen Verwaltungsakten und den darin vorgelegten Unterlagen/Belegen/Rechnungen sowie den Abfragen des Bundesfinanzgerichtes im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung und den ergänzenden Stellungnahmen der beschwerdeführenden Partei.

Informativ wird angemerkt, dass die vom BFG angeführten OZ (= Ordnungsziffern) den Ordnungsziffern laut der im Vorlagebericht vorgelegten Dokumente des elektronischen Aktes entsprechen.

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf folgende vorgelegte Nachweise und Unterlagen:

Die Feststellungen zur beschwerdeführenden Partei und dem von ihr betriebenen Hotel werden dem Firmenbuchauszug entnommen (OZ 14).

Die Feststellungen zur baubehördlichen Genehmigung für die Errichtung eines Zubaus zum Hotel sind dem Baubescheid mit der OZ 7, jene zur Errichtung eines Kleinbadeteiches dem Baubescheid mit der OZ 8 und jene für den Zubau (Büro mit Archiv und Terrasse) dem Baubescheid mit der OZ 11 zu entnehmen.

Die Sachverhaltsdarstellungen zum Mietvertrag sind dem vorgelegten Mietvertrag bezüglich der Wohnung (OZ 10) zu entnehmen.

Die Feststellung zur Überweisung der Kautions- und der Mietvertragsgebühr ist den Bankauszügen (OZ 12) zu entnehmen.

Die Feststellungen zu den Mietzahlungen sind den Kontoauszügen mit der OZ 13 sowie OZ 39 zu entnehmen.

Die Feststellungen bezüglich der Hauptwohnsitze der beschwerdeführenden Partei und der Lebensgefährtin werden dem Zentralen Melderegister entnommen (OZ 16 und aktueller Auszug aus dem Zentralen Melderegister) und zudem im Vorhalteverfahren durch die beschwerdeführende Partei bestätigt (OZ 39).

Verträge zwischen nahen Angehörigen unterliegen nach ständiger Rechtsprechung des VwGH strengeren Voraussetzungen und können steuerlich nur Anerkennung finden, wenn sie die folgenden Voraussetzungen 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*, EStG § 2 Rz 160 ff). 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 11.05.2005, 2001/13/0209; 19.03.2021, Ra 2021/13/0034).

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Gemäß § 167 Abs 2 BAO ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Sachverhaltsdarstellungen wurden den Parteien in der mündlichen Verhandlung vorgehalten und blieben unbestritten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist, ob zwischen der beschwerdeführenden Partei und seiner Lebensgefährtin hinsichtlich der Wohnung ein umsatzsteuerrechtlich relevantes Mietverhältnis vorliegt und die im Zusammenhang mit der Errichtung der Wohnung sowie mit den laufenden Aufwendungen in Rechnung gestellten Vorsteuern zum Abzug berechtigen, oder ob die Zurechnung der Aufwendungen zur privaten Sphäre der beschwerdeführenden Partei geboten ist und somit der Vorsteuerabzug nicht zusteht.

Gemäß Art 9 Abs 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (in der Folge „MwStSystRI“) gilt als Steuerpflichtiger *„wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“*

Artikel 168a Abs 1 der Richtlinie 2006/112/EG lautet wie folgt (seit 1.1.2011): „Soweit ein dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück vom Steuerpflichtigen sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, darf bei Ausgaben im Zusammenhang mit diesem Grundstück höchstens der Teil der Mehrwertsteuer nach den Grundsätzen der Artikel 167, 168, 169 und 173 abgezogen werden, der auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfällt. [...]“

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

Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich und beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.

Der Unternehmer kann nach § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 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 Vorsteuer abziehen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ua Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a des Einkommensteuergesetzes 1988 sind (VwGH 17.11.2022, Ra 2022/15/0023).

Gemäß § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG 1988 sind Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für seine Lebensführung nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar. Die Regelungen des § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG 1988 erfassen - neben der Ernährung und der bürgerlichen Kleidung - insbesondere die private Wohnung des Steuerpflichtigen und schließen hiefür anfallende Aufwendungen von vornherein vom Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten aus.

Dass die in Rede stehende Wohnung der beschwerdeführenden Partei selbst sowie dessen Lebensgefährtin für dessen private Wohnzwecke dient, hat das BFG festgestellt und ist unstrittig. Auch nach Ende des auf drei Jahre befristeten Mietvertrages wohnt die beschwerdeführende Partei mit der Familie in der Wohnung und sind sie dort laut aktuellem ZMR-Auszug hauptwohnsitzlich gemeldet. Dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Wohnung somit grundsätzlich Aufwendungen des Haushalts der privaten Lebensführung der beschwerdeführenden Partei betreffen, ist offenkundig.

Die beschwerdeführende Partei argumentiert jedoch, durch die umsatzsteuerpflichtige Vermietung an die Lebensgefährtin übe sie in Hinblick auf die Wohnung eine

umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit aus, welche sie in weiterer Folge zum Abzug hinsichtlich der damit zusammenhängenden Vorsteuern berechtigt.

Dem ist zu entgegen, dass Leistungen, die auf familienhafter Grundlage erbracht werden, nicht als „gewerbliche oder berufliche“ Tätigkeit anzusehen sind. Ihnen liegt nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zugrunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis (*Ruppe/Achatz*, UStG⁶ § 2 Rz 39).

Das Gericht hat daher zu prüfen, ob ein umsatzsteuerrechtlich relevantes Mietverhältnis begründet wurde oder die Vermietung nur den Zweck erfüllt hat, eine umsatzsteuerrechtlich vorteilhafte Situation zu erlangen. Die Vermietung einer Wohnung an nahe Angehörige begründet nämlich keine unternehmerische Tätigkeit, wenn die Überlassung nicht zur Einnahmenerzielung erfolgt, sondern zu dem Zweck, dem nahen Angehörigen einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden (VwGH 05.05.2023, Ra 2022/15/0029, *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ Rz 59/1). Maßgebend ist ein Vergleich mit den Umständen, unter denen die entsprechende Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird (EuGH 26.09.1996, C-230/94, Rs *Enkler*, Rn 27 ff). Auf die Höhe des Entgelts kommt es nicht ausschließlich an, viel mehr sind sämtliche Aspekte der Vertragsbeziehung in die Beurteilung, ob eine Überlassung zur Einnahmenerzielung erfolgt oder bloße Gebrauchsüberlassung darstellt, einzubeziehen. Entscheidendes Gewicht kommt danach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu, somit auch auf Kündigungsmodalitäten, Finanzierungshilfen, Einhaltung der Verträge, dem Anbieten am freien Markt, etc.

Auf das Vorliegen einer Fremdüblichkeit iSd ertragsteuerlichen Fremdvergleichsjudikatur kommt es grundsätzlich nicht an (*Ruppe/Achatz*, UStG⁶ § 2 Rz 59/1 f). Jedoch vertritt der EuGH die Ansicht, dass der Fremdvergleich und die Art der Bewirtschaftung objektive Anhaltspunkte für die Beurteilung der Frage sind, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd MwStSystRI entfaltet wird. Liegt der Zweck geschäftlicher Aktivitäten darin, im eigenen Bereich Ausgaben zu sparen, oder ermöglichen sie, Dritten Ausgaben zu sparen, liegt keine Tätigkeit mit Einnahmenerzielungsabsicht vor (*Windsteig* in *Melhardt/Tumpel* UStG³ § 2 Rz 94 ff).

Ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen eines umsatzsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausches besteht daher, wenn Verträge zwischen Angehörigen einem Fremdvergleich nicht standhalten. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Verträge zwischen Angehörigen steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (zB VwGH 04.09.2014, 2011/15/0135). Bei diesen Kriterien handelt es sich um Aussagen über die Beweislast in Fällen, in denen Zweifel an der Ernsthaftigkeit und bzw. oder dem Inhalt der Vereinbarung bestehen, so auch zB VwGH 19.10.1993, 93/14/0129; 29.3.2007, 2003/15/0085. Als Beweisregeln haben die genannten Kriterien auch Bedeutung für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen Angehörigen, da auch

hier gilt, dass Scheingeschäfte und missbräuchliche Gestaltungen umsatzsteuerrechtlich nicht anzuerkennen sind und dass bei mehrdeutigen Sachverhalten den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft. Fremdvergleichsüberlegungen sind somit insoweit anzustellen, als mit ihrer Hilfe eine Abgrenzung zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Leistung getroffen werden kann (*Ruppe/Achatz*, UStG⁶, § 1 Rz 179 ff, mit Verweis auf zitierte Rechtsprechung).

Die Vermietung der Wohnung an die Lebensgefährtin, in welcher auch die beschwerdeführende Partei seit 2017 wohnhaft ist, erweckt begründete Zweifel an der umsatzsteuerrechtlichen Relevanz des Mietverhältnisses. So sind nach der Judikatur vertraglich vereinbarte Leistungen auch dann umsatzsteuerrechtlich ohne Auswirkung, wenn sie in Wahrheit die private Lebensführung betreffen. Das gilt insbesondere für die Deckung des Wohnbedarfs (*Ruppe/Achatz*, UStG⁶, § 1 Rz 182 betreffend eine Ehegattenwohnung).

Die beschwerdeführende Partei stützt ihre Argumentation hinsichtlich des Vorliegens eines umsatzsteuerrechtlich relevanten Mietverhältnisses primär auf die Behauptung, dass die Wohnung nur vorübergehend der Lebensgefährtin vermietet und zu eigenen Wohnzwecken genutzt werde und der ursprüngliche Zweck nach wie vor in der touristischen Vermietung an Hotelgäste läge. Dies werde durch den auf drei Jahre befristeten Mietvertrag, der am 30. November 2019 endete, deutlich.

Dieser Argumentation kann das Gericht jedoch nicht Glauben schenken, da sowohl die beschwerdeführende Partei als auch dessen Lebensgefährtin nach wie vor, sohin mehr als sechs Jahre nach Beendigung des ursprünglichen Mietvertrages, noch in der Betreiberwohnung ihren Wohnsitz haben. Auch wenn die beschwerdeführende Partei behauptet, die unveränderte Wohnsituation sei auf die Auswirkungen der Corona-Pandemie zurückzuführen, welche im Frühjahr 2020 die Tourismusbranche in Schockzustände versetzt und zu explodierenden Baukosten geführt habe, vermag dieses Vorbringen nicht zu überzeugen. Der befristete Mietvertrag endete bereits am 30. November 2019, somit mehrere Monate vor Ausbruch der Corona-Pandemie. Zu diesem Zeitpunkt hätte daher bereits eine entsprechende Wohnmöglichkeit für die beschwerdeführende Partei zur Verfügung stehen müssen. Dass ein solches Bau- bzw. Wohnprojekt zu diesem Zeitpunkt noch nicht einmal begonnen worden war, spricht nach Auffassung des Gerichts vielmehr gegen die Plausibilität des Vorbringens.

Zudem behauptet die beschwerdeführende Partei die ursprünglichen Pläne für den Umbau aufgrund wirtschaftlicher Zwänge abgeändert zu haben. Diese wirtschaftlichen Zwänge manifestierten sich nach Angabe der beschwerdeführenden Partei in der Höhe der zum damaligen Zeitpunkt vorhandenen Bankschulden, aufgrund derer die geplante Betreiberwohnung weniger großzügig gebaut wurde, um zukünftig die Nutzung als lang- oder kurzfristiges Vermietungsobjekt zu ermöglichen. Gleichzeitig räumt die beschwerdeführende Partei ein, der Plan die Wohnung zunächst an die Lebensgefährtin zu vermieten hätte gleich

zwei Vorteile mit sich gebracht. Erstens hätte die beschwerdeführende Partei hierdurch Mieteinnahmen lukriert, wodurch Bankschulden gestemmt werden konnten, und zweitens hätten hierdurch eigene Mietzahlungen an Dritte zur Abdeckung des eigenen Wohnbedürfnisses der beschwerdeführenden Partei vermieden werden können.

Liegt der Zweck „geschäftlicher“ Aktivitäten jedoch darin, im eigenen privaten Bereich Ausgaben zu sparen, liegt keine Tätigkeit mit Einnahmenerzielungsabsicht vor (*Windsteig* in *Melhardt/Tumpel* UStG³ § 2 Rz 94 ff). Der Einwand der „wirtschaftlichen Zwänge“ zeigt daher nur, dass eine Umplanung der ursprünglich geplanten Betreiberwohnung in eine etwas weniger großzügige Wohnung stattgefunden hat und die Vereinbarung eines umsatzsteuerpflichtigen Mietverhältnisses mit der Lebensgefährtin – neben der Einnahmenkomponente – jedenfalls dazu dienen sollte, die eigenen privaten Wohnbedürfnisse der beschwerdeführenden Partei abzudecken. Inwiefern eine ernsthafte Einnahmenerzielungsabsicht vorlag, ist Teil der nachfolgenden Prüfung seitens des Gerichts.

Die belangte Behörde behauptet, der Mietzins iHv 970,00 Euro wäre nicht fremdüblich, ohne weitere Nachweise vorzulegen. Das Gericht erachtet eine Mietpreisempfehlung durch ein entsprechend erfahrenes Unternehmen im Immobilienbereich als glaubhaft. Weiters bemängelt die Behörde, dass die Ausstellung der ***Immobilien GmbH***-Mietpreisempfehlung einen Tag nach Abschluss des Mietvertrages erfolgte und somit nicht bereits am Tag des Abschlusses des Mietvertrages vorlag. Nach Ansicht der Behörde lässt dieser Umstand auf das Nichtvorliegen von Fremdüblichkeit schließen.

Dieser Argumentation kann das Gericht nicht folgen. Die Einholung der ***Immobilien GmbH***-Mietpreisempfehlung könnte auch ausschließlich für Nachweiszwecke erfolgt sein, sofern der die beschwerdeführende Partei entsprechende Kenntnisse für die Mietpreise in der Umgebung hatte. Auch die Einholung telefonischer Auskünfte vorab ist denkbar, sodass lediglich das Schriftstück einen Tag später einlangte. Aufgrund der Ausstellung der ***Immobilien GmbH***-Empfehlung in unmittelbarer zeitlicher Nähe zum Mietvertragsabschluss sieht das Gericht den Einwand der Behörde als unbegründet, zumal die vereinbarte Miethöhe dem empfohlenen Mietpreis entspricht.

Auch an der vorübergehenden Reduktion der Miete auf 820,00 Euro aufgrund von Bauarbeiten ist grundsätzlich nichts auszusetzen. Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Mietreduktionen während aufrechter Baumaßnahmen zwischen fremden Parteien vereinbart werden, da auch das Wohnerlebnis für diesen Zeitraum entsprechend gemindert ist.

Nach Ansicht des Gerichts stellt der Umstand, dass mangels gesonderter Wasser- und Stromzähler für die vermietete Wohnung keine exakte verbrauchsabhängige Abrechnung möglich ist, keinen hinreichenden Grund dar, die Fremdüblichkeit des Vertragsverhältnisses in Zweifel zu ziehen. Diesem Umstand wurde vertraglich durch die Vereinbarung eines pauschalen Kostenersatzes in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Eine derartige

Regelung erscheint auch im Verhältnis zwischen fremden Dritten nicht unüblich, zumal die Vermietung von vornherein lediglich für einen befristeten Zeitraum von drei Jahren vorgesehen war. Ist lediglich eine zeitlich begrenzte Vermietung geplant und soll die Wohnung in weiterer Folge einer Nutzung zugeführt werden, für die ein gesonderter Zähler nicht erforderlich ist, erweist sich die – vorübergehende – Vereinbarung einer pauschalen Abgeltung der Betriebskosten als sachgerecht und nachvollziehbar.

Die schriftliche Vereinbarung qualifiziert das Gericht somit zunächst als fremdüblich und belegt grundsätzlich die Einnahmenerzielungsabsicht durch die beschwerdeführende Partei.

Gegen das Vorliegen einer *tatsächlich* fremdüblichen Vermietung spricht hingegen die Unregelmäßigkeit der von der Lebensgefährtin der beschwerdeführenden Partei geleisteten Mietzahlungen. Diese wurden anstatt wie vereinbart im Vorhinein erst nachträglich entrichtet. Zudem wurde die Kautions erst fast ein Jahr nach Zahlungsfrist sanktionslos überwiesen. Das selbe Schicksal teilte die Mietvertragsgebühr, welche von der Lebensgefährtin fast ein Jahr nach Anmietung der Wohnung an die beschwerdeführende Partei entrichtet wurde. Die Zahlung für die Miete für Mai 2017 blieb zunächst gänzlich aus. Erst nach Durchführung der Bilanzierungsarbeiten bei der beschwerdeführenden Partei fiel die fehlende Miete auf und wurde die Mietzahlung schließlich nach Aufforderung am 29. Oktober 2018 entrichtet. Zinsen, für die um ca. eineinhalb Jahre zu spät geleistete Mietzahlung, wurden entgegen der Vereinbarung unter Punkt „III. Mietzins, Nebenkosten“ des Mietvertrages, welche bei Zahlungsverzug eine Inrechnungstellung von Verzugszinsen in Höhe von 1% pro Monat vorsieht, seitens des Vermieters nicht eingefordert. Auch die Betriebskosten für die Monate Dezember 2016 bis inklusive September 2017 wurden erst gesamthaft im Nachhinein im Oktober 2017 entrichtet. Diese Tatsachen sprechen nicht für eine fremdübliche Vereinbarung und wecken überdies starke Zweifel an der behaupteten Einnahmenerzielungsabsicht der beschwerdeführenden Partei. In contrario, nach Ansicht des Gerichts bestärkt dies die vordergründige Absicht der beschwerdeführenden Partei, die Wohnung dem privaten Wohnbedarf zu widmen, während das Mietverhältnis mit der Lebensgefährtin vordergründig dem Zweck diene, das Recht auf Vorsteuerabzug zu erlangen.

Auch die vertragliche Bestimmung, wonach der Vermieter die Wohnung nicht ohne vorherige Rücksprache mit der Mieterin betreten dürfe, steht mit den tatsächlichen Gegebenheiten nicht in Einklang, da der Vermieter selbst in der Wohnung wohnhaft ist. Diese Klausel erweckt aus Sicht des Gerichts den Eindruck, dass zwar formell ein grundsätzlich fremdüblicher Mietvertrag abgeschlossen wurde, die Vertragsparteien jedoch nicht auf eine entsprechende tatsächliche Umsetzung der vereinbarten Regelungen abzielten.

Nach Ansicht des Gerichts erfüllt die vorliegende Vereinbarung nicht den strengen Maßstab der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs. Es mangelt schlicht an der tatsächlichen Umsetzung des Vertrages: allenfalls könnte zwischen fremden Dritten darüber hinweg gesehen

werden, wenn Mietzahlungen regelmäßig ein paar wenige Werkstage verspätet geleistet werden. Die Überweisung der Kautions sowie der Mietvertragsgebühr knapp ein Jahr nach Beginn des Mietverhältnisses wäre nach Ansicht des Gerichts unter fremden Dritten wohl nicht üblich, anderenfalls – in Anbetracht der Zeitspanne – Zinsen oder Strafzahlungen zu erwarten gewesen wären. Dass eine monatliche Mietzahlung gänzlich unterblieb und dies eineinhalb Jahre nicht auffiel und zudem die Betriebskosten erst gesammelt nahezu ein Jahr im Nachhinein (unverzinst) überwiesen wurden, widerspricht maßgeblich dem Verhalten von einander fremd gegenüberstehenden Parteien. Eine derartige Umsetzung des Vertrages ist nach Ansicht des Gerichts ausschließlich durch das bestehende Naheverhältnis der Parteien erklärbar und entkräftet maßgeblich die Behauptung der beschwerdeführenden Partei, es hätte vorrangig eine Einnahmenerzielungsabsicht vorgelegen.

Unter Berücksichtigung der Umstände dieses Einzelfalls ist für das Gericht erwiesen, dass die Vereinbarung mit der Lebensgefährtin nicht geeignet ist, ein umsatzsteuerrechtlich relevantes Mietverhältnis zu begründen.

Weiters folgert das Gericht daraus, dass die Wohnung privaten Zwecken der beschwerdeführenden Partei und ihrer Familie dient und nicht wie behauptet, die unternehmerische Tätigkeit mit dem Ziel der vorübergehenden Vermietung und anschließender touristischen Nutzung (gemeint wohl „kurzfristigen Vermietung“) im Vordergrund stand. Der mit der Lebensgefährtin abgeschlossene Mietvertrag vermag in Zusammenschau mit dessen nicht fremdüblicher Durchführung den strengen Anforderungen der Angehörigenjudikatur nicht zu genügen, womit objektiv ausreichend Anhaltspunkte bestehen, von einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit iSd MwStSystRI auszugehen. Die streitgegenständliche Wohnung dient vielmehr offenkundig privaten Zwecken.

Gebäude, in denen bestimmte räumliche Teile dem privaten Wohnbedarf des Unternehmers dienen, andere hingegen unternehmerischen Zwecken, werden im Ausmaß der privaten Wohnzwecken dienende Teile von der Vorsteuerauschlussregelung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 für Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 EStG 1988 darstellen, erfasst. Der private Wohnraum stellt einen elementaren Teil der Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG 1988 dar. Für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes ist jener Raum, der ausschließlich oder zeitlich überwiegend für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzt wird, als privater Raum einzustufen. § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 schließt somit den Vorsteuerabzug für ausschließlich oder überwiegend privat genutzte Räume aus. Die Aufteilung der Vorsteuern ergibt sich sodann aus dem Verhältnis der Nutzflächen (*Ruppe/Achatz*, UStG⁶ § 12 Rz 158).

Auch Art 168a Abs 1 MwStSystRI (eingeführt durch RL 2009/162/EU mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2011) gibt vor, dass bei Grundstücken, die sowohl für unternehmerische wie auch für private Zwecke verwendet werden, ein Vorsteuerabzug nur zusteht, soweit eine Verwendung

für unternehmerische Zwecke gegeben ist. Mit Inkrafttreten dieser Bestimmung ist die in Rede stehende Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 richtlinienkonform dahingehend zu interpretieren, dass ein privat genutzter räumlicher Teil eines Betriebsgebäudes auch bei bloß untergeordneter Bedeutung (unter 20%) nicht (mehr) zum Vorsteuerabzug führen kann. Im gegenständlichen Fall ist es die Wohnung, die privaten Zwecken der beschwerdeführenden Partei dient. Das prozentuelle Ausmaß der Nutzflächen der Wohnung im Verhältnis zum Gesamtgebäude ist sohin für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung unerheblich.

Ergänzend wird auf die Bestimmung des § 12 Abs 3 Z 4 UStG 1994 verwiesen, welche den Vorsteuerabzug ausschließt für Lieferungen und sonstige Leistungen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs 1a Z 1 UStG 1994 genannten Zwecke stehen. § 3a Abs 1a Z 1 UStG 1994 stellt einer sonstigen Leistung gegen Entgelt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, gleich. Insofern schließt auch § 12 Abs 3 Z 4 UStG 1994 iVm § 3a Abs 1a Z 1 UStG 1994 den Vorsteuerabzug für nichtunternehmerisch genutzte Grundstücksflächen aus.

Allerdings hat der Verwaltungsgerichtshof auch für Zeiträume nach der Erweiterung des § 3a Abs 1a UStG 1994 um den letzten Satz und des § 12 Abs 3 UStG 1994 um die Z 4, den (anteiligen) Vorsteuerausschluss für ein Gebäude, bei welchem räumliche Bereiche überwiegend oder gänzlich für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzt werden, vorrangig auf die spezielle Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 gestützt (VwGH 20.3.2024, Ra 2022/15/0099; 26.11.2024, Ro 2023/15/0011).

Sohin waren Aufwendungen im Zusammenhang mit der Betreiberwohnung der privaten Sphäre der beschwerdeführenden Partei gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 zuzuordnen und die hieraus resultierenden Vorsteuern zu versagen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

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 gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw ergeben sich die Rechtsfolgen aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Salzburg, am 12. März 2026