

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 22. September 2023 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 19. September 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Am 19.9.2023 wurde der Einkommensteuerbescheid 2022 ausgefertigt.
Die als Werbungskosten geltend gemachten Mietzahlungen an den Ehegatten iHv. 1.260 Euro für ein häusliches Arbeitszimmer wurden nicht anerkannt, dafür wurden 300 Euro als Werbungskosten für das Homeoffice-Pauschale (jetzt: Telearbeitspauschale, § 16 Abs. 1 Z 7a EStG 1988) berücksichtigt.
2. Am 22.9.2023 wurde über FinanzOnline Beschwerde erhoben und begründend vorgebracht, dass das Arbeitszimmer wegen der sensiblen Daten außerhalb der Arbeitszeiten abgeschlossen werde.
Der Beschwerde beigelegt waren Belege über Banküberweisungen an den Ehegatten vom 6.3.2022 und vom 3.8.2022 iHv. jeweils 630 Euro.
3. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.2.2025 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde angeführt, dass das Mietverhältnis mangels

fremdüblicher Gestaltung steuerlich nicht anerkannt werden könne.

4. Am 7.3.2025 langte beim Finanzamt ein Vorlageantrag ein, in dem die Beschwerdeführerin Folgendes vorbrachte:

„Die Weitervermietung eines im eigenen Wohnungsverband des Vermieters gelegenen Zimmers mag zwar ungewöhnlich erscheinen, aber es erscheint unverständlich, dass ein Raum außerhalb angemietet werden soll, wenn die Möglichkeit der Nutzung dieses Zimmers, das sich am Ende des Wohnungsverbandes befindet, besteht. Die Mitbenützung der Sanitäranlagen wurde nicht explizit im Mietvertrag vereinbart, wäre aber auf jeden Fall sichergestellt, da ein 2. WC vorhanden ist. Die Betriebskosten wurden jeweils nach der Abrechnung am Anfang des Folgejahres in bar bezahlt. Auf Grund der allgemeinen Teuerung wurde auf eine Indexanpassung lt. Mietvertrag verzichtet. Dass kein Gebrauch von der Indexanpassung gemacht wird, ist im Rahmen von Privatvermietungen durchaus nicht unüblich. Nicht jeder Vermieter passt den Mietzins jährlich an die Inflation an, behält sich anhand der Wertsicherungsklausel im Mietvertrag dieses Recht jedoch vor. Mit dem Arbeitgeber wurde vereinbart, dass eine Einsicht oder ein Zugriff der Arbeitsunterlagen und -mittel ausgeschlossen sein muss, daher wird der Raum nach Beendigung der beruflichen Tätigkeit versperrt, sodass eine Mitbenützung anderer Familienmitglieder nicht möglich ist (siehe Vereinbarung über Homeoffice).“

5. Am 7.4.2026 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Die Beschwerdeführerin hat einen Mietvertrag mit ihrem Ehegatten geschlossen. Mietgegenstand ist ein Zimmer im Erdgeschoss des im Alleineigentum des Ehegatten stehenden Hauses, das als gemeinsame Ehewohnung dient. Dieses Zimmer wird für die berufliche Tätigkeit als nichtselbständige Heimbuchhalterin benutzt und die Mietkosten iHv. 1.260 Euro werden als Werbungskosten geltend gemacht.

1.2. Der Inhalt des am 10.5.2021 geschlossenen Mietvertrages lautet im Wesentlichen:

„I. Mietgegenstand

*Vermietet wird ein Zimmer im Erdgeschoss im Haus Nr. ***1*** mit einer Nutzfläche von 17,48 m² (Nutzung als Büro).*

II. Mietdauer

Das Mietverhältnis beginnt am 01.01.2021 und wird auf unbestimmte Zeit (unbefristet) abgeschlossen. Es kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist zum Monatsletzten aufgekündigt werden.

III. Mietzins

Als Mietzins wird ein Betrag von 105 Euro monatlich vereinbart. Der Mietzins von 105 Euro wird wertgesichert vereinbart. Als Gradmesser für die Veränderung dient die Entwicklung des Verbraucherpreisindex 2015. Ausgangswert für die Berechnung der Wertsicherung ist der Monat Jänner 2021, der Schwellenwert beträgt 5%. Das bedeutet, dass nur Indexveränderungen von mehr als 5% zu einer Anpassung führen können. Bei Überschreitung des Schwellenwertes wird die gesamte Veränderung voll berücksichtigt. Die neue Indexzahl bildet jeweils die Ausgangsgrundlage für die Errechnung der weiteren Überschreitungen.

Die laufenden Betriebskosten werden nach Anfall anteilig wie folgt abgerechnet:

[...]

IV. Benützung

Die Mieterin darf den Mietgegenstand als Büro benutzen.“

1.3. Das gegenständliche Mietverhältnis wäre unter Fremden nicht in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt basiert auf den vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht vorgelegten Akten. Darin enthalten sind, soweit für das Verfahren wesentlich, ein Mietvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehegatten vom 10.5.2021, eine Kostenübersicht, Banküberweisungsaufträge, eine Homeoffice-Vereinbarung mit dem Arbeitgeber der Beschwerdeführerin, eine Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag in Bezug auf die Indexierung der Mietzahlungen sowie eine Bestätigung des Arbeitgebers bezüglich der Verwahrung von Arbeitsunterlagen.

Die Feststellung, dass das gegenständliche Mietverhältnis unter Fremden nicht in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, stützt sich auf folgende Gründe:

1. Die Miete inklusive Betriebskostenkontozahlungen wurde nicht monatlich überwiesen. Es wurden stattdessen am 6.3.2022 und am 3.8.2022 jeweils 630 Euro an Miete auf das Konto des Ehegatten überweisen.

Den Nachweis des Zahlungsflusses der Betriebskosten betrachtet das Bundesfinanzgericht

nicht als erbracht: Erst mit dem Vorlageantrag wurde eine Bestätigung über den Erhalt der anteiligen Betriebskosten in bar vorgelegt. Ein Kontoauszug der Beschwerdeführerin, aus der die Abhebung (der knapp 700 Euro) ersichtlich wäre, wurde nicht übermittelt. Es ist deshalb zu vermuten, dass diese Bestätigung erst im Nachhinein ausgestellt wurde.

Es ist nicht fremdüblich, wenn die Miete eines Jahres mittels zwei Banküberweisungen und die Betriebskosten in einem Jahresbetrag in bar beglichen werden. Fremdüblich wäre bei Betriebskosten die monatliche Überweisung von Vorauszahlungsbeträgen und danach die Gegenrechnung im Rahmen einer Jahresabrechnung.

2. Eine monatliche Miete iHv. 105 Euro (6 Euro/m²) für die Benutzung eines Büros samt Nebenräumen (WC, Zugang) ist fremdunüblich niedrig.

Eine einfache Internetrecherche ergibt, dass in dieser Region für kleine Büros üblicherweise ca. 9 Euro/m² verlangt werden.

Abzustellen ist nämlich nur darauf, ob der Ehegatte mit einer fremden Person den Mietvertrag unter denselben Bedingungen abgeschlossen hätte wie mit der Ehefrau. Bei der dabei auftretenden Frage, ob ein höherer Mietzins erzielbar gewesen wäre, ist auf die Bereitschaft einer fremden Person abzustellen, dieses Objekt zu einem höheren Mietzins zu mieten (VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114).

3. Im Vertrag wurde zwar eine Wertsicherung des Mietzinses vereinbart, aber tatsächlich fand keine der Indexanpassung statt. Erst nach Vorhalt der Behörde, wurde nachträglich ein Zusatzdokument vorgelegt, wonach der Vermieter auf die Indexanpassung aufgrund der allgemeinen Teuerung verzichtet habe.
4. Im Vertrag fehlen Vereinbarungen zum Zahlungszeitpunkt und Regelungen im Fall eines Zahlungsverzugs. Es wurde auch keine Kautionsleistung geleistet.
5. Im Vertrag fehlen Hinweise auf Ruhezeiten oder Hausordnung, auf das Recht auf Untervermietung, auf bauliche Veränderungen, auf Haftungen, auf vorhandene Einrichtungen, auf eine Ausstattungs- oder Inventarliste. Weiters mangelt es an einem Übernahmeprotokoll samt Fotodokumentation des Mietobjektes und einer Versicherung für Mietsachschäden.

6. Es gibt keinen Schutz des Zugangs der privaten Räume (ein fremder Mieter könnte jederzeit auch alle privaten Räumlichkeiten betreten) Kein fremder Mieter würde ein einzelnes Zimmer in einem Haus mieten, in dem der Vermieter mit seiner Ehefrau wohnt, und sich die Küche, das Bad und den privaten Lebensraum auf diese Weise teilen

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 22 Abs 1 BAO lautet:

„Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.“

Ein Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (zB VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031).

Im gegenständlichen Fall stellt sich die Frage, ob der Abschluss des Mietvertrages ohne den abgabensparenden Effekt einfach unverständlich wäre, denn aus der ehelichen Lebensgemeinschaft (§ 90 ABGB) und der Pflicht zur gemeinsamen Wohnungnahme ergibt sich für beide Ehepartner ein familienrechtlicher Benutzungstitel an der Ehwohnung (§ 97 ABGB). Dieser Titel ist kraft Gesetzes unentgeltlich und bezieht sich auf die gesamte Ehwohnung.

Da die Ehefrau also bereits einen gesetzlichen Titel hat, das ganze Haus zu benutzen, kann der Ehemann ihr dieses Recht nicht noch einmal entgeltlich gewähren.

Darüber hinaus ergibt sich aus § 94 ABGB, dass beide Ehegatten nach ihren Kräften zum gemeinsamen Haushalt und den Lebenshaltungskosten beitragen müssen. Wenn also die Ehefrau einer Erwerbstätigkeit nachgeht, trägt sie zu den gemeinsamen Lebenshaltungskosten bei, während der Ehemann der Ehefrau das Arbeitszimmer zur Verfügung stellt und unter anderem auf diese Weise zum gemeinsamen Haushalt beiträgt.

Die Frage des Missbrauchs bedarf hier keiner abschließenden Klärung, weil die Beschwerde auch aus den von der belangten Behörde angeführten Gründen (bezüglich der Fremdüblichkeit bei solchen Verträgen) abzuweisen ist.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen muss eine Verlagerung privat motivierter Geldflüsse in einen steuerlich relevanten Bereich und somit eine sich zu Lasten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auswirkende willkürliche Herbeiführung vermieden werden.

Nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur sind vertragliche Vereinbarungen - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – steuerrechtlich nur dann als erwiesen anzunehmen, wenn sie

- (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen;
- (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Das Kriterium des Fremdvergleiches ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen zu prüfen, wobei von deren üblichen Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149).

Diese Voraussetzungen haben kumulativ vorzuliegen.

Diese von der verwaltungsgerichtlichen Judikatur geprägten Voraussetzungen wurzeln im Umstand, dass der Interessensgegensatz, der unter Fremden in der Regel besteht, und zum Streben einer Vorteilsmaximierung jedes Partners führt, unter nahen Angehörigen in der Regel nicht vorliegt bzw. zumindest nicht so ausgeprägt ist. Durch die rechtliche Gestaltung von Vertragsbeziehungen zwischen Angehörigen können steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlich bestehenden wirtschaftlichen Verhältnissen herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen. Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung und das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien gehen stets zu Lasten des Steuerpflichtigen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099).

Die oben genannten Kriterien beruhen auf der in § 21 BAO verankerten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078). Bei der steuerrechtlichen Beurteilung ist daher auf den konkreten Einzelfall abzustellen.

Da – wie im Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung festgestellt - das Mietverhältnis nicht fremdüblich gestaltet und daher steuerlich nicht anzuerkennen war, sind die von der Beschwerdeführerin getätigten Zahlungen iHv. 1.260 Euro an ihren Ehegatten nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande

gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen ist.

Eine Tatfrage ist einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Innsbruck, am 9. Juni 2026