

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch J2tax Steuerberatung GmbH, Paschinger Straße 59, 4060 Leonding, über die Beschwerde vom 26. April 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 13. April 2022 betreffend Einkommensteuer 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 14. Februar 2022** seitens der belangten Behörde wurde der Beschwerdeführer ersucht, folgende Unterlagen betreffend Einkommensteuererklärung 2020 nachzureichen:

- Kaufverträge B Straße 114, 116
- Berechnung AfA
- Nachweis der Vermietungsabsicht oder
- Mietvertrag
- Prognoserechnung

Mit **Eingabe vom 1. März 2022** wurden diesbezüglich folgende Unterlagen übermittelt:

- Hauptmietvertrag (E/F G und Beschwerdeführer) der Wohnung B Straße 116, Top 22; Vertragsverhältnis beginnt am 15.11.2021 und wird auf die Dauer von 3 Jahren abgeschlossen; monatlicher Hauptmietzins 506,60 € (inkl. PKW-Abstellplatz; Nebenkosten würden von der Hausverwaltung vorgeschrieben - zuletzt 243,40 €).

- Schlussrechnung vom 12.11.2020: 306.480,00 € (inkl. USt)

- Nachweis einzelner Nebenkosten (Notar, ...)

- Kaufvertrag: im 1. OG im Haus C gelegene Wohnung Top 22 im Gesamtausmaß von ca. 68m² zuzüglich Balkon (ca. 19m²) und Kellerabteil (ca. 2,60m²); Kaufpreis 306.480,00 € Baubeginn im Mai 2019; Übergabe spätestens bis 31.12.2020.

- Prognoserechnung:

erste Mieteinnahmen im Jahr 2021 (681,82 €); ab 2022 rd. 8.200,00 € (jährlich steigend); kumuliertes Gesamtergebnis 2021 bis 2039: 10.353,12 €

- Beilage zur Einkommensteuererklärung 2020:

Mieteinnahmen 0,00 €; Werbungskosten 4.805,45 € (Abschreibung; Zinsen; Leerkosten und km-Geld).

Anschaffungskosten netto: 274.405,20 €

40% Grundwert: 109.762,08 €

Anschaffungskosten Gebäude: 164.643,12 € (1,5% AfA: 2.469,65 €)

- Mailverkehr:

Vermietungsabsicht sei aus Kreditvertrag/Verwendungszweck ersichtlich – Vermietungsabsicht im Jahr 2020

Mit **Einkommensteuerbescheid 2020 vom 13. April 2022** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2020 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit einem Betrag von 1.479,55 € berücksichtigt.

Begründend wurde ausgeführt, dass Werbungskosten als "vorweggenommene Werbungskosten" bereits vor der Erzielung von Einnahmen berücksichtigt werden würden können. Im Rahmen der Vermietungseinkünfte sei jedoch Voraussetzung, dass der Vermietungsentschluss zum Zeitpunkt der erstmaligen Geltendmachung klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten müsse. Über die bloße Absichtserklärung hinausgehende Umstände würden dabei das Mindestmaß an Bestimmtheit darstellen.

Zum Nachweis der Vermietungsabsicht seien mit Mail vom 14.03.22 und 06.04.22 eine Mail samt Vorsorgewohnung-Ratgeber (<https://www.infina.at/ratgeber/vorsorgewohnung/>) sowie einen Auszug des Kreditvertrages für den Wohnungskaufes (Verwendungszweck: Kauf

Anlegerwohnung) übermittelt worden.

Beides würde jedoch nach Ansicht des Finanzamtes nur eben jene Absichtserklärung darstellen, welche für das Vorliegen von vorweggenommenen WK nicht ausreichend sei. Die geltend gemachten Aufwendungen würden daher keine Werbungskosten darstellen.

Mit Eingabe vom 25. April 2022 wurde **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 eingereicht.

Die Beschwerde würde sich gegen die Nichtanerkennung der Werbungskosten der Vermietung in der B Straße in A richten. Die Höhe der Werbungskosten würde außer Streit stehen.

Des Weiteren richte sich die Beschwerde gegen das Fehlen einer ordentlichen Bescheidsbegründung.

Die steuerliche Berücksichtigung vorweggenommener Werbungskosten (auch der AfA) sei schon vor der Einnahmenerzielung möglich, sofern sich die ernsthafte Vermietungsabsicht erweisen würde (VwGH 22.2.93, 92/15/0048). Bloße Absichtserklärungen über künftige Vermietungen würden laut Judikatur dafür nicht ausreichen, auch nicht die Möglichkeit zur Einkunftserzielung. Vielmehr müsse die ernsthafte Absicht, hinkünftig positive Einkünfte erzielen zu wollen, durch bindende Vereinbarungen oder über Absichtserklärungen hinausgehende Umstände als klar erwiesen anzusehen sein (VwGH 7.10.03, 2001/15/0085), 31.3.04, 2003/13/0151). Der endgültige Entschluss, Einkünfte erzielen zu wollen, müsse sich stets durch objektive Umstände belegen lassen.

Der Beschwerdeführer hätte sich explizit bei seinem Bankbetreuer über die Vermietung durch Anlage erkundigt und im Kreditvertrag werde der Verwendungszweck „Kauf Anlegerwohnung“ angeführt. Unseres Erachtens sei ersichtlich, dass die Vermietungsabsicht ganz offensichtlich gegeben gewesen sei, da der Vermerk Anlegerwohnung für einen außenstehenden Dritten, wie zum Beispiel den Bankbetreuer offenbaren würde, dass der Kaufgegenstand der Vermietung diene. Es sei von Anfang an klar gewesen, dass die Wohnung nicht zu Privatzwecken verwendet werden solle. Einerseits hätte sich der Beschwerdeführer bei seinem Bankbetreuer im Rahmen der Investitionsentscheidung über eine Anlegerwohnung erkundigt und dessen Entscheidung manifestiert, andererseits sei für jeden außenstehenden Dritten eindeutig ersichtlich, dass aufgrund der Lebensumstände eine Investition in der Steiermark nur einer Vermietungsabsicht zu Grunde liegen könne. Der Beschwerdeführer hätte seinen Lebensmittelpunkt in Linz, denn er hätte seinen Wohnsitz, seine Ordination und ein minderjähriges Kind in Oberösterreich. Die Investition und die Bankbesprechungen in einem anderen Bundesland würden ganz offensichtlich eine Vermietungsabsicht zeigen und dokumentieren, dass die Vermietung nach außen gerichtet sei. Die objektiven Umstände der Vermietungsabsicht seien eindeutig durch die Dokumentation des Bankbetreuers im Rahmen der Kreditdokumente ersichtlich.

Es werde daher der Antrag gestellt, die Werbungskosten im Zusammenhang mit der Vermietung B Straße anzuerkennen, da die von der höchstgerichtlichen Judikatur geforderte Vermietungsabsicht ganz deutlich nach außen ersichtlich gewesen sei.

Des Weiteren hätte die Behörde es im Rahmen der Bescheidbegründung unterlassen, die Auseinandersetzung mit den vorgebrachten Argumenten insbesondere in Hinblick auf die Anlegerwohnung zu würdigen, und in den Einklang der höchstgerichtlichen Judikatur zu bringen. Aus diesem Grund sei der Bescheid mit einer formellen Rechtswidrigkeit behaftet.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 13. Juli 2022** wurde gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In der gesonderten Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 16 Abs. 1 EStG Aufwendung/Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen bei der jeweiligen Einkunftsart/-quelle als Werbungskosten abgezogen werden würden können. Grundsätzlich seien Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig, wenn diese objektiv im Zusammenhang mit einer „ausgeübten“ Tätigkeit stehen würden. Ausnahmsweise würden auch Aufwendungen, welche vor der Erzielung von Einnahmen aus dieser Tätigkeit geleistet werden, als „vorweggenommene Werbungskosten“ berücksichtigt werden können. Um den objektiven Zusammenhang mit der künftigen Erzielung von Einnahmen herzustellen, sei seitens des Steuerpflichtigen die ernsthafte Vermietungsabsicht nachzuweisen. Diese würde insoweit bestehen, als der Entschluss zur Vermietung bzw. Erzielung positiver Einkünfte klar und eindeutig nach außen in Erscheinung trete, etwa aus bindenden Vereinbarungen oder zumindest in Form sonstiger, über die bloße Absichtserklärung hinausgehender, objektiver Umstände. Letzteres werde derart vorliegen, sollte die ernsthafte Absicht zur späteren Einkünfteerzielung objektiv als klar erwiesen anzusehen sein.

Fraglich sei im gegenständlichen Fall, ob eben jene über die bloße Absichtserklärung hinausgehenden, objektiven Umstände vorliegen würden.

Nach Ansicht des Finanzamtes könne von klar erwiesener, ernsthafter Vermietungsabsicht nur insoweit gesprochen werden, als die Bemühungen in konkret auf die Vermietung abzielenden Handlungen Niederschlag finden würden. Letztendlich sei die objektiv ernsthafte Vermietungsabsicht dann gegeben, wenn jene Umstände geschaffen worden seien, die es einem Interessenten ermöglichen würden, ein Angebot zu stellen bzw. ein solches anzunehmen. Als Abstufung zu bindenden Vereinbarungen wie etwa Mietanbot, Beauftragung von Maklern oder sonstigen Bewirtschaftungsvereinbarungen wären beispielhaft kostenlose Inserate oder sonstiger Austausch mit Interessenten hinsichtlich Vermietung zu nennen.

Das Finanzamt würde daher die Ansicht vertreten, dass die Erkundigung über Anlage durch Vermietung beim Bankberater bzw. die Angabe „Kauf Anlegerwohnung“ im Kreditvertrag ebenjene negative Abgrenzung zur ernsthaften Vermietungsabsicht, nämlich die bloße Absichtserklärung, darstellen würde.

Abseits der gänzlichen Unmöglichkeit bzw. einer der allgemeinen Verkehrsauffassung widersprechenden Logik der privaten Nutzung werde außerhalb obiger Ausführungen, nach

Ansicht des Finanzamtes, der Entschluss zur Vermietung schwerlich klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten.

Hinsichtlich der übrigen vorgebrachten Argumente, wonach allein aufgrund der Lebens-/Familienverhältnisse nur die Vermietungsabsicht der Investition zugrundeliegen könne. Dem sei entgegenzuhalten, dass daraus kein objektiver Zusammenhang zur Vermietung erkannt werden könne, sondern vielmehr eine subjektive Wahrnehmung vorliege. Unabhängig davon sei die Argumentation grundsätzlich wenig tauglich, da insbesondere unter Einbeziehung der Einkommens- und Vermögenssituation mehrere Verwendungsmöglichkeiten gleich denkmöglich wie die Vermietung seien. Zu nennen wären etwa die unentgeltliche Überlassung an die Eltern, die Verwendung als Ferien- /Zweitwohnsitz, ebenso wie eine Mischform mit späterer Verwendung als Studienwohnsitz für Kind. Daraus dürfte ersichtlich sein, dass dieses Vorbringen nicht aussagekräftig sei.

Mangels Nachweis einer klaren und eindeutigen Vermietungsabsicht sei die Beschwerde abzuweisen gewesen.

Mit **Eingabe vom 27. Juli 2022** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Betreffend der Beschwerdegründe werde auf die Ausführung in der Beschwerde verwiesen. Das Finanzamt sei der irrigen Auffassung, dass aus objektiven Umständen aus Sicht eines neutralen Dritten beim Steuerpflichtigen keine Vermietungsabsicht erkennbar sei. Wenn jemand zur Bank gehe, um eine Investition zu tätigen, dort neben Kreditanfragen auch die Möglichkeit der Vermietung mit dem Betreuer finanziell abkläre, und dies im Rahmen einer Erklärung mit dem Hinweis „Anlegerwohnung“ im Kreditvertrag notiert sei, sei aus unserer Sicht sehr wohl eine objektive Erklärung erkennbar. Das Wesen einer bloßen Absicht würde darin liegen, dass das Nachaußentreten in zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht vorliege. Ein Gespräch mit dem zukünftigen Kreditgeber sei im gegenständlichen Fall genau das Gegenteil, eine nach außen hin, für jeden objektiv Dritten erkennbare Aktivität zur Setzung einer wirtschaftlichen Disposition.

Das Finanzamt würde in seiner Argumentationsweise sogar einen Schritt weitergehen, und in weiterer Folge nicht zwischen objektiver und subjektiver Aktivität unterscheiden. Das Finanzamt würde in seiner Argumentation subjektive Beweggründe (zivilrechtliche Motive) unterstellen, die weder nach außen erkennbar, noch für einen objektiv Dritten erklärbar bzw. wahrnehmbar seien. Die Aufzählung von möglichen subjektiven Motiven sei insbesondere kein Hinweis für eine differenzierte objektive Gegenargumentation von Seiten des Finanzamtes. Diese Argumentationslinie sei keine Begründung für das Versagen der objektiven, nach außen hin bereits getretenen Vermietungsabsicht.

Es werde somit um Anerkennung der Werbungskosten im Zusammenhang mit der Vermietung B Straße gebeten, da die von der höchstgerichtlichen Judikatur geforderte ernste Vermietungsabsicht ganz deutlich nach außen ersichtlich gewesen sei.

Mit **Vorlagebericht vom 24. Mai 2023** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Nach Darstellung der Sachlage wurde seitens der belangten Behörde beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Im Falle einer Stattgabe, seien die angeführten vorweggenommenen Werbungskosten noch zu überprüfen.

Mit **Beschluss vom 18. Jänner 2024** seitens des nunmehr zuständigen Richters wurde der Beschwerdeführer aufgefordert weitere Daten nachzureichen. Die übermittelte Prognoserechnung würde erheblich von den eingereichten Erklärungen abweichen, um Aufklärung werde ersucht. Weiters seien die Mietzahlungen nachzuweisen sowie Vergleichsmieten hinsichtlich Fremdüblichkeit vorzulegen.

Im **Antwortschreiben vom 7. Februar 2024** übermittelte der Beschwerdeführer eine neue adaptierte Prognoserechnung. Die Miete sei nur als Nettomiete ohne die jeweiligen Betriebskosten dargestellt worden. Die Betriebskosten seien allerdings als Ausgaben erfasst worden. Die Finanzierungskosten seien ebenfalls nicht erfasst worden. Die Einnahmen seien mit 1% p.a. ab dem Jahr 2024 indexiert worden; die Betriebskosten im Jahr 2023 mit 5% und in den Folgejahren mit 1%.

Die Schlüsselübergabe hätte am 5. November 2020 stattgefunden. Der Beschwerdeführer hätte zu Beginn die Wohnung an Fremde vermieten wollen. Aus diesem Grund hätte er versucht, die Wohnung via der Plattform willhaben eine(n) geeignete(n) Mieter zu finden. In der Beilage würden die damaligen whatsapp Nachrichten mit potentiellen Mieterinteressenten übermittelt. Die potentielle Miete sei von der Hausverwaltung telefonisch erfragt worden. Diese hätte damals den Preis pro m² mit 10,00 € bis 11,00 € mitgeteilt. Dies würde auch dem publizierten Preis laut Preisspiegel entsprechen. Es hätten sich mehrere Mietinteressenten gemeldet (siehe Korrespondenz der willhaben-Interessenten).

Die Eltern hätten eine Wohnung in der Pfarre A-C gehabt. Aufgrund eines Wechsels in der Pfarrleitung sei es ab Herbst 2021 bei den Eltern zu einem Zerwürfnis mit den Pfarrangehörigen und dem Pfarrer gekommen, sodass die Eltern kurzfristig sich entschlossen hätten, eine neue Wohnung suchen. Jedoch hätten sie nichts Passendes gefunden. Aufgrund des Alters und der emotionalen Wohnsituation der Eltern hätte der Beschwerdeführer angeboten, dessen neue Wohnung den Eltern als Übergang anzubieten. Im Zeitpunkt des ersten Inserats des Beschwerdeführers seien die Eltern im Frühjahr noch sehr zufrieden mit deren Wohnsituation gewesen, jedoch hätte sich dies leider sehr rasch aufgrund der personellen Veränderung im Pfarrbereich geändert. In diesem Zusammenhang werde auch auf den Kreditvertrag vom 6.10.2020 verwiesen, in welchem als Verwendungszweck der Kauf einer

Anlegerwohnung konkretisiert worden sei. Der Kaufvertrag der Wohnung datiere mit 15.9.2020. Beide Aktivitäten seien mehr als ein Jahr vor dem Mietbeginn der Eltern. Für Vertragsunterzeichnung, Besichtigung, Besprechung etc. seien neun Fahrten nach A vorgenommen worden (aus den Aufzeichnungen im Kalender nachvollziehbar).

Der Beschwerdeführer würde in Linz eine Augenarztordination mit Kassenvertrag führen, sodass eine Eigennutzung nicht in Frage kommen würde (auch eine neue Eigentumswohnung in Linz erworben – 2019). Dies sei auch ein eineutiges Indiz dafür, dass der Beschwerdeführer in A dieses Investitionsobjekt als Anlegerwohnung erworben hätte.

Aus dem beiliegenden Mietvertrag des Nachbarn sei ersichtlich, dass auch dort ein Mietpreis von 10,00 € bis 11,00 € verrechnet werde.

In **Wahrung des Parteigehörs** wurden diese Daten auch der belangten Behörde zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Im **Schreiben vom 13. März 2024** gab die belangte Behörde hierzu folgende Stellungnahme bekannt:

1) Prognoserechnung:

Im Jahr 2021 bei den Einnahmen steht ein Betrag von € 681,82 (scheint netto zu sein, d.h. ohne USt).

Bei der Aufstellung der Mietzahlungen im Dezember 2021 sind € 750,-- dargestellt (mit USt?).

Außerdem hat der Mietvertrag mit 15.11.2021 begonnen?

Andererseits stehen bei der Prognose im Jahr 2022 9.181,84 €, bei den Mietzahlungen aber €750x12 ergibt € 9000,-- Komme nicht ganz auf die Beträge der Einnahmen und Betriebskosten hin.

Im Jahr 2020 stimmt die Ganzjahresafa nicht.

2) Ganz wesentlich für die Berücksichtigung von WK vor der Erzielung von Einnahmen ist, dass eine ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung klar erwiesen ist. Dabei muss der auf V+V gerichtete Entschluss klar und deutlich nach außen in Erscheinung treten aufgrund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über eine bloße Absichtserklärung hinausgehende Umstände.

Solche wurden bisher im gesamten Verfahren nicht erwähnt. Es wurde immer nur die Ansicht vertreten, da es eine Anlegerwohnung sei, reicht dies als ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühung aus, welche über bloße Absichtserklärungen hinausgeht.

Wo aber sind die beigelegten whats app Nachrichten mit den potentiellen Mietinteressenten im Jahr 2020?

Auch die willhaben – Interessenten Korrespondenz ist nicht beigelegt, die anscheinend im Frühjahr 2021 erfolgte.

Interessant, da bisher noch nie behauptet wurde, dass es Inserate gab? Gerade diese wären aber interessant.

3) Preis pro m² für die Miete wurde bei der Hausverwaltung erfragt, € 10- € 11.

Im beigelegten Immobilienpreisspiegel aus dem Jahr 2019 steht bei Mietwohnungen in C ein Preis von €10 - €15.

ME ist das aber ein Nettopreis, wie meistens bei diesen Preisspiegeln. Das sieht man auch auf der ganz linken Spalte, ganz unten bei diesem Preisspiegel, wo für die Bürofläche €11,50 netto angegeben sind.

Wohnung der Eltern hat 68m² und 19m² Balkon und dann noch den PKWplatz, der inkludiert ist bei einer Nettomiete von € 506 im Jahr 2021 und 2022. Wobei die Frage ist, ob er brutto oder netto rechnet. Lt. Mietvertrag mit den Eltern handelt es sich um Bruttomiete.

Die Miete ist daher schon eher an der unteren Grenze. Im Jahr 2023 steigt die Miete der Eltern auf € 950 inkl. BK.

Wäre ev. noch genauer anzusehen.

4) Der Mietvertrag mit dem Nachbarn hat eine Wohnung von 49m² und einem Nettomietzins von € 548 im Jahr 2023. Das ergibt pro m² ca. € 11,--

Wenn man die beiden Mietverträge vergleicht, dann passt das nicht so ganz genau.

Nur alleine mit der Begründung, dass man aus einer Anlegerwohnung erkennt, dass diese nur zur Vermietung herangezogen wird, bin ich nicht einverstanden.

Vielleicht finden sich noch die willhaben Inserate.

Es reicht nicht die bloße Erklärung aus, ein Gebäude künftig vermieten zu wollen.

Mit **Datum 18. März 2024** wurde auch diese Eingabe dem Beschwerdeführer zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme weitergeleitet.

Es sollten vor allem die dargestellten Beträge (brutto/netto) erklärt werden, sowie die angeführte Korrespondenz per „whatts app“ und „willhaben“ nachgereicht werden.

Mit **Eingabe vom 9. April 2024** wurde hierzu folgende Stellungnahme seitens der steuerlichen Vertretung übermittelt:

„Es wurden die vereinnahmten Zahlungsbeträge der Jahre 2020 bis 2022 netto angesetzt. Da mein Mandant die Wohnung als Anlagerwohnung erworben hat und umsatzsteuerpflichtig ist, werden die Einnahmen netto ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich dargestellt. Wie bereits ausgeführt, stimmt die Abschreibung des Jahres 2020 nicht.

Die ernste Absicht ist mE durch die Bankgespräche und das nach Außenwirken meines Mandanten belegt. Wenn jemand zur Bank geht und sich über die Finanzierung einer Anlagerwohnung erkundigt, gibt er mE eindeutig zum Ausdruck, dass eine Immobilie durch Aufnahme von Fremdkapital erworben werden soll. Nach meinem bisherigen Kenntnisstand werden von Seiten der Bank dafür Bonitätseinkünfte und auch die Lage des Investitionsobjekts in Erfahrung gebracht und durch diverse Abteilungen bankintern abgeprüft. Mir wäre keine Kreditvergabe bekannt, die nicht eine Risikoabwägung und auch eine Abklärung der Immobilie zur Folge hatte.

Ich sehe in diesen Sachverhaltsschritten einerseits die ernsthafte und nachhaltige Bemühung meines Mandanten ein Vermietungsobjekt zu erwerben und auch gewinnbringend zu betreiben. Eine bloße Absicht ist mE diesem Sachverhalt nicht zu deuten. Die Aufnahme eines Kredits zur Finanzierung einer Einkunftsquelle kann doch nur in der Absicht erfolgen, dass durch die Vermietung langfristig Erträge erzielt werden. Der Abschluss eines Vertrages und die Aufnahme der Kreditvaluta einschließlich dem Abschluss des Kaufvertrages ist mE deutliches Zeichen für die Aufnahme der Vermietungstätigkeit und der Folge der Realisation der eindeutigen Vermietungsaktivität.

Anbei übermittle ich Ihnen noch die Inserate, die dürften leider beim letzten Mail nicht angehängt worden sein.

Bezüglich Preisfindung habe ich bereits den Sachverhalt dargelegt. Mein Mandant hat sich damals in Eigenregie erkundigt und diesen Preis erfragt und notiert. Die Nachbarswohnung wurde nun für das Gericht nachgereicht. Diese war zum damaligen Zeitpunkt noch nicht als Information vorhanden. Der Preisspiegel legt eine Breite von EUR 10,00-15,00 dar. Ich kann leider nicht in der Legende erkennen, ob es sich um Netto- oder Bruttopreise handelt. Bei den Mietwohnungen wird jedoch angeführt, dass die Basis eine 3-Zimmer Wohnung mit 75m² und einer Bruttomiete inkl. BK und MwSt. ist. Wie die belangte Behörde auf netto kommt, kann ich nicht nachvollziehen. Grundsätzlich wäre mE jedoch realistischer, dass Mieten brutto angeführt werden, da der Kunde als Verbraucher den Endpreis wissen möchte. Dies wäre im Falle einer Büromiete jedoch nicht der Fall, da im Geschäftsleben mit Nettozahlen agiert wird.

Abschließend möchte ich nochmals festhalten, dass mein Mandant eine Wohnung gesucht hat, um durch eine Investition eine Einkunftsquelle zu schaffen und Vermögen aufzubauen. Dies erfolgte durch Aufnahme von Fremdkapital, da er gleichzeitig auch privat Wohnraum schaffte und eine Ordination als Kassenarzt aufmachte. Die Aufnahme von Kapital erfolgte durch Bankgespräche, die der Mitarbeiter zur weiteren Bearbeitung aufbereitete. In diesen Papieren wird deutlich von der Absicht meines Mandanten festgehalten, dass die Wohnung als Anlegerwohnung gekauft werden soll. Aus meiner bisherigen Erfahrung, werden solche Bankkredite intern von Seiten des Bankinstituts geprüft und auch auf deren Risikoklassifizierung hin untersucht. Weiters erfolgt eine meist interne Bankbewertung der Liegenschaft für die Absicherung des Kredits. Aus diesen Vorgehen ist mE ein nach Außentreten (aus der Sphäre meines Mandanten) eindeutig erkennbar und auch objektiv erfolgt. Dies geht weit über eine bloße Erklärung hinaus, da die Konkretisierung des Vertrages auf das Vermietungsobjekt und deren Quelle aus Einkunftsobjekt deutlich in Erscheinung tritt. Des Weiteren wird nicht nur damit argumentiert, dass das Vermietungsobjekt eine Anlegerwohnung sei, sondern auch der Sachverhalt im Kontext der Lebensumstände des Steuerpflichtigen dargestellt. Der Steuerpflichtige hat bereits eine Vermietungsgemeinschaft und erwirbt eine Eigentumswohnung für seine Familie (arbeitende Lebenspartnerin als Ärztin und gemeinsamer Sohn) in Linz, wo er auch eine Ordination als Kassenarzt eröffnet. Gleichzeitig erwirbt er eine

Wohnung in A C, die er im Zuge der Finanzierung als Anlegerwohnung mit Vermietungsabsicht anschafft. Es stellt sich für mich die Frage, was mein Mandant als Arzt im Umkehrschluss noch für Aktivitäten setzen hätte müssen, um seine Vermietungsabsicht noch deutlicher zum Ausdruck zu bringen.“

Anmerkung Richter: Die beigefügten E-Mails geben wieder, dass es bereits vor Vermietung an die Eltern Kontakte zu anderen potentiellen Mietinteressenten gegeben hat.

Diese Informationen wurden auch der belangten Behörde zur Kenntnisnahme weitergeleitet (am 24. April 2024).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer wohnt und arbeitet in Linz und hat im Jahr 2020 eine Eigentumswohnung in A erworben.

Für das Jahr 2020 hat er diesbezüglich Vorsteuern sowie vorweggenommen Werbungskosten in seiner Steuererklärung geltend gemacht.

Tatsächlich hat er das Objekt erst im Jahr 2021 an seine Eltern zu einer fremdüblichen Miete vermietet.

Aus einer vorgelegten Prognoserechnung geht hervor, dass er jedenfalls innerhalb von 20 Jahren ein positives Gesamtergebnis aus den Mieteinnahmen erzielen wird.

Diese Prognoserechnung ist weitgehend schlüssig und wurde auch von der belangten Behörde grundsätzlich nicht angezweifelt.

Das Objekt wurde mit einem langfristigen Kredit finanziert.

Im anhängigen Rechtsmittelverfahren ist zu klären, ob der Beschwerdeführer bereits im Jahr 2020 die Absicht hatte, die erworbene Eigentumswohnung in A als Mietobjekt zu nutzen oder erst ab dem Jahr der tatsächlichen Vermietung im Jahr 2021.

In diesem Zusammenhang ist jedenfalls auch relevant, dass der Beschwerdeführer samt seiner Familie in Linz wohnt und er dort eine Augenarztordination (gemeinsam mit seiner Partnerin) betreibt.

Für die Befriedigung der familiären Wohnbedürfnisse hat er im Jahr 2019 eine Eigentumswohnung gekauft (in Linz).

2. Beweiswürdigung

Dass der Beschwerdeführer in Linz wohnt und arbeitet geht aus den Daten des **ZMR** und den vorliegenden **Steuererklärungen** hervor.

Der Kauf der Wohnung in A ist dem **Kaufvertrag** vom 15. September 2020 zu entnehmen, aus welchem auch der Kaufpreis (306.480,00 €) samt Wohnungsgröße (68m² plus Balkon, Kellerabteil und Tiefgaragenplatz) hervorgeht.

Bei der Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes ist der Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze zu prüfen, ob die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden (steuerpflichtigen) Vermietung wahrscheinlicher war, als der Fall des Unterbleibens einer Vermietung (vgl. VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193).

Der Beschwerdeführer hat seinen Lebensmittelpunkt und seine beruflichen Interessen klar und unstrittig in Linz. Eine Übersiedlung der Familie nach A war nie beabsichtigt und ist auch nicht erkennbar. Dies hat auch die belangte Behörde nie so dargestellt. Der **Ankauf einer Wohnung in Linz** (im Jahr 2019) spricht ebenfalls gegen diese Annahme.

Da auch keine Kinder für allfällige persönliche Verwendungen (Studium) in diesem Alter vorhanden sind – der Sohn D wurde am ***1*** geboren - ist auch diesbezüglich keine private Verwendungsabsicht erkennbar.

Nach Ansicht des erkennenden Richters ist ein Leerstehen einer gekauften Wohnung für allfällige kurzfristige Verkaufszwecke (Spekulationsobjekt) nicht erkennbar. Eine Verwendung zur Erzielung von Einkünften (aus Vermietung und Verpachtung) erscheint bei dieser Sachlage im Rahmen der Beweiswürdigung von Beginn des Kaufes an (bzw. der Kaufabsicht) jedenfalls klar im Vordergrund gestanden zu sein.

Auch die langfristige Finanzierungsform (lt. **Kreditvertrag** vom 6. Oktober 2020) deutet auf keine kurzfristige Spekulation hin (Finanzierung einer Anlegerwohnung; Laufzeit 25 Jahre) hin.

Ob schlussendlich an die Eltern oder sonstige Personen vermietet wurde, ist gegenständlich nicht von Belang. Im Gegenteil scheint die (fremdübliche) Vermietung an die Eltern doch eine relativ sichere Lösung zu sein. Die Einkunftsfrage der Eltern weist jedenfalls auch darauf hin, dass der Beschwerdeführer die Mietzahlungen auch sicher erhalten wird. Auch eine möglichst schonende Verwendung der Immobilie scheint jedenfalls möglichst gewährleistet zu sein.

Es ist auch eine Tatsache, dass die Liegenschaft tatsächlich bereits kurz nach dem Erwerb vermietet wurde.

Auch dies kann dahingehend interpretiert werden, dass der Beschwerdeführer schon im Streitjahr zur Erzielung von Mieteinnahmen entschlossen war. Diese Tatsache kann zumindest in die Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes einfließen. Eine im Laufe des Berufungsverfahrens tatsächlich aufgenommene Vermietungstätigkeit kann je nach Lage des Einzelfalles für oder gegen eine schon früher bestandene Vermietungsabsicht sprechen, ohne dass eine Beweiswürdigung in die eine oder andere Richtung als unschlüssig erscheinen muss (vgl. VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0016).

Die tatsächliche Vermietungsabsicht wird auch durch die Darstellung auf der Plattform „**willhaben**“ und dem folgenden **whatts app** Mailverkehr hinreichend dargestellt.

Im Rahmen der vorgenommenen **Beweiswürdigung des vorliegenden Sachverhaltes** ist jedenfalls die Vermietungsabsicht schon vor Beginn der tatsächlichen Vermietung als hinreichend erwiesen anzusehen.

Der vorliegenden **Prognoserechnung** folgend, kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass auch keine sogenannte Liebhabereibetätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung vorliegt. Das Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses ist bereits im Jahr 2034 zu erwarten (also im 14. Jahr des Beginnes der Tätigkeit bzw. der diesbezüglichen Absicht).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 28 Abs. 1 EStG 1988 sind folgende Einkünfte, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Gemäß § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung (L-VO BGBl 1993/33 idF BGBl II 1999/15) ist Liebhaberei bei einer Tätigkeit anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. Aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einen besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen [...]

3. Aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

9[...]

Gemäß § 2 Abs. 4 leg.cit. liegt bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 39 erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Tätigkeit so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

[...]

Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 können nach ständiger Rechtsprechung des VwGH unter Umständen bereits bevor noch der Steuerpflichtige Einnahmen aus einer Vermietung erzielt, steuerliche Berücksichtigung finden. Für die Berücksichtigung solcher Vorwerbungskosten reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Die ernsthafte Absicht zur späteren Einkunftserzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände muss klar erwiesen angesehen werden können (vgl. VwGH 27.11.2017, Ra 2017/15/0009; VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0016).

Der auf Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hierbei sondiert wird, ob sich das Gebäude günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt. Die Frage, ob eine Vermietung oder ein Verkauf der Liegenschaft geplant war, muss bei Fehlen bereits vorliegender bindender Vereinbarungen, mit der Wahl jener Möglichkeiten beantwortet werden, die den **höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit** für sich hat (vgl. VwGH 21.6.2007, 2005/15/0069; VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016).

In etwas abgeschwächter Form ist die ernsthafte Vermietungsabsicht als erwiesen anzusehen, wenn das Erzielen von Mieteinkünfte tatsächlich beabsichtigt ist und mit ziemlicher Sicherheit feststeht (vgl. VwGH 28.5.1986, 85/13/0045; VwGH 31.1.2001, 99/13/0249; Jakom/Laudacher, EStG 2019, § 2 Rz 126).

Die Tatfrage, ob der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten ist, ist in freier Beweiswürdigung zu beantworten (vgl. VwGH 19.9.2017, 2004/13/0096; VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0016).

Auch wenn allenfalls die Wohnung von Beginn an für die Eltern gedacht gewesen war, so würde dies bei fremdüblicher Vermietung nichts ändern – die Anschaffung erfolgte zur Einnahmenerzielung im Rahmen der Vermietung und Verpachtung.

Eine private Verwendung – beispielsweise für die Befriedigung eigener Wohnbedürfnisse – scheint bei der gegebenen Sachlage als ausgeschlossen einzustufen zu sein (Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers sowohl beruflich als auch familiär in Linz).

Wie oben im Rahmen der Beweiswürdigung dargestellt wurde, war eine andere Verwendungsmöglichkeit als jene der Vermietung nie angedacht und beabsichtigt. Durch die Finanzierungsform als Anlegerwohnung (Kreditvertrag) ist diese Absicht auch nach außen in Erscheinung getreten.

Auch die Suche nach möglichen Mietern schon vor dem tatsächlichen Vermietungsbeginn deutet auf die klare Vermietungsabsicht hin (vgl. vorliegenden Schriftverkehr über „whatts app“ bzw. „willhaben“).

Zur Höhe der zu berücksichtigenden Werbungskosten ist noch auf den Beschluss des erkennenden Richters vom 18. Jänner 2024 zu verweisen.

Hinsichtlich der Höhe der AfA merkte der Beschwerdeführer in seinem Antwortschreiben an, dass er einer halben JahresAfa zustimmen würde. Dies entspricht meines Erachtens auch den rechtlichen Vorgaben (AfA 2020: $\frac{1}{2}$ von 2.469,65 € also: **1.234,83 €**).

§ 7 Abs. 2 EStG 1988: Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

Gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 beträgt von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude für Wohnzwecke die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 1,5%.

Hinsichtlich der Fahrtkosten nach A wurde im Beschluss vom 18. Jänner 2024 ausgeführt, dass diese mit überprüfbaren Nachweisen zu belegen seien, ansonsten würden im Schätzungswege lediglich die Hälfte der Aufwendungen Berücksichtigung finden können, da auch eine private Mitveranlassung nicht auszuschließen ist (z.B. Besuch der Eltern).

Im Antwortschreiben wurde diesbezüglich ausgeführt, dass es leider keine vollständige Aufzeichnung der jeweiligen Fahrten geben würde.

Ein tatsächlicher Nachweis der Fahrtaufwendungen kann darin nicht erkannt werden.

Dass allerdings Fahrten auch notwendig waren, um verschiedene Abmachungen zu treffen, scheint jedenfalls glaubwürdig. Somit wird im Schätzungswege ein Betrag von **903,00 €** ($\frac{1}{2}$ der beantragten Aufwendungen; also ca. 5 Fahrten) berücksichtigt.

Dieses Vorgehen wurde im Beschluss vom 18. Jänner 2024 auch so kundgetan, ein allfälliges Überraschungsverbot kann durch diese Vorgangsweise nicht erkannt werden.

Die Darstellung der belangten Behörde in der Eingabe vom 13. März 2024, dass das Mietentgelt schon eher an der unteren Grenze angesetzt ist, kann zu keinem anderen Ergebnis führen. Eine klare Fremdunüblichkeit wurde nicht behauptet.

Ein Abweichen von +/- 25% des angemessenen Entgeltes ist nicht als fremdunüblich zu qualifizieren (vgl. BFG 19.9.2023, RV/7100629/220; VwGH 30.5.1989, 88/14/0111).

Auch geringfügige Änderungen in der vorliegenden Prognoserechnung führen noch nicht dazu, von einer Liebhabereibetätigung auszugehen. Hier ist noch genügend „Spielraum“ vorhanden. Ein positives Gesamtergebnis ist jedenfalls innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren erzielbar. Im Übrigen sind in den Folgejahren die Einnahmen und Ausgaben gesondert zu überprüfen.

Anschaffungskosten (unstrittig): 274.405,20 €

davon 40% Grund und Boden: 109.762,08 €

Anteil Gebäude: 164.643,12

JahresAfa (1,5%): 2.469,65 €

Somit errechnen sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2020 wie folgt:

Einnahmen: 0,00 €

Afa: -1.234,83 € (1/2)

Fahrtkosten: -903,00 €

Betriebskosten: -436,56 €

sonstige Kosten: -90,00 €

Einkünfte aus Vermietung B Straße: - 2.664,39 €

Einkünfte aus Mitteilung (***2***): 1.479,55 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung [KZ 370]: -1.184,84

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.

Aufgrund der klaren rechtlichen Vorgaben in Bezug auf die Vermietungstätigkeit (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren) und der fremdüblichen Mietgestaltung, welche im Wesentlichen von Umständen des Einzelfalles und der freien Beweiswürdigung abhängig waren, liegen die Voraussetzungen für eine ordentliche Revisionsmöglichkeit nicht vor.

Beilage:

Berechnungsblatt Einkommensteuer 2020

Linz, am 7. Mai 2024