

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***Ri***, den Richter***1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***2*** und ***3*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***4***, ***5***, über die Beschwerde vom 27. Juli 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 27. Juni 2023 betreffend Einkommensteuer 2021, Steuernummer [...], nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. Juni 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***6*** zu Recht erkannt:

- 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

1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf) verkaufte mit Vertrag vom 1.10.2021 eine Doppelhaushälfte. Die Immobilienertragsteuer wurde vom Parteienvertreter in Höhe von 108.273,11 Euro berechnet und in der Folge auch entrichtet. Bei Berechnung der Immobilienertragsteuer wurde die Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in Anspruch genommen.
2. Bei Veranlagung der Einkommensteuer 2021 mit Bescheid vom 27.06.2023 versagte das Finanzamt die Herstellerbefreiung, weil Vermietungsabsicht bestanden habe und setzte die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen mit 426.897,01 Euro fest.
3. Gegen diesen Einkommensteuerbescheid wurde am 27.07.2023 fristgerecht über den neuen steuerlichen Vertreter das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben und eine mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, dass von Beginn an beide Haushälften zum Verkauf bestimmt gewesen seien. Es fehle an der nach außen erkennbaren Vermietungsabsicht. Die gesamte Kalkulation der Errichtung und des Verkaufes habe sich auf beide Haushälften gerichtet. Dies könne vom beauftragten Immobilienmakler bestätigt werden. Deshalb sei auch keine Vermietung erfolgt und daher stehe die Herstellerbefreiung zu.

Das Finanzamt leite die Vermietungsabsicht aus der Beantragung der Vorsteuer für die Baukosten sowie dem Schreiben vom 1.2.2018 ab. Die Anzeige der Vermietung und die Abgabe einer UVA bzw. Umsatzsteuererklärung 2018 und 2019 sei aufgrund eines Missverständnisses zwischen dem Bf und dem damaligen steuerlichen Vertreter erfolgt. Das Schreiben vom 1.2.2018 sei noch vor Ergehen des Baubescheides verfasst worden. Es sei nicht nachvollziehbar, „*dass vor Erteilung einer Baubewilligung bereits eine klar nach außen hin gewollte Handlung Absicht erfolgen kann.*“ Dieses Schreiben sei daher keine verwertbare Absichtsbekundung.

Die Meldung der ImmoEST erfolgte am 19.1.2022, also noch vor Abgabe der UVA bzw. Umsatzsteuererklärungen 2018 und 2019 am 15.2.2022. Am selben Tag sei auch die Berichtigung der Umsatzsteuererklärungen erfolgt.

Es sei kein Vorsteuerguthaben in Anspruch genommen worden. Nach Erkennen des Missverständnisses sei zeitgleich die Berichtigung erfolgt.

4. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.9.2023 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Durch die Bekanntgabe der ernst gemeinten Vermietungsabsicht und die Inanspruchnahme von beträchtlichen Vorsteuerguthaben bestehe für die Finanzbehörde kein Zweifel, dass die Doppelhaushälfte ursprünglich zu Vermietungszwecken errichtet wurde und daher der Erzielung von Einkünften gedient hat, weshalb die Herstellerbefreiung bei der Veräußerung nicht Anwendung finde.

5. Am 25.10.2023 wurde die Vorlage der Beschwerde beantragt und ergänzend vorgebracht, dass eine Erklärung gegenüber dem Finanzamt keine ausreichende Tätigkeit für die Begründung der Unternehmereigenschaft sei. Im gegenständlichen Fall würden keine bindenden Vereinbarungen oder über eine Absichtserklärung hinausgehende Umstände, die eine Vermietung wahrscheinlich erscheinen lassen, vorliegen. Die Rückzahlung von Vorsteuerguthaben würden nicht eine Vermietungsabsicht widerspiegeln, sondern stellten nur eine Amtshandlung dar. Eine Vermietungsabsicht setze sich aus mehreren Handlungen und zielführenden Vermietungsbemühungen, wie Bewerbung als Vermietungsobjekt, intensive Mietersuche usw. zusammen. Basis sei ein wirtschaftlich sinnvolles Vermietungskonzept. Ein solches sei nie erstellt worden, weil immer klar gewesen sei, dass eine Vermietung wirtschaftlich nicht zielführend sei. Aufgrund der

Baulandwidmung sei nur eine Dauervermietung zur ganzjährigen Wohnnutzung als Hauptwohnsitz möglich und keine ertragreiche kurzfristige Vermietung zur Hochsaison. Direkt neben dem Grundstück liege eine stark befahrene Straße und die Bahnstrecke. Zudem werde die Umfahrungsstraße ***Z*** an dieser Trasse geplant. Im Gegensatz zu dem Sachverhalt im Erkenntnis des VwGH vom 19.10.2022, Ro 2020/15/0017, würden im gegenständlichen Fall keine Vermietungsbemühungen vorliegen.

6. Am 22.3.2024 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung unter Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung.
7. Mit Schreiben vom 20.6.2024 brachte der steuerliche Vertreter ergänzend vor, dass nur eine einzige Person beim Immobilienmakler vorstellig geworden sei, welche das Gebäude mieten wollte, es sei allerdings für den Bf nur ein Verkauf in Frage gekommen. Übermittelt wurde ein Schreiben eines Immobilienmaklers vom 30.4.2024, worin dieser mitteilt, dass die Immobiliengesellschaft mit der Vermittlung der beiden Haushälften beauftragt worden sei. Die gegenständliche Liegenschaft sei ausschließlich zum Kauf angeboten worden. Eine Mietvariante sei nicht bekannt und auch niemals besprochen worden.
Der Verkauf der Liegenschaft habe sich aufgrund eines Straßenbauvorhabens verzögert.
8. Am 26.6.2024 fand die mündliche Senatsverhandlung statt. Es wurde vom Bf erneut hervorgehoben, dass die Vermietungsabsicht nicht nach außen gerichtet war, sondern nur dem Finanzamt mitgeteilt wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Aufgrund der Beweiswürdigung festgestellter Sachverhalt

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten, dem ergänzenden Schriftsatz des steuerlichen Vertreters und dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung.

- a) Der Beschwerdeführer erzielte im Streitzeitraum 2021 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

und Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung.

- b) Mit Baubescheid vom 22.02.2018 wurde die Baubewilligung für den Neubau eines Doppelwohnhauses mit Garage und Carport auf Grundstück Nr. ***123*** (EZ ***456789***, KG ***Z*** Stadt) erteilt.
- c) Das Grundstück ***321*** befand sich seit der Einantwortung im Jahr 2006 im Eigentum des Bf. Mit Tauschvertrag vom 31.3.2011 wurde diesem Grundstück eine Fläche von 542 m² zugeschlagen. Mit 27.5.2017 wurde im Grundbuch eine andere Teilung in EZ ***456789*** eingetragen. Die nunmehr in nordöstlicher Richtung befindliche Grundstücksnummer ***123*** verfügt über eine Gesamtfläche von 861 m², wobei sich diese mit 627 m² aus der alten Grundstücksnummer ***321*** und mit 234 m² aus Grundstücksnummer ***123*** zusammensetzt.
- d) Die anteiligen Baukosten je Haushälfte belaufen sich laut Baukostenaufstellung auf 1.060.259,59 Euro brutto.
- e) Die erste Haushälfte wurde mit Kaufvertrag vom 20.11.2019 veräußert und die Herstellerbefreiung geltend gemacht. Die Fertigstellung des gesamten Gebäudes und die Bereitstellung zur Vermietung wird daher spätestens ab diesem Zeitpunkt anzunehmen.
- f) Die zweite Wohnung wurde mit Kaufvertrag vom 01.10.2021 um 3.450.000 Euro verkauft. Es wurde wiederum die Herstellerbefreiung geltend gemacht. Mit diesem Ertrag wurde das Baukonto für beide Haushälften abgedeckt. Zinsaufwand für Fremdkapital fiel in der Folge nicht mehr an.
- g) Der Bf erklärte für das gegenständliche Wohngebäude weder positive noch negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- h) Am 01.02.2018 teilte der steuerliche Vertreter über FinanzOnline folgendes mit:
*„Im Namen meines Klienten erlaube ich mir Ihnen mitzuteilen, dass Herr ***Bf1*** mit Anfang März ein Gebäude bestehend aus zwei Wohnungen errichten wird. Eine Wohnung wird verkauft werden, die zweite Wohnung dient Vermietungszwecken. Für die vermietete Wohnung (50% Gebäudeanteil) steht der anteilige Vorsteuerabzug zu, weshalb es im Jahr 2018 zu größeren Vorsteuerüberhängen kommen wird. Die Vermietung soll Überschüsse*

erzielen (wie die beiden anderen bereits vermieteten Einheiten auch).“

- i) Am 04.05.2018 teilte der steuerliche Vertreter über FinanzOnline folgendes mit:
„Im Auftrag meines Klienten erlaube ich mir Ihnen mitzuteilen, dass dieser ein Doppelhaus baut. Eine Haushälfte soll verkauft werden, die zweite Haushälfte wird vermietet. Für die zu vermietende Haushälfte wird der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen. (...) Immobilienmakler wurden bereits beauftragt einen Käufer bzw. einen Mieter für die beiden Haushälften zu suchen. Die Gebäude sollen jedenfalls noch heuer verkauft bzw. vermietet werden.“

- j) In den vierteljährlichen Umsatzsteuervoranmeldungen der Jahre 2018 und 2019 wurden jeweils die Vorsteuern aus den Errichtungskosten bezüglich der zweiten Haushälfte geltend gemacht, wodurch regelmäßig ein Guthaben auf dem Finanzamtskonto entstand. Zeitnah erfolgte jeweils auf Antrag des Bf die Auszahlung dieses Guthabens.

- k) Am 15.02.2022 wurde die Umsatzsteuererklärung 2018 und die Einkommensteuererklärung 2018 dem Finanzamt übermittelt.
 In der Umsatzsteuererklärung 2018 wurde die Vorsteuer für die Baukosten geltend gemacht.

- l) Ebenfalls am 15.02.2022 schickte Steuerberater Maier eine E-Mail an den Sachbearbeiter im Finanzamt mit folgendem Inhalt:
*„Im Anhang sende ich Ihnen eine Baukostenaufstellung von Herrn ***Bf1***. Herr ***Bf1*** wollte ursprünglich eine Wohnung verkaufen und die zweite vermieten. Wir haben daher nur 50% der Vorsteuer von den Baukosten geltend gemacht. Jetzt ist die zweite Wohnung, ohne je vermietet worden zu sein, verkauft, weshalb die Vorsteuer zu berichtigen ist. Ich würde die 50% Vorsteuer in den jeweiligen Jahren geltend machen und mit dem letzten Quartal 2021 (Zeitpunkt des Verkaufs) berichtigen!“*

- m) Die Umsatzsteuererklärung 2019 wurde ebenfalls am 15.02.2022 eingereicht. Auch in dieser wurde die Vorsteuer aus den Baukosten geltend gemacht.
 Mit der für das 4. Quartal 2021 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung wurde vom steuerlichen Vertreter eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 11 UStG 1994 vorgenommen.
 Am 04.03.2022 ergingen für die Jahre 2018 und 2019 Umsatzsteuerbescheide, in denen das Finanzamt die Vorsteuern aus den Baukosten nicht anerkannte.

2. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, sind von der Besteuerung ausgenommen Einkünfte:

„aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.“

Strittig ist, ob die vom Bf verkaufte Immobilie in den letzten zehn Jahren vor der Veräußerung der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient hat, angesichts der Tatsache, dass noch keine Mieteinnahmen erzielt wurden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat am 19.10.2022 (VwGH Ro 2020/15/0017) entschieden, dass Voraussetzung für derartige Einkünfte eine objektiv erwiesene Vermietungsabsicht ist, die bereits vor Vermietungsbeginn zu einer Werbungskostenabzugsberechtigung führt:

Der Einkommensteuer unterliegende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 bestehen nach Abs. 4 Z 2 EStG 1988 im Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Auch negative Ergebnisse (Verluste, Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) stellen Einkünfte dar (vgl. VwGH 21.6.1963, 2179/61, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 2 Tz 6).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Werbungskosten und damit negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen Sinn erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. **Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten** (vgl. z.B. VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0016; 28.6.2012, 2010/15/0016). Liegen solche Umstände zunächst vor, fallen sie aber später weg, so ist ab dem Wegfall auch kein Werbungskostenabzug mehr möglich (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Tz 10). Nicht erforderlich ist es also, dass tatsächlich steuerpflichtige Einnahmen erzielt werden (vgl. VwGH 19.1.1988, 87/14/0034, mwN; 7.10.2003, 2001/15/0085; Sutter/Pfalz in

Hofstätter/Reichel, EStG62 § 16 Tz 52; siehe zu einer Konstellation negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ohne tatsächlichem Zufluss von Einnahmen VwGH 27.8.2020, Ra 2019/13/0036).

Zu den (vorweggenommenen) Werbungskosten im Zusammenhang mit künftigen Mieteinnahmen gehört neben Kosten, wie etwa jenen der Mietersuche, der Rechtsberatung, der Abwicklung der umsatzsteuerlichen Agenden insbesondere die AfA (§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988). Grundsätzlich beginnt die AfA erst mit der Inbetriebnahme eines der Erzielung von Einkünften dienenden Wirtschaftsgutes. Bei Gebäuden, die der Vermietung dienen, wird die AfA aber nicht erst ab der tatsächlichen Überlassung an Mieter angesetzt, sondern schon ab der in der Vermietungsabsicht erfolgten Bereitstellung des Gebäudes, weil bei Gebäuden die rein altersbedingte Abnutzung in den Vordergrund tritt (vgl. VwGH 27.07.1994, 92/13/0175; 2.3.1993, 92/14/0182; 22.2.1993, 92/15/0048; 27.11.1984, 83/14/0046, 0048).

Werbungskosten wie Betriebsausgaben sind im Übrigen von Amts wegen zu berücksichtigen (vgl. VwGH 25.11.1986, 86/14/0065, VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0072, und aus der jüngeren Zeit 25.6.2020, Ro 2020/15/0009).

Unter der Voraussetzung einer objektiv erwiesenen Vermietungsabsicht können sohin (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auch vorliegen, bevor Mieteinnahmen erzielt werden, selbst wenn die Erzielung von Mieteinnahmen gänzlich ausbleibt.

Der steuerliche Vertreter argumentiert, dass Vermietungsabsicht nicht nach außen gerichtet gewesen sei, sondern nur dem Finanzamt mitgeteilt wurde.

Die Mitteilung an das Finanzamt und das Begehren des Vorsteuerabzugs würden keine ernsthaftige Vermietungsabsicht bekunden.

Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen, also insbesondere die durch objektive Umstände erwiesene ernsthaftige Vermietungsabsicht, vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0016).

Nach Ansicht des erkennenden Senats liegt im gegenständlichen Fall die als Voraussetzung für derartige Einkünfte erforderliche **objektiv erwiesene Vermietungsabsicht** beim Bf aus folgenden Gründen vor:

1. Durch die Eingaben der steuerlichen Vertretung vom 1.2.2018, vom 4.5.2018 wurde das Bestehen der ernsthaften Vermietungsabsicht dem Finanzamt gegenüber bestätigt und mitgeteilt, dass bereits ein Makler mit der Suche nach einem Mieter beauftragt wurde. Dem Schreiben des Maklers vom 30.4.2024 in dem dieser fast sechs Jahre später mitteilt, dass eine Mietvariante nicht bekannt gewesen sei und nicht besprochen worden sei, wird angesichts des langen inzwischen verstrichenen Zeitraums geringere Beweiskraft zugemessen als den Eingaben des steuerlichen Vertreters aus 2018. Für die ursprüngliche Vermietungsabsicht des Bf spricht zudem, dass zumindest eine

Person, welche das Gebäude mieten wollte, beim Immobilienmakler vorstellig geworden war. Die Vermietungsabsicht wurde somit klar nach außen gerichtet.

2. In den vierteljährlichen Umsatzsteuervoranmeldungen der Jahre 2018 und 2019 wurden jeweils die Vorsteuern aus den Errichtungskosten bezüglich der zweiten Haushälfte geltend gemacht. Dem Finanzamt wurden Baukostenaufstellungen samt Rechnungen übermittelt und 50% der Vorsteuern geltend gemacht. Daraufhin zahlte das Finanzamt auf Antrag des Bf die begehrten Vorsteuern an den Bf.
3. Die ursprüngliche Vermietungsabsicht wurde vier Jahre später vom selben steuerlichen Vertreter im E-Mail vom 15.2.2022 an das Finanzamt erneut mitgeteilt. Wenn keine Vermietungsabsicht ab Fertigstellung des Gebäudes im Jahr 2019 (mehr) bestanden hätte, hätte der steuerliche Vertreter diesen Umstand zeitnah klarstellen und die Vorsteuern korrigieren müssen.
4. Es besteht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts kein Grund zur Annahme, dass ein Missverständnis zwischen dem steuerlichen Vertreter und dem Bf über die beabsichtigte Verwendung des Gebäudes bestanden habe. Spätestens mit der beantragten ersten Auszahlung des aus den Vorsteuern resultierenden Guthabens an den Bf hätte ein allfälliges Missverständnis auffallen und aufgeklärt werden müssen.

Zur Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle oder einer Liebhabereitätigkeit:

Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, also keine Liebhaberei darstellen.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Gemäß § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 20 Jahren, ab Beginn der entgeltlichen Überlassung. Der steuerliche Vertreter brachte in der mündlichen Verhandlung vor, dass selbst in einer Prognoserechnung kein Überschuss aus einer Vermietung entstehen könnte. Bei Nettoanschaffungskosten von ca. 1 Mio Euro wären Zinsen und AfA nicht von einer ortsüblichen Vermietung gedeckt. Eine Prognoserechnung wurde nicht vorgelegt.

Demgegenüber war nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eine Vermietung jedenfalls geeignet einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, weil ab Abdeckung des Baukontos durch den Erlös aus dem Verkauf der ersten Haushälfte kein Zinsaufwand mehr für die Errichtungskosten entstanden ist. Fremdkapitalkosten für den Grund und Boden sind ebensowenig angefallen, weil dieser im Erbwege (bzw. teilweise im Tauschwege) an den Bf gekommen war.

Schlussfolgerung:

Das gegenständliche Gebäude diente innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung der Erzielung von Einkünften. Daher war die Befreiung von selbst hergestellten Gebäuden ausgeschlossen und die Beschwerde als unbegründet 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.

Soweit Rechtsfragen zu klären waren, folgt das Erkenntnis der zitierten, einheitlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Die Frage, ob die durch objektive Umstände erwiesene ernsthafte Vermietungsabsicht vorliegt, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage, die einer ordentlichen Revision nicht zugänglich ist.

Innsbruck, am 19. Juli 2024