

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***SenV***, den Richter***Ri*** sowie die fachkundige Laienrichterin ***SenLR1*** und den fachkundigen Laienrichter ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. (FH) Angela Goldenits, Hauptplatz 47, 7100 Neusiedl am See, über die Beschwerde vom 23. November 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 31. August 2021 betreffend Einkommensteuer 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Beratung und Abstimmung am 8. April 2025, zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bf1 (Beschwerdeführer) verkaufte im November 2019 eine im Jahr 2004 erworbene Eigentumswohnung. Streitgegenständlich ist die Ermittlung der Einkünfte aus dieser privaten Grundstücksveräußerung.

Mit **Bescheid** vom 31. August 2021 wurde die Einkommensteuer 2019 festgesetzt. Die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen und die damit verbundene Steuer wurden entgegen der bisherigen Selbstberechnung neu festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass Aufwendungen für Möbel keine Instandsetzungsaufwendungen darstellen und daher bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 30 Abs 3 EStG 1988 nicht abgezogen werden können.

Dagegen richtete sich die **Beschwerde** vom 23. November 2021, mit dem ein Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 30a Abs 2 EStG 1988 verbunden wurde. Außerdem wurde der

Abzug von Betriebskosten sowie Zinsen und Spesen aus der Fremdfinanzierung des Erwerbes der Eigentumswohnung, jeweils anteilig für die Leerstellungszeiten, geltend gemacht.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 26. April 2022 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Aufwendungen für auch nur gelegentlich genutzte Zweitwohnungen sind - sofern keine betrieblich/beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorliegt - als nicht abzugsfähige Aufwendungen der privaten Lebensführung gemäß § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 zu beurteilen.

Der Beschwerdeführer stellte am 15. Juni 2022 einen **Vorlageantrag** auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und begehrte die Entscheidung durch den gesamten Senat. Der Beschwerdeführer wiederholte seinen Antrag auf Regelbesteuerung, dem bislang nicht Rechnung getragen wurde, und Abzug von Zinsen, Spesen und Betriebskosten. Weiters wurde die Minderung des Veräußerungserlöses hinsichtlich eines beim Verkauf der Wohnung mitübertragenen anteiligen Guthabens an der Instandhaltungsrücklage in Höhe von 2.317,88 € sowie des Verkehrswertes der Küche in Höhe von 4.440,00 € beantragt.

Mit **Vorlagebericht** vom 19. August 2022 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor. In der Stellungnahme gab diese bekannt, dass dem Regelbesteuerungsantrag, dem Begehren auf einkommensmindernde Berücksichtigung des Guthabens aus der mitübertragenen Instandhaltungsrücklage und auf Ausscheiden des Kaufpreisannteiles für die im Jahr 2015 angeschaffte und mitübertragene Küche gefolgt werde. Die Beschwerde hinsichtlich der Betriebskosten und Schuldzinsen sei abzuweisen.

Strittig ist damit der Abzug von Betriebskosten sowie Fremdfinanzierungszinsen und -spesen für die Zeit des Leerstandes der Wohnung im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen.

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer erwarb 2004 eine Eigentumswohnung mit der Adresse Wohnungsgasse 1, 0000 Wohnort, zu einem Kaufpreis von 63.000,00 €.

Im Rahmen der Anschaffung wendete er für die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr 2.835,00 € und für die Vertragserrichtungskosten und Grundbuchsgebühren 1.595,20 € auf. Aufwendungen, die den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhten oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängerten, wurden in Höhe von 72.191,22 € vom Beschwerdeführer getätigt.

Die Finanzierung erfolgte zur Gänze mittels eines Fremdwährungskredites.

Die Wohnung wurde zunächst vom Beschwerdeführer zu Wohnzwecken genutzt. Da er 2006 von seinem Arbeitgeber nach Rumänien entsandt wurde, nutzte er die Wohnung von 2007 bis 2016 lediglich an 20 Tagen im Jahr für Inlandsaufenthalte.

In den Jahren 2007 bis 2009 wurde das Objekt gelegentlich im Gesamtausmaß von ca. vier Monaten pro Jahr von seinem Bruder und dessen Freundin bewohnt.

Ende des Jahres 2016 kehrte der Beschwerdeführer mit seiner Ehefrau, die er in Rumänien kennengelernt hatte, nach Österreich zurück und nutzte die Eigentumswohnung wiederum bis September 2018 für eigene Wohnzwecke.

Von 1. Oktober 2018 bis 30. Juni 2019 wurde die Wohnung vermietet. Im Rahmen der Einkünfteermittlung aus Vermietung und Verpachtung wurde für 2018 und 2019 jeweils eine Ganzjahres-Abschreibung für Abnutzung von jeweils 780,00 € als Werbungskosten geltend gemacht.

Mit Beendigung der Vermietung stand die Wohnung zum Verkauf. Mit Kaufvertrag vom 12. November 2019 wurde die Wohnung um 175.000,00 € veräußert. Der Kaufpreis beinhaltet eine Instandhaltungsrücklage von 2.317,88 € sowie den Wert der mitveräußerten Einbauküche von 4.440,00 €.

Kosten der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer fielen in Höhe von 150,00 € an.

Mittels Beschwerde gegen den gegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2019 stellte der Beschwerdeführer einen Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 30a Abs 2 EStG 1988 sowie auf Abzug von Betriebskosten bzw. von Zinsen und Spesen für Zeiten der Leerstehung der Wohnung in Höhe von 11.275,44 € für 2007 bis 2009 sowie 36.206,68 € für 2010 bis 2016.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus dem Verwaltungsakt und gründen im Wesentlichen auf dem Vorbringen und den vorgelegten Unterlagen des Beschwerdeführers, insbesondere den Kaufverträgen, den Abrechnungsbelegen der Hausverwaltung und der Kreditbank und den Daten des Abgabensinformationssystems der Finanzverwaltung.

Der bei der Hausverwaltung erliegende Betrag von 2.317,88 € laut Betriebskostenabrechnung 2018 aus dem Instandhaltungsfonds geht laut Punkt IV. des Kaufvertrages ohne weiteren Verrechnungsanspruch auf die kaufenden Parteien über und ist im Gesamtkaufpreis berücksichtigt.

Die Einbauküche wurde unbestritten mit der Wohnung mitveräußert und hatte zu diesem Zeitpunkt nach Abzug der Absetzung für Abnutzung einen Buchwert von 4.440,00 €, welcher in

dieser Höhe als im Kaufpreis beinhaltet angesehen werden kann. Dies ist auch unter den Parteien unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung (Spruchpunkt I.)

Gemäß **§ 29 Z 2 EStG 1988** sind Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen sonstige Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 7 EStG 1988. Dabei handelt es sich gemäß § 30 Abs 1 EStG 1988 um Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören.

Als Einkünfte sind gemäß **§ 30 Abs 3 EStG 1988** der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs 6 leg cit genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen. Die Einkünfte sind um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c leg cit anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 leg cit zu vermindern.

Nach **§ 30a Abs 1 EStG 1988** unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 leg cit einem besonderen Steuersatz von 30% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs 2 leg cit) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung anzuwenden ist.

Anstelle des besonderen Steuersatzes von 30% kann nach **§ 30a Abs 2 EStG 1988** auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs 1 unterliegen, angewendet werden. Der Antrag kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gestellt (oder widerrufen) werden (vgl BFG 04.12.2018, RV/7101225/2014).

Nach **§ 20 Abs 2 EStG 1988** (idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl I Nr. 22/2012) durften u.a. bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs 1 EStG 1988 „anwendbar“ ist, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Diese Bestimmung wurde mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 dahin abgeändert, dass dieses Abzugsverbot gemäß § 20 Abs 2 Z 3 lit b EStG 1988 nur gilt, soweit der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs 1 EStG 1988 tatsächlich „angewendet“ wird. Damit sollte erreicht werden,

dass bei Immobilienveräußerungen der Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption nicht durch § 20 Abs 2 EStG 1988 ausgeschlossen wird (vgl Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum StRefG 2015/2016, 684 BlgNR 25. GP 16).

Gemäß **§ 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß **§ 16 Abs 1 EStG 1988** sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Aufwendungen oder Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit abzugsfähig, als dies in den folgenden Bestimmungen ausdrücklich zugelassen ist. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind u. a. auch Schuldzinsen, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 16 Abs 1 Z 1 EStG 1988).

Der im Rahmen der Beschwerde gestellte Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 30a Abs 2 EStG 1988 erfolgte im offenen Beschwerdeverfahren und ist rechtzeitig und wirksam.

Abzug von Fremdfinanzierungs- und Betriebskosten

Streitgegenständlich ist die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten, die die Leerstehungszeiten der Wohnung betreffen.

In einer Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 30.11.2017, G 183/2017) stellt dieser klar, dass das Abzugsverbot des § 20 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl I 22/2012 nur für jene Fremdfinanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung privater Grundstücke zum Tragen kommen kann, die weder mit einer außerbetrieblichen noch mit einer privaten Nutzung des Grundstücks im Zusammenhang stehen. Erfolgt eine außerbetriebliche Nutzung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, stehen die Aufwendungen nämlich mit dieser in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang und sind diese daher bei der Ermittlung der dem allgemeinen Tarif unterliegenden Einkünfte abzugsfähig; wird das Grundstück für private Zwecke genutzt, besteht ein Abzugsverbot bereits gemäß § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988.

Der Beschwerdeführer bringt im Vorlageantrag (Seite 5f) vor, dass der VfGH in der zitierten Entscheidung die zuletzt ergangene Rechtsprechung des VwGH unter Verweis auf ein „letztes Grundsatzurteil“ des VwGH aus dem Jahr 1995 (VwGH 20.04.1995, 92/13/0262) ignoriert. Demnach wurde der Abzug von Schuldzinsen aus Zeiträumen einer ausschließlich privaten Nutzung von diesem zugelassen. Diese Ansicht ist insoweit nicht nachvollziehbar, als der Beschwerdeführer die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.11.1993, 93/14/0124, 0125; 28.01.1997, 96/14/0165; 24.10.2019, Ra 2018/15/0114) außer Acht lässt.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der VwGH im vom Beschwerdeführer zitierten Erkenntnis vom 20. April 1995, 92/13/0262, begründend auf die Erkenntnisse VwGH 16.11.1993, 93/14/0124, 0125, hingewiesen hat. Demnach handelte es sich bei den Schuldzinsen für das zur Anschaffung des Spekulationsobjektes aufgenommene Fremdgeld deshalb um Werbungskosten iSd § 30 Abs 4 EStG 1988 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I Nr. 22/2012, weil das Grundstück zum Zweck der Veräußerung angeschafft worden sei, es also keiner anderen Einkunftsquelle oder abzugsschädlichen Zwecken gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 gedient habe.

Zusätzlich hat der VwGH in einer Folgeentscheidung (VwGH 28.01.1997, 96/14/0165) klargestellt, dass mit dem vom Beschwerdeführer zitierten Erkenntnis nicht die Rechtsansicht zum Ausdruck gebracht wurde, dass im Fall der Nutzung einer Liegenschaft für private Wohnzwecke der Spekulationsgewinn auch um jene Zinsaufwendungen gekürzt werden müsse, die auf Zeiträume eine Nutzung iSd § 20 Abs 1 EStG entfallen. Es komme daher entscheidend darauf an, zu welchem Zweck das Grundstück angeschafft worden ist.

Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Werbungskosten stellt der Verwaltungsgerichtshof einen Vergleich der Einkünfteermittlung aus privaten Grundstücksveräußerungen zu den Spekulationsgeschäften (§ 30 EStG 1988 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012) her. Abzugsfähige Werbungskosten sind grundsätzlich nach dem Abflussprinzip zu erfassen. Das Abfluss-Prinzip wird allerdings insofern durchbrochen, als auch in den Vorjahren abgeflossene Werbungskosten (wie etwa Finanzierungskosten) im Jahr der Veräußerung zu berücksichtigen sind, soweit sie nicht bereits früher bei einer anderen Einkunftsquelle – etwa bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – zu berücksichtigen waren und sie auch nicht privaten Wohnzwecken iSd § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 zuzuordnen sind (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0114 mwN). Der Verwaltungsgerichtshof zitiert dabei explizit die oben erwähnte Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes.

Die gegenständliche Eigentumswohnung wurde vom Beschwerdeführer zur Nutzung für eigene Wohnzwecke und nicht zur Veräußerung angeschafft.

Das ergibt sich aus der tatsächlichen privaten Nutzung von 2004 bis zur Entsendung nach Rumänien im Jahr 2006, dem ein besonderer Stellenwert bei der Beurteilung der ursprünglichen Beweggründe für den Kauf beizumessen ist. Auch die danach folgende fallweise Nutzung für Wohnzwecke während der Inlandsaufenthalte unterstützt, wie auch die erneute gänzliche Nutzung ab Ende 2016 bis zu deren Vermietung vom 1. Oktober 2018 bis 30. Juni 2019 diese Sichtweise.

Auch in Zeiten des Leerstandes veräußerte oder vermietete der Beschwerdeführer die Wohnung nicht, sondern nutzte sie fallweise während der Inlandsaufenthalte oder erneut zur Gänze ab Ende 2016 bis September 2018. Ein solches Verhalten ist nur damit zu erklären, dass er diese jederzeit für die private Nutzung oder die unentgeltliche Bereitstellung an

Familienangehörige vorgehalten bzw. bereitgehalten hat. Das Bereithalten für eine gelegentliche Nutzung zu Wohnzwecken ist einer tatsächlichen privaten Nutzung gleichzustellen, zB ähnlich einer längeren zB urlaubs- oder berufsbedingten Abwesenheit.

Dass der Beschwerdeführer schon zu einem früheren Zeitpunkt vor dem tatsächlichen Verkauf den Entschluss zur Veräußerung getroffen hatte, brachte der Beschwerdeführer nicht vor und ist aufgrund der gelegentlichen Eigennutzung und Überlassung bzw. aufgrund der Vermietung auch unwahrscheinlich. Es widerspräche auch dem Vorbringen des Beschwerdeführers, dass die Wohnung erst nach der Vermietung zum Verkauf stand.

Da die Leerstehung/Bereithaltung der Wohnung einer effektiven privaten Nutzung zu Wohnzwecken gleichzuhalten ist, sind die angefallenen Kosten der privaten Sphäre des Beschwerdeführers zuzurechnen.

Die geltend gemachten Betriebskosten bzw. Fremdfinanzierungszinsen und -spesen wurden folglich gemäß § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendet. Sie dürfen daher bei der Ermittlung der Einkünfte von Grundstücksveräußerungen nicht abgezogen werden.

Ob die Voraussetzungen von § 20 Abs 2 Z 3 lit b EStG 1988 vorliegen, kann insoweit dahingestellt bleiben.

Veräußerungserlös

Der Verkaufspreis der Eigentumswohnung von laut Kaufvertrag 175.000,00 € ist in Höhe der mitübertragenen Instandhaltungsrücklage (EStR 2000 Rz 6655c) und des Verkehrswertes der mitveräußerten Küche als selbständiges Wirtschaftsgut (VwGH 13.11.2019, Ro 2019/13/0033; EStR 2000 Rz 3170) zu kürzen, da diese nicht das Grundstück als Besteuerungsobjekt betreffen.

Adaptierte Anschaffungskosten

Die Anschaffungskosten setzen sich aus dem Kaufpreis laut Kaufvertrag sowie der Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, Vertragserrichtungskosten und Grundbuchsgebühr als Anschaffungsnebenkosten zusammen. Gemäß § 30 Abs 3 EStG 1988 erhöhen Instandsetzungsaufwendungen (§ 28 Abs 3 EStG 1988), soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren, bzw. vermindern Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, die Anschaffungskosten (siehe untenstehende Berechnung).

Einkünfteermittlung

Die Einkünfte sind gemäß § 30 Abs 3 EStG 1988 um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c leg cit anfallenden Kosten zu vermindern.

Daraus folgt die Berechnung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 Abs 3 und § 30a Abs 2 iVm § 20 Abs 1 Z 1 bzw. Abs 2 EStG 1988:

Verkaufspreis	175.000,00
Mitübertragene Instandhaltungsrücklage	-2.317,88
Mitveräußerte Küche	-4.440,00
Veräußerungserlös	168.242,12
Kaufpreis	63.000,00
GrESt, Eintragungsgebühr	2.835,00
Vertragserrichtungskosten/Grundbuchgebühr	1.595,20
Investitionen	72.191,22
AfA Korrektur	-780,00
Adaptierte Anschaffungskosten	138.841,42
Veräußerungserlös abzgl. adap. AK	29.400,70
Kosten der Selbstberechnung	150,00
Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen	29.250,70

Die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen unterliegen aufgrund der Regelbesteuerungsoption dem Tarifsteuersatz. Die bereits abgeführte Immobilienertragsteuer in Höhe von 2.654,00 € wird von der berechneten Einkommensteuer in Abzug gebracht.

4. Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision (Spruchpunkt II.)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in der unter Punkt 3. zitierten Rechtsprechung mehrfach festgestellt, dass Werbungskosten, die mit einer anderen Einkunftsquelle oder abzugsschädlichen Zwecken gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 in Zusammenhang stehen, nicht im Rahmen der Einkünfteermittlung von Spekulationsgeschäften und Grundstücksveräußerungen abgezogen werden können. Insbesondere hat er auch die Bedeutung von VwGH 20.04.1995, 92/13/0262 in einem späteren Erkenntnis klargestellt (VwGH 28.01.1997, 96/14/0165 und Folgeentscheidungen).

Es liegt insoweit eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, der der Senat auch folgt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor. Die ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Wien, am 8. April 2025