

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri.*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, ***Bf.-Adr.***, vertreten durch die Dr. Weinhandl & Partner Steuerberatungs KG, Kettenbrückengasse 9, 1050 Wien, über die Beschwerde vom 02.04.2024 gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 des Finanzamtes Österreich vom 15.03.2024, Steuernummer ***Bf.-StNr.***, 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 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

Der Beschwerdeführer (im Folgenden Bf.) erbte von seinem Vater im Jahr 2022 zwei Wohnungen und einen Stellplatz. Nach Durchführung von Entrümpelungs- und Sanierungsmaßnahmen wurden sämtliche Liegenschaftsobjekte von ihm ab den Jahren 2024 bzw. 2025 vermietet.

Im Rahmen seiner **Einkommensteuererklärung 2022** (BFG-Akt OZ 13) erklärte der Bf. ua. Werbungskosten für seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitsmittel iHv. 1.279,52 Euro und Aus- bzw. Fortbildungskosten iHv. 41,90 Euro) sowie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die drei Mietobjekte, welche sich aus der Absetzung für Abnutzung von fiktiven Anschaffungskosten, Betriebskosten und Instandhaltungskosten zusammensetzen.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 24.05.2023** (OZ 6) ersuchte das Finanzamt den Bf. die geltend gemachten Werbungskosten betreffend Arbeitsmittel und Aus- bzw. Fortbildung nachzuweisen.

Mit **Schreiben vom 30.05.2023** (OZ 7 – 9) übermittelte der Bf. Belege zu seinen beantragten Werbungskosten.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 30.11.2023** (OZ 14) **sowie vom 07.12.2023** (OZ 16) überprüfte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und forderte den Bf. auf, weitere Unterlagen – insbesondere Prognoserechnungen sowie Nachweise über die Vermietungsabsicht der Wohnungen – vorzulegen.

Mit **Schreiben vom 05.01.2024** (OZ 17) übermittelte der Bf. Prognoserechnungen für die drei Mietobjekte, welche jeweils ein positives Gesamtergebnis aufweisen. Zur Vermietungsabsicht führte der Bf. an, dass diese seit Beginn des Verlassenschaftsverfahrens gegeben gewesen sei. Da sich das Verlassenschaftsverfahren allerdings aus bürokratischen und unvorhergesehenen Gründen außerordentlich verzögert habe, konnte der Erbantritt zeitlich nicht unmittelbar erklärt werden. Eine Privatnutzung oder Veräußerung der Objekte sei niemals angedacht gewesen.

Mit dem angefochtenen **Einkommensteuerbescheid 2022** (OZ 1) wurde der Bf. zur Einkommensteuer veranlagt. Darin berücksichtigte das Finanzamt die geltend gemachten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur teilweise. Dies mit der Begründung, dass die Absetzung für Abnutzung nicht berücksichtigt werden könne, da es noch keinen Vermietungsbeginn und somit noch keine Einnahmen gegeben habe. Die Absetzung für Abnutzung könne erst ab Beginn der Vermietung in Abzug gebracht werden.

Hiergegen richtet sich die gegenständliche **Beschwerde** (OZ 2), in welcher die Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung für alle drei Mietobjekte begehrt wird. Dies zusammengefasst mit der Begründung, dass der Bf. seit Beginn des Verlassenschaftsverfahrens im Jahr 2022 beabsichtigt habe die Liegenschaften zu vermieten. Es habe nie die Absicht bestanden die Liegenschaften zu veräußern oder zu eigenen privaten Wohnzwecken zu nutzen. Vielmehr bestehe die Absicht und auch die Notwendigkeit die beträchtlichen Verbindlichkeiten aus der Verlassenschaft zu tilgen, welche der Bf. als Alleinerbe ebenfalls übernehmen musste. Bereits seit 2022 habe der Bf. die seinerzeit teils heruntergekommenen Liegenschaften entrümpelt und saniert, um die Objekte zur Vermietung auf den Markt bringen zu können. Diese Sanierungsarbeiten hätten aufgrund des Zustandes der Wohnobjekte sehr viel Zeit und Mühe in Anspruch genommen. Die ersten Mieteinnahmen hätten aufgrund der unerwartet und unverschuldet langen Verzögerung im Verlassenschaftsverfahren, der Einantwortungsbeschluss sei erst am 21.08.2023 ergangen, den notwendigen Sanierungsarbeiten sowie der außerordentlichen Größe und Lage der Wohnungen erst Anfang 2024 erzielt werden können.

Gegenständlich seien die Werbungskosten auch bereits vor Beginn der Einnahmenerzielung zu berücksichtigen, da der auf die Vermietung der Objekte gerichtete Entschluss eindeutig nach außen in Erscheinung getreten sei. Dies decke sich auch mit der Ansicht des Finanzamts, da abgesehen von der Absetzung für Abnutzung die übrigen vorweggenommenen Werbungskosten antragsgemäß berücksichtigt worden seien. Des weiteren komme bei Gebäuden die Absetzung für Abnutzung bereits ab der Fertigstellung und sohin vor der Erzielung von Mieteinnahmen in Betracht, da bei Wohngebäuden die rein altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung in den Vordergrund trete.

Mit **Schreiben vom 09.10.2024 sowie 24.10.2024** (OZ 36 und 37) legte der Bf. seine Berechnungen zu den fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaften vor, die als Grundlage für die Ermittlung der Absetzung für Abnutzung dienten. Diese fiktiven Anschaffungskosten ermittelte der Bf. anhand eigener Recherchen und Vergleiche auf Immobilienplattformen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 28.10.2024 (OZ 4) änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid insofern ab, als nunmehr für sämtliche Mietobjekte eine Absetzung für Abnutzung berücksichtigt wurde. Allerdings nahm das Finanzamt die Absetzung für Abnutzung nicht auf Grundlage der vom Bf. bekannt gegebenen fiktiven Anschaffungskosten vor, sondern ermittelte andere fiktive Anschaffungskosten unter Anwendung des Ertragswertverfahrens.

Mit Schreiben vom 27.11.2024 (OZ 5) stellte der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (**Vorlageantrag**) und verwies darin auf die Ausführungen in seiner Beschwerde.

Mit **Schreiben vom 27.01.2025** (OZ 42) reichte der Bf. zwei Sachverständigengutachten über die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaften nach.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 12.02.2025** (OZ 44) ersuchte das Finanzamt den Bf. um Vorlage weiterer Unterlagen sowie Beantwortung von mehreren Fragen.

Im **Schreiben vom 04.03.2025** (OZ 52) legte der Bf. dar, dass keine der Liegenschaften vom Vater des Bf. zuvor zur Erzielung von Einkünften genutzt worden sei. Die ersten Mieteinnahmen für die Wohnung und den Stellplatz ***1*** seien ab April 2024 erzielt worden, da die Wohnung aufgrund der exklusiven Lage, Größe, Ausstattung und Mietzins lediglich einem ausgewählten Mieterkreis anspreche, weshalb die Mietersuche verhältnismäßig mehr Zeit in Anspruch genommen habe. Weiters hätte eine Vermietung während des aufrechten Verlassenschaftsverfahrens umständlich mit dem ohnehin trägen Verlassenschaftskurator abgestimmt werden müssen, was die Abwicklung der Verlassenschaft noch weiter verzögert hätte. Das eingesetzte Engagement des Bf. spiegele sich im Mietzins maßgeblich wider, da ein nahezu doppelt so hoher Mietzins erzielt worden sei, als ursprünglich

in der Prognoserechnung angenommen.

Die Wohnung ***2*** stehe derzeit noch leer, da diese Wohnung in einem denkbar schlechten Zustand hinterlassen worden sei, weshalb diese mit außerordentlich hohen Investitionen saniert werden musste. Es gebe seit Monaten zahlreiche Interessenten für die Wohnung, jedoch seien die vom Bf. gegenüber den Mietinteressenten geforderte Vorlage von Dokumenten (wie Strafregisterauszug, Bürgschaften, etc.) bis dato nicht beigebracht worden. Der Bf. versuche unter allen Umständen die Gefahr von Mietnomaden zu vermeiden. Weiters sei der Bf. neben dem ohnehin schweren Schicksalsschlag mit für ihn überraschend hohen Verbindlichkeiten im sechsstelligen Bereich sowie mit zahlreichen Pfandgläubigern seines verstorbenen Vaters konfrontiert gewesen. Seit dem Ableben des Vaters sei es daher das entscheidende Ziel des Bf. gewesen die Wohnungen so rasch wie möglich zu sanieren und zur Vermietung zu bringen, um nachhaltig Einkünfte zu erzielen, um die Verbindlichkeiten gegenüber den Gläubigern bedienen zu können. Vom zeitlichen Ablauf her sei es so gewesen, dass die Wohnungen zuerst hätten entrümpelt werden müssen, was sich bis ins Jahr 2023 hinzog, um diese anschließend sanieren zu können. Als Nachweis zu den durchgeführten Sanierungen würden auch die hohen Stromkosten der Wohnungen dienen. Weiters sei für beide Wohnungen eine Haushaltsversicherung abgeschlossen worden. Als weitere Nachweise zum Vorliegen der Vermietungsabsicht legte der Bf. folgende Unterlagen vor:

- Stromrechnungen für die Wohnung ***1***,
- Schreiben einer Dachdeckerei vom 08.05.2023 über Abdichtungsarbeiten für die Wohnung ***1***,
- Korrespondenz über einen Besichtigungstermin für die Anmietung eines Lagerraums an der Adresse Wehlstrasse 35-43 von Jänner 2023,
- Rechnung vom 09.09.2022 über die Anschaffung eines Bollerwagens und einFoto von diesem,
- Schreiben mit einer Dachdeckerei über die Abdichtung einer Gebäudetrennfuge vom 07.09.2022
- Schreiben vom 08.09.2022 betreffend Angebote zum Abschluss von Haushaltsversicherungen sowie unverbindliche Prämienauskünfte vom 08.09.2022 für die Wohnungen ***1*** und ***2***

Mit **Vorlagebericht** vom 25.03.2025 (OZ 54) legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte darin, dass die vorweggenommenen Werbungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr berücksichtigt werden. Dies zusammengefasst mit der Begründung, dass die Vermietungsabsicht nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht worden sei, da vom Bf. lediglich eine Entrümpelung und Sanierung nachgewiesen worden sei, jedoch keine ernsthaften und nachhaltige Bemühungen zur Vermietung im Jahr 2022 wie beispielsweise Schaltung von Inseraten bzw. Anzeigen auf Immobilienplattformen. Vielmehr habe der Bf.

selbst vorgebracht, dass im Jahr 2022 die Vermietung aufgrund des noch nicht abgeschlossenen Verlassenschaftsverfahrens sowie der notwendigen Sanierung schwer durchführbar bzw. sehr umständlich gewesen wäre. Dies zeige aber auf, dass sich der Bf. im Jahr 2022 gerade nicht um eine Vermietung bemüht habe, weil es nach seiner Selbsteinschätzung aufgrund des Verlassenschaftsverfahrens noch nicht zweckmäßig gewesen wäre.

Mit **Schreiben vom 27.05.2025** (OZ 55) replizierte der Bf. auf den Vorlagebericht des Finanzamts und führte darin zusammengefasst aus, die Beschwerde ausschließlich die Höhe der im ersten Bescheid festgesetzten Werbungskosten für die Mietobjekte betreffe. Das Vorliegen der Vermietungsabsicht habe das Finanzamt im bisherigen Verfahren bereits überprüft und anerkannt. Die nunmehr im Vorlagebericht vertretene Ansicht des Finanzamts sei sachlich und rechtlich nicht nachvollziehbar und stelle einen Widerspruch zur eigenen behördlichen Entscheidungspraxis dar. Wenngleich im Beschwerdeverfahren kein Neuerungsverbot bestehe, könne dies nicht dahingehend interpretiert werden, dass das Finanzamt willkürlich von einer bereits umsichtig getroffenen rechtlichen Beurteilung abweichen könne, ohne dass wesentliche neue Tatsachen hervorgekommen wären, die eine solche Neubewertung rechtfertigen würden. Zum Nachweis einer Vermietungsabsicht könnten verschiedene Beweismittel herangezogen werden, sofern diese über bloße Absichtserklärungen hinausgehen würden. Die durchgeführten Entrümpelungs- und Sanierungsmaßnahmen würden eindeutig solche nach außen erkennbare Handlungen darstellen. Die vom Bf. getätigten umfangreichen Investitionen seien wirtschaftlich nur sinnvoll, wenn von Anfang an eine anschließende Vermietung beabsichtigt gewesen wäre. Diese wirtschaftliche Rationalität sei durch die später für beide Wohnungen tatsächlich erzielten überdurchschnittlich hohen Mieteinnahmen eindrucksvoll bestätigt worden. Auch sei vom Finanzamt nicht auf die erheblichen Stromkosten und die abgeschlossenen Haushaltsversicherungen während des Zeitraums der Sanierung eingegangen worden. Aus wirtschaftlicher Sicht wäre es vollkommen irrational, eine Haushaltsversicherung abzuschließen, wenn ein Verkauf der Wohnungen auch nur in Erwägung gezogen worden wäre. Auch habe der Bf. zu keiner Zeit und für keine der beiden Wohnungen eine Eigennutzung angestrebt, da er seit mehr als zehn Jahren eine Genossenschaftswohnung mit Kaufoption bewohne, die sich wenige Gehminuten von seiner Mutter und seiner Arbeitsstätte entfernt befinde. Da er das Angebot zum Erwerb der Genossenschaftswohnung jedenfalls annehmen möchte, komme für ihn ein Umzug nicht infrage. Aus der Tatsache, dass während des laufenden Verlassenschaftsverfahrens eine formelle Vermietung erschwert gewesen sei, sei eine fehlende Vermietungsabsicht nicht abzuleiten. Gerade die parallele Durchführung von Sanierungsarbeiten während des noch laufenden Verlassenschaftsverfahrens beweise die Ernsthaftigkeit der Vermietungsabsicht. Die Sanierung habe ausschließlich der Vorbereitung auf die unmittelbare Vermietung nach Verfahrensabschluss gedient, um Leerstandzeiten zu vermeiden und damit die erzielten

Einkünfte zu optimieren. Die tatsächlich erfolgten Vermietungen zu überdurchschnittlich guten Konditionen würde die Ernsthaftigkeit der Vermietungsabsicht auch rückwirkend bestätigen. Die nun tatsächlich erzielten Mieteinnahmen würden sogar über der ursprünglichen Prognose liegen, wodurch die Seriosität der Planung bestätigt, und die Unterstellung mangelnder Ernsthaftigkeit widerlegt sein dürfte.

Mit **verfahrensleitenden Beschlüssen des Bundesfinanzgerichts** vom 15.01.2026 (OZ 60) sowie 19.01.2026 (OZ 72) wurde der Bf. bzw. das Finanzamt aufgefordert, weitere Unterlagen zu übermitteln sowie eine Stellungnahme zum Vorliegen der Steuerverfangeinheit der Liegenschaft ***1*** abzugeben, zumal sich aus den historischen Daten des Grundbuchs ergebe, dass die Wohnung sowie der Stellplatz vom verstorbenen Vater des Bf. sukzessive erworben wurden, nämlich je zur Hälfte mit Kaufvertrag vom 13.03.2002 sowie mit weiterem Kaufvertrag vom 06.03.2009 (Verkäuferin ***Person1***, Kaufpreis 139.000 €).

Mit **Schreiben vom 21.01.2026** (OZ 76) gab das Finanzamt bekannt, im bisherigen Verfahren aufgrund der Angaben des Bf. davon ausgegangen zu sein, dass es sich bei der Liegenschaft ***1*** um Altvermögen gehandelt habe. Die Angaben des Bf. seien nicht überprüft worden. Nunmehr sei allerdings nicht mehr zur Gänze von Altvermögen auszugehen.

Im **Schreiben vom 04.02.2026** (OZ 82 ff) führte der Bf. zusammengefasst aus, dass es sich bei der Transaktion im Jahr 2009 um einen unentgeltlichen Vorgang gehandelt habe. Die Verkäuferin sei die damalige außereheliche Lebensgefährtin des verstorbenen Vaters gewesen. Die Objekte seien vom verstorbenen Vater aus Eigenem finanziert worden, die damalige Lebensgefährtin jedoch zur Hälfte ins Grundbuch eingetragen worden. Im Jahr 2009 sei es zu einer Trennung gekommen. Zur abschließenden Bereinigung der daraus resultierenden wechselseitigen Ansprüche sei eine vergleichsweise Gesamtregelung getroffen, die sich – in atypischer Weise – auch im als „Kaufvertrag“ bezeichneten Notariatsakt vom 06.03.2009 niedergeschlagen habe. Der darin vorgesehene Eigentumsübergang des Hälfteeigentums sei daher nicht isoliert als klassischer entgeltlicher Kauf, sondern als wesentlicher Bestandteil dieser Anspruchsbereinigung zu verstehen. Aus diesem Grund seien in diesen Übergabevertrag Regelungselemente aufgenommen worden, die in einem klassischen, fremdüblichen Kaufvertrag nicht enthalten seien (u.a. Prozessbeendigung/Klgrückziehungen, Kosten- und Zahlungsmodalitäten). Bezüglich der Aufteilung und des im Vertrag festgelegten Übergabepreises sei beiden Parteien damals klar gewesen, dass der Vater des Bf. die gesamte Finanzierung gestemmt habe und die Liegenschaft sohin auch zur Gänze in sein zivilrechtliches und wirtschaftliches Alleineigentum übertragen werden sollte. Der Übergabepreis für den Hälfteteil sei aufgrund dessen im Jahr 2009 besonders niedrig angesetzt gewesen, nämlich mit lediglich 139.000,- Euro. Vergleiche man diesen Betrag mit dem ursprünglichen, fremdüblichen Kaufpreis für den Hälfteteil im Jahr 2002 iHv. 180.591,50 Euro und berücksichtige dabei die Wertsteigerung von 2002 bis zum Jahr 2009, welche aufgrund der normalen, inflationsbedingten Immobilienpreisentwicklung aber insbesondere auch aufgrund

der umfangreichen Investitionen in die Substanz (= Bad & Sanitäreinrichtungen, Elektrik, Böden, Einbaumöbel und -küche) der Wohnung iHv. mindestens rund 143.000,- Euro welche der Vater des Bf. aus Eigenem nach dem Kauf in den Jahren 2002 und 2003 getätigt habe, eingetreten sei, so werde offensichtlich, dass es sich bei der Übertragung im Jahr 2009 um einen aus einkommensteuerrechtlicher Sicht unentgeltlichen Vorgang gehandelt habe, weil der Übertragungspreis nicht einmal den halben gemeinen Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes erreicht habe.

Weiters übermittelte der Bf. Unterlagen zu den Liegenschaften sowie aktualisierte Prognoserechnungen, in welchen die laut Gutachten festgestellten fiktiven Anschaffungskosten sowie die zwischenzeitlich tatsächlich erzielten Mieten berücksichtigt wurden.

Mit **Schreiben vom 17.02.2026 und 18.02.2026** (OZ 134 – 144) übermittelte der Bf. weitere Unterlagen zu den Mietobjekten und legte seine ausländischen Kapitaleinkünfte nachträglich offen.

Am 24.02.2026 hat das Bundesfinanzgericht die ehemalige Lebensgefährtin des Bf. als **Zeugin** einvernommen (OZ 172). Dabei hat diese ausgesagt, dass der Verlassenschaftskurator aus ihrer Wahrnehmung nicht proaktiv tätig geworden sei, sondern nur auf Veranlassung des Bf. Die Schlüssel zu den Wohnungen habe zunächst der Kurator gehabt, der Bf. habe diese erst später erhalten, die Wohnungen jedoch zuvor nach Absprache betreten können. Seit Mitte 2022 habe der Bf. mit Entrümpelungs- und Sanierungsarbeiten begonnen. Die Entrümpelung habe er selbst durchgeführt, während Sanierungen teilweise von Fachfirmen und seinem Onkel erledigt worden seien; insbesondere die Wohnung *****2***** habe umfangreichere Arbeiten erfordert. Sie selbst habe Interesse am Kauf dieser Wohnung bekundet, um die überschuldete Verlassenschaft zu unterstützen, der Bf. habe einen Verkauf jedoch stets abgelehnt. Nach ihrem Eindruck hätten seine Maßnahmen ausschließlich auf eine möglichst rasche Sanierung und anschließende Vermietung der Wohnungen abgezielt. Man habe auch öfter darüber gesprochen, an wen die Wohnungen vermietet werden könnten, etwa sei in der Wohnung *****2***** eine Mauer eingezogen worden, um ein Durchgangszimmer zu vermeiden und die Wohnung besser etwa an eine Studenten-WG vermieten zu können. Insgesamt habe sie den Eindruck gehabt, dass der Bf. auf eine möglichst rasche Vermietung hingearbeitet habe und das Ende des Verlassenschaftsverfahrens dafür nicht habe abwarten wollen, zumal aus ihrer Sicht klar gewesen sei, dass er Alleinerbe werden würde.

Am 25.02.2026 fand eine **mündliche Verhandlung** (OZ 166) statt, in welcher die Verfahrensparteien im Wesentlichen wie im bisherigen Verfahren vorbrachten. Der Bf. betonte dabei, dass die vorgelegten Telefonrechnungen sein privates Handy betreffen, das er auch für seine Vermietungseinkünfte nutze, während der auf der Gehaltsabrechnung abgezogene Betrag von 10,90 € monatlich die Bereitstellung eines Diensthandys im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit betreffe. Der berufliche Anteil von 60 % bei Internetkosten und Multifunktionsdrucker werde anerkannt. Die Studiengebühren würden ein MBA-Studium

betreffen. Der Verlassenschaftskurator sei bestellt worden, weil die Vaterschaft seines Vaters zunächst gerichtlich habe festgestellt werden müssen. Aufgrund von Verzögerungen im Verfahren sowie eines Fehlers seiner Anwältin sei der Kurator nicht unmittelbar nach Abschluss des Vaterschaftsverfahrens abberufen worden. Der Kurator habe sich jedoch nicht um die Wohnungen oder die Bezahlung der Betriebskosten gekümmert, weshalb er selbst diese Angelegenheiten habe übernehmen müssen. Er habe bereits vor dem Todestag einen Schlüssel zu den Wohnungen gehabt und daher auch während des Verlassenschaftsverfahrens regelmäßig Zugang gehabt und die Wohnungen verwaltet. Seine Angaben im Verlassenschaftsverfahren eines „offiziellen Zugangs“ mit 31.08.2022 habe verfahrenstaktische Gründe gehabt. Der Neffe seines Vaters habe zwar Zugang zur Wohnung in der ***2*** gehabt, dort jedoch nicht gewohnt und sei auch nicht im ZMR gemeldet gewesen. Der Neffe sei lediglich bei der Schätzung der Fahrnisse anwesend gewesen. Der Bf. habe weiters die Wohnungen bereits vor der Schätzung der Fahrnisse regelmäßig betreten. Da es sich um „Messie-Wohnungen“ gehandelt habe, habe er zunächst aufgeräumt und Gegenstände sortiert. Nach den Schätzungen und Abgabe der Erbantrittserklärung habe er mit der Entrümpelung und anschließenden Sanierung der Wohnungen begonnen. Bereits ab dem Frühjahr habe er begonnen, Müll in Säcken zu entfernen; später habe er einen Bollerwagen angeschafft, um die Arbeiten effizienter durchführen zu können. Er sei auch bereits im Jahr 2022 mit der Hausverwaltung in Kontakt gewesen, da ihn auch die Hausverwaltung kontaktiert habe, ob er die Wohnung ***1*** verkaufen möchte, was er verneint habe. Das Finanzamt führte zusammengefasst aus, dass der Bf. erst ab Abgabe der Erbantrittserklärung als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sei. Im Jahr 2022 habe jedenfalls keine Vermietungsabsicht bestanden, wann diese später eingetreten sei, sei nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Weiters wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung die Nachbarin der Wohnung ***1*** als **Zeugin** (OZ 167) einvernommen. Dabei hat sie angegeben, den verstorbenen Vater als Nachbarin gekannt zu haben, da sie von Anfang an Wohnungen im selben Haus gehabt hätten. Den Bf. habe sie im Mai 2022 kennengelernt, andere Personen seien ihr bei der Wohnung nicht aufgefallen. Ab dem Frühjahr 2022 habe sie dort vermehrt Aktivitäten bemerkt, etwa das Entfernen von Möbeln und die Verwendung eines Bollerwagens, wobei über einen längeren Zeitraum hinweg kontinuierlich gearbeitet worden sei. Als sie den Bf. kennengelernt habe, habe sie ihr Interesse am Kauf oder Tausch der Wohnung bekundet, da sie selbst zwei kleine Wohnungen im Haus besitze und eine größere suche. Der Bf. habe dies jedoch abgelehnt und erklärt, die Wohnung herrichten und anschließend vermieten zu wollen. Ein von ihm angebotenes Mietverhältnis habe sie nicht in Anspruch nehmen wollen. Auch bei späteren Begegnungen habe er an seiner Absicht festgehalten, die Wohnung zu sanieren und zu vermieten.

Am 02.03.2026 forderte das Bundesfinanzgericht den Neffen des verstorbenen Vaters des Bf. zu einer **schriftlichen Zeugenaussage** auf, welche dieser am 11.03.2026 erstattete (OZ 183).

Darin gab der Zeuge an, dass er zwar im Jahr 2022 einen Schlüssel zur Wohnung ***2*** gehabt, dort allerdings nicht gewohnt habe. Auch der Bf. habe bereits zu Lebzeiten des Vaters von diesem einen Schlüssel zur Wohnung erhalten. Der Bf. habe bereits kurz nach dem Tod des Vaters mit Entrümpelungs- und Sanierungsarbeiten in der Wohnung begonnen und ihn bereits im Februar 2022 gefragt, ob er dem Bf. nicht bei der anstehenden Entrümpelung helfen könne. Zu Beginn habe er den Bf. beim Entrümpeln unterstützt.

Am 03.03.2026 reichte der Bf. eine **ergänzende Stellungnahme** (OZ 174 – 180) zur mündlichen Verhandlung ein.

Am 12.03.2026 (OZ 184) wurden die schriftliche Zeugenaussage des Neffen dem Finanzamt und dem Bf. sowie das Schreiben des Bf. dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht. Ergänzende Stellungnahmen wurden in der Folge nicht abgegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Vater des Bf. ist am tt.01.2022 verstorben. Mit Beschluss des Bezirksgerichts Döbling vom 16.02.2022 wurde aufgrund der damalig unklaren Erbensituation ein Verlassenschaftskurator eingesetzt, da die Vaterschaft des Verstorbenen erst gerichtlich festgestellt werden musste. Nach Abgabe der bedingten Erbantrittserklärung des Bf. am 02.09.2022, wurde der Verlassenschaftskurator mit Beschluss des Bezirksgerichts Döbling vom 09.09.2022 seines Amtes enthoben (Beschluss OZ 162).

Die Verlassenschaft wurde dem Bf. mit Einantwortungsbeschluss vom 21.08.2023 (OZ 10) als Alleinerben zur Gänze eingewantwortet und erbte dieser ua. folgende Liegenschaftsobjekte:

- Wohnung W 4.26 und Stellplatz 3 der Liegenschaft ***1***;
- Wohnung W 4 der Liegenschaft ***2***.

Die Liegenschaften wurden vom verstorbenen Vater nicht vermietet.

Der Bf. hatte seit Beginn des Verlassenschaftsverfahren die Absicht, die Liegenschaften ***2*** und ***1*** zu entrümpeln und zu sanieren, um sie nach abgeschlossener Sanierung einer Vermietung zuzuführen. Der Bf. hatte nach dem Tod seines Vaters aufgrund eines eigenen Schlüssels Zugang zu den Wohnungen und hat mit den Entrümpelungsarbeiten direkt nach dem Tod des Vaters begonnen. Nach Abgabe der Erbantrittserklärung hat der Bf. begonnen, die Wohnungen zu sanieren. Diese Sanierungsarbeiten dauerten betreffend die Liegenschaft ***1*** bis Ende 2023, jene betreffend die Liegenschaft ***2*** bis Mitte 2024.

Der letzte entgeltliche Erwerb der Liegenschaft ***2*** fand vor 31.03.2002 statt. Diese Wohnung wurde nach dem Tod des Vaters nicht bewohnt und wurde vom Bf. erstmals ab 01.06.2025 vermietet.

Die fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft ***2*** zum Bewertungsstichtag tt.01.2022 haben 374.000,- Euro betragen. Dabei liegt bei der Wohnung nach der vorgelegten Prognoserechnung (OZ 96) im achten Jahr nach der ersten Ausgabe bzw. im fünften Jahr ab Beginn der Vermietung ein Gesamtüberschuss vor.

Die Wohnung und der Stellplatz ***1*** wurden vom verstorbenen Vater des Bf. sukzessive erworben. Diese wurden mit Kaufvertrag vom 13.03.2002 (OZ 130) je zur Hälfte vom verstorbenen Vater des Bf. sowie dessen damaliger Lebensgefährtin um einen Kaufpreis iHv. 361.183,- Euro gekauft. In weiterer Folge hat die damalige Lebensgefährtin iZm. der Auflösung der Lebensgemeinschaft ihren Hälfteanteil an den Objekten an den verstorbenen Vater um einen Kaufpreis von 139.000,- Euro verkauft. Der diesbezügliche Kaufvertrag vom 06.03.2009 (OZ 70) weist dabei auszugsweise folgenden Inhalt auf:

„II.

Mit diesem Kaufvertrag verkauft und übergibt die Verkäuferin den in ihrem Alleineigentum stehenden Wohnungsanteil samt Anteil an dem Autoabstellplatz an den Käufer und dieser kauft und übernimmt den jeweiligen Anteil.

III.

Der Kaufpreis beträgt € 139.000,-- (EURO einhundertneununddreißigtausend). Der gesamte Kaufpreis enthält keine Umsatzsteuer und die Vertragsparteien erklären keine diesbezügliche Anträge zu stellen. Sollte wider Erwarten Umsatzsteuer anfallen, wird sie vom Käufer beglichen. Der Kaufpreis wird vom Käufer wie folgt beglichen:

*1. Betreffend die Lebensversicherung zur Polizzennummer ***Nr*** bei der Generalversicherung verpflichtet sich Herr ***Vater*** die noch offenen Prämien bis zur Beendigung des Versicherungsvertrages am 01.07.2012 zu bezahlen. Die aus diesem Versicherungsvertrag zum 01.07.2012 zu zahlende Leistung in Höhe von voraussichtlich € 40.000,- wird direkt von der Versicherung an Frau ***Person1*** erfolgen.*

*2. In sämtlichen zwischen den Parteien dieser Vereinbarung laufenden Verfahren wird die Rückziehung sämtlicher Klagen unter Anspruchsverzicht vereinbart und übernimmt Herr ***Vater*** die in der Anwaltskanzlei ***Anwalt***, dem Rechtsvertreter von Frau ***Person1***, aufgelaufenen Verfahrenskosten in den Verfahren ***GZ*** (Lebensversicherung) und ***GZ2*** (Betriebskosten) jeweils Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien in Höhe von pauschal € 7.000,- zur Bezahlung bis zum 15.3.2009 an Frau ***Person1***.*

3. Mit dem gegenständlichen Kaufvertrag sind auch sämtliche wechselseitigen Ansprüche einschließlich Kosten in den beiden genannten Verfahren endgültig bereinigt und verglichen.

4. Herr ***Vater*** verzichtet weiters auf den Ersatz sämtlicher bei ihm im Zusammenhang mit den Gerichtsverfahren und sonstigen Vorgängen aufgelaufenen Kosten, Aufwendungen etc. im Betrag von € 20.000,- sowie auf den Ersatz der Nachforderungen in Höhe von € 22.000,- betreffend Betriebskosten u.a.

5. Herr ***Vater*** verpflichtet sich die Spitalsrechnungen im Spital Goldenes Kreuz (Spitalsaufenthalt von Frau ***Person1*** vom ***Datum***) in Höhe von € 10.000,- bis zum 15.3.2009 an Frau ***Person1*** zu begleichen.

6. Weiters verpflichtet sich Herr ***Vater*** an Frau ***Person1*** den Betrag von € 20.000,- in vier gleichen Raten a € 5.000,- zu bezahlen wobei die erste Rate fällig wird, am 05.03.2009 die zweite Rate am 30.06.2009, die dritte Rate am 30.09.2009 sowie die letzte Rate am 15.12.2009.

7. Herr ***Vater*** verpflichtet sich ab März 2009 an Frau ***Person1*** 40 Monate lang somit bis zum 05.06.2012, monatliche Zahlungen von € 500,- jeweils fällig am 5. eines jeden Monats zu bezahlen.

8. Sämtliche Gebühren, Kosten, Abgaben, Steuern und sonstige Auslagen, die im Zusammenhang mit der Errichtung der Urkunden entstehen übernimmt Herr ***Vater***.

[...]

IX.

Die Vertragsteile erklären ausdrücklich, dass sie den Kaufpreis erst nach genauer Prüfung durch Vergleich mit ähnlich gelegenen Objekten festgelegt haben, und dass sie erst nach einer derart vorgenommenen genauen und gewissenhaften Prüfung den Verkehrswert des Vertragsobjektes ermittelt und sodann den Kaufpreis vereinbart haben.“

Die Gegenleistung des Kauvertrags vom 06.03.2009 hat weniger als 75 % des Verkehrswerts der übertragenen Wohnungshälfte betragen.

Die fiktiven Anschaffungskosten der Objekte ***1*** zum Stichtag tt.01.2022 betragen für die Wohnung 1.270.000,- Euro und für den Stellplatz 34.000,- Euro.

Die Objekte ***1*** wurden erstmalig ab 01.04.2024 durch den Bf. vermietet. Dabei liegt bei der Wohnung nach der vorgelegten Prognoserechnung (OZ 95) im siebenten Jahr nach der ersten Ausgabe bzw. im fünften Jahr ab Beginn der Vermietung ein Gesamtüberschuss vor. Beim Stellplatz ergibt sich nach der vorgelegten Prognoserechnung (OZ 94) bereits im fünften

Jahr nach der ersten Ausgabe bzw. im dritten Jahr nach Beginn der Vermietung ein Gesamtüberschuss.

Der Bf. hat im Jahr 2022 für seine nichtselbständige Tätigkeit 166 Tage im Homeoffice gearbeitet und hierfür von seiner Arbeitgeberin 166,- € an Homeoffice-Pauschale nicht steuerbar ausbezahlt bekommen.

Im Jahr 2022 hat der Bf. folgende Aufwendungen an Arbeitsmitteln iVm. seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit:

- Anschaffung eines Multifunktionsdruckers iHv. 374,52 Euro, wobei der Anteil der beruflichen Verwendung 60 % beträgt.
- Internetkosten iHv. insgesamt 447,09 Euro, wobei der Anteil der beruflichen Verwendung 60 % beträgt.
- Selbstbehalt, geleistet an den Arbeitgeber, für die Zurverfügungstellung eines Diensthandys iHv. insgesamt 130,80 Euro.

Im Jahr 2022 hat der Bf. an Aus- und Fortbildungskosten für einen Lehrgang der Universität Linz 41,90 Euro aufgewendet.

An Telefonkosten für sein privates Telefon sind dem Bf. im Jahr 2022 Aufwendungen iHv. 169,48 Euro entstanden. Dieses Telefon hat er auch für seine Vermietungstätigkeiten verwendet, wobei der diesbezügliche Anteil 10 % betragen hat.

Weiters hat der Bf. im Jahr 2022 ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen in folgender Höhe erzielt:

- Tarifsteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen (KZ 857): 119,82 Euro
- Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (KZ 863): 246,58 Euro
- Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen, Überschüsse 27,5 % (KZ 994): 1,36 Euro
- Einkünfte aus verbrieften Derivaten, Verluste (KZ 896): -190,40 Euro
- Einkünfte aus Investmentfonds und Immobilieninvestmentfonds
 - Ausschüttungen 27,5 % (KZ 898): 48,53 Euro
 - Ausschüttungsgleiche Erträge 27,5% (KZ 937): 290,01 Euro
- Anzurechnende ausländische Quellensteuer (KZ 998): 32,22 Euro

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde bzw. dem Bundesfinanzgericht offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Im Übrigen hat die Abgabenbehörde bzw. das Bundesfinanzgericht gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der

Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (vgl. VwGH 24.02.2005, 2004/16/0232). Dabei genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich insbesondere aus den jeweils angeführten aktenkundigen Unterlagen, welche unbedenklich erscheinen.

Zur getroffenen Feststellung, ob bereits im Jahr 2022 eine Vermietungsabsicht bestanden hat, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach bei Fehlen bereits vorliegender bindender Vereinbarungen, diese Frage mit der Wahl jener Möglichkeit beantwortet werden muss, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat. 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 (§ 167 Abs. 2 BAO) zu beantworten (vgl. VwGH 19.09.2007, 2004/13/0096; VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0016).

Dabei können grundsätzlich der Erwerb, die Errichtung oder der Umbau und die dafür erforderliche Baubewilligung nicht als Vorbereitung für das Erzielen von Einnahmen und Bewirken von Umsätzen durch Vermietung und Verpachtung des Objektes angesehen werden. Gleiches gilt für die Aufnahme von allfälligen Kreditmitteln für den Umbau (die Errichtung) und die Inanspruchnahme von öffentlichen Fördermitteln. Nur solche nach außen gerichteten Handlungen können dafür maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen für die Erzielung von Einnahmen ansieht (vgl. VwGH 28.06.2012, 2010/15/0016). Der endgültige Entschluss, Einkünfte erzielen zu wollen, muss sich grundsätzlich durch objektive Umstände belegen lassen, insbesondere durch ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen, deren Feststellung und Würdigung dem Gericht als Tatsacheninstanz obliegt (vgl. VwGH 19.10.2022, Ro 2020/15/0017).

Allerdings können die vom Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich geforderten bindenden Vereinbarungen, aus denen eine Vermietungsabsicht eines Objektes hervorgehen, bei einer geerbten und erst zu sanierenden Wohnung in einem abgewohnten Zustand, wie es der Beschwerdeführer angeführt hat und vom Finanzamt nicht in Abrede gestellt wurde, im Allgemeinen erst nach der erfolgten Sanierung oder zumindest kurz vorher in sinnvoller Weise abgeschlossen werden (vgl. VwGH 19.09.2007, 2004/13/0096).

Gegenständlich dauerte die Sanierung, wie auch vom Finanzamt nicht bestritten, betreffend die Wohnung ***1*** bis ins Jahr 2023 sowie betreffend die Wohnung ***2*** bis in Jahr 2024. Somit können vom Bf. iSd. oa. Rechtsprechung im Jahr 2022 keine bindenden Vereinbarungen abverlangt werden. Welche nach außen hin erkennbare Umstände, die auf eine Vermietungsabsicht hindeuten hätten können, vom Bf. hätten geltend gemacht werden können, jedoch nicht geltend gemacht wurden, lässt das Finanzamt offen.

In diesem Zusammenhang ist zu würdigen, dass beide Liegenschaften vom Bf. wenige Monate nach Abschluss der jeweiligen Sanierungsarbeiten tatsächlich vermietet wurden. Sofern das Finanzamt vermeint, dass im Streitjahr keine Vermietungsabsicht bestanden habe, würde dies eine spätere Änderung des Vorhabens des Bf. hinsichtlich der Verwendung der Mietobjekte und ein Entstehen der Vermietungsabsicht nach dem Jahr 2022 voraussetzen. Wie der Bf. allerdings glaubhaft geschildert hat, waren seine Aktivitäten im Rahmen der Entrümpelungen und Sanierungen der geerbten Wohnungen stets auf eine zukünftige Vermietung gerichtet. Dies deckt sich auch mit den beiden Zeugenaussagen seiner ehemaligen Lebensgefährtin sowie der Nachbarin der Wohnung ***1***, welche beide nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts glaubhaft dargelegt haben, dass der Bf. ihnen gegenüber stets nur von einer zukünftigen Vermietung der Wohnungen gesprochen hat. Auch hat der Bf. der Nachbarin ausdrücklich bereits im Frühjahr 2022 angeboten, dass sie die Wohnung ***1*** nach der durchgeführten Sanierung von ihm mieten könne, was ein nach Außen in Erscheinung getretenes Mietanbot darstellt. In diesem Zusammenhang ist auch die Zeugenaussage des Neffen des verstorbenen Vaters zu würdigen, da auch laut dieser Aussage der Bf. unmittelbar nach dem Tod des Vaters begonnen hat, entsprechende Maßnahmen zur Entrümpelung zu setzen.

Aus dem Akteninhalt sind keine Anhaltspunkte ableitbar, dass der Bf. jemals vorgehabt hätte, die Wohnung anders als zur Vermietung, etwa zu eigenen Wohnzwecken bzw. zu Wohnzwecken für nahe Angehörige zu nutzen oder diese zu verkaufen. Die Schilderungen des Bf., wonach er selbst eine Genossenschaftswohnung im Nahebereich zu seiner Arbeitsstätte und seiner Mutter bewohnt, welche er im Jahr 2025 gekauft hat und daher seinen Wohnsitz davor auch nicht hätte verlegen können, stellen sich für das Bundesfinanzgericht als glaubhaft dar. In diesem Zusammenhang ist auch zu würdigen, dass der Bf. eine andere vom Vater geerbte Wohnung verkauft hat, um Verbindlichkeiten aus der Verlassenschaft abzudecken, die verfahrensgegenständlichen Wohnungen jedoch nicht. Auch hat der Bf. im Jahr 2022 an ihn gerichtete Kaufangebote für die verfahrensgegenständlichen Wohnungen seiner ehemaligen Lebensgefährtin sowie der Nachbarin kategorisch mit der Begründung abgelehnt, dass er die Wohnungen nicht verkaufen, sondern nach der Sanierung vermieten möchte.

Somit ist aus dem Akteninhalt für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar, dass der Bf. sein Vorhaben etwa erst in einem späteren Jahr zur Bewirtschaftung der Vermietung hin geändert hätte, weshalb davon auszugehen ist, dass die Absicht die Wohnungen zu vermieten, von Beginn an bestanden hat.

Dass der Bf. während des laufenden Verlassenschaftsverfahrens nicht an den Verlassenschaftskurator bzw. das Verlassenschaftsgericht bezüglich einer etwaigen Vermietung herangetreten ist, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgericht insofern nicht von Relevanz, da die Wohnungen während des laufenden Verlassenschaftsverfahrens noch entrümpelt und saniert wurden und Vermietungen während der stattfindenden Sanierungen ohnehin nicht möglich gewesen wären. Weiters ist in diesem Zusammenhang zu würdigen, dass der Bf. im September 2022 eine bedingte Erbantrittserklärung abgegeben hat, in diesem Zusammenhang der Verlassenschaftskurator abberufen und der Bf. als erbantrittserklärter Erbe nunmehr die Verlassenschaft vertreten hat und selbständig Handlungen setzen konnte.

Unter Berücksichtigung der oben angeführten Umstände kommt das Bundesfinanzgericht daher zu dem Ergebnis, dass die Möglichkeit, wonach beim Beschwerdeführer von Beginn an die Absicht bestanden hat, die Wohnungen nach Abschluss der Sanierungsarbeiten zu vermieten, gegenüber jener Möglichkeit, dass der Bf. die Wohnung anderweitig nutzen oder verkaufen wollte, die größere Wahrscheinlichkeit aufweist, weshalb dieses Sachverhaltselement daher entsprechend festzustellen war.

Die Feststellungen zum Zugang zu den Wohnungen ergibt sich aus dem dahingehenden Vorbringen des Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung, welchen seitens des Bundesfinanzgerichts Glauben geschenkt wird. Dass der Bf. bereits ab Frühjahr 2022, und somit unmittelbar nach dem Tod seines Vaters Zugang zur Wohnung ***1*** hatte, wurde auch von der Nachbarin in ihrer Zeugenaussage bestätigt. Der Zugang zur Wohnung ***2*** wurde vom Neffen des verstorbenen Vaters in seiner schriftlichen Zeugenaussage ebenfalls ausdrücklich bestätigt.

Das Bundesfinanzgericht erachtet auch die Angaben des Bf. als glaubwürdig, wonach seine im Verlassenschaftsverfahren gemachten Ausführungen – insbesondere die Behauptung, der Verlassenschaftskurator habe die Wohnungen verwahrlosen lassen und er selbst wisse nicht, wie diese verwaltet würden – im Kontext des damaligen Verfahrens als zweckgerichtete Prozessbehauptungen zu verstehen sind. Nach Ansicht des Gerichts sind diese Aussagen vor dem Hintergrund der besonderen Situation im konkreten Verlassenschaftsverfahren zu würdigen. Demnach ist zu berücksichtigen, dass der Verlassenschaftskurator den Bf. während seines Tätigkeitszeitraums nicht entsprechend informiert und eingebunden hat und offenbar Maßnahmen gesetzt hat, die sich nachteilig auf die Verlassenschaft ausgewirkt haben. Vor diesem Hintergrund erscheint es nachvollziehbar, dass der Bf. seine damaligen Angaben in einer Weise formulierte, die auch verfahrenstaktischen Überlegungen geschuldet war. Insbesondere ist plausibel, dass er im Hinblick auf einen möglichen späteren Rechtsstreit über Kostenersatz- oder Schadenersatzansprüche gegen den Verlassenschaftskurator seine Aussagen entsprechend ausgestaltet hat. Das Bundesfinanzgericht gelangt daher zur Einschätzung, dass die im Verlassenschaftsverfahren getätigten Aussagen des Bf. nicht als objektive Tatsachenfeststellungen über die tatsächliche Verwaltung der Wohnungen zu

verstehen sind, sondern vielmehr als im damaligen Verfahrenskontext abgegebene, zweckorientierte Prozessbehauptungen, die der Wahrung seiner rechtlichen Interessen und der strategischen Positionierung in einem möglichen Folgeprozess dienten.

Die Feststellung zum letzten entgeltlichen Erwerb der Liegenschaft ***2*** ergibt sich aus den historischen Daten des Grundbuchs (OZ 71), wonach die Wohnung im Jahr 1976 an ***Person2*** geschenkt und in weiterer Folge von dieser im Jahr 2018 an den Vater des Verstorbenen und von diesem wiederum im Jahr 2022 an den Bf. vererbt wurde.

Die Feststellung, dass die Wohnung ***2*** nach dem Tod des Vaters nicht bewohnt wurde, ergibt sich aus dem dahingehend glaubwürdigen Vorbringen des Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung – siehe dazu ausführlich oben - sowie aus der schriftlichen Zeugenaussage des Neffen des verstorbenen Vaters. Darin hat der Zeuge ausdrücklich bestätigt, dass er im Jahr 2022 nicht in dieser Wohnung gewohnt hat.

Die Feststellung zu den Erwerbsvorgängen der Objekte ***1*** ergibt sich aus den angeführten aktenkundigen Kaufverträgen.

Die Feststellung, dass die Gegenleistung des Kaufvertrags vom 06.03.2009 weniger als 75 % betragen hat ergibt sich dem dahingehend übereinstimmenden Vorbringen des Finanzamts sowie des Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung. Auch die seitens des Bundesfinanzgerichts durchgeführte Wertermittlung im Rahmen des Vergleichswertverfahren ergibt einen Wert der Gegenleistung unter 75 %:

Im selben Haus sind aus dem Grundbuch in zeitlicher Nähe zum Kauvertrag vom 06.03.2009 folgende Verkäufe ableitbar:

Kaufvertrag	Objekte	Anteile	Kaufpreis
31.03.2009	Wohnung	62/15.458	180.000 €
08.07.2009	Wohnung und KFZ-Stellplatz	97 + 9 = 106/15.458	260.000,- €
12.05.2010	Wohnung und KFZ-Stellplatz	62 + 13 = 75/15.458	180.000,- €

Der Anteil der gesamten Wohnung beträgt 140/15.458 sowie jenes des Stellplatzes 9/15.458. Die Kaufpreise der oa. Wohnungen umgerechnet auf diese Anteile beträgt somit 432.580,64 Euro (Verkauf 1), 365.471,69 Euro (Verkauf 2), 357.600 Euro (Verkauf 3), im Durchschnitt somit 385.217,44 Euro, somit für 50 % 192.608,72 Euro.

Eine Hochrechnung des damaligen Kaufpreises der Wohnungshälfte sowie eine Rückrechnung der im Jahr 2022 festgestellten fiktiven Anschaffungskosten der Wohnung samt Stellplatz mit dem von der Österreichischen Nationalbank veröffentlichten Wohnimmobilienpreisindex für gebrauchte Eigentumswohnungen in Wien ergibt folgende Werte:

Wohnimmobilienpreisindex						
Veränderung zum Vorjahr in %	Österreich	Wien		Eigentumswohnungen		
	Gesamt ¹	Gesamt	Einfamilien- häuser	Gesamt	Neue	Gebrauchte
2002	0,6	1,8	5,0	1,6	4,3	1,1
2003	0,3	0,0	-0,3	0,0	0,0	0,0
2004	-1,9	0,5	-0,3	0,5	-5,4	1,6
2005	5,0	6,2	6,7	6,2	4,7	6,4
2006	4,1	8,0	1,7	8,5	12,2	7,9
2007	4,7	5,1	13,8	4,5	-1,1	5,4
2008	1,1	5,3	12,9	4,7	9,3	3,9
2009	3,9	6,4	3,9	6,6	-0,3	7,7
2010	6,2	7,8	10,5	7,6	5,9	7,8
2011	4,2	8,5	1,4	9,1	9,8	9,0
2012	12,4	15,7	3,5	16,7	7,0	18,2
2013	4,7	8,7	2,9	9,1	3,7	9,8
2014	3,5	4,2	-3,3	4,7	1,0	5,2
2015	4,1	2,2	2,6	2,2	4,7	1,9
2016	7,3	3,8	10,1	3,4	4,2	-1,9
2017	3,7	1,4	0,4	1,4	1,8	0,8
2018	6,9	5,2	0,9	5,5	5,3	6,4
2019	3,9	4,9	3,0	4,9	5,9	3,8
2020	7,0	6,7	13,3	6,3	6,8	5,9
2021	11,8	10,8	8,9	11,0	10,2	11,5
2022	10,3	9,7	11,0	9,7	11,6	8,5

(Quelle: <https://www.oenb.at/isawebstat/stabfrage/createReport?lang=DE&original=false&report=6.6>)

		Hochrechnung	50%	Rückrechnung	50%
2002		€ 361.183,00			
2003	100,0%	€ 361.183,00			
2004	101,6%	€ 366.961,93			
2005	106,4%	€ 390.447,49			
2006	107,9%	€ 421.292,84			
2007	105,4%	€ 444.042,66			
2008	103,9%	€ 461.360,32			
2009	107,7%	€ 496.885,07	€ 248.442,53	€ 570.103,24	€ 285.051,62
2010	107,8%			€ 614.571,29	
2011	109,0%			€ 669.882,70	
2012	118,2%			€ 791.801,36	
2013	109,8%			€ 869.397,89	
2014	105,2%			€ 914.606,58	
2015	101,9%			€ 931.984,10	
2016	98,1%			€ 914.276,41	
2017	100,8%			€ 921.590,62	
2018	106,4%			€ 980.572,42	
2019	103,8%			€ 1.017.834,17	
2020	105,9%			€ 1.077.886,38	
2021	111,5%			€ 1.201.843,32	
2022	108,5%			€ 1.304.000,00	

Auch ein vom Bf. vorgelegtes Sachverständigengutachten (OZ 180) kommt zum Stichtag 06.03.2009 zu einem Verkehrswert für Wohnung und Stellplatz iHv. insgesamt 569.000,- Euro, für 50 % somit 284.500,- Euro.

Aus der Gesamtschau der oa. Wertermittlungen ergibt sich somit, dass der Kaufpreis der Wohnungshälfte laut Kaufvertrag vom 06.03.2009 iHv. 139.000,- Euro jedenfalls weniger als 75 % des Verkehrswerts der übertragenen Liegenschaftsanteile betragen hat. Ob dabei, wie im Rahmen der mündlichen Verhandlung erörtert, ein Abschlag iHv. 10 – 15 % des Verkehrswerts

aufgrund der eingeschränkten Übertragbarkeit eines Liegenschaftsanteils oder im Sinne eines Individualwerts ein Zuschlag zu berücksichtigen ist, da der verstorbene Vater des Bf. dadurch Alleineigentum an der Wohnung erworben hat (siehe dazu etwa *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷, S 117 f), kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts dahingestellt bleiben, da selbst bei Abzug eines Abschlags die Gegenleistung nicht 75 % des Werts erreicht.

Die Höhe der festgestellten fiktiven Anschaffungskosten ergibt sich aus den für das Bundesfinanzgericht schlüssigen und nachvollziehbaren Sachverständigengutachten, wobei der Inhalt dieser Gutachten sowie die Höhe der fiktiven Anschaffungskosten seitens des Finanzamts im Rahmen der mündlichen Verhandlung anerkannt und nicht in Zweifel gezogen wurden.

Die Feststellungen zum Vorliegen eines Gesamtüberschuss ergibt sich aus den aktenkundigen Prognoserechnungen, welche auch seitens des Finanzamts nicht in Zweifel gezogen wurden.

Die Feststellungen zur Tätigkeit des Bf. im Homeoffice sowie zum von der ehemaligen Arbeitgeberin ausbezahlten Homeoffice-Pauschale ergeben sich aus dem aktenkundigen Lohnzettel des Bf. (OZ 182).

Die Feststellungen zur Höhe der Aufwendungen ergibt sich aus den vom Bf. vorgelegten Rechnungen (OZ 8). Der Höhe des Anteils der beruflichen Nutzung des Multifunktionsdruckers sowie des Internets ergibt sich aus dem übereinstimmenden Vorbringen des Finanzamts und des Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung. Die Feststellung, dass der Bf. an seine ehemalige Arbeitgeberin einen Selbstbehalt für die Zurverfügungstellung eines Diensthandys geleistet hat, ergibt sich aus dem dahingehend glaubwürdigen Vorbringen des Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung sowie aus dem vom Bf. vorgelegten Auszug aus der Gehaltsabrechnung (OZ 8, S. 35). Das Finanzamt ist dem ebenfalls nicht entgegengetreten.

Die Feststellung, dass der Bf. sein privates Telefon auch für seine Vermietungstätigkeit genutzt hat, ergibt sich ebenfalls aus dem dahingehend glaubwürdigen Vorbringen des Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung, was auch seitens des Finanzamts nicht in Zweifel gezogen wurde. Der Anteil der Verwendung iHv. 10 % ergibt sich daraus, dass nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts der Bf. im Jahr 2022 keine umfangreichen Telefonate iZm. der Vermietung geführt haben kann, da er die Wohnungen nach eigenen Angaben im Jahr 2022 hauptsächlich selbstständig entrümpelt und saniert hat. Etwaige Telefonate mit Mietinteressenten, Maklern oder Mietern kann es somit im Jahr 2022 noch gar nicht gegeben haben, weshalb das Bundesfinanzgericht einen Anteil iHv. 10 % als den tatsächlichen Gegebenheiten am nächsten kommend ansieht.

Die Feststellungen zur Höhe der ausländischen Kapitaleinkünfte ergeben sich aus den seitens des Bf. mit Schreiben vom 17.02.2026 und 18.02.2026 übermittelten Unterlagen, welche auch

seitens des Finanzamts nicht in Zweifel gezogen und von diesem ausdrücklich im Rahmen der mündlichen Verhandlung anerkannt wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 zweiter Satz BAO berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Dabei ergeben sich weder aus den Beschwerdepunkten noch aus der Beschwerdevorentscheidung Grenzen der Änderungsbefugnis (vgl. VwGH 01.10.2008, 2006/13/0036; VwGH 24.10.2001, 2000/17/0017).

- **Ad Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

Der Einkommensteuer unterliegende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 bestehen nach § 2 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 19.10.2022, Ro 2020/15/0017; VwGH 21.06.1963, 2179/61).

Aus dem Begriff des Einkommens sowie der Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wird abgeleitet, dass nur eine Tätigkeit, die auf Dauer ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erbringt, als Einkunftsquelle in Betracht kommt. Das Gesetz sieht eine Betätigung nur dann als Einkunftsquelle an, wenn sie mit einem Streben nach einem Reinertrag verbunden und nach den Verhältnissen des einzelnen Falles geeignet ist, auf Dauer nachhaltig einen Gewinn oder einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen (vgl. VwGH 03.07.1996, 93/13/0171).

Ist dies nicht der Fall, ist die Betätigung als Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinne anzusehen. Die Frage der Liebhaberei ist nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung, im Folgenden LVO; StF: BGBl. Nr. 33/1993, im verfahrensgegenständlichen Zeitraum idF BGBl. II Nr. 15/1999) zu beurteilen.

Gemäß § 1 Abs 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Für unter § 1 Abs 2 LVO fallende entgeltliche Gebäudeüberlassungen sieht § 2 Abs 4 LVO (idF BGBl. II Nr. 15/1999) folgenden Modus zur Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht vor:

„Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt 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 (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne 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).“

Zum Zwecke der Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Gebäudevermietung innerhalb dieses absehbaren Zeitraumes ist eine Prognose anzustellen. Gegenstand der Prognose sind nicht Wunschvorstellungen des Vermieters, sondern wirtschaftliche Ergebnisse, die bei der gegebenen Bewirtschaftungsart realistischerweise erzielbar sind (vgl. VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0042).

Da die Vermietung der gegenständlichen Liegenschaften die Vermietung von einzelnen parafizierten Wohnungseigentumsobjekten zum Inhalt hat, kommt für die Prognose der Zeitraum des § 2 Abs. 4 LVO (idF. BGBl. II Nr. 15/1999) zur Anwendung. Wie festgestellt, führen sämtliche verfahrensgegenständlichen Vermietungen innerhalb des definierten Zeitraums zu jeweils kumulierten Gesamtüberschüssen. Die objektive Eignung der Liegenschaften zur Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses innerhalb des vorgesehenen Zeitraums wurde überdies auch seitens des Finanzamts nicht in Zweifel gezogen. Somit ist bei den verfahrensgegenständlichen Liegenschaften grundsätzlich von Einkunftsquellen auszugehen.

Werbungskosten und damit negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung können unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, noch bevor 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. Nicht erforderlich ist es also, dass tatsächlich steuerpflichtige Einnahmen erzielt werden. Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen, also insbesondere die durch objektive Umstände erwiesene ernsthafte Vermietungsabsicht, vorliegen, ist eine auf der

Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (vgl. VwGH 19.10.2022, Ro 2020/15/0017, mwN).

Wie oben ausführlich dargestellt, ist das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Ergebnis gelangt, dass beim Bf. bereits von Beginn an eine Absicht zur Vermietung der Liegenschaften gegeben war. Der Abzug von vorweggenommenen Werbungskosten im Jahr 2022 ist somit grundsätzlich möglich.

Dem vom Finanzamt im Rahmen der mündlichen Verhandlung erhobenen Einwand, wonach der Bf. erst mit Abgabe der Erbantrittserklärung als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sei, ist entgegenzuhalten, dass die steuerrechtliche Zurechnung an den (zunächst noch potenziellen) Erben bereits mit dem Todestag des Erblassers erfolgt (vgl. VwGH 29.03.2007, 2004/15/0140; VwGH 01.10.2008, 2006/13/0123). Eine Zurechnung zum (potenziellen) Erben hat auch dann zu erfolgen, wenn dieser die Einkunftsquelle nicht verwaltet und damit auch ihm nicht genehme Verfügungen über die Einkünfte hinnehmen muss (vgl. *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg.), Kommentar zum EStG²⁰ § 2 Rz 146 unter Verweis auf VwGH 29.06.2005, 2002/14/0146).

Bei der Wohnung ***2*** sowie bei 50 % der Liegenschaft ***1*** ist unstrittig, dass der jeweils letzte entgeltliche Vorgang vor 31.03.2002 gelegen ist und es sich somit um Grundstücke handelt, die zum 31.03.2012 nicht steuerverfangen waren. Nachdem die Liegenschaft ***1*** allerdings vom Vater des Bf. sukzessive erworben wurde, ist in Bezug auf den weiteren Hälfteanteil zu überprüfen, ob dieser im Rahmen eines entgeltlichen oder unentgeltlichen Vorgangs übergegangen ist. Nach Ansicht des Bundesfinanzgericht hat es sich dabei um einen unentgeltlichen Vorgang gehandelt, dies aus den nachfolgenden Überlegungen:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015 mit zahlreichen Nachweisen) liegt eine gemischte Schenkung vor, wenn die beteiligten Personen einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollen. Sie liegt bei einem offenbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung nahe, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie - aus privaten Motiven - einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollten. Ein offenes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist gegeben, wenn sich nach Lage des Falles für den einen Teil auf jeden Fall eine Vermögenseinbuße, für den anderen Teil auf jeden Fall eine Bereicherung ergibt. Bei der gemischten Schenkung müssen sich die Vertragsparteien subjektiv des Charakters der Leistung als unentgeltlich bewusst sein, sie müssen die (teilweise) Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt haben. Das subjektive Element des „Bereichernwollens“ wird bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen - im Gegensatz zu Rechtsgeschäften zwischen unabhängigen Vertragspartnern im gewöhnlichen geschäftlichen Verkehr - im Zweifel grundsätzlich als gegeben vermutet. Ein krasses

Missverhältnis des Wertes der beiderseitigen Leistungen reicht zwar für sich allein nicht aus, eine gemischte Schenkung anzunehmen; es kann jedoch - als einer der maßgeblichen Umstände des Einzelfalles - den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Parteien rechtfertigen. Der in der bisherigen Rechtsprechung enthaltenen Formulierung, wonach ein unentgeltlicher Erwerb nicht nur bei (reinen) Schenkungen, sondern auch bei gemischten Schenkungen anzunehmen ist, liegt die Beurteilung des gemischten Vertrags als einheitliches Rechtsgeschäft mit deutlich im Vordergrund stehenden unentgeltlichen Komponenten zugrunde. Erfolgte eine Verfügung teils entgeltlich, teils unentgeltlich, ist nämlich nach dem Hauptzweck und Gesamtcharakter des Geschäftes zu beurteilen, ob Unentgeltlichkeit vorliegt. Weicht allerdings der Wert der Gegenleistung um nicht mehr als 25% vom Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes ab, und liegen keine besonderen Umstände vor, die einen unentgeltlichen Gesamtcharakter nahelegen, ist für die Frage der ertragssteuerlichen Behandlung in der Regel von einem einheitlichen, entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.

Bei den Vertragsparteien des Kaufvertrags vom 06.03.2009 handelt es sich um den verstorbenen Vater des Bf. sowie dessen damalige ehemalige Lebensgefährtin. Personen, die miteinander in Lebensgemeinschaft leben, zählen gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 BAO grundsätzlich zu den Angehörigen im Sinne der abgabenrechtlichen Vorschriften. Im gegenständlichen Fall ist zu berücksichtigen, dass der Abschluss des Kaufvertrags in Zusammenhang mit der Auflösung der Lebensgemeinschaft erfolgte und offenbar der vermögensrechtlichen Aufteilung des gesamten gemeinsamen Vermögens zum Inhalt hatte. Die bloße Feststellung, dass der Vertrag in Verbindung mit der Trennung geschlossen wurde, vermag aber für sich genommen nicht auszuschließen, dass der Vertragsabschluss noch von einem Naheverhältnis geprägt war.

Dass die Vertragsparteien einen Kauf- und nicht etwa einen Schenkungs- oder Übergabevertrag abgeschlossen haben, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht von Relevanz, da nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 Abs. 1 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgeblich ist.

Wie oben festgestellt, hat bereits der vereinbarte Kaufpreis iHv. 139.000,- Euro unstrittig weniger als 75 % des Verkehrswerts der Wohnungshälfte betragen, weshalb iSd. oa. Rechtsprechung nicht „in der Regel“ von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen ist.

In diesem Zusammenhang ist jedoch auch anzuführen, dass der Kaufvertrag nicht nur die Übertragung der Wohnungshälfte zum Inhalt hatte, sondern zahlreiche weitere vermögensrechtliche Aufteilungen beinhaltete. So enthält etwa der Kaufvertrag Regelungen im Sinne eines Generalvergleichs zur Bereinigung von Ansprüchen durch Klagen iZm. mit Ansprüchen aus einer Lebensversicherung sowie Betriebskosten im Ausmaß von 49.000,- Euro (7.000,- Euro Verfahrenskosten, Verzicht von weiteren Kosten iHv. 20.000,- Euro sowie Betriebskosten iHv. 22.000,- Euro), die Bezahlung von Spitalskosten iHv. 10.000,- Euro und die

Überlassung der Zahlung einer Lebensversicherung iHv. 40.000,- Euro. Angesichts der offenbar im Zusammenhang mit der Lebensversicherung bestehenden Rechtsstreitigkeiten kann die Überlassung der Zahlung iHv. 40.000,- Euro nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts nicht eindeutig ausschließlich der Liegenschaftsübertragung zugeordnet werden, ebenfalls nicht der Verzicht von Kosten iZm. mit bereits entstandenen Betriebskosten sowie die Bezahlung von Spitalskosten. Als eindeutige Geldzahlungen iZm. Übertragung des Liegenschaftsanteils verbleiben somit die Punkte III. Z. 6 und 7 des Kaufvertrags und damit in Summe 40.000,- Euro (20.000,- Euro in vier Raten sowie 40 Monate lang monatlich 500,- Euro).

Dass ein Kaufvertrag solche andersartigen vermögensrechtlichen Auseinandersetzungen beinhaltet, ist jedenfalls untypisch. Hier wurden in einem als Immobilienkaufvertrag ausgestalteten Vertrag im Sinne eines Generalvergleichs Versicherungsangelegenheiten, Prozessvergleiche sowie Kostenübernahmen geregelt, welche nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht als eindeutige Gegenleistung für die Übertragung der Wohnungshälfte angesehen werden können. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass nach dem Vorbringen des Bf. der ursprüngliche Kaufpreis der Wohnung nur vom Vater des Bf. und nicht etwa zu einem Teil auch von der ehemaligen Lebensgefährtin getragen wurde.

Gegenständlich liegt ein offenes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dar, da sich für die ehemalige Lebensgefährtin auf jeden Fall eine Vermögenseinbuße, für den verstorbenen Vater des Bf. auf jeden Fall eine Bereicherung ergibt.

In diesem Zusammenhang ist auch Punkt IX. des Kaufvertrags zu würdigen, wonach die Vertragsteile ausdrücklich erklären, dass sie nach einer vorgenommenen genauen und gewissenhaften Prüfung den Verkehrswert des Vertragsobjekts ermittelt und sodann den Kaufpreis vereinbart haben. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts bringen die Vertragsparteien mit dieser Vertragsbestimmung deutlich zum Ausdruck, dass ihnen das Missverhältnis zwischen dem vereinbarten Kaufpreis und dem tatsächlichen Wert des Kaufgegenstandes bewusst war. Durch die ausdrückliche Aufnahme dieser Klausel im Vertrag dokumentieren sie, dass der vereinbarte Kaufpreis trotz eines allfälligen Wertunterschieds von beiden Seiten als verbindlich akzeptiert werden sollte. Zugleich ist daraus zu schließen, dass den Parteien bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses klar war, dass der vereinbarte Kaufpreis vom objektiven Wert der übertragenen Liegenschaft abweicht. Durch die betreffende Vertragsbestimmung sollte daher offenkundig verhindert werden, dass eine Vertragspartei den Vertrag später unter Berufung auf einen Irrtum über den Wert des Vertragsgegenstandes im Sinne der §§ 871 ff ABGB anfechtet oder eine Anpassung bzw. Aufhebung des Vertrages wegen Verkürzung über die Hälfte gemäß §§ 934 f ABGB geltend macht. Die Klausel ist somit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts dahingehend zu verstehen, dass die Parteien einen etwaigen Wertunterschied bewusst in Kauf genommen und zugleich versucht haben, spätere rechtliche Auseinandersetzungen über eine mögliche Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung von vornherein auszuschließen. Dadurch

sollte erkennbar Rechtssicherheit geschaffen und eine nachträgliche Infragestellung der vereinbarten Gegenleistung vermieden werden.

Unter Würdigung dieser Umstände ist auch das subjektive Tatbestandsmerkmal des Bereicherungswillens als erfüllt anzusehen. Laut der oa. Rechtsprechung ist dieses bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen im Zweifel als gegeben zu vermuten. Gerade im Rahmen der endgültigen Beendigung einer persönlichen Beziehung liegt es nahe, dass ein Vertragspartner eine wirtschaftliche Begünstigung des anderen zumindest akzeptiert, um eine umfassende und endgültige Bereinigung der gemeinsamen Angelegenheiten zu erreichen. Gerade Vereinbarungen im Zuge der Auflösung persönlicher Beziehungen beruhen häufig auf Kompromissen, bei denen wirtschaftliche Aspekte nicht isoliert betrachtet werden. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass ein Vertragspartner bereit sein kann, wirtschaftliche Nachteile hinzunehmen, um eine rasche und endgültige Bereinigung der Vermögensverhältnisse zu erreichen oder weitere Konflikte zu vermeiden. Dies wiederum vor dem Hintergrund, dass der ursprüngliche Kaufpreis der Wohnung nur vom Vater des Bf. geleistet wurde. Auch kann iSd. oa Rechtsprechung ein krasses Missverhältnis des Wertes der beiderseitigen Leistungen den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Parteien rechtfertigen.

Somit ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts davon auszugehen, dass bei der Übertragung der Wohnungshälfte mit Kaufvertrag vom 06.03.2009 ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vorliegt. Dies bedeutet, dass die Wohnung ***1*** zur Gänze am 31.03.2012 nicht steuerverfängen war.

Nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 sind bei zum 31.03.2012 nicht steuerverfängenen Grundstücken, die erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet werden, bei der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu Grunde zu legen.

Wie oben festgestellt, wurden die Liegenschaften davor nicht zur Erzielung von Einkünften verwendet, sondern erstmalig vom Bf. vermietet. Die Vermietungsabsicht hat dabei bereits ab Beginn des Verlassenschaftsverfahren bestanden. Da es sich, wie oben ausgeführt, bei sämtlichen Liegenschaften um Grundstücke gehandelt hat, die zum 31.03.2012 nicht steuerverfängen waren, stellen somit die fiktiven Anschaffungskosten die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung dar.

Die fiktiven Anschaffungskosten sind aus der Sicht des Erwerbers zu ermitteln. Maßgeblich ist, was für diesen Erwerb als tatsächlicher Kaufpreis angefallen wäre. Die fiktiven Anschaffungskosten sind ein Schätzwert, dessen Ermittlung durch einen Schätzungsakt vorzunehmen ist, für den nähere gesetzliche Vorschriften nicht existieren (vgl. VwGH 10.08.2005, 2002/13/0132). Es ist jene Schätzungsmethode zu wählen, deren Ergebnisse den tatsächlichen Gegebenheiten am nächsten kommen bzw. eine größtmögliche Annäherung an

die Wirklichkeit darstellen (vgl. VwGH 26.06.2007, 2004/13/0122). Fiktive Anschaffungskosten umfassen auch die Nebenkosten (vgl. VwGH 31.07.2012, 2008/13/0069).

Wie oben festgestellt, haben die fiktiven Anschaffungskosten für die Liegenschaft ***2*** zum Bewertungsstichtag tt.01.2022 374.000,- Euro betragen.

Die fiktiven Anschaffungskosten der Objekte ***1*** zum Stichtag tt.01.2022 betragen für die Wohnung 1.270.000,- Euro und für den Stellplatz 34.000,- Euro.

Sowohl nach den vorliegenden Sachverständigengutachten als auch gemäß § 2 Abs. 2 erster Teilstich Grundanteil IV 2016, beträgt der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens 30 %, weshalb als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung jeweils 70 % verbleiben.

Nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Eine beschleunigte Absetzung für Abnutzung iSd. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 kann gegenständlich nicht zur Anwendung gelangen, da diese gemäß § 124b Z 357 EStG 1988 nur für nach dem 30.06.2020 angeschaffte oder hergestellte Gebäude anzuwenden ist.

Die Rechtsprechung (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0067) lässt bei Gebäuden eine Absetzung für Abnutzung bereits ab der Anschaffung bzw. der Fertigstellung und Widmung zur Vermietung zu, weil die altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung im Vordergrund steht. Die Anerkennung einer Absetzung für Abnutzung als vorweggenommene Werbungskosten setzt aber voraus, dass die Absicht zur künftigen Vermietung deutlich nach außen in Erscheinung tritt. Ein solcher Fall liegt, wie oben ausgeführt, gegenständlich vor.

Somit ergeben sich die folgenden Werte:

Objekt	Fiktive Anschaffungskosten	AfA-Bemessungsgrundlage	AfA 1,5 %
2	374.000,- €	261.800,- €	3.927,- €
1 Wohnung	1.270.000,- €	889.000,- €	13.335,- €
1 Stellplatz	34.000,- €	23.800,- €	357,- €

Weiters sind die Werbungskosten iZm. der Vermietung um den Anteil der Telefonkosten (10 % von 169,48 Euro = 16,95 Euro) zu erhöhen.

- **Ad Werbungskosten iZm. nichtselbständiger Arbeit**

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies ausdrücklich zugelassen ist. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Zu den Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen zählen gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 auch Ausgaben für Arbeitsmittel, wobei Ausgaben für digitale Arbeitsmittel zur Verwendung eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes um ein Homeoffice-Pauschale gemäß § 26 Z 9 EStG 1988 und Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 7a lit. b EStG 1988 (Differenzwerbungskosten für Homeoffice-Pauschale) zu kürzen sind.

Bei Aufwendungen für Internet sowie Drucker handelt es sich um solche digitalen Arbeitsmittel. Dabei ist auf die Veranlassung abzustellen und die Aufteilung in einen beruflich veranlassten und einen privat veranlassten Teil zulässig (vgl. VwGH 27.02.2002, 96/13/0101). Sofern eine genaue Abgrenzung gegenüber dem privaten Teil nicht möglich ist, hat eine Aufteilung in beruflich und privat veranlasste Kosten im Schätzungswege zu erfolgen.

Aufgrund der Sachverhaltsfeststellungen ist von einer 60% beruflichen Nutzung von Internet und Drucker auszugehen. Die diesbezüglich geltend gemachten Kosten sind daher zu 60 % als Werbungskosten anzuerkennen.

Der vom Bf. an seine ehemalige Arbeitgeberin geleistete Selbstbehalt für die Zurverfügungstellung eines Diensthandys ist zur Gänze als Werbungskosten zu berücksichtigen. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung hat der Bf. glaubhaft dargelegt, dass ihm ohne Leistung dieses Selbstbehalts kein Diensthandy zur Verfügung gestellt worden wäre und er andernfalls sein privates Telefon für dienstliche Zwecke hätte verwenden müssen. Dies wollte er jedoch vermeiden, da er seine Privatnummer nicht im beruflichen Kontext nutzen wollte. Der geleistete Selbstbehalt ist daher vollständig der beruflichen Sphäre zuzuordnen und als Werbungskosten abzugsfähig.

Die Aufwendungen des Bf. für den Universitätslehrgang stellen unstrittig Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 dar.

Somit ergeben sich die folgenden Werbungskosten, wobei die Ausgaben für digitale Arbeitsmittel um das vom Arbeitgeber ausbezahlte Homeoffice-Pauschale gemäß § 26 Z 9 EStG 1988 (gegenständlich 166,- €) und Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 7a lit. b EStG 1988 (gegenständlich 134,- €) zu kürzen sind:

Digitale Arbeitsmittel:	
- Drucker: 224,71 € (60 % von 374,52 €)	
- Internet: 268,25 € (60 % von 447,09 €)	

abzgl. HO-Pauschale iHv. 166,- €	
abzgl. Werbungskosten für HO-Pauschale iHv. 134,- €	192,96 €
Telefon	130,80 €
Aus- und Fortbildung	41,90 €
Summe Werbungskosten	365,66 €

- **Ad ausländisches Kapitalvermögen**

Die oben festgestellten, nachträglich offengelegten, ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 f EStG 1988 sind in die Veranlagung miteinzubeziehen. Die Höhe sowie die rechtliche Einordnung sind dabei gegenständlich unstrittig.

Es war somit 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.

Der gegenständliche Fall war vorwiegend auf der Sachverhaltsebene zu beurteilen. Im Übrigen folgt das Bundesfinanzgericht mit der vorliegenden Entscheidung der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung sind demnach nicht erfüllt.

Beilage: Berechnungsblatt 2022

Graz, am 23. März 2026