

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch WT Krebs Steuerberatungs-GmbH, Rochusgasse 4, 5020 Salzburg, über die Beschwerden vom 31. August 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 7. Juni 2022 betreffend Einkommensteuer 2016, Einkommensteuer 2017, Einkommensteuer 2018, Einkommensteuer 2019 und Einkommensteuer 2020 zu Recht:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Kaufvertrag vom 6. Mai 2016 erwarb der Beschwerdeführer die bebaute Liegenschaft EZ ***1***, KG ***2*** ***KG1***, um einen Kaufpreis von 1.360.000,00 Euro. Strittig ist, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe in den Streitjahren 2016 bis 2020 für das auf dieser Liegenschaft befindliche Gebäude eine Absetzung für Abnutzung Berücksichtigung finden kann.

Der Beschwerdeführer erklärte zunächst für das Jahr 2016 ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit und veranlagte das Finanzamt (FA) den Beschwerdeführer erklärungsgemäß (Einkommensteuerbescheid 2016 des FA ***Ort1*** vom 16. März 2018).

Am 2. August 2018 wurde vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers ein Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2016 vom 16. März 2018 eingebracht und wurden vom Beschwerdeführer negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv -53.064,02 Euro geltend gemacht.

In der Folge führte das Finanzamt Österreich (im Folgenden: „belangte Behörde“) ein Vorhalteverfahren durch, hob den Einkommensteuerbescheid 2016 gemäß § 299 BAO auf und erließ einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2016, in welchem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe -40.259,97 Euro angesetzt waren (Einkommensteuerbescheid 2016 des Finanzamtes Österreich vom 7. Juni 2022). Zur Begründung führte die belangte Behörde aus, dass der für den Erwerb der Liegenschaft EZ ***1***, KG ***2*** **KG1***, vom Beschwerdeführer aufgewendete Gesamtkaufpreis inklusive Anschaffungsnebenkosten iHv 1.422.672,35 Euro abweichend von der vom Beschwerdeführer vorgenommenen Aufteilung sowie abweichend von der in der GrundanteilV vorgesehenen pauschalen Ermittlung des Grundanteiles zur Gänze auf nicht abschreibbaren Grund und Boden zu aktivieren sei. Dies sei einerseits mit dem Bauzustand des Gebäudes im Erwerbszeitpunkt, das in wirtschaftlicher Hinsicht als Abbruchobjekt zu bezeichnen sei, zu begründen. Zudem lasse sich aus zeitnahen und vergleichbaren Liegenschaftstransaktionen in derselben Katastralgemeinde ein durchschnittlicher Vergleichspreis für Grund und Boden ableiten, der über dem vom Beschwerdeführer insgesamt bezahlten Kaufpreis liege. Die geltend gemachte Absetzung für Abnutzung des Gebäudes iHv 12.804,05 Euro könne daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Auch für die Jahre 2017, 2018, 2019 und 2020 hatte der Beschwerdeführer einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung erklärt, wobei er – neben anderen Werbungskosten – wiederum die Gebäude-AfA in Ansatz gebracht hatte.

In den Bescheiden der belangten Behörde vom 7. Juni 2022 betreffend Einkommensteuer 2017, Einkommensteuer 2018, Einkommensteuer 2019 und Einkommensteuer 2020 berücksichtigte die belangte Behörde die Gebäude-AfA nicht und brachte jeweils lediglich den verbleibenden Verlust aus Vermietung und Verpachtung zum Ansatz. Zur Begründung wurde dabei jeweils auf die Bescheidsbegründung zur Einkommensteuer 2016 verwiesen.

Mit Eingaben vom 24. Juni 2022 beantragte der Beschwerdeführer betreffend die Einkommensteuerbescheide der belangten Behörde vom 7. Juni 2022 für die Jahre 2016 bis 2020 jeweils, die Beschwerdefrist bis zum 31. August 2022 zu verlängern.

Mit Eingaben vom 31. August 2022 erhob der Beschwerdeführer gegen die Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2020 jeweils Beschwerde und begehrte die Berücksichtigung der AfA auf der Grundlage der in der GrundanteilV vorgesehenen pauschalen Ermittlung des Grundanteiles, der sich im vorliegenden Fall auf 40% belaufe. Die Beweislast für vom pauschalen Aufteilungsverhältnis erheblich abweichende tatsächliche Verhältnisse treffe die Abgabenbehörde. Diese habe das von ihr angenommene Aufteilungsverhältnis nicht nachvollziehbar begründet und sich auf keine tauglichen Beweismittel gestützt.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 23. März 2023 änderte die belangte Behörde die angefochtenen Bescheide ab und berücksichtigte eine Gebäude-AfA auf der Grundlage eines

angenommenen Gebäudewerts inklusive Anschaffungsnebenkosten von 38.412,00 Euro. Zur Begründung wurde dabei auf eine „Sachverständige Stellungnahme zur Beschwerde vom 31.08.2022“ vom 17. März 2023 verwiesen, in deren Rahmen eine Ermittlung der Sachwerte des Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits erfolgte und der Gesamtkaufpreis im Verhältnis der ermittelten Sachwerte aufgeteilt wurde. Die vorgenannte „Sachverständige Stellungnahme“ wurde dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers am 18. April 2023 per E-Mail übermittelt.

Mit Eingaben vom 11. Mai 2023 beantragte der Beschwerdeführer betreffend die „Einkommensteuerbescheide“ der belangten Behörde für die Jahre 2016 bis 2020 jeweils, die „Beschwerdefrist“ bis zum 31. Juli 2023 zu verlängern. Diese Anträge waren in verständiger Würdigung als Anträge auf Verlängerung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages zu werten.

Mit Bescheid der belangten Behörde wurde dem Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfristen teilweise stattgegeben und wurden die Fristen „letztmalig“ bis zum 30. Juni 2023 verlängert.

Der Beschwerdeführer brachte in der Folge am 30. Juni 2023 Vorlageanträge ein. Darin wiederholte er jeweils die in der Beschwerde gestellten Anträge; die Begründung werde nachgereicht.

Die belangte Behörde legte daraufhin die Beschwerde und Teile der Akten mit Vorlagebericht vom 20. Juli 2023 dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 24. Juli 2024 wurden dem Beschwerdeführer die „Sachverständige Stellungnahme zur Beschwerde vom 31.08.2022“ vom 17.03.2023 inklusive der Anlagen zu dieser Stellungnahme postalisch übermittelt und wurde dem Beschwerdeführer unter Verweis auf die ihn gem § 270 Abs 2 BAO treffende Verfahrensförderungspflicht für die angekündigte Ergänzung der Vorlageanträge eine Nachfrist von einem Monat gesetzt.

Am 31. August 2023 wurde vom Beschwerdeführer über das FinanzOnline-Portal bei der belangten Behörde eine Ergänzung der Vorlageanträge samt Beilagen eingebracht und wurde darin vorgebracht, dass das von der belangten Behörde durchgeführte Ermittlungsverfahren in mehrerlei Hinsicht mangelhaft sei und ein Nachweis des Vorliegens vom pauschalen Aufteilungsverhältnis erheblich abweichender tatsächlicher Verhältnisse nicht erbracht worden sei.

Das vorgenannte Anbringen wurde von der belangten Behörde am 5. September 2023 von Amts wegen an das zuständige Bundesfinanzgericht weitergeleitet.

In der Folge nahm das Bundesfinanzgericht Einsicht in die von der belangten Behörde unter der Steuernummer des Beschwerdeführers elektronisch geführten Akten. Dabei wurden vom Bundesfinanzgericht folgende von der belangten Behörde nicht vorgelegte Aktenteile erhoben:

- Bescheid des FA ***Ort1*** vom 16. März 2018 betreffend Einkommensteuer 2016;
- Antrag des Beschwerdeführers gem § 299 BAO auf Aufhebung des Bescheides vom 16. März 2018 betreffend Einkommensteuer 2016;
- Bescheid der belangten Behörde vom 7. Juni 2022 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2016 gem § 299 BAO;
- Anträge des Beschwerdeführers vom 24. Juni 2022 auf Verlängerung der Beschwerdefrist betreffend Einkommensteuer 2016, 2017, 2018 und 2019;
- Anträge des Beschwerdeführers vom 11. Mai 2023 auf Verlängerung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages (Anm: vom Beschwerdeführer fälschlicherweise als „Beschwerdefrist“ bezeichnet) betreffend Einkommensteuer 2016, 2017, 2018 und 2019;
- Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 10. März 2021 betreffend Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2016 bis 2018;
- Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 28. Mai 2021 zum Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 10. März 2021;
- Weitere Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 2. August 2021 zum Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 10. März 2021;
- Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 15. November 2021 betreffend „Vermietung ***Bf1-Adr***“;
- Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ***AB*** vom 1. Dezember 2009 zum Vorliegen eines Wärmeverlustes beim Objekt ***Bf1-Adr*** in ***PLZ1*** ***Ort1***;
- Einreichpläne und Baubeschreibung zum Ansuchen des Beschwerdeführers vom 13. Mai 2020 um Erteilung einer Baugenehmigung für den Um-/Neubau eines Wohn- und Geschäftshauses auf dem Grundstück ***3***, EZ ***1***, KG ***2*** ***KG1***.

Weiters wurde vom Bundesfinanzgericht Einsicht genommen in das Grundbuch und im Zuge dessen der Kaufvertrag vom 6. Mai 2016, mit dem der Beschwerdeführer die bebaute Liegenschaft EZ ***1***, KG ***2*** ***KG1***, erwarb, erhoben.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 15. November 2023 wurde die belangte Behörde unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.5.2013, 2010/15/0067, gemäß § 269 Abs 2 BAO damit beauftragt, Sachverhaltsfeststellungen zu treffen, aufgrund derer beurteilt werden kann, ob die vom Beschwerdeführer nach der Anschaffung der bebauten Liegenschaft ***Bf1-Adr***, KG ***2*** ***KG1***, EZ ***1***, auf dieser Liegenschaft durchgeführten Baumaßnahmen zu Erhaltungs- oder zu Herstellungsaufwendungen geführt haben. Weiters wurde die belangte Behörde gemäß § 269 Abs 2 BAO damit beauftragt, dahingehend

Sachverhaltsfeststellungen zu treffen, ob und wenn ja ab welchem Zeitpunkt seitens des Beschwerdeführers eine ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bestanden hat.

Mit Stellungnahme vom 12. Dezember 2023 führte die belangte Behörde daraufhin unter Verweis auf die Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers vom 28. Mai 2021 und die mit dieser Vorhaltsbeantwortung übermittelten Baupläne im Wesentlichen aus, dass die Umbaumaßnahmen zu einer kompletten Entkernung des Gebäudes geführt hätten, wodurch der Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht worden sei. Es seien vom ursprünglichen Gebäude lediglich die Stützmauern übriggeblieben. Die Investitionen bezüglich der Baumaßnahmen seien daher als Herstellungskosten zu qualifizieren und ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung auf die neue Gesamtnutzungsdauer zu aktivieren. Die der belangten Behörde vorliegenden Rechnungen würden belegen, dass mit den Abbrucharbeiten des Altgebäudes erst mit März 2021 begonnen worden sei. Betreffend das Vorliegen einer ernsthaften Absicht zur Erzielung von Einkünften seien vom Beschwerdeführer zum Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes im Jahr 2016 keine dahingehenden Nachweise vorgelegt worden und seien keine Belege darüber vorhanden gewesen, dass das Gebäude in dem Zustand zum Zeitpunkt der Anschaffung einer Vermietung zugeführt wird. Es sei erstmals im Jahr 2022 ein Vorvertrag vorgelegt worden, welcher mit der ***Firma1*** OG als künftige Mieterin geschlossen worden sei. Ein diesbezüglicher Vermittlungsvertrag mit der ***Firma3*** stamme vom 15. November 2021.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 18. Dezember 2023 wurden der beschwerdeführenden Partei der Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 15. November 2023 sowie die Stellungnahme der Amtspartei vom 12. Dezember 2023 inklusive der dem Bundesfinanzgericht gemeinsam mit der vorgenannten Stellungnahme vorgelegten Beweismittel zur Kenntnis gebracht und wurde die beschwerdeführende Partei dazu aufgefordert, zu den in der Stellungnahme der Amtspartei vom 12. Dezember 2023 enthaltenen Sachverhaltsfeststellungen schriftlich Stellung zu nehmen.

Mit Ersuchsschreiben des Bundesfinanzgerichts vom 18. Dezember 2023 wurde das Baurechtsamt der ***Ort1*** ersucht, dem Bundesfinanzgericht den Bauakt zur EZ ***1***, KG ***2*** ***KG1***, Lageadresse ***Bf1-Adr*** zu übermitteln.

Am 16. Jänner 2024 wurde dem vorgenannten Ersuchsschreiben entsprochen und legte das Baurechtsamt der ***Ort1*** dem Bundesfinanzgericht folgende Bauakte vor:

- AZ ***4*** – Um- und Neubau eines Wohn- und Geschäftshauses (Baubewilligung vom 3.12.2018 für den Umbau des Bestandsgebäudes und die Errichtung eines Anbaues - Realisierung eines Wohn- und Geschäftshauses mit einem Geschäft, vier Büroeinheiten und drei Wohnungen);

- AZ ***5*** – Umbau des Bestandsgebäudes und Errichtung eines Zubaus (Baubewilligung vom 17.9.2020 für den Umbau des Bestandsgebäudes und die Errichtung eines Zubaus - insgesamt ein Geschäft, eine Ordination, zwei Büros und sechs Wohnungen),

In dem dazu verfassten Begleitschreiben führte das Baurechtsamt aus, dass in Bezug auf den Bauakt AZ ***4*** bis dato kein Baubeginn gesetzt worden sei, sodass vom Erlöschen der diesbezüglichen Baubewilligung auszugehen sei. Hingegen sei hinsichtlich des Bauaktes AZ ***5*** der Baubeginn gesetzt worden. Auch sei im Hinblick auf diesen Akt ein Ansuchen um Genehmigung von Änderungsplanunterlagen eingebracht worden, wonach (ua) der Verwendungszweck auf ein reines Büro- und Geschäftshaus abgeändert werden soll. Das diesbezügliche Bauverfahren sei noch nicht abgeschlossen.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 18. Jänner 2024 wurde die beschwerdeführende Partei davon in Kenntnis gesetzt, dass das Baurechtsamt der ***Ort1*** dem Bundesfinanzgericht die Liegenschaft EZ ***1***, KG ***2*** ***KG1***, Lageadresse ***Bf1-Adr***, betreffenden Bauakte vorgelegt hat und wurde die beschwerdeführende Partei auf die Möglichkeit der Akteneinsicht gem § 90 BAO hingewiesen.

Am 29. Jänner 2024 nahm der Beschwerdeführer Einsicht in den Akt des Bundesfinanzgerichts und in die dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Bauakte des Baurechtsamtes der ***Ort1***.

Am 20. Februar 2024 wurde vom Beschwerdeführer über das FinanzOnline-Portal bei der belangten Behörde eine Stellungnahme zu der vom Bundesfinanzgericht übermittelten Stellungnahme der Amtspartei vom 12. Dezember 2023 eingebracht und wurde darin sowohl das Vorliegen von Herstellungsaufwand als auch das Fehlen einer Vermietungsabsicht bestritten. Begründend wurde dazu im Wesentlichen wie folgt ausgeführt: Der Beschwerdeführer habe die Liegenschaft am Höhepunkt der Flüchtlingskrise in der Absicht der Vermietung als Flüchtlingsunterkunft erworben; dazu seien zwar Adaptierungsarbeiten, aber keine wesentlichen Um- und Ausbauarbeiten geplant gewesen. Diesbezüglich werde auf die der Stellungnahme angefügten Beilagen (Schriftverkehr mit dem Referat Landeshochbau betreffend die bauliche Begutachtung für die Unterbringung von Asylwerbenden im ***Bundesland1***; Baupläne und Kostenschätzung der Architekten für das Projekt „Herberge für Flüchtlinge“; Aktenvermerke, Honorarnote, usw) verwiesen. Zudem brachte der Beschwerdeführer vor, dass er rund 300 m von dieser Liegenschaft entfernt seinen Hauptwohnsitz gehabt habe und nach wie vor habe. Da das Referat für Landeshochbau keine Eignung der Liegenschaft für die Unterbringung von Asylwerbenden gesehen habe, habe sich der Beschwerdeführer eine alternative Nutzung überlegen müssen. Diese sei schließlich auf die Generalsanierung des Gebäudes mit anschließender Vermietung der Liegenschaft als Gewerbeimmobilie gefallen. Es habe sich bei der erworbenen Liegenschaft um ein intaktes und bis kurz vor dem Erwerb durch den Beschwerdeführer teilweise als Zahnarztpraxis genutztes

Gebäude gehandelt. Wie bereits zu dem Aspekt der Vermietungsabsicht ausgeführt, sei es nach dem Erwerb der Liegenschaft und der nicht gegebenen Möglichkeit, die Liegenschaft als Unterbringung für Asylwerbende zu nutzen, zu einer Planänderung gekommen. Die Architekten, welche bereits das Projekt „Herberge für Flüchtlinge“ begleitet hätten, seien mit der Planung der Generalsanierung beauftragt worden. Das Resultat sei ein „umfangreicher Erhaltungsaufwand in die Substanz der Liegenschaft“ gewesen. Dies habe diverse Verhandlungen mit den verschiedenen Abteilungen der Baubehörde zur Folge gehabt, was den Baubeginn erheblich verzögert habe. Die Ausnutzbarkeit des Bauplatzes habe dabei eine wesentliche Rolle gespielt. Da die erworbene Liegenschaft an sich aber genutzt und vermietet hätte werden können, stehe auch die Abschreibung bereits ab dem Erwerbszeitpunkt, somit ab dem Jahr 2016, und auch während der Generalsanierung zu.

Die vorgenannte Stellungnahme des Beschwerdeführers (inklusive Beilagen) wurde von der belangten Behörde am 29. Februar 2024 von Amts wegen an das zuständige Bundesfinanzgericht weitergeleitet.

Am 28. März 2024 nahm das Bundesfinanzgericht Einsicht in das Firmenbuch zu FN ***6*** und besichtigte der Richter das Gebäude von außen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer erwarb mit Kaufvertrag vom 6. Mai 2016 die bebaute Liegenschaft EZ ***1***, KG ***2*** ***KG1***, mit der Lageadresse ***Bf1-Adr*** (im Folgenden nur: „die Liegenschaft“), um einen Kaufpreis von 1.360.000,00 Euro, wobei der Beschwerdeführer die Liegenschaft frei von Bestand- und Benützungsrechten Dritter erwarb. Am 25. April 2016 wurde der Kaufvertrag über die Liegenschaft vom Beschwerdeführer unterfertigt; am 6. Mai 2016 erfolgte die Unterfertigung durch die veräußernden Miteigentümer (siehe die aktenkundige Kopie der Kaufvertragsurkunde). Am ***tt.mm.*** 2016 wurde das Eigentumsrecht des Beschwerdeführers im Grundbuch einverleibt (siehe den aktenkundigen historischen Grundbuchsauszug).

Die Liegenschaft hat ein Ausmaß von 1.246 m² und war im Erwerbszeitpunkt mit einem Gebäude (im Folgenden nur: „das Gebäude“ oder „(Alt-)Gebäude“) bebaut, wobei sich die überbaute Fläche auf 353 m² belief (siehe dazu die aktenkundige Kopie des Kaufvertrags vom 6. Mai 2016 sowie den darin abgedruckten Grundbuchstand).

Das Gebäude bestand aus Keller, Erdgeschoss, 1. Obergeschoß und Dachboden mit einer Bruttofläche von rd 875 m². An der Südostseite des Gebäudes befand sich ein

zurückspringender, zweigeschoßiger, als Lager genutzter Anbau mit einer Bruttofläche von rd 131 m². Im Erdgeschoß befand sich ein bereits seit mehreren Jahren nicht mehr genutztes Geschäftslokal mit Verkaufs- und Lagerräumen. Im 1. Obergeschoß befanden sich neben weiteren Lagerräumen die Räume einer ehemaligen Zahnarztpraxis. Die Dachkonstruktion war aus Holz ausgeführt worden und war der Dachboden in nicht ausgebautem Zustand (siehe dazu den Befund des aktenkundigen Gutachtens des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ***AB*** vom 1. Dezember 2009 zum Vorliegen eines Wärmeverlustes beim Objekt ***Bf1-Adr*** in ***PLZ1*** ***Ort1*** [Kopie]).

Das Gebäude umfasste in Summe einen umbauten Raum von 1.866 m³; der südseitige Lageranbau umfasste einen umbauten Raum von 456 m³ (siehe die aktenkundige Kopie der von Bmstr. ***BC*** vorgenommenen Gebäudeschätzung vom 27. März 1995).

Das Gebäude war im Jahr 1954 errichtet worden und befand sich im Jahr 2011 im Auftrag einer der damaligen Miteigentümer durchgeführten Bewertung zufolge zum Stichtag 28. März 2011 in einem stark sanierungsbedürftigen Zustand (vgl die aktenkundige Kopie des Gutachtens zur Ermittlung des Verkehrswerts der ***Firma4*** vom 15. April 2011, Seite 7).

Eine (teilweise) Vermietung des Gebäudes durch die Voreigentümer ist vor dem Erwerb durch den Beschwerdeführer letztmalig im Jahr 2013 erfolgt.

Im September 2014 wurde von den damaligen Eigentümern der Liegenschaft bei der Baubehörde ein Baubewilligungsansuchen betreffend Sanierung und Innenausbau des Gebäudes eingereicht (siehe die aktenkundige Kopie des Baubewilligungsansuchens vom 8.9.2014, eingelangt beim Magistrat ***Ort1*** am 8.9.2014, mit dem die Erteilung einer baubehördlichen Bewilligung für die Sanierung und den Innenausbau des Wohn- und Geschäftshauses auf GSt. ***3***, KG ***KG1***, Liegenschaft ***Bf1-Adr***, begehrt wurde). Im Dezember 2014 erging ein entsprechender Bewilligungsbescheid (siehe die aktenkundige Kopie der Verhandlungsniederschrift über die Bauverhandlung vom 10.12.2014, GZ ***7***). In der Folge wurde allerdings kein Baubeginn gesetzt und wurde die Liegenschaft somit in nicht saniertem Zustand an den Beschwerdeführer veräußert, der im Jahr 2015 in Verkaufsverhandlungen mit den damaligen Eigentümern eingetreten war.

Im Vorfeld des Kaufes ersuchte der Beschwerdeführer das Referat Landeshochbau des ***Bundesland1*** um eine bauliche Begutachtung des Gebäudes für die Unterbringung und Versorgung von Asylwerbenden im ***Bundesland1*** (siehe dazu die Kopien des E-Mail-Verkehrs zwischen dem Beschwerdeführer und dem Referat Landeshochbau des ***Bundesland1*** vom 4. Jänner 2016) und beauftragte der Beschwerdeführer das Architekturbüro ***Firma2***, ***Firma2-Adr***, im Jänner 2016 mit der Erstellung einer entsprechenden Machbarkeitsstudie. Wenige Tage nach der Erteilung des Auftrages ersuchte der Beschwerdeführer das Architekturbüro allerdings um Einstellung der Arbeiten an der beauftragten Machbarkeitsstudie, da eine Reihe von weiteren Gesprächen den

Beschwerdeführer davon überzeugt hätte, „*dass die Flüchtlingslösung letztlich weder wirtschaftlich noch vom mit [sic!] zur Verfügung stehenden Zeitaufwand umsetzbar ist*“ (siehe die aktenkundige Kopie des vom Beschwerdeführer an das Architekturbüro ***Firma2*** versendeten E-Mails vom 7. Jänner 2016). Am 11. Jänner 2016 wurde dem Beschwerdeführer vom Referat Landeshochbau des ***Bundesland1*** (siehe die aktenkundige Kopie des diesbezüglichen E-Mails vom 11. Jänner 2016) schließlich mitgeteilt, dass eine bautechnische Überprüfung des Gebäudes zur Eignung nach dem Flüchtlingsunterkünftengesetz und dem ***Bundesland1*** Grundversorgungsgesetz ergeben habe, dass für den Gebäudeteil „Geschäftsbereich“ derzeit keine Eignung nach dem Flüchtlingsunterkünftengesetz gegeben sei und dass jedenfalls eine Planung und Umbau nach den geltenden OIB-Richtlinien samt entsprechender Baubewilligung der zuständigen Behörde erforderlich sei. Der Gebäudeteil „ehemalige Ordination“ entspreche dem Flüchtlingsunterkünftengesetz, sofern diverse Sicherheitserfordernisse erfüllt werden.

In der Folge traten keine Umstände mehr nach außen in Erscheinung, die darauf hindeuten, dass der Beschwerdeführer das (Alt-)Gebäude vermieten wollte und war somit weder im Erwerbszeitpunkt noch danach eine ernsthafte Absicht des Beschwerdeführers zur Vermietung des (Alt-)Gebäudes vorhanden; vielmehr deuten die folgenden Umstände darauf hin, dass der Beschwerdeführer das erworbene Gebäude zunächst umfassend sanieren und erweitern wollte, bevor es der Einkunftserzielung zugeführt werden sollte:

Im Mai 2017 suchte der Beschwerdeführer bei der Baubehörde um Erteilung einer Genehmigung für den „Um-/Neubau eines Wohn- und Geschäftshauses“ auf der Liegenschaft an (siehe die aktenkundige Kopie des Ansuchens aus dem Bauakt AZ ***4***, ON 1), wobei die Fertigstellung für Juni 2018 geplant war (siehe die aktenkundige Kopie des AGWR II Datenblatts aus dem Bauakt AZ ***4***, ON 3). Am 3. Dezember 2018 wurde dem Beschwerdeführer schließlich eine Baubewilligung für den Umbau des Bestandsgebäudes und die Errichtung eines Anbaues (Realisierung eines Wohn- und Geschäftshauses mit einem Geschäft, vier Büroeinheiten und drei Wohnungen) erteilt (siehe dazu die aktenkundige Kopie der Verhandlungsschrift aus dem Bauakt AZ ***4***, ON 48).

In der Folge wurde jedoch kein der erteilten Baubewilligung vom 3. Dezember 2018 entsprechender Baubeginn gesetzt (siehe das aktenkundige Schreiben des Baurechtsamtes an das Bundesfinanzgericht vom 16. Jänner 2024) und suchte der Beschwerdeführer bei der Baubehörde im Mai 2020 auf der Grundlage geänderter Pläne erneut um Erteilung einer Baubewilligung für den „Um- und Neubau eines Wohn- und Geschäftshauses“ an (siehe die aktenkundige Kopie des Ansuchens aus dem Bauakt AZ ***5***, ON 1).

Die nunmehrige Einreichplanung sah vor, dass das bestehende Gebäude so umgebaut wird, dass nach Fertigstellung ein Geschäft, eine Ordination zwei Büros und sechs Wohnungen entstehen. Zu diesem Zweck sollte der südliche Anbau des Gebäudes abgebrochen und durch

einen neuen größeren an derselben Stelle erweitert werden. Des Weiteren wurde eine Abtragung des bestehenden Walmdachs und dessen Ersatz durch ein neues Satteldach vorgesehen. Das Kellergeschoß des bestehenden Gebäudes sollte weitestgehend unverändert bleiben, mit Ausnahme eines neu einzubauenden Treppenhauses. Im Kellergeschoß des Neubaus sollten Abstellräume situiert werden. Durch das neue zentral im Objekt vorgesehene Treppenhaus sollten sämtliche Nutzungseinheiten aufgeschlossen werden. Diese sind

- im Erdgeschoß Ordination sowie Geschäftslokal;
- im 1. Obergeschoß eine Büroeinheit sowie drei Wohnungen und
- im Dachgeschoß eine Büroeinheit sowie drei Wohnungen.

Die sechs Wohnungen und die Büroeinheit im Dachgeschoß sollten über Balkone und Dachterrassen verfügen (siehe zum Ganzen die Ausführungen zu technischer Ausführung und Raumwidmung in der aktenkundigen Kopie der Verhandlungsschrift aus dem Bauakt AZ ***5***, ON 20).

Zusätzlich zum neu einzubauenden Treppenhaus wurde der Einbau eines in einem massiven Schacht geführten Personenaufzugs vorgesehen. Die Fahrbahn sollte vom Kellergeschoß bis ins Dachgeschoß führen und die Schachtzugänge vom Kellergeschoß bis ins Dachgeschoß aus dem Stiegenhaus erfolgen (siehe die Ausführungen ad Aufzug in der aktenkundigen Kopie der Verhandlungsschrift aus dem Bauakt AZ ***5***, ON 20).

Insgesamt sollte durch den Neu- und Umbau ein Bau entstehen, der einen umbauten Raum von 5.883 m³ und vier oberirdische Geschoße aufweist (siehe die aktenkundige Kopie des Baubewilligungsansuchens aus dem Bauakt AZ ***5***, ON 1). Aus den Einreichplänen (Lageplan, Grundrisse des Keller-, Erd-, 1. Ober und Dachgeschoß und Dachgeschoß 2, Schnitt A-A, Schnitt B-B, Schnitt C-C sowie vier Ansichten; siehe die aktenkundige Kopie des Einreichplankonvoluts aus dem Bauakt AZ ***5***, ON 5) ist zudem unter anderem zu erkennen, dass sich die überbaute Fläche auf insgesamt 468,07 m² und sich die Firsthöhe von 432,80 auf 435,55 Meter Seehöhe – somit um 2,75 Meter – erhöhen sollte. Bei dem anstelle des bisherigen Walmdaches zu errichtenden Satteldach mit Dachgaupen sollte eine Zwischendecke eingezogen werden, wodurch ein weiteres Vollgeschoß (mit einer Büroeinheit sowie drei Wohnungen) geschaffen werden sollte. Das bestehende Hauptgebäude sollte durch den Neubau – jeweils ohne Berücksichtigung des abzureißenden alten Anbaulagers sowie des neu zu errichtenden zurückspringenden Anbaus – südostseitig um 9,82 Meter verlängert werden. Betreffend den Umbau des bestehenden Gebäudes ergibt sich aus den Einreichplänen, dass vom ursprünglichen Bestand im Wesentlichen nur der Keller, die Außenwände an drei Seiten des Gebäudes im Erd- und im 1. Obergeschoß, jeweils zwei Zwischenwände und mehrere Stützpfeiler im Erd- und im 1. Obergeschoß sowie – mit Ausnahme der durch den Abbruch des bestehenden Stiegenhauses und den Neueinbau eines Stiegenhauses an anderer Stelle erforderlichen Adaptierungen – die Decken (Decke Keller

gegen EG, Decke EG zu 1. Obergeschoß und Decke 1. Obergeschoß zum 1. Dachgeschoß) erhalten bleiben sollten, wobei durch eine Neuordnung bzw -positionierung eines Großteils der Fenster auch Mauerdurchbrüche bei den zu erhaltenden Teilen der Außenwände erforderlich werden sollten. Insbesondere die Außenwände an der Südostseite sowie zahlreiche Zwischenwände sollten abgebrochen werden.

Die Planung sah eine komplette Durchneuerung des Objektes vor, sodass das Gebäude – auch im Bestand – Neubauniveau erreicht (siehe den aktenkundigen „Zustandsbericht“ betreffend „BVH ***Bf1-Adr***“ der vom Beschwerdeführer als Baumeister beauftragten ***Firma5***).

Am 17. September 2020 wurde dem Beschwerdeführer eine den im Mai 2020 eingereichten Einreichplanunterlagen entsprechende Baubewilligung für den Umbau des Bestandsgebäudes und die Errichtung eines Zubaus (insgesamt ein Geschäft, eine Ordination, zwei Büros und sechs Wohnungen) auf der Liegenschaft erteilt (siehe die aktenkundige Kopie der Verhandlungsschrift aus dem Bauakt AZ ***5***, ON20).

Am 3. Februar 2021 wurde mit der Ausführung der mit Bescheid vom 17. September 2020 bewilligten Baumaßnahme begonnen (siehe die aktenkundige Kopie der Baubeginnanzeige aus dem Bauakt AZ ***5***, ON 26).

Mit Vermittlungsauftrag vom 15. November 2021 beauftragte der Beschwerdeführer die ***Firma3*** mit der Vermietung der freien Geschäftseinheiten im Erdgeschoß des neuen Hauses (siehe die aktenkundige Kopie des schriftlich erteilten Vermittlungsauftrages vom 15. November 2021).

Am 16. August 2022 schloss der Beschwerdeführer mit der ***Firma1*** OG einen Vorvertrag über die Anmietung von Büroräumlichkeiten im ersten und zweiten Obergeschoß des neuen Hauses ab (siehe die aktenkundige Kopie des schriftlichen Vorvertrages vom 16. August 2022).

Im September 2023 suchte der Beschwerdeführer bei der Baubehörde um eine Genehmigung von Änderungsplänen betreffend den Neu- und Umbau eines Büro- und Geschäftshauses auf der Liegenschaft an (siehe die aktenkundige Kopie des Ansuchens um Genehmigung von Änderungsplänen aus dem Bauakt AZ ***5***, ON 38). Aus den Änderungsplänen (siehe die aktenkundige Kopie des Einreichplankonvoluts aus dem Bauakt AZ ***5***, ON 40) geht hervor, dass der Verwendungszweck auf ein reines Büro- und Geschäftshaus abgeändert werden soll. Die beantragten baulichen Änderungen sind großteils auf eine Änderung der Nutzung dahingehend, dass anstelle der ursprünglich geplanten sechs Wohnungen sowie anstelle der ursprünglich geplanten Ordination Büroräume vorgesehen werden, zurückzuführen.

Im Februar 2024 nahm die ***Firma1*** OG Büroräumlichkeiten im neuen Haus in Bestand und befinden sich diese im 3. Stock des Gebäudes.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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. Die Abgabenbehörde muss dieser Rsp zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 167 Rz 8 mwN).

Dass eine (teilweise) Vermietung des Gebäudes vor dem Erwerb durch den Beschwerdeführer letztmalig im Jahr 2013 erfolgt ist, beruht auf den diesbezüglichen von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen, denen der Beschwerdeführer nicht entgegengetreten ist (siehe dazu Punkt 2.2 des Schriftsatzes vom 30. August 2023 betreffend „Nachreichung der Begründung zum Vorlageantrag gem. § 264 Abs. 1 BAO vom 30. Juni 2023 für die Jahre 2016-2020“).

Dass infolge der im Dezember 2014 erteilten Baubewilligung kein Baubeginn gesetzt wurde, der Beschwerdeführer im Jahr 2015 in Verkaufsverhandlungen mit den damaligen Eigentümern eintrat und die Liegenschaft in nicht saniertem Zustand an den Beschwerdeführer veräußert wurde, beruht auf dem insoweit glaubhaften Vorbringen des Beschwerdeführers (siehe jeweils Punkt 2.5 der gegenständlichen Beschwerden), dem auch von der belangten Behörde nicht entgegengetreten wurde.

Betreffend das Nichtvorliegen einer Vermietungsabsicht in Bezug auf das (Alt-)Gebäude ist wie folgt auszuführen: Die Frage, ob eine Vermietungsabsicht besteht, ist mit der Wahl jener Möglichkeit zu beantworten, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat (vgl VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096). Das Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe *„die Liegenschaft am Höhepunkt der Flüchtlingskrise in der Absicht der Vermietung als Flüchtlingsunterkunft erworben“* und es sei erst *„nach dem Erwerb der Liegenschaft und der nicht gegebenen Möglichkeit die Liegenschaft als Unterbringung für Asylwerbende zu nutzen, zu einer Planänderung“* gekommen, steht im Widerspruch zu den vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang vorgelegten Beweismitteln und geht somit über eine bloße Behauptung nicht hinaus. So geht aus der vom Beschwerdeführer im Jänner 2016 mit dem

Architekturbüro ***Firma2*** und mit dem Referat Landeshochbau des ***Bundesland1*** geführten Korrespondenz hervor, dass die behauptete Absicht der Vermietung als Flüchtlingsunterkunft offenbar bereits mehrere Monate vor der am 25. April 2016 seitens des Beschwerdeführers erfolgten Unterzeichnung des Kaufvertrages über die Liegenschaft nicht mehr vorhanden war und somit jedenfalls im Zeitpunkt des Erwerbes eine derartige Absicht nicht mehr vorlag. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe das (Alt-)Gebäude in Vermietungsabsicht erworben, erweist sich somit als nicht substantiiert. Dass in der Folge weitere Umstände nach außen in Erscheinung getreten wären, die darauf hindeuten, dass der Beschwerdeführer das (Alt-)Gebäude ernsthaft vermieten wollte, behauptet der Beschwerdeführer nicht. Sämtliche unter Punkt 1 angeführten Umstände, die auf eine ernsthafte Absicht des Beschwerdeführers zur Einkunftserzielung hindeuten, betreffen nicht das (Alt-)Gebäude, sondern das Gebäude nach Durchführung der unter Punkt 1 beschriebenen Umbaumaßnahmen.

Dass die ***Firma1*** OG im Februar 2024 Büroräumlichkeiten im neuen Haus in Bestand nahm, ergibt sich aus einer Einsichtnahme in das Firmenbuch zu FN ***6***, demzufolge im Februar 2024 die Adresse ***Bf1-Adr*** als neue Geschäftsanschrift der ***Firma1*** OG eingetragen wurde, sowie aus der sinnlichen Wahrnehmung durch den Richter, der das Gebäude am 28. März 2024 von außen besichtigte und dabei eine Tafel an der straßenseitigen Außenwand vorfand, der zufolge sich im 3. Stock die Kanzlei ***Firma1*** befinde (siehe Aktenvermerk vom 28. März 2024).

Im Übrigen beruhen die obigen Sachverhaltsfeststellungen auf den jeweils zitierten Aktenteilen, deren Beweiskraft weder vom Beschwerdeführer noch von der belangten Behörde in Zweifel gezogen wurde.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Aus dem Werbungskostenbegriff ergibt sich, dass es entscheidend auf den Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen und Ausgaben ankommt (vgl VwGH 24.7.2007, 2006/14/0034, mwN).

Die Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8 EStG 1988) in Bezug auf nicht zu einem Betriebsvermögen gehörende abnutzbare Wirtschaftsgüter zählen

gemäß § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 zu den Werbungskosten. Gemäß § 7 Abs 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich dabei nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Der Zweck der steuerlichen Absetzung für Abnutzung (AfA) liegt in der Berücksichtigung des bei der Einkunftserzielung eintretenden Wertverzehr eines Wirtschaftsgutes mit mehrjähriger Nutzungsdauer (Anlagevermögen); entscheidend ist, dass der Steuerpflichtige eigenes Vermögen, das durch die Nutzung einem Wertverzehr unterworfen ist, für die Einkunftserzielung einsetzt (vgl VwGH 6.11.1991, 91/13/0074).

Bei Gebäuden, die der Vermietung dienen, ist nicht erst mit der Vermietung, sondern schon ab der in der Vermietungsabsicht erfolgten Bereitstellung des Gebäudes die Geltendmachung der AfA zulässig, weil bei Gebäuden die rein altersbedingte Abnutzung in den Vordergrund tritt (vgl VwGH 2.3.1993, 92/14/0182).

Während ein angeschafftes Mietobjekt in der Regel bereits mit der Anschaffung zur Vermietung bereitsteht, ist die Bereitstellung bei einem hergestellten Gebäude aber erst mit dessen Fertigstellung möglich (vgl VwGH 2.3.1993, 92/14/0182). Bei hergestellten Wirtschaftsgütern ist die AfA der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge daher in der Regel ausgeschlossen, solange das Wirtschaftsgut nicht fertiggestellt ist, und kommt AfA erst in Betracht, wenn das Wirtschaftsgut den Zwecken des Betriebes dient und deshalb einer Abnutzung unterliegt (vgl zB VwGH 25.2.2009, 2006/13/0170; 11.8.1993, 91/13/0159; 2.3.1993, 92/14/0182). Bei einer Gebäudeerrichtung in Teilabschnitten ist nach Maßgabe der Aufnahme der Nutzung eine AfA möglich (vgl VwGH 2.3.1993, 92/14/0182).

Wird ein Gebäude angeschafft und werden nach der Anschaffung Aufwendungen getätigt (Sanierungsmaßnahmen), die bewirken, dass das Gebäude erst einige Zeit nach der Anschaffung zur Vermietung bereitgestellt wird, ist nach der Rsp des Verwaltungsgerichtshofes wie folgt zu unterscheiden (vgl VwGH 23.5.2013, 2010/15/0067; vgl auch *Kirchmayr/Geringer* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a} § 7 [Stand 1.12.2020, rdb.at] Rz 32 mwH): Handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen, hindert dies den Beginn des Laufes der Abschreibung nicht. Werden demgegenüber unmittelbar nach der Anschaffung Herstellungsmaßnahmen (nicht nur in untergeordnetem Ausmaß) getätigt, so beginnt der Lauf der Abschreibung nicht vor dem Abschluss der Herstellung, wobei räumlich abgrenzbare Teile eines Gebäudes dabei eine unterschiedliche Betrachtung erfahren können. Im Beschwerdefall ist vor diesem Hintergrund von entscheidender Bedeutung, ob die vom Beschwerdeführer gesetzten Baumaßnahmen als Erhaltung oder als Herstellung zu beurteilen sind, und ob – falls Herstellungsmaßnahmen vorliegen – diese auf bestimmte Teile des Gebäudes begrenzt sind.

Herstellungsaufwand liegt vor, wenn bauliche Maßnahmen die Wesensart des Gebäudes ändern, wie dies zB bei einem Anbau, einem Umbau größeren Ausmaßes oder bei einer Gebäudeaufstockung der Fall ist (vgl VwGH 2.8.1995, 93/13/0197). Hingegen bilden regelmäßig erforderliche Ausbesserungsarbeiten auch dann Erhaltungsaufwand, wenn sie den Gebäudewert steigern oder wenn es sich um eine Großreparatur handelt (vgl VwGH 17.2.1993, 89/14/0248). Dabei führt der Umstand, dass im Zuge der Instandsetzung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird, noch nicht zu Herstellungsaufwand, solange nicht die Wesensart des Gebäudes verändert wird oder das Gebäude ein größeres Ausmaß erhält. Eine für die Annahme von Herstellungsaufwand erforderliche Änderung der Wesensart eines Gebäudes kann in diesem Sinne nur aus den vorgenommenen baulichen Maßnahmen abgeleitet werden (vgl VwGH 10.6.1987, 86/13/0167).

Wie aus den obigen Sachverhaltsfeststellungen unter Punkt 1 hervorgeht, liegen im Beschwerdefall insbesondere in Gestalt des Neubaus an der Südostseite sowie der Aufstockung unzweifelhaft Herstellungsmaßnahmen vor, durch die das Gebäude ein erheblich größeres Ausmaß erhielt. Zudem liegt auch betreffend den Altbestand ein mit diesen Herstellungsaufwendungen verbundener Umbau größeren Ausmaßes vor. Durch diesen Umbau wurde die Wesensart des Gebäudes durch Schaffung eines durchgängig Neubauniveau erreichenden Vermietungsobjektes mit geänderter Raumaufteilung baulich geändert. Betrachtet man die durchgeführten Maßnahmen unter diesem Gesichtspunkt als Gesamtheit, so stellen sie überwiegend und schwerpunktmäßig keine Reparatur des alten Gebäudebestandes, sondern eine Neuherstellung dar. Für einen solchen Fall ist der Aufwand der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge in seiner Gesamtheit als Herstellungsaufwand zu beurteilen, weil der Reparaturreffekt als vernachlässigbar in den Hintergrund tritt (vgl VwGH 11.5.1993, 92/14/0229; 17.11.2004, 2002/14/0042).

Durch die somit in Gestalt einer einheitlichen Baumaßnahme vorliegende Herstellung ist das alte Wirtschaftsgut untergegangen und wurde an dessen Stelle ein neues Wirtschaftsgut (Gebäude) geschaffen (vgl dazu zB auch *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 7 Tz 39.2). Eine AfA kann folglich frühestens mit Fertigstellung dieses neuen Wirtschaftsgutes Berücksichtigung finden, da die Bereitstellung dieses neu hergestellten Gebäudes zur Vermietung erst mit dessen Fertigstellung möglich ist. Da erst nach Ablauf des streitgegenständlichen Zeitraumes mit der Ausführung der Baumaßnahme begonnen wurde, kann im Streitzeitraum eine AfA folglich noch keine Berücksichtigung finden.

Daran ändert im Übrigen auch der Umstand nichts, dass sich die geplanten Baumaßnahmen mehrfach änderten und sich deren Umsetzung aus verschiedenen Gründen um mehrere Jahre verzögerte, sodass das vom Beschwerdeführer angeschaffte (Alt-)Gebäude für mehrere Jahre leer stand, bevor mit der Bauausführung begonnen wurde. Dies aus nachstehenden Gründen:

Werbungskosten (§ 16 Abs 1 EStG 1988) können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl etwa VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085, mwN, und VwGH 31.3.2004, 2003/13/0151) unter Umständen zwar bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt. Für die Berücksichtigung solcher Vorwerbungskosten reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände, muss als klar erwiesen angesehen werden können (vgl VwGH 24.7.2007, 2006/14/0034).

Wie aus den obigen Sachverhaltsfeststellungen unter Punkt 1 hervorgeht, kann es mangels diesbezüglicher nach außen in Erscheinung getretener Umstände nicht als erwiesen angenommen werden, dass der Beschwerdeführer das (Alt-)Gebäude ernsthaft vermieten wollte. Vielmehr deuten die tatsächlich nach außen in Erscheinung getretenen Umstände darauf hin, dass nicht das durch die durchgeführte Baumaßnahme untergegangene (Alt-)Gebäude, sondern erst das neu hergestellte Gebäude der Einkunftserzielung zugeführt werden sollte. Aufgrund des Vorliegens von zwei voneinander zu unterscheidenden Wirtschaftsgütern kann eine allenfalls gegebene Absicht zur Vermietung des neu hergestellten Gebäudes nicht mit einer auf das (Alt-)Gebäude bezogenen Vermietungsabsicht gleichgesetzt werden.

Dass das (Alt-)Gebäude den Behauptungen des Beschwerdeführers zufolge an sich genutzt und vermietet hätte werden können, reicht nach der Maßgabe der ob Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Berücksichtigung einer AfA für das (Alt-)Gebäude nicht aus.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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

Die 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) und ist der

Verwaltungsgerichtshof im Rahmen des Revisionsmodells zur Überprüfung der Beweiswürdigung im Allgemeinen nicht berufen (VwGH 23.9.2014, Ro 2014/01/0033).

Ob konkret durchgeführte Baumaßnahmen vom Verwaltungsgericht, das sich auf dem Boden der diesbezüglichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bewegt, im Einzelfall zu Erhaltungs- oder zu Herstellungsaufwendungen geführt haben, ist – von krassen Fehlentscheidungen abgesehen – keine Frage, die über den Einzelfall hinausgeht und daher ebenfalls nicht grundsätzlich im Sinn des Art 133 Abs 4 B-VG.

Im Übrigen folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 4. April 2024