

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., U-Straße-xx, Gde X, vertreten durch die BF Steuerberatungs-GmbH, U-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerden vom 24. September 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vertreten durch Mag^a. N, vom 24. August 2020 bzw. 24. September 2020 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2017 sowie 2018, Umsatzsteuer für das Jahr 2018 und Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2017 sowie 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2017 sowie 2018 und Umsatzsteuer für das Jahr 2018 werden gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen abgeändert.

Im Hinblick auf die Höhe der Abgaben und der Bemessungsgrundlagen wird auf die Beschwerdevorentscheidungen vom 1. Juli 2021 verwiesen.

Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

II. Die Beschwerden betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2017 sowie 2018 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) erklärte in den Beschwerdejahre neben Einkünften aus selbständiger Arbeit, Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (2017) auch im Hinblick auf die Objekte "N-Gasse-xy, Gde X" und "T-Straße-yy, Gde X" Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Bescheiden vom 24. August 2020 wurde der Bf. zur Einkommensteuer für die Jahre 2017 und 2018 und auch zur Umsatzsteuer 2018 veranlagt. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen hat das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

Auf Grund der aus diesen Einkommensteuerbescheiden 2017 und 2018 vom 24. August 2020 resultierenden Nachforderungen in Höhe von 15.924,00 € (2017) und 11.977,00 € (2018) wurden dem Bf. mit Bescheiden vom selben Tag Anspruchszinsen für das Jahre 2017 und 2018 iHv 419,95 € (2017) und 149,74 € (2018) und ua. auch betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2018 wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen Verspätungszuschläge im Betrage von 1.185,48 € (E 2018) bzw. 370,00 € (U 2018) vorgeschrieben.

Mit Schreiben vom 24. September 2020 erhob der Bf. gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer und Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2017 sowie 2018, Umsatzsteuer und Festsetzung eines Verspätungszuschlages jeweils für das Jahr 2018 Beschwerde(n); begründend führte er dazu aus, dass die Steuerbescheide im Schätzungswege ermittelt worden seien und er die Erklärungen bis spätestens 30. November 2020 einreichen werde.

Mit Bescheiden vom 24. September 2020 wurden die Anspruchszinsenbescheide 2017 und 2018 vom 24. August 2020 gemäß § 299 BAO aufgehoben und (noch) Anspruchszinsen iHv 312,84 € (2017) und 69,18 € (2018) vorgeschrieben.

In Erwiderung auf einen entsprechenden Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes (vgl. diesbezüglichen Bescheid vom 19.10.2020) legte der Bf. mit Anbringen vom 30. November 2020 (eingelangt per Post am 1.12.2020) seine Steuererklärungen für die Streitjahre vor, beantragte, neue Bescheide entsprechend den beiliegenden Erklärungen zu erstellen und verwies darauf, dass aus den Erklärungen hervorgehe, in welchen Punkten die Bescheide angefochten worden seien.

Im Rahmen eines abgabenbehördlichen Vorhalteverfahrens [vgl. Ergänzungsersuchen vom 26.1.2021, wonach der Bf. im Hinblick auf die Vermietung "N-Straße-Yy, Gde X" ersucht wurde, bekannt zu geben, aus welchen Gründen im Jahr 2018 keine Einnahmen erzielt wurden (Leerstand, Umbau, Aufgabe der Vermietung, ...), ob die Fortführung der Vermietungstätigkeit beabsichtigt werde und gegebenenfalls, ob und an wen die Wohnung derzeit vermietet werde

(Vorlage des Mietvertrages), und für den Fall einer Mietersuche diese durch geeignete Unterlagen nachzuweisen; sollte die Fortführung der Vermietung nicht beabsichtigt sein, zu erklären, ob beabsichtigt sei, die Wohnung zu verkaufen. Außerdem wurde der Bf. ersucht, eine detaillierte Aufstellung sämtlicher geltend gemachten Werbungskosten der Jahre 2017 und 2018 wie auch eine Aufstellung, aus welcher ersichtlich sei, welche Vorsteuerbeträge in den Jahren 2017 (9.177,05 €) und 2018 (9.361,52 €) in Zusammenhang mit welcher Einkunftsquelle geltend gemacht worden seien, zu übermitteln und sämtliche geltend gemachten Vorsteuerbeträge der Jahre 2017 und 2018 belegmäßig nachzuweisen] legte der Bf. die abverlangten Aufstellungen, Rechnungen sowie Bestätigungen von Dr. Z B und AB Immobilien vor und führte mit Begleitschreiben vom 6. Mai 2021 (persönlich abgegeben am 7.5.2021) ua. aus, dass das Objekt "Top Yy" am N-StraßeYY in X bis Ende 2017 als Kanzlei genutzt und dann in eine Wohnung umgebaut worden sei. Er habe mehrere mögliche Interessenten gehabt. Der Hauptinteressent sei Dr. Z B gewesen, der für seinen Sohn Dr. S B eine Zahnarztpraxis gesucht habe. Bereits Ende 2018 hätten erste Gespräche stattgefunden. Schlussendlich habe bis Ende Frühjahr 2020 keine Einigung erzielt werden können und es sei von Dr. B definitiv eine Absage erteilt worden. Zur Vermietung zu Wohnzwecken sei die Wohnung zu teuer, da selbst bei einer bescheidenen Miete von 10,00 € pro m² zuzüglich Betriebskosten eine monatliche Miete von über 2.000,00 € anfallen würde. Auch das Immobilienbüro AB Immobilien habe in den letzten Jahren immer wieder versucht, einen Mieter zu finden. Das Top Yy am N-StraßeYY werde voraussichtlich ab 1. Juni 2021 an G R als Zweitwohnsitz zur Freizeitgestaltung um 1.200,00 € inkl. 10% USt vermietet. Dieses Mietverhältnis werde deswegen so gestaltet, damit das Mietverhältnis mit Herrn R jederzeit binnen Monatsfrist aufgelöst werden könne, wenn ein ordentlicher Mieter gefunden werde. An einen Verkauf dieser Wohnung sei nur bei Fortsetzung dieser Schwierigkeiten, einen geeigneten Mieter zu finden, gedacht.

Mit Beschwerdeentscheidung(en) vom 1. Juli 2021 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2018 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2017 und 2018 änderte die Abgabenbehörde die angefochtenen Einkommen- bzw. Umsatzsteuerbescheide vom 24. August 2020 unter Zugrundelegung der vorgelegten Steuererklärungen und der im oben erwähnten Vorhalteverfahren vorgelegten Unterlagen ab, wobei sie auf Grund der privaten Nutzung des Objektes "N-Straße-Yy, Gde X" den diesbezüglichen für 2017 geltend gemachten Werbungskosten iHv 11.790,87 € (Umbaukosten: 9.616,67 € ; zwei Monate Fremdfinanzierungskosten: 2.030,54 €; zwei Monate Betriebskosten: 143,67 €) und jenen für 2018 beantragten Werbungskosten iHv gesamt 27.276,99 € und Vorsteuern iHv 5.678,42 € die Anerkennung versagte [auf die entsprechende Bescheidbegründung (Verf 67) des Finanzamtes vom 2.7.2021 wird an dieser Stelle verwiesen]. Die Beschwerden gegen die angefochtenen Bescheide vom 24. August 2020 betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2017 und 2018 sowie Verspätungszuschläge hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer 2018 wurden mit Beschwerdeentscheidung(en) vom 2. Juli 2021 als unbegründet abgewiesen [auf die

diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes (Verf 40) wird verwiesen]; der zugunsten des Bf. vorgenommenen Abänderung der Stammabgabenbescheide wurde durch die (amtswegige) Erlassung von entsprechenden Gutschriftzinsenbescheiden vom 2. Juli 2021 [Gutschrift iHv 169,29 € (2017) und 8,18 € (2018)] und auch durch gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderte Verspätungszuschlagsbescheide vom 1. Juli 2021 [Verspätungszuschläge iHv 1.055,01 € (E 2018) bzw. iHv 575,34 € (U 2018)] Rechnung getragen.

In der Folge beantragte der Bf. mit Anbringen (FinanzOnline) vom 14. Juli 2021, die Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018, Umsatzsteuer 2018 und Festsetzung von Anspruchszinsen 2017 und 2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen, womit diese Beschwerden wiederum als unerledigt galten. Dabei wandte er sich dagegen, dass sowohl die Werbungskosten als auch die Vorsteuern hinsichtlich des Objektes "N-Straße-Yy, Gde X" nicht berücksichtigt worden seien, und brachte zum diesbezüglichen Sachverhalt begründend vor, dass es der Tatsache entspreche, dass er, seine Ex-Ehegattin als auch seine Kinder vorübergehend an dieser Adresse gewohnt hätten. Jedoch sei nach dem Umzug der Kanzlei vom N-StraßeYY an die H-Straße-xx der Umbau in eine Wohnung nur deswegen gemacht worden, weil dieses Top für die Vermietung vorgesehen gewesen sei. Es sei sowohl der Umbau als auch die vorgesehene Nutzung nicht zur Begründung des Hauptwohnsitzes, sondern für eine vorgesehene Vermietung durchgeführt worden. Die Nutzung durch seine Familie hätte nur deswegen stattgefunden, da für sie erst im September 2018 ein geeignetes Mietobjekt gefunden worden sei.

Abschließend ersuchte der Bf., seinem Vorlageansinnen stattzugeben und eine erklärungsgemäße Veranlagung durchzuführen, und erklärte, dass er zum Sachverhalt bis 30. September 2021 noch weitere Begründungen und Schriftstücke nachreichen werde. Außerdem beantragte er, beim Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Weitere Begründungen und Schriftstücke sind in der Folge nicht nachgereicht worden.

Mit Vorlagebericht vom 21. Oktober 2021 legte das Finanzamt schließlich - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehenden Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei gab die Abgabenbehörde nach entsprechender Darstellung des Sachverhaltes und unter Verweis auf die Ausführungen in den Beschwerdevereinscheidungen noch nachstehende Stellungnahme ab:

""Betreffend den Vorlageantrag hinsichtlich der Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2017 und 2018 wird ausgeführt, dass zeitgleich mit der Beschwerdevereinscheidung über die Beschwerde gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen 2017 und 2018 am 02.07.2021 neue, aufgrund der formellen Akzessorietät angepasste Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2017 und 2018 ergangen sind. Im Vorlageantrag wird die Vorlage der "Anspruchszinsenbescheide 2017 und 2018 vom 2.7.21"

beantragt. Da jedoch gegen die Bescheide vom 02.07.2021 über die Festsetzung von Anspruchszinsen keine Beschwerde erhoben wurde und folglich keine Beschwerdevorentscheidung vorliegt, wird beantragt den Vorlageantrag diesbezüglich als unzulässig zurückzuweisen.

Zur Einkommensteuer wie auch zur Umsatzsteuer ergibt sich darüber hinaus aus nachstehenden Ausführungen, dass auch unter Außerachtlassung der privaten Nutzung der Wohnung durch den Beschwerdeführer und seine Familie die Abgabenbehörde zu keinem anderen Ergebnis gelangt wäre.

Aus den am 07.05.2021 persönlich vom Bf. - im Zuge eines Ersuchens um Ergänzung vom 26.01.2021 - vorgelegten Unterlagen und Recherchen der Abgabenbehörde ergibt sich, dass die gegenständliche Wohnung zum Verkauf angeboten wurde bzw. immer noch wird. Der Bf. bringt vor, dass er für die Wohnung mehrere Interessenten gehabt habe. Einer davon sei Dr. Z B gewesen, welcher eine Zahnarztpraxis für seinen Sohn zur Miete oder zum Kauf gesucht habe (Bestätigung vom 06.05.2021). Die Gespräche über die Wohnung hätten im Zeitraum Ende 2018 bis Anfang 2020 stattgefunden.

Weiters wird vorgebracht, dass von Mitte 2019 bis Ende 2020 das Immobilienbüro AB Immobilien mit der Vermietung bzw. dem Verkauf der Wohnung betraut gewesen sei (Bestätigung vom 19.04.2021).

Nach eigener Aussage des Bf. sei eine Vermietung der Wohnung zu Wohnzwecken zu teuer, da selbst bei einer Miete von 10,00 € pro m² zuzüglich Betriebskosten eine monatliche Miete von über 2.000,00 € anfallen würde. Die Wohnung werde voraussichtlich ab 01.06.2021 als Zweitwohnsitz zur Freizeitgestaltung um 1.200,00 € inkl. USt vermietet. Dies deshalb, dass wenn ein ordentlicher Mieter gefunden werde, das Mietverhältnis jederzeit aufgelöst werden könne. An einen Verkauf der Wohnung sei nur bei Fortsetzung der Schwierigkeiten, einen geeigneten Mieter zu finden, gedacht.

Dazu wird Folgendes ausgeführt:

Änderung der Bewirtschaftung (Wohnung N-Straße-Yy):

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Liebhabereibetrachtung jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen. ... Die Frage, ob eine bestimmte Bewirtschaftungsart beibehalten oder geändert worden ist, ist an Hand jener Planung des Steuerpflichtigen zu beurteilen, die von vornherein bestanden hat (VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227).

Eine Änderung der steuerlichen Beurteilung ist ab jenem Veranlagungszeitraum anzunehmen, ab dem eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung durch Maßnahmen des Steuerpflichtigen erkennbar wird. Die Änderung der Bewirtschaftung führt also nicht dazu, dass abgelaufene Zeiträume anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen sind (VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227).

Für die Zeit nach einer Änderung der Bewirtschaftungsart hat eine neue Beurteilung, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, zu erfolgen (vgl. VwGH 28.2.2012, 2008/15/0312; VwGH 29.1.1991, 89/14/0088).

Die Vermietung der gegenständlichen Immobilie zu gewerblichen Zwecken endete Ende Oktober 2017. Bereits die Renovierung bzw. der Umbau zur Wohnung lässt erkennen, dass die ursprüngliche Planung des Bf. einer Vermietung an Unternehmer zu gewerblichen Zwecken nicht mehr beibehalten werden wird, weshalb von einer Änderung bzw. Beendigung der Bewirtschaftung ausgegangen werden muss.

Die Beurteilung, ob eine Einkunftsquelle hinsichtlich der gegenständlichen Wohnung vorliegt, hat daher ab November 2017 neuerlich zu erfolgen.

Einkommensteuer:

Nach § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gehören Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aus dem Werbungskostenbegriff ergibt sich, dass es entscheidend auf den Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen oder Ausgaben ankommt (VwGH 26.7.2006, 2006/14/0024).

Der Überprüfung, ob eine Betätigung auf Grund permanent auftretender Verluste als Einkunftsquelle anzusehen ist, oder ob Liebhaberei vorliegt, vorgelagert ist eine Untersuchung dahingehend, ob insoweit ein einkommensteuerbarer Vorgang vorliegt, wofür bloße Absichtserklärungen nicht ausreichend sind (UFS 26.11.2008, RV/0951-L/06; UFS 22.12.2003, RV/0552-G/02).

Aufwendungen betreffend zur Einkünfteerzielung bestimmte Objekte können auch dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ihnen vorübergehend keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte (aufgrund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über reine Absichtserklärungen hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden kann. Die bloß behauptete, nicht nach außen getretenen Vermietungsabsicht reicht hingegen nicht (VwGH 25.11.2010, 2009/15/0126; VwGH 28.5.2015, 2012/15/0104; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063; VwGH 24.7.2007, 2006/14/0034; BFG 6.12.2011, RV/0725-W/07).

Wesentlich ist, dass zielstrebig auf die Betriebseröffnung hingearbeitet wird. Es ist die nach außen in Erscheinung getretene Vorgangsweise daraufhin zu prüfen, ob sie auf die Erzielung von Einnahmen und Entgelten gerichtet ist. Wesentlich ist, dass die Vermietungsabsicht für Dritte nachvollziehbar ist (UFS 26.11.2008, RV/0951-L/06).

Wie dargelegt in VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016, ist der Erwerb, die Errichtung oder der Umbau und die erforderliche Baubewilligung alleine noch nicht als Vorbereitung für das Erzielen von Einnahmen anzusehen.

Der auf die Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Es genügt dabei nicht, dass die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten ins Auge gefasst wird (VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016; VwGH 23.6.1992, 92/14/0037).

Es muss daher ein ausreichend klarer Zusammenhang mit den künftigen Vermietungseinnahmen nachweisbar sein, dh. die Vermietungsabsicht muss klar und eindeutig - durch bindende Vereinbarungen (zB Mietverträge) oder in anderer Form - nach außen in Erscheinung treten. Anhand objektiver Umstände muss belegbar sein, dass es sich um ernsthafte und nachhaltige Bemühungen handelt, aus einer Immobilie durch entgeltliches Überlassen Einkünfte zu erzielen. Erwägt ein Steuerpflichtiger, eine Immobilie entweder zu vermieten oder zu verkaufen, hat er sich noch nicht endgültig zur Einkünfteerzielung entschieden; es liegen daher keine vorweggenommenen Werbungskosten vor (zB VwGH 30.4.2003, 98/13/0127; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132, wonach durch Aussagen wie "die Absicht sei auf die Erzielung des bestmöglichen wirtschaftlichen Ergebnisses gerichtet gewesen, sei es im Wege des Verkaufs, sei es im Wege der Vermietung", der Entschluss, die Immobilie zu vermieten, nicht klar und eindeutig nach außen in Erscheinung tritt). Kann eine Vermietungsabsicht vor der tatsächlichen Vermietung nicht nachgewiesen werden, beginnt der absehbare Zeitraum erst mit Beginn der entgeltlichen Überlassung.

Aus den am 07.05.2021 persönlich vorgelegten Unterlagen im Zuge der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 26.01.2021 (Bestätigung von Dr. Z B und AB Immobilien) geht klar hervor, dass der Bf. sowohl eine Vermietung als auch einen Verkauf der gegenständlichen Immobilie in Betracht gezogen hat. Überdies haben die Gespräche mit Dr. B erst Ende 2018 begonnen, das Immobilienbüro AB wurde noch später, Mitte 2019, mit der Vermietung bzw. dem Verkauf beauftragt. Das bedeutet, dass bis Ende 2018 keine nach außen in Erscheinung tretende Vorgehensweise irgendeiner Art erkennbar war. Zumindest wurde dies vom Bf. weder behauptet noch belegt.

Recherchen im Internet haben ergeben, dass die Wohnung auf mehreren Plattformen zum Verkauf angeboten wurde bzw. immer noch wird (zB immowelt.at, laendleimmo.at). Inserate betreffend eine Vermietung der Wohnung konnten im Internet nicht gefunden werden. Es wurden auch keine Vereinbarungen oder Korrespondenzen mit den beauftragten Immobilienmaklern (Mac Immobilien und Bergland Immobilien) vorgelegt, welche eine Vermietungsabsicht belegen könnten.

Auch wenn der Bf. am 07.05.2021 bei der persönlichen Abgabe der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 26.01.2021 vorbringt, dass ein Verkauf der Immobilie nicht in Frage komme, ergibt die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge, dass ein Verkauf der Wohnung durchaus beabsichtigt ist. Der auf die Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Bf. ist jedenfalls weder zu Beginn des Umbaus noch zu einem späteren Zeitpunkt klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten, es wurde nicht durch objektive Umstände belegt, dass sich der Bf. ernsthaft und nachhaltig bemüht hat aus der Immobilie durch entgeltliches Überlassen Einkünfte zu erzielen.

Da in den streitgegenständlichen Jahren die Vermietungsabsicht und somit Einkünfteerzielungsabsicht nicht nachgewiesen werden konnte, handelt es sich bei der gegenständlichen Wohnung um keine Einkunftsquelle, weshalb auch die Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Objekt nicht als (vorweggenommene) Werbungskosten geltend

gemacht werden können. Ein absehbarer Zeitraum und die steuerrechtliche Anerkennung als Einkunftsquelle - unter der Voraussetzung der Erzielung eines Einnahmenüberschusses in diesem absehbaren Zeitraum - könnte somit erst mit Beginn der entgeltlichen Überlassung der Wohnung beginnen.

Umsatzsteuer:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Zur Begründung der Unternehmereigenschaft ist es nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt werden, es genügt vielmehr ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Die ausgeübte Tätigkeit muss ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt sein und dies muss nach außen in Erscheinung treten (VwGH 3.5.1968, 1081/66). Bei der Errichtung von Wohnraum muss, damit der Vorsteuerabzug vor Erzielung von Einnahmen gewährt werden kann, die Vermietungsabsicht in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen (VwGH 15.1.1981, 1817/79; VwGH 25.11.1986, 86/14/0045; VwGH 17.5.1988, 85/14/0106; VwGH 23.6.1992, 92/14/0037; VwGH 27.3.1996, 93/15/0210; VwGH 25.6.1997, 94/15/0227; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; VwGH 27.1.1998, 93/14/0234).

Wie bereits in den Ausführungen zur Einkommensteuer dargelegt, ist es dem Bf. nicht gelungen zu beweisen, dass bereits zum Zeitpunkt des Umbaus der Immobilie eine Vermietung der Wohnung ernsthaft angestrebt wurde und dies auch so nach außen in Erscheinung getreten ist. Mangels der über eine Absichtserklärung hinausgehenden Umstände, kann nicht mit ziemlicher Sicherheit festgestellt werden, dass der Umbau der Wohnung tatsächlich zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen getätigt wurde.““

Nach entsprechender Akteneinsicht in die dem Bundesfinanzgericht von Seiten der Abgabenbehörde vorgelegten Aktenteile durch die beschwerdeführende Partei am 21. November 2024 erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens in der am 26. November 2024 abgehaltenen mündlichen Verhandlung ihre Standpunkte; diesbezüglich wird auf die entsprechende Verhandlungsniederschrift verwiesen. Soweit die Ausführungen bzw. noch vorgelegten Unterlagen der Parteien in der mündlichen Verhandlung ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die in der Folge dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhältnismäßiger Hinsicht hinausgehen, finden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem entscheidungsrelevanten **Sachverhalt** aus:

Der Bf. war seit 2002 (Baujahr der Wohnanlage) Eigentümer der ca. 150,00 m² großen Penthouse- bzw. Dachgeschosswohnung Top Yy (samt teilweiser überdachter Dachterrasse mit ca. 40 m², einem Kellerabteil mit ca. 10 m² und einem Tiefgaragenstellplatz) an der Adresse "N-Straße-Yy, Gde X", konkret von 123/4567 Liegenschaftsanteilen in EZ abcd KG 56789 X, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnungseigentumseinheit GR xy, sowie von 11/222 Liegenschaftsanteilen in EZ efgh KG 56789 X, verbunden mit Baurechtswohnungseigentum an AE xz.

Der Bf. hat diese beschwerdegegenständliche Penthouse-Wohnung mehrjährig bis einschließlich Oktober 2017 der BF Steuerberatungs-GmbH zum Betrieb ihrer Steuerberatungskanzlei vermietet; die Wohnung hat sohin zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient und sind tatsächlich Mieteinnahmen erzielt worden.

Ab November 2017 wurden diesbezüglich keine Mieteinnahmen mehr erzielt; die in Rede stehenden Kanzlei- bzw. Geschäftsräumlichkeiten wurden, auch wenn diese - Gegenteiliges wurde weder behauptet noch entsprechend nachgewiesen - nicht so beschädigt waren, dass sie objektiv nicht mehr genutzt werden konnten, renoviert (dabei ist davon auszugehen, dass lediglich kleinere Schäden und Abnutzungserscheinungen, die mit dem gewöhnlichen Gebrauch der Mietsache regelmäßig verbunden sind, beseitigt wurden) und - insbesondere durch Erneuerung der Küche und des Badezimmers sowie den Einbau von Zwischenwänden bzw. die Neugestaltung der Raumaufteilung - zu einer (für Wohnzwecke nutzbaren) Wohnung umgebaut.

Entsprechend von Seiten der Abgabenbehörde vorgelegter Exposés (immowelt.at, laendleimmo.at) wird das in Rede stehende Objekt (nach dem Umbau) als hochwertige (neuwertig renovierte) Penthouse-Wohnung beschrieben, welche über ein Wohnzimmer mit offener Hightech-Hochglanz-Küche (exklusive "Morena"-Küche mit Granit-Arbeitsfläche und hochwertigen Siemens E-Geräten), eine begehbare Garderobe mit Gästetoilette, vier großzügige Schlafzimmer, einen Schrankraum, ein großes Badezimmer mit Dusche und Bad und Toilette wie auch über ein kleines Büro in einer Nische mit Anschluss zur über 45m² großen Wohnküche verfügt.

Nach dem Umbau wurde die gegenständliche Wohnung vom Bf. bis April 2018 (im Rahmen der mündlichen Verhandlung hat der Bf. entgegen der Meldedaten glaubwürdig vorgebracht, dass er nach dem Auszug im April 2018 tatsächlich teils in seinen neuen Kanzleiräumlichkeiten in der H-Straße und teils bei seiner Lebensgefährtin in der F-Straße in X gewohnt hat) und auch von seiner Familie (Ehegattin samt drei Kinder) bis zur Scheidung der Ehegatten BF am

xx.yy.Zzzz für Wohnzwecke eigengenutzt.

Laut Anfrage im Zentralen Melderegister war der Bf. an der Adresse der in Rede stehenden Wohnung vom 18. Jänner 2018 bis zum 17. Juni 2021 und seine damalige Ehegattin und seine Kinder vom 18. Jänner 2018 bis zum xx.yy.Zzzz jeweils mit Hauptwohnsitz angemeldet.

Den vom Bf. vorgelegten Bestätigungen vom 6. Mai 2021 sowie vom 19. April 2021 ist zu entnehmen, dass einerseits Dr. Z B von Ende 2018 bis Anfang 2020 immer wieder Gespräche mit dem Bf. über die gegenständliche Wohnung geführt und diese auch mehrmals besichtigt hat, er diese Wohnung für seinen Sohn Dr. S B für den Betrieb einer Zahnarztpraxis mieten bzw. kaufen wollte, nach mehreren Gesprächen jedoch keine Einigung für dieses Objekt erzielt werden konnte und sein Sohn S sich schlussendlich für einen anderen Standort entschieden hat. Andererseits hat die Fa. AB Immobilien bestätigt, dass sie von Mitte 2019 bis Ende 2020 um die Vermietung oder den Verkauf der in Rede stehenden Wohnung bemüht war. Entsprechende (nachhaltig geschaltete) Inserate bzw. Angebote auf entsprechenden Immobilienplattformen betreffend eine Vermietung der Wohnung konnten von Seiten der Abgabenbehörde im Internet nicht ermittelt werden und wurde eine diesbezügliche Schaltung von Inseraten bzw. diesbezügliche Angebote auf Plattformen vom Bf. weder ausdrücklich behauptet noch entsprechend nachgewiesen.

Abgabenbehördliche Recherchen im Internet haben allein ergeben, dass die Wohnung auf mehreren Plattformen (immowelt.at, laendleimmo.at) zum Verkauf angeboten wurde (vgl. dazu die von der Abgabenbehörde vorgelegten Exposés).

Vom 1. Juli 2021 bis Februar 2022 hat der Bf. die gegenständliche Penthouse-Wohnung als Zwischenlösung (bis ein ordentlicher Mieter gefunden werde) an G R als Zweitwohnsitz zur Freizeitgestaltung um 1.200,00 € inkl. 10% USt (verbilligt) vermietet.

Mit notariellem Kaufvertrag vom 22. März 2023 hat der Bf. - gerade auch bedingt durch die Scheidung und die damit in Verbindung stehenden hohen Forderungen der Ex-Gattin - die beschwerdegegenständliche Wohnung bzw. die oben angeführten Liegenschaftsanteile schließlich verkauft (vgl. dazu auch die diesbezüglichen Ausführungen des Bf. in der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung).

Streit besteht im konkreten Fall darüber, ob betreffend die beschwerdegegenständliche Penthouse-Wohnung im fraglichen Streitzeitraum (1.11.2017 bis 31.12.2018) eine Betätigung vorliegt, die einer Einkunftsart, im speziellen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zuzuordnen ist, bzw. ob die Wohnung im genannten Zeitraum der Erzielung von Umsätzen aus der Vermietung und Verpachtung gedient hat, und dementsprechend

- die für 2017 geltend gemachten Werbungskosten (27.098,01 €) zu kürzen sind oder nicht (Kürzung um die im November und Dezember 2017 angefallenen Umbau-, Fremdfinanzierungs- und Betriebskosten iHv gesamt 11.790,87 €) und

- die für 2018 geltend gemachten Werbungskosten (27.276,99 €) sowie Vorsteuern (5.678,42 €) zur Gänze außer Ansatz zu bleiben haben oder nicht.

Rechtlich ergibt sich Folgendes:

I. Einkommensteuer für die Jahre 2017 und 2018 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 2018:

Vorweg sei erwähnt, dass sich der erkennende Richter der Einschätzung der Abgabenbehörde anschließt und sohin insbesondere auf deren Ausführungen in der zusätzlichen Bescheidbegründung (Verf 67) vom 2. Juli 2021 zu den Beschwerdevorentscheidungen vom 1. Juli 2021 sowie im oben dargestellten Vorlagebericht vom 21. Oktober 2021 verweist.

Nach § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28) der Einkommensteuer.

Nach § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gehören Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Gemäß § 32 Z 2 letzter Teilstich EStG 1988 gehören zu den Einkünften auch Einkünfte aus einer ehemaligen Vermietungstätigkeit.

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

Werbungskosten sind Wertabflüsse von Geld oder geldwerten Gütern, die durch eine Tätigkeit veranlasst sind, welche auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtet ist. Die vorausgesetzte Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen (wie zB die AfA) oder die Ausgaben (tatsächlich verausgabte Beträge) objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung sind jedoch dann nicht anzunehmen, wenn Objekte nicht als Einkunftsquelle anzusehen sind. Derartige Aufwendungen sind steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage, nicht jedoch Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen.

Grundsätzlich zählen alle Ausgaben oder Aufwendungen zu den Werbungskosten, die durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind. Wird zB ein Gebäude nicht mehr vermietet (die Vermietungsabsicht aufgegeben), dann sind ab diesem Zeitpunkt die Ausgaben oder Aufwendungen nicht mehr als Werbungskosten abzugsfähig (vgl. VwGH 27.7.1994, 92/13/0175; siehe dazu auch Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 16 Tz 25).

Der Abgabepflichtige, der die Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt wissen will, hat das Vorliegen dieser Aufwendungen grundsätzlich entsprechend nachzuweisen. Es ist Sache desjenigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Der Abgabepflichtige hat dem Finanzamt gemäß § 138 Abs. 1 BAO über Verlangen die geltend gemachten Werbungskosten in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) nach Art und Umfang nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ § 16 Tz 55, mwN).

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung. Die Aufwendungen für die eigene Wohnung sind daher nicht abzugsfähig.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind, als nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Das Recht auf Vorsteuerabzug richtet sich grundsätzlich nach den Verhältnissen des Veranlagungszeitraumes, in dem die Leistung an den Unternehmer ausgeführt worden ist (siehe Mayr/Ungericht, UStG⁴, § 12 Anm 56).

Grundvoraussetzung für den Vorsteuerabzug ist die Unternehmereigenschaft. Der Vorsteuerabzug steht nur dem Unternehmer zu. Privatpersonen ist ein Vorsteuerabzug grundsätzlich verwehrt (vgl. Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG³, § 12 Rzen 11, 14).

Hat ein Vermietungsobjekt zunächst unstrittig über Jahre der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient, ist die für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erforderliche Vermietungsabsicht erst dann nicht mehr gegeben, wenn entweder die Immobilie objektiv erkennbar für private Zwecke gewidmet wird oder sonst objektiv erkennbar die Bemühungen um das Erlangen von Mietern beendet werden (vgl. VwGH 27.7.1994, 92/13/0175; VwGH 21.6.2007, 2005/15/0069).

Werbungskosten können auch nach Beendigung des Zufließens der Einnahmen aus einem steuerrelevanten Leistungsverhältnis erwachsen. Das Ende der Einnahmen beendet somit nicht notwendigerweise den wirtschaftlichen Erwerbsbezug der Aufwendungen. Beziehen sich nachträgliche Aufwendungen noch auf das Rechtsverhältnis vor seiner Beendigung, liegen nachträgliche Werbungskosten vor. Aufwendungen oder Ausgaben stellen dann nachträgliche Werbungskosten dar, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang mit der bisher betriebenen Einkünfteerzielung bzw. Einkunftsart gegeben ist. Ein solcher wirtschaftlich geprägter Einkunftsarten- bzw. Veranlassungszusammenhang ist vorhanden, wenn sich dieser anhand objektiver, dh. äußerlich erkennbarer Umstände feststellen lässt (vgl. zB Jakom/Ehgartner EStG, 2024, § 28 Rz 63).

Instandsetzungs- bzw. Instandhaltungsaufwendungen nach Beendigung der Vermietung oder nach Aufgabe der Vermietungsabsicht und vor der privaten Nutzung sind selbst dann nicht als nachträgliche Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie durch die Vermietung verursacht worden sind. So ist zB die Renovierung eines abgewohnten Mietobjektes vor Eigennutzung nicht abzugsfähig.

Aufwendungen zur Beseitigung eines Schadens, der die mit dem gewöhnlichen Gebrauch der Mietsache verbundene Abnutzung deutlich übersteigt, insbesondere eines mutwillig verursachten Schadens, sind Werbungskosten. In diesen Fällen tritt die Veranlassung der Aufwendungen durch die Vermietung so offenkundig in den Vordergrund, dass die Mitveranlassung durch die zukünftige private Nutzung von untergeordneter Bedeutung ist (vgl. dazu VwGH 27.7.1994, 92/13/0175; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 16 Tz 25; Bodis/Hammerl/Weigand in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ § 28 Tz 96).

Aufwendungen für zur Einkünfteerzielung bestimmte Objekte können auch dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn die Aufwendungen im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme einer bestimmten Tätigkeit (wirtschaftlicher Zusammenhang) gerichtet sind (vorweggenommene bzw. vorbereitende Werbungskosten) oder wenn ihnen gerade (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Gleichsam können Vorsteuern auch steuerlich berücksichtigt werden, noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte in umsatzsteuerlicher Hinsicht erzielt werden.

Voraussetzung für den Werbungskostenabzug bzw. die Berücksichtigung von Vorsteuern ist aber, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über reine Absichtserklärungen hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Die bloße, nicht nach außen getretene Vermietungsabsicht reicht nicht. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es auch nicht, *wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hiebei sondiert wird, ob sich dieses günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt*. 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) mit der Wahl jener Möglichkeiten zu beantworten, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat (vgl. VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085; VwGH 24.7.2007, 2006/14/0034; VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096; VwGH 28.5.2008, 2008/15/0013; VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175; VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016; VwGH 27.11.2017, Ra 2017/15/0009; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ § 16 Tz 21, mwN; Bodis/Hammerl/Weigand in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ § 28 Tzen 94 f, mwN; Jakom/Ehgartner EStG, 2024, § 28 Rz 59; Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG³ § 2 Rz 111, § 12 Rz 11).

In Würdigung des Vorbringens der Verfahrensparteien und der vorliegenden Beweismittel war im Beschwerdefall davon auszugehen, dass die in Rede stehende Penthouse-Wohnung wohl zunächst (bis einschließlich Oktober 2017) unbestritten langjährig zum Betrieb einer Steuerberatungskanzlei vermietet war und diesbezüglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt wurden, diese Wohnung anschließend (nach dem Umbau) jedoch zweifelsfrei der mehrmonatigen Nutzung für private Wohnzwecke des Eigentümers (dem Bf. vom 18.1.2018 bis April 2018) bzw. seiner Familie (der damaligen Ehegattin und den drei Kindern vom 18.1.2018 bis zur Scheidung am xx.yy.zzzz) zugeführt wurde und damit mit Ende Oktober 2017 von einer Beendigung der Vermietungstätigkeit auszugehen war; die erforderliche Vermietungsabsicht bzw. die Absicht zur Erzielung positiver Einkünfte war damit in Anbetracht der privaten Nutzung der gegenständlichen Wohnung nicht mehr gegeben.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung (dabei hat das Finanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen 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) war davon auszugehen, dass der Bf. mit seiner Familie in der fraglichen Penthouse-Wohnung einen neuen Familienwohnsitz gründete, ein Zerwürfnis zwischen den Ehegatten BF bzw. deren Scheidung jedoch ein vorzeitiges Ausziehen des Bf. bzw. seiner Familie bewirkte.

Auch wenn der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung glaubhaft vorgebracht hat, dass er im April 2018 tatsächlich aus der in Rede stehenden Wohnung ausgezogen ist, war in diesem Zusammenhang doch auch zu berücksichtigen, dass der Bf. dort noch bis 17. Juni 2021 (Vermietung der gegenständlichen Penthouse-Wohnung an G R ab 1. Juli 2021) mit Hauptwohnsitz gemeldet war und er damit bis zur Abmeldung wohl auch eine Eigennutzung der Wohnung als mögliche Nutzungsvariante noch vor Augen hatte.

Zum Einwand, dass der Umbau der gegenständlichen Wohnung nicht mit der Absicht vorgenommen worden sei, dort einen (Haupt-)Wohnsitz für sich und seine Familie zu

begründen, sondern um dort zu vermieten, und er und seine Familie nur vorübergehend, während der Suche nach einem geeigneten Mietobjekt, dort gewohnt hätten, ist zu sagen, dass es sich diesbezüglich um bloße, unbewiesene (Schutz-)Behauptungen handelt.

Bei entsprechender Vermietungsabsicht während des Umbaus hätte der Bf. im Bewusstsein dessen, dass eine derart große (hochwertige) Wohnung - wie von ihm mit Schreiben vom 6. Mai 2021 selbst vorgebracht wurde - nicht rentabel für Wohnzwecke vermietet werden kann, das gegenständliche Objekt nicht zu einer Wohnung für Wohnzwecke umgebaut; auch hätte er sich wohl nicht für eine derartig hochwertige Ausstattung, sondern für eine Standardausstattung der Wohnung entschieden. Er hätte die diesbezüglichen (hohen) Umbaukosten - gerade auch angesichts dessen, dass es bereits im Frühjahr 2017 Gespräche mit Steuerberater SR über eine Anmietung der Kanzleiräumlichkeiten "N-Straße-Yy" gegeben habe - wohl nicht auf sich genommen. Durch den Umbau zu einer hochwertigen, exklusiven Wohnung für Wohnzwecke hat sich zudem auch die Möglichkeit der Vermietung der gegenständlichen Wohnung als Kanzleiräumlichkeiten bzw. an Unternehmer für gewerbliche Zwecke erschwert.

Ein (allein) auf die Vermietung des gegenständlichen Objektes bzw. zur späteren Erreichung positiver Einkünfte gerichteter ernsthafter (endgültiger) Entschluss des Bf. ist im konkreten Fall weder während des Umbaus noch in weiterer Folge auf Grund bindender Vereinbarungen oder auf Grund sonstiger objektiver Umstände (klar und eindeutig) nach außen in Erscheinung getreten und war dieser daher im Beschwerdezeitraum keineswegs als erwiesen anzusehen; bloße diesbezügliche Behauptungen genügen nicht.

Der Bf. hat es im konkreten Fall trotz entsprechendem Verlangen vom 26. Jänner 2021 und trotz diesbezüglicher Vorhaltung im Vorlagebericht vom 21. Oktober 2021 unterlassen, einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtlichen Begünstigungen gestützt werden können; mangels Vorlage entsprechender Beweismittel (wie zB geschlossene Vorvereinbarungen, eine entsprechende dauerhafte, nachhaltige Beauftragung eines Immobilienmaklers, die nachhaltige Schaltung von Inseraten) konnte für die Streitjahre (ab November 2017) das Vorliegen einer ernsthaften (alleinigen) Absicht zur *späteren Einnahmenerzielung* nicht verlässlich festgestellt werden.

Wie oben dargestellt, konnten entsprechend ernsthafte und nachhaltige Bemühungen betreffend eine Vermietung der Wohnung, wie etwa durch (nachhaltig geschaltete) Inserate bzw. Angebote auf Immobilien-Plattformen, von Seiten der Abgabenbehörde (im Internet) nicht ermittelt werden und wurde vom Bf. eine diesbezügliche Schaltung von Inseraten bzw. Anzeige auf Immobilienplattformen weder ausdrücklich behauptet noch entsprechend nachgewiesen.

Abgabenbehördliche Recherchen im Internet haben allein ergeben, dass die Wohnung auf mehreren Plattformen (immowelt.at, laendleimmo.at) allein zum Verkauf angeboten wurde (vgl. dazu die von der Abgabenbehörde vorgelegten Exposés).

Die mit einer Bestätigung belegten, mit Steuerberater SR im Frühjahr 2017 und nach Auszug des Bf. im Jahr 2018 geführten bloßen (inhaltlich nicht näher konkretisierten) Gespräche vermögen eine konkrete ernsthafte (endgültige) Vermietungsabsicht im fraglichen Zeitraum nicht hinreichend klar und deutlich zu belegen.

Eine Vermietungsabsicht ist auch dann noch nicht hinreichend konkretisiert, wenn die Vermietung der Wohnung als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hierbei sondiert wird, ob sich dies günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwirklichen lässt.

Vor diesem Hintergrund steht auch die mit (Ende 2018 nach außen auftretenden) Vermietungsbemühungen verbundene Suche nach potenziellen Käufern der Annahme von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entgegen, wurde die Vermietung doch bloß als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten ins Auge gefasst und hierbei sondiert, ob sich diese günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (vgl. die vorgelegten Bestätigungen von Dr. B vom 6.5.2021 sowie von der Fa. AB Immobilien vom 19.4.2021). Der Bf. hat sich noch nicht endgültig zur Einkünfteerzielung entschieden, wenn er alternativ auch erwog, die Wohnung zu veräußern. Eine ernsthafte (unbedingte) Vermietungsabsicht wurde damit nicht hinreichend konkretisiert bzw. ist diese damit nicht klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten.

Die obigen Ausführungen wie auch die vorgelegten Bestätigungen bzw. Inserate betreffend den Verkauf der Wohnung im Internet dokumentieren, dass beim Bf. im fraglichen Zeitraum nicht (mehr) die Vermietung, sondern neben der privaten Verwendung der in Rede stehenden Wohnung für Wohnzwecke vielmehr auch der (private, gerade auch durch die Scheidung und die damit in Verbindung stehenden hohen Forderungen der Ex-Gattin bedingte) Verkauf der Wohnung im Vordergrund stand.

Abschließend war in diesem Zusammenhang noch zu berücksichtigen, dass es in der Folge - abgesehen von einer kurzfristigen, nur als Zwischenlösung angedachten (unrentablen) Vermietung von Mitte 2021 bis Februar 2022, welcher wohl keine objektive Eignung zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses zukommt - aus vom Bf. zu vertretenden Gründen tatsächlich zu keiner weiteren Vermietung gekommen ist (Verkauf der gegenständlichen Wohnung im März 2023).

Die Aufwendungen für die gegenständliche Penthouse-Wohnung sind damit ab November 2017 bzw. ab dem Entschluss, die in Rede stehende Wohnung zur Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses zu nutzen, keine Werbungskosten mehr. Aufwendungen, welche der Bf. für die Renovierung bzw. den Umbau der Wohnung vorgenommen hat, welche er danach selbst mit seiner Familie bewohnte, wurden mit Rücksicht auf diese Nutzung getätigt und sind damit privat veranlasst. Davon war auch auszugehen, wenn diese Aufwendungen erforderlich waren, um kleinere, durch die vorherige Nutzerin der Wohnung verursachte

Schäden und Abnutzungserscheinungen zu beseitigen. Auch in diesen Fällen werden die Aufwendungen maßgebend mit Rücksicht auf die zukünftige (private) Nutzung der Wohnung getätigt. Diesbezüglich liegen daher auch keine nachträglichen Werbungskosten vor, zumal - selbst wenn die Reparaturen durch die vorherige Vermietung bedingt sind - kein Zusammenhang mehr mit Einnahmen bestand.

Im Hinblick auf die zuvor dargestellten ertragsteuerlichen Überlegungen (kein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung) war auch ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Die geltend gemachten Aufwendungen wurden nicht für ein Unternehmen des Bf. getätigt.

Vor diesem Hintergrund war der in den Beschwerdejahren (ab November 2017) in Zusammenhang mit der in Rede stehenden Penthouse-Wohnung (N-Straße-Yy, Gde X) geltend gemachte Werbungskosten- bzw. Vorsteuerabzug zu versagen und diesbezüglich den Beschwerden ein Erfolg zu versagen.

II. Festsetzung von Anspruchszinsen:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden (Ritz, SWK 2001, Seiten 27 ff). Erweist sich der Stammapgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid (es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides).

Zinsenbescheide sind wegen der genannten Bindung nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Stammapgabenbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. dazu Ritz/Koran, BAO⁷, § 205 Tzen 32 ff, mwN).

Die Festsetzung der gegenständlichen Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO erfolgte nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zu Recht, da die Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 vom 24. August 2020 zinsenrelevante Nachforderungen zur Folge hatten. Die den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden [mit Bescheiden vom 24.9.2020 wurden die

Anspruchszinsenbescheide 2017 und 2018 vom 24.8.2020 gemäß § 299 BAO aufgehoben und noch Anspruchszinsen iHv 312,84 € (2017) und 69,18 € (2018) vorgeschrieben; gemäß § 253 BAO galten die gegenständlichen Beschwerden als auch gegen diese (späteren) Anspruchszinsenbescheide vom 24.9.2020 gerichtet] zu Grunde gelegten Nachforderungsbeträge in Höhe von 15.924,00 € (2017) und 11.977,00 € (2018) wurden jeweils im Spruch der angefochtenen Einkommensteuerbescheide festgesetzt. An diese Beträge war das Finanzamt bei den nicht in Streit gestellten Berechnungen (der Berechnungsmodus als auch die Dauer der Verzinsung blieb gegenständlich jeweils unangefochten) der Anspruchszinsen gebunden, weshalb Einwendungen gegen die Höhe der Nachforderungsbeträge nicht mit Beschwerden gegen die Anspruchszinsenbescheide, sondern nur mit Rechtsmittel gegen die zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide Berücksichtigung finden können.

Den Beschwerden betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2017 und 2018 war sohin ein Erfolg zu versagen.

Erweisen sich die die strittigen Nachforderungszinsen bedingenden Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 nachträglich als rechtswidrig und werden diese - wie im Verfahrensgang dargestellt - entsprechend zu Gunsten des Bf. abgeändert (hier mit Beschwerdevorentscheidungen vom 1.7.2021), so gleichen als Folge des Wegfalles der rechtswidrigen Nachforderungen von Amts wegen zu erlassende Gutschriftzinsenbescheide (hier vom 2.7.2021) die Belastung mit Nachforderungszinsen aus.

III. Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen obzitierten VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Dezember 2024