

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Beschwerdeführer***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Steuerberatung Gaßner & Pichler GmbH, Technologiepark 1, 4311 Schwertberg, über die Beschwerden vom 3. Juni 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 5. Mai 2022 betreffend

- die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für 2015 bis 2018,
- die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für 2015 bis 2018,
- die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides für 2019 gemäß § 299 BAO,
- die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2019 gemäß § 299 BAO,
- Umsatzsteuer für die Jahre 2015 bis 2019 sowie
- Einkommensteuer für die Jahre 2015 bis 2019

zur Steuernummer ***Bf-StNr*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend

- die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für 2015 bis 2018,
- die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für 2015 bis 2018,
- die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides für 2019 gemäß § 299 BAO,
- die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2019 gemäß § 299 BAO sowie
- Einkommensteuer für die Jahre 2015 bis 2019

werden sämtlich gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Den Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2015 bis 2019 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Außenprüfung, Wiederaufnahme/§ 299 BAO, neue Sachbescheide

Beim Beschwerdeführer wurde eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durchgeführt. Gegenstand der Außenprüfung waren die Umsatzsteuer, die Einkommensteuer sowie die Zusammenfassenden Meldungen der Jahre 2015 bis 2019.

Im Rahmen des **Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 06.05.2022** wurde – auszugsweise – wie folgt ausgeführt:

Tz. 1 Allgemeines

*Per Kaufvertrag vom 09.05.2011 hat Hr. ***Beschwerdeführer*** die Liegenschaft ***Adresse1*** entgeltlich erworben. In der Veranlagung 2011 wurden erstmals Werbungskosten und Vorsteuern im Zusammenhang mit einer Vermietung und Verpachtung geltend gemacht. In diversen schriftlichen Stellungnahmen wurde bekanntgegeben, dass nach erfolgter Sanierung das Gebäude zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt wird. Die im Jahr 2011 begonnenen Sanierungsarbeiten sind bis dato noch nicht abgeschlossen, somit kam es noch zu keiner Erzielung von Einnahmen.*

Tz. 2 Einnahmenlose Vermietung und Verpachtung

[...]

*Im Rahmen der Vlg. 2011 wurde aufgrund einer Rückfrage (telefonisch) durch die Finanzverwaltung, per E-Mail v. 09.04.2013 mitgeteilt, dass derzeit Sanierungsarbeiten (Heizung, Stiege, etc.) durchgeführt werden. Herr ***Beschwerdeführer*** hoffte die Arbeiten bis Ende des Jahres 2013 abschließen zu können und anschließend zu vermieten.*

Im Vorhaltverfahren zur Veranlagung 2015 wurde per Schreiben v. 11.10.2017, eingelangt am 12.10.2017 erneut mitgeteilt, dass das Gebäude noch nicht vermietet wird. Aufgrund eines Bauvorhabens (Abbruch) des Nachbars am angrenzenden Gebäude, wurde die Sanierung unterbrochen. Im Zuge einer Bauverhandlung inkl. Grundstücksvermessung (04/2015) wurde eine geringere Stärke der Außenmauern zum Nachbargebäude festgestellt. Damit Schäden am sanierten Gebäude vermieden werden, wurden daher die Renovierungsarbeiten mit April 2015 unterbrochen. Im November 2016 wurde durch den Nachbarn mitgeteilt, dass ein Abbruch

seines Gebäudes zu teuer sei und nicht durchgeführt wird. Daher wurde beschlossen die Sanierungsarbeiten wieder aufzunehmen. Die Wiederaufnahme der Arbeiten geschah allerdings erst nach ca. 3 Jahren Unterbrechung im Frühjahr 2018. Es wurde mitgeteilt, dass mit einer endgültigen Fertigstellung bis Herbst 2019 zu rechnen ist und im Jahr 2020 jedenfalls mit einem Einnahmenüberschuss zu rechnen sei. Bei dieser Vorhaltsbeantwortung wurde ebenfalls eine Prognoserechnung, aus welcher ein positiver Gesamtüberschuss auf den Beobachtungszeitraum von 28 Jahren ermittelt wird.

Laut Augenschein der Finanzverwaltung im Rahmen der Betriebsbesichtigung, befindet sich das Gebäude nach wie vor im Zustand eines Rohbaus (keine Fenster und Türen, kein Trockenausbau, keine Installationen, etc.). Das Nachbargebäude ***Adresse2*** wurde mittlerweile im Frühjahr 2020 doch abgerissen.

[...]

Das Gebäude befindet sich seit ca. 10 Jahren in Sanierung. Aus Sicht der Betriebsprüfung dauern Renovierungsarbeiten in diesem Ausmaß nach Erfahrung des täglichen Lebens 1-3 Jahre maximal.

Derzeit liegen der Finanzverwaltung, keine über die bloße Absicht der Einnahmenerzielung aus Vermietung und Verpachtung hinausgehenden Umstände (bindende Verträge, etc.) vor. Der bestehende Sanierungsplan geht über eine bloße Absichtserklärung, was in Zukunft mit dem Gebäude geschehen könnte, nicht hinaus.

Laut Auskunft von Herrn ***Beschwerdeführer*** bei der Betriebsbesichtigung am 16.12.2021 liegen mangels Baufortschritt (derzeit im Rohbau befindlich) keine für Dritte erkennbare effektive Bemühungen vor, das Gebäude vermieten zu wollen (z.B. Einschaltung eines Maklers, Zeitungsinsertate, etc.). In einem vorgelegten E-Mail (ohne Datum) wurde die Vermarktung mit einem Immobilienmakler besprochen, jedoch mit einem Bewerbungsstart mangels Baufortschritten nicht begonnen. Bei Gebäuden, welche im konkreten Bauzustand nicht vermietbar sind, muss zielgerichtet versucht werden einen vermietbaren Zustand zu erreichen. Auch diese vorgehensweise spricht gegen den Entschluss einer Vermietung.

[...]

Aus Sicht der Betriebsprüfung wird daher keine einkommensteuerlich relevante Einkunftsquelle begründet. Die im Prüfungszeitraum erklärten Einnahmen (Erlöse aus Anlagenverkauf PKW) und Werbungskosten, sowie die dazugehörigen Vorsteuern werden im Prüfungszeitraum nicht berücksichtigt.

Aufgrund dieser Feststellungen ändern sich im Jahr 2015 die Verhältnisse für die Verwendung des Grundstückes (***Adresse1***), da es ab diesem Zeitpunkt zu keiner unternehmerischen

Nutzung des Grundstückes mehr kommt, sind die bereits geltend gemachten Vorsteuern 2011-2014 gem. § 12 Abs. 10 UStG ab 2015 jährlich negativ mit 1/20tel zu berichtigen.

Sollte die Sanierung des Objekts in Zukunft tatsächlich abgeschlossen werden und nach außen gerichtete Handlungen zu einer Vermietung des Gebäudes gesetzt werden, würde durch die Bewirtschaftung eine Einkunftsquelle realisiert werden.

Im Rahmen der Schlussbesprechung vom 08.04.2022 wird durch die steuerliche Vertretung zu dieser Feststellung folgendes angegeben:

*Die im o.a. Sachverhalt angeführte Unwägbarkeiten (Abbruch Nachbargebäude, Brand Nachbargebäude, Abweichungen der Grundgrenzen lt. Kataster, Dämmung zu Neubau Nachbargebäude) seien allesamt nicht von Herrn ***Beschwerdeführer*** herbeigeführt worden und stellen Unwägbarkeiten von Außen dar, die nicht von ihm beeinflussbar sind. Derzeit ist noch nicht absehbar, wie das Gebäude in Zukunft genutzt bzw. verwendet wird. Lt. Auskunft des Nachbarn, soll der Neubau des Nachbargebäudes im späten Frühjahr/Sommer 2022 fortgeführt werden. Werden die vorhandenen Unklarheiten mit dem Nachbarn dadurch beseitigt, wird immer noch eine Vermietung des Gebäudes angedacht. Sollte es weiterhin zu keiner Einigung bzw. Änderung des Ist-Standes kommen, wird auch ein Notverkauf der Liegenschaft in Betracht gezogen. Die steuerliche Vertretung hält fest, dass es sich bei dem zur Vermietung geplanten Objekt, gemäß Liebhabereiverordnung um eine Große Vermietung handelt und daher gem. § 1 Abs. 1 LVO primär von einer Einkunftsquelle auszugehen ist. Der Finanzverwaltung wurde im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung zur Einkommensteuerveranlagung 2015 eine Prognoserechnung vorgelegt, in welcher sich eine Gesamtüberschuss der Einkünfte über die Werbungskosten ergibt. Die steuerliche Vertretung gibt dazu an, dass sich auch bei Adaptierung der Prognoserechnung, bei Vermietungsbeginn ab 2024/2025, noch ein Gesamtüberschuss ergibt bzw. ergeben kann. Von der steuerlichen Vertretung wird ein Kompromissvorschlag zur Anerkennung als Einkunftsquelle bis einschließlich 2018 unterbreitet, da bis zu diesem Zeitpunkt jedenfalls die Absicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bestand.*

[...]

Tz. 3 betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer Portalumbau

In den Jahren 2012 und 2013 wurde das Eingangsportal der Trafik erneuert. Per 31.03.2013 erfolgte die Inbetriebnahme und die am Konto 210 aktivierten Aufwendungen in Höhe von 21.751,51 Euro werden auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 6 Jahren abgeschrieben.

[...]

Lt. Betriebsprüfung ergibt sich für den Portalumbau eine längere Nutzungsdauer. Laut deutscher AfA-Tabelle ist auf Schaufensteranlagen eine Nutzungsdauer von 8 Jahren anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind abzüglich der in den Rechnungen der Firma [...] gewährten Skontobeträge mit einem Betrag von 21.414,01 Euro zu aktivieren.

Die Berichtigung der AfA für die bereits verjährten Jahre (2013-2014) wird mittels Bilanzberichtigung durch Ansatz im ersten nicht verjährten Jahr 2015 vorgenommen. Die restlichen Beträge, werden jährlich korrigiert.

[...]

Tz. 4 betriebliche Nutzung Anhänger Pongratz

*Per 13.08.2019 wurde ein Pkw-Anhänger der Marke Pongratz erworben und im Anlagenverzeichnis aktiviert. Die Anschaffungskosten samt Anmeldekosten in Höhe von EUR 1.087,70 netto werden auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren abgesetzt. Für das KFZ wurde bei Anschaffung ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Höhe von 1.084,24 beansprucht. Im Rahmen der Betriebsbesichtigung hat Hr. ***Beschwerdeführer*** bekanntgegeben, dass der Anhänger zum Transport von Materialien für die Sanierung des Gebäudes, ***Adresse1*** erworben wurde. Aus Sicht der Betriebsprüfung ergibt sich daher für den Pkw-Anhänger keine betriebliche Nutzung und die Absetzung für Abnutzung in Höhe von 54,39 Euro sowie die Vorsteuern in Höhe von gesamt 193,20 können steuerlich nicht berücksichtigt werden. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag in Höhe von EUR 1.084,24 Euro kann für den Anhänger somit ebenfalls nicht berücksichtigt werden.*

[...]

Tz. 5 Privatanteil

[...]

*Des weiteren wurde festgestellt, das ein Betrag von 668,33 Euro nicht den Gewerbebetrieb betreffen, sondern Aufwendungen im Zusammenhang mit der erklärten V+V aus dem Objekt ***Adresse1*** ihren Ursprung haben und mangels Einkunftsquelle nicht absetzbar sind.*

Tz. 6 USt-Schuld Dienstleistungsschecks

Nach Abgleich der Registrierkassendaten mit den erklärten Umsätzen wurde festgestellt, dass die Umsätze aus dem Verkauf von Dienstleistungsschecks in der Registrierkasse mit 20 % USt erfasst werden. Die Umsätze werden im Rahmen der Erklärung nicht mit dem Normalsteuersatz besteuert. Die Dienstleistungsschecks werden grundsätzlich auf fremden Namen und fremde Rechnung für die Versicherungsanstalt für Eisenbahnen verkauft. Laut Registrierkasse wurden

die veräußerten DL-Schecks mit 20 % erfasst und es kommt somit zu einer USt-Schuld kraft Rechnungslegung in folgender Höhe:

[...]

Tz. 8 Wiederaufnahme gem. § 303 (1) BAO

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein mit Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die bisher im Verfahren nicht geltend gemacht wurden und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung sind zu den in Tz. 2 – 6 angeführten Sachverhalte Tatsachen neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2015 – 2018 und Umsatzsteuer 2015 – 2018 notwendig machen. Folgende Beweismittel bzw. Tatsachen wurden im Rahmen der Außenprüfung für die Jahre 2015 – 2019 erstmalig vorgelegt:

- Buchhaltungsdaten (Journal, Saldenliste, detaillierte Jahresabschlüsse und AVZ, etc.)
- Belegsammlung
- Betriebsbesichtigung + Stellungnahme Objekt ***Adresse1***
- Registrierkassendaten (Datenerfassungsprotokolle)

[...]

Auf Basis der im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung getroffenen Feststellungen hat das belangte Finanzamt **am 05.05.2022** die folgenden – nunmehr bekämpften – **Bescheide** erlassen:

- Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für 2015 bis 2018,
- Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für 2015 bis 2018,
- Bescheid über die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides für 2019 gemäß § 299 BAO,
- Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2019 gemäß § 299 BAO,
- Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2015 bis 2019 sowie
- Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 bis 2019

Begründend wurde in sämtlichen Bescheiden auf die Ergebnisse bzw. Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

B. Beschwerde

Mit **Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 03.06.2022** wurde gegen sämtliche in Folge der Außenprüfung ergangenen und oben angeführten Bescheide **Beschwerde** erhoben.

Begründend wurde - im Wesentlichen – wie folgt ausgeführt:

a) Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens für 2015-2018

Sachverhalt:

Im Jahr 2011 habe der Beschwerdeführer die Immobilie in der *****Adresse1***** erworben. Der Beschwerdeführer habe beabsichtigt, das gekaufte Gebäude zu sanieren und anschließend das gesamte Gebäude (2 Wohnungen im OG, Geschäftsräumlichkeiten im EG) zu vermieten. Der Baubescheid sei plangemäß ergangen und die Vermietungsabsicht ergebe sich auch aus der Kreditusage der fremdfinanzierenden Bank, in welcher die Abtretung der zukünftigen Forderungen aus Vermietung und Verpachtung als Sicherstellung vereinbart worden sei. Eine Privatnutzung sei nie vorgesehen gewesen.

Die Sanierungsarbeiten seien im Jahr 2011 begonnen worden. Obwohl die Arbeiten durch diverse Probleme (unklarer Grenzverlauf zum Nachbargrundstück, wiederholt abgesagter Abbruch des am Nachbargrundstück befindlichen Gebäudes, zu geringe Stärke der Außenmauern zum Nachbargebäude, Brand des Nachbargebäudes im Jahr 2017) laufend verzögert worden seien, habe der Beschwerdeführer am ursprünglichen Plan der Sanierung und nachfolgenden Vermietung festgehalten.

Im Jahr 2020 sei das Nachbargebäude schließlich doch abgerissen worden, was zum Einsturz einer Mauer und erneuten Schwierigkeiten geführt habe. Der vom Beschwerdeführer beauftragte Baumeister habe in einer Stellungnahme aus Jänner 2022 deutlich auf die bautechnischen und finanziellen Risiken iZm einer Wiederaufnahme der Sanierungsarbeiten gewarnt. Sämtliche erschwerenden Umstände seien außerhalb der Sphäre des Beschwerdeführers gelegen.

Dem belangten Finanzamt sei im Zuge des Vorhalteverfahrens zur Einkommensteuererklärung 2015 im Oktober 2017 eine Prognoserechnung über einen Prognosezeitraum von 28 Jahren vorgelegt worden. Auf Grundlage dieser Prognoserechnung seien die Erklärungen 2015 erklärungskgemäß veranlagt worden, der Einkunftsquellencharakter sei nicht angezweifelt worden.

Rechtliche Ausführungen:

Die vom belangten Finanzamt nunmehr herangezogenen Wiederaufnahmegründe seien der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide insbesondere aufgrund der

vorgelegten Prognoserechnung sowie der weiteren Korrespondenz im Rahmen der Veranlagung 2015 bereits hinlänglich bekannt gewesen. Daran würden auch die erstmalig im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Beweismittel nichts zu ändern. Überdies handle es sich bei den im Bericht über die Außenprüfung angeführten Beweismitteln

„*Betriebsbesichtigung und Stellungnahme ***Adresse1****“ um Beweismittel, die im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide noch nicht vorhanden gewesen seien, somit um nova producta. Derartige Beweismittel seien nicht geeignet, eine Wiederaufnahme zu begründen.

Auch die nach dem Jahr der Ausstellung des Erstbescheides eingetretenen Unwägbarkeiten seien für die Beurteilung irrelevant, da diese Tatsachen zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides noch nicht existiert hätten.

Aber selbst wenn die belangte Behörde zum Ergebnis komme, die Wiederaufnahme sei zu Recht verfügt worden, seien die neuen Sachbescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet.

Mit dem Kauf der Immobilie sei die ernsthafte und einzige Absicht des Beschwerdeführers verbunden gewesen, durch die spätere Vermietung des Objekts eine wirtschaftliche Vermögensvermehrung und damit verbunden einen (steuerlichen) Gesamtüberschuss zu erzielen. Dieser Betätigung komme somit der Charakter einer Einkunftsquelle zu, die – ex ante betrachtet – auch dazu geeignet sei, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss zu erzielen.

Der Entschluss, das sanierte Gebäude zu vermieten, sei auch aus Umständen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen, nach außen in Erscheinung getreten. So seien dem Kreditinstitut die Forderungen aus den zukünftigen Miet- und Pachtverhältnissen als Sicherheit eingeräumt worden und es sei auch der entsprechende Plan von den Baubehörden bescheidet worden. Zudem zeige sich das ernsthafte und nachhaltige Bemühen, tatsächlich Einnahmen mit diesem Gebäude zu erzielen, an den entsprechend dem Bauplan begonnenen Sanierungsarbeiten. Dass es bis dato noch zu keiner Erzielung von Einnahmen gekommen sei, sei Umständen geschuldet, die außerhalb der Sphäre des Beschwerdeführers liegen würden.

Für die Frage, ob eine Vermietungsabsicht bestanden habe, sei – so der VwGH – nicht entscheidend, dass das Vorgehen des Abgabepflichtigen allenfalls „unwirtschaftlich“ oder unzumutbar gewesen sei. Vielmehr sei einzig und allein zu untersuchen, ob die nach außen in Erscheinung getretene Vorgangsweise des Abgabepflichtigen darauf gerichtet sei, Einnahmen und Entgelte zu erzielen.

Es sei somit von einer Einkunftsquelle auszugehen und die bis dato verlustbringende Betätigung anhand der Liebhabereiverordnung zu beurteilen.

Im konkreten Fall handle es sich um eine sogenannte „große Vermietung“ gemäß § 1 Abs. 1 LVO, bei der das Vorliegen einer Einkunftsquelle anzunehmen sei. Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften sei nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gesamtüberschuss, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erzielung eines solchen. In den fraglichen Jahren sei somit jedenfalls von einer steuerlich anerkannten Einkunftsquelle auszugehen.

b) Bescheide über die Aufhebung des Umsatz- und Einkommensteuerbescheides 2019

Sachverhalt:

Die Ausführungen zu diesem Punkt sind im Wesentlichen gleichlautend wie in den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide.

Rechtliche Ausführungen:

Im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide sei die Abgabenbehörde in Kenntnis sämtlicher entscheidungsrelevanter Tatsache gewesen bzw. hätte sie davon in Kenntnis sein müssen, da der Beschwerdeführer alles Wesentliche offengelegt habe.

Darüber hinaus sei die Begründung des Aufhebungsbescheides mangelhaft, da in dessen Begründung lediglich auf die abgabenbehördliche Prüfung und die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfbericht verwiesen werde. Zudem sei die Darstellung der Ermessensabwägung in der Begründung dieser Bescheide gänzlich unterblieben. Der Aufhebungsbescheid sei somit rechtswidrig.

Aber selbst wenn die belangte Behörde zum Ergebnis komme, die Bescheidaufhebung sei zu Recht verfügt worden, seien die neuen Sachbescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet.

Begründend wurde in der Folge im Wesentlichen gleichlautend wie in den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide ausgeführt.

c) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2015-2019

Sachverhalt:

Die Ausführungen zu diesem Punkt sind im Wesentlichen gleichlautend wie in den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide.

In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 wird ergänzend darauf verwiesen, dass der Anhänger der Marke Pongratz hauptsächlich zu betrieblichen Zwecken für den Gewerbebetrieb angeschafft worden sei, nämlich zur Abholung von Handelswaren (Zigaretten), zum Transport von Gewerbemüll, Elektrogeräten und Tongeräten. Der Anhänger

werde nur in untergeordnetem Maße für Fahrten iZm der Vermietung und Verpachtung eingesetzt.

Rechtliche Ausführungen:

Begründend wurde in der Folge im Wesentlichen gleichlautend wie in den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide ausgeführt.

Im Zusammenhang mit dem Anhänger werde auf den Sachverhalt verwiesen und die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen sowie des GFB beantragt. Zu berücksichtigen sei lediglich ein Privatanteil von 10%.

Zusätzlich wurde in sämtlichen Beschwerden die **Durchführung einer mündlichen Verhandlung** sowie die **Entscheidung durch den Senat** beantragt.

C. Beschwerdeentscheidung, Vorlageantrag

Mit **Beschwerdeentscheidung vom 13.12.2022** wurden die Beschwerden gegen sämtliche angefochtenen Bescheide als **unbegründet abgewiesen**.

Begründend wurde – im Wesentlichen – wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt:

Das Gebäude in der ***Adresse1*** sei mit Kaufvertrag vom 19.05.2011 erworben und in den Jahren 2011 bis 2015 sei mit der Sanierung begonnen worden. Aufgrund von Unstimmigkeiten mit dem Nachbarn bezüglich Grundstücksgrenzen und Bauausführung sei die Sanierung im April 2015 unterbrochen worden und es seien bis dato keine weiteren Baumaßnahmen gesetzt worden. Das Gebäude befinde sich im Zustand eines Rohbaus. Die baubehördliche Bewilligung für den Umbau des Gebäudes sei bis 18.03.2022 verlängert worden. Ob im Zeitpunkt der Beschwerdeentscheidung noch eine aufrechte Baubewilligung vorliege, sei unklar.

Rechtliche Ausführungen:

a) Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens für 2015-2018

Die Wiederaufnahme sei aufgrund der Tatsachen und Beweismittel erfolgt, die in den Tz. 2 bis 6 des Berichtes über die Außenprüfung vom 06.05.2022 angeführten Sachverhalten neu hervorgekommen sind. Diese würden nicht nur das Gebäude in der ***Adresse1***, sondern auch den Umbau des Eingangsportals der Trafik, den PKW-Anhänger, Privatanteile von diversen Aufwendungen und Dienstleistungsschecks thematisieren. Im Rahmen der Außenprüfung seien erstmals Buchhaltungsdaten, Belegsammlungen und Registrierkassendaten zu diesen Sachverhalten vorgelegt worden, die dem Finanzamt im

Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide nicht bekannt gewesen seien. Die Wiederaufnahme sei somit zu Recht erfolgt.

b) Bescheide über die Aufhebung des Umsatz- und Einkommensteuerbescheides 2019

Zunächst werde darauf hingewiesen, dass es für eine Aufhebung nach § 299 BAO unerheblich sei, aufgrund welcher Umstände die Abgabenbehörde einen rechtswidrigen Bescheid erlassen hat bzw. weshalb sie diese Rechtswidrigkeit bei dessen Erlassung nicht erkannt hat. Die Aufhebung nach § 299 BAO setze kein Verschulden der Abgabenbehörde an der Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides voraus.

Zum Vorbringen der mangelnden Begründung werde angemerkt, dass in den Aufhebungsbescheiden auf die Niederschrift und den Prüfbericht verwiesen wird, was gemäß der Rechtsprechung des VwGH (vgl. etwa VwGH 27.05.1998, 95/13/0282) zulässig sei. Auch die Ermessensübung sei damit begründet worden, dass das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse an der Rechtsbeständigkeit überwiege und die steuerlichen Auswirkungen nicht bloß als geringfügig anzusehen seien. Die Aufhebung des Einkommensteuer- bzw. des Umsatzsteuerbescheides 2019 sei somit zu Recht erfolgt.

c) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2015-2019

Gemäß der Rechtsprechung des VwGH sei es zulässig, Vorsteuern und Werbungskosten bereits zu berücksichtigen, bevor ein Steuerpflichtiger Einnahmen aus einer Vermietung erzielt. Nicht ausreichend für eine solche Berücksichtigung seien allerdings bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine zukünftige Vermietung noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Vielmehr müsse die Absicht der zukünftigen Vermietung ihren Niederschlag in bindenden Vereinbarungen finden oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden, Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einnahmen müsse als klar erwiesen anzunehmen sein.

Entscheidungswesentlich sei somit die Frage, ob die seitens des VwGH geforderte „ernsthafte Vermietungsabsicht“ als klar erwiesen angesehen werden könne, wenn sich das fragliche Gebäude elf Jahre nach Erwerb immer noch im Zustand eines Rohbaus befinde und nicht absehbar sei, ob bzw. wann jemals Einnahmen daraus erzielt werden.

Bei Gebäuden, die in ihrem konkreten Bauzustand nicht vermietbar sind, müsse zielgerichtet versucht werden, einen vermietbaren Zustand herzustellen. Dies wäre – nach Ansicht der Finanzverwaltung – bei entsprechendem Bemühen und zielgerichtetem Vorgehen längst möglich gewesen. Nachdem allerdings seit 2011 nur geringfügige Umbauarbeiten durchgeführt und auch die Klärung der Unwägbarkeiten mit dem Eigentümer des Nachbargrundstückes nur geringfügig vorangetrieben worden seien, könne von einem zielstrebigen Bemühen nicht

gesprochen werden. Daran ändere auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach die Gründe, weshalb das Gebäude noch nicht in einen vermietbaren Zustand versetzt wurde, außerhalb der Sphäre des Beschwerdeführers liegen würden, nichts. Eine Sanierung über einen Zeitraum von mehr als 11 Jahren könne nicht mehr als zielstrebiges Verhalten in der Vorbereitungsphase einer steuerlich relevanten Tätigkeit beurteilt werden. Der Beginn der Renovierungsarbeiten alleine sei – gemäß der Rechtsprechung des VwGH – ohne weitere Beweise nicht dazu geeignet, eine Vermietungsabsicht zu dokumentieren.

Mangels steuerlich relevanter Betätigung werde somit die Einkunftsquelleneigenschaft für das Gebäude ***Adresse1*** verneint. Dies auch vor dem Hintergrund, dass überhaupt nicht absehbar sei, wann tatsächlich mit der Vermietung begonnen werden könne, da sich das Gebäude immer noch im Zustand eines Rohbaus befinde.

Die Frage nach dem Vorliegen einer Einkunftsquelle sei der Frage, ob eine Betätigung Liebhaberei darstelle, vorgelagert. Mangels Einkunftsquelle sei das Vorliegen von Liebhaberei im konkreten Fall somit nicht zu prüfen.

Mit **Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 16.01.2023** wurde ein **Vorlageantrag** eingebracht. Begründend wurde auf das Vorbringen in den Beschwerden verwiesen.

D. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 17.02.2023 zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Anschreiben vom 09.01.2024** wurde der Beschwerdeführer die Übermittlung von weiteren Informationen, insbesondere betreffend den aktuellen Zustand des betreffenden Bauvorhabens, gebeten.

Mit **Schreiben vom 26.02.2024** wurde das obige Anschreiben beantwortet und – unter anderem – ausgeführt, dass die Baubewilligung für das gegenständliche Bauvorhaben in der Zwischenzeit erloschen sei. Das fragliche Gebäude befinde sich nach wie vor im Zustand eines Rohbaus, die Sanierungsarbeiten wurden nicht fortgesetzt. Der Beschwerdeführer habe aber – sobald die äußeren Umstände insbesondere betreffend das Nachbargrundstück dies zulassen würden – weiterhin die Absicht, das Bauvorhaben zu realisieren. Abschließend wurde noch ausgeführt, dass es aufgrund der Tatsache, dass der Beschwerdeführer das Bauvorhaben nach wie vor realisieren und das Gebäude anschließend vermieten möchte, nicht zu einer Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 12 Abs. 10 oder 11 UStG 1994 gekommen sei. Somit sei die erfolgte Vorsteuerberichtigung nicht zulässig.

Mit **Anschreiben vom 10.01.2024** wurde das belangte Finanzamt um die Konkretisierung der herangezogenen Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2015 bis 2018 gebeten.

Mit **Schreiben vom 25.01.2024** wurden seitens des belangten Finanzamtes weitere Konkretisierungen betreffend die Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer übermittelt. Zusätzlich wurden weitere Ausführungen hinsichtlich der im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellten Umsatzsteuer kraft Rechnungsstellung getroffen.

Mit **Schreiben vom 26.02.2024** wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

Im Rahmen der **am 13.02.2025 stattgefundenen mündlichen Verhandlung** vor dem Bundesfinanzgericht haben die Parteien im Wesentlichen wie bereits schriftlich vorgebracht. Ergänzend wurde durch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers ausgeführt, dass sich die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide lediglich gegen die in den Tz. 2 und 4 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung getroffenen Feststellungen richten würde. Zudem wurde bestätigt, dass erst im Rahmen der Außenprüfung die vollständigen Unterlagen (zB Belege, Registrierkassenbelege, Kreditverträge, Bauverhandlungsprotokolle) vorgelegt worden seien. Weiters wurde durch die steuerliche Vertretung auf das Vorhalteverfahren zur Einkommensteuer 2015, insbesondere die dort vorgelegte Prognoserechnung und deren damalige Akzeptanz durch das belangte Finanzamt, verwiesen. Das belangte Finanzamt führt erneut aus, dass im konkreten Fall von einer zielstrebigen Sanierung nicht gesprochen werden könne, weshalb der Status einer Einkunftsquelle nie erreicht worden sei. Dies wurde von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers explizit bestritten. Durch die steuerliche Vertretung wurde als Beweismittel noch die Kreditzusage zwischen der finanzierenden Bank und dem Beschwerdeführer inklusive Beilagen vorgelegt. Es wurde vereinbart, dass dem belangten Finanzamt eine Frist von zwei Wochen für die Einbringung einer Stellungnahme betreffend diese Kreditzusage eingeräumt wird.

Mit **Stellungnahme vom 27.02.2025** wurde unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH ausgeführt, dass die Aufnahme von Kreditmitteln nicht als Vorbereitungshandlung für das Bewirken von Umsätzen durch Vermietung und Verpachtung eines Objektes zu sehen seien. Auch in der Abtretung von zukünftigen Forderungen sei nach Auffassung des belangten Finanzamtes kein Umstand zu erblicken, aufgrund dessen mit einiger Sicherheit feststehe, dass eine Vermietung erfolgen werde, da dennoch eine andere Verwendung des Objektes möglich wäre und die Tilgung des Kredites auf andere Weise erfolgen könne.

Mit **Replik vom 17.03.2025** wurde durch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers ausgeführt, dass den Ausführungen des belangten Finanzamtes insofern zugestimmt werde, als die Aufnahme von Kreditmitteln für sich alleine keine Rückschlüsse auf den Beginn der Unternehmereigenschaft zulasse. Im gegenständlichen Fall trete aber unter anderem auch die Abtretung zukünftiger Forderungen aus der Vermietung des fraglichen Objektes hinzu.

Insgesamt sei somit der auf die Vermietung eines Gebäudes entrichtete Beschluss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung getreten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Vorbemerkung:

Aus Gründen der Übersicht wird die im Bericht über die Außenprüfung vorgenommene Aufteilung von Sachverhalten auch für das vorliegende Erkenntnis beibehalten. Es werden nur jene Abschnitte, die entweder von der Beschwerde aufgegriffen oder im Rahmen dieses Erkenntnisses thematisiert werden, wiedergegeben.

Tz. 2 Einnahmenlose Vermietung und Verpachtung

Der Beschwerdeführer hat mit Kaufvertrag vom 09.05.2011 die Liegenschaft mit der Adresse ***Adresse1*** um einen Kaufpreis von EUR 120.000,00 erworben. Der Ankauf der Liegenschaft wurde mittels Kredit iHv EUR 150.000,00 fremdfinanziert, wobei im Rahmen der Kreditusage die Besicherung des Kredites durch Einräumung eines Pfandrechtes an der betreffenden Liegenschaft, die Abtretung von zukünftigen Forderungen aus der Vermietung/Verpachtung des Objektes in Form einer Einzelzession, die Verpfändung der Ansprüche aus einer näher genannten Ablebensversicherung sowie eine Gehaltsverpfändung vereinbart wurde. Nach Angaben des Beschwerdeführers sollte das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude umfassend saniert und die entstehenden Mietobjekte (zwei Wohnungen im OG, Geschäftsräumlichkeiten im EG) anschließend vermietet werden. In den Jahren 2011 bis 2015 wurden geringfügige Sanierungen am Gebäude durchgeführt. Im April 2015 wurde die Sanierung aufgrund von Unstimmigkeiten mit dem Eigentümer des Nachbargrundstückes unterbrochen und es wurden seitdem keine nennenswerten Baumaßnahmen mehr durchgeführt, sodass sich das Gebäude auch während des gesamten streitgegenständlichen Zeitraumes im Wesentlichen im Zustand eines Rohbaus (keine Fenster und Türen, kein Innenausbau, keine Installationen) befunden hat. Sowohl in den Jahren 2011 bis 2014 wie auch in den streitgegenständlichen Jahren (2015 bis 2019) wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. mit den Sanierungsarbeiten in Zusammenhang stehende Vorsteuern geltend gemacht (siehe die nachfolgenden Aufstellungen).

Einkommensteuer:

	2011	2012	2013	2014	2015
Einnahmen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Absetzung für Abnutzung (AfA)	-194,45	-388,89	-388,89	-194,43	0,00
Fremdfinanzierungskosten	-4.096,40	-3.942,99	-3.126,59	-3.910,70	-3.558,23
Übrige Werbungskosten	-894,95	-2.163,80	-2.003,09	-1.432,81	-3.435,98
SUMME Einkünfte aus V&V	-5.185,80	-6.495,68	-5.518,57	-5.537,94	-6.994,21

	2016	2017	2018	2019
Einnahmen	0,00	0,00	0,00	200,00
Absetzung für Abnutzung (AfA)	0,00	0,00	0,00	0,00
Fremdfinanzierungskosten	-3.650,49	-2.256,46	-2.626,35	-2.603,01
Übrige Werbungskosten	-1.902,18	-1.979,16	-1.782,87	-1.570,60
SUMME Einkünfte aus V&V	-5.552,67	-4.235,62	-4.409,22	-3.973,61

In Summe wurden somit in den Jahren 2011 bis 2019 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von EUR 47.903,32 erklärt.

Die in den obigen Tabellen angeführten „Übrigen Werbungskosten“ bestehen im Wesentlichen aus Aufwendungen für Versicherungen, Strom und Buchhaltung. Aufwendungen im Zusammenhang mit den Sanierungsarbeiten sind darin nicht enthalten, sondern wurden auf dem Konto „0710 Anlagen in Bau“ verbucht:

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Anlagen in Bau	3.823,35	2.979,91	10.310,50	8.566,86	656,53	24,17

Nach dem Jahr 2016 wurden keine weiteren Beträge auf diesem Konto verbucht. Somit entspricht der Stand per 31.12.2016 jenem per 31.12.2019, also EUR 26.361,32.

Umsatzsteuer:

Im Bereich der Umsatzsteuer wurden die folgenden Vorsteuern im Zusammenhang mit der Sanierung des gegenständlichen Gebäudes geltend gemacht bzw. ab dem Jahr 2015 im Rahmen der angefochtenen Bescheide gekürzt:

	2011	2012	2013	2014	2015
Vorsteuern iZm Sanierung	764,67	501,40	2.062,10	1.713,37	123,31

	2016	2017	2018	2019
Vorsteuern iZm Sanierung	4,83	190,82	143,83	96,71

In Summe wurden somit in den Jahren 2011 bis 2019 Vorsteuern in Höhe von EUR 5.601,04 im Zusammenhang mit den Sanierungsarbeiten geltend gemacht.

Die ernsthafte Absicht des Beschwerdeführers, durch Vermietung oder Verpachtung der auf der gegenständlichen Liegenschaft geplanten Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten

zukünftig Einnahmen bzw. umsatzsteuerpflichtige Umsätze zu erzielen, kann für die streitgegenständlichen Jahre nicht als klar erwiesen angesehen werden.

Tz. 3 Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer Portalumbau

In den Jahren 2012 und 2013 wurde das Eingangsportal des Gebäudes, in dem sich der Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers befindet, erneuert. Die aktivierten Aufwendungen für die Erneuerung des Portals in Höhe von EUR 21.751,51 sollten – ab Inbetriebnahme per 31.03.2013 – über eine Nutzungsdauer von sechs Jahren abgeschrieben werden. Im Zuge der durchgeführten Außenprüfung wurde auf Basis der eingesehenen Unterlagen sowie unter Verweis auf die deutschen AfA-Tabellen eine Nutzungsdauer von acht Jahren als sachgerecht angesehen und die Abschreibungsbeträge in den streitgegenständlichen Jahren entsprechend angepasst.

Tz. 4 Betriebliche Nutzung Anhänger Pongratz

Im Jahr 2019 wurde ein PKW-Anhänger erworben und als Anlagevermögen aktiviert, wobei eine Abschreibungsdauer von 10 Jahren angenommen wurde. Die Anschaffung dieses PKW-Anhängers erfolgte zum ausschließlichen Zweck des Transports von Baumaterialien bzw. sonstigen für die Sanierung des Gebäudes in der ***Adresse1*** erforderlichen Gegenständen. Eine Nutzung im Rahmen des Gewerbebetriebes ist nicht vorgesehen.

Tz. 8 Wiederaufnahme

Im Rahmen des Berichts über die Durchführung der Außenprüfung wurde ausgeführt, dass folgende Beweismittel bzw. Tatsachen erstmalig im Rahmen der Außenprüfung für die Jahre 2015-2019 vorgelegt wurden:

- Buchhaltungsdaten (Journal, Saldenliste, detaillierte Jahresabschlüsse und AVZ, etc.)
- Belegsammlung
- Betriebsbesichtigung + Stellungnahme Objekt ***Adresse1***
- Registrierkassendaten (Datenerfassungsprotokolle)

Seitens der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin wird darauf verwiesen, dass die im Rahmen der Außenprüfung erstmalig vorgelegten Beweismittel keine Wiederaufnahme rechtfertigen würden, da es sich entweder um nova producta („*Betriebsbesichtigung + Stellungnahme Objekt ***Adresse1****“) handle bzw. die herangezogenen

Wiederaufnahmegründe dem Finanzamt bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides aufgrund eines Vorhalteverfahrens, in dem unter anderem eine Prognoserechnung übermittelt wurde, bekannt gewesen seien.

Sowohl die vollständigen Aufzeichnungen (Buchungsjournal, Saldenliste) als auch die betroffenen Belege wurden für sämtliche Jahre erstmals im Rahmen der Außenprüfung vorgelegt.

Die sämtlich mit Bescheid vom 05.05.2022 wiederaufgenommenen Verfahren wurden zunächst durch die unten angeführten Bescheiden abgeschlossen:

- Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2015 – 19.10.2017
- Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2016 – 03.07.2018
- Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2017 – 12.12.2018
- Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2018 – 29.01.2020

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde (bzw. das Verwaltungsgericht) 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 Rechtsprechung zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im "naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. etwa VwGH 31.05.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 167, Rz 8, mwN).

Tz. 2 Einnahmenlose Vermietung und Verpachtung

Die Feststellungen zu diesem Punkt ergeben sich zunächst aus dem angeführten Kaufvertrag betreffend die gegenständliche Liegenschaft, der Kreditusage inkl. Beilagen vom 13.05.2011, dem Vorbringen des Beschwerdeführers sowohl im Rahmen der Außenprüfung wie auch den verfahrensgegenständlichen Beschwerden sowie dem Bericht über die das Ergebnis der Außenprüfung beim Beschwerdeführer. Betreffend den Zustand des auf der fraglichen Liegenschaft befindlichen Gebäudes (Rohbau) beruht die Feststellung auf den Ausführungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung beim Beschwerdeführer sowie den vorliegenden Fotos. Die geplanten Mietobjekte (zwei Wohnungen im OG, Geschäftsräumlichkeiten im EG) ergeben sich aus dem vorgelegten Bauplan sowie dem Vorbringen des Beschwerdeführers.

Die Feststellung betreffend die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und deren Zusammensetzung ergeben sich aus den vom Beschwerdeführer eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2011 bis 2019 sowie den zugrundeliegenden

Überschussrechnungen per 31.12.2017 (beinhaltet auch den Stand per 31.12.2016), per 31.12.2018 und per 31.12.2019. Es ist in realitätsnaher Betrachtung nicht davon auszugehen, dass sich die Zusammensetzung der „Übrigen Werbungskosten“ in den Jahren vor 2016 maßgeblich von jenen ab 2016 unterschieden hat, zumal die Verbuchung der im Zusammenhang mit der Sanierung angefallenen Aufwendungen auch in diesen Jahren separat auf dem Konto „0710 Anlagen in Bau“ erfolgt ist. Die Feststellung betreffend die auf diesem Konto verbuchten Beträge ergibt sich aus dem vorliegenden Anlagenverzeichnis per 31.12.2019.

Die Feststellung betreffend die in den Jahren 2011 bis 2019 im Zusammenhang mit den Sanierungsarbeiten geltend gemachten Vorsteuern ergeben sich aus den im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung enthaltenen Berechnungen, denen seitens des Beschwerdeführers nicht entgegengetreten wurde. Zudem ergibt sich aus dem ebenfalls im Akt einliegenden Buchungsjournal, dass sämtliche Buchungen auf dem Konto „0710 Anlagen in Bau“ mit einem 20% Steuersatz gebucht wurden, sodass die Berechnung des belangten Finanzamtes auch aus diesem Grund plausibel erscheint.

Die Feststellung, wonach die ernsthafte Absicht des Beschwerdeführers, durch Vermietung oder Verpachtung der auf der Liegenschaft geplanten Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten zukünftig Einnahmen bzw. umsatzsteuerpflichtige Umsätze zu erzielen, für die streitgegenständlichen Jahre nicht als klar erwiesen angesehen werden kann, beruht auf den folgenden Erwägungen:

Gemäß der ständigen Rechtsprechung des VwGH (zuletzt etwa VwGH 19.10.2022, Ro 2020/15/0017, unter Verweis auf frühere Rechtsprechung) können Werbungskosten und damit negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen Sinn erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. z.B. VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0016; VwGH 28.06.2012, 2010/15/0016).

Liegen solche Umstände zunächst vor, fallen sie aber später weg, so ist ab dem Wegfall auch kein Werbungskostenabzug mehr möglich. Nicht erforderlich ist es also, dass tatsächlich steuerpflichtige Einnahmen erzielt werden (vgl. VwGH 19.01.1988, 87/14/0034, mwN;

VwGH 07.10.2003, 2001/15/0085; siehe zu einer Konstellation negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ohne tatsächlichem Zufluss von Einnahmen VwGH 27.08.2020, Ra 2019/13/0036). Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen, also insbesondere die durch objektive Umstände erwiesene ernsthafte Vermietungsabsicht, vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0016).

Die Voraussetzungen einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gelten auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn aus Vermietung erzielt werden (VwGH 20.09.2001, 96/15/0231). Hier ist allerdings zusätzlich noch zu prüfen, ob die zukünftige Vermietung steuerpflichtig erfolgt und somit die Berechtigung zum Vorsteuerabzug überhaupt erst eröffnet (vgl. etwa VwGH 27.11.2017, Ra 2017/15/0009).

Noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte in umsatzsteuerlicher Hinsicht erzielt werden, können Vorsteuern steuerlich berücksichtigt werden. Für diese Berücksichtigung reicht aber die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig vermieten zu wollen, nicht aus. Vielmehr muss die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Dabei genügt es 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. Der auf die Vermietung eines Gebäudes gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (VwGH 04.03.2009, 2006/15/0175).

In diesem zur Umsatzsteuer ergangenen Erkenntnis (VwGH 04.03.2009, 2006/15/0175) führte der VwGH – unter Hinweis auf seine frühere Rechtsprechung – zusätzlich wie folgt aus:

Dass der Erwerb, die Errichtung oder der Umbau und die dafür erforderliche Baubewilligung für sich allein noch nicht als Vorbereitung für das Bewirken von Umsätzen durch Vermietung und Verpachtung des Objektes angesehen werden können, entspricht der ständigen Rechtsprechung (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 15. Jänner 1981, Slg. 5541/F, vom 17. Mai 1988, 85/14/0106, vom 25. Juni 1997, 94/15/0227, und vom 23. Juni 1992, 92/14/0037). Gleiches gilt für die Aufnahme von allfälligen Kreditmitteln für den Umbau (die Errichtung) und die Inanspruchnahme von öffentlichen Förderungsmitteln. Solche Handlungen im Zusammenhang mit der Errichtung oder dem Umbau eines Gebäudes sind für sich allein für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft nicht ausschlaggebend. Nur solche nach außen gerichtete Handlungen können dafür maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit (im Sinne des UStG) ansieht. Dazu kommt der von der belangten Behörde hervorgehobene Umstand, dass sich das streitgegenständliche Objekt durch viele Jahre hindurch in einem nicht vermietbaren Zustand befunden hat.

Gemäß der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH muss somit die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung von Einnahmen bzw. von steuerpflichtigen Umsätzen auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden können.

- Zunächst soll auf die im Rahmen des Kreditvertrages vereinbarten Sicherstellungen eingegangen werden. Neben einem Pfandrecht in Höhe der Kreditsumme wurden durch den Beschwerdeführer zusätzlich die Forderungen aus Vermietung/Verpachtung des fremdfinanzierten Objektes gegenüber allen zukünftigen Mietern/Pächtern, die Rechte und Ansprüche aus einer näher genannten Ablebensversicherung sowie eine Gehaltsverpfändung als Sicherstellungen eingeräumt.
 - Auffällig erscheint diesbezüglich, dass zur Finanzierung des Ankaufs des fraglichen Grundstückes zu einem Kaufpreis von EUR 120.000,00 (ohne Nebenkosten) eine Fremdfinanzierung von EUR 150.000,00 in Anspruch genommen wurde. Vor diesem betragsmäßigen Hintergrund sind wohl auch die diversen dem Beschwerdeführer von der Bank abverlangten Sicherstellungen, darunter die Verpfändung zukünftiger Forderungen aus Vermietung und Verpachtung des finanzierten Objektes, zu sehen. Diese Kumulierung von Sicherstellungen spricht nach Ansicht des erkennenden Richters eher dafür, dass die Bank sämtliche etwaig verfügbaren Möglichkeiten zur Absicherung ausnutzen wollte (zumal der Wert der finanzierten Liegenschaft unter dem Kreditbetrag gelegen haben dürfte) und kann aus diesem Grund nicht als unbedingter Nachweis für die nach außen getretene Absicht zur späteren Erzielung von Einnahmen bzw. umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen auf Ebene des Beschwerdeführers interpretiert werden. Dies vor allem vor dem Hintergrund der untenstehenden Ausführungen betreffend das Ausmaß der tatsächlich durchgeführten Sanierungsarbeiten.
- Einleitend ist betreffend den vorliegenden Bauplan zum auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude bzw. die diesbezüglich erteilte Baubewilligung (und die Aufnahme der erforderlichen Kreditmittel, siehe oben) auf die Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach *„der Erwerb, die Errichtung oder der Umbau und die dafür erforderliche Baubewilligung für sich allein nicht als Vorbereitung für das Erzielen von Einnahmen und Bewirken von Umsätzen durch Vermietung und Verpachtung des Objektes angesehen werden können. Gleiches gilt für die Aufnahme von allfälligen Kreditmitteln für den Umbau (die Errichtung) und die Inanspruchnahme von öffentlichen Fördermitteln. Nur solche nach außen gerichtete Handlungen können dafür maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen für die Erzielung von Einnahmen bzw. einer unternehmerischen Tätigkeit (iSd UStG) ansieht“* (VwGH 28.06.2012, 2010/15/0016, unter Verweis auf die frühere Rechtsprechung des VwGH).

Ergänzend wird festgehalten, dass sich weder aus dem Bauplan noch aus den tatsächlich durchgeführten Sanierungsarbeiten (siehe dazu im Anschluss) erkennen lässt, dass das Objekt zweifelsfrei zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bzw. umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen verwendet werden soll. Dies vor allem auch vor dem Hintergrund, dass der Beschwerdeführer im Nachbarhaus sowohl wohnt als auch seinen Gewerbebetrieb betreibt und eine Nutzung der gegenständlichen Liegenschaft im Rahmen seines Gewerbebetriebes bzw. zur Befriedigung eines eigenen Wohnbedürfnisses denkbar erscheint. Diesbezüglich ist auch auf die Tatsache zu verweisen, dass der Mutter des Beschwerdeführers mit Notariatsakt vom 06.03.2018 ein lebenslängliches Wohnungsgebrauchsrecht an der gesamten Liegenschaft „***Bf-Adr***“ (d.h. jenem Gebäude, in der sich sowohl der Gewerbebetrieb als auch die Wohnung des Beschwerdeführers befindet) eingeräumt wurde. Zusätzlich ist anzumerken, dass das Grundstück in der „***Bf-Adr***“ vor dem Tod des Vaters des Beschwerdeführers im Jahr 2017 jeweils zur Hälfte im Eigentum der Mutter bzw. des Vaters des Beschwerdeführers gestanden ist. Auch vor diesem Hintergrund erscheint es denkbar, dass das gegenständliche Grundstück im Jahr 2011 im Hinblick auf eine mögliche Eigennutzung und nicht jedenfalls als Einkunftsquelle erworben wurde.

- Weiters ist auf den Umfang der in den Jahren seit dem Erwerb der Liegenschaft im Mai 2011 durchgeführten Sanierungsarbeiten einzugehen. Die in den Jahren 2011 und 2012 auf dem Konto „0710 Anlagen im Bau“ verbuchten Beträge bestehen – laut dem vorliegenden Kontoblatt für die Jahre 2011 bis 2016 – im Wesentlichen aus kleineren Rechnungen von diversen Baumärkten, aus denen der Ankauf von Dämmmaterial oder Putzmörtel ersichtlich ist. In den Jahren 2013 und 2014 wurden – laut Buchungstexten bzw. dem im elektronischen Akt einliegenden Protokoll des Beschwerdeführers mit Überschrift „*Kauf der Liegenschaft Haus ***Adresse1****“ – im Wesentlichen Abbruch- und Durchbrucharbeiten (Entfernung Innenwände, Arbeiten Stiegenhaus) durch den beauftragten Baumeister durchgeführt. Seit 2015 haben keine weiteren Arbeiten mehr stattgefunden. Dies nicht zuletzt aufgrund des im April 2015 erkannten Umstandes, dass die angenommene Stärke der Außenmauern zum Nachbargebäude nicht mit dem tatsächlichen Bestand übereinstimmt und durch den geplanten Abriss des Nachbargebäudes somit die Gefahr von Rissen und Setzungen am gegenständlichen Gebäude bestanden hätte. Ungeachtet dieses Umstandes ist nach Ansicht des erkennenden Richters vor allem auf den Zeitraum ab Anschaffung der Liegenschaft im Mai 2011 bis zum Abbruch der Sanierungsarbeiten im Jahr 2015, sohin knapp vier Jahre, abzustellen. In diesen Jahren wurden – trotz der Tatsache, dass die aufgenommenen Kreditmittel den Anschaffungspreis der Liegenschaft deutlich überstiegen haben – keine nennenswerten und zielgerichteten Maßnahmen gesetzt, um das Gebäude in einen vermiet- und/oder verpachtbaren Zustand zu versetzen. Vielmehr wurden in den

Jahren 2011 und 2012 ausschließlich kleinere Arbeiten (wohl in Eigenregie) und erst im Jahr 2013 (d.h. knapp zwei Jahre nach Erwerb) unter Beiziehung eines Baumeisters erste Abrissarbeiten durchgeführt, denen nach einer deutlichen Pause schließlich weitere Abbruch-/Durchbruchsarbeiten im Jahr 2014 folgten (letzte Eingangsrechnung des Baumeisters im Jahr 2013 im September 2013, erste Eingangsrechnung des Baumeisters im Jahr 2014 im September 2014, d.h. einjähriger Abstand). Während es also nicht in Abrede gestellt wird, dass die Sanierung des fraglichen Gebäudes ab April 2015 auch durch äußere Umstände erschwert wurde, ist mit Nachdruck darauf zu verweisen, dass auch der Beschwerdeführer selbst die Sanierungsarbeiten in den Jahren 2011 bis 2014 nur schleppend betrieben hat. Diese Vorgehensweise lässt nicht darauf schließen, dass der Beschwerdeführer konsequent darauf hingearbeitet hat, die vollständig durch Fremdkapital finanzierte Liegenschaft zur Erzielung von Einnahmen bzw. umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen zu verwenden. Schließlich ist noch festzuhalten, dass sich das fragliche Gebäude seit seiner Anschaffung im Mai 2011 bis Ende des letzten streitgegenständlichen Jahres 2019 (bzw. auch bis dato, auf Basis der im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgelegten Fotos) durchgehend in einem für die Vermietung und/oder Verpachtung nicht im Ansatz geeigneten Zustand befunden hat. Dass dieser Umstand auch für die Beurteilung als Einkunftsquelle relevant ist, ergibt sich aus der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH (VwGH 04.03.2009, 2006/15/0175), in welcher der VwGH begründend auch auf den Umstand verweist, dass sich das Objekt *„durch viele Jahre hindurch in einem nicht vermietbaren Zustand befunden hat“*.

- Betreffend die Tatsache, dass dem belangten Finanzamt im Zuge des Verfahrens zur Einkommensteuer 2015 eine Prognoserechnung übermittelt wurde, ist – unter Verweis auf die Entscheidung des BFG vom 19.10.2015, RV/7100585/2010 – auszuführen, dass für die steuerliche Berücksichtigung von Werbungskosten und Vorsteuern weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt über eine künftige Vermietung noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, ausreichen.
- Abschließend ist noch auf die im elektronischen Akt einliegende (undatierte) E-Mail eines Immobilienmaklers betreffend die Vermittlung des Objekts in der ***Adresse1*** einzugehen. Diesbezüglich ist zunächst auszuführen, dass sich aus dieser E-Mail nicht erkennen lässt, ob der Makler das Objekt zum Verkauf oder zur Vermietung anbieten soll. Zudem ergibt sich aus dieser E-Mail, dass aufgrund des derzeitigen Zustandes des Objektes keine Bewerbung gestartet wird. Ein klarer, nach außen tretender Wille zur Vermietung des gegenständlichen Objektes lässt sich somit auch aus diesem Dokument nicht ableiten.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass der Nachweis der ernsthaften Absicht zur späteren Erzielung von Einnahmen bzw. steuerpflichtigen Umsätzen aus Vermietung und Verpachtung durch den Beschwerdeführer nicht erbracht werden konnte.

Tz. 3 Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer Portalumbau

Die Feststellungen zu diesem Punkt ergeben sich aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung beim Beschwerdeführer sowie aus dem Vorbringen der Parteien.

Tz. 4 Betriebliche Nutzung Anhänger Pongratz

Die Feststellungen zum Jahr der Anschaffung sowie der geplanten Abschreibungsdauer ergeben sich aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung beim Beschwerdeführer sowie aus der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers.

Die Feststellung, wonach dieser PKW-Anhänger zum ausschließlichen Zweck des Transportes von Baumaterialien bzw. sonstigen für die Sanierung des Gebäudes in der ***Adresse1*** benötigten Gegenständen angeschafft wurde, ergibt sich aus der anlässlich der Betriebsbesichtigung angefertigten Niederschrift vom 09.12.2021, in der explizit angeführt ist, dass der PKW-Anhänger laut Aussage des Beschwerdeführers im Rahmen der Betriebsbesichtigung für den „*Transport von Materialien für den Umbau des Gebäudes* ***Adresse1***“ angeschafft wurde. Dies ergibt sich auch aus dem im Rahmen dieser Betriebsbesichtigung angefertigten Protokoll (Seite 1). Das diesbezügliche Vorbringen der steuerlichen Vertretung im Rahmen der Beschwerde, wonach dieser Anhänger „*hauptsächlich zu betrieblichen Zwecken für den Gewerbebetrieb [...], nämlich zur Abholung von Handelswaren (Zigaretten), zum Transport von Gewerbemüll, Elektrogeräten und Tongeräten*“ angeschafft worden sei, ist hingegen nicht plausibel. Dies daher, da durch den Beschwerdeführer im Jahr 2018 (und somit vor Anschaffung des PKW-Anhängers) ein VW Caddy (ein sogenannter „Fiskal-LKW“) angeschafft wurde, mit dem die angeführten Transportvorgänge ohne weiteres zu bewerkstelligen sind. Weshalb durchaus feuchtigkeitsempfindliche Handelswaren wie – im gegenständlichen Fall – Zigaretten besser in einem PKW-Anhänger als in einem geschlossenen Fahrzeug transportiert werden sollten, wurde nicht dargelegt. Zudem ist in realitätsnaher Betrachtung nicht davon auszugehen, dass der „Gewerbemüll“ einer Trafik derartig stark verschmutzt ist, dass der Transport mittels Anhänger erfolgen muss und nicht im Laderaum eines VW Caddy erfolgen kann.

Tz. 8 Wiederaufnahme

An das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, sind keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind. Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden (dies ist bereits der Fall, wenn sie von allen in Betracht kommenden

Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat), dann stellt sie einen Wiederaufnahmsgrund dar (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 303, Rz 35 mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Die diesbezüglichen Feststellungen ergeben sich aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung beim Beschwerdeführer sowie dem Inhalt der Beschwerde. Die Feststellung, wonach sowohl die vollständigen Aufzeichnungen als auch die fraglichen Belege für die betreffenden Jahre erstmals im Rahmen der Außenprüfung vorgelegt wurden, ergibt sich aus den im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht getroffenen Aussagen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

A. Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2015 bis 2018

a) Rechtliche Grundlagen

§ 303 Abs. 1 BAO lautet:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,*

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

b) Erwägungen

Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen

Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 303, Rz 21, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 303, Rz 24, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

aa) Umsatzsteuer 2015 bis 2018

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, wurden erst im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung detaillierte Aufzeichnungen sowie die betroffenen Belege übermittelt. Somit war das belangte Finanzamt aber auch erst ab Vorlage dieser Unterlagen (d.h. in der Außenprüfung) in der Lage, aus der Summe der in den Umsatzsteuererklärungen erklärten Vorsteuern für die betroffenen Jahre jene Beträge zu identifizieren, die auf den im Bericht als „Tz. 2 Einnahmenlose Vermietung und Verpachtung“ bezeichneten Sachverhalt entfallen sind.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2017 bis 2019 ist zusätzlich darauf zu verweisen, dass für diese Zeiträume im Rahmen der Außenprüfung erstmalig die Registrierkassendaten vorgelegt wurden, die zu der in der Tz. 6 genannten Feststellung geführt haben. Auch diese Dokumente stellen neu hervorgekommene Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar.

Im Ergebnis steht fest, dass die Wiederaufnahme betreffend das Verfahren zur Umsatzsteuer für die Jahre 2015 bis 2018 aufgrund der im Rahmen der Außenprüfung erstmalig vorgelegten Beweismittel zu Recht erfolgt ist. Es ist der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers zwar beizupflichten, dass es sich bei dem im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung beim Beschwerdeführer unter Tz. 8 genannten Punkt „Betriebsbesichtigung + Stellungnahme Objekt ***Adresse1***“ um keine neu hervorgekommenen, sondern um neu entstandene Beweismittel handeln dürfte. Es ist allerdings auch darauf zu verweisen, dass die im Rahmen des in der Beschwerde genannten Vorhalteverfahrens zur Veranlagung 2015 übermittelte Prognoserechnung vom belangten Finanzamt nicht als Wiederaufnahmegrund angeführt wurde. Die bloße Tatsache, dass das Finanzamt von der Prognoserechnung Kenntnis hatte, führt nämlich nicht dazu, dass die erst im Rahmen der Außenprüfung tatsächlich vorgelegten Aufzeichnungen/Belege, die zur Prüfung der geltend gemachten Vorsteuern (auch im Hinblick auf das Vorhandensein sämtlicher Rechnungsmerkmale iSd § 11 UStG 1994) unumgänglich sind, keine neuen Tatsachen und/oder Beweismittel mehr darstellen würden.

Dass diese neu hervorgekommenen Beweismittel dazu geeignet waren, einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen, ergibt sich aus den neuen Sachbescheiden, die sich

im laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung beim Beschwerdeführer dargestellten Umfang von den ursprünglichen Bescheiden unterscheiden. Im Ergebnis waren die Beschwerden gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2015 bis 2018 somit abzuweisen.

bb) Einkommensteuer 2015 bis 2018

Diesbezüglich ist es ausreichend, auf den im Rahmen des vorliegenden Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung beim Beschwerdeführer unter Tz. 3 „*betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer Portalumbau*“ genannten Themenkomplex zu verweisen. Sowohl die diesbezüglichen Aufzeichnungen als auch die fraglichen Belege wurden erst im Rahmen der Außenprüfung vorgelegt und hätten bereits für sich die Erlassung eines anderslautenden Bescheides ermöglicht.

Somit war die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2015 bis 2018 bereits aus den obig genannten Gründen abzuweisen. Zusätzlich wird jedoch noch auf die unter Punkt „3.1. A. b. aa)“ getroffenen Ausführungen verwiesen, wonach auch im Zusammenhang mit dem in der Tz. 2 des genannten Berichtes im Rahmen der Außenprüfung Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind.

B. Bescheide über die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides sowie des Einkommensteuerbescheides 2019

a) Rechtliche Grundlagen

§ 299 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;

b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

b) Erwägungen

Diesbezüglich ist auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung des belangten Finanzamtes zu verweisen (siehe oben, Punkt „I. C. b)“. Eine Aufhebung nach § 299 BAO setzt voraus, dass der Spruch des von der Aufhebung betroffenen Bescheides unrichtig ist. Die Aufhebung gemäß § 299 BAO setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht. Der Aufhebung eines Bescheides wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit ist somit – grundsätzlich – die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes vorgelagert (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 299, Rz 13).

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (VwGH 02.07.1998, 98/16/0105).

Sie hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen. Ein Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird vielfach ausreichend sein (vgl. VwGH 16.11.1993, 89/14/0287; 22.02.2001, 98/15/0123, Hinweis auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen Folgen), nicht jedoch, wenn anderen Kriterien nach den Umständen des Einzelfalles maßgebende Bedeutung bei der Ermessensübung zukommt (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 299, Rz 40, mwN zur Rechtsprechung des VwGH).

Im Rahmen der angefochtenen Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO wurde zur Begründung auf die Feststellungen durch durchgeführten Außenprüfung verwiesen. Hinsichtlich des geübten Ermessens ist auf den angefochtenen Bescheiden der Hinweis enthalten, dass die Aufhebung „unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt [wurde]. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Dass der Spruch der betroffenen Bescheide (Umsatz- sowie Einkommensteuerbescheid 2019) unrichtig ist, ergibt sich – unter anderem – aus den nachfolgenden Ausführungen zu diesen Bescheiden. Hinsichtlich des im Rahmen der Beschwerde erhobenen Einwandes, dass die Begründung der angefochtenen Aufhebungsbescheide nach § 299 BAO mangelhaft sei, ist auf die obig angeführte Literatur zu verweisen, wonach ein Verweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung grundsätzlich ausreichend ist. Dass es zulässig ist, im Rahmen der Begründung eines Bescheides auf einen Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung zu verweisen, ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172). Die Beschwerde gegen die Bescheide gemäß § 299 BAO war somit abzuweisen.

C. Einkommensteuer

a) Rechtliche Grundlagen

§ 7 Abs. 1 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet:

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), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemißt sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet auszugweise:

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

[...]

8. Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8). Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

[...]

b) Erwägungen

aa) Einnahmenlose Vermietung und Verpachtung

Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (VwGH 19.10.2022, Ro 2020/15/0017).

Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen, also insbesondere die durch objektive Umstände erwiesene ernsthafte Vermietungsabsicht, vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0016).

Gemäß dem als Folge der obig dargestellten Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt konnte die ernsthafte Absicht des Beschwerdeführers, durch Vermietung oder Verpachtung

der gegenständlichen Liegenschaft zukünftig Einnahmen zu erzielen, für die streitgegenständlichen Jahre nicht als klar erwiesen angesehen werden.

Da es somit an den – gemäß der Rechtsprechung des VwGH erforderlichen – Voraussetzungen für die Geltendmachung vorweggenommener Werbungskosten fehlt, war die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

bb) Betriebliche Nutzung Anhänger Pongratz

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt wurde der PKW-Anhänger im Jahr 2019 ausschließlich im Zusammenhang mit der Sanierung des Gebäudes an der ***Adresse1*** angeschafft. Es ist daher zunächst auf die obig unter Punkt „II. 3.1. C. b) aa) Einnahmenlose Vermietung und Verpachtung“ enthaltenen Ausführungen zu verweisen, wonach ein vorweggenommener Werbungskostenabzug gegenständlich nicht in Frage kommt. Da auch Absetzungen für Abnutzung als Werbungskosten zu qualifizieren sind (§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988), hat das belangte Finanzamt die vom Beschwerdeführer im Jahr 2019 geltend gemachte Absetzung für Abnutzung zu Recht nicht anerkannt. Konsequenterweise ist auch der – im Zusammenhang mit der Anschaffung dieses PKW-Anhängers geltend gemachte investitionsbedingte Gewinnfreibetrag – entsprechend zu kürzen, da die Anschaffung nicht im Zusammenhang mit dem Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers gestanden ist.

Die Beschwerde war somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

Zu Spruchpunkt II. (Teilweise Stattgabe)

A. Umsatzsteuer

a) Rechtliche Grundlagen

§ 12 Abs. 10 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 103/2019 lautet:

Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neunzehn Kalenderjahren.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zwanzigstel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder die Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.

b) Erwägungen

aa) Einnahmenlose Vermietung und Verpachtung

Die Voraussetzungen einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gelten auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn aus Vermietung erzielt werden (VwGH 20.09.2001, 96/15/0231).

Es ist somit auf die obigen Ausführungen im Zusammenhang mit der Einkommensteuer für die streitgegenständlichen Jahre zu verweisen und die Beschwerde – soweit sie sich gegen die Nichtberücksichtigung der laufenden Vorsteuern der Jahre 2015 bis 2019 richtet – aus den dargestellten Gründen ebenfalls abzuweisen.

bb) Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994

Grundsätzliche Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG 1994 ist – nach dem Wortlaut des Gesetzes – die Änderung der Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren. Diesbezüglich wird auf die Bestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 verwiesen.

Als Änderung der Verhältnisse gilt daher eine Änderung des Zusammenhangs zwischen Leistungsbezügen (Vorsteuern) und Umsätzen, die gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 zu einem Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen (*Kanduth-Kristen; Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 12, Rz 390).

Lag niemals eine unternehmerische Betätigung vor, kann auch keine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 oder 11, jeweils iVm § 12 Abs. 3 UStG 1994 eingetreten sein. Eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 setzt von Anfang an eine unternehmerische Tätigkeit und eine entsprechende Zuordnung der Vorleistung zum Unternehmensbereich voraus (vgl. *Schuchter/Kollmann*, in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 12

Rz 427). Lag hingegen eine unternehmerische Betätigung vor, die zu unecht befreiten Umsätzen führte, weil umsatzsteuerliche Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993 vor dem Hintergrund des Unionsrechts als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerauschluss) anzusehen ist, ist es ebenfalls in den Streitjahren nicht zu einer Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 3 UStG 1994, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Rn. 293), gekommen. Eine solche Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse kann einerseits in tatsächlichen Änderungen etwa hinsichtlich des Verwendungszwecks eines Gegenstandes bestehen (vgl. die Beispiele bei *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 12 Rn. 302 sowie *Schuchter/Kollmann*, in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 12 Rz 433). Sie kann aber andererseits auch in einer Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Rechtslage bestehen (VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0084, mwN).

Eine bloße geänderte rechtliche Beurteilung eines unveränderten Sachverhalts durch die Abgabenbehörde nach einer ursprünglichen rechtlichen Fehlbeurteilung der Vorsteuerabzugsberechtigung stellt keine Änderung der Verhältnisse dar, die zu einer Vorsteuerberichtigung in den Folgejahren nach § 12 Abs. 10 bis 11 UStG 1994 führt. In einem solchen Fall sind nämlich die für den Vorsteuerabzug grundsätzlich maßgeblichen Verhältnisse iSd § 12 Abs. 3 UStG 1994 im Zeitpunkt der Leistung sowohl in tatsächlicher als auch rechtlicher Hinsicht gerade unverändert geblieben, weshalb nach der bestehenden Gesetzeslage kein Raum für eine Vorsteuerberichtigung bleibt. Die Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 bis 11 UStG 1994 dient nämlich nicht der (teilweisen) Korrektur fehlerhafter Entscheidungen betreffend die ursprüngliche Vorsteuerabzugsberechtigung, die aufgrund rechtskräftiger Veranlagung verfahrensrechtlich unabänderlich geworden sind und hinsichtlich derer gerade keine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse eingetreten ist (vgl. erneut VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0084, mwN).

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt sowie der durchgeführten freien Beweiswürdigung ergibt, kann die ernsthafte Absicht des Beschwerdeführers, durch umsatzsteuerpflichtige Vermietung oder Verpachtung des gegenständlichen Gebäudes bzw. der geplanten Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten zukünftig Einnahmen und/oder Umsätze zu erzielen, weder für die streitgegenständlichen Jahre noch für die Jahre davor als klar erwiesen angesehen werden. Somit war das Vorliegen einer Einkunftsquelle bzw. einer unternehmerischen Tätigkeit (oder diesbezüglicher Vorbereitungshandlungen) nicht erst seit 2015, sondern bereits ab Erwerb der Liegenschaft im Jahr 2011 zu verneinen.

Gemäß der obig zitierten Rechtsprechung kann somit gerade nicht von einer Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse gesprochen werden, weshalb die in den streitgegenständlichen Bescheiden enthaltene Vorsteuerkorrektur zu Unrecht erfolgt ist. Der Beschwerde war daher insoweit stattzugeben.

cc) Betriebliche Nutzung Anhänger Pongratz

Die Voraussetzungen einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gelten auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn aus Vermietung erzielt werden (VwGH 20.09.2001, 96/15/0231).

Es ist somit auf die obigen Ausführungen im Zusammenhang mit der Einkommensteuer für die streitgegenständlichen Jahre zu verweisen und die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2019 aus den dort dargestellten Gründen ebenfalls abzuweisen.

dd) Conclusio

Im Ergebnis war der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2015 bis 2019 insoweit stattzugeben, als sie sich gegen die in den angefochtenen Bescheiden enthaltene Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 richtet. Soweit sich die Beschwerde gegen die Kürzung der laufenden Vorsteuern der Jahre 2015 bis 2019 richtet, war sie – gemäß den obigen Ausführungen – abzuweisen. Auf die beiliegenden Berechnungsblätter wird verwiesen.

Zu Spruchpunkt III. (Revision)

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

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 14. April 2025