

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Maria Daniel in der Beschwerdesache Bf***, Bf-Adr*** vertreten durch Dr. Reisinger & MMag. Kornprat Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungs GmbH & Co Steuerberatungs KG, Hietzinger Kai 133, 1130 Wien, über die Beschwerde des Abgabepflichtigen vom 30. Mai 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr Finanzamt Österreich) jeweils vom 27. März 2018 betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2014, Umsatzsteuer 2013, Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011, 2012 und 2014 sowie gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2009 bis 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. März 2025 in Anwesenheit des Schriftführers Dietmar Gratz zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2012, gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014, gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011, 2012 und 2014, sowie gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2009 bis 2014 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2013 und 2014 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014 sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Der Beschwerdeführer erklärte seit dem Jahr 2009 Verluste aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft in Adresse xxx in folgender Höhe:

Jahr	Verluste aus V+V
2009	-7.559,19
2010	-29.423,22
2011	-14.848,63
2012	-18.331,96
2013	-17.851,41
2014	-16.757,80

Es wurden keine Umsätze bzw Mieteinnahmen erklärt.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2012 wurden von der belangten Behörde vorläufig erlassen.

Der Beschwerdeführer übermittelte der belangten Behörde im Jahr 2013 eine adaptierte Prognoserechnung mit voraussichtlichen Vermietungseinkünften ab dem Jahr 2014 für fünf Wohneinheiten und einer beabsichtigten Investitionssumme iHv € 100.000. Ein Gesamtüberschuss sollte im Jahr 2031 erreicht werden.

Anlässlich einer Außenprüfung für den Zeitraum 2013 bis 2014 wurden die bisher vorläufig ergangenen Bescheide betreffend Einkommensteuer der Jahre 2009 bis 2012 endgültig (abweichend von den vorläufigen Bescheiden) erlassen. Die erklärten Verluste aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie die geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung betreffend die Jahre 2009 bis 2012 wurden nicht anerkannt.

Im Laufe der Außenprüfung übermittelte der Beschwerdeführer der belangten Behörde im Jahr 2016 eine adaptierte Prognoserechnung mit voraussichtlichen Mieteinkünften im Jahr 2017 für lediglich drei Wohneinheiten und einer Investitionssumme iHv € 100.000. Ein Gesamtüberschuss sollte demnach im Jahr 2036 erreicht werden.

Die Außenprüfung verneinte das Vorliegen einer Einkunftsquelle sowie den Beginn einer Unternehmereigenschaft. Die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2011, 2012 und 2014 wurden

gem § 303 BAO wiederaufgenommen und der in den Jahren 2013 und 2014 geltend gemachte Vorsteuerabzug versagt (2013: € 179,98; 2014: € 230,13). Die Umsatzsteuer betreffend 2013 wurde mit Erstbescheid vom 27.3.2018 abweichend von der Erklärung veranlagt.

Die Einkommensteuerbescheide (Erstbescheide) betreffend 2013 und 2014 verweisen auf die Ausführungen des Betriebsprüfungsberichtes, wonach die Verluste aus Vermietung und Verpachtung aufgrund Nichtvorliegens einer Einkunftsquelle keine Berücksichtigung finden. Die Kosten für doppelte Haushaltsführung betreffend die Jahre 2013 und 2014 wurden von der belangten Behörde antragsgemäß berücksichtigt.

Die **Beschwerde** wurde nach Fristerstreckung rechtzeitig eingebracht.

Nach Ansicht des Beschwerdeführers unterliege das streitgegenständliche Zinshaus (mit mindestens 3 Wohneinheiten) der Einkunftsquellenvermutung, da es sich um eine „große Vermietung“ handle. Nach Ansicht des Beschwerdeführers sei daher zwingend die Liebhabereiverordnung anzuwenden.

Die zur Herstellung einer gewinnorientierten Vermietbarkeit in den Jahren 2010 bis 2012 erforderlichen Maßnahmen seien klar nach außen in Erscheinung getreten.

Durch die Ende 2012 eingetretenen Unwägbarkeiten sei es zu einer Anpassung des Nutzungskonzeptes und in der Folge zu einer Verzögerung des Projektes gekommen.

Bezüglich Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2011, 2012 und 2014 sei nicht eindeutig, was die Außenprüfung als erstmalig hervorgekommene Tatsachen betrachte. Der Umstand, dass eine Wohnung weiterhin vom Vorbesitzer bewohnt werde, sei nicht geeignet, den Spruch des ursprünglichen Bescheides zu beeinflussen. Es entspreche nicht den Tatsachen, dass ein Drittel der Nutzfläche von vornherein für die Vermietung nicht zur Verfügung stehe. Dass dafür keine Miete bezahlt werde, sei zwar richtig, jedoch sei dies der Behörde bereits bekannt gewesen.

Es sei bereits im ersten Jahr nach Erwerb der Liegenschaft eine Vermietung an die CT*** GmbH beabsichtigt gewesen.

Nach Ansicht des Beschwerdeführers stelle seine Tätigkeit sowohl eine Einkunftsquelle iSd EStG als auch eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG dar.

Die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2012 seien unrechtmäßig vorläufig ergangen. Ein Wegfall der Ungewissheit im Tatsachenbereich sei auch von der Außenprüfung mit 2013 bereits anerkannt worden. Mit Wegfall der Ungewissheit seien auch alle vorhergehenden, aufgrund der gleichen Ungewissheit, vorläufig ergangenen Bescheide als endgültig anzusehen. Eine Abänderung könne nur durch eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgen.

Betreffend Kosten für doppelte Haushaltsführung für die Jahre 2009 bis 2012 bestünden keine neu hervorgekommenen Tatsachen. Die Interpretation des Anstellungsvertrages durch die Außenprüfung sei inhaltlich falsch und stelle nur eine geänderte rechtliche Beurteilung eines bereits bekannt gewesenen Sachverhalts dar. Das Beschäftigungsverhältnis mit WB*** AG sei das eines freien Dienstnehmers gewesen. Der Anstellungsvertrag stelle nur eine Nebenvereinbarung zur Abwicklung der wirtschaftlichen Vergütung der Tätigkeit des freien Dienstnehmers dar und sei klar an die Dauer der befristeten Bestellung in den Vorstand gekoppelt. Der Anstellungsvertrag erwähne lediglich aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung die Möglichkeit einer Wiederholung einer befristeten Anstellung.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens anlässlich der Beschwerde übermittelte der Beschwerdeführer der belangten Behörde folgende Unterlagen: Schätzungsgutachten betreffend Objekt in Adresse xxx (Anlage 1); Aktenvermerk und Fotodokumentation (Anlage 2); Raumbuch (Anlage 3); bauhistorische Untersuchung (Anlage 4); Detailaufstellung zur Kostenschätzung (Anlage 5); Unterlagen zum Projekt V*** (Anlage 6).

Die Beschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 31.7.2019 als unbegründet abgewiesen.

Es sei hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der Außenprüfung nach mehrmaliger Nachfrage neu hervorgekommen, dass von den drei Wohneinheiten zwei nicht, oder nur stark eingeschränkt vermietbar seien und die dritte Wohneinheit vom Vorbesitzer genutzt werde. Dass die Abgabenbehörde über diese Nutzungsüberlassung erst im Rahmen der Außenprüfung Kenntnis erlangt habe, stelle eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO dar. § 303 BAO entfalte zudem keine Teilrechtskraft. Daher stehe die neuerliche rechtliche Beurteilung aller übrigen spruchrelevanten Umstände offen.

Da sowohl eine uneingeschränkte Vermietungseignung des Objektes als auch eine reale Vermietungsabsicht verneint werden müsse, stelle die Nutzung des Objektes keine Einkunftsquelle dar. Von Liebhaberei könne dann ausgegangen werden, wenn eine Einkunftsquelle angenommen werde, welche keinen Gesamtgewinn bzw keinen Gesamtüberschuss erwarten lasse. Aus dem ermittelten Sachverhalt gehe hervor, dass die Liegenschaft erworben wurde, um sie wirtschaftlich zu nutzen. Jedoch seien die getroffenen Maßnahmen nicht weit genug über eine bloße Absichtserklärung hinausgegangen. Bereits kurz nach dem Kauf seien Planungen für eine Verkleinerung der Wohneinheiten in Auftrag gegeben worden, jedoch sei eine Umsetzung bis heute nicht erfolgt. Die Argumentation, dass dies auf den für das Gebäude bestehenden Denkmalschutz zurückzuführen sei, sei im gesamten Verfahren nicht durch Vorlage entsprechender Unterlagen (wie etwa Anträge, Bescheide, Korrespondenzen) untermauert worden. Ebenso wenig seien die Aussagen der Leiterin des

Denkmalschutzamtes, wonach diese keine Wärmeschutzfassade genehmigen würde und auch den Dachboden als schützenswert erachte, untermauert.

Es seien keine Unterlagen vorgelegt worden, die belegten, dass das Denkmalamt für die weitere jahrelange Nichtvermietung des Objekts verantwortlich gemacht werden könne.

Die belangte Behörde gehe ab dem Zeitpunkt, ab dem die ursprünglichen Umbaupläne nicht mehr weiterverfolgt wurden, davon aus, dass keine ernsthafte Vermietungsabsicht mehr vorgelegen sei.

Zudem sei eine der Wohnungen nur als „Sommerwohnung“ nutzbar gewesen, da diese nicht beheizt worden wäre.

Die im gegenständlichen Zeitraum gesetzten Maßnahmen wären auch bei einer reinen Privatnutzung erforderlich gewesen.

Es seien im gesamten Beobachtungszeitraum keine Adaptierungen der vorhandenen Wohneinheiten erfolgt.

Es seien keine Maßnahmen belegt, die eine ernsthafte Absicht zur Fremdvermietung nahelegten. Eine aktive Mietersuche über Inserate, Internet oder die Vermittlung durch Makler sei nicht erfolgt, bzw sei nicht hinreichend nachgewiesen worden.

Gegen die Vermietungsabsicht spreche auch, dass ein Drittel der vermietbaren Fläche ohne Vertrag und ohne Mietzahlungen durch den Vorbesitzer der Liegenschaft genutzt werde.

Aus den vorgelegten Unterlagen zum Projekt „V****“ gehe nicht hervor, dass die streitgegenständliche Liegenschaft als Standort für dieses Projekt genutzt werden sollte.

Aktuell werde das Gebäude an die Firma CB ***GmbH vermietet. Da nicht länger die einzelnen Wohneinheiten zu Wohnzwecken, sondern das gesamte Gebäude zu Geschäftszwecken (Lager, Büro) vermietet werde, liege, sofern man von einer Einkunftsquelle ausgehe und eine Beurteilung des Vorliegens von Liebhaberei durchführen würde, eine Änderung der Bewirtschaftung vor.

Für die ursprüngliche Nutzung des Gebäudes liege daher ein abgeschlossener Zeitraum vor, in welchem kein Gesamtüberschuss aus der angedachten Vermietung hätte erzielt werden können.

Die geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung seien zu kürzen, da eine Unzumutbarkeit der Familienwohnsitzverlegung ab der Tätigkeit für die Firma WB*** AG nicht mehr angenommen werden könne. Der ins Treffen geführte Unzumutbarkeitsgrund der vertraglichen Befristung sei auf den konkreten Sachverhalt nicht anwendbar, da dieser nur dann greife, wenn die Befristung ohne Möglichkeit einer Verlängerung auf nicht mehr als fünf

Jahre beschränkt sei. Da der Dienstvertrag eine solche Verlängerung zulasse, von welcher auch tatsächlich Gebrauch gemacht worden sei, sei eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht mehr gegeben.

Im **Vorlageantrag** vom 5.9.2019 brachte der Beschwerdeführer zusätzlich vor, dass eine Vermietung zu Büro- bzw. Lagerzwecken keine Nutzungsänderung darstelle. Für die Beurteilung eines Einnahmenüberschusses sei der Zeitraum 2010 bis 2038 heranzuziehen. Die nicht erfolgte Einreichung eines Genehmigungsantrages beim Bundesdenkmalamt sei als Beweis für eine mangelnde Vermietungsabsicht nicht zulässig. Es sei wirtschaftlich nicht sinnvoll und zudem unzumutbar, einen kostspieligen Einreichplan für eine Ausbauvariante, die bereits vorab auf Basis einer dokumentierten Aussage der Leiterin des Denkmalamtes abgelehnt worden sei, erstellen zu lassen.

In der **mündlichen Verhandlung vom 10.3.2025** beantragte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung der Kosten einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung zumindest für sechs Monate ab Dienstbeginn (1.9.2013) bei der Firma K*** Gesellschaft m.b.H. in Graz.

Das Vorstandsmandat bei der WB*** AG habe auf einem zeitlich begrenzten privatrechtlichen Vertrag beruht und sei nicht ausschließlich gesetzlich begrenzt gewesen.

Es sei dem Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Kaufes bewusst gewesen, dass es sich bei dem beschwerdegegenständlichen Objekt um ein denkmalgeschütztes Gebäude gehandelt habe, jedoch sei ihm nicht bewusst gewesen, dass sich dieser Denkmalschutz auch auf das Gebäudeinnenleben beziehe.

Die notwendige bauhistorische Befundung sei erst Ende 2010 und das Raumbuch im Jahr 2011 erstellt worden.

Aufgrund des vorliegenden Schätzgutachtens sei der Beschwerdeführer beim Ankauf nicht von einem hohen Sanierungsbedarf ausgegangen.

Die in der Prognoserechnung 2013 angegebenen Investitionen iHv € 100.000 seien vom Beschwerdeführer grob abgeschätzt worden. Der Kostenvoranschlag von Dipl. Ing. B*** sei nicht umgesetzt worden, da die finanziellen Mittel dafür nicht ausgereicht hätten. Zu diesem Zeitpunkt sei angedacht gewesen, Förderungen zu lukrieren, die mit einer Verbesserung des Energiestandards verbunden gewesen wären.

Laut neuer Richtlinie bezüglich Standards der Baudenkmalpflege vom 11.6.2014 sei eine Förderung im notwendigen Umfang nicht möglich gewesen, da eine thermische Außensanierung für die Verbesserung des Energiestandards nicht durchführbar gewesen wäre. Aufgrund der hohen Kosten einer thermischen Innensanierung, sei von umfangreichen Sanierungsmaßnahmen Abstand genommen worden.

Auch bei den in der Prognoserechnung 2016 angegebenen Investitionskosten iHv € 100.000 habe es sich um eine grobe Kostenschätzung gehandelt. Aufgrund der ungünstigen Lage der Sanitäreinrichtungen seien nur drei Wohneinheiten geplant gewesen.

Um Förderungen sei nicht angesucht worden, da dafür ein kostspieliger Einreichplan erstellt hätte werden müssen. In den mit den Behörden stattgefundenen Gesprächen sei zudem auf die geplante neue Richtlinie verwiesen worden.

Bei der im Schreiben an die belangte Behörde vom 2.6.2015 angegebenen Alternative betreffend Vermietung und Verpachtung des gesamten Objektes an einen Developer habe es sich lediglich um eine Idee gehandelt. Es habe kein konkreter Developer existiert.

Es seien noch einige Kostenschätzungen in Auftrag gegeben worden, die dem Bundesfinanzgericht noch nachgereicht werden könnten.

Betreffend das Konzept „V***“ sei mit dem Denkmalamt kein Kontakt aufgenommen worden, da keine baulichen Maßnahmen erforderlich gewesen wären.

Der Beschwerdeführer habe den Plan, das Gebäude für Wohnzwecke zu vermieten, bis heute nicht aufgegeben. Es sei parallel dazu angedacht worden, das gesamte Objekt bzw auch nur Teile davon an Unternehmer zu vermieten.

Der Mietvertrag mit der CT*** GmbH sei nie in Kraft getreten. Aktuell stehe das Gebäude leer. Da der Beschwerdeführer im Moment arbeitssuchend sei, würden seine finanziellen Mittel für diverse Umbaumaßnahmen nicht ausreichen.

Herr L***, zu dem kein Verwandtschaftsverhältnis bestehe, bewohne nach wie vor die Wohnung im Erdgeschoß. Es existiere lediglich eine mündliche Vereinbarung mit Herrn L*** bezüglich der unentgeltlichen Wohnungsnutzung.

Betreffend Vermietungsversuche habe es Aushänge bei der FH und der HTL gegeben. Das Objekt sei auch auf Gratis-Plattformen angeboten worden. Es sei kein Makler beauftragt worden.

Bei Kauf des Objekts sei ein Businessplan erstellt worden. Dieser wurden dem Gericht als Beilage A übergeben.

Im Jahr 2023 seien Sicherungsmaßnahmen an der Fassade durchgeführt und Teile der Hoffassade erneuert worden. Ein Fenstertausch sei aufgrund der neuen Richtlinien unterblieben.

Die belangte Behörde beantragte in der mündlichen Verhandlung, die Kosten der doppelten Haushaltsführung auch für die Jahre 2013 und 2014 nicht anzuerkennen.

Am 12.3.2025 übermittelte der Beschwerdeführer dem Bundesfinanzgericht weitere Unterlagen (Angebote für Umbauarbeiten und E-Mailverkehr mit diversen Unternehmen) sowie eine abschließende Stellungnahme zum Beschwerdevorbringen.

Nach Ansicht des Beschwerdeführers habe mit der WB*** AG ein befristetes Beschäftigungsverhältnis bestanden. Der Anstellungsvertrag beinhalte weder eine konkrete noch abstrakte Zusage auf eine Wiederberufung zum Vorstand. Auch ein befristetes Dienstverhältnis, das auf eine Verlängerung angelegt ist, ende nach der Rechtsprechung des OGH grundsätzlich mit Ablauf der Vertragszeit. Nach der Judikatur des OGH sei der Abschluss von Kettenverträgen wie ein Arbeitsverhältnis auf unbestimmte Zeit zu behandeln, wenn nicht besondere wirtschaftliche oder soziale Gründe diese gerechtfertigt erscheinen lassen. Im gegenständlichen Fall erscheine der Grund für die befristete Bestellung zum Vorstand einer AG sowohl wirtschaftlich als auch sozial gerechtfertigt.

Diese Eingaben wurden der belangten Behörde mit Beschluss vom 12.3.2025 zur Kenntnis gebracht.

Mit Beschluss vom 14.3.2025 wurde die Stellungnahme der belangten Behörde dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht und dieser zudem aufgefordert, die Gründe für die Unzumutbarkeit der Verlegung seines Familienwohnsitzes (bzw Beibehaltung des Familienwohnsitzes bis August 2012 in Linz bzw ab August 2012 in Wien) darzulegen und bekannt zu geben, ob und in welchem Zeitraum er am jeweiligen Familienwohnsitz in einer Lebensgemeinschaft gelebt habe, sowie die Kosten der doppelten Haushaltsführung für den Zeitraum 2009 bis 2014 durch entsprechende Unterlagen und Belege in Kopie nachzuweisen.

Der Beschwerdeführer hat mit Eingabe vom 15.4.2025 (einlangend beim BFG) folgende Begründung für die Unzumutbarkeit für die Verlegung des Familienwohnsitzes von Linz nach Wien bis August 2012 bzw von Wien nach Graz im Zeitraum danach vorgebracht:

Nach Ansicht des Beschwerdeführers sei zu prüfen, ob die kurzfristige Beendigung des Dienstverhältnisses des Beschwerdeführers wahrscheinlich war. Eine Wiederbestellung als Vorstand ändere nicht den befristeten Charakter des Anstellungsvertrages. Die statistische „Lebensdauer“ eines Vorstandsmandates bei WB*** AG habe, wie auch im Firmenbuch nachvollziehbar, zwei Jahre betragen. Somit habe auch das Risiko einer frühzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses bestanden.

Darüber hinaus habe die Absicht bestanden, nach der befristeten auswärtigen Tätigkeit wieder am Familienwohnsitz in Linz einer Erwerbstätigkeit nachzugehen. Es habe bereits Vorbereitungen für die beabsichtigte Erwerbstätigkeit iZm der CT*** GmbH am damaligen Familienwohnsitz in Linz gegeben (Firmengründung, erste Aufträge). In dieser Zeit habe er nicht in einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft gelebt.

Ab August 2012 seien keine Kosten für doppelte Haushaltsführung geltend gemacht worden. In diesem Zeitraum sei der Resturlaub abgebaut worden.

Hinsichtlich der Beschäftigung bei dem Unternehmen K*** Gesellschaft m.b.H. in Graz sei geplant gewesen, dass die Übernahme der Agenden des ausscheidenden Alleingeschäftsführers bei Erreichen des Regelpensionsalters endgültig stattfinden sollte. Die erste Beschäftigungsphase als „CEO in spe“ sei von der Intention her „auf Probe“ bis zum Ausscheiden des bisherigen Geschäftsführers bis längstens 1.3.2015 befristet angelegt gewesen. Entsprechend sei auch der Mietvertrag für die Wohnung in Graz auf zwei Jahre befristet gewesen. Die zweite Phase als „tatsächlicher CEO“ sei unbefristet nach Ende der ersten Phase vereinbart worden. Der Anstellungsvertrag vom 5.6.2013 habe beide Phasen abgedeckt.

Entgegen der ursprünglichen Planung habe der damalige CEO seine Funktion nicht mit Erreichen des gesetzlichen Pensionsalters, sondern erst ein Jahr später niedergelegt.

Erst mit Löschung des Altgesellschafters seien alle Bedingungen der Vereinbarung vom 5.6.2013 erfüllt gewesen und Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung daher 2016 nur von Jänner bis März geltend gemacht worden.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes für diesen Zeitraum sei aus folgenden Umständen nicht zumutbar gewesen:

Es habe eine von vornherein bis 1.3.2015, später bis März 2016 verlängerte, explizit befristete Tätigkeit bestanden.

Der Beschwerdeführer habe am Familienwohnsitz in Wien mit Frau N*** in einer Lebensgemeinschaft gelebt.

Es habe die Absicht bestanden, am Familienwohnsitz in Wien einer Erwerbstätigkeit nachzugehen. In diesem Zusammenhang seien bereits Vorbereitungen getroffen worden (Lizenzvertrag, Anmietung Geschäftslokal). Es sei geplant gewesen, in Wien, später auch in anderen Städten, Studios unter der Lizenz „V***“ zu betreiben.

In Ergänzung zu seinem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung führte der Beschwerdeführer in seiner Eingabe aus, dass die Vermietungsabsicht klar nach außen in Erscheinung getreten sei, indem er diese Absicht gegenüber Bankinstituten iZm Finanzierungsfragen kommuniziert habe. Auch sei die Vermietungsabsicht und die damit verbundene Umbauplanung den zuständigen Behörden gegenüber zum Ausdruck gebracht worden.

Die geschätzten Kosten iHv € 100.000 laut Prognoserechnung würden sich aus folgenden Komponenten ergeben: Einbau einer Heizung im hofseitigen Quertrakt (€ 15.000 nach 20%

Förderung), Sanierung der Fassadenschäden an der Straßenseite (€ 14.000 nach 30% Förderung), Überarbeitung von Fenstern (€ 5.000), teilweiser Austausch von Wohnungseingangstüren (€ 9.000), Verputz- und Malerarbeiten (€ 20.000), Dämmung oberste Geschoßdecke (€ 10.000 nach 30% Förderung), Ausbesserung Dachdeckung (€ 8.000), und eines WC's (€ 4.000). Die Kostenbasis sei grob gerundet der Kalkulation 2011 entnommen bzw gemeinsam mit Dipl. Ing. B*** nach Erfahrungswerten geschätzt worden.

Zu den **Unwägbarkeiten** brachte der Beschwerdeführer folgende Ergänzungen vor:

Der erhöhte Sanierungsbedarf sei bereits 2011 durch die Kostenschätzung von Dipl. Ing. B*** erkannt worden. Die Unwägbarkeiten ab 2012 hätten iZm erzielbaren Förderungen bestanden. Es sei zudem ungewiss gewesen, wie sich die angekündigte neue Ausgabe der Richtlinie auf die realisierbare Förderhöhe auswirken werde. Das Projekt sei jedoch aufgrund realistischer Förderquoten weiter wirtschaftlich realisierbar gewesen.

Eine weitere Unwägbarkeit habe darin bestanden, dass die zuständige Leiterin des Denkmalamts den Dachstuhl und den Wintergarten, die sich beide im vom Ensembleschutz nicht betroffenen Quertrakt befinden, als schützenswerte Objekte erkannt und eine mögliche Unterschutzstellung angekündigt habe. Die Unwägbarkeit habe aufgrund der Mitspracheforderung bei der Innensanierung bestanden.

Eine weitere Unwägbarkeit habe durch die im Raum stehenden steuerlichen Änderungen bei der Vermietung bestanden. Es sei im Jahr 2012 angedacht worden, energetische Sanierungsmaßnahmen oder ökologische Investitionen steuerlich zu begünstigen. Generelle Sonderabschreibungen seien jedoch ausgeblieben.

Die diskutierte Erhöhung oder Flexibilisierung der Afa-Sätze für Gebäude sei ausgeblieben und der lineare Afa-Satz von 1,5% pro Jahr bei Wohngebäuden beibehalten worden.

Trotz Einführung der Immo-Est habe sich an der Liebhabereiverordnung und den Prognosezeiträumen nichts geändert. Im Zuge der Gesetzesnovellen sei erneut diskutiert worden, ob diese Zeiträume zu überdenken seien. Es habe auch Unsicherheit durch rückwirkende Eingriffe in alte Regelungen bestanden.

Eine weitere Unwägbarkeit habe durch die im Raum stehenden Änderungen im MRG bestanden. Die Vereinheitlichung des Mietrechts sei im Jahr 2012 neu überlegt worden. Es habe mehrfach Forderungen gegeben, das System der Kategorienmieten abzuschaffen oder zu vereinfachen. Es sei eine stärkere Einschränkung der Befristungsmöglichkeiten bzw Schutz vor zu kurzen Befristungen bei Mietverträgen diskutiert worden. Wiederholt sei eine Art Mietspiegel gefordert worden, der sich an Lage und Ausstattung orientieren sollte. Eine Anpassung bzw Deckelung der Lagezuschläge sei angedacht worden. Es sei überlegt worden, Sanierungen bei Altbauten durch steuerliche oder mietrechtliche Anreize zu erleichtern.

Andererseits sei diskutiert worden, inwieweit diese Kosten auf den Mietzins umgelegt werden dürften.

Ein weiteres Thema sei die Pflicht zur umfassenden Information der Mieter über Ausstattungsmerkmale, Betriebskosten und angemessene Mietzinsbildung gewesen. Teilweise sei gefordert worden, die Gründe für eine Vermieterkündigung zu beschränken.

All diese Themen hätten wesentliche Unsicherheitsfaktoren in der Vorscheurechnung und Entscheidungsfindung dargestellt und hätten Einfluss auf die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der geplanten Umbauvorhaben und des Eigenkapitaleinsatzes gehabt. Es sei daher nicht sicher gewesen, welche Maßnahmen zur Erzielung der erforderlichen Rentabilität getroffen werden könnten.

Es sei auch tatsächlich geplant gewesen, das gesamte Objekt an die CT*** GmbH marktüblich langfristig zu vermieten. Dies hätte einen wesentlich geringeren Investitionsaufwand bedeutet und daher die Rentabilität der Vermietung verbessert. Die CT*** GmbH sollte das Gebäude für Büro- und Lagerräumlichkeiten nutzen und ggf nicht benötigte Teile weitervermieten. Der Mitgesellschafter habe jedoch im Streit den Mietvertrag widerrufen.

Der Eingabe des Beschwerdeführers vom 15.4.2025 war eine eidesstattliche Erklärung des Vorbesitzers beigelegt, wonach dieser mit dem Beschwerdeführer im Jahr 2009 eine „Prekariumsvereinbarung“ abgeschlossen habe.

Die Vereinbarung mit dem Vorbesitzer sei wirtschaftlich sinnvoll gewesen. Der Beschwerdeführer hätte andernfalls Kosten für die Beheizung des Gebäudes oder Begleitung von Handwerkern selbst übernehmen müssen bzw durch den Leerstand eine Verschlechterung des Bauzustandes in Kauf nehmen müssen. Angesichts des zügig geplanten Umbaus der Liegenschaft sei es damals ex ante wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen, einen mindestens drei Jahre laufenden, dem MRG mit starkem Kündigungsschutz unterliegenden Mietvertrag mit einem finanzschwachen ehemaligen Rechtsanwalt abzuschließen und damit neben der zeitlichen Bindung, Mietausfall und Gerichtskosten zu riskieren. Zudem habe die ständige Anwesenheit eines Bewohners Kosten- und Risikovorteile bei der Versicherung mit sich gebracht.

Die Eingabe des Beschwerdeführers wurde der belangten Behörde inklusive Aufstellungen und Belegen mit Beschluss vom 25.4.2025 zur Kenntnis gebracht.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im gegenständlichen Beschwerdefall besteht Streit darüber, ob bezüglich der erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung eine Einkunftsquelle bzw eine

Unternehmereigenschaft vorliegt. Für die Jahre 2009 bis 2014 ist zudem strittig, ob die Ausgaben für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hat das streitgegenständliche Objekt anlässlich einer Zwangsversteigerung im Jahr 2009 erworben und ursprünglich geplant, die Wohneinheiten für Wohnzwecke zu vermieten.

Im September 2009 hat der Beschwerdeführer Kontakt mit einer Bank aufgenommen, um mögliche Finanzierungen zu besprechen.

Bei dem Objekt handelt es sich laut Schätzgutachten um ein xxx***, städtisches Wohnhaus mit einer Baufläche von 529 m² und dazugehörigen Gärten im Ausmaß von 229 m².

Das dreigeschoßige giebelseitige Gebäude*** steht teilweise unter Denkmal – bzw Ensemble-Schutz. Das querstehende viergeschoßige Hinterhaus ist von der Unterschutzstellung nicht betroffen.

Das Gebäude weist im Streitzeitraum drei große Wohneinheiten zu je ca 160 m² auf.

Wohneinheit 1 umfasst Teile des Mitteltraktes im Erdgeschoss, das erste Obergeschoß des Straßentraktes und den überwiegenden Teil des ersten Obergeschoßes des Mitteltraktes. Diese Wohnung wurde im streitgegenständlichen Zeitraum von Herrn L*** (Vorbesitzer) bewohnt. Es wurde keine Miete verrechnet.

Wohneinheit 2 umfasst das zweite Obergeschoß des Straßentraktes und den überwiegenden Teil des zweiten Obergeschoßes des Mitteltraktes. Die Wohneinheit ist zentral beheizt.

Wohneinheit 3 umfasst das erste und zweite Obergeschoß des Hoftraktes. Die Wohneinheit ist nicht beheizt.

Der Beschwerdeführer ist aufgrund des Schätzgutachtens beim Ankauf der Liegenschaft ursprünglich nicht von einem hohen Sanierungsbedarf ausgegangen.

Der Beschwerdeführer hat im Zeitraum Februar bis September 2010 einige Angebote für den Umbau des Objektes erhalten und diverse Firmen diesbezüglich kontaktiert.

Im Mai 2010 fanden Begehungen durch das Bundesdenkmalamt bzw durch Mitarbeiter des Magistrats statt.

Im Herbst 2010 wurde eine bauhistorische Untersuchung durchgeführt. Im September 2010 wurde ein Gerät für elektrophysikalische Mauerentfeuchtung angekauft.

Im April 2011 übermittelte der Zivilingenieur für Bauwesen Dipl. Ing. B*** dem Beschwerdeführer eine Kostenschätzung für diverse Umbaumaßnahmen iHv € 999.548,77 mit der Variante Dachbodenausbau bzw iHv € 815.639,02 ohne Dachbodenausbau. Diese Umbaumaßnahmen wurden nicht durchgeführt.

Am 21.5.2013 wurde der belangten Behörde – betreffend die Veranlagung 2011 – erstmalig eine Prognoserechnung mit im Jahr 2013 geplanten Investitionen von € 100.000 für fünf Tops und zwei Parkplätze vorgelegt. Bei diesen Investitionen handelte es sich um eine grobe Schätzung des Beschwerdeführers ausgehend von der Gesamtkostenschätzung von Dipl. Ing. B*** im April 2011.

Im Juni 2015 hatte der Beschwerdeführer betreffend Umbauten noch keine endgültigen Entscheidungen getroffen.

Es wurden im gesamten Streitzeitraum und darüber hinaus keine umfangreichen Renovierungen vorgenommen. Es wurden lediglich die Mauern trockengelegt und kleinere Instandhaltungsarbeiten durchgeführt. Um Förderungen wurde nicht angesucht.

Die Besichtigungen von zwei Mietinteressenten führten zu keinem Mietvertrag. Die Besichtigungstermine wurden durch den Ziviltechniker Ing. B*** vermittelt.

Weitere Nachweise für eine intensive Mietersuche wurden nicht vorgelegt.

Es wurden keine intensiven Bemühungen unternommen, um das Gebäude für Wohnzwecke oder für gewerbliche Zwecke zu vermieten.

Die CT*** GmbH stellte dem Beschwerdeführer im Laufe der Außenprüfung am 18.11.2016 ein Mietanbot für die Anmietung des gesamten Gebäudes zu gewerblichen Zwecken. Eine Vermietung an dieses Unternehmen kam jedoch nicht zustande.

Die Vermietung an die CT*** GmbH hätte bei Zustandekommen des Vertrages einen wesentlich geringeren Investitionsaufwand bedeutet.

An der CT*** GmbH ist seit 12.5.2010 (Datum der Eintragung im Firmenbuch) die CB GmbH*** als 100%-ige Gesellschafterin beteiligt. Im relevanten Streitzeitraum war Dipl. Ing. AS*** (geb. 1939) als Geschäftsführer und Mag. PS*** (geb. 1967) als Prokurist bei der CT*** GmbH im Firmenbuch eingetragen. Der Firmensitz des Unternehmens befand sich im Zeitraum September 2010 bis Februar 2020 in Linz. Der Beschwerdeführer war an diesem Unternehmen weder direkt als Gesellschafter beteiligt, noch als Geschäftsführer oder Angestellter beschäftigt. (Bis Mai 2010 waren Mag. PS*** und Frau NC*** als Gesellschafter bzw Gesellschafterin im Firmenbuch eingetragen.)

Der Beschwerdeführer war im Zeitraum 2014 bis 2019 zu 100% an der CB GmbH*** und somit ab 2014 indirekt an der CT*** GmbH beteiligt. Die Gesellschafterfunktion endete mit Eintragung im Firmenbuch am 7.9.2019. Der Sitz dieses Unternehmens befand sich von 2009 bis 2010 in Adresse 1***, sowie von 2010 bis 2019 in Adresse 2***. Als Geschäftsführer zeichneten im Zeitraum 2009 bis 2014 Herr MM*** bzw ab 2014 Herr Mag. PS***. Bis 2014 war Herr MM*** Gesellschafter des Unternehmens.

Eine nach außen klar zum Ausdruck kommende Vermietungsabsicht im ersten Jahr nach Erwerb der Liegenschaft an die CT*** GmbH ist weder dokumentiert noch glaubhaft gemacht worden.

Weder im streitgegenständlichen Zeitraum noch danach wurden Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung des streitgegenständlichen Objektes für Wohnzwecke oder andere Zwecke lukriert.

Herr Dr. L*** bewohnt nach wie vor eine Wohneinheit ohne Mietzahlungen.

Die Frage der Finanzierung für umfassende Umbau- und Sanierungsmaßnahmen ist aktuell im Jahr 2025 noch nicht geklärt. Die finanziellen Mittel des Beschwerdeführers reichen nicht aus.

Der Beschwerdeführer hatte seinen Haupt- bzw Familienwohnsitz im Zeitraum 2009 bis 13.8.2012 in Adresse 3***. Seit 13.8.2012 befindet sich der Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers in Bf-Adr***.

Als Nebenwohnsitze sind im Streitzeitraum folgende Adressen im ZMR vermerkt:

- Adresse 4*** (seit 10.10.1985 bis laufend)
- Adresse 1*** (18.4.2007 – 13.8.2012)
- Adresse 5*** (3.9.2013 – 5.2.2018)

Der Beschwerdeführer war bei der Firma WB*** AG in Adresse 6*** als Angestellter bis 31.12.2012 bzw bis Juli 2012 als Vorstandsmitglied tätig. Der Dienstort war Wien.

Mit Beschluss des Aufsichtsrates vom 2.11.2004 wurde der Beschwerdeführer zum Mitglied des Vorstandes für die Zeit vom 1.1.2005 bis 31.12.2007 bestellt. Der Anstellungsvertrag des Beschwerdeführers wurde auf die Dauer der Bestellung zum Vorstandsmitglied abgeschlossen. Für den Fall einer neuerlichen Bestellung war eine Verlängerung des Anstellungsvertrages jeweils für die Dauer der neuen Funktionsperiode vorgesehen.

Mit Beschluss des Aufsichtsrates vom 25.7.2007 wurde das Vorstandsmandat des Beschwerdeführers bis 31.12.2010 und danach ein weiteres Mal verlängert.

Mit Schreiben vom 25.7.2012 legte der Beschwerdeführer seine Funktion als Mitglied des Vorstandes per 25.7.2012 zurück.

Der Beschwerdeführer war bis Ende 2012 bei WB*** AG beschäftigt.

Die Entfernung zwischen Familienwohnsitz in Linz und Beschäftigungsort in Wien betrug rund 200 km. Die angemietete Wohnung in Adresse 1*** war rund 8 km vom Beschäftigungsort entfernt.

Der Beschwerdeführer hat im Streitzeitraum 2009 bis August 2012 somit 2 Wohnsitze geführt, wobei der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Beschwerdeführers so weit entfernt war, dass ihm eine tägliche Rückfahrt nicht zugemutet werden konnte. Der zweite Haushalt befand sich in der Nähe des Beschäftigungsortes. Der Beschwerdeführer hat seinen Hauptwohnsitz im August 2012 nach Wien verlegt.

Von Jänner bis August 2013 hat der Beschwerdeführer Arbeitslosengeld bezogen.

Mit Absichtserklärung vom 2.5.2013 erklärte der Beschwerdeführer gegenüber der PV*** GmbH, Lizenznehmer für das V*** - Konzept zu werden. Es war eine Anzahlung iHv 10% der Angebotssumme vereinbart. Sollte nach drei Monaten das Projekt nicht umgesetzt werden, war vorgesehen, dass beide Parteien die weitere Vorgehensweise besprechen. Dabei wurde dem Lizenzgeber die Möglichkeit eingeräumt, die Frist zu verlängern oder ohne Angabe von Gründen das Angebot sowie den Gebietsschutz zurückzunehmen. Das Angebot des Lizenzgebers umfasste verschiedene Geräte für kosmetische Behandlungen, eine Marketing-Erstausrüstung, ein Design Paket, sowie diverses Zubehör im Wert von insgesamt € 210.023,10 inklusive Mehrwertsteuer.

Vom Lizenzgeber wurden Businesspläne für drei Standorte erstellt (Wien, Graz, Steyr), die laut Anmerkung nur als Richtwert zu einer ersten Kalkulation eines Geschäftsmodells dienten und lediglich Anhaltswerte liefern sollten.

Der dem Bundesfinanzgericht vorliegende Lizenzvertrag wurde nicht unterzeichnet. Das Projekt kam nicht zustande. Es wurden keine Zahlungen getätigt.

Die Firma K*** Gesellschaft m.b.H. hat mit dem Beschwerdeführer am 5.6.2013 einen Geschäftsführervertrag abgeschlossen, wonach der Beschwerdeführer bis längstens (im Sinne von „spätestens“) 1.3.2015 zum Geschäftsführer bestellt wird. Der Dienort war Graz.

Die Präambel des Vertrages hatte folgenden Inhalt:

*„Die Gesellschaft wird derzeit durch den alleinigen Geschäftsführer DI RH***, geboren am tt.mm.jjjj***, geführt. Herr DI RH*** wird mit Erreichen des normalen Pensionsantrittsalters als Geschäftsführer und angestellter Dienstnehmer aus der Gesellschaft ausscheiden. Längstens bis*

*zu diesem Zeitpunkt wird Herr Bf*** zum einzelzeichnungsberechtigten Geschäftsführer der Gesellschaft ernannt werden. Ein weiterer Geschäftsführer wird aus dem Kreis der leitenden Mitarbeiter der Gesellschaft ernannt werden.*

*Ungeachtet der Gesamtverantwortung als Geschäftsführer für die Gesellschaft wird Herr Bf*** für die Bereiche Strategie, Vertrieb, Verwaltung und Finanzierung zuständig sein. (...).*

*Bis zur Übernahme der Geschäftsführung wird nach einer Einarbeitungsphase von etwa sechs Monaten Herr Bf*** die Leitung der Vertriebsgesellschaften der K*** GmbH in Deutschland, den Niederlanden, in den USA und in Russland übernehmen sowie für die K*** GmbH die Zusammenarbeit mit der KL*** GmbH koordinieren.*

Die nachfolgende vertragliche Vereinbarung enthält bereits die Bestandteile des Geschäftsführervertrages. Soweit sie direkt mit der Geschäftsführung verbunden sind, werden sie aber erst mit der Bestellung zum Geschäftsführer wirksam.“

Dieser Vertrag wurde laut Punkt 11.1 auf unbestimmte Zeit geschlossen.

Der Beschwerdeführer war ab 1.9.2013 (bis Mai 2024) für dieses Unternehmen tätig. Mit Eintragung im Firmenbuch am 24.7.2014 wurde der Beschwerdeführer zum Geschäftsführer der Firma K*** Gesellschaft m.b.H. bestellt. Die Geschäftsführerfunktion des vormaligen Geschäftsführers (DI RH***) endete mit 23.3.2016 (Eintragung im Firmenbuch).

Die Entfernung vom Hauptwohnsitz in Wien zum Dienstort in Graz betrug rund 200 km. Der Beschwerdeführer hat für den Zeitraum 1.9.2013 bis 31.8.2015 eine Wohnung in Adresse 5*** angemietet. Die Nutzfläche der Wohnung betrug 98 m². Der Mietzins betrug € 1.000 ohne gesetzliche Abgabe inklusive Betriebskosten. Die angemietete Wohnung war rund 7 km vom Dienstort in Graz entfernt.

Der Beschwerdeführer hat in diesem Zeitraum somit 2 Wohnsitze geführt, wobei der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Beschwerdeführers so weit entfernt war, dass ihm eine tägliche Rückfahrt nicht zugemutet werden konnte. Der zweite Haushalt befand sich in der Nähe des Beschäftigungsortes.

Frau N*** ist seit 25.11.2014 in Österreich an folgenden Adressen mit Hauptwohnsitz gemeldet:

- 25.11.2014 – 26.01.2015 – Adresse 7*** (Unterkunftgeber VR*** als Hauptmieter)
- 26.1.2015 – 11.11.2015 – Adresse 8*** (Unterkunftgeber MR***)
- 11.11.2015 – 22.10.2018 – Adresse 9*** (Unterkunftgeber CG***.)
- 22.10.2018 bis laufend – Bf-Adr*** (Unterkunftgeber Bf***)

Es sind keine Nebenwohnsitze angemerkt.

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2018 in einer Lebensgemeinschaft mit Frau N*** in Wien gewohnt und war zuvor alleinstehend.

Der Beschwerdeführer hat im Zeitraum 2009 bis 2014 Kosten für doppelte Haushaltsführung in folgender Höhe beantragt (KZ 723):

2009:	€ 6.214,01
2010:	€ 6.877,35
2011:	€ 7.230,52
2012:	€ 4.726,37
2013:	€ 5.297,19
2014:	€ 14.581,03

Im Zeitraum 2009 bis August 2012 haben keine Vorbereitungshandlungen des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit der CT*** GmbH stattgefunden, die für die Beibehaltung des Wohnsitzes des Beschwerdeführers in Linz für den Zeitraum bis August 2012 sprechen.

Im September 2013 bestand für den Beschwerdeführer nicht mehr die Absicht Lizenznehmer für das V***-Konzept zu werden.

Beweiswürdigung

Die Beschreibung der Liegenschaft und Feststellungen zum Denkmalschutz ergeben sich aus dem Schätzgutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft von Dipl. Ing. EP*** anlässlich der Zwangsversteigerung vom 4.9.2009 zum Stichtag 31.3.2009 und decken sich mit der schriftlichen Eingabe des Beschwerdeführers vom 18.11.2017 anlässlich der Betriebsprüfung.

Die Annahme bzw Vermutung des Beschwerdeführers im Zeitpunkt des Ankaufes der Liegenschaft, dass kein hoher Sanierungsbedarf gegeben sei, ist durch diverse Angaben im Schätzgutachten belegt. In diesem Gutachten wird zB davon ausgegangen, dass die Schäden an Fassade und Dachgaupen mit geringem Aufwand beseitigt werden können. Das Gutachten führt weiter aus, dass die Ausstattung, Pflege und der Zustand der Innenräume einen guten und wohnlichen Standard aufweisen. *„Sämtliche Räume sind auch unter dem Aspekt höherer Ansprüche bewohnbar.“* Auch hinsichtlich der Sommerwohnung wird angemerkt, dass aufgrund der vorhandenen Anschlüsse eine Beheizbarkeit verhältnismäßig problemlos hergestellt werden kann.

Die Kontaktaufnahme mit einem Bankmitarbeiter im September 2009 ist durch diversen E-Mailverkehr des Beschwerdeführers dokumentiert.

Die Begehungen im Mai 2010 mit Vertretern der Behörden wurden in einem Aktenvermerk vom 19.5.2010 von Dipl. Ing. B*** festgehalten und glaubhaft gemacht.

Die Durchführung der bauhistorischen Untersuchung ist durch Unterlagen des Büros für Bauforschung und Denkmalpflege (Dr. HF****) dokumentiert.

Für die Ausgaben betreffend Mauerentfeuchtung iHv € 9.426,67 liegt eine an den Beschwerdeführer ausgestellte Rechnung der Firma W*** GmbH aus dem Jahr 2010 vor.

Die Kostenschätzungen für diverse Umbaumaßnahmen ergeben sich aus dem im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung an die belangte Behörde vorgelegten Schätzgutachten des Zivilingenieurs für Bauwesen Dipl. Ing. B*** und aus dessen vorliegenden Honorarnoten mit Leistungsdaten in den Jahren 2010 und 2011.

Die Prognoserechnungen sind im Akt aufliegend.

Der wesentlich geringere Investitionsaufwand bei Vermietung an die CT*** GmbH ist der Aussage des Beschwerdeführers während der mündlichen Verhandlung zu entnehmen und für das Bundesfinanzgericht plausibel, da auch bei der intendierten gewerblichen Nutzung betreffend Projekt „V****“ laut Aussage des Beschwerdeführers keine umfassenden Umbaumaßnahmen geplant und daher auch nicht mit der Denkmalschutzbehörde Kontakt aufgenommen werden musste.

Die Feststellungen, wonach der Beschwerdeführer im Juni 2015 noch keine endgültige Entscheidung betreffend Umbauten in der Liegenschaft getroffen hat, ergibt sich aus dem Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 2.6.2015. Laut diesem Schreiben waren „derzeit“ Alternativen für die eigenverantwortliche Komplettrenovierung angedacht.

Das Unterbleiben umfassender Renovierungen bzw von Ansuchen um Förderungen, ergibt sich einerseits aus den Unterlagen der Außenprüfung bzw aus den Unterlagen, die der Beschwerdeführer im Anschluss an die mündliche Verhandlung übermittelt hat (Kostenvoranschläge, die nicht umgesetzt wurden) und deckt sich mit den Aussagen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung.

Die Wohnungsbesichtigungen und deren Vermittlung durch Dipl. Ing. B*** sind durch Schreiben zweier Interessenten belegt.

Der Beschwerdeführer gab mit E-Mail vom 1.2.2018 an die belangte Behörde an, dass die Mietersuche durch den Ziviltechniker Ing. B*** nicht Teil dessen Beauftragung war. Vielmehr habe dieser die Vermittlung von Mietinteressenten als persönliche Gefälligkeit angeboten.

Eine Korrespondenz mit dem Ziviltechniker iZm seiner Tätigkeit als Vermittler der Wohneinheiten konnte nicht vorgelegt werden. Es entspricht nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Ziviltechniker für ein Mietobjekt seines Kunden eine Mietersuche durchführt, die dem Umfang eines professionellen Maklers entspricht.

Aus Sicht des Bundesfinanzgerichts sind daher keine intensiven Bemühungen unternommen worden, um das Gebäude für Wohnzwecke zu vermieten. Vielmehr stand für den Beschwerdeführer im streitgegenständlichen Zeitraum (und darüber hinaus) selbst noch nicht fest, ob und wie eine Sanierung des Gebäudes durchführbar ist, um eine Vermietung für Wohnzwecke zu ermöglichen. Dies ist auch aus dem Schreiben des Beschwerdeführers an die belangte Behörde vom 31.5.2016 zu erkennen, wonach „*derzeit*“ einerseits die Vermietung und Verpachtung des gesamten Objekts an einen Developer oder die schrittweise Durchführung des Bauvorhabens überlegt werden.

Da der Beschwerdeführer weder vor noch nach der intendierten Vermietung an die CT*** GmbH eine aktive Suche nach gewerblichen Mietern unternommen hat, lässt sein Verhalten auch nicht auf ein ernstes Vorhaben, das Gebäude zu gewerblichen Zwecken zu vermieten, schließen.

Die Feststellungen, wonach die finanziellen Mittel des Beschwerdeführers für umfassende Umbau- und Sanierungsmaßnahmen nicht ausreichen bzw aktuell nicht im erforderlichen Ausmaß vorhanden sind, sind durch die Aussagen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung dokumentiert.

Die Feststellungen betreffend CT*** GmbH und der CB GmbH*** ergeben sich aus dem vorliegenden Mietanbot und Einsicht in das Firmenbuch.

Die Feststellungen betreffend unentgeltliche Nutzung einer Wohneinheit durch den Vorbesitzer ergeben sich aus den Unterlagen der Betriebsprüfung und decken sich mit den Aussagen des Beschwerdeführers während der mündlichen Verhandlungen. Laut eidesstattlicher Erklärung vom 8.4.2025 hat Dr. L*** (geb. mm.tt.jjjj***) mit dem Beschwerdeführer im Jahr 2009 eine Prekariumsvereinbarung abgeschlossen, wonach dieser die Wohnung auf Verlangen des Beschwerdeführers unverzüglich zu verlassen hat.

Die Feststellungen zu den Meldedaten des Beschwerdeführers ergeben sich aus Abfragen beim Zentralen Melderegister.

Die Feststellungen hinsichtlich der Beschäftigung des Beschwerdeführers bei der Firma WB*** AG ergeben sich aus dem vorliegenden Anstellungsvertrag vom 2.11.2004 sowie aus diversen im Firmenbuch einsichtigen Beschlüssen des Aufsichtsrates. Aus den jeweiligen Jahres-Lohnzetteln ist neben dem Beschäftigungszeitraum bei WB*** AG auch der Bezugszeitraum betreffend Arbeitslosengeld im Jahr 2013 ersichtlich.

Die Wegstrecken vom jeweiligen Hauptwohnsitz zu den Beschäftigungsorten wurden mittels Internetabfragen ermittelt.

Der Beschwerdeführer hat iZm den Kosten für doppelte Haushaltsführung bis August 2012 vorgebracht, es habe Vorbereitungen für die beabsichtigte Erwerbstätigkeit iZm der CT*** GmbH am damaligen Familienwohnsitz in Linz gegeben. Dies würde für die Beibehaltung des Wohnsitzes in Linz sprechen. Dem kann entgegengehalten werden, dass der Beschwerdeführer in diesem Zeitraum weder an der CT*** GmbH direkt oder indirekt beteiligt noch als Geschäftsführer oder Angestellter bei diesem Unternehmen beschäftigt war. Der Beschwerdeführer war erst ab 2014 zu 100% an der (seit 2010 bestehenden) Alleingesellschafterin (der CB GmbH***) beteiligt. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes können daher keine vom Beschwerdeführer getätigten Vorbereitungshandlungen im Zusammenhang mit der CT*** GmbH vorgelegen haben, die für die Beibehaltung des Wohnsitzes des Beschwerdeführers bis August 2012 in Linz sprechen, zumal das Mietanbot der CT*** GmbH erst im Jahr 2016 vorgelegen hat.

Die Feststellungen betreffend Projekt „V***“ ergeben sich sowohl aus den im Prüfungsakt aufliegenden Unterlagen (Absichtserklärung, Businesspläne, nicht unterfertigter Lizenzvertrag) als auch aus den Erklärungen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung.

Die Beschäftigung des Beschwerdeführers bei der Firma K*** Gesellschaft m.b.H. in den Jahren 2013 und 2014 ist durch den vorliegenden Geschäftsführervertrag dokumentiert und deckt sich mit den entsprechenden Firmenbucheinträgen bzw den Daten des Lohnzettels.

Die Meldedaten von Frau N*** ergeben sich aus der Abfrage beim Zentralen Melderegister. Aufgrund dieser Meldedaten geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers davon aus, dass die Lebensgemeinschaft mit Frau N*** nicht bereits im Zeitraum 2013 bis 2016, sondern erst ab Oktober 2018 bzw kurze Zeit davor bestanden hat.

Zudem hat der Beschwerdeführer vorgebracht, dass er in der Zeit, in der er in Graz beschäftigt war (ab September 2013), die Absicht gehabt habe, in Wien einer Erwerbstätigkeit iZm dem Projekt „V***“ nachzugehen. Das Bundesfinanzgericht ist jedoch der Ansicht, dass der Beschwerdeführer im September 2013 gerade nicht mehr die Absicht hatte dieses Projekt zu verfolgen, da die Absichtserklärung mit dem Lizenzgeber bereits im Mai 2013 unterzeichnet wurde und das Projekt binnen 3 Monaten (wie in der Absichtserklärung intendiert) nicht zustande kam. Es wurde, wie auch in der mündlichen Verhandlung durch den Beschwerdeführer ausgeführt, weder eine Lizenzvereinbarung unterzeichnet, noch wurden Geräte geliefert. Zudem wurde laut vorliegenden Businessplänen auch ein Standort in Graz in Erwägung gezogen, der im Falle der Umsetzung des Projektes auch für die Anwesenheit des Beschwerdeführers in Graz gesprochen hätte.

Der Beschwerdeführer bringt zudem vor, seine Tätigkeit für die Firma K*** Gesellschaft m.b.H. sei basierend auf entsprechenden Teilvereinbarungen im Arbeitsvertrag, befristet gewesen. Die Präambel des vorliegenden Geschäftsführervertrages sah vor, dass der damalige alleinige Geschäftsführer mit Erreichen des normalen Pensionsantrittsalters als Geschäftsführer und angestellter Dienstnehmer aus der Gesellschaft ausscheiden und der Beschwerdeführer längstens bis zu diesem Zeitpunkt zum Geschäftsführer des Unternehmens ernannt werde. Die Präambel hielt jedoch auch fest, dass der Beschwerdeführer ungeachtet der Gesamtverantwortung als Geschäftsführer, für die Bereiche Strategie, Vertrieb, Verwaltung und Finanzierung zuständig sein soll. Der Beginn der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Geschäftsführer war aufschiebend bedingt (bis längstens zum Zeitpunkt des Ausscheidens des damaligen Geschäftsführers) und nicht zeitlich beschränkt bzw für die Zukunft befristet. Zudem erstreckte sich die Tätigkeit des Beschwerdeführers (ab September 2013) neben seiner zukünftig geplanten Verantwortung als Geschäftsführer laut Vereinbarung auch auf andere Bereiche. Diese Tätigkeit war laut Vertrag weder aufschiebend bedingt noch zeitlich beschränkt. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes lag daher insgesamt ein unbefristetes Arbeitsverhältnis mit der Firma K*** Gesellschaft m.b.H. vor.

Rechtliche Würdigung

1. Beschwerde gegen die endgültigen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2012

Gemäß § 200 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgaben vorläufig festsetzen, wenn die Abgabepflicht nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist. Die Ungewissheit iSd § 200 BAO ist eine solche im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des (rechtskräftigen) vorläufigen Bescheides erfolgt ist, obwohl eine Ungewissheit nicht bestanden hat (vgl VwGH vom 28.2.2012, 2010/15/0164).

Gemäß § 207 Abs 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Gemäß § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist - von im Beschwerdefall nicht vorliegenden Ausnahmen abgesehen - fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist. Gemäß § 208 Abs 1 lit d BAO beginnt sie allerdings in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2011 wurden rechtmäßig vorläufig erlassen, da der belangten Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch keine Prognoserechnung vorlag. Diese wurde erst im Jahr 2013 nachgereicht.

Der vorläufige Einkommensteuerbescheid betreffend 2012 ist mit 20.5.2014 datiert und ist folglich nach eingereichter Prognoserechnung erlassen worden.

Gem § 208 Abs 1 lit d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Da der Grund für die Ungewissheit im Jahr 2013 weggefallen ist, hat die fünfjährige Festsetzungsverjährungsfrist gem § 207 Abs 2 BAO für die Einkommensteuer 2009 bis 2011 mit Ablauf des Jahres 2013 zu laufen begonnen.

Die belangte Behörde hat die vorläufigen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2012 durch endgültige Bescheide vom 27.3.2018, somit innerhalb der Festsetzungsverjährung, ersetzt.

Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist in der Folge auch für die Frage, mit welchem Zeitpunkt die Verjährung beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs 1 BAO zur Zeit der Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass die Verjährung nach § 208 Abs 1 lit d BAO keinesfalls vor dem Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen kann (vgl VwGH vom 20.5.2010, 2008/15/0328).

Im Falle eines zu Unrecht erlassenen vorläufigen Abgabenbescheides, dem keine tatsächliche Ungewissheit iSd § 200 BAO zugrunde liegt und der unbekämpft geblieben ist, beginnt die Verjährungsfrist gem § 208 Abs 1 lit d BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid trotz fehlender Ungewissheit erlassen worden ist; § 208 Abs 1 lit a BAO ist nicht anwendbar (vgl VwGH 24.10.2013, 2012/15/0018).

Der vorläufig erlassene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2012 vom 20.5.2014 wurde vom Beschwerdeführer nicht bekämpft. Die belangte Behörde hat den vorläufigen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2012 durch einen endgültigen Bescheid vom 27.3.2018 ersetzt. Die Festsetzungsverjährungsfrist begann demnach mit Ablauf des Jahres 2014. Der endgültige Bescheid betreffend Einkommensteuer 2012 vom 27.3.2018 erging somit ebenfalls innerhalb der 5-jährigen Festsetzungsverjährungsfrist.

2. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2011, 2012 und 2014

Die belangte Behörde begründete die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011, 2012 und 2014 damit, dass eine Wohnung (rund ein Drittel des Objekts) vom Vorbesitzer auf Basis einer Duldung bewohnt werde und diese Tatsache neu

hervorgekommen sei. Darüber hinaus wurde auf die Ausführungen zu Tz 3 des Berichts über die Außenprüfung verwiesen.

Laut Tz 3 des Berichts über die Außenprüfung sei eine ernsthafte Vermietungsabsicht im Laufe der Betriebsprüfung nicht nachgewiesen worden. Die zwei vorgelegten Besichtigungsbestätigungen seien als Beleg für eine Vermietungsabsicht nicht ausreichend. Die Wohnungen seien aufgrund ihres Zustandes nicht vermietbar. Der Beschwerdeführer habe auch keine baulichen Umgestaltungen vorgenommen, um das Objekt vermietbar zu machen. Auch diese Untätigkeit spreche gegen eine Vermietungsabsicht. Im Laufe des Betriebsprüfungsverfahrens sei vom Beschwerdeführer eine geplante Nutzung für das Objekt „V***“ vorgebracht worden. Es seien jedoch keine Unterlagen vorgelegt worden.

Gem § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0064; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; 24.5.2023, Ra 2021/15/0066; BFG 5.7.2023, RV/7101938/2023; 26.8.2024, RV/6100169/2024).

Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie zB die Zahlungswilligkeit, VwGH 14.6.1982, 82/12/0056); (Ritz/Koran, BAO⁸ § 303 BAO Rz 21).

Die Tatsache, dass eine Wohnung weiterhin vom Vorbesitzer ohne Mietzahlungen bewohnt wurde und daher nicht zur Vermietung gelangte, ist der Abgabenbehörde im Laufe des Betriebsprüfungsverfahrens zur Kenntnis gelangt. Zwar war der belangten Behörde bislang bekannt, dass der Beschwerdeführer keine Mieteinnahmen lukrierte, jedoch war der belangten Behörde nicht bekannt, dass dies deshalb erfolgte, da keine Miete vereinbart worden war.

Tatsachen sind auch innere Vorgänge, wie etwa im gegenständlichen Beschwerdefall die Absicht des Beschwerdeführers, für eine Wohneinheit trotz Nutzung des Vorbesitzers keine Miete zu fordern. Diese Absicht des Beschwerdeführers ist der belangten Behörde jedenfalls erst im Laufe des Betriebsprüfungsverfahrens zur Kenntnis gelangt.

Da der belangten Behörde bei Erlassung der Umsatzsteuerbescheide betreffend die Jahre 2011, 2012 und 2014 nicht bekannt war, dass eine Wohnung ohne Mietzahlungen benutzt wurde, handelt es sich dabei um eine neue Tatsache. Zudem war der Behörde bei Erlassung der Umsatzsteuerbescheide 2011, 2012 und 2014 die fehlende nach außen gerichtete und somit objektiv erkennbare Vermietungsabsicht, wie in Tz 3 des Prüfberichts dargestellt, nicht bekannt. Auch dabei handelt es sich um eine neue Tatsache, die für eine Wiederaufnahme des Verfahrens geeignet ist.

Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011, 2012 und 2014 erfolgte daher zu Recht.

3. Einkunftsquellen- und Unternehmereigenschaft

Gem § 2 Abs 3 EStG 1988 unterliegen nur Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 7 EStG 1988 der Einkommensteuer.

Hat der Steuerpflichtige eine ihm zurechenbare Betätigung im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG 1988 gar nicht entfaltet, kommt eine Beurteilung nach der LVO nicht in Betracht (vgl VwGH 30.10.1996, 94/13/0165; VwGH 18.3.1997, 96/14/0045). So führen etwa langjährige Vorbereitungshandlungen, (wie etwa eine 20-jährige Renovierung eines Schlosses - vgl VwGH 18.3.1997, 96/14/0045), die eine ernsthafte Absicht zur Aufnahme der behaupteten Tätigkeit nicht dokumentieren, nicht zu einer Betätigung im Rahmen der Einkunftsarten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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. Der auf die Vermietung eines Gebäudes gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (vgl. VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175).

Der Beschwerdeführer argumentierte, dass eine Vermietung zu gewerblichen Zwecken (an die CT*** GmbH) einen geringeren Investitionsaufwand bedeutet hätte. Tatsächlich wurde das Gebäude weder an dieses Unternehmen vermietet, noch wurde eine aktive Suche nach anderen gewerblichen Mietern unternommen bzw glaubhaft dargelegt. Aus diesem Verhalten ist objektiv betrachtet kein Bemühen zu erkennen, die Immobilie zu gewerblichen Zwecken zu vermieten.

Die Tätigkeit des Beschwerdeführers lässt insgesamt kein Streben nach Erzielung von Mieteinnahmen erkennen. Insbesondere tritt der auf die Vermietung gerichtete Entschluss nicht klar und eindeutig nach außen in Erscheinung. Die Wohneinheiten wurden bislang nicht in dem Ausmaß adaptiert, um für die Vermietung genutzt werden zu können. Die Vermietungsabsicht trat weder durch bindende Mietverträge, noch in einer anderen Form klar nach außen in Erscheinung. Zudem hat der Beschwerdeführer eine Wohneinheit dem

Vorbesitzer unentgeltlich für Wohnzwecke überlassen. Auch dieses Verhalten lässt objektiv nicht auf eine Vermietungsabsicht schließen. Der Beschwerdeführer hat laut festgestelltem Sachverhalt zwar verschiedene Kostenschätzungen in Auftrag gegeben und Überlegungen angestellt, das Objekt für Wohnzwecke zu vermieten, jedoch wurden weder Umbauarbeiten vorgenommen, noch wurden die Wohneinheiten am Markt in einem größeren Umfang durch Inserate oder mittels Makler angeboten.

Zwar gibt der Beschwerdeführer an, dass Unwägbarkeiten dazu geführt hätten, dass die Immobilie nicht entsprechend saniert und in der Folge vermietet werden konnte, jedoch handelt es sich bei den vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Unwägbarkeiten, wie etwa im Raum stehende Änderungen im MRG bzw im Steuerrecht, um Risikofaktoren, die jeden Unternehmer im Bereich der Vermietung und Verpachtung im gleichen Ausmaß treffen. Auch Änderungen im Förderwesen stellen zwar ein Risiko, jedoch keine Unwägbarkeiten dar, die ein unternehmerisches Tätigwerden ausschließen. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts lässt dies den Schluss zu, dass der Beschwerdeführer kein wirtschaftliches Risiko in Kauf nehmen wollte.

Den Ausführungen des Beschwerdeführers zufolge hätte eine gewerbliche Vermietung keine umfangreichen Investitionen bzw Baumaßnahmen zur Folge gehabt. Eine Kontaktaufnahme mit dem Denkmalamt betreffend das Projekt „V****“ ist unterblieben, da keine baulichen Maßnahmen erforderlich waren. Die ins Treffen geführte Unwägbarkeit der Untätigkeit des Denkmalamtes konnte den Beschwerdeführer folglich nicht daran hindern, das Objekt an Unternehmer gewerblich zu vermieten.

Der Beschwerdeführer gibt zudem an, er habe mit dem Vorbesitzer unter anderem auch deswegen keinen Mietvertrag abgeschlossen, da dieser ein finanzschwacher Rechtsanwalt sei und daher Mietausfälle und Gerichtskosten zu befürchten gewesen wären. Auch dieses Vorbringen unterstreicht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes das Bestreben des Beschwerdeführers, kein Unternehmerrisiko in Kauf nehmen zu wollen.

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

Besteht die ernsthafte Absicht der Einnahmenerzielung und werden in weiterer Folge Einnahmen (etwa in Folge einer Fehlinvestition) nicht erzielt, stehen die fehlenden Einnahmen der Unternehmereigenschaft nicht entgegen. Werden über mehrere Jahre keine Einnahmen erzielt, ist die Unternehmereigenschaft nur dann gegeben, wenn objektiv keine Zweifel an der Einnahmenerzielungsabsicht bestehen (vgl. Ruppe/Achatz § 2 UStG Rz 55).

Münden die (ernsthaften, unternehmensbezogenen) Vorbereitungshandlungen nicht in Leistungen, sondern wird die Tätigkeit abgebrochen, bevor Leistungen erbracht und Einnahmen erzielt werden (erfolglose Vorbereitungshandlungen), so ändert dies nichts am Recht auf Vorsteuerabzug. Entscheidend ist, dass die Unternehmereigenschaft bereits mit den Vorbereitungshandlungen erworben wurde (so auch VwGH 20.9.2001, 98/15/0132). Mit Einstellen dieser Vorbereitungshandlungen, jedenfalls aber auch schon dann, wenn der Stpfl die Erfolglosigkeit hätte erkennen können (s Tz 142), endet die Unternehmereigenschaft ex nunc (Ruppe/Achatz § 2 UStG Rz 137).

Im vorliegenden Beschwerdefall fehlt es bereits an ernsthaften unternehmensbezogenen Vorbereitungshandlungen, indem keine ausreichenden Maßnahmen gesetzt wurden, um die Immobilie zu vermieten. Weder wurden die Wohneinheiten verkleinert, noch wurden die erforderlichen Instandsetzungs- bzw Reparaturarbeiten durchgeführt. Ebenso wenig ist eine intensive Suche nach gewerblichen oder privaten Mietern erfolgt.

Der Beschwerdeführer hat bis dato lediglich Überlegungen für den Umbau des Gebäudes bzw dessen Vermietung angestellt. Die Vermietungsabsicht hat sich jedoch nicht in dem Umfang manifestiert, als dass diese nach außen klar zum Ausdruck gebracht wurde. Auch die E- Mailkorrespondenz mit Bankangestellten beschränken sich lediglich auf Überlegungen im Vorfeld des Ankaufs der Liegenschaft.

Allein der nach innen gerichtete subjektive Wunsch des Beschwerdeführers das Objekt zu vermieten, reicht für das Bestehen einer steuerlichen nach außen gerichteten und somit objektiv erkennbaren Vermietungsabsicht nicht aus.

Aufgrund der angeführten Gründe liegt weder eine Einkunftsquelle vor, noch ist eine Unternehmereigenschaft des Beschwerdeführers zu bejahen.

4. Kosten für doppelte Haushaltsführung

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dies gilt gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienwohnsitz, weiterer Wohnsitz am Beschäftigungsort) sind steuerlich nur zu berücksichtigen, wenn eine berufliche Veranlassung für die doppelte Haushaltsführung besteht. Von einer beruflichen

Veranlassung ist dem Grunde nach auszugehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen so weit von seinem Beschäftigungsort entfernt ist, dass ihm die tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes noch als durch die Einkunftserzielung veranlasst gilt (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0236).

Eine berufliche und damit zu Werbungskosten der betroffenen Aufwendungen führende Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn einem Arbeitnehmer die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei eine solche Unzumutbarkeit die unterschiedlichsten Ursachen haben und beispielsweise in jeweils wechselnden Arbeitsorten gelegen sein kann. Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 28.4.2010, 2007/13/0073, mwN).

Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht ergeben (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037).

Ebenso wenig reichen Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus (vgl. VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011 mwN).

Auch der Verlust des „sozialen Umfeldes“ begründet keinen steuerlich beachtenswerten Grund für die Beibehaltung des Wohnsitzes (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort jedoch unzumutbar, wenn vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist (vgl. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296).

Die Frage, ob bzw. ab wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraumes abhängig gemacht werden. Vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (vgl. VwGH 3.3.1992, 88/14/0081; 31.1.2001, 99/13/0235). Dieser Grundsatz gilt für eine gewisse Übergangszeit, nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung, auch für Alleinstehende, und zwar schon allein deshalb, weil die Beschaffung eines Wohnsitzes am Beschäftigungsort sowie die Auflösung des bisherigen (Familien-) Wohnsitzes üblicherweise eine bestimmte Zeit in Anspruch nehmen (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259). Als Richtschnur kann bei alleinstehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angenommen werden, wobei diesbezüglich jedoch nicht schematisch vorgegangen werden darf, sondern vielmehr auf den jeweiligen Einzelfall abzustellen ist (vgl. Doralt, EStG, Kommentar13, § 16 Rz 200/8).

Zeitraum 2009 bis 2012

Der Beschwerdeführer war im Zeitraum November 2004 bis Juli 2012 Vorstandsmitglied der WB*** AG. Der Beschluss des Aufsichtsrates vom 2.11.2004 sah eine Funktionsperiode von drei Jahren vor. Diese wurde mit weiteren Beschlüssen des Aufsichtsrats zweimal verlängert und endete durch freiwilliges Ausscheiden des Beschwerdeführers am 25.7.2012. Der Anstellungsvertrag des Beschwerdeführers war mit der Bestellung zum Vorstandsmitglied insofern verbunden, als sich dieser für den Fall der neuerlichen Bestellung zum Vorstandsmitglied ebenfalls auf die Dauer der neuen Funktionsperiode verlängerte.

Gem § 75 AktG werden Vorstandsmitglieder vom Aufsichtsrat auf höchstens fünf Jahre bestellt. Wenn die Bestellung eines Vorstandsmitgliedes auf eine bestimmte längere Zeit, auf unbestimmte Zeit oder ohne Zeitangabe erfolgt, ist sie fünf Jahre wirksam.

Die Bestellung des Beschwerdeführers zum Vorstandsmitglied erfolgte unter Berücksichtigung der Bestimmungen des § 75 AktG. Der Beschluss des Aufsichtsrates vom 2.11.2004 sah eine Funktionsperiode von drei Jahren vor. Somit lag diese unter der gesetzlichen Höchstgrenze von fünf Jahren.

Nach der Judikatur des VwGH ist im Falle eines aufgrund des AktG befristet bestellten Vorstandsleiters einer AG, bei dem die Wiederbestellung ungewiss ist, nicht von einer vorübergehenden Beschäftigung auszugehen, da der Fortbestand privatrechtlicher Beschäftigungsverhältnisse regelmäßig mit einer Unsicherheit behaftet und insb vom wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens abhängig ist (vgl VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207).

Im Fall der Bestellung des Beschwerdeführers zum Mitglied des Vorstandes für drei hintereinander folgende Funktionsperioden kann daher in analoger Auslegung der Rechtsprechung des VwGH nicht von einer von vornherein bestehenden konkreten Befristung ausgegangen werden. Dies wirkt auch auf den Anstellungsvertrag, der an die Bestellung zum Vorstandsmitglied gekoppelt ist.

Da kein befristeter Arbeitsvertrag vorlag und für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes keine anderen Umstände von erheblichem, objektivem Gewicht vorlagen, sind die Kosten der doppelten Haushaltsführung für den Zeitraum 2009 bis 2012 nicht anzuerkennen.

Zeitraum 2013 bis 2014

Der Beschwerdeführer war ab September 2013 für die Firma K*** Gesellschaft m.b.H. in Graz tätig. Der Dienstvertrag wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und war für die Zukunft nicht befristet.

Im gegenständlichen Beschwerdefall hat der Beschwerdeführer keine außerordentlichen Gründe nachgewiesen, die ihm eine Verlegung des Wohnsitzes nach Graz nicht möglich gemacht haben. Er lebte weder in einer Lebensgemeinschaft noch hatte er

Betreuungspflichten, noch konnte er die Absicht, am Wohnsitzort einer weiteren Erwerbstätigkeit nachzugehen, nachweisen.

Der Beschwerdeführer war seit Jänner 2013 arbeitslos und begann seine Tätigkeit für die K*** Gesellschaft m.b.H. im September 2013. Da der Beschwerdeführer jedenfalls einige Zeit vor Vertragsunterzeichnung (5.6.2013) von einer Tätigkeit bei der Firma K*** Gesellschaft m.b.H. ausgehen konnte, wäre ihm zudem die Verlegung seines Hauptwohnsitzes von Wien nach Graz bis September 2013 zumutbar gewesen, zumal er ab Jänner 2013 auch keiner Erwerbstätigkeit nachgegangen ist, die eine Wohnungssuche bzw Übersiedlung in zeitlicher Hinsicht erschwert hätte.

Da keine Unzumutbarkeitsgründe für die Verlegung des Familienwohnsitzes ab September 2013 von Wien nach Graz vorliegen, sind für die Jahre 2013 und 2014 keine Ausgaben für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten zu berücksichtigen.

5. Anspruchszinsen

§ 205 Abs 1 BAO bestimmt:

„Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).“

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen, wobei Bemessungsgrundlage die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift ist. Der Zinsenbescheid ist an die, im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides, ausgewiesene Nachforderung bzw Gutschrift gebunden. Daher ist eine Anfechtungsmöglichkeit mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, nicht gegeben.

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand gem § 205 Abs 1 BAO mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen neuerlichen Zinsenbescheid (Gutschriftszinsen) Rechnung getragen.

Das Beschwerdevorbringen bezieht sich ausschließlich auf den Inhalt der Abgabenbescheide betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2014. Darüber hinaus wurden keine Gründe vorgebracht, die geeignet wären, eine Rechtswidrigkeit der Anspruchszinsenbescheide aufzuzeigen.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen ist daher als unbegründet abzuweisen.

Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer 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 Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 27. Mai 2025