

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri.*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, ***Bf.-Adr.***, vertreten durch die NWT Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung GmbH, Döblinger Hauptstraße 37, 1190 Wien, über die Beschwerden vom 07.04.2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 05.03.2020 betreffend Einkommensteuer 2014 bis 2018, Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 bis 2017 sowie Umsatzsteuer 2018, zu Steuernummer ***Bf.-StNr.***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden hinsichtlich der Bescheide betreffend Einkommensteuer 2014 – 2018 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 bis 2017 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2018 wird gemäß § 279 BAO abgeändert:

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

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

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf.) erwarb im Jahr 2014 die Liegenschaft ***1***. In den folgenden Jahren wurde das Objekt saniert.

Bei der Bf. fand für den Zeitraum 01-09/2014 eine **Umsatzsteuersonderprüfung** statt, welche laut Bericht vom 21.11.2014 zu keinen Feststellungen führte. Im Rahmen dieser Prüfung wurde von der Bf. betreffend der von ihr zukünftig beabsichtigten Vermietung der Liegenschaft je

eine Willenserklärung der ***GmbH1*** über die Anmietung einer Wohn-/Büroeinheit sowie der ***GmbH2*** über die künftige Anmietung von zwei Wohn-/Büroeinheiten sowie eine Prognoserechnung der Vermietung vorgelegt. Weiters wurde angegeben, dass die Liegenschaft um ca. 400.000,- bis 500.000,- Euro umgebaut und saniert wird.

Tatsächlich vermietet wurde die Liegenschaft nicht. Vielmehr wurde die Liegenschaft im Jahr 2016 in vier Wohnungen samt Zubehör und Stellplätzen parifiziert und diese in den Jahren 2016 - 2018 an verschiedene Personen verkauft.

Im Rahmen der **Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2014 – 2018** erklärte die Bf. hinsichtlich der Liegenschaft negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus laufenden Betriebs- und Finanzierungskosten und machte im Rahmen der **Umsatzsteuererklärungen** Vorsteuern im Zusammenhang mit der Liegenschaft geltend. In den ursprünglichen Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2014 - 2017 der Bf., welche gemäß § 200 BAO vorläufig erfolgten, wurden die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärungsgemäß berücksichtigt. Jene Vorsteuerbeträge, die mit der Sanierung in Verbindung standen, wurden von der Bf. in späteren Zeiträumen jeweils im Zusammenhang mit den unecht steuerfrei durchgeführten Veräußerungen wieder berichtigt.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 2018 überprüfte das Finanzamt mit **Ersuchen um Ergänzung vom 16.01.2020** (OZ 24) die fragliche Vermietung und forderte entsprechende Unterlagen an.

Mit **Schreiben vom 24.02.2020** (OZ 27) gab die Bf. zusammengefasst bekannt, dass sich aufgrund des unerwarteten Sanierungsumfanges der ab 2015 geplante Vermietungsbeginn verzögert habe. Im Jahr 2016, nach bereits längerer Sanierungsphase, sei der Bf. mitgeteilt worden, dass unvorhergesehene hohe Investitionen für die Fertigstellung des Umbaus erforderlich seien. Dies habe sich erst im Zuge des Umbaus herausgestellt und wurde demzufolge im Vorfeld weder erkannt noch miteinkalkuliert. Obwohl die Bf. ein realistisches Baukostenbudget eingeplant habe, konnten die finanziellen Mittel für den weiteren Umbau aus unerwarteten und unvorhergesehenen Unwägbarkeiten nicht mehr aufgebracht werden. Die Folge sei der Abverkauf der zum Teil renovierten Wohnungen gewesen. Einerseits würden die weiteren hohen Investitionen unerwartete Umstände darstellen, andererseits habe die ***GmbH2***, an welcher die Bf. beteiligt sei, in den Jahren 2015 - 2017 mit erheblichen Umsatzeinbußen zu kämpfen gehabt und konnte diese nur mittels Bereitstellung von finanziellen Mitteln seitens der Bf. das operative Geschäft sicherstellen und Einzahlungsverpflichtungen fristgerecht nachkommen. Dies habe die Liquidität der Bf. stark eingeschränkt, die weiteren unerwarteten Investitionen in das Objekt seien finanziell nicht mehr tragbar gewesen. Die Bf. sah sich gezwungen, vor Fertigstellung des Umbaus und Vermietungsbeginn die einzelnen Einheiten zu verkaufen. Die Vermietungsabsicht habe jedoch stets bis zum Zeitpunkt des Verkaufs jeder Einheit bestanden. Die Prognoserechnung sei um

die länger andauernden Sanierungsarbeiten adaptiert worden und weise auch nach den Anpassungen einen Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes auf. Somit sei bei jeder Wohneinheit bis zum Zeitpunkt des Verkaufs von einer Einkunftsquelle auszugehen.

Mit den angefochtenen **Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2014 - 2018** (OZ 13 – 17) wurde die Bf. endgültig zur Einkommensteuer veranlagt und dabei die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich der gegenständlichen Liegenschaft nicht mehr berücksichtigt. Weiters wurde mit den angefochtenen **Anspruchszinsenbescheiden 2014 - 2017** (OZ 9 – 12) die Nachforderungen an Einkommensteuer gemäß § 205 BAO verzinzt. Mit dem angefochtenen **Umsatzsteuerbescheid 2018** (OZ 18) wurden die von der Bf. noch nicht berichtigten Vorsteuern korrigiert. Dies zusammengefasst mit der Begründung (OZ 20), dass bereits im Winter 2015/2016 ein Sachverständigenbüro mit der Stellung eines Nutzwertgutachtens zur Wohnungsparifizierung beauftragt und dadurch der Wille zur Aufteilung und anschließender Veräußerung zum Ausdruck gebracht worden sei, ohne die Finanzbehörde davon in Kenntnis zu setzen. Dadurch sei die Bf. der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht nachgekommen. Vielmehr habe die Bf. das Finanzamt durch die weitere Abgabe der Steuererklärungen 2015 im Oktober 2016 im Glauben gelassen, es würden mit der Immobilie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden und die geltend gemachten Vorsteuern der Sanierung der Liegenschaft in Zusammenhang mit einer folgenden umsatzsteuerpflichtigen Vermietung stehen. Es seien aber alle entstandenen Wohneinheiten veräußert worden, ohne dass jemals eine Vermietung zustandegekommen sei. Aufgrund der nie stattgefundenen Vermietung sei bei der Liegenschaft keine Einkunftsquelleneigenschaft vorgelegen.

Hiergegen richten sich die gegenständlichen **Beschwerden** (OZ 1). Dies zusammengefasst mit der Begründung, dass vom Finanzamt entscheidungserhebliche Tatsachen nicht berücksichtigt worden seien und bei der Liegenschaft sehr wohl eine Einkunftsquelle vorgelegen sei. Bei der Bf. habe von Beginn an eine Vermietungsabsicht vorgelegen. Der Plan der Bf. sei gewesen, die Liegenschaft für den unbegrenzten Zeitraum bis zum Erzielen eines insgesamt positiven Ergebnisses zu vermieten. Dazu seien von der Bf. bereits im Laufe des Verfahrens Unterlagen zur Untermauerung der Vermietungsabsicht (Projektbeschreibung, Prognoserechnung) vorgelegt worden. Es würden gegenständlich Unwägbarkeiten vorliegen, die zum Notverkauf geführt hätten. Das Finanzamt hätte zu prüfen gehabt, ob der Plan der Bf. darauf gerichtet gewesen sei, die Eigentumswohnung für einen begrenzten Zeitraum bzw. bis zum Erzielen eines insgesamt positiven Ergebnisses zu vermieten, oder ob die Vermietungsabsicht tatsächlich von vornherein nur so lange beabsichtigt gewesen sei, bis sich eine entsprechend lukrative Gelegenheit zur Veräußerung bieten würde.

Die Schlussfolgerung des Finanzamtes fuße ausschließlich auf der Behauptung, dass die Erstellung des Nutzwertgutachtens der Beweis für den Willen gewesen sei, die Wohnungen einzelnen abzuverkaufen und nicht zu vermieten. Dem sei entgegenzuhalten, dass es ohne ein solches Gutachten nicht möglich gewesen wäre, die Wohnungen einzelnen zu vermieten. Das

Nutzwertgutachten sei für die Aufteilung der Liegenschaft in Einzelwohneinheiten erforderlich gewesen. Der Inhalt und Umfang eines Nutzwertgutachtens bestehe unter anderem in der topographischen Aufstellung und Auflistung der vorhandenen Räumlichkeiten und Außenanlagen mit Angaben zur Größe und bestehenden Widmung, die Feststellung des Bestandes von Wohnungen und sonstigen selbständigen Räumlichkeiten bzw. Abstellplätze für Kraftfahrzeuge, Festlegung der einzelnen Richtnutzwerte für Räume und Zubehörteile sowie Ermittlung von Zu- und Abschlägen. Der Auftrag für das Nutzwertgutachten sei nicht für eine Parifizierung und anschließenden Abverkauf, sondern für Entwicklung der Liegenschaft als Vermietungsobjekt erfolgt. Das Gutachten sei bereits viel früher in Auftrag gegeben und ausgearbeitet worden, konnte aber erst Anfang 2016 fertiggestellt werden, da die Aufteilung im Erdgeschoss erst Ende 2015 festgelegt worden sei. Statt ursprünglich geplant drei Wohneinheiten seien vier Einheiten geschaffen worden. Die Parifizierung sei erst viel später im Zuge des Verkaufs der ersten Wohnung durchgeführt werden.

Die Vermietungsabsicht lasse sich auch aus dem langfristig abgeschlossenen Kredit ableiten. Die Kreditgewährung sei auf Basis eines Businessplans erfolgt, welche einzig die Vermietung als Zweck hatte.

Aus der Prognoserechnung für den Zeitraum 2014 - 2041 (Betrachtungszeitraum 28 Jahre) gehe hervor, dass bis zum Jahr 2041 ein Gesamtüberschuss iHv. 513.485,- Euro erwirtschaftet werden würde. Die Prognoserechnung sei auf Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmende Bewirtschaftungsdaten erstellt worden und erfülle die Mindestanforderungen der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung.

Weiters manifestiere sich die Vermietungsabsicht in einer Vielzahl von getroffenen Maßnahmen und Unterlagen wie beispielsweise die Erstellung einer fundierten Projektbeschreibung samt Businessplan (unter anderem für die Kreditgewährung), Einholung von Kostenvoranschlägen bei den Professionisten vor Kauf der Liegenschaft zwecks Kostenplanung der bevorstehenden Umbaumaßnahmen sowie die Erstellung der Prognoserechnung.

Weiters könne die Vermietungsabsicht durch die Vergabe von Vermittlungsaufträgen zur Vermietung an zwei Immobilienmakler im September 2016 und September 2017 nachgewiesen werden. Die Einnahmen aus der Vermietung seien als Pensionsvorsorge der Bf. geplant gewesen.

Die Bf. sei aus unvorhersehbaren Gründen gezwungen gewesen, die einzelnen Objekte zu verkaufen. Erst nach bereits längerer Sanierungsphase sei erkennbar geworden, dass unvorhergesehen hohe Investitionen für die Fertigstellung des Umbaus erforderlich waren. Statt den von den Professionisten veranschlagten Kosten iHv. 250.000,- bis 300.000,- Euro betrugen die Umbaukosten schlussendlich rund 450.000,- Euro. Diese finanziellen Mittel konnten von der Bf. nicht mehr aus privaten Ersparnissen aufgebracht werden. Die Folge war der Abverkauf der zum Teil renovierten Wohnungen.

Weiters habe die ***GmbH2***, mit welcher die Bf. und ihre Familie ihren Lebensunterhalt

bestreite, in den Jahren 2015 - 2017 mit erheblichen Umsatzeinbußen zu kämpfen gehabt und die Bf. mittels Bereitstellung von privaten Mitteln an die Gesellschaft das operative Geschäft sichergestellt, damit die Gesellschaft allen Zahlungsverpflichtungen fristgerecht nachkommen konnte. Dies habe die Liquidität der Bf. stark eingeschränkt. Die unerwarteten hohen Investitionen in die Liegenschaft seien finanziell nicht mehr tragbar gewesen. Dies habe zur Folge gehabt, dass es zwingend zum Abverkauf der zum Teil renovierten Wohnungen vor Fertigstellung und Vermietungsbeginn kommen musste. Die Vermietungsabsicht habe für jede Einheit stets bis zum Zeitpunkt des Verkaufs bestanden.

Somit sei jedenfalls bis zum jeweiligen Verkauf von einer Einkunftsquelle auszugehen. Dadurch habe die Bf. die objektiv Ertragsfähigkeit der Liegenschaft und die Gründe der Unwägbarkeit entsprechend nachgewiesen und sei die Eigenschaft als Einkunftsquelle der Vermietung anzuerkennen.

Weiters erklärte die Bf. in der Beschwerde den Verzicht auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung durch das Finanzamt gemäß § 262 Abs. 2 BAO.

Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde, ohne vorheriger Erlassung einer Beschwerdeentscheidung, mit **Vorlagebericht vom 29.05.2020** (OZ 32) zur Entscheidung vor. In der mitvorgelegten Stellungnahme (OZ 31) führte das Finanzamt aus, dass im bisherigen Verfahren die geplante Errichtung von Wohnungen nicht offengelegt, sondern der Umbau und die Sanierung der Liegenschaft zum Zwecke der Vermietung von zwei Büroeinheiten behauptet worden sei. Jedoch sei bereits eine konkrete Wohnungsparifizierung in Planung gewesen. Erst nach Vorhalt der Abgabenbehörde seien die Pläne offengelegt und im Zuge des Beschwerdevorbringens die Vergabe von Vermittlungsaufträgen an Immobilienmakler bekannt gegeben worden. Weiters sei aus der vorgelegten Aufstellung der Umbaukosten keine Abweichung von den geplanten Kosten ersichtlich, da demnach die Sanierungskosten 220.464,93 Euro betragen haben und somit den veranschlagten Kosten entsprechen würden. Auch sei in der ursprünglichen Projektbeschreibung der Verkauf einzelner Wohnungen bereits als Option im Falle von finanziellen Engpässen vorgesehen gewesen. Schließlich sei der Verkauf der Wohnungen Zug um Zug nach deren Fertigstellung erfolgt. Die ernsthafte Vermietungsabsicht vom Beginn der Geltendmachung der vorweggenommenen Werbungskosten sei somit nicht erwiesen.

Die Beschwerde wurde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung des Bundesfinanzgerichts aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses iZm. der Karenzierung der bisherigen RichterIn (OZ 34) mit 07.02.2025 zugeteilt.

Nach **Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht vom 09.04.2025** (OZ 35) übermittelte das Finanzamt am 10.04.2025 weitere Unterlagen (OZ 36 ff).

Mit Beschluss über den **Auftrag zur Mängelbehebung vom 14.04.2025** (OZ 73) wurde die Bf. seitens des Bundesfinanzgerichts aufgefordert, hinsichtlich der angefochtenen Bescheide

betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 bis 2017 sowie Umsatzsteuer 2018, die Erklärung, in welchen Punkten der jeweilige Bescheid angefochten wird sowie eine Begründung nachzureichen.

Diesem Mängelbehebungsauftrag ist die Bf. insoweit nachgekommen, als sie mit **Schreiben vom 28.05.2025** (OZ 83) entsprechende Begründungen und Begehren nachreichte. Die Beschwerde hinsichtlich der Anspruchszinsenbescheide wurde mit der Unrichtigkeit der Einkommensteuerbescheide begründet. Betreffend Umsatzsteuer schränkte die Bf. ihr Beschwerdebegehren dahingehend ein, dass nicht mehr der gesamte nachverrechnete Betrag iHv. 8.044,08 Euro bekämpft werde, sondern in Zusammenhang mit den Veräußerungen noch Vorsteuer zu korrigieren gewesen wäre. Nicht in Zusammenhang mit der Sanierung würde ein Betrag iHv. 4.568,88 Euro stehen.

Mit weiterem **Beschluss vom 14.04.2025** (OZ 74) wurde die Bf. hinsichtlich der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 – 2018 aufgefordert, weitere Unterlagen zu Ihrem bisherigen Vorbringen einzureichen.

Dieser Aufforderung ist die Bf. mit **Schreiben vom 28.05.2025** (OZ 81), **23.06.2025** (OZ 90 – 98) bzw. vom **02.07.2025** (OZ 99) nachgekommen. Die Unterlagen wurden in weiterer Folge, in Wahrung des Parteiengehörs, dem Finanzamt mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung (OZ 116) zur Kenntnis gebracht.

Seitens des Bundesfinanzgerichts wurden an die beteiligten Maklerunternehmen am 03.07.2025 Aufforderungen zur **schriftlichen Zeugenaussage** (OZ 101 – 111) versendet, welche entsprechend beantwortet wurden. Diese schriftlichen Zeugenaussagen wurden den Parteien in Wahrung des Parteiengehörs mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung (OZ 116) zur Kenntnis gebracht.

Am 04.09.2025 fand eine **mündliche Verhandlung** statt, in welcher die Verfahrensparteien im Wesentlichen wie bisher vorgebracht haben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war in den verfahrensgegenständlichen Jahren an der *****GmbH2***** zu 25 % beteiligt. Die *****GmbH2***** wiederum war ab 2011 zu 50 %, seit 2014 zu 90 % und seit 2015 zu 100 % an der *****GmbH1***** beteiligt. Geschäftsführer der beiden Unternehmen war ua. der Ehegatte der Bf. (Firmenbuchauszüge OZ 28 und 29).

Mit Kaufvertrag vom 13.03.2014 (OZ 21) verkaufte die *****GmbH2***** der Bf. die verfahrensgegenständliche Liegenschaft um einen Kaufpreis von 570.000,- Euro. Dieser

Kaufvertrag wurde von der Bf. sowie für die ***GmbH2*** vom Ehegatten der Bf. als deren Geschäftsführer unterfertigt.

Zur Finanzierung wurde von der Bf. ein Kredit iHv. 575.000,- Euro aufgenommen. Im Kreditvertrag vom 27.02.2014 (OZ 6) ist als Kreditzweck „Liegenschaftserwerb und Sanierung“ angegeben. Bis 31.03.2016 wurde lediglich die Zahlung der Zinsen, sowie ab 01.04.2016 die Tilgung des Kredites auf 276 Monate vereinbart. Der Zinssatz wurde variabel vereinbart und beträgt 1,75 % über dem auf das nächste 1/8 % aufgerundeten 3-Monats-EURIBOR. Die Zinsanpassung wird jeweils quartalsweise vorgenommen.

Mit Schreiben vom 04.04.2014 bzw. 08.04.2014 (OZ 23) erklärten die ***GmbH2*** bzw. die ***GmbH1***, dass die beiden Gesellschaften beabsichtigen würden, nach Fertigstellung der Liegenschaft insgesamt drei Wohn- bzw. Büroeinheiten von der Bf. anzumieten. Tatsächlich angemietet wurden die Wohnungen von den beiden Unternehmen nicht.

In den Jahren 2014 - 2017 sanierte die Bf. die Liegenschaft und teilte das Gebäude in vier eigenständige Wohnungen auf. An tatsächlichen Sanierungskosten sind insgesamt 448.915,65 Euro angefallen (Aufstellung Sanierungskosten, OZ 5).

Mit Nutzwertgutachten für die Festsetzung der Nutzwerte gemäß § 6 Abs. 1 WEG 2002 vom 27.01.2016 (OZ 88) wurde die Liegenschaft in zehn „wohnungseigentumstaugliche“ Objekte, nämlich vier Wohnungen samt jeweiligen Zubehör, sechs KFZ-Stellplätzen und Allgemeinflächen aufgeteilt, dies auf Basis einer Nutzflächenermittlung vom 04.11.2015.

Mit Wohnungseigentumsvertrag vom 04.05.2016 (OZ 89) wurde auf der Liegenschaft Wohnungseigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002 begründet.

Anfang des Jahres 2015 trat die Bf. mit ihrem Ehegatten an das Maklerunternehmen „***Makler1***“ hinsichtlich des Verkaufs der einzelnen Wohnungen heran und beauftragte dieses im April 2015 mit der Vermittlung des Verkaufs aller vier Wohnungen (schriftliche Zeugenaussage OZ 114).

Bereits davor war ein anderes Maklerunternehmen mit der Vermittlung des Verkaufs der einzelnen Wohnungen beauftragt (schriftliche Zeugenaussage OZ 114).

Die Wohnung Top 2 wurden auf Vermittlung der „***Makler1***“ im Mai 2016 veräußert.

Im Juni 2016 wurde von der Bf. ein weiteres Maklerunternehmen „***Makler2***“ mit der Vermittlung des Verkaufs von Top 3 beauftragt. Die weiteren Tops 1 und 4 konnten dabei mitangeboten, durften allerdings nicht gesondert beworben werden (schriftliche Zeugenaussage OZ 113).

Mit Juli 2016 wurde seitens der Bf. ein weiteres Maklerunternehmen „***Makler3***“ mit der Vermittlung des Verkaufs von Top 4 beauftragt. Hinsichtlich der übrigen Tops wurde kein Vermittlungsauftrag erteilt, diese konnten vom Maklerunternehmen allerdings gegenüber Kunden erwähnt werden (schriftliche Zeugenaussage OZ 112).

Da keine Kaufinteressenten gefunden wurden, wurde in weiterer Folge die Vermietung ins Auge gefasst. Diesbezüglich wurde mit der Vermittlung der jeweiligen Vermietung im September 2016 das Maklerunternehmen „***Makler3***“ hinsichtlich Top 4 (schriftliche Zeugenaussage OZ 112), im Mai 2017 das Maklerunternehmen „***Makler1***“ hinsichtlich Top 1 (schriftliche Zeugenaussage OZ 114), im September 2017 das Maklerunternehmen „***Makler2***“ hinsichtlich Top 3 (schriftliche Zeugenaussage OZ 113) beauftragt.

Im Februar 2017 wurde seitens der Bf. ein weiteres Maklerunternehmen „***Makler4***“ mit der Vermittlung des Verkaufs hinsichtlich Top 4, sowie im August 2017 mit der Vermittlung des Verkaufs hinsichtlich Top 3 beauftragt. Kurzfristig wurde auch Top 3 online zur Vermietung angeboten (schriftliche Zeugenaussage OZ 115).

In weiterer Folge wurde im August 2017 die Wohnung Top 4 auf Vermittlung der „***Makler4***“ sowie im September 2017 die Wohnung Top 1 und im Jänner 2018 die Wohnung Top 3 auf Vermittlung der „***Makler2***“ veräußert.

Hieraus ergeben sich die folgenden Beauftragungen:

Einheiten	Vermittlungsaufträge Verkauf	Vermittlungsaufträge Vermietung	Tatsächlicher Verkauf
Top 1	April 2015 (***Makler1***) Juni 2016 (***Makler2***)	Mai 2017 (***Makler1***)	11.09.2017 (***Makler2***)
Top 2	April 2015 (***Makler1***)	-	04.05.2016 (***Makler1***)
Top 3	April 2015 (***Makler1***), Juni 2016 (***Makler2***), August 2017 (***Makler4***)	August 2017 (***Makler4***), September 2017 (***Makler2***)	03.01.2018 (***Makler2***)
Top 4	April 2015 (***Makler1***), Juni 2016 (***Makler2***), Juli 2016 (***Makler3***), Februar 2017 (***Makler4***)	September 2016 (***Makler3***)	30.08.2017 (***Makler4***)

Die sich auf der Liegenschaft befindlichen Wohnungen wurden von der Bf. wie folgt veräußert:

Kaufvertrag vom	Wohnung samt Zubehör	KFZ-Stellplatz	Kaufpreis
04.05.2016 (OZ 85)	Top 2	5	220.000,- €
30.08.2017 (OZ 87)	Top 4	1, 6	515.000,- €
11.09.2017 (OZ 84)	Top 1	4	349.000,- €
03.01.2018 (OZ 87)	Top 3	2, 3	410.000,- €

Die Verkäufe erfolgten an Privatpersonen und wurden umsatzsteuerfrei behandelt.

Im Rahmen der Kaufverträge wurden zwei Gutachten über den Bauzustand der Liegenschaft erstellt:

Im ersten Gutachten vom 29.02.2016 (für den Kaufvertrag vom 04.05.2016; OZ 85, S. 34) über eine Befundaufnahme vom 18.02.2016 ist angeführt, dass das Gebäude im Zuge des Zu- und Umbaues generalsaniert wurde und zum Zeitpunkt der Befundaufnahme noch Fertigstellungsarbeiten, insbesondere in Top 1 und Terrassenbereich Top 4 offen sind. In der Zusammenfassung ist wie folgt ausgeführt:

„Die Liegenschaft befindet sich in einem erhaltenswerten Zustand. Nach Fertigstellung der noch offenen Arbeiten und Vorliegen der Endbefunde (Rauchfangkehrer, Elektriker, Installateur, Baufertigstellungsmeldung) ist für die nächsten Jahre kein über den üblichen Erhaltungsaufwand hinausgehender Sanierungsaufwand zu erwarten.“

Im zweiten Gutachten vom 01.08.2017 (für die Kaufverträge vom 30.08.2017, 11.09.2017 und 03.01.2018; zB. OZ 84, S. 15) über eine Befundaufnahme am 31.07.2017 ist in der Zusammenfassung wie folgt angeführt:

„Die Liegenschaft wurde generalsaniert und befindet sich einem entsprechend guten Zustand. Im Zuge der Befundaufnahme wurden keine Baumängel und kein Reparaturbedarf festgestellt. Es ist zumindest in den nächsten zehn Jahren kein über den üblichen Erhaltungsaufwand hinausgehender Reparaturaufwand zu erwarten.“

Der oa. Kredit wurde mit den Verkaufserlösen vorzeitig zurückgezahlt, eine Vorfälligkeitsentschädigung musste von der Bf. hierfür nicht geleistet werden.

Für die Liegenschaft sind aus laufenden Betriebs- und Finanzierungskosten in den verfahrensgegenständlichen Jahren folgende Aufwendungen angefallen:

Jahr	Aufwendungen
2014	13.854,16
2015	16.450,74
2016	16.878,29
2017	14.118,16
2018	318,17

Insgesamt wurden für die verfahrensgegenständliche Liegenschaft Vorsteuern iHv. 81.667,01 Euro geltend gemacht, wovon nach den Veräußerungen im Rahmen der Umsatzsteuererklärungen bereits 73.622,93 Euro berichtigt wurden. Diese setzen sich wie folgt zusammen:

Jahr	Geltend gemachte Vorsteuern	Vorsteuerberichtigung laut Erklärung
2014	32.987,32	
2015	28.300,70	
2016	17.083,46	- 12.341,02
2017	3.265,95	- 42.386,30
2018	29,58	- 18.895,61
Summe	81.667,01	73.622,93
Differenz	8.044,08	

Die Bf. verfolgte ursprünglich die Absicht, die Liegenschaft nach Abschluss der Sanierungsmaßnahmen zu veräußern. Dabei war es war nicht beabsichtigt, die Veräußerungen umsatzsteuerpflichtig abzuwickeln.

Die Entscheidung, einzelne Wohneinheiten einer Vermietung zuzuführen, wurde von der Bf. erst nachträglich als Alternativmaßnahme in Betracht gezogen, nachdem sich deren Veräußerung als nicht einfach durchführbar erwiesen hatte. Zeitgleich wurden jedoch weiterhin Käufer für die Wohnungen gesucht.

2. Beweiswürdigung

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

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

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

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

Die Feststellung zu den nicht zustande gekommenen Mietverhältnissen ergibt sich aus den angeführten Unterlagen, sowie dem glaubhaften Vorbringen der Bf. im Schreiben vom 28.05.2025 (OZ 81, S. 3), welchem auch das Finanzamt nicht entgegengetreten ist.

Die Feststellungen zur Sanierung ergibt sich aus den angeführten, von der Bf. vorgelegten Unterlagen. Bei der vom Finanzamt im Rahmen der Stellungnahme zum Vorlagebericht genannten Summe an Sanierungskosten iHv. 220.464,93 Euro handelt es sich nur um jene Sanierungskosten, die die allgemeinen Teile der Liegenschaft betreffen. Dazu kommen allerdings noch die Sanierungskosten, welche die einzelnen Wohnungen betreffen:

- Für Top 1: 47.872,83 Euro
- Für Top 2: 44.629,13 Euro
- Für Top 3: 58.685,24 Euro
- Für Top 4: 77.263,52 Euro
- Summe: 228.450,72 Euro

Die gesamten Sanierungskosten haben somit 448.915,65 Euro betragen. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die Höhe der Sanierungskosten vom Finanzamt im Rahmen der mündlichen Verhandlung anerkannt und somit unstrittig sind.

Die Feststellung zur Höhe der Aufwendungen und den geltend gemachten Vorsteuern bzw. Vorsteuerberichtigungen ergibt sich aus den aktenkundigen Veranlagungsdaten der Bf. (Steuererklärungen OZ 41 bis 62) sowie den von der Bf. angestellten Berechnungen zur Immobilienertragsteuer und Vorsteuerberichtigung der einzelnen Tops (OZ 37, 38, 39 und OZ 81, S. 80; OZ 83, S. 3) und ist überdies unstrittig.

Zur getroffenen Feststellung, ob eine Vermietung oder ein Verkauf der Liegenschaft geplant war, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach bei

Fehlen bereits vorliegender bindender Vereinbarungen, diese Frage mit der Wahl jener Möglichkeit beantwortet werden muss, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat (vgl. VwGH 21.06.2007, 2005/15/0069, VwGH 28.06.2012, 2010/15/0016). Die Tatfrage, ob der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten ist, ist in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu beantworten (vgl. VwGH 19.09.2007, 2004/13/0096; VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0016).

Dabei können der Erwerb, die Errichtung oder der Umbau und die dafür erforderliche Baubewilligung nicht als Vorbereitung für das Erzielen von Einnahmen und Bewirken von Umsätzen durch Vermietung und Verpachtung des Objektes angesehen werden. Gleiches gilt für die Aufnahme von allfälligen Kreditmitteln für den Umbau (die Errichtung) und die Inanspruchnahme von öffentlichen Fördermitteln. Nur solche nach außen gerichtete Handlungen können dafür maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen für die Erzielung von Einnahmen ansieht (vgl. VwGH 28.06.2012, 2010/15/0016).

Der endgültige Entschluss, Einkünfte erzielen zu wollen, muss sich stets durch objektive Umstände belegen lassen, insbesondere durch ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen, deren Feststellung und Würdigung dem Gericht als Tatsacheninstanz obliegt (vgl. VwGH 19.10.2022, Ro 2020/15/0017).

Die Feststellung, dass zunächst eine Veräußerung beabsichtigt war, ergibt sich aus den folgenden Überlegungen:

Die von Beginn an bestehende Verkaufsabsicht lässt sich insbesondere aus der zeitlichen Abfolge der diesbezüglichen Maklerbeauftragungen sowie aus der einschlägigen Korrespondenz mit den beauftragten Immobilienunternehmen ableiten. Die diesbezüglichen Feststellungen ergeben sich aus den schriftlichen Zeugenaussagen (OZ 112 – 115) der beteiligten Maklerunternehmen, welchen seitens des Bundesfinanzgerichts uneingeschränkt Glauben geschenkt wird. Demnach ist die Bf. mit ihrem Ehegatten bereits Anfang 2015 an ein Maklerunternehmen hinsichtlich des Verkaufs aller Wohnungen herangetreten. Eine etwaige Vermietung wurde bei sämtlichen involvierten Maklerunternehmen erst rund eineinhalb Jahre nach diesem Zeitpunkt, und ausdrücklich als Alternative zu den nicht erfolgreichen Verkaufsvermittlungen, ins Auge gefasst. Beispielsweise ist hier eine Email der Bf. vom 26.09.2016 an das Maklerunternehmen „***Makler3***“ (OZ 112, S. 14) anzuführen, in welcher die Bf. angibt: *„Mein Mann und ich würden gerne über den Stand der Dinge beim Verkauf der Wohnung ***1*** mit Ihnen sprechen und möchten auch eine Vermietung der Wohnung als Alternative zum Verkauf vorsehen.“* In einer weiteren Email des Ehegatten der Bf. vom 09.05.2017 an das Maklerunternehmen „***Makler1***“ (OZ 114, S. 3) ist angeführt: *„Wir sind damit einverstanden, bitte versuchen Sie die Wohnung zusätzlich zum Verkauf auch in der Mietvariante auf 3-5 Jahren anzubieten.“*

Hieran ändert auch die von der Bf. vorgelegten Willenserklärungen der ***GmbH2*** bzw. ***GmbH1*** nichts, zumal diese Unternehmen von der Bf. bzw. ihrem Ehegatten beherrscht wurden, die Willenserklärungen vom Ehegatten der Bf. gefertigt wurden und abgesehen davon, keine weiteren nach Außen in Erscheinung tretende Handlungen zum tatsächlichen Abschluss von Mietverhältnissen gesetzt wurden. Insbesondere ist diesbezüglich zu würdigen, dass es sich bei diesen Willenserklärungen um keine verbindlichen Vereinbarungen gehandelt hat. Die Ernsthaftigkeit dieser Willenserklärungen ist darüber hinaus auch in Zweifel zu ziehen, zumal die Bf. gemeinsam mit ihrem Ehegatten, welcher die Willenserklärungen für die beiden Unternehmen unterzeichnet hat, kurze Zeit darauf ein Maklerunternehmen hinsichtlich des Verkaufs kontaktiert hat. Weiters wurden gegenständlich von der Bf. die Sanierung bzw. der Umbau in Wohnungen und nicht in Büro- bzw. Geschäftsräumlichkeiten durchgeführt, weshalb eine Anmietung der Räumlichkeiten seitens der beiden Unternehmen nicht sinnvoll erscheint. Auch hat die Bf. die Liegenschaft erst kurze Zeit davor von der ***GmbH2*** gekauft.

Darüber hinaus ergibt sich bereits aus der ursprünglichen, gegenüber der Bank verwendeten Projektbeschreibung (OZ 2, S. 2) die Möglichkeit, anstatt einer Vermietung einen Verkauf einer Wohnung durchzuführen.

Wie bereits ausgeführt, kann nach der oa. Rechtsprechung auch der langfristig abgeschlossene Kreditvertrag nicht als Nachweis einer Vermietungsabsicht dienen, zumal der Vertrag auch variabel verzinst und damit einhergehend jederzeit pönalfrei tilgbar ist, was in weiterer Folge nach den Wohnungsverkäufen auch seitens der Bf. erfolgte.

Die Vorlage einer Prognoserechnung gegenüber dem Finanzamt ist für sich allein nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht geeignet, eine Vermietungsabsicht nachzuweisen. Dies insbesondere, da zeitgleich bereits Beauftragungen von Maklerunternehmen zur Vermittlung von Verkäufen getätigt wurden.

Bereits der erste involvierte Makler (***Makler1***) hat dabei im April 2015 den Auftrag zur Vermittlung des Verkaufs sämtlicher Tops erhalten und war laut seiner Zeugenaussage davor bereits ein anderes Maklerunternehmen mit der Vermittlung des Verkaufs beauftragt gewesen. Um welches Maklerunternehmen es sich dabei gehandelt hat, konnte seitens des Bundesfinanzgerichts nicht festgestellt werden, da die Bf. dazu keine näheren Angaben gemacht hat.

Die Bf. gab allerdings in ihrem gesamten Vorbringen stets an, erst durch die im Laufe des Jahres 2016 aufgetretenen höheren Sanierungskosten, sei der Entschluss zum Verkauf gefasst worden. Dieses Vorbringen ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts als unsubstantiierte Zweckbehauptung zu qualifizieren, zumal der Vermittlungsauftrag zum Verkauf sämtlicher Tops bereits, wie ausgeführt, im April 2015 bzw. davor erfolgt ist. Darüber waren laut Gutachten über den Bauzustand vom 29.02.2016 (OZ 85, S. 34) zum Stichtag 18.02.2016 lediglich kleinere Fertigstellungsarbeiten offen. Der Großteil der Sanierungsarbeiten war zu

diesem Zeitpunkt somit bereits abgeschlossen. Weiters ist in diesem Zusammenhang anzuführen, dass die Bf. bereits im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung für 01/2014 – 09/2014 angegeben hat, dass die Liegenschaft um ca. 400.000,- bis 500.000,- Euro umgebaut und saniert wird. Die späteren Sanierungskosten liegen somit innerhalb dieses bekanntgegeben Rahmens. Welche genauen Arbeiten im Jahr 2016 durchgeführt werden mussten, welche ursprünglich nicht geplant waren, konnte die Bf. auf Nachfrage des Bundesfinanzgerichts nicht näher beantworten (Schreiben Bf. 28.05.2025, OZ 81, S. 2).

Aus der Gesamtschau der angeführten Umstände kommt somit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts in Ausübung der freien Beweiswürdigung im Sinne der oa. Rechtsprechung der Möglichkeit, dass von Beginn an ein Verkauf geplant war, die höhere Wahrscheinlichkeit zu, weshalb dieses Sachverhaltselement entsprechend festgestellt wurde.

Die Feststellung, dass es nicht beabsichtigt war, die Veräußerungen umsatzsteuerpflichtig abzuwickeln, ergibt sich aus den diesbezüglichen Angaben der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung. Darin wurde vom steuerlichen Vertreter zwar vorgebracht, dass grundsätzlich auch ein Verkauf mit Umsatzsteuer denkbar gewesen sei, Nachweise zu dieser Absicht konnten jedoch nicht vorgelegt werden. Darüber hinaus ist aus dem gesamten Akteninhalt nicht ableitbar, dass eine objektiv erkennbare Absicht der Bf. bestanden hat, die Wohnungen steuerpflichtig zu verkaufen, zumal jeder Verkauf der Bf. an Privatpersonen und umsatzsteuerfrei erfolgt ist und auch sonst keinerlei diesbezügliche Anhaltspunkte ersichtlich sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 323b Abs. 1 BAO tritt das Finanzamt Österreich für seinen Zuständigkeitsbereich an die Stelle des am 31.12.2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

- Ad Einkommensteuer

Der Einkommensteuer unterliegende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 bestehen nach § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 im Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Auch negative Ergebnisse (Verluste, Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) stellen Einkünfte dar (vgl. VwGH 19.10.2022, Ro 2020/15/0017; VwGH 21.06.1963, 2179/61).

Werbungskosten und damit negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung können unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, noch bevor der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen Sinn erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen

über eine künftige Vermietung aus noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. 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. Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen, also insbesondere die durch objektive Umstände erwiesene ernsthafte Vermietungsabsicht, vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweismwürdigung zu lösende Sachfrage (vgl. VwGH 19.10.2022, Ro 2020/15/0017, mwN).

Wie oben ausführlich dargestellt, ist das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweismwürdigung zum Ergebnis gelangt, dass gegenständlich keine über eine Absichtserklärung hinausgehende bzw. keine eindeutig nach außen hin in Erscheinung tretende Vermietungsabsicht der Bf. bezüglich der gegenständlichen Wohnungen vorgelegen hat. Vielmehr bestand bei der Bf. die Absicht, die Wohnungen nach abgeschlossener Sanierung einzeln abzuverkaufen.

Auch wurde die Vermietung von einzelnen Tops in zeitlich späterer Folge nur als eine mögliche alternative Bewirtschaftungsart von der Bf. angedacht. Dies nur für wenige Monate während gleichzeitig noch Käufer für die Tops gesucht wurden. Hieraus ist zu schließen, dass die Bf. nur für kurze Zeit als Alternative die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge gefasst, den Entschluss die Wohnungen zu veräußern jedoch nie aufgegeben hat.

Aufgrund der mangelnden Vermietungsabsicht liegt somit keine Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung vor. Unabhängig von einer Liebhabereibeurteilung sind damit die Werbungskostenüberschüsse in den verfahrensgegenständlichen Jahren nicht abzugsfähig.

Nachdem die angefochtenen Einkommensteuerbescheide diesem Umstand entsprechend Rechnung getragen haben, waren die dagegen gerichteten Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

- Ad Anspruchszinsen

Aus § 205 Abs. 1 BAO ergibt sich, dass für Differenzbeträge, die sich aus Abgabenbescheiden nach Gegenüberstellung mit geleisteten Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für aus Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheiden resultierenden Abgabennachforderungen und -gutschriften, Anspruchszinsen (Nachforderungs- und Gutschriftszinsen) festzusetzen sind.

Gegenständlich wurden die Anspruchszinsenbescheide lediglich mit der Begründung angefochten, dass die jeweils zugrundeliegende Einkommensteuernachforderung inhaltlich unrichtig ist.

Diesbezüglich ist darauf zu verweisen, dass Anspruchszinsenbescheide nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind (zB. VwGH 29.07.2010, 2008/15/0107). Eine rechtskräftige Einkommenfestsetzung wird vom Gesetz nicht verlangt (vgl. VwGH 27.03.2008, 2008/13/0036). Aufgrund dieser Bindung können die Anspruchszinsenbescheide nicht mit der Begründung erfolgreich angefochten werden, der jeweilige Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Es löst somit jede Nachforderung und jede Gutschrift in Bezug auf den Stammabgabenbescheid bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen einen eigenen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen, zB. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 205 Tz 33 ff).

Erfolgt eine Änderung oder Aufhebung des Stammabgabenbescheids, hat nach § 205 Abs. 1 BAO ein neuer, eigenständiger Anspruchszinsenbescheid zu ergehen, und ist nicht der bisherige Anspruchszinsenbescheid abzuändern (idS. etwa VwGH 31.01.2019, Ro 2018/15/0005; BFG 20.01.2021, RV/7101211/2016).

Daher werden frühere Anspruchszinsenbescheide wegen neu ergangener oder geänderter Bescheide nicht abgeändert oder durch neue ersetzt. Ein allfälliger späterer Gutschriftszinsenbescheid gleicht die ursprüngliche Belastung mit Nachforderungszinsen ganz oder teilweise aus.

Die gegen die Anspruchszinsenbescheide gerichtete Beschwerden waren somit als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abänderung)

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

Gegenständlich lag allerdings, wie oben ausführlich dargelegt, von Beginn an keine Vermietungs-, sondern eine Veräußerungsabsicht vor.

Wie oben festgestellt, wurden seitens der Bf. im Rahmen ihrer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2018 Vorsteuern iHv. 29,58 Euro aus Energie- und Betriebskosten geltend gemacht sowie eine Vorsteuerberichtigung hinsichtlich der in den Vorjahren betreffend Top 3 geltend gemachten Vorsteuern iHv. 18.895,61 Euro erklärt.

Mit dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2018 hat das Finanzamt, zusätzlich zur der von der Bf. erklärten Vorsteuerberichtigung, sämtliche bisher seitens der Bf. noch nicht berichtigte restlichen Vorsteuerbeträge iHv. 8.044,08 Euro aus „*verwaltungsökonomischen Gründen*“ mitberichtigt.

Hinsichtlich der Veräußerung der Wohnungen ist festzuhalten, dass es sich bei den Lieferungen von Grundstücken gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 um steuerfreie Umsätze handelt, welche gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind.

Auch bestand, wie oben festgestellt, seitens der Bf. keine nachgewiesene Absicht, die in § 6 Abs. 2 UStG 1994 normierte Optionsmöglichkeit zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Grundstückslieferungen als steuerpflichtige Umsätze in Anspruch zu nehmen.

Die Bf. hat die Verkäufe der Wohnungen somit zutreffenderweise als umsatzfrei iSd. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 behandelt. Allerdings ergibt sich aus der vorliegenden Sachverhaltskonstellation keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug hinsichtlich der Liegenschaft. Eine solche hätte nur bei einer nachweislichen Absicht der Option zur Steuerpflicht bestanden (zB. VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0044; VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193).

Dennoch hat die Bf. in den Jahren 2014 bis 2018 Vorsteuern im Zusammenhang mit der Liegenschaft geltend gemacht und jene Beträge, die mit der Sanierung in Verbindung standen, in späteren Zeiträumen jeweils im Zusammenhang mit den unecht steuerfrei durchgeführten Veräußerungen wieder berichtigt. Diese Vorgehensweise wurde seitens des Finanzamts anerkannt, wobei im Jahr 2018 dem erklärten Berichtigungsbetrag zusätzlich die von der Bf. noch nicht berichtigten Vorsteuern aus Betriebs- und Energiekosten hinzugerechnet wurden.

In diesem Zusammenhang ist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach das Finanzamt eine zu Unrecht im Investitionsjahr anerkannte Vorsteuer, für die eine rechtskräftige Veranlagung vorliegt, nicht in den Veranlagungen der Folgejahre auf Grundlage der Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 bis 12 UStG 1994 zurückfordern kann. 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 kein Raum für eine Vorsteuerberichtigung bleibt (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0084).

Eine Vorsteuerberichtigung kann somit nur dann zur Anwendung gelangen, wenn die im Investitionsjahr bestehenden, für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse in einem Folgejahr eine Änderung erfahren. Die Regelung kommt aber nicht zur Anwendung zur Korrektur von Fehlern, die im Investitionsjahr beim Vorsteuerabzug passiert sind.

Daraus folgt, dass eine Berichtigung der in den Vorjahren 2014 bis 2017 hinsichtlich der Liegenschaft unberechtigt geltend gemachten Vorsteuern im verfahrensgegenständlichen Jahr 2018 nicht zulässig ist. In diesem Zusammenhang hätte das Finanzamt den Vorsteuerabzug in den betreffenden Jahren versagen müssen. Folglich waren die im Jahr 2018 im Zusammenhang mit der Liegenschaft geltend gemachten abziehbaren Vorsteuern sowie die diesbezüglich vorzunehmenden Berichtigungen auf null zu setzen. Dies betrifft sowohl die von der Bf. erklärten Berichtigungsbeträge als auch diejenigen, die seitens des Finanzamts zusätzlich angesetzt wurden.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass sich aus dieser Beurteilung bezüglich der selbstberechneten Immobilienvertragssteuern für die Verkäufe keine Änderungen ergeben, da im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen keine Beträge an Absetzung für Abnutzung geltend gemacht bzw. in den zugrundeliegenden ImmoEST-Berechnungen bereits die Anschaffungs- und Herstellungskosten inklusive Umsatzsteuer berücksichtigt wurden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Berechnungsblatt zur Umsatzsteuer 2018

3.3. 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.

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

Graz, am 10. September 2025