

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Gerhard Konrad in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch HPS Hergovits, Pinkel & Schnabl, Triester Straße 14, 2351 Wiener Neudorf, über die Beschwerde vom 14. August 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling - nunmehr Finanzamtes Österreich - vom 18. Juli 2012, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Umsatzsteuer 2009), Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie Einkommensteuer 2010 zu Recht

- I. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2009 wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- III. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wird als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid bleibt unverändert.
- IV. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das bisherige Verfahren stellt sich wie folgt dar:

Im Auftrag des Beschwerdeführers DI ***Bf1***z (Bf) und seiner damaligen Ehefrau ***ExGattin***z erfolgte in den Jahren 2008 - 2010 der Bau eines Einfamilienhauses an der Adresse ***Hausneu***.

Verwaltungsverfahren

Im Bericht vom 12. April 2012 über die vom Finanzamt Spittal Villach vorgenommene Erhebung wurde folgende Auskunft der früheren Ehegattin festgehalten:

*„Ich lebe seit 1.1.2010 von meinem Gatten getrennt, seit 20.7.2011 sind wir geschieden. Das Einfamilienhaus in ***HausOrt***, ***Str*** ist nur teilweise fertig, gemeinsam wurde es nie bewohnt. Ich selbst wohnte mit meinen Kindern in der Zeit vom 24.6.2010 bis zum 23.12.2011 in diesem Haus. Das Kellergeschoss wurde nie betrieblich genutzt. In der Zeit, in der wir im Haus wohnten, wurde der Keller als Abstellraum durch uns genutzt. Mit Scheidungsvergleich vom 6.10.2011 wurde meine Eigentumshälfte dem Exgatten übertragen. Das Haus steht momentan leer und wird zum Verkauf angeboten.“*

Bescheide vom 18. Juli 2012

Auf der Grundlage der Erhebungsergebnisse wurde das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2009 wiederaufgenommen und ein neuer Umsatzsteuerbescheid 2009 bzw. ein Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 2010 erlassen.

Die belangte Behörde anerkannte den Abzug jener Vorsteuern nicht, die anteilig für die Büroräumlichkeiten in 2009 und 2010 geltend gemacht wurden. Ebenso wurde der Betriebsausgabenzug für die anteilige Abschreibung des Gebäudes sowie anteilige Finanzierungskosten nicht zugelassen. Begründend wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass eine betriebliche Nutzung des Gebäudes in den Streitjahren nicht gegeben war.

Die Behörde begründete die verfügte Wiederaufnahme folgendermaßen:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigungsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

*Die Wiederaufnahme erfolgte aufgrund der Feststellung im Rahmen einer Erhebung, dass die angeführten Büroräumlichkeiten in ***PLZ*** ***HausOrt***, ***Str*** nie betrieblich genutzt wurden und daher eine betriebliche Veranlassung die zum Vorsteuerabzug führt, nicht gegeben ist.“*

Berufung vom 14. August 2012

Der steuerliche Vertreter behauptete das Fehlen einer nachvollziehbaren Begründung, die Verweigerung des Parteiengehörs, die daraus folgende Rechtswidrigkeit der Bescheide und beantragte die ersatzlose Aufhebung aller beschwerdegegenständlichen Bescheide.

Berufungsvorentscheidungen vom 22. Oktober 2012

Das Finanzamt wies die Beschwerde hinsichtlich aller angefochtenen Bescheide als unbegründet ab. Hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides wurde in der Begründung ergänzt, dass aufgrund des Vorrangs des Prinzips der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit und der nicht bloß geringfügigen Auswirkungen (19.769,52 €) dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit gegenüber jenem der Billigkeit der Vorzug gegeben wurde.

Vorlageantrag vom 15. November 2012

Der steuerliche Vertreter argumentierte im Wesentlichen, dass der Bf seit Beginn der Errichtung des neuen Hauses die Absicht hatte, das Kellergeschoß dieses Hauses als neues Büro für seine selbstständige Tätigkeit zu nutzen. Eine private Nutzung war nie geplant.

Vielmehr kam es Ende Februar 2010 zu einer tatsächlichen betrieblichen bzw. unternehmerischen Nutzung, weil der Bf den Bürotrakt als Lager für jene Teile des Aktenarchivs und der Einrichtung aus seinem alten Büro, die er aus Platzgründen nicht in das provisorische Büro mit übersiedeln konnte, in Nutzung nahm. Der anteilige Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten sowie die Geltendmachung von anteiligen Finanzierungskosten und ab dem Jahr 2010 auch von anteiliger Absetzung für Abnutzung sind somit rechtmäßig erfolgt. Des Weiteren akzeptierte der Bf die Nutzung des Bürotraktes durch seine damalige Gattin für deren selbstständige Tätigkeit nur unter der Bedingung der Zahlung eines angemessenen Mietentgelts.

Der Umstand, dass der Bf nach Beendigung des gerichtlichen Scheidungsverfahrens beschlossen hat, das neue Haus zu verkaufen oder zu vermieten, ändert nichts an der Beurteilung. Die geänderte Nutzungsabsicht stellt auch keine nachträgliche Änderung des Verwendungszwecks dar, die eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs 10 UStG 1994 rechtfertigen würde.

Zugleich beantragte der steuerliche Vertreter die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Vorlagebericht vom 8. März 2013

Die belangte Behörde legte einlangend mit 25. März 2013 die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat in Wien zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Berufung.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Der steuerliche Vertreter gab nach **Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht vom 27. April 2021** in den **E-Mails vom 25. Mai 2021 bzw. 2. Juni 2021** an, dass keine schriftliche Mietvereinbarung vorliegt, jedoch für die Nutzung des vordersten Büroraums mit einer

Nutzfläche von 25,7 m² ein Mietentgelt von 8,00 € zzgl. Umsatzsteuer je m² (inkl. Betriebskosten) seitens des Bf gegenüber seiner ehemaligen Gattin explizit gefordert worden war. Alle sonstigen Flächen des Kellergeschoßes wurden vom Bf betrieblich genutzt.

Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 29. Juni 2021** wurde die frühere Ehefrau *****ExGattin***** zur schriftlichen Zeugenaussage und zur Beantwortung folgender Fragen aufgefordert:

*„1) Bestand ursprünglich bei Errichtung des Hauses die Absicht, das Untergeschoss zur Gänze zu beruflichen Zwecken von Herrn *****Nachname***** zu nutzen oder war eine zumindest anteilige private Nutzung bzw. Nutzung zu ihren beruflichen Zwecken geplant?*

*2) Wurde von Seiten von Herrn *****Nachname***** eine Mietforderung von 8,00 € zzgl. Umsatzsteuer je m² (inkl. Betriebskosten) für die Nutzung des neuen Hauses in *****PLZ***** *****HausOrt*****, *****Str*****, bzw. des Büros gestellt?*

3) Wenn Ja, wurde eine mündliche/schriftliche Vereinbarung hinsichtlich der wesentlichen Bestimmungen des Mietvertrages (Miethöhe, Zahlungstermine, Dauer, etc.) getroffen?

*4) Hat Herr *****Nachname***** die Mietforderung im Scheidungsverfahren geltend gemacht bzw. in weiterer Folge darauf verzichtet hat?*

*5) Haben Sie das Untergeschoss zu eigenen Zwecken im Ausmaß eines Büros mit einer Nutzfläche von 25,7 m² genutzt und wurden alle sonstigen Räume (Kopierraum, Bad, Büros, WC, Vorraum, Zugang) von Herrn *****Nachname***** (Aktenarchiv und Einrichtungsgegenstände) genutzt?“*

Im **E-Mail vom 19. Juli 2021** führte sie aus:

*„Am 30.12.2009 gab Herr *****Nachname***** spontan bekannt, dass er mit 1.1.2010 die gemeinsame Wohnung verlassen werde, das im Bau befindliche Haus verkaufen sowie das Büro mit Ende Jänner auflösen und Kärnten den Rücken zuwenden werde.*

*(Beweis 1: Protokoll BG Spittal *****1***** – 9 vom 12.07.2011; Seite 2 – Angabe des Beklagten)*

Ein Einzug seinerseits war danach nicht mehr geplant. Meine Bemühungen ihn umzustimmen waren nicht erfolgreich.

*Meines Wissens hat er im Februar 2010, in seiner Wohnung in *****neuHWS Ort***** den Hauptwohnsitz angemeldet. Mir ist nicht bekannt, dass er seine Betriebsstätte auf den *****Str*****, *****HausOrt***** gemeldet hat. Ich nehme an da er ab diesem Zeitpunkt seine Wohnung zur Gänze als Betriebsstätte/Büro abgeschrieben hat. (laut Gutachten -BG Spittal - Unterhaltsfeststellung - Aktenzeichen *****2***** Pflugschaftssache mj. *****Sohn***** *****Nachname***** vom 6.7.2011) wäre dies wohl gar nicht möglich gewesen.*

*Es wurde über keine Büromiete gesprochen. Erstens war ich Hälfteeigentümerin der Liegenschaft KG *****HausOrt***** *****3*****, zweitens zahlte ich 50% der anfallenden Kosten (Kredit, Betriebskosten). Seit 19 Jahren habe ich Geldmittel sowie meine Arbeitskraft in die Liegenschaft eingebracht. Im Schreiben an seinen Rechtsanwalt war keine Mietforderung angeführt.*

(Beweis 5: Einreichplan – Baubeschreibung geneh. 02.06.2008)

*(Beweis 7: BG Spittal/Drau ***GZ BG*** -4 Protokoll vom 27.4.2011- Seite 11)*

*(Beweis 14: Schreiben von Dr ***Nachname*** an RA 29.6.2010)*

*Herr ***Nachname*** wollte den schnellstmöglichen Verkauf. Ich habe meine Zustimmung dazu versagt.*

Der Einzug ins gemeinsame Haus war mit Weihnachten 2009 geplant. Der Bezug des Büros im Frühjahr 2010. Geplant war beide Geschäftszweige im Bürotrakt unterzubringen. Der Stand der Ausbauarbeiten ließ dies nicht zu (Bodenbelege, Türen, Stiegen Geländer und sanitäre Einrichtungen zur Gänze fehlten (Beweis 5: Einreichplan – Baubeschreibung geneh. 02.06.2008)

*(Beweis 7: BG Spittal/Drau ***GZ BG*** y -4 Protokoll vom 27.4.2011- Seite 11), verschoben wir den Einzugstermin.*

*Ich habe Herrn ***Nachname*** im Mai 2010 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er das Haus steuerlich nicht abschreiben kann. Er verwies darauf, dass er für Beratungszwecke einen Steuerberater hat. Meine Meinung wäre für ihn obsolet.*

*Am 21.1.2010 wurde ich erstmals über den Scheidungswunsch und die Vorstellungen des Hr. ***Nachname*** durch das Schreiben von Frau RA H. ***RA2*** /Wien informiert. Weitere Verhandlungs- gespräche/Schreiben brachten kein Ergebnis. Herr ***Nachname*** hatte mich durch den Zahlungsverzug der Kreditraten sowie aussetzen der Eheunterhaltsleistung und Führen einer Zivilteilungsklage, massiv in finanzielle sowie gesundheitliche Bedrängnis gebracht. Diese Schritte wurden auf Anraten seines Anwaltes gesetzt.*

*Seine Leistungsfähigkeit, laut Gutachten (Beweis 3:BG Spittal - Unterhaltsfeststellung - Aktenzeichen ***2*** Pflugschaftssache mj. ***Sohn*** ***Nachname*** vom 6.7.2011 – gerne kann ich Ihnen dieses zusenden) und Aussagen der Hausbank, war gesichert.*

Das Scheidungsverfahren wurde von mir im Frühjahr 2011 eingebracht.

(Beweis 2: BG Spittal_Ladung vom 28.3.2011 wegen SCHEIDUNG)

*Als Folge der Trennung wurde seine bestehende Firma Dr. ***Nachname*** Bauconsult/***neuHWS Ort*** und ***HausOrt*** am ***See*** (Beweis 5: Einreichplan – Baubeschreibung geneh. 02.06.2008) noch vor dem ersten Scheidungstermin (ca. Februar 2011), durch die Firma ***Nachname*** Bauconsult GmbH/ Sitz ***neuHWS Ort*** in weiterer Folge Wien 3, Privatwohnung von Dr. ***Nachname***. – . Firmengründung durch den Bruder Herrn ***Vorn*** ***Nachname*** (z. Z. Prokurist bei der Firma ***Fa*** /Wien) ersetzt.*

*Vorerst war Herr ***Nachname*** als Prokurist, heute ist er Geschäftsführer dieser Firma. Als Konsulent ist er seit Jahren im ***Fa2*** Wien, mit eigenem Büro, tätig.*

Da wir seit Mitte Mai 2010 kaum mehr persönlich Gespräche geführt haben, kann ich zu seiner privaten und geschäftlichen Planung nur mutmaßen. Damit ist Ihnen sicherlich nicht geholfen.

Ich möchte aber nicht in seine Widersprüche hineingezogen werden und widerspreche seinen falschen Angaben.

*Die Räumung des Büros am ***Adr*** in ***HausOrt*** fand am 15.-17.1.2010 durch Herrn ***Nachname*** (Aktenarchiv und Privates aus dem Büro wurde mitgenommen) und am 30.-31.1.2010 mit Unterstützung durch Herrn Ing. ***F*** dem ehemaligen Geschäftspartner (***Fa*** /Wien), ohne vorher den Termin zu besprechen, statt. Ich verließ daraufhin das Büro.*

Eine teilweise Lagerung von Büromöbel im Haus wurde damit begründet, dass diese zu einem späteren Zeitpunkt geholt werden. Am 1.2.2010 wurde das Büro an den Nachmieter übergeben. (lt. Gedächtnisprotokoll)

*Das Aktenarchiv wurde in der Wohnung von Herrn ***Nachname*** in ***neuHWS Ort*** im zugehörigen Kellerabteil gelagert. Diese Wohnung wurde so viel ich weiß immer schon teilweise als Büro genutzt (ich hatte ebenfalls eine Gewerbeanmeldung an diesem Wohnsitz). Nach der Hauptwohnsitz-abmeldung von ***PLZ*** ***HausOrt*** anscheinend zur Gänze.*

*Diverse Bürogegenstände und Möbel in der Privatwohnung in ***neuHWSOrt***. Teilweise wurden sperrige Möbel im Lager von Herrn Ing. ***F*** gelagert (***Ort***). Da darunter auch Möbel aus meinem Besitz waren, musste Herr ***Nachname*** diese nach Aufforderung zurück nach Kärnten überstellen. Diese wurden zu einem späteren Zeitpunkt in der Garage im Haus ***Weg*** abgestellt.*

*Mein Büroarchiv, EDV-Anlage sowie viele Privatgegenstände die aus fehlenden Platzgründen gelagert waren, übersiedelte ich in unsere 47m2 Wohnung bzw. Keller. Ebenso die Einrichtung aus einer Geschäftsauflösung habe ich sofort im Haus am ***Weg*** abgestellt. (Damit war Herr ***Nachname*** natürlich nicht einverstanden.)*

Mir ist nicht bewusst, dass Teile des Aktenarchivs zur Lagerung in das Haus gebracht wurden. Eventuell standen 2-3 Schachteln mit mir nicht bekannten Inhalts herum. Habe daran keine genaue Erinnerung mehr.

Verständlicherweise wurden alle Geschäfts- und Privatunterlagen so verbracht, dass sie für mich nicht zugänglich waren.

Im Unterhaltsverfahren, das 2017 in Wien geführt wurde, hat er behauptet keinen Schlüssel zum Haus bekommen zu haben und dass ihm der Zugang verweigert wurde. Die Schlüssel besaß er seit dem Einbau der Zugangstüren.

Meinem damaligen Ehemann war bekannt, dass ich mein Gewerbe stillgelegt hatte.

(Beweis 6a und b: Mitgliederstammblatt vom 10.03.2017, Nichtbetriebsdatum: 14.12.2009 und 30.11.2009, Betriebsstättenverlegung – Aufhebung der Stilllegung an BH/Spittal und WKO Spittal vom 23.12.2011, SVA)

*Zahlungen in der Höhe von ca. EUR 9.600,- für die Liegenschaft wurden 2010 von mir getätigt. (Beweis 8: Aufstellung der laufenden Fix- Kosten 2010) und. (Beweis 9: Aufstellung der investierten Kosten 2010/2011) Die Heizkosten und Stromkosten wurden ausschließlich durch mich getragen. (Beweis 7: BG Spittal/Drau ***GZ BG*** y -4 Protokoll vom 27.4.2011- Seite 7)*

Im Jahr 2011 habe ich dann nur die Betriebskosten bezahlt. Falls Buchungsbelege benötigt werden kann ich die Zahlungen auflisten.

Beim Auszug aus der Wohnung habe ich die gesamte Einrichtung der Wohnung und des Kellers in das Haus übersiedelt.

*Laut Meldezettel habe ich das Haus am 24.06.2010 bezogen. (Beweis 10a: Meldezettel vom 24.06.2010, Beweis 10b: 24.06.2010, 28.06.2010 und 23.12.2011 ***Tochter*** und ***Sohn***).*

Sicherlich habe ich ab März/April 2010 Möbel aus der Wohnung ins Haus gebracht. Ich war seit März 2009 (Bauphase) sowieso ständig im Haus.

Meine Tochter habe ich, trotz Einwand von Herrn ***Nachname***, ebenfalls angemeldet obwohl sie eine Studentenwohnung in Klagenfurt hatte und laut ihrem Vater nicht in das Haus siedeln durfte. Das Wochenende wollte sie natürlich bei uns verbringen. Die Hälfte der Mietkosten sowie die Hälfte der Betriebskosten der Klagenfurter Wohnung wurden durch Herrn ***Nachname*** als Unterhaltsleistung an seine Tochter bezahlt.

Laut Meldebestätigung haben wir uns am 23.12.2011 in unserer neuen Mietwohnung in ***HausOrt***, Hauptstraße 13 angemeldet und das Haus wie gerichtlich vereinbart am 31.12.2011 übergeben.

Die angeführte geltend gemachte Mietzahlung konnte aufgrund der Übernahme des Hälfteeigentums durch Hr. ***Nachname*** laut Vergleichsausfertigung vom 6.10.2011

(Beweis 13: Vergleichsausfertigung §§81 – 96 EheG, BG Spittal ***4***, vom 6.10.2011)

konnte schon aufgrund meiner Investition 2010 und 2011, für den weiteren Ausbau des Hauses (Bodenbelege, Stiegegeländer, Pflasterung im Außenbereich, Einrichtung eines Bades) und meinen getätigten Kreditrückzahlungen nicht eingefordert werden.

In welcher Weise das Haus nach Übergabe (31.12.2011) fertiggestellt wurde entzieht sich meiner Kenntnis. Bewohnt wurde es nicht durch Herrn ***Nachname***, da er bereits seit Mai 2010 wieder in einer festen Beziehung in Wien stand. Beim weiteren Ausbau, um das Haus verkaufsfertig zu machen, hat ihm sein Bruder ***Vorn*** ***Nachname*** (derzeitiger Beschäftigungsgeber) geholfen.

Ich habe das Haus danach nie wieder betreten.

Zu Ihrer Aufforderung vom 29. Juni 2021, beziehend auf die Beschwerdesache DI ***Bf1***, kann ich nachfolgende Stellungnahme zu den Fragen abgeben:

Zu Pkt. 1)

Bei der Planung und Errichtung des Wohn/Geschäftshauses in ***PLZ*** ***HausOrt***, ***Str*** war das Untergeschoss zur Nutzung beruflicher Zwecke durch Herrn DI ***Bf1*** und für meine berufliche Tätigkeit als Immobilienmaklerin geplant (Beweis 5: Einreichplan – Baubeschreibung gen. 02.06.2008) und sollte das vorhandene gemeinsame Büro in ***PLZ*** ***HausOrt***, ***Adr*** ersetzen.

Auf Wunsch sollte ein Musikzimmer für Herrn ***Nachname*** entstehen. (Beweis 7: BG Spittal/Drau ***GZ BG*** y -4 Protokoll vom 27.4.2011- Seite 2 Sonderwünsche)

Meine Tochter hatte in Folge ein Bett in einem Büroraum stehen. (ohne Türen und Bodenbeläge)

Zu Pkt. 2)

Im Jänner 2010 wurde keine Mietforderung für die Nutzung der gemeinsam geschaffenen Immobilie (Wohntrakt/Büro) am ***Weg*** gestellt.

(Beweis 14: Schreiben von Dr ***Nachname*** an RA 29.6.2010)

Zahlungen wie in der Aufstellung ersichtlich (Beweis 8: Aufstellung der laufenden Fix- Kosten 2010) wurden von mir geleistet. Buchungsbelege können erbracht werden.

(Beweis 9: Aufstellung der investierten Kosten 2010/2011)

*Siehe Seite 9 Pkt. 5 - (Beweis 13: Vergleichsausfertigung §§81 – 96 EheG, BG Spittal ***4***, vom 6.10.2011)*

*Eine Forderung einer Mietzahlung wurde erst 2011 bei den gerichtlichen Scheidungs/Unterhalts-gesprächen durch Herrn DI Dr. ***Nachname*** gestellt. Im vorbereiteten Schriftsatz vom 14.4.2011 (Unterhalt) durch Hr. ***Nachname*** vertreten durch ***RA*** (Beweis 17: Vorbereiteter Schriftsatz ***Nachname***/RA ***RA*** AZ: ***5*** siehe Seite 4) wurde für die Nutzung des Hauses ein Naturalunterhalt von EUR 300,- eingefordert.*

Das Haus wurde im Protokoll von 27.4.2011 von der Beklagtenseite selbst auf Seite 11/Absatz 2 als nicht bewohnbarer Rohbau bezeichnet.

*(Beweis 7: BG Spittal/Drau ***GZ BG*** y -4 Protokoll vom 27.4.2011)*

*Betreffend Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens wurde im Vergleich, BG Spittal ***4***, vom 6. Oktober 2011 die Übernahme der Liegenschaft des Alleineigentumes durch Herrn ***Nachname*** sowie die Übernahme der offenen Verbindlichkeiten festgelegt. Von Mietkosten ist hier nichts erwähnt.*

*Siehe Seite 4 -(Beweis 17: Vorbereiteter Schriftsatz ***Nachname***/RA ***RA*** AZ: ***5***)*

*Siehe Seite 2 - (Beweis 13: Vergleichsausfertigung §§81 – 96 EheG BG Spittal ***4***, vom 6.10.2011)*

Zu Pkt. 3)

Nein

Es gibt weder eine mündliche noch schriftliche Vereinbarung zu einem Mietvertrag.

Eine Aufforderung dazu konnte ich nicht ausfindig machen. Es wurde in der Vergleichsausfertigung die Zahlung der gesamten Betriebskosten ab Übertragung des Hälfteigentums gefordert. – Seite 2, Abs. 1 - mit dem Hinweis: wie bisher zu benützen

*(Beweis 13: Vergleichsausfertigung §§81 – 96 EheG, BG Spittal ***4***, vom 6.10.2011)*

Zu Pkt. 4)

Nein

*Laut Protokoll von RA Dr. ***K*** geforderte Naturalunterhalt siehe:*

*(Beweis 17: Vorbereiteter Schriftsatz ***Nachname***/RA ***RA*** AZ: ***5*** siehe Seite 4)*

Abprache mit dem Kreditgeber – Verkauf der Liegenschaft

*(Beweis 18: Schreiben Dr. A. ***K*** an Unicredit Bank Austrian AG vom 12.07.2011 – Urteilsverkündung der Scheidung)*

*siehe Seite 1, Abs. 5 (Beweis 14: Schreiben von Herrn ***Nachname*** an seinen Rechtsanwalt vom 29.6.2010) -*

*siehe Seite 2 Punkt d) Übergabebedingungen im (Beweis 19: Schreiben RA A. ***K*** an meinen RA Dr. ***RA3*** vom 30.9.2011)*

*Anscheinend waren keine Fahrnisse von Herrn ***Nachname*** mehr im Haus. Sonst wären diese spätestens hier aufgelistet.*

Räumung des Hauses und der gesamten Liegenschaft, siehe Seite 4 Pkt. 2 im

*(Beweis 13: Vergleichsausfertigung §§81 – 96 EheG BG Spittal ***4***, vom 6.10.2011)*

Zu Pkt. 5)

In meinen Steuerunterlagen habe ich eine Niederschrift gefunden über die Erhebung (Auskunftserteilung) gem. § 143 BAO.

(Beweis 12: Finanzamt Spittal Villach - Erhebungsauftrag vom 11.04.2012)

Bereits hier habe ich mitgeteilt, dass das Kellergeschoss(Untergeschoss) nie betrieblich genutzt wurde.

Ich habe ab April/Mai 2010, teilweise, meine Möbel aus der Wohnung in das Haus übersiedelt

*(Beweis 10: Meldezettel vom 24.06.2010) und das Haus bis zum vereinbarten Übergabetermin den 31.12.2011 (Beweis 13: BG Spittal ***4*** vom 6.10.2011) bewohnt.*

Das angeführte Büro habe ich ausschließlich zu privaten Zwecken genutzt da ich mein Gewerbe ruhend gestellt hatte.

(Beweis 6a: Mitgliederstammblatt vom 10.03.2017, Nichtbetriebsdatum: 14.12.2009 und 30.11.2009, Betriebsstättenverlegung – Aufhebung der Stilllegung an BH/Spittal und WKO Spittal vom 23.12.2011, SVA, (Beweis 6b: BH Spittal, SVA) und

(Beweis 16: AMS Bezugsbestätigung 2010 und 2011)

Es ist richtig, dass ich im Laufe des Jahres 2010 in diesem Büroraum (Nutzfläche 25,7 m²) zwei Bürotische, meinen Stand PC sowie meinen vorhandenen Kopierer und 2 Laden gestellt habe.

Ein befreundeter Bekannter und ich haben uns des Öfteren getroffen und haben Pläne für ein gemeinsames Unternehmen besprochen sowie eine passende Immobilie für dieses Vorhaben gesucht. Eine Punktation für die Übernahme der Geschäftsräume wurde am 3. März 2011 erstellt Die Übernahme des Büros sollte am 11.12.2011 erfolgen. (Beweis kann gerne übermittelt werden.)

*Ich habe keine ertragsbringende, geschäftliche Aktivität im Büro des Hauses ***Weg*** gesetzt. 2011 habe ich Vorlaufkosten für die Errichtung einer Betriebsstätte und einem Büro steuerlich geltend gemacht. (Beweis 15: Steuernummer: ***StNr***).*

*Die Räume wurden zu keiner Zeit von Herrn ***Nachname*** aufgesucht oder brachte dieser mir gegenüber zum Ausdruck diese geltend zu machen. Das Bad und der WC-Raum waren ohne Türen und Belag sowie Sanitäreinrichtung.*

*Siehe Seite 11, Rohbau-(Beweis 7: BG Spittal/Drau ***GZ BG*** y -4 Protokoll vom 27.4.2011)*

*Siehe Seite 1 – (Beweis 14: Schreiben von Dr ***Nachname*** an RA 29.6.2010*

Ab 5.5.2010 wurden meine Anrufe an ihn strikt ignoriert.

In einem der Untergeschoss-Räume hatte meine Tochter ein provisorisches Bett und ihren Rückzugsort.

[...]“

Die Zeugin ergänzte ihre Aussage mit **E-Mail vom 20. Juli 2021:**

*„[...] ich weiß nur sicher, dass die Holzbar, zwei Barhocker und ein Regal die im Büro am ***Adr***, ***PLZ*** ***HausOrt*** in der Garage untergestellt war. Diese Einrichtung gehörte allerdings mir und wurde bereits aus meiner Wohnung in HWS ***Ort2***/NÖ übersiedelt. Weiter gab es eine große Ladenkommode die ich als Einrichtung in meinem ehemaligen Geschäft am ***Adr***, ***HausOrt*** hatte und eine dazu passende Anrichte/Arbeitstisch. Ebenfalls beides mein Eigentum. Ich kann heute aber nicht mit Sicherheit sagen ob diese Teile auch erst bei der Rückführung des geforderten Eigentums aus dem Lager in ***Ort*** in der Garage abgestellt wurden. Ein großer gebogener Schreibtisch (2 Teile) den wir von einem Geschäftspartner übernommen hatten, muss auch im Haus zerlegt aufbewahrt worden sein. In kann aber nicht sagen in welchem Raum dieser stand. Heute ist er bei mir im Keller aufbewahrt. Tische und 2 Stühle musste Herr ***Nachname*** wieder aus ***Ort*** zurück bringen. Ebenso die Büromöbel/Zimmereinrichtung meiner Tochter die Ihr Vater in seinem Büro genutzt hatte. Seinen Schreibtischsessel hat er sicher nach Wien mitgenommen und 6 Besprechungstühle. Sowie den Besprechungstisch (2 Teile). Diese wurden aber wieder zurückgebracht, da ich sie angeschafft hatte. Ich hatte nicht vor mir diese aus dem Lager selbst zu holen.*

*Damals wurde ich aufgefordert nichts am ***Weg*** abzustellen. Das Haus sollte zum Verkauf freigehalten werden.*

*Herr ***Nachname*** hatte nicht viele Büromöbel in seinem Büro und ebenso nicht übermäßige Ordner bzw. Akten. Ich habe wie bereits mitgeteilt, das Haus laut gerichtlicher Vergleichsausfertigung, besenrein übergeben.*

Ich glaube, dass die Schachteln im großen Raum des Untergeschosses gestanden haben und er meinte er würde diese noch abholen. Ich glaube nicht, das ich daran dachte Fotos zu machen. (Schau mal nach) Zu diesem Zeitpunkt dachte ich ja, er wird sich den Auszug und die Trennung nochmals überlegen. Es ist einfach zu lange her.

In diesem Raum stellte ich auch alle Möbel und viele, viele Schachteln aus der Wohnung und meinem Keller (Kinderwagen, Spielzeug ect.) und wie schon gesagt, Teile aus meiner Geschäftsauflösung.

[...]“

In der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters per **E-Mail vom 18. August 2021** merkte dieser an, dass durch die Aussagen der geschiedenen Gattin das Vorbringen des Bf in der Substanz bestätigt wurde. Die Lagerung von Büromöbeln, das Bestehen einer schriftlichen Mietforderung und die Nutzung eines Büros durch sie selbst sei von ihr angeführt worden.

Für das Finanzamt (**Stellungnahme vom 12. bzw. 23. August 2021**) ergibt sich zweifelsfrei, dass „Frau ***Nachname***z keine betriebliche Nutzung ihres Teiles des Bürotraktes (25,7 m²) unterhalten hat, weil sie das Gewerbe während dieser Zeit als ruhend gemeldet hatte und daher entsprechende AMS-Bezüge erhalten hat. Damit im Einklang steht dann auch ihr Vorbringen, dass es keine Absprachen über ein von ihr für die Nutzung zu leistendes Entgelt gegeben hat. Auch im Scheidungsprotokoll findet sich kein Hinweis über ein diesbezügliches Vorbringen und ebenso ist kein Verzicht auf ein Mietentgelt auf Anraten von der Richtern durch

*Hrn. ***Nachname*** aktenkundig. Es zu keiner über das Abstellen von Bürounterlagen hinausgehenden Nutzung des Untergeschosses durch Hrn. ***Nachname*** gekommen ist, wobei festzuhalten ist, dass der Umfang der Lagerung von Büromöbeln sowie des von Hrn. ***Nachname*** behaupteten Archivs nicht zu klären ist bzw. lt. Fr. ***Nachname*** lediglich 2-3 Schachteln im Untergeschoß gelagert gewesen seien. Fakt ist, dass Hr. ***Nachname*** seine Tätigkeit zur Gänze in ***neuHWSOrt*** entfaltete und sogar darauf drängte, dass im Haus ***Weg*** keine Gegenstände gelagert werden, weil das Objekt verkauft werden sollte.“*

Der steuerlichen Vertreter ergänzte sein Vorbringen mittels **E-Mail vom 6. September 2021** hinsichtlich der Aussage der ehemaligen Gattin, dass der Bf am 30. Dezember 2009 spontan bekannt gab, dass er mit 1. Jänner 2010 die gemeinsame Wohnung verlassen werde, das im Bau befindliche Haus verkaufen sowie das Büro mit Ende Jänner auflösen und Kärnten den Rücken zuwenden werde:

*„Dazu möchte unsere Mandantschaft klarstellen, dass mit der Entscheidung die gemeinsame Wohnung zu verlassen, es sich nicht um das Verlassen der gegenständlichen Liegenschaft ***HausOrt*** handelt. Kärnten den Rücken zuwenden ist so nicht richtig und irreführend, denn die Wohnung und das Büro in ***neuHWS Ort*** wurde von Herrn ***Nachname*** schon einige Jahre davor benutzt um die berufliche Tätigkeit, welche im Großraum Wien anfiel, zu organisieren. Wie mit der gegenständlichen Liegenschaft ***HausOrt*** weiter zu verfahren ist, entschied sich tatsächlich erst im Jahr 2013. Mit Scheidungsvergleich vom 06.10.2011 wurde Herr ***Nachname*** alleiniger Eigentümer der Liegenschaft und konnte plangemäß disponieren. Die Absicht einer Veräußerung in den Jahren vor 2013 war nicht gegeben und ist auch nirgends ableitbar.“*

Mittels per **Telefax am 7. September 2021** eingebrachten Anbringen zog der steuerliche Vertreter namens des Bf die Anträge vom 15. November 2012 gem § 282 Abs 1 Z 1 BAO über die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie gem § 284 Abs 1 Z 1 BAO über die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zurück.

In einem **E-Mail vom 29. Oktober 2021** übermittelte der steuerliche Vertreter ein Schreiben des Bf, in dem dieser angab, dass das Büro Nr. 1 bis 31. Dezember 2011 durch seine frühere Gattin genutzt wurde. Büro Nr. 2, das Büro Archiv und der Büro-Kopierraum wurden seinerseits als Lagerräume für Alt-Akten, Schreibtisch, Bürosessel, Besprechungstisch mit Stühlen, Aktenschränke, Regale, Lampen, EDV-Ausrüstung, diverses Inventar, etc. verwendet. Teile der Büromöbel waren zur Nutzung aufgestellt und bei den zwischenzeitlichen Aufenthalten für Büro- und Administrationsarbeiten für seinen Betrieb genutzt. Dass Räume des Bürotraktes für private Zwecke benutzt wurden, sei auszuschließen, da die zur Wohnnutzung vorgesehenen Räume mehr als genug Flächen für Wohnzwecke boten und die Keller- und Büroräumlichkeiten

nur einen belagsfertigen Zustand (roher Estrich) hatten. Für Fertigstellungsarbeiten wurden Material und Werkzeug in der Garage und im Technikraum gelagert.

Das Finanzamt hielt dazu mit **E-Mail vom 30. November 2021** fest, dass die Aussagen des Bf klar den Ausführungen der früheren Ehefrau des Beschwerdeführers widersprechen.

Frau ***Nachname*** ergänzte in einem **E-Mail vom 17. Dezember 2021**, *„dass während der Bauphase und da meine Tochter ebenfalls eine kleine Wohneinheit in diesem Wohnhaus beziehen wollte, ihr die Möglichkeit eingeräumt wurde, das erwähnte Zimmer (Anm.: Büro „Archiv“) sowie dazugehörigen Nassraum (Anm. BFG: „Kopierraum“) und Vorraum (Anm.: Büro „Vorraum“) für sich alleine zu Nutzen und diesen bei Bedarf auch Gästen zur Verfügung zu stellen. In diesen Räumen waren deshalb keinerlei Möbel oder Akten ... gelagert.“* Sie ergänzte diese Aussage insoweit, als der „Kopierraum“ bereits sanitäre Installationen in 2009/2010 hatte. Ihre Tochter ***Tochter*** soll auch das Bewohnen des Raumes „Büro Archiv“ bestätigt haben, sie erinnere sich, dass das Zimmer in ihrer Wunschfarbe „Flieger“ ausgemalt wurde und *„dass der Vorlegeteppich ständig Material vom Estrich anhaftend hatte und natürlich der Estrich ohne Belag ständig staubte“.*

Der steuerliche Vertreter des Bf replizierte darauf per **E-Mail vom 20. Jänner 2022**:

„Die Planung der gegenständlichen Räumlichkeiten wurde multifunktional ausgelegt. Es wäre dadurch möglich gewesen, dass bei der geplanten betrieblichen Nutzung aufgrund des erwarteten Wachstums auch irgendwann Mitarbeiter beschäftigt werden. Dies hätte wiederum zur Folge gehabt, dass zwei Toiletten getrennt für Frauen und Männer vorhanden sein müssen, inkl. Sozialraum und Waschraum.“

Zur Bestätigung der bisher getätigten Aussagen über die Nutzung der gegenständlichen Räume wurde eine Fotostrecke mit vier Bildern mit Datumsstempel vom 6. Oktober 2011 übermittelt. Auf zwei Bildern sind vermutlich im „Büro 1“ sind zwei Schreibtische, jeweils mit Sessel, Bildschirm und Arbeitsmaterial bzw. Ordner, ein Stand-PC, ein Laptop, zwei Drucker oder Kopierer, 2 Rollcontainer, 1 Eck-Ordnerregal befüllt mit Ordnern und 1 Ecktisch, auf dem scheinbar ein Luftentfeuchter steht, allesamt im benutzten Zustand, zu erkennen. Auf den beiden anderen Bildern ist ersichtlich, dass im „Büro 2“ auf ca. der Hälfte der Fläche verteilt mehrere Schachteln ungewissen Inhalts bzw. - schwer erkennbar - vereinzelt Möbelteile gelagert sind.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2009 zu Recht erfolgt ist bzw. ob und in welcher Höhe die Umsatzsteuer, die dem Beschwerdeführer anteilig für den Bürotrakt des neuen Einfamilienhauses in Rechnung gestellt wurde, als Vorsteuer im Rahmen seiner selbstständigen Tätigkeit abgezogen werden kann bzw. ob die geltend

gemachte Aufwendungen (Abschreibung des Gebäudes und Finanzierungskosten) als Betriebsausgaben bei der Einkünfteermittlung abzugsfähig sind.

1. Sachverhalt

Der Bf übte in den Streitjahren die Tätigkeit als Sachverständiger im Baubereich aus. Er erzielte daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Sein Büro befand sich bis Ende Jänner 2010 an der Adresse ***Büroalt*** (altes Büro).

Gemeinsam mit seiner damaligen Ehegattin ***ExGattin*** beauftragte er, beide damals wohnhaft in ***altWohnsitz***, den Bau eines Einfamilienhauses samt Büroräumlichkeiten in ***Hausneu***. Die Bautätigkeit erfolgte auf Basis des am 2. Juni 2008 genehmigten Einreichplans vom 10. Oktober 2006 ab 2008. Eine aufgrund des unfertigen Bauzustands eingeschränkte Nutzung des Gebäudes war ab 2010 möglich.

Das Dachgeschoß (84,32 m² Nutzfläche) und Erdgeschoß (86,10 m²) war als Familienwohnsitz der Ehegatten und ihrer beiden Kinder geplant. Das Kellergeschoß (152,60 m²) sollte zum Teil privat genutzt werden bzw. der beruflichen Nutzung durch den Bf und seiner damaligen Frau dienen.

Das Kellergeschoß umfasste folgende Räume mit folgenden Flächen:

Kopierraum mit Lichtschacht	6,90
Archiv	17,80
Büro 2	31,30
Büro 1	25,70
WC	1,70
Vorraum	12,60
Zugang	9,20
Heizung Technik	8,40
Garage 1	19,50
Garage 2	19,50
SUMME	152,60

Der Bf ordnete gemäß Berichtigungsmeldung zur Umsatzsteuervoranmeldung 12/2009 vom 2. Juni 2010 bzw. jener für den Zeitraum 12/2010 vom 10. Mai 2011 die Räume „Heizung Technik“ sowie „Garage 1“ dem privaten, alle weiteren Räume dem betrieblichen Bereich zu. Aus dem Verhältnis aller privaten (inklusive des Erd- und Dachgeschoßes) und betrieblichen Flächen wurden daher 39% dem betrieblichen Bereich und damit seinem Unternehmen zugewiesen.

Für 2009 wurden demnach aus dem Bau des Gebäudes in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbeträge von 19.769,52 € (d.s. 39% von 50.691,09 €) bzw. für 2010 von 5.296,85 € (d.s. 39% von 13.581,68) als Vorsteuer geltend gemacht. Das Finanzamt folgte den Anbringen des Bf und setzte die Umsatzsteuer für 12/2009 und 12/2010 fest bzw. erließ aufgrund der - diese Korrekturen beinhaltenden - Umsatzsteuererklärungen 2009 und 2010 dem Bf vollinhaltlich stattgebende Umsatzsteuerbescheide.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2010 machte der Bf bezüglich des Gebäudes eine Abschreibung für Abnutzung und Finanzierungskosten anteilig mit 39% als Betriebsausgaben geltend. Die Veranlagung erfolgte auch hier erklärungsgemäß.

Aus der Würdigung der vorliegenden Beweismittel ergibt sich, dass das Kellergeschoß den Ehegatten gemeinschaftlich für berufliche Zwecke dienen sollte. Das „Büro 1“ war für Frau ***Nachname*** (für ihre Tätigkeit in der Vermittlung von Grundstücken, Gebäuden und Wohnungen für Dritte), das „Büro 2“ für den Bf vorgesehen.

Über den „Zugang“ konnte das Kellergeschoß von außen, somit auch von Kunden, betreten werden. Der Raum „Vorraum“ machte den Zutritt aus den privaten Wohnräumen des Erdgeschoßes möglich. Diese beiden sowie die restlichen, beruflich genutzten Räumlichkeiten („Archiv“, „Kopierraum“, „WC“, „Garage 2“) sollten ihrer offensichtlichen Zweckbestimmung nach je zur Hälfte den beiden Ehegatten zur Verfügung stehen.

Der Einzug in das Haus samt Büronutzung war für Anfang 2010 geplant. Den Mietvertrag für das alte Büro kündigte der Bf im 2. Halbjahr 2009 per Ende Februar 2010.

Vor Fertigstellung des Gebäudes kam es Ende 2009/Anfang 2010 zur privaten Trennung der Ehegatten, die aufgrund fehlenden Einvernehmens in ein gerichtliches Scheidungsverfahren (ab Frühjahr 2011) mündeten.

Im ersten Halbjahr 2010 bezog die damalige Gattin mit den Kindern das Haus. Sie blieben dort bis Ende 2011 wohnhaft. Der Bf bewohnte im Streitzeitraum weder die oberen beiden Wohngeschoße noch übte er seine berufliche Tätigkeit in den Räumen des Kellergeschoßes aus. Er zog bis Februar 2010 aus dem alten Familienwohnsitz (***altWohnsitz***) aus und begründete am 2. Februar 2010 seinen Hauptwohnsitz in ***neuHWS***. Dieser Wohnsitz hatte ihm davor seit 18. Jänner 2001 als Nebenwohnsitz gedient. Dort richtete er sein Büro ein, da er den Mietvertrag für sein altes Büro aufgrund des geplanten Umzugs ins neue Einfamilienhaus mit Ende Februar 2010 gekündigt hatte.

Lagerung von Gegenständen

Der Bf übte ab Februar 2010 seine berufliche Tätigkeit von seinem Büro in ***neuHWS Ort*** aus. Dieses hatte der Bf schon zuvor für berufliche Zwecke genutzt. Beruflich notwendige Gegenstände hatte der Bf im Jänner 2010 in dieses Büro übersiedelt. Es ist davon auszugehen, dass der Bf in seinem Büro in ***neuHWS Ort*** seinem Beruf uneingeschränkt nachgehen konnte. Ab 17. Februar 2011 war der Bf als Prokurist der ***GmbH*** mit Sitz an seinem Hauptwohnsitz/seiner Büroadresse tätig.

Es wird festgestellt, dass der Bf in seinem Eigentum befindliche Gegenstände im „Büro 1“ des Kellergeschoßes des neu errichteten Gebäudes lagerte. Ungewiss ist die Anzahl und Art der Gegenstände. Eine Lagerung in anderen Räumen des Kellergeschoßes ist unwahrscheinlich. Diese Gegenstände waren jedoch in 2010 für die Berufsausübung nicht von Bedeutung. Es ist mit überragender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass es sich um private, nicht im Betrieb eingesetzte Gegenstände handelte. Der Großteil der im „Büro 1“ gelagerten Sachen ist seiner damaligen Gattin zuzurechnen.

„Büro 2“ wurde in 2010 durch die ehemalige Gattin des Bf zu privaten Zwecken bzw. zur Vorbereitung einer künftigen beruflichen Tätigkeit genutzt.

Der „Vorraum“, das „Archiv“ und der „Kopierraum“ wurden in 2010 durch die Tochter des Bf für Wohnzwecke genutzt.

Es ist anzunehmen, dass keine nennenswerte Lagerung von Gegenständen im „WC“ bzw. in der „Garage 2“ erfolgte.

Vermietung von Räumen

Dass der Bf wie behauptet auf den Einzug in das neue Haus nur unter der Bedingung verzichtete, dass Frau ***Nachname*** bis zur Klärung der Eigentumsverhältnisse für die alleinige Benützung des Hauses samt Bürotrakt an ihn ein entsprechendes Mietentgelt entrichtet bzw. ein schriftlicher oder mündlicher Mietvertrag mit seiner Ex-Gattin abgeschlossen hatte, konnte nicht festgestellt werden.

Es erfolgten keine Mietvorschreibungen durch den Bf und es wurden auch keine Mietzahlungen seiner damaligen Frau im Zeitraum von Frühjahr 2010 bis Ende 2011 geleistet. Die Gattin war zudem zu diesem Zeitpunkt Hälfteigentümerin des Grundstückes. Der Bf war zumindest hinsichtlich des gemeinsamen, im Beschwerdezeitraum noch minderjährigen Sohnes, zur Obsorge verpflichtet. Diese Umstände lassen gesamthaft darauf schließen, dass die Duldung der alleinigen Nutzung des Gebäudes durch seine frühere Gattin und den Kindern aus privaten Gründen und nicht zur Erzielung von Umsätzen aus der Überlassung des Gebäudes erfolgte.

Tatsächliche bzw. beabsichtige berufliche Nutzung

Eine tatsächliche Nutzung durch den Bf erfolgte in den Streitjahren nicht. Darauf wurde aus privaten Gründen verzichtet. Dass Büromöbel des Bf, wie von ihm mit Schreiben vom 28. Oktober 2021 behauptet, zur Nutzung aufgestellt waren und dort auch berufliche Büro- und Administrationsarbeiten erledigt wurden, kann nicht festgestellt werden.

Seit Beginn der Planung und Errichtung des Gebäudes bis inklusive 2009 bestand die Absicht des Bf, das „Büro 2“ zur Gänze zu seiner Berufsausübung zu nutzen. „Büro 1“ sollte der selbständigen Tätigkeit seiner damaligen Ehegattin als Immobilienmaklerin dienen. Aus der Art der Tätigkeit von beiden Ehegatten ist zu schließen, dass der „Kopierraum“, das „Archiv“, der „Vorraum“, der „Zugang“ und die „Garage 2“ gemeinsam verwendet werden sollten. Einer tatsächlichen Benutzung stand in 2009 der unfertige Bauzustand entgegen. Im Wesentlichen ist bis April 2010 aufgrund der aktenkundigen Belege des Bf in den Streitjahren eine sukzessiv fortschreitende Bautätigkeit festzustellen.

Ab diesem Zeitpunkt erfolgten im Kellergeschoß keine wesentlichen Arbeiten, die eine berufliche Nutzung durch die Ehegatten ermöglichten bzw. erleichterten. Insgesamt erfolgten 2010 und 2011 hinsichtlich des ganzen Gebäudes nur mehr vereinzelte Investitionen.

Es ist festzustellen, dass die Absicht, das Kellergeschoß für berufliche Zwecke, sei es auch zu einem späteren Zeitpunkt bzw. nur teilweise, zu nutzen, spätestens am Ende des Jahres 2010 nicht mehr gegeben war. Ob im Jahr 2010 die Absicht bestand, das Gebäude bzw. Gebäudeteile steuerpflichtig zu vermieten bzw. zu veräußern, kann nicht festgestellt werden.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt und dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung sowie den Erhebungen des Bundesfinanzgerichts.

Die berufliche Nutzung durch den Bf geht aus dem Einreichplan vom 10. Oktober 2006 sowie dem glaubhaften Vorbringen des Beschwerdeführers und der Aussage der früheren Gattin hervor.

Die Würdigung der vorliegenden Beweismittel erfolgte gemäß § 167 Abs 2 BAO in freier Überzeugung.

Ein Betreten des „Büro 1“ war für Frau ***Nachname*** zudem nur entweder von außen über den Raum „Zugang“ oder von innen über den Raum „Vorraum“ möglich, eine anteilige Nutzung dieser Räume daher zwangsläufig. Die Mitnutzung der Räume „Archiv“ und „Kopierraum“ durch die frühere Gattin ist aufgrund der Art der geplanten Tätigkeiten der Ehegatten, die eine Archivierung von Unterlagen und einen „Kopierraum“ als plausibel erscheinen lassen und damit aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung naheliegend. Dies ist auch aus ihrer Aussage, dass geplant war, im Bürotrakt beide Geschäftszweige unterzubringen, abzuleiten.

Das Kellergeschoß verfügte gemäß der Planungsabsicht bereits im Bauzustand zum Jahreswechsel 2009/2010 einen vom Familienwohnsitz getrennten, eigenen Eingangsbereich.

Lagerung von Gegenständen

Grundsätzlich wird darauf hingewiesen, dass es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass Gegenstände, die für die Berufsausübung notwendig sind, in Räumen in einer Entfernung von ca. 340 Autokilometer gelagert werden. Vielmehr ist davon auszugehen, dass trotz der Begrenztheit des neuen Büros und Wohnsitzes (samt Kellerabteil) die beruflich benötigten Gegenstände im Nahbereich der Berufsausübung dem Bf zur Verfügung stehen bzw. standen. Es ist daher davon auszugehen, dass die Gegenstände aus dem Privatbereich des Bf stammen.

Hinsichtlich der Nutzung des Kellergeschoßes als Lagerraum bestehen erhebliche Widersprüche der Darstellungen der Ehegatten. Die Art und den Umfang der gelagerten Gegenstände nach sehr langer Verfahrensdauer exakt festzustellen, gestaltete sich insbesondere aufgrund der gegensätzlichen Vorbringen als nahezu unmöglich. Die Würdigung der erhobenen Beweismittel war vor allem von der allgemeinen Lebenserfahrung und der detaillierten und glaubhaften Darstellung der Zeugin und ehemaligen Gattin Frau ***Nachname*** getragen.

Aus den Aussagen der Zeugin, den Stellungnahmen des Bf und dessen steuerlichen Vertreters sowie aus den aktenkundigen Dokumenten aus dem Scheidungs- und Unterhaltsverfahren ist zweifelsfrei eine seit 2010 bestehende, noch immer andauernde Zerrüttung der Beziehung der Ehegatten zu erkennen. Diese ist seitens des BFG zweifelsfrei in die Würdigung ihrer Angaben einzubeziehen.

Nichtsdestotrotz war bei Besinnung auf den Kern der von Frau ***Nachname*** gelieferten Informationen und der lebensnahen Schilderungen hinsichtlich des festzustellenden Sachverhalts im Wesentlichen ihren Aussagen zu folgen:

Der steuerliche Vertreter gibt in der Beschwerde sowie der Stellungnahme vom 25. Mai 2021 an, dass außer dem „Büro 1“, welches durch seine Gattin genutzt wurde, alle anderen Räumlichkeiten des Kellergeschoßes durch ihn betrieblich als Lager verwendet wurden.

Das BFG forderte den Bf dahingehend nochmals anhand einer Raum-Flächen-Tabelle auf, die Nutzung aller Räume des Kellergeschoßes darzustellen. Der steuerliche Vertreter bestätigte seine bisherige Aussage im Schreiben vom 2. Juni 2021.

Konfrontiert mit der Zeugenaussage seiner Gattin vom 13. und 20. Juli 2021, die zugab, dass „eventuell“ 2 - 3 Schachteln Aktenmaterial bzw. teilweise Büromöbel gelagert wurden, hingegen aber auch anführte, welche zahlreichen Möbel und Gegenstände aus ihrem Eigentum im Haus gelagert wurden, replizierte der Bf lediglich allgemein, dass seine Angaben dadurch bestätigt seien.

Erst nach einem Telefonat des zuständigen Richters mit dem steuerlichen Vertreter am 27. August 2021 konkretisierte der Bf am 28. Oktober 2021 sein Vorbringen, dass neben dem Archiv von Alt-Akten ein Schreibtisch, ein Bürosessel, ein Besprechungstisch mit Stühlen, Aktenschränke, Regale, Lampen, EDV-Ausrüstung, diverses Inventar, etc. gelagert wurden. Ohne nähere Erklärung wurde die betriebliche Nutzung auf das „Büro 2“, das „Archiv“ und den „Kopierraum“ eingeschränkt und gab der Bf dadurch implizit zu, die restlichen Räume „Zugang“ und „Vorraum“ nicht zu nutzen. Ohne nähere Angabe wurde angegeben, dass Material und Werkzeug in der Garage und im Technikraum gelagert.

Dagegen schilderte die Zeugin unter Wahrheitspflicht äußerst lebendig und detailreich (zB Möbel mussten von ihrem Gatten aus ***Ort*** wieder ins Haus gebracht werden, da sie ihr gehörten), auch in Punkten, zu denen eine Aussage nicht gefordert war (zB dass Ing. ***F*** bei der Räumung des alten Büros half oder welche Zahlungen sie für das Haus leistete oder dass ihr Gatte behauptete, keinen Schlüssel zum Haus bekommen zu haben), immer wieder auch eingebettet in kurze Geschichten (zB Tochter nutzte einen Raum im Keller, wobei Estrich am Teppich anhaftete, der Estrich ohne Belag ständig staubte und der Raum in ihrer Wunschfarbe „Flieder“ ausgemalen wurde oder dass ihr Gatte am 30. Dezember 2009 spontan bekanntgab, dass er mit 1. Jänner 2010 die gemeinsame Wohnung verlassen werde, das im Bau befindliche Haus verkaufen sowie das Büro mit Ende Jänner auflösen und Kärnten den Rücken zuwenden werde), ihrer persönlichen/emotionalen Beteiligung (zB „Ich verließ daraufhin das Büro“ bei der Räumung des alten Büros) und der Anführung von beteiligten Personen (zB Ing. ***F*** unterstützte ihren Gatten bei der Räumung).

Frau ***Nachname*** behauptet im E-Mail vom 20. Juli 2021, dass der Bf grundsätzlich nicht viele Büromöbel in seinem Büro (Annahme: in seinem alten Büro) und ebenso nicht übermäßige Ordner bzw. Akten hatte. Die Aussage blieb trotz Vorhalts seitens des Bf unwidersprochen.

Sie gab an, dass diverse Bürogegenstände und Möbel in der Privatwohnung in ***neuHWS Ort*** bzw. sperrige Möbel im Lager von Herrn Ing. ***F*** in ***Ort*** lagerten. Auch diese Aussage blieb unwidersprochen.

Die Ex-Gattin führte in ihrem E-Mail vom 20. Juli 2021 an, dass aus ihrem Eigentum die Holzbar, zwei Barhocker, ein Regal (aus der Garage im alten Büro), eine große Ladenkommode und eine dazu passende Anrichte/Arbeitstisch (ehemalige Einrichtung im Geschäft am ***Adr*** in ***HausOrt***) im Kellergeschoß gelagert wurden. Ob diese aus dem Lager in ***Ort*** zurückgefordert wurden ist unklar. Ein großer gebogener Schreibtisch (2 Teile), den die Ehegatten von einem Geschäftspartner übernommen, müsse auch im Haus zerlegt aufbewahrt worden sein. Dieser sei heute im Keller bei ihr aufbewahrt. Tische, 2 Stühle wie auch die Büromöbel und die Zimmereinrichtung der Tochter, die ihr Gatte in seinem Büro verwendet hatte, sowie den Besprechungstisch (2 Teile) und 6 Besprechungsstühle musste ihr Gatte wieder aus ***Ort*** zurückbringen. Seinen Schreibtischsessel habe er sicher nach Wien mitgenommen. Sie führt des Weiteren an, dass der Bf im großen Raum des Untergeschoßes

(Annahme: „Büro 2“) Schachteln lagerte, die er noch abholen wollte. Dort waren jedoch auch alle ihre Möbel und „*viele, viele Schachteln aus der Wohnung und dem Keller (Kinderwagen, Spielzeug, etc.) und Teile aus ihrer Geschäftsauflösung*“ eingestellt. Die Aussage blieb trotz Vorhalts unwidersprochen.

Zweifelsfrei ist daraus in Verbindung mit der Fotodokumentation vom 6. Oktober 2011 mit größter Wahrscheinlichkeit zu schließen, dass der Bf nur wenige Schachteln im Kellergeschoß gelagert haben kann bzw. die beruflich notwendigen Gegenstände bereits bei Übersiedlung nach ***neuHWS Ort*** mitgenommen hat. Wie oben dargestellt, ist es am wahrscheinlichsten, dass die zur Berufsausübung benötigten Gegenstände, bereits zuvor mitübersiedelt wurden.

Aus den vielfältigen Schilderungen der Zeugin ist zudem zu schließen, dass die Tochter des Bf für ihre Aufenthalte in ***HausOrt*** die Räume „Archiv“, „Vorraum“ und „Kopierraum“ nutzte und sich in diesen Räumen keine Gegenstände des Bf befanden.

Im Schreiben vom 17. Dezember 2021 führte die Ex-Gattin lebensnah an, dass ihre Tochter vom ständig staubenden Estrich erzählte, dem Teppich Material vom Estrich anhaftete und der Raum in der Wunschfarbe ihrer Tochter („Flieder“) ausgemalt wurde. Der Bf bestätigte zudem die Aussage der Zeugin, dass ein Nassraum (laut Plan scheinbar der „Kopierraum“) vorbereitet war, die Räume seien multifunktional ausgelegt worden. Die Zeugin erwähnt, dass die Tochter einen Raum („Archiv“) samt Nassraum („Kopierraum“) und „Vorraum“ als Wohneinheit benutzen wollte und ihr diese Möglichkeit während der Bauphase gegeben wurde. Trotz Vorhalts blieb diese Aussage seitens des Bf unwidersprochen. Obwohl der Bf zu Recht einwendet, dass das Haus genügend Wohnflächen aufweist und im Dachgeschoß auch drei Schlafräume geplant waren (einer für die Eltern, jeweils einer für die Kinder), so widerspricht es nicht der Lebenserfahrung, dass eine jugendliche Tochter eine abgesonderte Wohneinheit mit Nassraum zum Rückzug haben wollte und diese auch erhielt. Die Anordnung der Räume laut Einreichplan schließt eine solche Nutzung nicht aus und ist auch nicht lebensfern.

Die tatsächliche Nutzung dieser Räume durch die Tochter in 2010 ist auch faktisch dadurch nachvollziehbar, da der Bf in 2010 nicht ins Haus eingezogen war und diese Möglichkeit deshalb auch leicht umzusetzen war. Es ist daher auch aus diesen Gründen am wahrscheinlichsten, dass im „Archiv“, „Kopierraum“ und im „Vorraum“ keine Gegenstände gelagert wurden.

Im Übrigen ist aus den vom Bf übermittelten Fotos vom 6. Oktober 2011 ersichtlich, dass selbst der mögliche Lagerplatz des „Büros 1“, in welchem demnach zweifelsfrei Schachteln mit Gegenständen gelagert wurden, nicht zur Gänze, sondern hinsichtlich der Bodenfläche und der Höhe des Raumes nur teilweise ausgenutzt wurde. Auch aus diesem Grund ist eine Belegung der anderen verbleibenden Räume („Archiv“, „Kopierraum“, „Vorraum“, „Zugang“) äußerst unwahrscheinlich.

Zusammenfassend ist Frau ***Nachname*** trotz ihrer gegenüber ihrem früheren Gatten erkennbar emotionalen Distanziertheit als äußerst glaubwürdig einzuschätzen.

Vermietung von Räumen

Im vorbereitenden Schriftsatz des beklagten Bf vom 14. April 2011 (S. 4) wurde vom Bf hinsichtlich des Unterhaltsanspruches seiner Frau darauf hingewiesen, dass ein solcher nicht bestehe, da sie sich die Benützung des Hälfteanteils des Bf, das sei ein Naturalunterhalt von zumindest 300,00 € monatlich, anrechnen lassen müsse.

In der Scheidungsverhandlung vom 27. April 2011 am BG ***BG*** (***GZ BG***, Protokoll S. 5) wurde von Seiten von Frau ***Nachname*** angeführt, dass die Verrechnung eines hypothetischen Mietzinses für die Benützung des halben Rohbaus durch sie und die beiden Kinder nicht zulässig sei. Als Argumente wurden diesbezüglich angeführt, dass ein solches Begehren sittenwidrig wäre, die zwei nicht selbsterhaltungsfähigen Kinder dort lebten und der Bf gegen den Willen seiner damaligen Gattin den gemeinsamen Haushalt und Ehwohnung verlassen habe.

In der Vergleichsausfertigung zur Ehescheidung findet sich kein Hinweis auf eine diesbezügliche Forderung bzw. einen Verzicht des Bf. Ob der Bf auf die Miete auf ausdrücklichen Wunsch der Scheidungsrichterin verzichtet habe, kann dahingestellt bleiben, da jedenfalls ein Verzicht vorliegt.

Aus dem Verwaltungsakt, insbesondere den Berichtigungserklärungen zu den Umsatzsteuervoranmeldungen 12/2009 und 12/2010 und der Beschwerde, ergibt sich, dass der Bf eine umsatzsteuerpflichtige Vermietungstätigkeit dem Finanzamt nicht bekanntgegeben hat. Erstmalig wurde im Vorlageantrag vorgebracht, dass der Bf auf den Einzug in das neugebaute Einfamilienhaus gegenüber Frau ***Nachname*** nur unter der Bedingung verzichtete, dass sie „ein entsprechendes Mietentgelt“ entrichte. Im Anbringen des steuerlichen Vertreters vom 25. Mai 2021 spezifizierte dieser das geforderte Mietentgelt mit 8,00 € zzgl. Umsatzsteuer je m² (inkl. Betriebskosten).

Als Zeugin befragt gab Frau ***Nachname*** an, dass erstmalig 2011 eine Mietforderung in gerichtlichen Scheidungs-/Unterhaltsgesprächen durch den Bf gestellt wurde. Über eine Büromiete sei (insbesondere im Jänner 2010) nicht gesprochen worden, auch im Schreiben des Bf an seinen Rechtsanwalt habe er keine Mietforderung angeführt.

Zusammenfassend ist zu schließen, dass seitens des Bf eine entsprechende Forderung im Laufe des Scheidungsverfahrens gestellt wurde. Dieses wurde Anfang 2011 eingeleitet. Dass eine Mietforderung im und für den Beschwerdezeitraum gestellt wurde, wurde lediglich im Beschwerdeverfahren vom Bf behauptet und widerspricht dem Akteninhalt und der Aussage von Frau ***Nachname***.

Tatsächliche bzw. beabsichtige berufliche Nutzung

Hinsichtlich der vom Bf behaupteten tatsächlichen beruflichen Nutzung der Räume des Kellergeschoßes waren die Beweismittel wie folgt zu würdigen:

Die Fotodokumentation vom 6. Oktober 2011 bestätigt die Aussage von Frau ***Nachname*** vom 13. Juli 2021, dass sie in ihrem Büroraum „zwei Bürotische, ihren Stand PC sowie ihren Kopierer und 2 Laden gestellt habe“. Im „Büro 2“ (Bf) lagerten nur Schachteln und zerlegte Möbel. Aus dem Akteninhalt ist nicht zu schließen, dass zwischen 2010 und 6. Oktober 2011 eine wesentliche Änderung in der Nutzung beider Räume erfolgte. Das „Archiv“, der „Kopierraum“ und der „Vorraum“ wurden wie oben dargestellt durch die Tochter benutzt. Der „Kopierraum“ umfasste zudem nur 6,9 m², verfügte über Sanitärinstallationen und kein Fenster, sondern nur einen Lichtschacht. Zwischenzeitige Arbeiten des Bf in diesen Räumen erscheinen daher unwahrscheinlich.

In Bezug auf die in der Beschwerde vorgebrachte Absicht, das Kellergeschoß nach Abschluss des Scheidungsverfahrens für die eigene selbständige Tätigkeit zu nutzen, ergibt sich der Sachverhalt aus folgenden Überlegungen:

Nach dem Auszug des Bf aus der gemeinsamen Wohnung bzw. dem alten Büro meldete der Bf seinen Hauptwohnsitz am 2. Februar 2010 in ***neuHWS Ort*** in einer Entfernung von ca. 340 Autokilometer vom neu gebauten Einfamilienhaus in ***HausOrt***.

Aus der Darstellung der in 2010 und 2011 von Frau ***Nachname*** getätigten Investitionen, die im Übrigen seitens des Bf unwidersprochen blieben, sowie der mit April 2010 abgeschlossenen Baumeisterarbeiten (laut Schlussrechnung vom 10. Mai 2010) und der seitens des Bf in 2011 nur geringfügig geltend gemachten Vorsteuern ist davon auszugehen, dass der Bauzustand der Büros im Jahr 2010 im Wesentlichen jenem, mit Bildern vom 6. Oktober 2011 dokumentierten entspricht. Die Fotos, die vom Bf am 6. Oktober 2011 geschossen wurden, zeigen zumindest provisorisch nutzbare und zweifelsfrei auch tatsächlich - durch Frau ***Nachname*** - genutzte Büroräume. Die auf den Bildern dokumentierten Gegenstände im „Büro 1“ entsprechen im Übrigen zum Großteil jenen, die die Ex-Gattin in ihrer Aussage vom 13. Juli 2021 (Seite 6) anführt, sie in diesen Raum gestellt und genutzt zu haben.

Obwohl der Bf Zugang zum Haus hatte, das Kellergeschoß über einen gesonderten Eingang verfügte, die Büroräumlichkeiten zwar nicht bezugsfertig bzw. nur eingeschränkt nutzbar waren, trotzdem aber einen Zustand aufwiesen, der einen zeitnahen Bezug ermöglichte, verzichtete der Bf auf die Nutzbarmachung und die - zumindest provisorische - Nutzung der die Berufsausübung betreffenden Räume.

Der Bf argumentiert in der Beschwerde, dass durch den Auszug aus dem alten Familienwohnsitz und der Begründung eines - vorübergehenden - neuen Wohnsitzes in

neuHWS Ort eine weitere Belastung der Kinder hinsichtlich der Scheidung vermieden werden sollte. Unternehmerische Gründe für das Verhalten des Bf wurden nicht vorgebracht und sind auch sonst nicht zu erkennen.

Im Schreiben an seinen Rechtsanwalt ***RA*** vom 29. Juni 2010 gibt der Bf unter dem Betreff „Ehescheidung“ an, dass er grundsätzlich an einer einvernehmlichen Lösung interessiert sei. Er könne sich vorstellen, dass der Verkaufserlös der Liegenschaft und der Eigentumswohnung, welcher prinzipiell je zur Hälfte aufzuteilen wäre, zur Gänze bei seiner Gattin als Einmalzahlung (Abfindung) in compensando zum Unterhalt verbleibt, dies jedoch nur dann, wenn zum einen Unterhalt zu leisten ist/wäre und seitens der Bank eine Entlassung seiner Person als Bürge und Zahler erfolgt. Unter diesen Voraussetzungen würde er seine Rechte und Pflichten an der Liegenschaft zur Gänze an seine Gattin übertragen bzw. abtreten. Der alleinigen Verwendung/Verwertung durch seine Gattin stünde dann nichts mehr im Wege. Anderenfalls muss er auf den Verkauf der Liegenschaft bestehen. Andere Lösungen, vor allem eine eigene Nutzung zu beruflichen Zwecken, wurden hier nicht erwähnt.

Der Bf betont in der Beschwerde, dass seit Beginn der Errichtung des Gebäudes die Absicht bestand, das Kellergeschoß für seine selbständige Tätigkeit zu nutzen. Zu einer Rückübersiedlung nach ***HausOrt*** kam es im Frühjahr 2012 deshalb nicht, weil der Bf „seine neue Lebensgefährtin kennen lernte, wegen der er sich für einen Verbleib in Ostösterreich entschied“. Laut unwidersprochen gebliebener Aussage der Ex-Gattin stand der Bf ab Mai 2010 in einer festen Beziehung in Wien. Eine künftige berufliche Eigennutzung ist auch aus diesen Gründen unwahrscheinlich.

Es wird auch für die Zeit der Nichtverwendung in 2010 darauf hingewiesen, dass der Bf keine (insbesondere dem Finanzamt offengelegte) Dokumentation führte, ob und wie der Bf die Büroräumlichkeiten zukünftig verwenden wollte bzw. ob der Bf die streitgegenständlichen Gebäudeteile steuerpflichtig vermieten bzw. veräußern wollte.

3. Rechtliche Beurteilung

Die Berufung wurde vom Unabhängigen Finanzsenat nicht erledigt. Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die Rechtssache wurde am 2. Mai 2019 durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28. März 2019 der nunmehr zuständigen Geschäftsabteilung zugeteilt.

Aufgrund der Anträge vom 15. November 2012 war grundsätzlich gemäß § 274 Abs 2 1 lit a BAO eine mündliche Verhandlung durchzuführen und obliegt die Entscheidung gemäß § 272

Abs 2 Z 1 lit a BAO dem Senat. Beide Anträge wurden mit Anbringen vom 7. September 2021 zurückgezogen.

Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den steuerlichen Vertreter ist zurücknehmbar (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 272 Anm 4 bzw. *Ritz*, BAO⁶, § 274 Rz 8 mit weiteren Nachweisen).

Durch die Zurücknahme des Antrages auf Entscheidung durch den Senat hat nach Punkt 3.3.4. der Geschäftsverteilung des Bundesfinanzgerichts in der gültigen Fassung der Berichterstatter als Einzelrichter zu entscheiden.

Eine mündliche Verhandlung hat gemäß § 274 Abs 1 Z 2 BAO nach Zurücknahme des Antrages durch die beschwerdeführende Partei nur mehr stattzufinden, wenn es der Einzelrichter bzw. Berichterstatter für erforderlich hält. Ein solches Erfordernis liegt aufgrund der Tatsache, dass der Beschwerdeführer steuerlich vertreten ist, das Parteiengehör im Schriftweg gewahrt wurde und beiden Parteien ausreichend Möglichkeit zur Stellungnahme geboten wurde, nicht vor.

Da die Beschwerde zulässig ist, rechtzeitig eingebracht wurde und keine Erledigung in Beschlussform gemäß § 278 BAO zu ergehen hat, entscheidet das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO in der Sache selbst.

3.1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2009 (Spruchpunkt I.)

Chronologie

Mit Schriftsatz vom 2. Juni 2010 (eingelangt bei der Behörde am 4. Juni 2010) beantragte der steuerliche Vertreter die Berichtigung der für Dezember 2009 festzusetzenden Umsatzsteuer, da die im Rahmen der Neuerrichtung des Privathauses angefallenen Vorsteuern der Baurechnungen 2009 für den betrieblich genutzten Teil bislang nicht berücksichtigt wurden. Beigelegt wurde eine Ermittlung der privaten und betrieblichen Nettowohnfläche sowie eine Aufstellung der Baurechnungen 2009 samt Kopien der Rechnungen über 10.000,00 € brutto. Die damit gemeldeten, zu berichtigenden Umsatzsteuerkennzahlen wurden unbeanstandet Grundlage einer bescheidmäßigen Festsetzung der Umsatzsteuer für Dezember 2009.

Die Veranlagung der Umsatzsteuer 2009 erfolgte mit Bescheid vom 27. April 2011. Die belangte Behörde folgte dabei ausnahmslos der Steuererklärung des Beschwerdeführers.

Aus dem Bericht über das Ergebnis einer Erhebung gemäß § 143 BAO vom 12. April 2012 des Finanzamts Spittal Villach geht hervor, dass das Einfamilienhaus nie gemeinsam bewohnt worden und das Kellergeschoß nie betrieblich genutzt worden wäre. Die Feststellung fußt auf der persönlichen Aussage der früheren Ehegattin gegenüber der erhebenden Behörde. Der belangten Behörde wurde der Bericht per E-Mail am 12. April 2012 übermittelt.

Die belangte Behörde verfügte in Folge der Aussage der ehemaligen Gattin am 18. Juli 2012 die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2009 mit folgender Begründung:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

*Die Wiederaufnahme erfolgte aufgrund der Feststellung im Rahmen einer Erhebung, dass die angeführten Büroräumlichkeiten in ***PLZ*** ***HausOrt***, ***Str*** nie betrieblich genutzt wurden und daher eine betriebliche Veranlassung die zum Vorsteuerabzug führt, nicht gegeben ist.“*

Aufgrund der dagegen erhobenen Beschwerde erging hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheids eine Beschwerdeverentscheidung vom 22. Oktober 2012 mit folgender Begründung:

*„Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2009 war zu verfügen, weil nachträglich neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien, deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Dabei war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang zu geben, weil die steuerlichen Auswirkungen iHv. € 19.769,52 als nicht bloß geringfügig anzusehen sind, sodass dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit gegenüber jenem der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde. Diese Beurteilung fußt auf den von der Abgabenbehörde durchgeführten Ermittlungen zur Feststellung der betrieblichen Nutzung des Einfamilienhauses in ***PLZ*** ***HausOrt***, ***Str***, die vom Berufungswerber erst nachträglich mittels Schriftsatz vom 2. Juni 2010 gegenüber dem Finanzamt behauptet wurde.“*

Rechtliche Voraussetzungen

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO idF BGBl I Nr 14/2013 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Entsprechendes galt vor der Novelle für die Wiederaufnahme von Amts wegen gemäß § 303 Abs 4 idF BGBl I Nr 97/2002.

Die Neuregelung ist gemäß § 323 Abs 37 BAO mit 1. Jänner 2014 in Kraft getreten und ist als verfahrensrechtliche Vorschrift auch auf alle zu diesem Zeitpunkt unerledigte Beschwerden anzuwenden.

Tatsachen iSd § 303 Abs 1 (früher Abs 4) BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften.

Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (VwGH 26.02.2015, 2012/15/0164 mwN).

Sache des Beschwerdeverfahrens hinsichtlich der von Amts wegen verfügten Wiederaufnahme eines Verfahrens ist der durch die Behörde festgelegte Tatsachenkomplex (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 Rz 10 (Stand 1.1.2017, rdb.at)).

Tatsachenkomplex

Aus dem Schriftsatz vom 2. Juni 2010 erlangte die Behörde erstmals Kenntnis darüber, dass das Privathaus des Beschwerdeführers auf Basis der Nettowohnfläche nach dessen Ansicht zu 39% betrieblich genutzt wurde. Das Finanzamt übernahm diese Ansicht und legte sie dem Festsetzungsbescheid Umsatzsteuer 12/2009 und offensichtlich dem Umsatzsteuerbescheid 2009 zugrunde. Ob dieses Ausmaß den Tatsachen entsprach, wurde seitens der belangten Behörde nicht in Frage gestellt und sie setzte daher keine weiteren Ermittlungsschritte.

Der Umsatzsteuerbescheid 2009 wurde erstmals am 27. April 2011 abgefertigt. Nur Tatsachen oder Beweismittel, die zu diesem Zeitpunkt bereits existent waren, jedoch später hervorkamen, sind als Wiederaufnahmsgründe im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO geeignet.

Die belangte Behörde wurde nach erfolgter Erhebung im Amtshilfeweg durch das Finanzamt Spittal Villach und der nachfolgenden Übermittlung des Berichts per E-Mail am 12. April 2012 darüber informiert, dass das Kellergeschoß nie betrieblich genutzt gewesen wäre. Sie übernahm diese Feststellung und verfügte am 18. Juli 2012 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2009.

Die belangte Behörde führt in concreto im Wiederaufnahmebescheid an, *„dass die angeführten Büroräumlichkeiten in ***PLZ*** ***HausOrt***, ***Str*** nie betrieblich genutzt wurden und daher eine betriebliche Veranlassung die zum Vorsteuerabzug führt, nicht gegeben ist“*.

Damit ist der Tatsachenkomplex mit dem Ausmaß der - beabsichtigten bzw. tatsächlichen - betrieblichen Nutzung der angegebenen Räume in 2009 abgesteckt. Implizit nimmt die

Behörde an, dass daraus auch eine fehlende Absicht einer unternehmerischen Nutzung abzuleiten ist bzw. dass eine Nutzung in 2009 möglich gewesen ist und dass der Bescheid daher im Spruch anders lauten müsse.

Im Rahmen des von der belangten Behörde festgelegten Tatsachenkomplexes ist es Aufgabe des BFG, bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme zu prüfen, ob das Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen tatsächlich wiederaufgenommen werden durfte. Dafür sind gegebenenfalls auch ergänzende Ermittlungen anzustellen und nähere Feststellungen zu treffen (etwa zur Frage des vom Finanzamts herangezogenen Wiederaufnahmestatbestands und seines tatsächlichen Neuhervorkommens). Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmsbescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrundlagen stellt dabei kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmsgründen dar (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 Rz 10 (Stand 1.1.2017, rdb.at) mit Verweis auf VwGH 29. 1. 2015, 2012/15/0030 sowie VwGH 28. 2. 2012, 2008/15/0005 mwN).

Die Behörde stützt die Wiederaufnahme nach der Begründung des Bescheids offensichtlich auf den Neuerungsstatbestand.

Die vom Finanzamt festgestellte Tatsache, dass das Einfamilienhaus nie betrieblich genutzt wurde, ist laut Sachverhalt zwar korrekt, jedoch ergaben sich aus weiteren Erhebungen relevante zusätzliche Tatsachen.

Das Einfamilienhaus und damit auch der Bürotrakt waren in 2009 noch nicht bezugsfertig. Es bestand in 2009 und damit auch im Entstehungszeitpunkt der Abgabenschuld die Absicht, das Kellergeschoß nach Fertigstellung für berufliche Zwecke zu nützen.

Allerdings steht in den Grenzen des vom Finanzamt abgesteckten Tatsachenkomplexes fest, dass der Bf nicht geplant hatte, die Flächen des Gebäudes im behaupteten Ausmaß von 39% betrieblich zu nutzen, sondern lediglich von 20,17%. Im Zeitpunkt des Bezugs stehen die baulichen Vorleistungen nur zu 20,17% mit zukünftigen steuerpflichtigen Umsätzen im Zusammenhang.

Dieser Anteil ergibt sich daraus (siehe Punkt 1. und 2.), dass in 2009 weiterhin die bei Baubeginn bestehende Absicht bestand, dass das „Büro 1“ zur Gänze sowie die Räume „Zugang“, „Vorraum“, „Archiv“, „Kopierraum“ und „Garage 2“ jeweils zur Hälfte von Frau ***Nachname*** benutzt werden wird. Die Gegenüberstellung der Summe der durch den Bf mitbenutzten bzw. zur Gänze („Büro 2“) benutzten Flächen (d.s. 65,15 m²) mit der Gesamtwohnfläche von 323,02 m² ergibt einen geplanten beruflichen Anteil von ca. 20,17%.

Diese entgegen dem Beschwerdevorbringen eingeschränkte Nutzungsabsicht stellt jene Tatsache dar, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existent war, jedoch aus der Sicht der belangten Behörde später neu hervorgekommen ist (§ 303 Abs 1 lit b BAO). Dabei handelt es sich um ein im Rahmen des von der Behörde festgelegten Tatsachenkomplexes neues Sachverhaltselement, welches aufgrund zusätzlicher Ermittlungen festgestellt werden konnte.

Eine Wiederaufnahme setzt voraus, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Es war sohin die neue Tatsache daraufhin zu prüfen, ob deren Kenntnis einen im Spruch anderslautenden Umsatzsteuerbescheid 2009 herbeigeführt hätte.

Herbeiführen eines im Spruch anderslautenden Bescheids

§ 12 UStG 1994 BGBl Nr 663/1994 idF BGBl I Nr 99/2007 lautet auszugsweise:

„(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

[...]

„(2)

1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

[...]“

Der Bf übte in den Streitjahren eine nachhaltige Tätigkeit selbständig zur Erzielung von Einnahmen aus und war daher unstrittig Unternehmer. Sämtliche Umsätze aus seiner beruflichen Tätigkeit wurden in diesem Zeitraum als steuerpflichtig behandelt.

Nach der EuGH-Rechtsprechung ist zwischen der Zuordnung der Vorleistungen zum Unternehmen und dem Ausmaß des Vorsteuerabzugs zu unterscheiden (EuGH 30.03.2006, C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*).

Der Bf hatte in den Berichtigungsmeldungen zu den Umsatzsteuervoranmeldungen 12/2009 und 12/2010 eine Nettowohnfläche von 39% des Gesamtgebäudes dem betrieblichen Bereich

zugeordnet. Dementsprechend wurde ein Vorsteuerabzug in diesem Ausmaß geltend gemacht. Eine Änderung dieses Vorbringens in der Umsatzsteuererklärung 2009 erfolgte nicht.

Die belangte Behörde kann zumindest aus dem Umfang des Vorsteuerabzugs schließen, dass eine Zuordnung des Gebäudes zur betrieblichen Sphäre nur anteilig, hier im Ausmaß von 39% erfolgte (VwGH 22.04.2009, 2007/15/0091).

Ruppe/Achatz interpretieren die Entscheidung EuGH 04.10.1995, C-291/92 *Armbrecht*, dass der Unternehmer den nichtunternehmerisch genutzten Teil des Gegenstandes auch nur teilweise dem Unternehmen zuführen kann (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 12 Rz 113 (1)).

Bei gemischtgenutzten Gegenständen ist demnach eine Zuordnung auch nur eines Teiles des nichtunternehmerischen Bereichs zum Unternehmen möglich. Obwohl der Bf lediglich eine aliquote Zuordnung des betrieblichen Anteils zum Unternehmen wollte, dieser Anteil jedoch aufgrund der getroffenen Feststellungen lediglich 20,17% und nicht wie ursprünglich beantragt 39% beträgt, ist davon auszugehen, dass eine Zuordnung des Gebäudes zu 39% zum Unternehmen erfolgte, da dies der eindeutigen Erklärung des Bf entspricht.

Der Vorsteuerabzug richtet sich jedoch nicht nach der getroffenen Zuordnungsentscheidung zum Unternehmen, sondern danach, ob die Gegenstände und Dienstleistungen mit besteuerten Umsätzen zusammenhängen (EuGH 08.03.2001, C-415/98 *Bakcsi*).

Unbeanstandet blieb hinsichtlich des Vorsteuerabzugs zu Recht, dass Rechnungen auf beide Ehegatten ausgestellt wurden. Beschwerdegegenständlich ist der Vorsteuerabzug des Bf, der unbestritten Unternehmereigenschaft besitzt. Damit ist das Recht verbunden, einen seinem Anteil entsprechenden Bruchteil der Vorsteuer abzuziehen. Eine auf ihn ausgestellte Rechnung, in der dieser Anteil ausgewiesen ist, ist dabei nicht erforderlich (EuGH 21.04.2005, C-25/03 *HE* bzw. das Folgeurteil des BFH 06.10.2005, V R 40/01).

Ein Unternehmer kann nur Vorsteuerbeträge für Leistungen abziehen, die für sein Unternehmen ausgeführt werden. Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezugs. Der Zusammenhang mit künftigen (besteuerten) Umsätzen genügt, auch wenn der Unternehmer die Gegenstände auf Grund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen steuerbarer Umsätze verwenden konnte (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵ Rz 102 mit Verweis auf EuGH 11.07.1991, C-97/90 *Lennartz* und EuGH 15.01.1998, C-37/95 *Ghent Coal*).

Dies gilt gleichermaßen, wenn der Gegenstand nicht sofort für wirtschaftliche Tätigkeiten verwendet wird, zB vorerst eine private und erst in weiterer Folge eine unternehmerische Nutzung geplant ist. Es ist Sache des erkennenden Gerichts, zu prüfen, ob die fragliche Immobilie tatsächlich für die Zwecke ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit erworben hat (EuGH 22.03.2012, C-153/11 *Klub*). Diese Tatfrage ist unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des

Sachverhalts, zu denen die Art der betreffenden Gegenstände und der zwischen dem Erwerb der Gegenstände und ihrer Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen liegende Zeitraum gehören, zu beurteilen (EuGH 11.07.1991, C-97/90 *Lennartz* Rz 21).

Objektive Nachweise für die (entgegen der hier getroffenen Feststellungen) vom Bf erklärte Absicht, die Büroräumlichkeiten künftig - nach Abschluss des Scheidungsverfahrens - für seine selbständige Tätigkeit zu verwenden, wurden für die Zeiten der Nichtverwendung/Leerstellung in 2010 nicht dargelegt (EuGH 21.03.2000, C-110/98 *Gabalfrisa* und *Kollmann/Schuchter* in *Melhardt/Tumpel*, UStG³ § 12 Rz 515 mit Verweis auf BFH 12.11.1987, V R 141/83).

Eine tatsächliche Nutzung des Gebäudes für berufliche Zwecke ist in 2009 schon aufgrund des unfertigen Bauzustandes auszuschließen und wurde auch nicht behauptet.

Es steht somit fest, dass der Bf beabsichtigte, jene im Jahr 2009 bezogenen Leistungen aus der Errichtung des beschwerdegegenständlichen Gebäudes im Zeitpunkt des Leistungsbezugs zu 20,17% zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze zu verwenden.

Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluß nicht eintritt, so hat der Unternehmer gemäß § 12 Abs 4 UStG 1994 die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs 1 und 3 leg cit in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

An Stelle einer solchen Aufteilung kann der Unternehmer gemäß § 12 Abs 5 UStG 1994 die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen, oder nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen, die den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach Abs 3 führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

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

Vom Vorsteuerabzug ist gemäß § 12 Abs 3 Z 4 UStG 1994 die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs 1a Z 1 leg cit genannten Zwecke steht, ausgeschlossen.

Der Vorsteuerausschluss bezüglich der ausschließlich oder überwiegend für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzten räumlichen Bereiche eines gemischt genutzten Gebäudes ergibt sich jedenfalls für Zeiträume vor Inkrafttreten von Artikel 168a

Mehrwertsteuerrichtlinie, somit vor 1. Jänner 2011, aus § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 (VwGH 28.06.2012, 2009/15/0217).

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

§ 20 Abs 1 EStG 1988 erfasst in Z 1 „die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge“ und in Z 2 lit a „Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung“. Aufwendungen des Unternehmers für die seinen privaten Wohnzwecken dienende Wohnung stellen demnach nicht abzugsfähige Aufwendungen dar. Eine Differenzierung hinsichtlich der beiden Tatbestände bleibt aufgrund fehlender Relevanz dahingestellt.

Maßstab für den Vorsteuerabzug vor dem 1. Jänner 2011 ist die einkommensteuerliche Zuordnung zum Betriebsvermögen. Der Vorsteuerausschluss betrifft abseits einer untergeordneten (unter 20% liegenden) Privatnutzung die privat genutzten Teile eines Gebäudes aufgrund von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 iVm § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG 1988 (VwGH 19.03.2013, 2010/15/0085).

Bei der Aufteilung des Gebäudes ist für jeden einzelnen Raum zu beurteilen, ob dieser aufgrund der zumindest überwiegenden Nutzung betrieblich oder privat verwendet wird (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0114). Gemeinschaftlich genutzte Gebäudeteile sind entsprechend dem Verhältnis der anderen Räume aufzuteilen (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0123).

Der Bf wandte bei der Ermittlung des Vorsteuerabzugs einen Schlüssel nach Nutzflächen an (39%). Dem festgestellten Sachverhalt entsprechend war lediglich das Ausmaß der geplanten beruflichen Nutzfläche anzupassen bzw. einzuschränken (20,17%), da das „Büro 1“ zur Gänze sowie sämtliche weitere Räume des Kellergeschoßes („Kopierraum“, „Archiv“, „Vorraum“, „WC“, „Garage 2“ und „Zugang“) bis auf das „Büro 2“ zur Hälfte nicht dem Bf, sondern seiner Ehegattin für ihre Zwecke dienen sollte. Da das Kellergeschoß jeweils für die berufliche Tätigkeit der Ehegatten gedacht war, erscheint es sachlich am gerechtesten, die gemeinsam verwendeten Flächen („Kopierraum“, „Archiv“, „Vorraum“, „WC“, „Garage 2“ und „Zugang“) nur zur Hälfte dem betrieblichen Bereich des Bf zuzuordnen.

Da hinsichtlich der in 2009 bezogenen Vorleistungen - im festgestellten Ausmaß - im Zeitpunkt des Bezugs die Absicht bestand, diese zur Ausführung von steuerpflichtigen Umsätzen des Bf zu verwenden, ist der Vorsteuerabzug aus den Gebäudeaufwendungen in Höhe von 10.224,39 € (d. s. 20,17% von 50.691,09 €) zu gewähren.

Der Spruch des Umsatzsteuerbescheides 2009 vom 27. April 2011 erweist sich folglich als nicht richtig.

Ermessen

Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (*Ritz*, BAO⁶ § 303 Rz 67 mwN).

Eine absolute oder relative Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen durch die Wiederaufnahme ist aufgrund der Korrektur von über 9.000,00 € bei einer mit Erstbescheid festgesetzten Umsatzsteuer von etwas mehr als 4.400,00 € nicht gegeben.

Ein behördliches Verschulden an der Nichterforschung wesentlicher Sachverhaltselemente ist unter Umständen bei der Ermessensübung zu berücksichtigen (VwGH 09.11.1988, 87/13/0096). Die Darstellung der privat und beruflich genutzten Flächen in den vom Bf vorgebrachten Anbringen erweckt prima facie keine Bedenken. Aus diesem Grund und der Tatsache des unfertigen Bauzustands, der eine tatsächliche Kontrolle vor Ort zumindest erschwert hätte, ist der belangten Behörde die fehlende Erfüllung der amtswegigen Ermittlungspflicht nicht anzulasten. Angaben eines Abgabepflichtigen, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen, kann die Abgabenbehörde ohne weitere Überprüfung ihrer Entscheidung zugrunde legen (*Ritz*, BAO⁶ § 115 Rz 7 mwN).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte daher hinsichtlich des angeführten Tatsachenkomplexes, wenn auch unter Ergänzung der Begründung, zu Recht.

3.2. Vorsteuerabzug Gebäude (Spruchpunkt II.)

Hinsichtlich des grundsätzlichen Rechts und des Ausmaßes des Vorsteuerabzugs darf auf die Ausführungen unter Punkt 3.1. verwiesen werden.

Ergänzend ist auszuführen, dass nicht festgestellt werden kann, dass der Bf das Gebäude bzw. Gebäudeteile in 2010 zur Ausführung von Vermietungsumsätzen verwendete bzw. dass eine objektiv nachgewiesene Vermietungsabsicht bestand.

Der unionsrechtlich auszulegende Begriff der Vermietung von Grundstücken (EuGH 16.01.2003, C-315/00 *Maierhofer* Rz 25f) ist derart zu definieren, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (EuGH 4.10.2001, C-326/99 *Stichting „Goed Wonen“*). Die Anknüpfung an nationalstaatliche, insbesondere zivilrechtliche Bestimmungen, ist nur ohne Einschränkung des EU-Rechts möglich. Die Definition des Bestandsvertrags nach § 1090 ABGB entspricht jener des EuGHs (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 6 Rz 358).

Die Absicht einer (künftigen) Vermietung muss ihren Niederschlag in bindenden Vereinbarungen finden oder aus sonstigen Umständen zu erschließen sein (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0063). Entgegen der Behauptung des Bf ist festzustellen, dass dieser aus privaten Gründen auf einen Einzug bzw. auf eine Nutzung der Büroräumlichkeiten verzichtete. Es ist aus dem Blickwinkel dieses Verfahrens irrelevant, ob eine Mietforderung/Unterhaltsgegenforderung im Scheidungsverfahren ab 2011 gestellt wurde. Eine Vereinbarung der Gebrauchsüberlassung des Bf mit seiner früheren Gattin liegt jedenfalls in den Streitjahren nicht vor.

Ein bloß den Bf begünstigendes Vorbringen, das dem Akteninhalt widerspricht, ist vom Bf nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Die Behauptung, das Grundstück sei hinsichtlich des Büros der Ex-Gattin in 2010 steuerpflichtig vermietet worden, blieb jedoch ohne Beweisangebot und kann daher nicht festgestellt werden.

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass keine Vermietung von Grundstücken gegeben war. Da kein Zusammenhang der bezogenen Vorleistungen (Gebäude) mit aktuellen bzw. künftigen steuerpflichtigen Umsätzen nachgewiesen werden konnte, war der geltend gemachte Vorsteuerabzug in 2010 zu versagen.

Darüber hinaus erfolgte auch keine Nutzung der Räumlichkeiten des Kellergeschoßes als Lagerraum für betrieblich notwendige Gegenstände bzw. tatsächlich als Arbeitsplatz.

Eine künftige Nutzung für die eigene Berufsausübung (bzw. in weiterer Folge eine steuerpflichtige Vermietung oder Veräußerung) wurde zwar behauptet, aber nicht durch entsprechende Beweismittel nachgewiesen oder glaubhaft dargestellt.

Änderung der Verhältnisse

Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier bzw. bei Grundstücken neun Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist gemäß § 12 Abs 10 UStG 1994 idgF für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

§ 12 Abs 10 UStG 1994 setzt eine Änderung der Verhältnisse in einem, dem Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden Jahre voraus. 2009 hat unbestritten keine berufliche Nutzung durch den Bf stattgefunden. Eine Nutzung in 2010, die der Bf anhand des Vorbringens einer betrieblichen Verwendung als Lagerraum bzw. zur Ausführung von Vermietungsumsätzen behauptet, liegt jedoch aufgrund der getroffenen Feststellungen nicht vor und hätte frühestens im Folgejahr zu einer Vorsteuerberichtigung geführt. Da eine erstmalige

Verwendung in den Jahren 2009 und 2010 ausgeschlossen wurde, ist § 12 Abs 10 UStG 1994 in den Streitjahren nicht anwendbar.

Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist gemäß § 12 Abs 11 UStG 1994, sofern nicht Abs 10 leg cit zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

Das Grundstück wurde weder in 2009 noch in 2010 unternehmerisch genutzt, da die Räume durch den Bf persönlich nicht für seine berufliche Tätigkeit verwendet wurden, noch als Lagerraum dienten bzw. ein Mietvertrag auszuschließen ist.

§ 12 Abs 11 UStG 1994 setzt die fehlende Anwendbarkeit von Abs 10 leg cit voraus. Lehre (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 12 Rz 324) und Finanzverwaltung (UStR Rz 2101) sehen als Anwendungsfälle dieser Bestimmung unter anderem Gegenstände vor, die zur Verwendung als Anlagevermögen bestimmt waren, als solches aber nie bzw. noch nicht verwendet wurden.

Die unternehmensfremde Verwendung eines Gegenstandes bewirkt für sich allein keine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, sondern erfüllt den Tatbestand des Eigenverbrauchs (nach § 3 Abs 2 oder § 3a Abs 1a UStG 1994), der Vorrang vor § 12 Abs 10 ff UStG 1994 hat. Wird jedoch ein Gegenstand für nichtunternehmerische Zwecke entnommen oder genutzt, der bisher im steuerpflichtigen Unternehmensbereich verwendet wurde, und ist die Entnahme oder Nutzung steuerfrei oder nach § 3a Abs 1a leg cit nicht steuerbar (Grundstücksnutzung), dann liegt aus diesem Grund eine Änderung der Verhältnisse vor. Wird ein Grundstück, dass bisher zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze gedient hat, endgültig privat verwendet, liegt ein gemäß § 3 Abs 2 iVm § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994 steuerfreier Entnahmeeigenverbrauch und damit eine Änderung der Verhältnisse vor (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ Rz 288 mit Verweis auf Beispiel 1).

Nichts Anderes kann gelten, wenn der Vorsteuerabzug in 2009 zu Recht deshalb bestand, weil ein Zusammenhang mit künftigen steuerpflichtigen Umsätzen gegeben war, die Verhältnisse sich jedoch aufgrund der Überführung des relevanten Gebäudeteils ins Privatvermögen geändert haben.

Eine bloß vorübergehende private Nutzung der Büroräumlichkeiten konnte vom Bf nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft dargestellt werden.

Der steuerliche Vertreter bringt in der Beschwerde vor, dass eine geänderte Nutzungsabsicht keine nachträgliche Änderung des Verwendungszwecks darstellt, die eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs 10 UStG 1994 rechtfertigen würde und verweist auf

VwGH 20.04.2006, 2006/15/0020. Demnach ist eine Vorsteuerberichtigung erst erforderlich, wenn die Liegenschaft - entgegen der ursprünglichen Absicht - tatsächlich unecht steuerfrei veräußert wird.

Dem ist zu entgegnen, dass eine Änderung der Verhältnisse auch in einer (dauerhaften oder vorübergehenden) privaten Verwendung gelegen sein kann. Dass der Bf das Grundstück später tatsächlich veräußerte, hindert nicht die getroffene Feststellung, dass eine zeitlich vorgelagerte Überführung ins Privatvermögen (siehe Punkt 1. und 2.) stattgefunden hat.

Der Bf hat das Grundstück teilweise als Unternehmer für sein Unternehmen erworben. Ein Vorsteuerabzug wurde im Ausmaß von 20,17% in 2009 zu Recht geltend gemacht.

§ 12 Abs 11 UStG 1994 bedingt, dass sich die Voraussetzungen, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblich waren, geändert haben.

Die bezogenen Vorleistungen waren in 2009 von der glaubhaften Absicht getragen, dass die Räumlichkeiten im Kellergeschoß teilweise zur betrieblichen Nutzung bestimmt waren. In Anbetracht der Feststellungen lag diese Absicht am Ende des Jahres 2010 objektiv nicht mehr vor, sodass ein Bezug dieser Leistungen zu diesem Zeitpunkt keinen Vorsteuerabzug ermöglicht hätte. Es darf hier nochmals darauf verwiesen werden, dass es sich dabei um eine Tatfrage handelt, die das BFG in freier Beweiswürdigung beantwortet hat. Dadurch war eine Änderung der Verhältnisse vor erstmaliger unternehmerischer Verwendung des Gebäudes gegeben.

Es ist daher jene Vorsteuer, die in 2009 als abzugsfähig anerkannt wird, im Veranlagungszeitraum 2010 gemäß § 12 Abs 11 UStG 1994 zur Gänze zu berichtigen.

Hinsichtlich jener in 2010 bezogenen Grundstücksleistungen wurde ein Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuererklärung 2010 geltend gemacht. Es kann dahingestellt bleiben, ob diese Vorleistungen einen Vorsteuerabzug vermitteln, da jedenfalls spätestens am Ende des Jahres eine entsprechende Änderung der Verhältnisse eingetreten ist. Ein Abzug der in Rechnung gestellten, aliquot geltend gemachten Umsatzsteuer ist demnach zur Gänze zu versagen.

3.3. Abschreibung & Finanzierungskosten (Spruchpunkt III.)

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Der Bf ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988. Er machte im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2010 hinsichtlich des streitgegenständlichen Gebäudes eine Abschreibung für Abnutzung in Höhe von 3.170,62 € (d. s. 39% von 2% der anteiligen Herstellungskosten von 158.531,18 €) sowie anteilige Finanzierungskosten (d. s. 39% der Zinsen, Bankspesen, Geldbeschaffungskosten aus Krediten) von 2.520,94 € als Betriebsausgaben geltend.

Die streitgegenständlichen Räume dienten dem Bf in 2010 nicht notwendig für betriebliche Zwecke. Gewillkürtes Betriebsvermögen ist bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 auszuschließen.

Laut Sachverhalt wurden die Räumlichkeiten des Kellergeschoßes vom Bf in 2010 nicht zur Einkünfteerzielung genutzt.

Wenn der Bf behauptet, er habe jedenfalls eine betriebliche Nutzung nach Klärung der Eigentumsverhältnisse angestrebt, so ist zu entgegnen, dass der Verzicht auf private Gründe zurückzuführen ist und es Voraussetzung ist, dass eine *„ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der [...] Entschluss des Steuerpflichtigen (Anm.: auf Einkünfterzielung) muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten“* (VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0016).

Zudem muss hinsichtlich des als (notwendigen) Betriebsvermögen zu qualifizierenden Gebäudeteils, der Bf ernsthaft darum bemüht sein, das betreffende Wirtschaftsgut so bald als möglich der betrieblichen Nutzung zuzuführen (VwGH 22.04.1999, 94/15/0173).

Die endgültige Nutzbarmachung der Räumlichkeiten im Kellergeschoß (insbesondere Bodenbelag, etc.) sowie die effektive Nutzung durch den Bf in 2010 erfolgten aus Rücksichtnahme gegenüber der Familie, somit aus privaten, steuerlich nicht relevanten Gründen. Eine anderweitige Nutzung als Lagerraum konnte seitens des Bf nicht glaubhaft dargestellt werden.

Der beantragte Abzug von Betriebsausgaben konnte daher aufgrund der fehlenden Zugehörigkeit der relevanten Gebäudeteile zum Betriebsvermögen zur Gänze nicht anerkannt werden.

4. Unzulässigkeit einer Revision (Spruchpunkt IV.)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Das Erkenntnis beruht auf der Beantwortung verschiedener Sachverhaltsfragen, wie der Klärung der (beabsichtigten) betrieblichen Nutzung des Gebäudes. Das BFG folgte hinsichtlich der Rechtsfragen, insbesondere des Rechts/Ausmaßes des Vorsteuerabzugs aufgrund der festgestellten Privatnutzung nach § 12 UStG 1994 bzw. des Abzugs von Betriebsausgaben im

Rahmen der Einkünfteermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 der in Punkt 3. angeführten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Wien, am 31. März 2022