

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch BNP Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Ohlsdorferstraße 44, 4810 Gmunden, über die Beschwerde vom 18. Dezember 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr (nunmehr „Finanzamt Österreich“) vom 30. Oktober 2019 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 08.2019 zur Steuernummer ***Bf-StNr*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Schenkungsvertrag

Mit **Schenkungsvertrag vom** ***Datum 2*** wurde Herrn ***Bf*** (in der Folge „Beschwerdeführer“ oder „Bf“) das Alleineigentum am Grundstück ***GS*** samt darauf befindlichem Gebäude (Mehrparteienhaus, ***Straße*** in ***PLZ*** ***Ort***) übertragen. Auf einen Schenkungswiderruf wurde seitens der Geschenkgeberin ausdrücklich verzichtet.

Zum Zeitpunkt der Schenkung haben im gegenständlichen Gebäude lediglich die Geschenkgeberin mit ihrem Ehemann sowie die Mutter der Geschenkgeberin gewohnt. Mieter

gab es zu diesem Zeitpunkt keine mehr. Bereits im Zeitpunkt der Schenkung hatte der Beschwerdeführer die Absicht, das Gebäude zu sanieren, umzubauen, aufzustocken und anschließend zu vermieten. Ausgenommen von dieser Vermietungsabsicht waren und sind die Wohnungen Nr. 2 und 19, in denen vor dem Umbau die Geschenkgeberin und ihr Ehemann bzw. die Mutter der Geschenkgeberin gewohnt haben. Hinsichtlich dieser Wohnungen wurde im Rahmen des Schenkungsvertrages ein Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt, welches auch im Grundbuch eingetragen wurde.

Für die Dauer der Umbauarbeiten hat sich der Beschwerdeführer – ebenfalls im Rahmen des Schenkungsvertrages – dazu verpflichtet, für die Geschenkgeberin und ihren Ehemann einerseits und die Mutter der Geschenkgeberin andererseits Ersatzwohnungen von gehobener Qualität zu beschaffen und den Mietzins (bis zu einer Grenze von EUR 1.500/Monat) zu tragen.

Schließlich wurde im Rahmen des Schenkungsvertrages noch vereinbart, dass hinsichtlich des vertragsgegenständlichen Rechtsgeschäfts zur Umsatzsteuer optiert wird und der Geschenknehmer (also der Beschwerdeführer) dafür Sorge zu tragen hat, dass die entfallende Umsatzsteuer nach Rechnungslegung durch fristgerechte Überrechnung der Vorsteuer vom Abgabenkonto des Geschenknehmers auf das Abgabenkonto der Geschenkgeberin entrichtet wird.

B. Ergänzungsersuchen zur UVA 04-06/2018

Mit **Ergänzungsersuchen vom 30.07.2018** wurde der Beschwerdeführer um Übermittlung sämtlicher in der UVA für das zweite Quartal 2018 berücksichtigten Eingangsrechnungen mit einem Steuerbetrag von mehr als EUR 1.000 gebeten.

Im Rahmen der Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens am 06.08.2022 wurde durch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers eine Rechnung übermittelt und ausgeführt, dass das Gebäude in der ***Straße*** in naher Zukunft saniert und anschließend steuerpflichtig (für Wohnzwecke) vermietet werden solle. In der UVA 04-06/2018 seien Vorsteuern betreffend diese Sanierung enthalten, wobei der überwiegende Betrag aus der beigefügten Rechnung stamme. Zusätzlich wurde noch darauf hingewiesen, dass ein Teil des Gebäudes nach der Sanierung zur Privatnutzung vorgesehen sei (Wohnungen Nr. 2 und Nr. 19) und diese Privatnutzung ein Ausmaß von 18% (errechnet auf Basis eines Flächenschlüssels) ausmache. Daher werde für Rechnungen, die ausschließlich diesen Wohnungen zuzurechnen sind, kein Vorsteuerabzug vorgenommen. Soweit sich die bezogenen Leistungen auf das Gesamtgebäude beziehen, werde nur ein anteiliger Vorsteuerabzug von 82% des Steuerbetrages geltend gemacht.

C. Umsatzsteuerbescheid 08/2019, Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-08/2019

Am 30.10.2019 wurde durch das belangte Finanzamt ein **Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 08/2019** erlassen. Im Rahmen dieses Bescheids wurden ausschließlich Vorsteuern in Höhe von EUR 66.162,99 festgesetzt. Begründend wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen (siehe unten).

Im Rahmen der Niederschrift vom 26.09.2019 wurde wie folgt ausgeführt:

Tz. 1 Anmietung von Ersatzwohnungen in Umbauphase

Im Zuge der Prüfung wurde festgestellt, dass auf Konto 7406/Anmietungen in Umbauphase Mietkosten für angemietete Ersatzwohnungen als Werbungskosten geltend gemacht wurden.

Nachstehend die verbuchten Werbungskosten bzw. Vorsteuern:

		<i>netto</i>	<i>Steuer</i>
07.01.2019	***Vermieter***	1.032,33	106,88
05.02.2019	***Vermieter***	2.412,58	269,89
05.03.2019	***Vermieter***	2.412,58	269,89
05.04.2019	***Vermieter***	2.412,58	269,89
06.05.2019	***Vermieter***	2.412,58	269,89
05.06.2019	***Vermieter***	2.412,58	269,89
05.07.2019	***Vermieter***	2.412,58	269,89
06.08.2019	***Vermieter***	2.412,58	269,89
07.08.2019	***Vermieter***	-491,95	-46,77
06.08.2019	***Vermieter***	-497,68	-47,31
06.08.2019	***Vermieter***	-62,74	-12,55
06.08.2019	***Vermieter***	-62,74	-12,55
06.08.2019	***Vermieter***	-62,74	-12,55
		<i>Gesamt</i>	<i>1.864,38 Vorsteuer</i>

Die Kosten betreffen zwei Wohnungen, die als Ersatzwohnungen nahestehenden Personen (vorherige Eigentümerfamilie) zur Verfügung gestellt werden, da aufgrund der umfassenden

Sanierung und der Erweiterung in der Umbauphase das Objekt nicht nutzbar ist. Dieser Umstand hat sich im Zuge einer Betriebsbesichtigung bestätigt.

Bereits mit Vorhaltsbeantwortung vom 6.8.2018 wurde dargelegt, dass die Liegenschaft umfassend saniert wird und die Vermietung (ausschließlich für Wohnzwecke) fortgesetzt wird. Ein Teil des Gebäudes ist nach Sanierung zur Privatnutzung vorgesehen ist (TOP 2 und TOP 19). Da es sich um ein gemischt genutztes Gebäude handelt, wird diese Privatnutzung im Ausmaß von 18% berücksichtigt (Nutzflächenschlüssel). Soweit Rechnungen diesen beiden TOP direkt zuzurechnen sind, werden keine Vorsteuern geltend gemacht. Aus Rechnungen, die das Gesamtgebäude betreffen, werden die Vorsteuern nur anteilig geltend gemacht (=82%). Die Aufteilung des Nutzflächenschlüssels wurde der Außenprüfung übermittelt.

Die Außenprüfung äußerte die Ansicht, dass die Anmietung der zur Privatnutzung vorgesehen Wohnungen nicht als Werbungskosten angesehen werden, da diese (wie angeführt) direkt den beiden privat genutzten TOPs zugerechnet werden können. Die Nutzung erfolgte bisher als auch in Zukunft durch die nahestehenden Personen.

*Dazu wurde am 19.9.2019 per Mail nachstehende Stellungnahme abgegeben (Auszug aus Mail von Hr. ***StB***):*

*Die Anmietung der Ausweichwohnungen und die Gewährung dieser als Ersatzquartier während der Bauphase war Voraussetzung für die Schenkung des Objektes an Hrn. ***Bf*** überhaupt, ohne diese Lösung wäre Hr. ***Bf*** nicht Eigentümer des Objektes geworden und das Bauvorhaben wäre insgesamt nie zustande gekommen, und diesfalls auch keine umsatzsteuerpflichtigen Mieteinnahmen von Seiten der künftigen Fremdmieten. Die Ersatzquartiere ermöglichen daher erst das Gesamtprojekt und werden daher diesem zugerechnet, die Vorsteuern werden nach dem Schlüssel geltend gemacht. Dies erscheint sachgerecht.*

*Dazu wurde am 24.9.2019 per Mail nachstehende Stellungnahme abgegeben (Auszug aus Mail von Hr. ***StB***):*

Zur Frage der „Ersatzanmietungen“ der Wohnungen während der Umbauphase wäre aus Sicht BNP anzumerken (und ich bedanke mich im Voraus für eine positive Würdigung im Rahmen der USO):

*Es ist korrekt, dass die Ersatzwohnungen von nahestehenden Personen genutzt werden, die nach der Umbauphase dann die nicht dem Unternehmen zugeordneten Wohnungen (kein Vorsteuerabzug) bewohnen werden. Dennoch erachten wir die Ersatzmieten als ertragsteuerlich abzugsfähig und zum Vorsteuerabzug berechtigt (jeweils anteilig zum Schlüssel des Gesamtgebäudes von 82 %). Die Beschaffung von Ersatzwohnungen war Bedingung, dass das Eigentum an der Immobilie überhaupt an Hrn. ***Bf*** übertragen wurde*

(siehe Regelung im Schenkungsvertrag) und dass es daher in der Folge überhaupt zum Umbau und zur späteren neuerlichen umsatzsteuerpflichtigen Vermietung (82 %) kommen konnte. Die Ersatzmieten sind daher wirtschaftlich gesehen nicht privat veranlasst, oder den künftig privat genutzten Wohnungen ausschließlich zuordenbar, sondern betreffen wirtschaftlich gesehen das Gesamtgebäude: Siehe auch ertragsteuerlich in § 16 EStG den Begriff der Werbungskosten als „Ausgabe zur Erwerbung von Einnahmen“ (vorgelagerte Werbungskosten).

Siehe vor allem auch in den EStR Rz 6414 den dort beschriebenen Fall Entschädigungszahlungen an Mieter zwecks Verzicht auf das Mietrecht: Diese Ausgaben werden gem. VwGH als zusätzliche Anschaffungskosten des Gebäudes angesehen (Erlangung der freien Verfügbarkeit über das Eigentum). Im Fall von Hrn. ***Bf*** liegt uE wirtschaftlich betrachtet ein vergleichbarer Sachverhalt vor, nur geht es hier um die erstmalige Erlangung von Eigentum an sich, die Ersatzanmietungen sind daher insoweit sogar primäre Anschaffungsnebenkosten (und keine nachträglichen AK), und zwar betreffend das Gesamtgebäude, da eben der Eigentumserwerb am Gesamtgebäude von vorn herein nie zustande gekommen wäre, wenn die Ersatzanmietungen nicht erfolgt wären.

Der Umstand, dass für die übrigen Altm Mieter andere Lösungen zur Beendigung der Mietverhältnisse gefunden wurden (für diese also keine Ersatzanmietungen, sondern Beendigung der Mietverhältnisse zuvor) ändert nichts an dieser Sichtweise: Denn die nahestehenden Personen waren als bisherige Eigentümer in einer stärkeren Verhandlungsposition. Auch bei einem Eigentumsübergang zwischen Fremden ist es nicht ausgeschlossen, dass vergleichbare Lösungen vertraglich geregelt werden. Eine fremdunübliche Gestaltung, die als (ausschließlich) privat veranlasst anzusehen wäre, liegt daher uE insoweit nachweislich nicht vor.

Stellungnahme der Außenprüfung:

Der Notatiatsakt bzw. der Schenkungsvertrag vom ***Datum*** Erf.Nr. ***Nr.*** liegt der Außenprüfung vor:

Gemäß dem Schenkungsvertrag verpflichtete sich Hr. Mag. ***Bf*** bereits bei der Schenkung den nahestehenden Personen Ersatzwohnungen zur Verfügung zu stellen (s.Pkt 1.4., 6.1.4., 6.2.4, 6.3.4). Weiters wurde in obigen Vertragspunkten vereinbart, dass anfallende Betriebskosten, Strom-, Heiz-, Telefon- und Internetkosten die Beteiligten aus eigenen zu tragen haben. Diese Verpflichtung(en) begründet sich in der Schenkung bzw. der Einverleibung des Eigentumsrechts an Hr. Mag. ***Bf***.

Die Außenprüfung ist der Auffassung, dass die Werbungskosten nicht in die Vermietung einzubeziehen sind, da die Kosten durch die Schenkung (wie übereinstimmend bestätigt wurde) begründet ist und sich ausschließlich auf bisher und auch in Zukunft privat genutzten Hausteile beziehen. Die angeführte Rz 6414 trifft in diesem Fall nicht zu, da die privat genutzten

Wohneinheiten weder bisher noch in Zukunft als Mietwohnungen anzusehen sind und die beteiligten Personen nicht als Mieter zu qualifizieren sind. Die beteiligten Personen haben sich bereits mit Abschluss der Schenkungsurkunde im Jahr 2018 mit dem Umstand des Bezugs einer Ersatzwohnung bereit erklärt haben.

Die Kosten für die angemieteten Ersatzwohnung sowie eventuell dafür bezahlte Kautionen etc. sind keine Werbungskosten im Rahmen der Vermietung und sind auszuscheiden. Dies gilt sowohl einkommens- als auch umsatzsteuerlich auch für zukünftige Zeiträume. Sollten gleichartige Kosten bereits im Vorjahr verbucht worden sein, sind diese im Zuge der Jahreserklärung 2018 zu korrigieren.

Weiter wird festgehalten, dass (wie im Mail vom 6.8.2018 angeführt) Werbungskosten, die den privat genutzten Wohnungen direkt zuzuordnen sind, auszuscheiden sind.

Vorsteuerkürzung 08/2019 EUR 1.864,38

Aus verwaltungsökonomischen Gründen wurde der Gesamtbetrag in der UVA 08/2019 zusammengefasst.

D. Beschwerde, Stellungnahme des Prüfers

Mit **Eingabe vom 18.12.2019** wurde durch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers **Beschwerde** gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 08/2019 erhoben.

Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

*Herr ***Bf*** hat mit Schenkungsvertrag vom ***Datum*** eine Liegenschaft in ***Ort***, ***Straße***, erworben. Dieses Objekt (ein mehrstöckiges Wohngebäude) wurde von der Geschenkgeberin bis zuletzt vermietet, ein Teil des Objektes wurde eigengenutzt. Im Zeitpunkt der Schenkung waren sämtliche Vermietungen beendet. Herr ***Bf*** nimmt seither einen Umbau des Gebäudes vor, wobei nach Fertigstellung eine neuerliche (Fremd-)Vermietung als Wohnraum im Ausmaß von 82 % bzw. eine Eigennutzung von 18 % vorgesehen ist. Für weitere Details zum Sachverhalt wird auf die Ausführungen in der Niederschrift zur Außenprüfung des Finanzamtes (Zeitraum 1-8/2019; abgeschlossen mit Niederschrift vom 21.10.2019 - Datum der Unterfertigung durch den steuerlichen Vertreter) verwiesen.*

In der genannten Niederschrift zur Außenprüfung hat das Finanzamt beanstandet, dass im Rahmen der Überschussrechnung Werbungskosten samt damit zusammenhängender Vorsteuern betreffend die Anmietung von zwei Ersatzwohnungen während der Umbauphase verbucht bzw. geltend gemacht wurden (Summe der Werbungskosten gem. Niederschrift EUR 16.742,54, Summe der Vorsteuern gem. Niederschrift EUR 1.864,38). Die betreffenden Vorsteuern wurden von der Außenprüfung aberkannt, ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass die Ersatzmieten ertragsteuerlich nicht als Werbungskosten anzusehen wären.

Die Außenprüfung führt im Wesentlichen folgende Gründe für die Aberkennung der Vorsteuern aus den Ersatzmieten an, die u.E. jedoch nicht zutreffend sind:

Die Außenprüfung ist der Auffassung, dass die Werbungskosten aus den Ersatzmieten nicht in die Vermietung einzubeziehen sind (und folglich auch die damit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abzugsfähig sind), da diese Kosten einerseits „durch die Schenkung begründet“ sind und sich andererseits „ausschließlich auf bisher und auch in Zukunft privat genutzte Hausteile“ beziehen.

Dagegen ist folgendes festzuhalten:

*Es ist zwar richtig, dass die Zurverfügungstellung von Ersatzwohnungen im Schenkungsvertrag geregelt ist. Vergleichbare Regelungen sind aber auch bei entgeltlichen Liegenschaftsübertragungen zwischen Fremden nicht ausgeschlossen. Insoweit erachten wir die Ersatzanmietungen als nicht zwingend mit dem Schenkungsvorgang verknüpft, sondern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vielmehr der künftigen Vermietungstätigkeit zurechenbar. Aus demselben Grund sind die Ersatzanmietungen u.E. auch nicht den künftig privat genutzten Hausteilen ausschließlich zurechenbar, sondern dem Gesamtojekt (bzw. der Vermietungstätigkeit insgesamt). Die Übertragung der Liegenschaft auf Hrn. ***Bf*** erfolgte nicht bezogen auf einzelne Gebäudeteile oder Wohnungen, sondern betraf das Gesamtobjekt und somit gesamthaft auch die künftige Fremdvermietung.*

Insoweit ist daher eine anteilige Berücksichtigung der Ersatzanmietungen im Ausmaß von 82 % (Fremdvermietungsmaß; von der Außenprüfung unbeanstandet) zutreffend. Daraus folgt, dass die aus den Ersatzanmietungen sich ergebenden Werbungskosten samt den damit zusammenhängenden Vorsteuern zu 82 % steuerlich zu berücksichtigen sind; der betreffende Vorsteuerbetrag beläuft sich auf EUR 1.864,38.

Im Rahmen der Beschwerde wurde außerdem das Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

Mit **Schreiben vom 15.01.2020** wurde durch den Prüfer eine Stellungnahme abgegeben. Im Rahmen dieser Stellungnahme wurde – nach Darstellung des bisherigen Verfahrensgangs sowie des Sachverhalts – wie folgt ausgeführt:

Stellungnahme der Außenprüfung:

In gegenständlich zitierten Randzahl der EStR [Anmerkung – gemeint ist die Rz 6414, wie in der Niederschrift vom 26.09.2019 angeführt] betrifft Freimachungskosten gegenüber bisherigen Mieter die als zusätzliche Anschaffungskosten zu aktivieren sind. Dies ist nach Ansicht der Außenprüfung nachvollziehbar. In gegenständlichen Fall handelt es sich jedoch nicht um Mieter, sondern um Nutzer von dem Privatvermögen zuzuordnenden Liegenschaftsanteilen. Ebenso ist in der angeführten Randzahl angeführt, dass Voraussetzung ist, dass die frei

gemachte Einheit zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen muss. Dies ist in dem Fall jedoch nicht gegeben.

Im Zuge der Prüfungshandlungen wurden mehrere Gespräche mit dem zuständigen Teamexperten Spezial geführt, wobei eine übereinstimmende Sichtweise festgestellt wurde.

Zusammenfassend sei angeführt, dass bei gleicher Situation (nur ohne Vermietung des restlichen Objektes) eine Geltendmachung von Kosten für Ersatzwohnungen als Werbungskosten für den eigenen Haushalt nicht möglich und als Aufwendungen für den Haushalt und der Lebensführung gem. § 20 EStG, nicht abzugsfähig wäre. Der Bezug der Ersatzwohnungen war notwendig, da das Objekt eine derartige Umgestaltung erfährt, sodass eine weitere Nutzung des bisherigen Wohnbereichs nicht möglich ist. Dies war auch allen Beteiligten bewusst und haben sich mit der Unterzeichnung des Schenkungsvertrags auch damit einverstanden erklärt.

Sowohl aus der Nutzung der bisher privat genutzten Anteile des Haus als auch mit den zukünftig privat genutzten Anteilen hat keine Auswirkungen auf die bestehende/zukünftige Vermietung. Dass der Umbau ohne den (vorübergehenden) Umzug der letzten Bewohner (Privatnutzer) des Hauses nicht möglich gewesen wäre, ist evident und in beiderseitigen Einvernehmen und kann nach Ansicht der Außenprüfung keine Auswirkung auf den Gesamterfolg der laufenden/geplanten/bzw. zukünftigen Vermietung haben.

Die Kosten sind, nach Ansicht der Außenprüfung, direkt den (bisher und in Zukunft) privat genutzten Liegenschaftsanteil zuzuordnen und gem. § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.03.2022 wurde die gegenständliche Rechtssache in die Zuständigkeit des erkennenden Richters übertragen.

Mit **Schreiben vom 17.01.2023** wurde der Antrag auf die Entscheidung durch den gesamten Senat durch die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Unternehmer im Sinne des („iSd“) UStG 1994. Mit Schenkungsvertrag vom ***Datum 2*** wurde dem Beschwerdeführer das Alleineigentum am Grundstück „***Straße***“ übertragen. Bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Schenkungsvertrages war es geplant, dass der Beschwerdeführer das auf dem Grundstück befindliche Mehrparteienhaus sanieren, umbauen und aufstocken lässt. Nach Abschluss dieser Arbeiten bestand hinsichtlich der sich im Mehrparteienhaus befindlichen Wohnungen die Absicht, diese für Wohnzwecke zu vermieten.

Ausgenommen von dieser Vermietungsabsicht waren und sind lediglich die Wohnungen Nr. 2 und Nr. 19, betreffend derer im Rahmen des Schenkungsvertrages der Geschenkgeberin und ihrem Ehemann einerseits sowie der Mutter der Geschenkgeberin andererseits ein grundbücherlich sichergestelltes Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt wurde.

Im Rahmen des Schenkungsvertrages hat sich der Beschwerdeführer außerdem dazu verpflichtet, der Geschenkgeberin und ihrem Ehemann einerseits und der Mutter der Geschenkgeberin andererseits für die Dauer der Umbauarbeiten eine adäquate Ersatzwohnung gehobener Qualität zu beschaffen und für diese Wohnungen den Mietzins (bis maximal EUR 1.500/Wohnung und Monat) zu bezahlen bzw. auch eine etwaig notwendige Kautions zu hinterlegen. Außer diesen Personen hat im Zeitpunkt der Schenkung niemand mehr das vom Schenkungsvertrag betroffene Gebäude bewohnt.

Aufgrund des Umfangs der durchgeführten Sanierungsarbeiten war das gesamte Mehrparteienhaus für die Dauer der Sanierung nicht bewohnbar. Ein Umzug der noch verbliebenen Bewohner des zu sanierenden Mehrparteienhauses, zumindest für die Dauer der Sanierung, war somit Grundvoraussetzung dafür, dass die Sanierungsarbeiten wie geplant durchgeführt werden konnten. Die Anmietung der Ersatzwohnungen war daher nicht nur für die Sanierung der vom Wohnungsgebrauchsrecht belasteten Wohnungen, sondern für die Sanierung des gesamten, im Anschluss für die Erzielung von steuerpflichtigen Umsätzen iZm Wohnraumvermietung verwendeten, Gebäudes notwendig. Es besteht also ein zumindest mittelbarer Zusammenhang der bezogenen Leistung (Anmietung der Ersatzwohnungen) mit den vom Beschwerdeführer nach Fertigstellung des Umbaus erbrachten steuerpflichtigen Umsätzen.

Im Rahmen der Außenprüfung betreffend die Monate 01-08/2019 wurde seitens des belangten Finanzamtes der Vorsteuerabzug hinsichtlich der Miete der Ersatzwohnungen versagt. Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers argumentiert, dass die Vorsteuern für die Anmietung der Ersatzwohnungen zumindest aliquot (d.h. Ausschluss nur hinsichtlich des Anteils der mit dem Wohnungsgebrauchsrecht belasteten Wohnungen an der gesamten Wohnnutzfläche) und somit in Höhe von 82% abzugsfähig sind.

2. Beweiswürdigung

Die Unternehmereigenschaft des Beschwerdeführers im streitgegenständlichen Jahr ergibt sich einerseits aus dem Schenkungsvertrag selbst, in welchem eine „Überrechnungsklausel“ zwischen der Geschenkgeberin und dem Beschwerdeführer als Geschenknehmer vereinbart ist. Eine solche Klausel ist nur dann sinnvoll, wenn der Geschenknehmer grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt – und somit ein Unternehmer im Sinne des UStG – ist. Es ist weder den Vertragsparteien noch dem rechtskundigen Vertragsverfasser zu unterstellen, dass sie eine sinnleere Klausel in den Schenkungsvertrag aufgenommen haben. Andererseits ergibt sich die

Unternehmereigenschaft des Beschwerdeführers aus dem Vorhandensein einer österreichischen UID-Nummer. Zudem wird die Unternehmereigenschaft des Beschwerdeführers auch vom Finanzamt nicht angezweifelt.

Die Feststellung zur geplanten Nutzung des Mehrparteienhauses (Vermietung für Wohnzwecke, soweit keine Privatnutzung vorliegt) ergibt sich aus dem Parteienvorbringen und wird vom belangten Finanzamt nicht bestritten. Die Feststellungen betreffend den Inhalt des Schenkungsvertrages (insbesondere zum eingeräumten Wohnungsgebrauchsrecht für die Geschenkgeberin sowie die Verpflichtung zur Anmietung von Ersatzwohnungen) ergeben sich aus diesem. Das vom bisherigen Verfahrensgang abweichende Datum des Schenkungsvertrages (****Datum 2*** statt ***Datum ****) ergibt sich aus dem Schenkungsvertrag bzw. dem Grundbuchseintrag für das betreffende Grundstück. Dass es sich bei der Geschenkgeberin und ihrem Ehemann sowie der Mutter der Geschenkgeberin um die letzten verbliebenen Bewohner des geschenkten Gebäudes handelt, ergibt sich aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers sowie der Stellungnahme des Prüfers vom 15.01.2020 (*„Sämtliche Mieter haben das Objekt zum Zeitpunkt des Beginns der Bauarbeiten (04 2018) bereits verlassen bzw. bestand kein Mietverhältnis mehr.“*)

Der Umfang der Sanierungsarbeiten und damit verbunden die zwischenzeitige Unbewohnbarkeit des Mehrparteienhauses ergeben sich aus dem Parteienvorbringen (E-Mail von Mag. ****StB**** vom 12.09.2019) sowie den – auf eine Betriebsbesichtigung gestützten – Ausführungen in der Niederschrift vom 26.09.2019 und der Stellungnahme des Prüfers vom 15.01.2020.

E-Mail von Mag. ****StB****: *„Von den unteren Stockwerken ist nur die Fassade, die mittlere tragende Wand und ein Teil des Stiegenhauses stehen geblieben. Alle anderen Teile wurden aufwändig entfernt, auch die Decken. Weiters wurde das Gesamtobjekt unterfangen.“*

Stellungnahme des Prüfers: *„Im Zuge der Betriebsbesichtigung wurde festgestellt, dass das Objekt massiv verändert wird. Im Grunde genommen bleibt nur die Außenfassade zur ***Straße*** bestehen. Im Inneren wurden/werden Zwischendecken ausgewechselt/verstärkt bzw. die Geschoßböden erneuert, Wände versetzt, Fundamente verstärkt, Fenster incl. Rollläden erneuert, Fluchtlinie zum Garten um mehrere Meter erweitert, neue Stiegenhäuser gebaut, sämtliche Wärme-, Wasser und Elektroinstallation erneuert und das Dachgeschoß ausgebaut.“*

Dass diese Sanierung in dieser Form nicht durchgeführt werden hätte können, wenn nicht das gesamte Gebäude unbewohnt gewesen wäre, erschließt sich aufgrund der obigen Ausführungen. Schon daraus ergibt sich, dass die Anmietung der Ersatzwohnungen nicht im ausschließlichen Zusammenhang mit jenen Wohnungen steht, die vom Wohnungsgebrauchsrecht belastet sind. Vielmehr ist die Anmietung der Ersatzwohnungen – wie auch die übrigen, das gesamte Gebäude und nicht einzelne Wohnungen betreffende

Sanierungskosten – der Sanierung des gesamten Gebäudes zuzurechnen. Zudem lässt sich aus der vom Beschwerdeführer erstellten Prognoserechnung erkennen, dass in dieser die Aufwendungen für die Anmietung der Ersatzwohnungen enthalten sind und somit den Prozess der unternehmerischen Leistungserstellung und – konsequenterweise – den Preis der nach Abschluss der Sanierung erbrachten steuerpflichtigen Leistungen (d.h. die Höhe der Mietentgelte) beeinflusst haben. Ob ein Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen besteht, ist eine Tatfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhaltes, zu denen die Art der bezogenen Leistung und der Zusammenhang zwischen Leistungsbezug und ihrer Verwendung für besteuerte Umsätze gehören, zu beurteilen ist (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12, Rz 103). Die Anmietung der Ersatzwohnungen war zur Durchführung der Sanierung des gesamten Gebäudes, nicht nur der vom Wohnungsgebrauchsrecht belasteten Wohnungen, erforderlich. Durch die durchgeführten Sanierungsmaßnahmen wurde unzweifelhaft die Wahrscheinlichkeit einer erfolgreichen Vermietung und somit der Erzielung von steuerpflichtigen Umsätzen erhöht. Da die Sanierung in dieser Form aber nur deshalb möglich war, weil für die noch verbliebenen Bewohner Ersatzwohnungen angemietet wurden, ergibt sich zwischen den Aufwendungen für die Anmietung dieser Ersatzwohnungen und den nach Fertigstellung der Sanierung erzielbaren steuerpflichtigen Umsätzen aus Wohnraumvermietung nach Auffassung des erkennenden Richters jedenfalls ein zumindest mittelbarer Zusammenhang.

Der für den begehrten Vorsteuerabzug herangezogene Flächenschlüssel wurde im Rahmen des bisherigen Verfahrens zwischen den Parteien vereinbart und vom erkennenden Richter auf Basis der vorliegenden Unterlagen verifiziert.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

A. Rechtliche Grundlagen

§ 12 UStG 1994 in der im streitgegenständlichen Jahr geltenden Fassung lautet auszugsweise:

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. a) 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.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,

[...]

B. Erwägungen

a) § 253 BAO

Einleitend ist festzuhalten, dass sich die gegenständliche Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 08/2019 vom 30.10.2019 richtet. Da allerdings in der Zwischenzeit der Umsatzsteuerbescheid betreffend das Jahr 2019 ergangen ist, ist die Beschwerde gemäß § 253 BAO als gegen diesen Umsatzsteuerbescheid 2019 eingebracht zu werten.

b) Erwägungen zum Vorsteuerabzug

Gemäß der obig zitierten Vorschrift des § 12 Abs. 1 UStG 1994 ist ein Vorsteuerabzug dann möglich, wenn ein Unternehmer im Sinne des UStG eine Leistung von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen bezieht.

Die Unternehmereigenschaft des Beschwerdeführers im Zeitpunkt des Leistungsbezuges (d.h. im Zeitpunkt der Anmietung der Ersatzwohnungen) ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt.

Aus dem Zweck des Vorsteuerabzuges folgt, dass nur entscheidend sein kann, ob die Leistung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten im konkreten Fall Zwecken des Unternehmens dient oder dienen soll. Den Zwecken des Unternehmens dient die Leistung, wenn sie mit der

Leistungserstellung im Unternehmen unmittelbar oder mittelbar wirtschaftlich zusammenhängt (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12, Rz 105).

Die bezogene Leistung muss nicht direkt für die Erstellung steuerbarer Leistungen verwendet werden. Entscheidend ist vielmehr, ob die verschiedenen Kosten, die den Prozess der unternehmerischen Leistungserstellung belastet haben und daher den Preis der Leistungen beeinflussen, mit Vorsteuern belastet sind. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist ein Vorsteuerabzug auch in jenen Fällen zulässig, in denen die Kosten der fraglichen Leistungen zu den allgemeinen Kosten des Steuerpflichtigen gehören und als solche in den Preis der Produkte seines Unternehmens eingehen, wenn die Kosten Bestandteil der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens sind bzw. wenn die Leistungen mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12, Rz 106 mwN zur Rechtsprechung des EuGH).

Dass ein zumindest mittelbarer Zusammenhang der bezogenen Leistungen (Anmietung der Ersatzwohnungen) mit den vom Beschwerdeführer – wenn auch zukünftig – erbrachten steuerpflichtigen Leistungen besteht, ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt. Der Vorsteuerabzug steht somit dem Grunde nach zu, da die übrigen Voraussetzungen – der Leistungserbringer ist Unternehmer und es liegt eine Rechnung nach § 11 UStG 1994 vor – ebenfalls erfüllt sind. Offen bleibt somit noch die Höhe des Vorsteuerabzuges.

Abgesehen von zwei Wohnungen wird das sanierte Mehrparteienhaus zur Erzielung von steuerpflichtigen Umsätzen verwendet. Soweit die bezogenen Leistungen für die durchgeführte Sanierung nicht einzelnen Wohnungen direkt zuordenbar sind, wird der Vorsteuerabzug auf Basis eines Flächenschlüssels (Verhältnis der zukünftig für Zwecke der Wohnraumvermietung verwendeten Wohnungen zur gesamten Nutzfläche, somit 82%) errechnet. Da die Aufwendungen für die Anmietung der Ersatzwohnungen gemäß dem festgestellten Sachverhalt als allgemeine (d.h. nicht spezifische Wohnungen betreffende) Sanierungsaufwendungen einzustufen sind, steht ein Vorsteuerabzug in Höhe des errechneten Vorsteuerschlüssels in Höhe von 82% zu.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die Frage, ob die Aufwendungen für die Anmietung der Ersatzwohnungen direkt den mit Wohnungsgebrauchsrecht belasteten Wohnungen oder dem gesamten Gebäude zuzurechnen sind, ist eine Tatfrage, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu entscheiden war. Die umsatzsteuerlichen Konsequenzen dieser Zurechnung ergeben sich direkt aus dem Gesetz. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war somit zu verneinen.

Linz, am 8. März 2023