

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***2***, die Richterin ***3*** und die fachkundigen Laienrichter ***4*** und ***5*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Haunschmidt & Partner Steuerberatungs GmbH, Julius-Tandler-Platz 6/5/21, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 30. Juni 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 18. April 2018 betreffend

1. Körperschaftsteuer 2015
2. Umsatzsteuer 2014
3. Umsatzsteuer 2015

Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für

4. 3/2016
5. 3/2017
6. 8/2017
7. 9/2017

Steuernummer ***1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. Jänner 2025 in Anwesenheit des Schriftführers SF zu Recht erkannt:

I.

1. Körperschaftsteuer 2015:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Die Körperschaftsteuer wird mit 500 € festgesetzt und bleibt unverändert.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-68.579,58
Gesamtbetrag der Einkünfte	-68.579,58
Einkommen	0,00
Körperschaftsteuer	
25% von 0,00	0,00
Differenz zur Mindest-KöSt	500,00
Körperschaftsteuer	500,00

2. Umsatzsteuer 2014:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid abgeändert.
Die Umsatzsteuer 2014 wird mit (-) 103.556,21 € (Gutschrift) festgesetzt.

3. Umsatzsteuer 2015

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid abgeändert.
Die Umsatzsteuer 2015 wird mit (-) 35.544,08 € (Gutschrift) festgesetzt.

Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für

4. Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für 3/2016

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid abgeändert.
Die Umsatzsteuer für 3/2016 wird mit 8.141,63 € (Zahllast) festgesetzt.

5. Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für 3/2017

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

6. Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für 8/2017

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid abgeändert.
Die Umsatzsteuer 8/2017 wird mit 4.026,41 € (Zahllast) festgesetzt.

7. Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für 9/2017

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid abgeändert.
Die Umsatzsteuer für 9/2017 wird mit 2.756,66 € (Zahllast) festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Unternehmen der Bf., einer GmbH fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung für die Jahre 2014 und 2015 sowie für die Zeiträume 3/2016, 3, 8, 9/2017 hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer statt. In ihrem **Bericht (OZ. 26)** führte die belangte Behörde Folgendes aus:

„...“

Tz. 1:

Mit KV vom 23.12.2014 erwarb ggstl. Unternehmen div. Liegenschaften zu einem Kaufpreis von € 900.000,- netto zuzüglich Ust von 20%. Gemäß Artikel 5 (Bestandsrechte) des Kaufvertrages vom 23.12.2014 übernahm die Käuferin (Fa. Bf. GmbH) sämtliche aufrechten Mietverhältnisse mit allen Rechten und Pflichten als Rechtsnachfolger.

In den unten näher beschriebenen Objekten, bestehen bzw. bestanden Mietverhältnisse u.a. mit der A. Bankaktiengesellschaft L.

Dabei handelt es sich nach Ansicht des FA um eine unecht steuerbefreite Vermietung, für die ein Vorsteuerabzug nicht vorgesehen ist (Vermietungsumsätze ab 2015 vom Unternehmen steuerbefreit behandelt).

Bei Miet- und Pachtverhältnissen, die nach dem 31.8.2012 beginnen, besteht nach den Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 die Möglichkeit auf die Steuerbefreiung zu verzichten, soweit der Mieter das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstückes zu mindestens 95% für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Im ggstl. Fall wurden die Mietverhältnisse aufgrund des Erwerbes der Objekte zwar nach dem genannten Stichtag begründet, jedoch handelt es sich bei der Tätigkeit des Mieters um umsatzsteuerbefreite Bankgeschäfte, für die ein Vorsteuerabzug nicht zusteht.

Somit kann der Erwerber aus dem Ankauf der Liegenschaften den Vorsteuerabzug nur in eingeschränktem Ausmaß in Anspruch nehmen. Das sind lt. Bp. (Aufteilung in Nutzflächen lt. Hausabrechnung bzw. Hausverwaltung):

Objekt KG/EZ	AK netto	Vorsteuer bisher	%- Nutzung 0%	Kürzung Vorsteuer
R. EZ 271	250.000,00	50.000,00	36,34	18.170,00
U. EZ 58	280.000,00	56.000,00	21,50	12.040,00
We. EZ 13	280.000,00	56.000,00	47,41	26.549,60
Wa. EZ 279	90.000,00	18.000,00	74,85	13.473,00
Gesamt	900.000,00	180.000,00		70.232,60

Tz.1.1: Somit sind die Vorsteuern des Jahres 2014 um einen Betrag von € 70.232,60 zu vermindern.

Tz. 2: Vorsteuern BK, Strom, etc. Zeitraum 2015, 2016 und UVA 1-9/2017:

Korrespondierend mit Tz. 1 ergeben sich hinsichtlich der verrechneten Betriebskosten, der Stromkosten bzw. teilweise der Heizkosten Änderungen in Bezug auf die Höhe der abzugsfähigen Vorsteuern in Verbindung mit den steuerbefreiten Mietverhältnissen mit der A. Bankaktiengesellschaft (Kürzungen erfolgen teilweise im Wege der Schätzung gem. § 184 BAO). Das sind lt. Bp. in den o.a. beschriebenen Zeiträumen (zusammengefasst):

<i>Gesamtbetrag</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>1-9/2017</i>
<i>Vorsteuerkürzung</i>	<i>5.672,81</i>	<i>5.689,58</i>	<i>3.779,39</i>

...

Tz. 5 Vorsteuerberichtigung § 12 Abs. 10 UStG im Jahr 2017:

Tz. 5.1: Bedingt durch einen Verkauf einer Teilfläche der EZ 58 KG U. im April 2017 ergibt sich eine Berichtigung der in den AK enthaltenen Vorsteuerbeträge in Höhe von € 2.856 (17/20 von € 3.360).

Tz. 5.2: Ebenfalls bedingt durch einen Verkauf der gesamten Liegenschaft EZ 279 W. im März 2017 wurde richtigerweise eine Vorsteuerberichtigung gem. §12 (10) im Ausmaß von € 15.300 (17/20 von 18.000) durchgeführt.

Auf Grund der Feststellung in Tz. 1 der ggstl. NS (Nichtanerkennung von Vorsteuern in Höhe von € 13.473,-) ändert sich die zu berichtigende Vorsteuer gem. § 12 (10) UStG wie folgt:

<i>Ursprüngliche Vorsteuerbeträge</i>	<i>18.000,00</i>
<i>Nichtanerkennung lt. Bp.</i>	<i>-13.473,00</i>
<i>zu berichtigende Vorsteuer</i>	<i>4.527,00</i>

davon 17/20 lt. Bp: 3.847,95

Tz. 7: Gewinnermittlung - AfA – Körperschaftsteuer 2014 und 2015:

Bedingt durch die Feststellung unter Tz. 1 der ggst. NS erhöhen sich die aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten für die sog. „Sp.-Häuser“ wie folgt:

Erhöhungsbetrag AK netto: 70.232,60

Aufteilung Grund und Boden wie bisher 20%: 14.046,52

Aufteilung Gebäude wie bisher 80%: 56.186,08

AfA von 1,5% von 56.186,08: 842,79

AfA 2014: 50% Anschaffung 2. Halbjahr

Ergebnisänderung lt. Bp.: - 421,40

AfA 2015: 100%

Ergebnisänderung lt. Bp.: - 842,79

...“

Mit FinanzOnline-Eingaben überreichte die Bf. hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide USt 2014, USt 2014, USt 2015 und Festsetzung von Umsatzsteuer 3/2016, 3/2017, 8/2017 und 9/2017 sowie Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2014 und 2015 sowie Körperschaftsteuer 2015 Beschwerden und beantragte für den Fall der Vorlage an das Bundesfinanzgericht die Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung. In der Sache verwies sie auf eine gesondert einzubringende Begründung. In ihrer **Begründung (OZ. 16)** führte die Bf. durch ihren Vertreter Folgendes aus:

„ ...

Gemäß Punkt 4.1. des Kaufvertrages „Sp.-häuser“ vom 23.12.2014 hat die Übergabe und Übernahme der Kaufgegenstände in den tatsächlichen Besitz der Käuferin mit 15.12.2014 (00:00 Uhr) stattgefunden. Mit diesem Stichtag angefangen gehen daher alle Nutzungen und Rechte, aber auch alle Gefahren und Lasten auf die Käuferin über.

In die bereits mit 01.12.2014 verrechneten Bestandsverhältnisse konnte unsere Mandantin nicht mehr eingreifen. (Die Mietverträge mit der A. Bankaktiengesellschaft wurden jeweils am 17.11.2011 abgeschlossen. Vgl. Punkt 17.1. des Kaufvertrages „Sp.-häuser“ vom 23.12.2014. Die Mieten für 12/2014 erfolgten auf Grundlage der Mietverträge vom 17.11.2011 steuerbar und steuerpflichtig gemäß der Option gem. § 6 (2) UStG). Ab dem 15.12.2014 ändern sich die Verhältnisse für unsere Mandantin (vgl. Rz 2084 - Beispiel 2 der UStR). Für 17 von 365 Tagen kann auf die Anwendung der Steuerbefreiung seitens unserer Mandantin nicht verzichtet werden.

Der Berichtigungsbetrag errechnet sich daher für das Jahr 2014 wie folgt:

Objekt	AK netto	Vorsteuer	%- Nutzung in %	Vorsteuer 0%- Nutzung	Beobachtung in Jahren	Kürzung 17 von 365 Tagen	Berichtigung 2014
R. EZ 271	250.000	50.000	36,34	18.170	20	4,66	42,34
U. EZ 58	280.000	56.000	21,50	12.040	20	4,66	28,05
We. EZ 13	280.000	56.000	47,41	26.549,60	20	4,66	61,86
Wa. EZ 279	90.000	18.000	74,85	13.473	20	4,66	31,39
Gesamt	900.000	180.000					163,64

Ab dem Jahr 2015 errechnet sich die Berichtigung daher wie folgt:

365 von 365 Tagen (01.01. -31.12.) sind 100%

Objekt	AK netto	Vorsteuer	%- Nutzung in %	Vorsteuer 0%- Nutzung	Beobach- tung in Jahren	Kürzung 365 von 365 Tagen	Berichtigung 2015
R. EZ 271	250.000	50.000	36,34	18.170	20	100 %	908,50
U. EZ 58	280.000	56.000	21,50	12.040	20	100 %	602,00
We. EZ 13	280.000	56.000	47,41	26.549,60	20	100 %	1.327,48
Wa. EZ 279	90.000	18.000	74,85	13.473	20	100 %	673,65
Gesamt	900.000	180.000					3.511,63

Zu Tz.7 Gewinnermittlung - AfA - Körperschaftsteuer 2014 und 2015:

Gemäß Rz 732 EStR gibt es Fälle, in denen die Umsatzsteuer erfolgswirksam ist. Einer dieser Fälle ist die Berichtigung der Vorsteuer gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994, welche nicht weiterverrechnet werden kann. Gemäß § 6 Z 12 EStG 1988 hat keine entsprechende Änderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfolgen.

Vielmehr sind die Mehr- bzw. Minderbeiträge an abzugsfähiger Vorsteuer stets als Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben zu behandeln (vgl. Rz 739 EStR).“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 7.11.2018 wurden die Beschwerden hinsichtlich der Wiederaufnahmen des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2014 und Körperschaftsteuer 2014 als gegenstandslos erklärt, weil die nachgereichte Begründung vom 3.9.2018 sich ausschließlich auf die Sachbescheide bezog und hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide keine Begründung enthielt.

In seiner abweisend entschiedenen **Beschwerdeverentscheidung (OZ. 17)** führte diese unter anderem aus:

„Zu Kauf Sp.-Häuser

Mit Kaufvertrag vom 23. 12. 2014 erwarb das Beschwerde führende Unternehmen mehrere bebaute Liegenschaften zu einem Gesamtkaufpreis von € 900.000 zuzüglich 20% Umsatzsteuer. Im Zusammenhang mit dem Erwerb der Grundstücke machte die Erwerberin den gesamten auf der Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag in Höhe von € 180.000 als Vorsteuer geltend.

Gem. Artikel 5 des Kaufvertrages übernahm die Käuferin sämtliche aufrechten Mietverhältnisse mit allen Rechten und Pflichten als Rechtsnachfolgerin. Bei folgenden Objekten bestanden u.a. Mietverhältnisse mit der A. Bankaktiengesellschaft (im Folgenden kurz: Sp.):

KG R., EZ 271

KG U., EZ 58

KG We., EZ 13

KG Wa., EZ 277

In weiterer Folge beließ die Beschwerdeführerin die aus der Vermietung an die Sp. erzielten Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei und verzichtete hinsichtlich der Vermietung von weiteren Geschäftsräumlichkeiten auf die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z.16 UStG 1994. Eine die Jahre 2014 und 2015 umfassende Außenprüfung stellte fest, dass es sich bei der Vermietung an die Sp. um eine unecht steuerbefreite Vermietung handle, für die ein Vorsteuerabzug nicht vorgesehen sei. Bei Miet- und Pachtverhältnissen, die nach dem 31.8.2012 beginnen, bestehe nach den Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG die Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung zu verzichten, soweit der Mieter das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen Teil des Grundstücks zu mindestens 95% für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Im gegenständlichen Fall seien die Mietverhältnisse aufgrund des Erwerbes der Objekte zwar nach dem genannten Stichtag begründet worden, doch handle es sich bei der Tätigkeit des Mieters um umsatzsteuerbefreite Bankgeschäfte, für die ein Vorsteuerabzug nicht zustehe.

Die Außenprüfung kürzte daher die 2014 geltend gemachten Vorsteuerbeträge im Ausmaß der von der Sp. genutzten Geschäftsflächen um einen Betrag von insgesamt € 70.232,60.

...

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (ausgenommen die in dieser Bestimmung genannten Fälle) von der Umsatzsteuer befreit. Dabei handelt es sich um eine unechte Befreiung, denn nach § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994 sind u.a. die Steuern für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. § 6 Abs. 2 UStG 1994 lässt zwar einen Verzicht auf die Steuerbefreiung u.a. auch für Vermietungsumsätze zu, schränkt diese Optionsmöglichkeit jedoch im letzten Unterabsatz ein: „Der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 und Z 17 ist nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat diese Voraussetzung nachzuweisen.“

Auf diesen letzten Unterabsatz des § 6 Abs. 2 UStG 1994 bezieht sich § 28 Abs. 38 Z 1 leg. cit. Darin wird ausgeführt, dass diese Bestimmung in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden ist, die nach dem 31. August 2012 beginnen, sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde.

Dabei ist nicht der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses maßgeblich, sondern die faktische Begründung des Miet- bzw. Pachtverhältnisses und somit die tatsächliche Innutzungnahme des Gebäudes. Ein Wechsel des Vermieters begründet für Umsatzsteuerzwecke ein neues Miet- bzw. Pachtverhältnis (siehe dazu Mayr: in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, § 6 Abs. 2, Anm. 108 [48. Lfg 2016]; bzw. Melhardt/Reinbacher,

Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, ÖStZ 2012, 181 [183].)

Im gegenständlichen Fall erwarb die Bf. die Immobilien im Dezember 2014 und trat in bestehende Mietverträge ein. Somit liegt ein Vermieterwechsel vor, womit neue Mietverhältnisse begründet wurden. Da diese erst nach dem 31.08.2012 begannen und darüber hinaus die Beschwerdeführerin nicht die Errichterin der Gebäude ist, sind die Optionseinschränkungen des § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 (BGBl I 2012/22) in Verbindung mit § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 maßgeblich. Da die mietende Sp. die Mietobjekte nicht nahezu ausschließlich für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwendet, scheidet eine Optionsmöglichkeit aus. Ein Vorsteuerabzug aus den damit in Zusammenhang stehenden Anschaffungs- und laufenden Kosten steht daher nicht zu.

Unter diesen Voraussetzungen ist im gegenständlichen Fall ein Vorsteuerabzug von vornherein ausgeschlossen. Somit stellt sich die in der Beschwerde aufgeworfene Forderung nach einer Vorsteuerberichtigung erst gar nicht und braucht daher darauf nicht näher eingegangen zu werden. Es darf allerdings darauf hingewiesen werden, dass die in der Beschwerdeschrift ermittelte Vorsteuerberichtigung für 2014 an ein in den Umsatzsteuerrichtlinien enthaltenes Beispiel anknüpft, dem ein gänzlich anderer Sachverhalt (Mieterwechsel statt wie vorliegend: Vermieterwechsel) zu Grunde liegt.

Zu: Gewinnermittlung - AfA - Körperschaftsteuer 2014 und 2015

Als Konsequenz aus dem nicht anzuerkennenden Vorsteuerabzug von € 70.232,60 erhöhte die Außenprüfung die Anschaffungskosten der „Sp.-Häuser“ um diesen Betrag. In weiterer Folge wurde unter Ausscheidung des Anteils für Grund und Boden ein zusätzlicher AfA-Betrag ermittelt und gewinnmindernd in Ansatz gebracht.

Im vorliegenden Rechtsmittel verweist die Beschwerdeführerin auf § 6 Z. 12 EStG 1988, wonach im Falle einer Vorsteuerberichtigung zwar die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu berichtigen seien, dies aber im Falle einer Berichtigung nach § 12 Abs. 10 und 11 des Umsatzsteuergesetzes nicht zu erfolgen habe. Dieser Argumentation kann kein Erfolg beschieden sein, da es sich im gegenständlichen Fall wie oben dargestellt nicht um eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 oder 11 UStG 1988, sondern vielmehr um eine Nichtanerkennung der Vorsteuer handelt.“

Mit **elektronischen Eingaben via Finanzonline (OZ. 18-24)** beantragte die Bf. die **Vorlage der Beschwerden** an das Bundesfinanzgericht und die Entscheidung durch einen Senat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Mit **Schreiben vom 19.7.2023 (OZ. 40)** wurde die Bf. zur beantragten mündlichen Verhandlung am 26.9.2023 vor dem Senat geladen, das am 24.7.2023 vom steuerlichen Vertreter übernommen wurde.

Mit **E-Mail vom 14.9.2023 (OZ. 42)** teilte die steuerliche Vertreterin dem Bundesfinanzgericht Folgendes mit:

„ ... Folgender Sachverhalt zu dieser Sache:

Habe erst jetzt den Prüfbericht erhalten und die darin getroffenen Feststellungen nachvollzogen.

Die Kürzung der Vorsteuern sind natürlich korrekt. Lediglich beim %-Satz der vorgenommenen Kürzung komme ich auf Grund der mir vorliegenden Berechnung nicht auf die Werte seitens der Bp.

Ersuche um kurzen Rückruf im Büro ...“

In einer **weiteren E-Mail vom 17.9.2023 (OZ. 43)** führte die steuerliche Vertreterin ergänzend Folgendes aus:

Es geht um die TZ 1: Kauf „Sparkassenhäuser“ 2014 Vorsteuern :

Für den % Satz der umsatzsteuerbefreiten Bankgeschäfte wurden seitens der Bp die Nutzflächen lt. Hausabrechnung/Hausverwaltung) herangezogen.

Unvermietete Flächen wurden bei dieser Betrachtung nicht berücksichtigt, bzw. ergeben sich lt. nachstehender Auflistung Differenzen wie folgt:

Objekt	Nutzfläche Gewerblich	Nutzfläche Flüchtlingsbetreuung	Nutzfläche Wohnungen	Nutzfläche unvermietet	Nutzfläche Gesamt	Anteil Sparkasse	Anteil %
RA [REDACTED]	239,76	500	0	302,34	1.042,10	239,76	23,01
UN [REDACTED] EZ 58	256,22	600	85,49	496,29	1.438,00	256,22	17,82
WE [REDACTED]	728,57	300	322,90	0	1.351,47	533,64	39,49
WALD [REDACTED]	wieder verkauft, somit von keiner Bedeutung						

Auswirkung :

Objekt	Vorsteuern Bisher	% Nutzung 0% lt. Bp	Kürzung lt. Bp	Anteil % lt. Ausstellung	Kürzung	Differenz
RA [REDACTED]	50.000,00	36,34	18.170,00	23,01	11.505,00	6.665,00
UN [REDACTED] EZ 38	56.000,00	21,50	12.040,00	17,82	9.979,00	2.061,00
WE [REDACTED]	56.000,00	47,41	26.549,60	39,49	22.114,40	4.435,20

Kürzung Vorsteuern 2015 bis 2017 :

Kosten

Objekt	2015 Vorsteuern	Kürzung % lt. Bp	Kürzung Betrag	Anteil % lt. Aufstellung	Kürzung	Differenz	2016 Kürzung Bp	Kürzung lt. Aufstellung	Differenz	2017 Kürzung Bp	Kürzung Aufstellung	Differenz
RA [REDACTED]	1.373,59	36,34	499,16	23,01	316,06	183,09	1.198,35	758,78	439,56	127,90	80,99	46,90
UN [REDACTED]	2.664,19	21,50	572,80	17,82	474,75	98,04	824,50	683,37	141,12	656,04	543,75	112,28
WE [REDACTED]	6.669,19	47,41	3.161,86	39,49	2.633,66	528,20	2.055,14	1.711,75	343,38	2.109,10	1.756,76	352,33

In der weiteren Folge wurde der steuerlichen Vertreterin in einer formlosen E-Mail vom 18.9.2023 mitgeteilt, dass die Berechnungen des Prüfers und der Bf. der Höhe nach nicht verifiziert werden können und weitere Unterlagen benötigt werden, um sie dem Senat vorlegen zu können.

Im Hinblick auf das von der Bf. erstattete Neuvorbringen wurde die mündliche Verhandlung auf Grund der überreichten Vertagungsbitte und nicht geklärter Umstände sowohl in tatsächlicher (Bestimmung des flächenmäßigen Ausmaßes) und rechtlicher Hinsicht (Festlegung des nichtabzugsfähigen Teiles der Vorsteuern) abberaumt.

Am **11. Oktober 2023 (OZ. 69)** wurde an die Bf. ein **Bedenkenvorhalt** folgenden Inhalts versandt:

„Anlässlich der hg. verfügten Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat vom 19. Juli 2023 für den 26. September 2023 (!) wurde mit E-Mail vom 17. September 2023 ein völlig neues Beschwerdevorbringen erhoben, weshalb die beantragte Senatsverhandlung abberaumt werden musste. Es wurde ein neuer Anteil an auszuscheidenden Vorsteuern für die einzelnen genannten Objekte in Höhe von 23,01%, 17,82% und 39,49% beantragt. Unklar bleibt, von welchem datumsmäßigen Stand Ihr Beschwerdeantrag ausgeht, zumal die „große Flüchtlingswelle“ erst 2015 eingesetzt hat und möglicherweise im Dezember 2014 noch keine Unterbringungen von Flüchtlingen stattgefunden haben. Aus dem bisherigen Aktenstand konnten keine nachvollziehbaren Quadratmeterangaben der angeschafften einzelnen vier Objekte und deren unternehmerische Verwendung (steuerpflichtige Umsätze mit ermäßigten Steuersatz, Normalsteuersatz und steuerfreie Vermietung, Leerstehung) entnommen werden, weshalb Sie ersucht werden, innerhalb von vier Wochen ab Zustellung folgende Unterlagen nachzureichen:

- 1. Es wird eine Flächenaufstellung aller 4 Liegenschaften über steuerpflichtige, steuerfreie Vermietungen sowie der leerstehenden Objekte benötigt, um daraus entsprechende Prozentsätze für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges ableiten zu können.*
- 2. Weiters werden sämtliche Mietverträge und die vereinnahmten Mietzinse von 12/2014 bis 1-12/2017 monatsweise und nach einzelnen Objekten getrennt dargestellt (Zinslisten) benötigt.*
- 3. Da Sie auch für unvermietete Objekte (Leerstehungen) oder Objekte für die Betreuung von Flüchtlingen den Vorsteuerabzug beanspruchen, werden Sie aufgefordert, entsprechende bindende Vereinbarungen über die künftige unternehmerische Verwendung (steuerpflichtige oder steuerfreie Vermietung) beizubringen. Unklar bleibt, ob u.U. vor dem Kauf durch die Bf. entsprechende Nutzungsverträge vom Voreigentümer übernommen wurden.*
- 4. Beim Objekt Untergr. ist es im Jahr 2017 zu einer steuerbefreiten Teilflächenveräußerung von 721 m² gekommen. Unklar bleibt, ob die Prüfungsfeststellung Tz. 5.1. des Berichts anerkannt wird oder ob eine Neuberechnung der aus der (steuerbefreiten) Veräußerung ausgeschiedenen Vorsteuern vorgenommen werden sollte.*
- 5. Beim Objekt Wald. bleibt offen, ob die die Vorsteuerkürzung für das Objekt in Höhe von 74,85% außer Streit gestellt wird (vgl. Tz. 5.2. des Berichts). Das Objekt wurde laut Darstellung des Prüfers im März 2017 zur Gänze (steuerbefreit) verkauft.“*

Im Hinblick auf die fehlende Beantwortung des Vorhaltes wurde im Hinblick auf die Unmöglichkeit der vom Bundesfinanzgericht zu treffenden Sachverhaltsfeststellungen die Bf.

per **Mail vom 28. November 2023, 9:46 Uhr (OZ. 75)** , aufgefordert bis 15. Dezember 2023 eine entsprechende Beantwortung des Schreibens vom 11. Oktober 2023 einzureichen.

Mit **E-Mail vom 28. November 2023, 10:20 (OZ. 76)** ersuchte der Geschäftsführer der Bf. um eine weitere Fristerstreckung zur Vorhaltsbeantwortung aus näher ausgeführten beruflichen (Teilnahme an einem internationalen Kongress im Rahmen der Vereinten Nationen) und privaten Gründen (Todesfall und Beerdigung eines nahen Angehörigen) bis 19. Jänner 2024, die ausdrücklich mit E-Mail vom 28. November 2023, 11:33 Uhr, gewährt wurde.

Mit **E-Mail vom 25. Jänner 2024, 12:31 Uhr (OZ. 79)**, wurde von Seiten des Bundesfinanzgerichts ausgeführt, dass trotz gewährter Zufristung bis 19. Jänner 2024 keine wie immer geartete Beantwortung der Fragen eingereicht wurde und auf Grund der mangelnden Mitwirkungsbereitschaft eine abweisende Entscheidung des Senats beantragt werden müsste.

Per **Mail vom 4. Februar 2024, 13:21 Uhr (OZ. 81)** führte der Geschäftsführer der Bf. auf die Fragestellungen Folgendes aus:

„Zunächst möchte ich mich ausdrücklich für die bisherige Geduld im Zusammenhang mit der Beantwortung Ihrer Vorbehalte das erwiesene Verständnis für meine persönliche Ausnahmesituation bedanken.

Ich habe mich sehr bemüht, die von Ihnen geforderten Unterlagen zu besorgen. Leider ist es mir nicht möglich, Unterlagen aus den Jahren 2014 bis 2017 vorzulegen. Der damalige Steuerberater ist schwer krank und hat in Folge dieser Krankheit ein Insolvenzverfahren erdulden müssen. Abgesehen davon sind die Aufbewahrungsfristen abgelaufen.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände kann ich daher nur wie folgt Stellung nehmen:

Punkt 1

- Es handelt sich um die 3 Häuser, in denen Sparkassen untergebracht sind. Die bereits übermittelte Zusammenstellung (lt. Beilage) wurde nach bestem Wissen und Gewissen auf Basis des aktuellen Bestandes ermittelt. Die anteiligen Flächen der Sparkassen und auch die sonstigen Gebäudeteile wurden seit dem Zeitpunkt der Anschaffung nicht verändert und gelten nach wie vor.

- Der Anteil der Sparkassen pro Haus ist in der Tabelle ersichtlich.

- Alle anderen Flächen sind für die Vermietung zum normalen Steuersatz vorgesehen (vermietet und Leerstand)

Punkt 2

- Wie bereits erwähnt sind diese Unterlagen leider nicht mehr verfügbar.

Punkt 3

- Es gab zu keinem Zeitpunkt verbindliche Verträge für künftige Verwendungen. Insbesondere die Verträge mit dem Land OÖ entstanden erst zum Zeitpunkt der Fertigstellung der Unterkünfte für die Flüchtlinge und die darauf folgende Abnahme der Behördenvertreter. Der

danach abgeschlossene Vertrag mit dem Land OÖ ist nach wie vor gültig. Im September 2023 wurden die oberösterreichischen Häuser verkauft.

Punkt 4

-Die Prüfungsfeststellung TZ 5.1 wird anerkannt

Punkt 5

- Die Feststellungen betreffend des Objektes Wald. werden anerkannt.

Ich ersuche Sie nun höflichst um die Entscheidung des Verfahrens im Sinne unseres Einwandes. Vielen Dank.“

Die nachfolgende Tabelle war als Beilage angeschlossen:

Liegenschaften									
	EZ	Grundstück m²	Nutzfläche gewerblich	Nutzfläche Flüchtlinge	Nutzfläche Wohnbau	Nutzfläche Freiflächen	Nutzfläche Summe	Anteil Sparkassen	Anteil %
straße 24-25	58	1558,00	256,22	600,00	85,49	496,29	1 438,00	256,22	17,82%
straße 1	271	739,00	239,76	500,00		302,34	1 042,10	239,76	23,01%
platz 5	13	2144,00	728,57	300,00	322,90		1 351,47	533,64	39,49%
Zwischensumme Sparkassenhäuser			1 224,55	1 400,00	408,39	798,63	3 831,57	1 029,62	26,87%
Markt 1-3	52,53,737	753,00			1 082,23		1 082,23		
straße 49	47	3 617,00	886,78	651,38	245,97	278,00	2 062,13		
Heide 6, Straße 1	658	1 518,00		334,00			334,00		
Heide 6, Straße 3	58	839,00		424,00			424,00		
			2 111,33	2 809,38	1 736,59	1 076,63	7 733,93	1 029,62	13,31%

Mit **Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 7.2.2024 (OZ. 84)** wurden der Bf. folgende Umstände mitgeteilt und sie zur Äußerung als Partei aufgefordert:

„Unter Bezugnahme auf Tz. 1 des Außenprüfungsberichtes haben Sie für die Liegenschaften R. EZ. 271 und Gr. EZ. 58 einen auf die (unecht) steuerbefreite Vermietung von Bankräumlichkeiten entfallenden Prozentsatz von 23,01 % bzw. 17,82% beantragt. Eine entsprechende Berechnungstabelle wurde angeschlossen. Die Reihenfolge der Grundstücke erfolgt aus Gründen besserer Übersichtlichkeit dem Bericht des Außenprüfers. Der angefochtene Bescheid geht – ohne dies näher auszuführen - (Außenprüfungsbericht) von 36,34% und 21,50% aus.

Grundsätzlich wird Ihre Berechnungstabelle in sachverhältnismäßiger Hinsicht zur Entscheidungsgrundlage genommen.

In rechtlicher Hinsicht ist entsprechend Ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 4. Februar 2024 (E-Mail des GF v. 4.2.2024, 13:21 Uhr) nicht näher erläutert, welcher unternehmerischen (steuerpflichtige oder [unecht-]steuerbefreite) Vermietung die aufgelistete „Nutzfläche Freiflächen“ dienten. Bindende Verträge über künftige Verwendungen konnten nicht beigebracht werden.

Daher ist Ihr Aufteilungsschlüssel in der Weise zu berichtigen, dass diese neutralen Flächen aus der Gesamtnutzfläche auszuschneiden wären, da sie weder dem steuerpflichtigen noch dem

steuerbefreiten Bereich bei der Anschaffung zugeordnet werden konnten und somit eine aliquote Verwendung anzunehmen ist. Somit errechnen sich die Prozentsätze der auszuscheidenden Vorsteuern mit 27,21%, 32,41%, 39,48% und 74,85% (unbestritten) und werden voraussichtlich der Entscheidung zu Grunde gelegt.

Sie können sich innerhalb der oa. Frist zum oa. Sachverhalt äußern und mitzuteilen, ob der Senats- und Verhandlungsantrag in Anbetracht der bereits verstrichenen Verfahrensdauer noch aufrechterhalten wird.“

Die Berechnungstabelle hat folgendes Aussehen:

Objekt	Nutzfläche gewerblich	Nutzfläche Flüchtlinge	Nutzfläche Wohnbau	Nutzfläche Freiflächen	Nutzfläche gesamt	Nutzfläche Freiflächen	aufteilbare Nutzfläche	Anteil Sparkasse	Aufteilung in %	gerundet in %
EZ 271	256,22	600,00	85,49	496,29	1.438,00	-496,29	941,71	256,22	27,20795	27,21
EZ 58	239,76	500,00	0,00	302,34	1.042,10	-302,34	739,76	239,76	32,41051	32,41
EZ 13	728,57	300,00	322,90	0,00	1.351,47	0,00	1.351,47	533,61	39,48367	39,48
EZ 279	unstrittig								74,85	74,85

Der Vorhalt vom 7.2.2024 wurde am 12.2.2024 von der steuerlichen Vertretung nachweislich übernommen und blieb vorerst unbeantwortet.

Mit **Vorhalt vom 22.5.2024 (OZ. 87, 88)** wurde der Bf. eine berichtigte Flächenaufstellung übersandt und sie zu einer Äußerung zum Sachverhalt aufgefordert wurde.

Objekt	Nutzfläche gewerblich	Nutzfläche Flüchtlinge	Nutzfläche Wohnbau	Nutzfläche Freiflächen	Nutzfläche gesamt	Nutzfläche Freiflächen	aufteilbare Nutzfläche	Anteil Sparkasse	Aufteilung in %	gerundet in %
EZ 271	239,76	500,00	0,00	302,34	1.042,10	-302,34	739,76	239,76	32,4105115	32,41
EZ 58	256,22	600,00	85,49	496,29	1.438,00	-496,29	941,71	256,22	27,2079515	27,21
EZ 13	728,57	300,00	322,90	0,00	1.351,47	0,00	1.351,47	533,61	39,4836733	39,48
EZ 279	unstrittig								74,85	74,85

Mit **E-Mail des Bundesfinanzgerichts vom 5.6.2024 (OZ. 90)** wurde die Beantwortung des hg. Vorhaltes vom 7.2.2024 urgiert.

Mit **E-Mail vom 20.6.2024 (OZ. 97)** wurde eine **Vorhaltsbeantwortung** überreicht und Folgendes ausgeführt:

„ ...

Der Ansicht, dass Leerstandsflächen sowie riesen Flächen am vermietbaren Dachboden, die nicht in die Nutzflächenaufstellungen bisher eingerechnet wurden, einfach weg gelassen werden, weil es darüber keine Nutzungsvereinbarungen gibt, so ist dieser Ansicht der Behörde nicht beizupflichten.

Es handelt sich bei den Leerstandsflächen und den vermietbaren leeren Dachbodenflächen um vermietbare Flächen, die sehr wohl in der Aufteilung zu berücksichtigen sind.

In R. kommen noch 300 m² vermietbarer Rohdachboden als nutzbare Lagerfläche hinzu.

In Gr. sprechen wir von 500 m² vermietbarer Rohdachbodenfläche sowie von weiteren 250 m² vermietbarer Kellerfläche sowie einem vermietbaren Safe mit einer Fläche von 50 m² und rund

400 Schließfächern.

In W. haben wir 800 m² vermietbare Rohdachbodenfläche, die sehr wohl in die vermietbaren Flächen einzurechnen sind, weil diese Flächen genauso verwertbar sind wie alle anderen Flächen.

Die Rohdachbodenflächen werden auch als mietbare Fläche von Mietern angemietet sowie von diesen benutzt.

Dass zur Zeit meiner Eigentümerschaft der Häuser durch meine Firma es zu keiner Vermietung gekommen ist, heißt nicht, dass deswegen angenommen werden kann, dass eine Ust-freie Vermietung angedacht war. Vielmehr ist auch bei Leerständen anzunehmen, dass diese nur ust-pflichtig verwertet worden wären. Es kann und muss daher in die Aufteilungsschlüssel auch die entsprechende Fläche von weiteren 1.300 m² vermietbarer Dachbodenflächen mit Ust verrechenbaren Mieten angenommen werden.

Die vorgeschlagenen und angenommenen Berechnungsschlüssel sind daher meiner Meinung nach vollkommen rechtsirrig angenommen und willkürlich. Es müssen die tatsächlich vorhandenen vermieteten Flächen, zu den Leerstandsflächen vermietbarer Wohnungen sowie zu den Leerstandsflächen vermietbarer Dachbodenflächen gesetzt werden. Nur so kommt man dann unter der Annahme, dass die Leerstandsflächen ust-pflichtig vermietet (ge)worden wären zum richtigen Verhältnis ust-pflichtiger Flächen zu ust-nichtpflichtigen Flächen.

...“

Mit **Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 27.6.2024 (OZ. 98)** wurde die Bf. zu folgenden Ergänzungen aufgefordert:

„ ...

*1. Ihre **Vorhaltsbeantwortung vom 20.6.2024** ist in sachverhältnismäßiger Hinsicht undeutlich und widersprüchlich, weil sich die Flächenangaben nur teilweise mit Ihrer Aufstellung decken und laufend andere Begriffe wie „Nutzfläche: Freiflächen“ (lt. Aufstellung Sparkassenanteil.pdf), „Leerstandsflächen“ oder „vermietbare leere Dachbodenflächen“ verwendet werden und unklar bleibt, ob ein- und dasselbe gemeint ist, weil einmal von 302,34 m², dann wieder von 300 m² bzw. von 496,29 m², dann wieder 500 m² die Rede ist. Eingangs wird ausgeführt: „Flächen am vermietbaren Dachboden, die nicht in die Nutzflächenaufstellungen bisher eingerechnet wurden, einfach weggelassen werden, weil es darüber keine Nutzungsvereinbarungen gibt, so ist dieser Ansicht der Behörde nicht beizupflichten.“*

*Ob mit den „Freiflächen“ der Dachboden gemeint ist, bleibt offen und unklar. Bei den Objekten **R.** und **Gr.** könnte es so sein. Die undeutlichen Angaben könnten auch darauf hindeuten, dass Ihre eigene Aufstellung (s. Beilage) unrichtig ist, weil mit nicht näher nachprüfbaren Raum- und Flächenangaben argumentiert wird.*

2. Ihre bisher vorgelegte Aufstellung enthält nur sehr unbestimmte Angaben (Nutzfläche gewerblich, Nutzfläche Flüchtlinge, Nutzfläche Wohnbau, Nutzfläche Freiflächen). Dabei handelt es sich um eine von Ihnen gewählte Terminologie, die eine rechtliche Würdigung

vorwegnimmt. Über die Lage der Räumlichkeiten in den Häusern, die nunmehr argumentiert wird (Dachboden, Keller, Safe-Raum) fehlen aufschlussreiche Angaben, weshalb eine genauere Gebäudebeschreibung unter Angabe der Lage (Keller, EG, 1. OG, 2. OG, Dachboden etc.) und des Quadratmeterausmaßes der Gebäude und der Vermietungsobjekte erforderlich ist, da Ihre Argumentation nicht ausreichend nachvollzogen werden kann.

Daher werden Sie aufgefordert, **die entsprechenden Baupläne und Auflistung der selbständig vermietbaren Objekte der drei Häuser** darzustellen, um an Hand der jeweiligen Quadratmeter einen entsprechenden Aufteilungsschlüssel ermitteln zu können. In diesem Zusammenhang darf angemerkt werden, dass seitens des Bundesfinanzgerichts bereits mit Schreiben vom 11.10.2023 um entsprechende Aufstellungen ersucht wurde. In verfahrensrechtlicher Hinsicht darf darauf hingewiesen werden, dass die Bf. Ihrer abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht bei der Ermittlung des strittigen Sachverhaltes nicht ausreichend nachgekommen ist und die weitere Abwicklung des Verfahrens durch undeutliche und widersprüchliche Ausführungen verzögert hat, zumal dem angerufenen Beschwerdesenat des Bundesfinanzgerichts keine ausreichende Tatsachengrundlage vermittelt werden kann, in welche Richtung letztendlich zu entscheiden sein wird. Abgesehen davon ist bei der Geltendmachung von Begünstigungstatbeständen wie Vorsteuern von einer erhöhten Mitwirkungspflicht der Bf. auszugehen. Gegebenenfalls sieht sich das Bundesfinanzgericht veranlasst, von einer schätzungsweisen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen auf Grund des bisherigen Vorbringens vorzugehen.

3. In **Gr.** ist entsprechend Ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 20.6.2024 nunmehr von einem Keller von 250 m² und einem 50 m² Safe und Schließfächern d.h. 300 m² die Rede. In der Aufstellung kann der Keller nicht lokalisiert werden und es bleibt auch unklar, ob er in der bisher bekannt gegebenen Gesamtnutzfläche von 1.438 m² enthalten ist. (Sparkasse 256,22 m², Flüchtlinge 600m², Wohnbau 85,49 m² und Freiflächen [Dachboden?] 496,29 m² = 1.438 m²). Möglicherweise sind die Angaben in der Aufstellung fehlerhaft, weil die behauptete Kellerfläche in der Gesamtnutzfläche keine Deckung findet.

5. (gemeint 4.) In **W.** wird nunmehr ein 800 m² großer Dachboden behauptet. Die bisher bekanntgegebene Gesamtnutzfläche beträgt nur 1.351,47 m², wobei der Sparkassenanteil 533,64 m² und 194,93 m² (Nutzfläche gewerblich, restlich) (728,57 m²), „Nutzfläche: Flüchtlinge“ von 300 m² und eine „Nutzfläche: Wohnbau“ von 322,90 m² ausmacht. **Wie der Dachboden mit 800 m² in der Gesamtnutzfläche von 1.351,47 m² Deckung finden kann, ist nicht schlüssig.**

...“

Mit E-Mail vom 30.7.2024, 14:16 (OZ. 101-117 Beilagen) führte die Bf. in ihrer Vorhaltsbeantwortung Folgendes aus:

„ ...

Anbei sende ich Ihnen die ergänzte Tabelle „Vorsteuerkürzung Tabelle“ in der alle tatsächlichen Fakten dargestellt sind. Die Spaltenbezeichnungen erläutere ich wie folgt:

Nutzfläche gewerblich:

o Summe der an gewerbliche ust-pflichtige Mieter vermietete Fläche

Nutzfläche Flüchtlinge:

o Nutzfläche für Ust-pflichtige Asylunterkünfte

Nutzfläche Wohnbau:

o Nutzfläche für Ust-pflichtige Privatmieter

Nutzfläche Freifläche

o Nutzfläche für Ust-pflichtige Mieter, die derzeit nicht vermietet ist

Dachboden Wohnungsumbau

o Nutzfläche für Ust-pflichtige Flächen für den Dachgeschoßausbau

Nutzfläche Summe

o Summe aller Flächen

Anteil Sparkasse

o Anteil der Sparkassenflächen, die immer gleich hoch war und auch nicht erhöhbar ist.

Wie gewünscht sende ich Ihnen die Bestandspläne, Umbaupläne und Förderungszusagen für den Einbau von Wohnungen in den Dachgeschossen. (weitere mails folgen auf Grund der Datenmenge).

Ich muss davon ausgehen, dass meinen wiederholten Ersuchen der Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände nun endlich Rechnung getragen wird.

Auf Grund der Fakten ergibt sich ein Sparkassenanteil von 19,78% für die Vorsteuerkürzung für den Ankauf der Häuser und 11,31% für die laufenden Kosten

Die vom FA vorgenommene Kürzung von insgesamt EUR 67.963,96 ist daher um EUR 32,775,59 auf EUR 35.188,36 zu reduzieren.

Ich stehe für allfällige Rückfragen gerne zur Verfügung.

...“

Die beigefügte (neue) Tabelle hat folgendes Aussehen:

Liegenschaften: [REDACTED]

	EZ	Grundstück m²	Nutzfläche gewerblich	Nutzfläche Flüchtlinge	Nutzfläche Wohnbau	Nutzfläche Freiflächen	Dachboden Wohnungsumbau	Nutzfläche Summe	Anteil Sparkassen	Anteil %
Gr [REDACTED] Hauptstraße 24-25	58	1 558,00	256,22	600,00	85,49	496,29	458,94	1 896,94	256,22	13,51%
R [REDACTED] Straße 1	271	739,00	239,76	500,00		302,34	126,61	1 168,71	239,76	20,51%
V [REDACTED] Platz 5	13	2 144,00	728,57	300,00	322,90		787,30	2 138,77	533,64	24,95%
Zwischensumme Sparkassenhäuser			1 224,55	1 400,00	408,39	798,63	1 372,85	5 204,42	1 029,62	19,78%
W [REDACTED] Markt 1-3	52,53,737	753,00			1 082,23			1 082,23		
G [REDACTED] Straße 49	47	3 617,00	886,78	651,38	245,97	278,00		2 062,13		
Nie [REDACTED] Straße 1	658	1 518,00		334,00				334,00		
Nie [REDACTED] Straße 3	58	839,00		424,00				424,00		
			2 111,33	2 809,38	1 736,59	1 076,63		9 106,78	1 029,62	11,31%

Vorsteuerkürzung	Vorsteuer	lt. BP %	lt. BP EUR	lt. Tabelle EUR	lt. Tabelle %	Differenz EUR
Ankauf						
G	56 000,00	21,50%	12 040,00	7 563,93	13,51%	-4 476,07
R	50 000,00	36,34%	18 170,00	10 257,46	20,51%	-7 912,54
W	56 000,00	47,41%	26 549,60	13 972,44	24,95%	-12 577,16
	162 000,00		56 759,60	31 793,83		-24 965,77
Kosten						
G	2 664,19	21,50%	572,80	301,22	11,31%	-271,59
R	1 373,59	36,34%	499,16	155,30	11,31%	-343,86
W	6 669,19	47,41%	3 161,86	754,02	11,31%	-2 407,84
	10 706,97		4 233,83	1 210,54		-3 023,29
Gesamt	172 706,97		60 993,43	33 004,37		-27 989,05

In der mündlichen Verhandlung am 14. Jänner 2025 führte der Geschäftsführer der Bf. RA Dr. P. u.a. Folgendes ergänzend aus:

„ ...

Der Dachbodenausbau betraf die Herstellung von Eigentumswohnungen.

...

(Ich) beantrage die Festsetzung der Abgaben im Sinne der letzten Vorhaltsbeantwortung und verweist darauf, dass die neutral genutzten Flächen und die des Dachbodenausbaues dem umsatzsteuerpflichtigen Teil zuordnet wurden und dies nach Möglichkeit auch umgesetzt habe.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zusammenfassend kann davon ausgegangen werden, dass die Bf. mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 2014 mehrere bebaute Liegenschaften um 900.000 € erwarb und 180.000 € als Vorsteuer aus diesem Erwerb beanspruchte.

Es sind dies - wie eingangs erwähnt - folgende Objekte:

Objekt KG/EZ	AK netto	Vorsteuer bisher
R. EZ 271	250.000,00	50.000,00
U. EZ 58	280.000,00	56.000,00
We. EZ 13	280.000,00	56.000,00
Wa. EZ 279	90.000,00	18.000,00
Gesamt	900.000,00	180.000,00

Gleichzeitig trat sie in bestehende Mietverträge ein und übernahm sämtliche aufrechte Mietverhältnisse. Da bei näheren im Außenprüfungsbericht bezeichneten vier Liegenschaften es zu Nutzungen durch nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer (unecht steuerbefreite Umsätze von Kreditinstituten) gekommen war, wurde eine Kürzung des Vorsteuerabzuges vorgenommen. Im Rahmen der weiteren Zeiträume wurden die entsprechenden Prozentsätze aus Vorsteuern von verrechneten sonstigen Aufwendungen ausgeschieden.

Im Laufe des finanzgerichtlichen Vorhalteverfahrens wurden die auf die unecht steuerbefreite Vermietung der Bankfilialen entfallenden Vorsteuern ausgehend von der von der Bf. beigebrachten Aufstellung der Liegenschaften (OZ. 103 Liegenschaften Bf. 1. Tranche) und den Vorhaltsbeantwortungen vom 5.2.2024 (OZ. 81) und 30.7.2024 (OZ. 101) wie folgt ermittelt:

Objekt	Nutzfläche gewerblich	pfl. NFL gw. Pfl.	frei NFL gw. stbefr.	pfl. Nutzfläche Flüchtlinge	pfl. Nutzfläche Wohnbau	frei Nutzfläche Freiflächen	frei Dachb. Woh- n-Umbau	Nutzfläche gesamt	frei Nutzfläche Freiflächen	frei Dachboden- Umbau	frei Sparkasse	Summe frei Stbf. Bzw. kein Nw. Pfl.	pfl. stpf.	% stfrei/%	% stpf./%
EZ 271	239,76	0,00	239,76	500,00	0,00	302,34	126,61	1.168,71	302,34	126,61	239,76	668,71	500	57,22	42,78
EZ 58	256,22	0,00	256,22	600,00	85,49	496,29	458,94	1.896,94	496,29	458,94	256,22	1.211,45	685,49	63,86	36,14
EZ 13	728,57	194,93	533,64	300,00	322,90	0,00	787,30	2.138,77	0,00	787,30	533,64	1.320,94	817,83	61,76	38,24
EZ 279 unstrittig															

Hinsichtlich der Nutzflächen „Freiflächen“ und „Dachboden – Wohnungsumbau“ wurden keine Vereinbarungen über die Erzielung steuerpflichtiger Umsätze vorgelegt.

Es wurde lediglich ausgeführt: *“Es gab zu keinem Zeitpunkt verbindliche Verträge für künftige Verwendungen. Insbesondere die Verträge mit dem Land OÖ entstanden erst zum Zeitpunkt der Fertigstellung der Unterkünfte für die Flüchtlinge und die darauf folgende Abnahme der Behördenvertreter. Der danach abgeschlossene Vertrag mit dem Land OÖ ist nach wie vor gültig. Im September 2023 wurden die oberösterreichischen Häuser verkauft.”* bzw. *„Dass zur Zeit meiner Eigentümerschaft der Häuser durch meine Firma es zu keiner Vermietung gekommen ist, heißt nicht, dass deswegen angenommen werden kann, dass eine Ust-freie Vermietung angedacht war. Vielmehr ist auch bei Leerständen anzunehmen, dass diese nur*

Ust-pflichtig verwertet worden wären. Es kann und muss daher in die Aufteilungsschlüssel auch die entsprechende Fläche von weiteren 1.300 m² vermietbarer Dachbodenflächen mit Ust verrechenbaren Mieten angenommen werden.“

In tatsächlicher Hinsicht konnten die Nutzflächen für die Freiflächen und dem Dachbodenausbau nicht dem steuerpflichtigen Umsatzbereich der Bf. zugeordnet werden, sodass sie nicht zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges berechtigen.

Entsprechend dem offenen Grundbuch wurde die drei strittigen „Sp.häuser“ mit Kaufvertrag vom 28.9.2023 veräußert.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt gründet sich zum Teil auf die Feststellungen der Betriebsprüfung und den Flächenangaben der Bf. im Vorhalteverfahren vom 4.2.2024 (OZ. 81, OZ. 101).

Hinsichtlich der Nutzflächen der Freiflächen und Dachbodenausbauten wurden von der Bf. keinerlei Vereinbarungen über die künftige unternehmerische Nutzung vorgelegt, sondern lediglich die Behauptung aufgestellt, diese steuerpflichtig vermieten zu wollen. Ob im Zeitraum der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges (2014) bis zur Veräußerung der Objekte (2023) für die strittigen Flächen (Freiflächen und Dachbodenflächen) steuerpflichtige Mieteinnahmen erzielt wurden, konnte im Vorhalteverfahren nicht ermittelt werden. Die Ausführung der Bf. in der mündlichen Verhandlung, mit dem Dachbodenausbau Eigentumswohnungen herzustellen, spricht eher gegen als für die Absicht einer steuerpflichtigen Vermietung und lässt eine in Richtung steuerfreier Veräußerung von später zu parifizierenden Eigentumswohnungen vermuten. Im Übrigen hat sich die Bf. sowohl zu den leerstehenden Gebäudeflächen (neutrale Flächen) und den Dachbodenausbauten nicht konkret geäußert, geschweige denn ausreichende Unterlagen vorgelegt, sodass eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung nicht angenommen werden konnte. Die Tatsache eines mehr als achtjährigen Ausbaus spricht eher gegen als für die Absicht einer steuerpflichtigen Vermietung.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtsquellen

Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994)

Steuerbefreiungen

§ 6.

(1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

16. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen

Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Nicht befreit sind:

- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke;
- die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind;
- die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke;

...

(2) Der Unternehmer kann eine gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a steuerfreie Kreditgewährung, bei der er dem Leistungsempfänger den Preis für eine Lieferung oder sonstige Leistung kreditiert, sowie einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Weiters kann der Unternehmer einen Umsatz im Zusammenhang mit Kreditkarten, der nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. h steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Behandelt der Unternehmer die Kreditgewährung als steuerpflichtig, unterliegt sie dem Steuersatz, der für die Leistung anzuwenden ist, deren Leistungspreis kreditiert wird. Behandelt der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. h, Z 9 lit. a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig, unterliegt er dem Steuersatz nach § 10 Abs. 1 bzw. 4.

Behandelt ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig, so kann eine bis dahin vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer (§ 12 Abs. 3) oder eine zu berichtigende Vorsteuer (§ 12 Abs. 10 bis 12) frühestens für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt.

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a ist bei Umsätzen von Grundstücken, Gebäuden auf fremdem Boden und Baurechten im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Verpflichteten an den Ersteher (§ 19 Abs. 1b lit. c) nur zulässig, wenn er spätestens bis vierzehn Tage nach Bekanntgabe des Schätzwerts (§ 144 EO) dem Exekutionsgericht mitgeteilt wird.

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 und Z 17 ist nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat diese Voraussetzung nachzuweisen.

Vorsteuerabzug

§ 12. (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. Besteuert der Unternehmer nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) – ausgenommen

Unternehmen im Sinne des § 17 Abs. 1 zweiter Satz – und übersteigen die Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 – hierbei bleiben die Umsätze aus Hilfgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz – im vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2.000.000 Euro nicht, ist zusätzliche Voraussetzung, dass die Zahlung geleistet worden ist. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung der Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft;

2. a) die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind,

b) in den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 die geschuldete und auf dem Abgabenkonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind;

3. die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung für Unternehmer,

– die im Gemeinschaftsgebiet weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben und

– im Inland keine Umsätze,

– ausgenommen Beförderungsumsätze und damit verbundene Nebentätigkeiten, die gem. § 6 Abs. 1 Z 3 und 5 befreit sind, sowie

– Umsätze, bei denen die Steuer gem. § 27 Abs. 4 vom Leistungsempfänger einzubehalten und abzuführen ist,

ausführen, den Vorsteuerabzug einschränken oder versagen, soweit dies zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist.

Der Bundesminister für Finanzen kann aus Vereinfachungsgründen durch Verordnung bestimmen, daß in den Fällen, in denen ein anderer als der Unternehmer, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet, der andere den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen kann.

(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) die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Kraftträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Die Verordnung kann mit Wirkung ab 15. Februar 1996 erlassen werden.

3. Läßt ein Absender einen Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter unfrei zu einem Dritten befördern oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur unfrei besorgen, so gilt für den Vorsteuerabzug die Beförderung oder deren Besorgung als für das Unternehmen des Empfängers der Sendung ausgeführt, wenn diesem die Rechnung über die Beförderung oder deren Besorgung erteilt wird.

4. Erteilt bei einem Bestandvertrag (Leasingvertrag) über Kraftfahrzeuge oder Kraftträder im Falle der Beschädigung des Bestandobjektes durch Unfall oder höhere Gewalt der Bestandgeber (Leasinggeber) den Auftrag zur Wiederinstandsetzung des Kraftfahrzeuges, so gelten für den Vorsteuerabzug auf Grund dieses Auftrages erbrachte Reparaturleistungen nicht als für das Unternehmen des Bestandgebers (Leasinggebers), sondern als für den Bestandnehmer (Leasingnehmer) ausgeführt. Die in einer Rechnung an den Auftraggeber über derartige Reparaturleistungen ausgewiesene Umsatzsteuer berechtigt bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen des § 12 den Bestandnehmer (Leasingnehmer) zum Vorsteuerabzug.

(3) Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen:

1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet,

2. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt;

3. die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die – wären sie steuerbar – steuerfrei sein würden;

4. 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 genannten Zwecke steht.

Der Ausschluß vom Vorsteuerabzug tritt nicht ein, wenn die Umsätze

a) nach § 6 Abs. 1 Z 1 bis 6 oder § 23 Abs. 5 steuerfrei sind oder steuerfrei wären oder

b) nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis c und lit. e bis h und § 6 Abs. 1 Z 9 lit. c steuerfrei sind und sich

unmittelbar auf Gegenstände beziehen, die in das Drittlandsgebiet ausgeführt werden oder c) nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis c und lit. e bis h und § 6 Abs. 1 Z 9 lit. c steuerfrei wären und der Leistungsempfänger keinen Wohnsitz (Sitz) im Gemeinschaftsgebiet hat.

(4) Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluß nicht eintritt, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

(5) An Stelle einer Aufteilung nach Abs. 4 kann der Unternehmer

1. die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen, oder

2. 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.

Einfuhren sind nicht Umsätze im Sinne dieser Vorschrift.

(6) Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach Abs. 5 ist ausgeschlossen, wenn in einem Veranlagungszeitraum die auf Grund der Aufteilung der Vorsteuern nach den Umsätzen sich ergebende abziehbare Vorsteuer um mehr als 5%, mindestens aber um 75 Euro, oder um mehr als 750 Euro höher ist als die Vorsteuer, welche sich auf Grund der Aufteilung nach Abs. 4 ergibt.

(7) Bei Anwendung der Abs. 4 und 5 hat das Finanzamt auf Antrag zu gestatten, daß ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb wie ein selbständiges Unternehmen behandelt wird.

(8) Die Bewilligung gemäß Abs. 7 kann zwecks Vermeidung eines ungerechtfertigten Steuervorteiles im Sinne des Abs. 6 mit Auflagen verbunden werden.

(9) Bei Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 6, 9, 10 und 11 kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, wenn er die Rechnungsbeträge in Entgelt und Steuerbetrag aufteilt.

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

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

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der

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

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

(Anm.: Abs. 10a aufgehoben durch BGBl. I Nr. 22/2012)

(11) 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 (Abs. 3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

(12) Die Bestimmungen der Abs. 10 und 11 gelten sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören. Eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend sind, liegt auch vor, wenn die Änderung darin besteht, dass ein Wechsel in der Anwendung der allgemeinen Vorschriften und der Vorschriften des § 22 für den Vorsteuerabzug vorliegt.

(13) Eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach Abs. 10 ist nicht durchzuführen, wenn die auf den Gegenstand entfallende Vorsteuer 220 Euro nicht übersteigt.

(Anm.: Abs. 14 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 79/1998)

(15) Erbringt ein Unternehmer an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen eine Lieferung gemäß § 3 Abs. 2 oder eine sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 1a, so ist er berechtigt, dem Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung den dafür geschuldeten Steuerbetrag gesondert in Rechnung zu stellen. Dieser in der Rechnung gesondert ausgewiesene Betrag gilt für den Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung als eine für eine entgeltliche steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellte Steuer. Weist der Unternehmer in der Rechnung einen Betrag aus, den er für diesen Umsatz nicht schuldet, so ist dieser Betrag wie eine nach § 11 Abs. 12 auf Grund der Rechnung geschuldete Steuer zu behandeln. Ist aufgrund der Anwendung des § 4 Abs. 9 das Entgelt niedriger als die Bemessungsgrundlage, gelten die vorherigen Ausführungen sinngemäß.

(16) (Anm.: Abs. 16 und 17 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 99/2007).

Allgemeine Übergangsvorschriften

§ 28

(38) § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, ist hinsichtlich § 6 Abs. 1 Z 16 auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen, sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den

Unternehmer nicht bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde, sowie hinsichtlich § 6 Abs. 1 Z 17 auf Wohnungseigentum, das nach dem 31. August 2012 erworben wird. Als Beginn der Errichtung ist der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen. § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 ist nicht anzuwenden, wenn der Leistungsempfänger das Grundstück für Umsätze verwendet, die ihn zum Bezug einer Beihilfe nach § 1, § 2 oder § 3 Abs. 2 des Gesundheits- und Sozialbereichsbeihilfengesetzes, BGBl. Nr. 746/1996, berechtigen.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Umsatzsteuer

§ 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 beschränkt damit die Möglichkeit des Vermieters oder Verpächters, zur Steuerpflicht zu optieren - und damit den Vorsteuerabzug geltend zu machen -, auf jene Fälle, in denen der Mieter oder Pächter zum (nahezu) vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Die durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 geschaffene Rechtslage beruht auf Art. 135 Abs. 1 Buchstabe I der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: MwStSystRL), wonach die Mitgliedstaaten die Umsätze der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer befreien. Nach Art. 137 Abs. 1 Buchstabe d MwStSystRL können die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, sich bei den Umsätzen der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für eine Besteuerung zu entscheiden. Nach Art. 137 Abs. 2 MwStSystRL obliegt es den Mitgliedstaaten, die Einzelheiten für die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Abs. 1 festzulegen und es steht ihnen frei, den Umfang dieses Wahlrechts einzuschränken.

Mit der Einschränkung der Option zur Steuerpflicht hat der Gesetzgeber eine (von ihm unerwünschte) steuerliche Gestaltungsmöglichkeit beseitigt, die darin bestand, dass ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer durch die „Vorschaltung einer Errichtungsgesellschaft“ zunächst den vollen Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten eines Betriebsgebäudes geltend machen konnte und nach zehnjähriger steuerpflichtiger Vermietung, in denen nur ein Teil des Vorsteuerabzugs aus den Errichtungskosten durch die zehnjährige steuerpflichtige Vermietung ausgeglichen wurde, zur Steuerfreiheit der Vermietungsumsätze „rückoptierte“ oder das Betriebsgebäude unecht steuerbefreit veräußerte, ohne dass eine Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zu erfolgen hatte (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012, 1680 BlgNR 24. GP 3, 23 f).

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 wird weiters darauf

hingewiesen, dass die zuvor geltende Rechtslage - aufgrund der Möglichkeit der „Rückoption zur Steuerbefreiung“ nach Ablauf des damals noch zehnjährigen Berichtigungszeitraumes - „im Ergebnis dem unionsrechtlich vorgegebenen Grundsatz [widerspricht], dass weder Privatpersonen noch unecht befreiten Unternehmern ein Vorsteuerabzug zusteht.“ Die Neuregelung führe zu einer „größeren Steuergerechtigkeit und zur Gleichstellung aller Unternehmer, die wegen der Erzielung unecht steuerfreier Umsätze vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind“.

Nach der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 ist § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 hinsichtlich § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, „die nach dem 31. August 2012 beginnen“ (sofern **mit der Errichtung des Gebäudes** durch den Unternehmer nicht bereits **vor dem 1. September 2012** begonnen wurde).

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 wird zum Inkrafttreten der Neuregelung (gemäß § 28 Abs. 38 UStG 1994) ausgeführt, dass „bereits begonnene Miet- und Pachtverhältnisse (maßgeblich ist die tatsächliche Innutzungnahme) nicht unter die Neuregelung fallen“, wobei dies „zur Vermeidung von Härten“ diene.

Nach dem Wortlaut der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 ist sohin der Beginn des Miet- oder Pachtverhältnisses entscheidend (vgl. dazu VwGH 3.4.2019, Ro 2018/15/0012). Das Gesetz knüpft nicht an den (zivilrechtlichen) Vertragsabschluss an (vgl. *Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON3, § 6 Rz 502; Denk, PSR 2017, 31 [33]*). Dies zeigt sich deutlich im Vergleich mit der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs. 38 Z 2 UStG 1994 - zur Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraumes bei Grundstücken auf 20 Jahre gemäß § 12 Abs. 10 dritter und vierter Unterabsatz UStG 1994 -, bei der im Zusammenhang mit vermieteten Grundstücken ausdrücklich auf den „Vertragsabschluss über die Vermietung (Nutzungsüberlassung)“ abgestellt wird (vgl. *Pülzl, ÖStZ 2013, 259 [262f]*).

Die in der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 normierte „Einschränkung“ der Anwendbarkeit der geänderten Bestimmungen auf „neue“ - nach dem 31. August 2012 begonnene - Miet- und Pachtverhältnisse sollte nach den Gesetzesmaterialien lediglich zur „Vermeidung von Härten“ dienen. Damit wollte der Gesetzgeber offenkundig verhindern, dass die neue Rechtslage für zum normierten Stichtag bestehende Miet- und Pachtverhältnisse ohne weiteres Zutun der betroffenen Parteien zur Anwendung gelangt. Nur in derartigen Fällen könnte überhaupt eine „Härte“ darin erblickt werden, dass bei unverändertem Bestand - und unveränderten Parteien - des Miet- und Pachtverhältnisses mit Inkrafttreten der geänderten Rechtslage die Ausübung der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 nicht mehr möglich wäre (vgl. *Mayr in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, UStG 1994, 62. Lfg. [2019], § 6 Abs 2 Rz 108/1*).

Es kann dem Gesetzgeber angesichts des mit der Neuregelung des § 6 Abs. 2 letzter Satz UStG 1994 verfolgten klaren Ziels der Vermeidung unerwünschter steuerlicher Gestaltungen allerdings nicht zugesonnen werden, die Anwendbarkeit der neuen Rechtslage auch dann

ausschließen zu wollen, wenn **nach dem Inkrafttretensstichtag** - und somit im Wissen um die geänderte Rechtslage - Dispositionen getroffen werden, die sich auf das Miet- oder Pachtverhältnis auswirken.

Das Vorliegen eines „neuen“ Miet- oder Pachtverhältnisses im Sinne des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 kann nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass es zivilrechtlich zu einem Eintritt einer anderen Person - auf Vermieter- oder auf Mieterseite - in den bestehenden Miet- oder Pachtvertrag kommt (zur Ausnahme im Fall des Mieterwechsels bei eintretender zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge aufgrund einer Konzernverschmelzung siehe VwGH 3.4.2019, Ro 2018/15/0012; vgl. *Zorn, RdW 2019, 350*). Auch wenn bei Veräußerung eines vermieteten Grundstückes der Käufer gemäß § 1120 ABGB „zwingend“ in den Bestandsvertrag eintritt, kann die Anwendbarkeit des mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 geänderten § 6 Abs. 2 UStG 1994 in einem solchen Fall nicht als „Härte“ angesehen werden, weil der Käufer seine Dispositionen (Investitionsentscheidung) bereits im Wissen um die neue Rechtslage getroffen hat (vgl. OGH 20.10.2020, 1 Ob 165/20a, in dem bei Anwendbarkeit des geänderten § 6 Abs. 2 UStG 1994 ein auf § 30 UStG 1994 gestützter Ersatzanspruch eines Käufers mangels Schutzwürdigkeit verneint wird, *Zorn, RdW 2021/691, S. 891*).

Es ist vor dem Hintergrund des Sinns und Zwecks der geänderten Bestimmungen nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber in einem solchen Fall - Verkauf eines vermieteten Grundstückes nach Inkrafttreten der neuen Rechtslage - die Anwendbarkeit der bis zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 geltenden Rechtslage weiterhin vorsehen wollte. Ein derartiges Verständnis der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 (des Tatbestandsmerkmals des Beginns des Miet- oder Pachtverhältnisses), das auf eine formale Anknüpfung an das Zivilrecht hinausliefe und damit eine weitgehende Gestaltbarkeit zur Folge hätte, würde eine zeitlich nicht absehbare Perpetuierung gerade jener Zustände bewirken, die der Gesetzgeber beseitigen wollte („unerwünschte Gestaltungen“). Dieses Ergebnis stünde damit im klaren Widerspruch zum Ziel, das mit der Änderung der betreffenden Bestimmungen erreicht werden sollte.

Vor diesem Hintergrund ist daher festzuhalten, dass im vorliegenden Fall durch die Änderung in der Person des Vermieters - durch den Verkauf des vermieteten Grundstückes - das Mietverhältnis zwischen dem Altmietler und dem neuen Vermieter im Sinne des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 nach dem 31. August 2012 begonnen hat, womit § 6 Abs. 2 UStG 1994 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 auf Vermietungsumsätze der Bf. nicht mehr zur Anwendung kommt (VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0084).

Abgesehen davon fällt in diesem Zusammenhang noch auf, dass § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 durch die Wortfolge: *„ist hinsichtlich § 6 Abs. 1 Z 16 auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen, **sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer** nicht bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde,“* wohl ausdrücklich auf den „errichtenden Unternehmer“ abstellt. Daher werden von der Regelung

wohl primär solche Fälle betroffen sein, in denen der Unternehmer selbst einen Herstellungsaufwand durch Errichtung eines Gebäudes tätigt. Die Bf. hat gegenständlich bereits von einem anderen Unternehmer errichtete Gebäude gekauft. Daher sind ihr Anschaffungs- und nicht Herstellungskosten erwachsen. Dies wurde von der Bf. im weiteren Verfahren auch nicht in Frage gestellt.

Was die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern anlangt, wird in rechtlicher Hinsicht die Ansicht vertreten, dass die nichtvermieteten Frei- und Dachbodenflächen nicht dem steuerpflichtigen Teil der Vermietung zuordnet werden konnten.

Die von der Bf. vertretene Rechtsmeinung, dass lediglich die auf die unecht steuerbefreite Vermietung entfallenden Flächen der Gesamtfläche gegenüberzustellen wären, konnte nicht nähergetreten werden, weil eine aufschlussreiche und nachprüfbare Erklärung der Bf., ob diese Flächen nun dem steuerpflichtigen oder steuerfreien Bereich der Vermietung zuzuordnen wären, nicht abgegeben wurde. Die bloße Behauptung, es handle sich um vermietbare Flächen und Objekte, reicht hierbei nicht aus.

Ein Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit noch vor deren Beginn erfordert (bei nachgewiesener Unternehmereigenschaft) den Nachweis, dass die künftige steuerpflichtige Vermietung nach dem Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit in sich birgt. Das ausschließliche Abstellen auf Vorlage bindender Vereinbarungen ist zwar nicht zulässig (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063), aber eine bloße Absichtserklärung oder Behauptung ist nicht ausreichend, sondern es müssen objektive Umstände hinzutreten. Solche könnten z.B. Vorvereinbarungen, andere vom Unternehmer bereits in vergleichbarer Weise durchgeführte Projekte, usw. sein. Im Hinblick auf die Einschränkung der Optionsmöglichkeit wird der Unternehmer insbesondere auch Umstände darzulegen haben, die eine nahezu ausschließlich zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung des Mietgegenstandes durch den künftigen Mieter als am wahrscheinlichsten erscheinen lassen (vgl. *Mayr/Ungericht, UStG4 (2014) § 6 Anm. 80*). Die bloße Absichtserklärung, nur an vorsteuerabzugsberechtigten Mieter in Bestand geben zu wollen, wird daher nicht ausreichen (vgl. *Mayr in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MwSt, § 6 Abs. 2 Anm. 106*).

Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. z.B. VwGH 19.10.2022, Ro 2020/15/0017; 14.9.2017, Ra 2016/15/0016; 28.6.2012, 2010/15/0016). Nicht erforderlich ist es also, dass tatsächlich steuerpflichtige Einnahmen erzielt werden (vgl. VwGH 19.1.1988, 87/14/0034, mwN; 7.10.2003, 2001/15/0085; siehe zu einer Konstellation negativer Einkünfte aus

Vermietung und Verpachtung ohne tatsächlichem Zufluss von Einnahmen VwGH 27.8.2020, Ra 2019/13/0036). Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen, also insbesondere die durch objektive Umstände erwiesene ernsthafte Vermietungsabsicht, vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0016).

Kann der Unternehmer die höhere Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung nicht nachweisen und deshalb den Vorsteuerabzug in der Bauphase nicht geltend machen, kann eine spätere steuerpflichtige Vermietung zu einer Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 ff [UStG 1994] führen (*Mayr in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MwSt, § 6 Abs. 2 Anm. 106/4*). Eine solche wurde ebenfalls nicht festgestellt.

Aus den bf. Vorbringen kann daher nicht geschlossen werden, dass eine steuerpflichtige Vermietung mit größerer Sicherheit anzunehmen ist, als eine - grundsätzlich unecht steuerfreie - Vermietung. Die Bf. konnte trotz ausdrücklicher Aufforderung keinerlei Mietvereinbarungen vorlegen und ist somit ihrer sie treffenden abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht nicht ausreichend nachgekommen.

Der Vorsteuerabzug hinsichtlich der Vermietung an bereits bestehende Mieter, die überwiegend unecht umsatzsteuerbefreite Leistungen erbringen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, steht daher nicht zu (VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0084).

Hinsichtlich der USt-Vorauszahlungsbescheide für 3/2016, 3/2017, 8/2017 und 9/2017 wurden hinsichtlich der Zeiträume 3/2016, 8/2017 und 9/2017 die auszuscheidenden Vorsteuern den oa. Prozentsätzen entsprechend geändert. Was den Zeitraum **3/2017** anlangt, enthält die Beschwerde kein ausreichend substantiiertes Vorbringen oder entsprechende Anträge, weshalb diese abzuweisen waren. Die Bf. dürfte durch die Vorsteuerberichtigung durch den angefochtenen Bescheid durch die entsprechende Gutschrift auch nicht beschwert sein.

Die Abgaben wurden wie folgt ermittelt:

Vorsteuerkürzung 2014:

Tz. 1				
Objekt	AK	Vorsteuer bisher	% Nutzung 0% Umsätze	Vorsteuerkürzung
Ra	250.000,00	50.000,00	0,5722	28.610,00
U	280.000,00	56.000,00	0,6386	35.761,60
We	280.000,00	56.000,00	0,6176	34.585,60
Wa	90.000,00	18.000,00	0,7485	13.473,00
	900.000,00	180.000,00		112.430,20
BP				70.232,60
Differenz				42.197,60

Vorsteuerkürzungen 2015-2017:

Tz. 2	2015	%		2016		1-9/2017	
Konto	100% VSt	VSt-Kürzung	VSt-Kürzung	100% VSt	VSt-Kürzung	100% VSt	VSt-Kürzung
5065	441,03	0,5722	252,36	75,24	43,05	135,33	77,44
5066	342,71	0,7485	256,52	189,89	142,13	89,23	66,79
5067	3.648,99	0,6176	2.253,62	1.033,49	638,28	1.571,63	970,64
5068	674,81	0,6386	430,93	2.547,75	1.626,99	1.848,95	1.180,74
5551	297,21	0,7485	222,46	681,98	510,46	133,00	99,55
5552	1.989,38	0,6386	1.270,42	1.287,12	821,95	1.202,42	767,87
5553	3.020,20	0,6176	1.865,28	3.301,17	2.038,80	2.877,00	1.776,84
5554	932,56	0,5722	533,61	3.222,38	1.843,85	216,65	123,97
5770	0,00	0,0000	960,00		960,00		720,00
	11.346,89		8.045,19	12.339,02	8.625,53	8.074,21	5.783,82
BP			-5.672,81		-5.689,58		-3.779,39
Differenz			2.372,38		2.935,95		2.004,43

USt 2014		Steuer 2014	USt 2015	Steuer 2015	USt 3/2016	Steuer 2016	USt 3/2017	Steuer 3/2017	USt 8/2017	Steuer 8/2017	USt 9/2017	Steuer 9/2017
000	7.607,30		162.791,67		65.732,34		121,46		30.238,53		26.785,31	
020	7.607,30	1.521,46	129.473,82									
022			20.969,49	4.193,90	1.693,31	338,66	121,46	24,29	1.651,31	330,26	958,67	191,73
029			12.348,36	1.234,84	64.039,03	6.403,90			28.587,22	2.858,72	25.826,64	2.582,66
057				3.572,00	3.008,00	3.008,00						
070			7.750,00									
072				1.550,00								
ZWS	1.521,46	1.521,46		10.550,74		9.750,56		24,29		3.188,98		2.774,39
060	-217.507,87	-217.507,87		-49.018,01	-7.226,46	-7.226,46	-383,02	-383,02	-2.054,48	-2.054,48	-2.909,64	-2.909,64
060	67.336,40	112.430,20		8.045,19		8.625,53	6.703,95	6.703,95		2.891,91		2.891,91
065	0,00	0,00		-1.550,00								
066	0,00	0,00		-3.572,00	-3.008,00	-3.008,00						
ZWS Vorst.		-105.077,67		-46.094,82		-1.608,93		6.320,93		837,43		-17,73
GS/ZL neu		-103.556,21		-35.544,08		8.141,63		6.345,22		4.026,41		2.756,66
lt. BP		-145.753,81		-43.038,46		5.205,68		6.345,22		3.134,50		1.644,14
		42.197,60		7.494,38		2.935,95		0,00		891,91		1.112,52

Bei der USt 2015 kommt es zu einer Korrektur der im angefochtenen Bescheid doppelt berücksichtigten Vorsteuern aus dem ig Erwerb (1.550 €) und Vorsteuern betr. Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG (3.572 €), weil diese im angefochtenen Bescheid bei der Berechnung der abzugsfähigen Vorsteuern in Höhe von 48.467,20 € als auch im Bescheid selbst zum Abzug gebracht wurden. Dies ergibt sich aus dem Vergleich der Niederschrift über die Schlussbesprechung Tz. 4 (Gutschrift lt. BP - 37.916,46 €) gegenüber dem Bescheid Gutschrift (- 43.038,46 €). Die Differenz beträgt 5.122 €.

3.1.2. Körperschaftsteuer

Soweit die bei Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes des Anlage- oder Umlaufvermögens in Rechnung gestellte Vorsteuer nicht abzugsfähig ist, gehört sie zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes, auf das sie entfällt. Nichtabziehbare Vorsteuerbeträge für aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter sind nicht sofort als Betriebsausgabe abziehbar, sondern müssen als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des entsprechenden Wirtschaftsgutes aktiviert werden und teilen ihr Schicksal (AfA, Investitionsfreibetrag usw.).

Von den oben dargelegten Änderungen des Vorsteuerabzuges sind die Berichtigungen des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 zu unterscheiden. Bei diesen

Berichtigungen sieht § 6 Z 12 EStG 1988 vor, dass bei solchen Berichtigungen in keinem Fall eine Änderung der entsprechenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfolgen hat (EStR 2000, Rz. 739). Eine solche – wie sie die Bf. anspricht - liegt gegenständlich nicht vor, da es sich nicht um den Fall einer Vorsteuerberichtigung nach den oa. Bestimmungen, sondern um die teilweise Aberkennung des Vorsteuerabzuges von Anfang an handelt. Erweist sich die Vorsteuer im Nachhinein als nach dem UStG nicht abzugsfähig, so entstehen nachträgliche Anschaffungskosten bei dem Wirtschaftsgut, auf dessen Anschaffung die Vorsteuer entfällt (VwGH 20.4.1993, 93/14/0001) (vgl. *Laudacher in Jakom EStG*, 14. Aufl. (2021), § 6, XII. *Vorsteuer bei Anschaffung und Herstellung* (Z. 11), Rz. 191).

Die AfA war daher entsprechend den Feststellungen zur Umsatzsteuer entsprechend anzupassen.

In Abweichung zum angefochtenen Bescheid waren die nichtabzugsfähigen Vorsteuern aus den laufenden Kosten jedoch als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Erhöhungsbetrag AK (USt)	112.430,20
Grund und Boden 20%	22.486,04
Gebäude 80%	89.944,16
AfA 1,5%	1.349,17
KöSt 2015	
Einkünfte Gewerbebetrieb	-59.185,22
AfA	-1.349,17
nicht abzugsfähige USt lfd. Kosten	-8.045,19
Einkünfte Gewerbebetrieb	-68.579,58

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. Im Übrigen wird auf die oa. Judikatur des VwGH verwiesen.

Graz, am 21. Jänner 2025