

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Monika Ahorn, den Richter Dr. Hans Blasina sowie die fachkundigen Laienrichter Mag Sabine Puntigam und Senol Alic in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch INTER-TREUHAND PRACHNER Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Hauptplatz 7, 3430 Tulln/Donau, über die Beschwerde vom 08. Februar 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 11. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer 2015, Umsatzsteuer 2015 und 2016 sowie Umsatzsteuerfestsetzung 01/2017 (Steuernummer ***BF1StNr***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. Juni 2026

I. beschlossen:

1. Der Vorlageantrag hinsichtlich Festsetzung Umsatzsteuer 1/2017 wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. b iVm § 264 Abs. 4 lit. e BAO als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017 wird gemäß § 281a BAO an das Finanzamt zurückgeleitet.

II. zu Recht erkannt:

1. Die angefochtenen Bescheide Umsatzsteuer 2015 und 2016 werden abgeändert und die Umsatzsteuer 2016 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2. Die Beschwerde hinsichtlich Einkommensteuer 2015 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (in Folge: Bf.), die neben ihren gewerblichen Einkünften auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte und daraus Vorsteuern aus Renovierungs- und Umbauarbeiten geltend machte, fand im Jahr 2017 eine Außenprüfung hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2013 bis 2015 sowie eine Nachschau 1/2016 bis 09/2017 statt. Der Prüfer traf Feststellungen, die einerseits eine Kürzung der angefallenen Vorsteuern aufgrund teilweiser Privatnutzung des Gebäudes zur Folge hatten und andererseits, dass die Vermietung eines Geschäftsraumes mit steuerfreien Umsätzen im Zusammenhang stehe.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 11.01.2018 die Bescheide Einkommensteuer 2015 und Umsatzsteuer 2015 und 2016 sowie Festsetzung Umsatzsteuer für 01/2017, wobei die Umsatzsteuer 2016 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt wurde.

Der am 08.02.2018 über Finanzonline eingebrachten Beschwerde gegen die Bescheide vom 11.01.2018 fehlte die Begründung, weshalb die Behörde am 15.02.2018 einen Mängelbehebungsauftrag gemäß § 85 Abs. 2 BAO mit einer Frist bis zum 02.03.2018 erlassen hat. Mit Schreiben vom 01.03.2018, persönlich beim Finanzamt überreicht am 02.03.2018, wurde der Mangel behoben.

Am 07.11.2018 erließ das Finanzamt sowohl die Beschwerdevereinscheidungen (übernommen am 09.11.2018) mit gesonderter Begründung (übernommen am 13.11.2018) hinsichtlich Einkommensteuer 2015, Umsatzsteuer 2015, 2016 und Festsetzung Umsatzsteuer 1/2017 als auch den Erstbescheid Einkommensteuer 2016.

Am 06.12.2018 beantragte die Bf. über Finanzonline eine Verlängerung der Beschwerdefrist betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils 2015 und 2016 – nicht jedoch für Festsetzung Umsatzsteuer 1/2017 – bis zum 21.12.2018. Mit Schreiben vom 21.12.2018 brachte die Bf. sodann einen Vorlageantrag hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer 2015 und 2016 sowie Festsetzung Umsatzsteuer 1/2017 ein.

Den Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2016 wertete die Behörde als Beschwerde. Dieses Beschwerdeverfahren wird beim BFG unter der GZ RV/7103019/2019 geführt.

Am 25.04.2019 legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde zu Einkommensteuer 2015, Umsatzsteuer 2015 und 2016 sowie Festsetzung Umsatzsteuer 1/2017 zur Entscheidung vor.

Am 28.11.2019 erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2017. Die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 28.12.2019 legte die Behörde im Hinblick auf die bereits

erfolgte Vorlage der Beschwerde gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer 01/2017 als Nachreichung zu dieser Geschäftszahl vor. Eine Beschwerdeverentscheidung wurde nicht erlassen.

Am 22.05.2026 fand ein Erörterungstermin statt und am 26.06.2026 die mündliche Verhandlung vor dem Senat.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zu Spruchpunkt I.

Die Beschwerdeverentscheidungen Umsatzsteuer 2015 und 2016, Festsetzung Umsatzsteuer 01/2017 und Einkommensteuer 2015 vom 07.11.2018 enthalten die Ankündigung einer gesonderten Begründung. Diese Begründung wurde am 13.11.2018 zugestellt. Den Vorlageantrag brachte die Bf. am 21.12.2018 ein.

Ein Fristverlängerungsansuchen zur Einbringung des Vorlageantrages hinsichtlich Festsetzung Umsatzsteuer 01/2017 liegt nicht vor.

Zur Beschwerde vom 28.12.2019 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017 hat die Behörde keine Beschwerdeverentscheidung erlassen.

Zu Spruchpunkt II.

In den Jahren 2015 bis 2017 erzielte die Bf. (neben ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus ihrer Tätigkeit Grafikdesign/Werbung „***Name***“ resultieren. Diese Tätigkeit hat die Bf. bis Ende 2017 als Einzelunternehmerin ausgeführt. Danach in Form einer GmbH.

Mit Kaufvertrag vom 31.03.2015 hat die Bf. Wohnungseigentum an der Wohnung **Top 5**, ***Bf1Adresse** zu einem Preis von 199.000,- Euro erworben. Zugehörig zu Top 5 ist auch der **Dachboden**. Weiters erwarb die Bf. mit Kaufvertrag vom 12.08.2015 Wohnungseigentum an den beiden Verkaufslökalen **Top 1** und **Top 2** zu einem Preis von 150.000,- Euro. Beide Käufe erfolgten ohne Option des Verkäufers zur Umsatzsteuer. In weiterer Folge wurde das Gebäude um- und das Dachgeschoß ausgebaut.

Top 1 wurde im Zuge der Umbauarbeiten geteilt, und es entstand neben dem nunmehr verkleinerten Top 1 ein neuer (barrierefreier) Wohnraum **Top 8**.

Top 1 (neu) - 34,07 m², bestehend aus Verkaufsraum und WC) wurde ab 01.03.2017 zuzüglich Umsatzsteuer zu Geschäftszwecken vermietet.

Top 2 (33,15 m², bestehend aus Verkaufsraum, Kochnische und WC) war bereits vom früheren Eigentümer an die ***1*** KG (Versicherungsagent der ***Versicherungsagentur*** GmbH) vermietet. Die Bf. ist in diesen Mietvertrag eingetreten. Die monatliche Miete hat die Bf. dem Mieter mit einer Dauerjahresvorschreibung für 2015 mit 20 % Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

Top 3 und Top 4 sind in Fremdeigentum.

In den Jahren 2015 und 2016 hatte die Bf. ihren Hauptwohnsitz an der Adresse dieser Liegenschaft, **Top 5** (alt). Auch der Sohn der Bf. wohnte teilweise an dieser Adresse. Neben ihrem Wohnsitz unterhielt die Bf. auch ihr Büro für das Einzelunternehmen in dieser Wohnung. Im Zuge der Errichtung des Stiegenhauses in den Jahren 2015 und 2016 erfolgten bereits auch Arbeiten an diesem Top. Das Ausmaß der Privatnutzung von Top 5 (alt) beträgt 75 Prozent, das sind 35 Prozent der Liegenschaft (ohne das im Bau befindliche Top 7).

Top 5 (alt) wurde nach Fertigstellung von Top 7 baulich in Top 5 (neu) und Top 6 geteilt.

Ab 01.04.2017 vermietet die Bf. **Top 5 (neu)** (ca 50 m²) plus **Top 8** (im Erdgeschoss, ca 36 m²) sowie anschließenden **Garten** (ca 40 m²) an ***Mutter*** (Mutter der Bf.).

Top 6 (49,73 m²) wird ab 01.03.2017 vermietet.

Top 7 entstand durch Ausbau des Dachgeschosses bzw Aufstockung des Gebäudes in den Jahren 2015 und 2016. In beiden Jahren hatte die Bf. geplant, Top 7 nach Fertigstellung an ***X*** unter Ausübung der Option zur Umsatzsteuerpflicht zu verkaufen.

Weiters wurde im Zuge der gesamten Umbauarbeiten ein neues **Stiegenhaus** und **Dach** errichtet und die **Fassade** wurde erneuert. Die aus den Umarbeiten angefallenen Aufwendungen sind aliquot entsprechend den Quadratmetern gleichmäßig auf alle im Eigentum der Bf. stehenden Tops aufzuteilen. Auf Top 7 entfallen 196,50 m² und auf die anderen Tops 194,28 m².

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Verwaltungsakt und den Parteivorbringen sowie den beim Erörterungstermin sowie in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen.

2.1. Zu Spruchpunkt I.

Die am 06.12.2018 eingebrachten Anträge auf Verlängerung der Beschwerdefrist (vgl. BFG-Akt, OZ 03 bis 06) betreffen Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2015 und 2016. Gemeint war wohl (außer hinsichtlich ESt 2016) eine Fristverlängerung zur Einbringung eines Vorlageantrages.

Der Umstand, dass hinsichtlich Festsetzung Umsatzsteuer 1/2017 kein Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages vorliegt, wurde beim Erörterungstermin am 22.05.2026 besprochen.

2.2. Zu Spruchpunkt II.

2015

Der als Beilage zur Beschwerde vorgelegten „Time Line“ (BFG-Akt, OZ 13) ist für das Jahr 2015 zu entnehmen, dass die Bf. teilweise in Wien bei ihrer Mutter übernachtet habe und dass aufgrund Betreuungsbedarfes der Mutter sowie ihres Lebensgefährten „die vollständige Vermietung oder der Verkauf der ***Bf1Adresse*** nach Umbau immer realistischer“ erschienen sei. Dies bei möglichem vollständigen Umzug der Bf. nach Wien und eventueller Beibehaltung des verkleinerten Top 5 als Zweitwohnsitz. Auch die Finanzierung durch die Bank basiere bereits auf dem Verkauf oder der Vermietung des Objektes. (Anmerkung BFG: Die Projektbeschreibung an die Bank ist erst vom März 2016).

Der Plan habe sich hinsichtlich Top 7 zum Verkauf verlagert, weil dadurch die Möglichkeit gegeben wäre, ein geeignetes Objekt für die Bf., ihre Mutter und deren Lebensgefährten zu finden oder gemeinsam das Haus in Wien zu beziehen. Im Oktober 2015 sei mit ***X*** eine Kaufoption für Top 7 vereinbart und im November 2015 sei mit den Bauarbeiten begonnen worden – die Fertigstellung sei damals mit Frühjahr 2016 geplant gewesen. Noch im Dezember 2015 habe ***X*** eine Wohnung in der ***Straße*** erworben, habe geplant, diese zu vermieten und Top 7 der Bf. zu erwerben.

In der am 08.03.2016 an die Volksbank NÖ gerichteten Projektbeschreibung (BFG-Akt, OZ 13, S. 13ff) führt die Bf. auf Seite 2 ua aus, dass sie nach 2-3 kleineren Wohnungen Ausschau gehalten habe sowie einer größeren, um diese selbst zu beziehen.

Dem Betriebsprüfungsbericht ist zu entnehmen, dass erst nach Unterfertigung der Niederschrift ein E-Mail-Verkehr als Nachweis für eine geplante umsatzsteuerpflichtige Verwendung von Top 7 vorgelegt worden ist. Diese E-Mails der Bf. bzw von ***X*** über eine Kaufoption für Top 7 wurden auch der Mängelbehebung zur Beschwerde beigelegt (BFG-Akt, OZ 13, S. 15ff). Für das Jahr 2015 enthalten die E-Mails folgenden Inhalt:

10.10.2015 Bf. an ***X***:

„Hallo ***X***,

wie eben persönlich besprochen fasse ich hier schriftlich per Mail zusammen, was wir eben mündlich ausgemacht haben.

Nachdem ich das oberste Stockwerk in der ***Bf1Adresse** nach dem Umbau vermieten oder verkaufen möchte, erteile ich dir hiermit die Kaufoption darauf. Als Kaufpreis für Top 7, das ca 180 m2 haben wird, werden 3.460,- + USt festgesetzt + für ca 40 m2 Terrasse 20.000,- + 20 % USt. pauschal. Die Bauarbeiten werden im November 2015 beginnen. Der Plan ist die

Fertigstellung im Frühjahr 2016, sodass wir im Februar 2016 über den Kaufvertrag dann sprechen sollten.

Wir vereinbaren auch dass die vereinbarte Kaufoption mit dieser bloßen Email Niederschrift als gültig angesehen wird und kein Formmangel eingewendet wird, auch wenn die Kaufoption aus Kostengründen nicht beglaubigt ist. LG ***Bf.***“

11.10.2015 ***X*** an Bf.:

„Hallo ***Bf.***, alles wie vereinbart, passt. Lg ***X***“

In der Beschwerde gibt die Bf. an, dass die Immobilie niemals als privates Wohnobjekt geplant gewesen sei und die Privatnutzung in den Jahren 2016 und 2017 nur vorübergehend und nur teilweise erfolgt sei. Dazu ist jedoch anzumerken, dass die Bf. seit Kauf der Liegenschaft ihren Hauptwohnsitz an der Adresse gemeldet hat.

Auch gibt die Bf. in der Beschwerde an, das neu errichtete Top 7 sei als Vermietungs - oder alternativ auch als umsatzsteuerpflichtiges Verkaufsobjekt geplant gewesen und verweist dazu auf die bereits erwähnte an die Volksbank NÖ gerichtete Projektbeschreibung. Weiters verweist die Bf. auch auf die erteilte Kaufoption.

Im Vorlageantrag beschreibt die Bf. ihre Wohnsituation folgendermaßen: Ihr früherer Wohnsitz in der ***BF1Adresse2*** (unbefristeter Mietvertrag mit der Gemeinde) habe auf Drängen der Gemeinde in eine Wohnung im Obergeschoss desselben Hauses verlegt werden müssen (befristeter Mietvertrag). Dies lässt sich insofern an den Meldungen im Zentralen Melderegister ablesen, als die Bf. ihren Hauptwohnsitz von 11.09.2006 bis 03.06.2008 in der ***BF1Adresse2*** gemeldet hatte und von 03.06.2008 bis 09.04.2015 an derselben Adresse, Türnummer 10. Seit dem Wohnungswechsel sei sie auf der Suche nach einer neuen Wohnung gewesen.

Aus diesem Vorbringen ist evident, dass die Bf. einen Eigenbedarf an Wohnraum hatte. Unmittelbar nach dem Kauf von Top 5 gab die Bf. mit 09.04.2015 sogleich ihren Hauptwohnsitz an der ***Bf1Adresse*** bekannt.

Auch der Sohn der Bf., ***Sohn*** (geb. ***Tag.Monat.***.1999) hatte laut Eintragung im Zentralen Melderegister in der Zeit vom 14.09.2015 bis 14.12.2017 in der ***Bf1Adresse***, Top 5 seinen Hauptwohnsitz und seither seinen Nebenwohnsitz.

Die Wohnsitzmeldung an der neu erworbenen Wohnung in der ***Bf1Adresse*** passt auch zu der Angabe der Bf. im (späteren) Schreiben an die Volksbank, dass sie nach 2-3 kleineren Wohnungen sowie einer größeren, um diese selbst zu beziehen, Ausschau gehalten habe. Dieses Ziel wurde durch den Kauf von Top 5 (zu dem auch der Dachboden gehörte) samt entsprechenden Umbauplänen erreicht. Nach dem Umbau entstanden zwei kleine Wohnungen (Top 5 und Top 6), die in weiterer Folge auch vermietet wurden und mit dem neu errichteten Top 7 im Dachgeschoß eine große Wohnung, die die Bf. selbst beziehen konnte.

In der Beschwerdeverentscheidung hat die Behörde die Erteilung der Kaufoption für Top 7 an ***X*** nicht als Nachweis für etwaige Verkaufsbemühungen anerkannt. Im vorgelegten E-Mail-Schriftverkehr zwischen ***X*** und der Bf. sei formlos eine Kaufoption für Top 7 vereinbart worden und auch der Rücktritt sei formlos akzeptiert worden. Es sei keine Preisanpassung wegen der verspäteten Fertigstellung erfolgt und scheine der vereinbarte Preis im Vergleich zu anderen Eigentumswohnungen in ***Stadt*** überhöht. Auch würden die Rahmenbedingungen (Zeitpunkt der Gültigkeit; Folgen bei Nichteinhaltung...) bei einer Kaufoption zwischen fremden Dritten – va bei einem vereinbarten Kaufpreis von brutto rund 770.000,- Euro – genau geregelt werden.

Die Gestaltung sei nur damit begründbar, dass ein Erwerb nie wirklich geplant und aufgrund des Naheverhältnisses nur als Freundschaftsdienst gedacht gewesen sei, um ein Angebot nach außen zu suggerieren. ***X*** habe als Immobilienberater in ***Stadt*** auch die zu vermietenden Tops der hier streitgegenständlichen Liegenschaft vermittelt und habe gemeinsam mit der Bf. (jeweils 50 %) 2017 die ***GmbH1*** gegründet. Wie auch bei dieser GmbH waren die Bf. und ***X*** auch gemeinsam Geschäftsführer der ***GmbH2***.

In der mündlichen Verhandlung vom 26.06.2026 legte die Bf. den ursprünglichen Darlehensvertrag vom 18.03.2015 zur „Zwischenfinanzierung Erwerb und Ausbau einer Immobilie“ vor. Dieser beläuft sich auf 745.000,- Euro, mit einer Laufzeit bis 31.03.2016.

Würdigung:

Entgegen der Beurteilung durch das Finanzamt, ist es für den Senat glaubhaft, dass die vorgelegten E-Mails mit ***X*** eine tatsächlich gewollte Kaufoption belegen. Der Behörde ist zwar zuzustimmen, dass die in den E-Mails enthaltene Vereinbarung sehr rudimentär formuliert ist, allerdings hat der Senat nicht den Eindruck gewonnen, dass sie nur zum Schein abgeschlossen worden wären. Dies wird dadurch untermauert, dass die Laufzeit des Kreditvertrages vom 18.03.2015 bis zum 31.03.2016 vereinbart war. Auch die Fertigstellung von Top 7 war ursprünglich für das Frühjahr 2016 geplant, was auch der eingeräumten Kaufoption (E-Mail vom 10.10.2015) zu entnehmen ist.

Daraus lässt sich die im Jahr 2015 tatsächlich bestehende Verkaufsabsicht samt Option zur Umsatzsteuer von Top 7 erkennen, weil die Elemente (Fertigstellung, Verkauf und Rückzahlung Darlehen) aufeinander abgestimmt waren.

Auch wenn sich aus den Vorbringen der Bf. und den vorgelegten Unterlagen ergibt, dass nach dem Kauf der Liegenschaft im Jahr 2015 eine Zeitlang verschiedene Nutzungsmöglichkeiten im Raum standen und auch einiges für eine zukünftige Privatnutzung spricht, ergibt sich jedoch für den Senat aufgrund des vorliegenden Kreditvertrages iVm den E-Mails hinsichtlich der Kaufoption, **dass 2015 der Verkauf von Top 7 unter Ausübung der Option zur Umsatzsteuer mit größerer Wahrscheinlichkeit anzunehmen war, als eine andere Verwendung.**

2016

Zum Jahr 2016 ist der „Time Line“ (BFG-Akt, OZ 13) zu entnehmen, dass es Verzögerungen bei der Fertigstellung und somit auch bei den Kaufvertragsverhandlungen mit ***X*** gegeben hat und die Bf. aufgrund des sich verschlechternden Gesundheitszustandes ihrer Mutter und des Lebensgefährten viele Nächte bei ihnen in Wien verbracht hat.

Das Schreiben der Bf. an die Volksbank vom 08.03.2016 über die Vorstellung des Projektes ***Bf1Adresse*** 14 enthält folgende Hinweise auf eine mögliche Nutzung:

- Vermietung der einzelnen Tops ist vorgesehen; Mieter zT bereits vorhanden
- der Abverkauf einzelner Tops wäre möglich
- „Unter der Annahme eines Verkaufes der DG-Wohnung (178,99 m2) beträgt der zu erzielbare Verkaufserlös € 751.758,- (€ 4.200,-/m2)“

Hinsichtlich der mit ***X*** vereinbarten Kaufoption liegen ua folgende E-Mails aus dem Jahr 2016 vor:

14.02.2016, Bf. an ***X***: „Hallo ***X***, wie soeben besprochen, bestätige ich dir hiermit das Aufrechterhalten der Kaufoption für Top 7 in der ***Bf1Adresse*** 14, nachdem sich die Bauarbeiten deutlich verzögert haben. Wie schon vorher bleibt auch aufrecht, dass diese Vereinbarung aufgrund der Email-Form gültig ist und kein Formmangel eingewendet wird, auch wenn aus Kostengründen keine Beglaubigung gemacht wurde.“

14.02.2016, Antwort ***X*** an Bf.: „Hallo ***Bf.***, alles klar. Vielen Dank, alles wie besprochen. LG ***X***“

Würdigung:

Auch wenn eine Kaufoption unter fremden Dritten üblicherweise Klauseln für verschiedene Eventualitäten wie Bauverzögerungen oder Rücktritt von der Option enthält, so hat der Senat die Option dennoch aus den bereits zu 2015 ausgeführten Gründen anerkannt.

Der ursprüngliche Kredit war bis Ende März 2016 befristet. Aufgrund der Bauverzögerungen wurde der Kredit verlängert und hypothekarisch gemäß Urkunde vom 31.05.2016 zusätzlich abgesichert (vgl dazu Kreditvertrag vom 19.04.2018, der beim Erörterungstermin vorgelegt wurde).

Dem oben dargestellten E-Mail vom Februar 2016 ist die Bauverzögerung ebenso zu entnehmen, wie den Schilderungen der Bf. in den Schriftsätzen, beim Erörterungstermin sowie bei der mündlichen Verhandlung. Weil die ***X*** eingeräumte Kaufoption trotz der Bauverzögerungen fortgesetzt wurde, geht der Senat auch im Hinblick auf den verlängerten Kreditvertrag im Jahr 2016 davon aus, dass auch **aus der Sicht 2016 der Verkauf von Top 7 unter Ausübung der Option zur Umsatzsteuer mit größerer Wahrscheinlichkeit anzunehmen war als eine andere Verwendung.**

Der Rücktritt von der Option durch ***X*** erfolgte erst im Juni 2017 und steht im Zusammenhang mit seinem sich verschlechternden Gesundheitszustand; mittlerweile ist er verstorben.

Zuordnung der Aufwendungen

Mangels Aufzeichnungen über die Zuordnung der Aufwendungen aus dem Zu- und Umbau auf die einzelnen Tops, hat das Finanzamt ursprünglich die Aufwendungen als Ergebnis der Betriebsprüfung allesamt aliquot anhand der jeweiligen Quadratmeter aufgeteilt.

Hinsichtlich dieser auch Top 2 umfassenden Aufteilung gab die Bf. in der Beschwerde an, dass die Baukosten ausschließlich durch das Aufstocken des Dachgeschosses entstanden seien und dadurch auch eine Erneuerung von „allgemeinen Flächen“ wie Fassade, Stiegenhaus sowie Dach notwendig gewesen sei. Diese Erneuerungen hätten allerdings Top 2 nicht betroffen, weil dieses Top vollkommen funktionsfähig gewesen sei. Die Baukosten seien ausschließlich durch das Aufstocken des Dachgeschosses bzw Top 8 im Erdgeschoß entstanden. Das Stiegenhaus sei weder vor noch nach dem Umbau vom Mieter von Top 2 benutzt worden, weil ein Zugang von der Straße aus bestehe. Auch die Fassadenerneuerung sei nur aufgrund der Aufstockung erfolgt, um ein einheitliches Bild zu erhalten. Die Umbaumaßnahmen seien bloß auf den Aufbau des Dachgeschosses zurückzuführen und würden Top 2 – eigentlich – in keinsten Weise betreffen. Das Dach sei vollkommen funktionsfähig gewesen; es sei nur wegen der Aufstockung notwendig geworden.

Nachdem in der Beschwerde weiters auch angeführt war, die Aufwendungen würden gesamt vorwiegend nur Top 7 betreffen, hat das Finanzamt die Zuordnung in der Beschwerdeentscheidung insofern abgeändert, als es alle Vorsteuern aus dem Umbau dem Top 7 (und nicht mehr allen Tops) zuordnete und den Vorsteuerabzug entsprechend dem bei der Prüfung festgestellten Ausmaß der (zukünftigen) Privatnutzung von Top 7 kürzte.

Sowohl im Vorlageantrag als auch in der mündlichen Verhandlung hat die steuerliche Vertretung auf eine missverständliche Formulierung in der Beschwerde hingewiesen. Bereits im Vorlageantrag differenzierte die Bf. ihr Vorbringen dahingehend, dass abgesehen davon, dass nach Ansicht der Bf. aufgrund bloß vorübergehender und untergeordneter Privatnutzung der komplette Vorsteuerabzug (wie ursprünglich geltend gemacht) zu gewähren sei, neben dem Neubau von Top 7 auch Umbaumaßnahmen in Top 5 (Teilung in Top 5 neu und Top 6) und Top 1 (Teilung in Top 1 neu und Top 8) erfolgt seien und daher auch für diese Tops Vorsteuern angefallen seien.

Beim Erörterungstermin gab die Bf. an, dass es keine Aufzeichnungen über die Zuordnung der Kosten zu den einzelnen Tops gebe – das meiste entfalle auf Top 7 und das Stiegenhaus.

In der mündlichen Verhandlung wurden in weiterer Folge die vorhandenen Möglichkeiten der Zuordnung der Aufwendungen erörtert. Die Bf. gab erneut an, dass es hinsichtlich der

Aufteilung keine Aufzeichnungen gebe. Es seien ursprünglich zwar die Angebote (zB Installateur) für die einzelnen Tops gelegt worden, die Abrechnung sei dann allerdings ohne Aufteilung erfolgt.

Laut Angabe der Bf. wäre es ihr grundsätzlich (mit einigem Aufwand) zumindest teilweise möglich gewesen, die Aufwendungen für die einzelnen Tops herauszuschälen und aufzuteilen. Nach Ansicht der Bf. seien die Aufwendungen für jedes Top zu gewichten (zB Top 7: 100 % pro m²; Top 1/8: 80 % pro m²), denn auch in Top 1/Top 8 sei alles neu gemacht worden (Fliesen, Kanal, Elektrik, Installationen). Bis auf diese Überlegung legte die Bf. jedoch auch für eine etwaige Gewichtung keine nachvollziehbaren Berechnungen vor.

Die Vertreterin des Finanzamtes legte einen Ausdruck der Zeitschrift „Sachverständige“, Heft 2/2019, S. 67ff vor und erläuterte eine mögliche Schätzung der Herstellungskosten für Top 7 nach den in diesem Artikel angegebenen durchschnittlichen Herstellungskosten pro Quadratmeter; der Rest entfalle dann auf allgemeine Teile. Die Bf. widersprach mit der Begründung, dass auch diese Schätzung nicht zielgerichtet sei, weil ein Großteil der Kosten auf den Dachstuhl und das Dach entfalle und beides für das ganze Haus relevant sei. Auch die Fassade und das Stiegenhaus würden das gesamte Haus betreffen, weil die Teilung der Tops erst durch das neue Stiegenhaus möglich geworden sei.

Würdigung:

Dass die hauptsächlichen Kostenelemente wie Dach, Stiegenhaus und Fassade nicht nur Top 7, sondern das gesamte Haus betreffen, hat die Bf. in der mündlichen Verhandlung – wie soeben ausgeführt – selbst angegeben. Dass alle Aufwendungen, wie es die Behörde in der Beschwerdeentscheidung vorgenommen hat, ausschließlich Top 7 zuzuordnen wären, ist nicht richtig, weil einerseits ein Großteil der Aufwendungen (wie Dach, Stiegenhaus, Fassade) nicht losgelöst nur Top 7 betreffen und weil in den anderen Tops auch Umbauarbeiten erfolgt sind.

Auch hat die Bf. angegeben, dass sie grundsätzlich – wenn auch mit einigem Aufwand – die Möglichkeit gehabt hätte, die Aufwendungen (zumindest teilweise) den einzelnen Tops zuzuordnen. Obwohl das Thema der Zuteilung der Aufwendungen zu den einzelnen Tops von Beginn an gegeben war, hat sie keinerlei konkreten Aufteilungsvorschlag vorgelegt.

Eine Herausnahme von Top 2 bei der Aufteilung der Aufwendungen ist nach Ansicht des Gerichtes nicht richtig, weil die Hauptpositionen (Dach, Stiegenhaus, Fassade) auch Top 2 betreffen. Selbst wenn Top 2 einen eigenen straßenseitigen Eingang hat, ist auch das Stiegenhaus elementarer Bestandteil der allgemeinen Teile des Hauses und daher ebenso wie das Dach und die Fassade auch auf Top 2 aufzuteilen.

Grundsätzlich ist der Flächenschlüssel nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als sachgerechter Aufteilungsschlüssel anzusehen (VwGH 23.02.2010, 2007/15/0289). Mangels

anderer geeigneter Anhaltspunkte war die von der Betriebsprüfung ursprünglich durchgeführte Aufteilung anhand der Quadratmeter eine nachvollziehbare und auch die einzig mögliche Schätzungsmethode. Diese schließt auch die anteilige Aufteilung der Aufwendungen auf Top 2 mit ein. Der Senat folgt daher der im Prüfbericht angegebenen Aufteilung.

Privatnutzung von Top 5 (alt)

Hinsichtlich der Privatnutzung von Top 5 (alt) in den Jahren 2015 und 2016, die die Betriebsprüfung im Schätzungsweg mit 75 Prozent (= 35 Prozent der gesamten Quadratmeter, exklusive des noch im Bau befindlichen Top 7) angenommen hat, hat die Bf. Fotos aus der Zeit dieser Nutzung vorgelegt und in der Beschwerde auch angegeben, dass die Nutzung nur „vorübergehend, ungeplant und auch nur teilweise“ erfolgt sei. Es sei daher zu keiner vollständigen Privatentnahme gekommen, sondern nur zu einer Änderung des Ausmaßes der unternehmerischen Nutzung, was nur den Ansatz eines Eigenverbrauchs rechtfertige.

Auch der Sohn der Bf. wohnte 2015 bis 2016 teilweise in Top 5 (alt). Neben der Privatnutzung nutzte die Bf. Top 5 (alt) in den Jahren 2015 und 2016 auch als Büro ihres Einzelunternehmens. In der mündlichen Verhandlung gab die steuerliche Vertretung an, dass die Bf. 2015 und 2016 zwar teilweise auch bei ihrem Freund in Dänemark gewesen sei, überwiegend allerdings im Inland.

Somit bestätigt die Bf. grundsätzlich die teilweise Privatnutzung von Top 5 (alt) indem sie auch angibt, dass der Ansatz eines Eigenverbrauchs (anteilige Vorsteuerkürzung) gerechtfertigt sei. Der Höhe der Schätzung der Privatnutzung im Ausmaß von 75 Prozent von Top 5 (alt), ist die Bf. im gesamten Verfahren nicht entgegengetreten.

Würdigung:

Dass die Bf. Top 5 (alt) in den Jahren 2015 und 2016 auch privat genutzt hat, ergibt sich somit bereits aus den eigenen Aussagen der Bf. Die Abgrenzung der privaten von der betrieblichen Nutzung hat grundsätzlich nach dem Überwiegen pro Raum zu erfolgen. Dem Einwand der Bf., dass sich in dem Raum, der (auch) betrieblich genutzt wurde, die Küchenzeile befand, die allerdings nur im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit genutzt worden sei (als Teeküche), sie selbst aber nicht koche, sondern auswärts esse, kann als Argument nicht dienen. Nahrung, Unterkunft, Hygiene sind elementare Lebensbedürfnisse, weshalb eine Küche sowie Bad- und Sanitäreinrichtungen jedenfalls dem Privatbereich zuzuordnen sind – selbst, wenn diese Einrichtungen auch von der Bf. während der Arbeitszeit und dann auch von einer Mitarbeiterin benutzt werden.

Eine aussagekräftige Überwiegenheitsprüfung pro Raum von Top 5 (alt) ist nach Ansicht des Gerichtes für die Jahre 2015 und 2016 allerdings ohnedies nicht möglich, weil in diesen beiden Jahren auch Top 5 bereits teilweise von den Umbauarbeiten betroffen war. Da somit die Schlafräume für die Bf. und ihren Sohn, die Küche sowie die Sanitärräume jedenfalls dem Privatbereich zuzuordnen sind, ist die Höhe der Schätzung des Prüfers für den Senat

nachvollziehbar und auch schlüssig. Auch hat die Bf. kein anderslautendes Ausmaß der Privatnutzung angeführt. Hinsichtlich der Privatnutzung von Top 5 (alt) folgt der Senat daher der im Prüfbericht angegebenen Schätzung in Höhe von 75 Prozent. Dies entspricht 35 Prozent der gesamten Quadratmeter (ohne Top 7).

Anmerkung:

Aufgrund des verspäteten Vorlageantrages hinsichtlich Festsetzung Umsatzsteuer 1/2017 hat das Gericht in diesem Verfahren über 2017 inhaltlich nicht zu entscheiden, weshalb die 2017 betreffenden Argumente hier nicht angeführt werden.

3. Rechtliche Beurteilung

Zunächst ist festzuhalten, dass das Verwaltungsgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle der Abgabenbehörde zu setzen und den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 264 Abs. 1 BAO kann innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Nach Monaten bestimmte Fristen enden mit dem Ablauf desjenigen Tages des letzten Monates, der durch seine Benennung oder Zahl dem für den Beginn der Frist maßgebenden Tag entspricht (§ 108 Abs. 2 BAO).

Nach § 264 Abs. 4 lit a BAO ist ua § 245 Abs. 1 zweiter Satz BAO für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird nach dieser Bestimmung die Beschwerdefrist erst mit Bekanntgabe der fehlenden Begründung in Lauf gesetzt.

Aufgrund der Zustellung der gesonderten Begründung zur Beschwerdevorentscheidung am 13.11.2018 und mangels eingebrachtem Fristverlängerungsantrag hinsichtlich Feststellung Umsatzsteuer 1/2017 endete die Frist zur Einbringung des Vorlageantrages somit am 13.12.2018.

Der am 21.12.2018 eingebrachte Vorlageantrag war hinsichtlich Festsetzung Umsatzsteuer 01/2017 daher verspätet.

Gemäß § 260 Abs. 1 lit. b iVm § 264 Abs. 4 lit. e BAO hat das Verwaltungsgericht einen Vorlageantrag mit Beschluss zurückzuweisen, wenn dieser nicht fristgerecht eingebracht wurde. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur nachgereichten Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde gemäß § 253 BAO auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst. Umsatzsteuerveranlagungsbescheide, die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden treten, fallen darunter (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 253 Rz 2).

Den Umsatzsteuerbescheid 2017 hat die Behörde am 28.11.2019 erlassen. Zu diesem Zeitpunkt war der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid nicht mehr mit Beschwerde angefochten, weil der Vorlageantrag vom 21.12.2018 verspätet eingereicht wurde. Eine Weitergeltung der Beschwerde gemäß § 253 BAO ist daher nicht gegeben.

Da gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017 eine eigene Beschwerde eingereicht wurde, diese aber ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem BFG (als Nachreichung zur Beschwerde gegen den Festsetzungsbescheid) vorgelegt wurde, hat das Gericht die Parteien im Zuge des Erörterungstermins am 22.05.2026 gemäß § 281a BAO davon in Kenntnis gesetzt, dass hinsichtlich der vorgelegten Beschwerde (Umsatzsteuer 2017) noch eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen ist.

3.2. Zu Spruchpunkt II. 1. (Umsatzsteuer 2015 und 2016)

Gemäß **§ 12 Abs. 1 Z 1 lit a UStG** 1994 kann der Unternehmer 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, als Vorsteuer abziehen. Lieferungen und sonstige Leistungen gelten dann als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen (§ 12 **Abs. 2 Z 1 lit a UStG** 1994). Gemäß **lit b** dieser Bestimmung kann der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen auch nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen, wobei der Unternehmer diese Zuordnung bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen hat.

Die Bf. hat die im Jahr 2015 erworbenen Wohnungen/Geschäftsräume der Liegenschaft *****Bf1Adresse****, zur Gänze ihrem Unternehmen zugeordnet (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit a UStG 1994). Dies ergibt sich daraus, dass sie dem Finanzamt keine andere Zuordnung bekanntgegeben hat (vgl. VwGH 20.03.2024, Ra 2022/15/0099).

Gemäß § 12 Abs 3 Z 1 und 2 UStG 1994 sind die Steuern für Lieferungen und sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze

verwendet bzw diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Hinsichtlich jener Vorsteuern, die auf Top 2 entfallen, kommt diese Bestimmung zum Tragen, weil der Geschäftsraum an einen Versicherungsvertreter vermietet wird und diese Vermietung gemäß § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994 steuerfrei ist. Ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug ist daher gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994 nicht zulässig. Zum Einwand der Bf., dass die Umbauarbeiten Top 2 nicht betroffen hätten, wird auf die Ausführungen in der Beweiswürdigung zur Zuordnung der Aufwendungen verwiesen.

Auch für Grundstücksumsätze existiert eine Steuerbefreiung mit grundsätzlichem Ausschluss des Vorsteuerabzuges (§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a iVm § 12 Abs. 3 Z. 1 und 2 UStG 1994). Allerdings bietet § 6 Abs. 2 leg. cit. für diese Umsätze – anders als z.B. für Umsätze, die an einen Versicherungsvertreter ausgeführt werden – die Möglichkeit, zur Steuerpflicht zu optieren. 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 (§ 6 Abs. 2 UStG 1994).

Maßgeblich für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges (vgl. z.B. VwGH 24.03.2004, 99/14/0237). Ein Vorsteuerabzug ist für einen einem Unternehmer gelieferten Gegenstand oder eine einem Unternehmer erbrachte Dienstleistung im Regelfall bereits zulässig, wenn die Ausführung eines Umsatzes erst beabsichtigt ist, und setzt nicht voraus, dass der Unternehmer damit einen Umsatz bereits ausgeführt hat oder ausführt (vgl. z.B. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0070). Der Zusammenhang mit zukünftigen Umsätzen genügt, und zwar auch dann, wenn es zur Ausführung der Umsätze in der Folge nicht kommt (vergebliche Vorbereitungshandlungen). Ändern sich nachträglich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse, sind nach § 12 Abs. 10 bis 12 UStG 1994 entsprechende Korrekturmaßnahmen vorzunehmen. (VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193)

Die Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sind bis auf einige Ausnahmen gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit, weshalb auch in diesen Fällen der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 3 UStG 1994 zur Anwendung kommt. Ausgenommen von der Befreiung ist ua die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt für den Fall einer künftigen Vermietung die Vorsteuerauschlussbestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht zur Anwendung, wenn bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher ist als der Fall einer

steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0063 mwN).

Unter Verweis auf diese Judikatur ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch die Vorsteuerabzugsberechtigung in Hinblick auf einen beabsichtigten Grundstücksumsatz nicht anders zu behandeln als der Fall einer in Aussicht genommenen Vermietung. In beiden Fällen steht demnach bei nachweislicher Absicht der Option zur Steuerpflicht der Vorsteuerabzug entsprechend der Bestimmung des § 12 Abs. 1 UStG 1994 (sofort) zu, sodass auch die Vorsteuerauschlussbestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht zum Tragen kommt (VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193).

Da es für die Frage der Berechtigung zum Vorsteuerabzug auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Erbringung der Leistung ankommt, auf welche die als Vorsteuer geltend gemachte Umsatzsteuer entfällt (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0070), ist jeder Veranlagungszeitraum für sich zu beurteilen. Es ist daher im Hinblick auf eine künftige Optionsausübung zur Steuerpflicht für jeden Veranlagungszeitraum separat zu prüfen, welche (künftige) Nutzung mit größerer Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist.

Wie in der Beweiswürdigung ausgeführt, ist der erkennende Senat sowohl für das Jahr 2015 als auch 2016 zum Ergebnis gekommen, dass aus Sicht des jeweiligen Jahres der Verkauf von Top 7 unter Ausübung der Option zur Umsatzsteuer mit größerer Wahrscheinlichkeit anzunehmen war als eine andere Verwendung. In diesen beiden Jahren ist der Vorsteuerabzug daher auch für Top 7 zu gewähren, wobei – entgegen der Ansicht der Behörde – eine etwaige zukünftige Privatnutzung für die Jahre 2015 und 2016 keine Auswirkung hat, weil hier noch von einem Verkauf der Wohnung auszugehen war.

Hinsichtlich der anderen Tops bestand für die Behörde va im Hinblick auf die ab 2017 tatsächlich erfolgten Vermietungen kein Zweifel daran, dass aus Sicht 2015 und 2016 nach Fertigstellung der Umbauarbeiten eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung mit größerer Wahrscheinlichkeit anzunehmen war. Dem schließt sich das Gericht an.

Zur teilweisen Privatnutzung von Top 5 (alt) in den Jahren 2015 und 2016:

Grundsätzlich wird die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer für Zwecke die außerhalb des Unternehmens liegen, einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt (§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994). Diese Bestimmung gilt allerdings nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes (§ 3a Abs. 1a UStG 1994).

Eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 3a UStG 1994, auf die die Bf. für die Privatnutzung von Top 5 (alt) in der Beschwerde Bezug genommen hat, ist – selbst, wenn diese nur vorübergehend in den Jahren 2015 und 2016 erfolgt ist – daher nicht möglich.

Allerdings gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des EStG 1988 [...] sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt, weshalb ein Vorsteuerabzug insoweit nicht zulässig ist.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Der private Wohnraum ist elementarer Teil der Lebensführung im Sinne dieser Bestimmung (VwGH 28.06.2012, 2009/15/0217). Grundsätzlich müsste bei gemischt unternehmerisch und privat genutzten Gebäudeteilen für jeden Raum (der gemischt genutzten Wohnung) nach dem Überwiegen beurteilt werden, welche Nutzung überwiegt.

Wie in der Beweiswürdigung bereits dargestellt, kann aufgrund der teilweise auch bereits 2015 und 2016 an Top 5 (alt) durchgeführten Umbauarbeiten eine aussagekräftige Überwiegenheitsprüfung pro Raum nicht durchgeführt werden. Da die Bf. der Höhe der Schätzung der Privatnutzung durch den Prüfer nicht entgegengetreten ist und dieses Ausmaß auch für den Senat nachvollziehbar ist, geht auch das Gericht von einem Privatanteil iHv 75 Prozent aus. Das sind 35 Prozent der gesamten Quadratmeter ohne Top 7 und 17 Prozent, wenn man die zukünftigen Quadratmeter von Top 7 miteinbezieht.

Der Vorsteuerabzug der laufenden Ausgaben war somit im Ausmaß von 35 Prozent zu kürzen, weil Top 7 in den Jahren 2015 und 2016 noch nicht existiert hat und daher die Quadratmeter dieser Wohnung in die Aufteilung der laufenden Kosten nicht mit eingeflossen sind. Anders verhält es sich bei der Vorsteueraufteilung des Gebäudes. Diese Aufwendungen betreffen den Zu- und Umbau und sind daher bereits auf die Gesamtquadratmeter (inkl Top 7) aufzuteilen (390,78 m²). Entsprechend der korrekten Aufstellung des Prüfers in seinem Bericht, reduziert sich das prozentuelle Ausmaß des privat genutzten Teiles von Top 5 (alt) (68,30 m²) auf 17 Prozent für die auf das gesamte Gebäude entfallenden Aufwendungen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 war daher der Vorsteuerabzug betreffend Top 5 (alt) aus den laufenden Kosten um 35 Prozent zu kürzen. Dies entspricht grundsätzlich der Berechnung des Prüfers. Allerdings war der im Prüfbericht zum Jahr 2015 angegebene Korrekturbetrag (-3.424,40), der offenbar aus einem Übertragungsfehler resultiert, nicht richtig und war daher vom Gericht auf den richtigen Betrag iHv -634,27 Euro abzuändern.

Die vom Finanzamt nicht durchgeführte Vorsteuerkorrektur der Aufwendungen, die auf das Gebäude entfallen (Zu- und Umbau) und Top 5 betreffen, war – wie bereits ausgeführt – aufgrund der Privatnutzung in den Jahren 2015 und 2016 ebenfalls gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 im Ausmaß von 17 Prozent zu korrigieren.

Der direkt zuordenbare bzw anteilig (entsprechend der Quadratmeteraufteilung) auf Top 5 entfallende Vorsteuerabzug sowohl der laufenden Kosten als auch der Umbaukosten war

daher gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 im Ausmaß der Privatnutzung entsprechend zu versagen. Dass die Privatnutzung von Top 5 nur auf die Jahre 2015 und 2016 beschränkt und somit vorübergehend war, ändert nichts an der Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuern für diese Jahre.

Endgültige Festsetzung Umsatzsteuer 2016

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Behörde eine Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Ist die Ungewissheit beseitigt oder das Rechtsmittel rechtskräftig entschieden, ist die vorläufige durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen (Abs. 2 leg. cit.).

Da keine Ungewissheit (mehr) vorliegt, war die Umsatzsteuer 2016 endgültig festzusetzen.

3.3. Zu Spruchpunkt II. 2. (Einkommensteuer 2015)

Wie bereits bei der Umsatzsteuer angeführt, dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Auf die diesbezüglichen Ausführungen zur Umsatzsteuer wird verwiesen.

Es war daher das geschätzte Ausmaß der Privatnutzung von Top 5 (alt) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – entsprechend der Berechnung vom Finanzamt – zu berücksichtigen. Auch die geltend gemachte AfA für das angeschaffte Inventar von Top 5 (alt) wurde auf Grund der Privatnutzung zu Recht von der Behörde versagt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.4. Zu Spruchpunkt II. 3. (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.

Weil im gegenständlichen Erkenntnis die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes im Vordergrund stand, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen. Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges ist das Gericht nicht von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen (insbes. VwGH 13.09.2006, 2002/13/0063).

Berechnung:

[...]

Wien, am 18. September 2026