

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 21. Dezember 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 7. November 2018 betreffend Einkommensteuer 2016 (Steuernummer ***BF1StNr2***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. Juni 2026 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach abgeschlossener Betriebsprüfung der Jahre 2013 bis 2015 sowie Nachschau 01/2016 bis 09/2017 erließ das Finanzamt am 08.11.2018 den Einkommensteuerbescheid 2016. In der Begründung verwies die Behörde auf die Feststellungen der Außenprüfung sowie auf die zu diesen Bescheiden ergangene Beschwerdeentscheidung, weil dabei auch Feststellungen getroffen wurden, die auch Änderungen der beantragten Ausgaben der Einkommensteuererklärung 2016 betreffen würden.

Im Wesentlichen führte das Finanzamt folgende Änderungen durch:

- Berücksichtigung der aufgrund der unechten steuerbefreiten Vermietungsumsätze (Vermietung von Top 2 an einen Versicherungsagenten) nicht anerkannten Vorsteuer als Aufwand
- Kürzung der laufenden (auf das Gebäude entfallenden) Ausgaben um den mit 75 Prozent (das sind 35 Prozent der gesamten Liegenschaft) geschätzten Anteil der Privatnutzung von Top 5/6.
- Kürzung der geltend gemachten Fremdfinanzierungskosten um den entsprechenden Anteil der Privatnutzung.
- Kürzung der AfA für die Anschaffung einer Kücheneinrichtung und Trockner für Top 5/6 aufgrund der bestehenden Privatnutzung
- Kürzung der AfA für die Anschaffungskosten der Liegenschaft um den entsprechenden Anteil der Privatnutzung von Top 5/6.
- Keine Anerkennung des beantragten Repräsentationsaufwandes (Gleichenfeier, Baumeisterbesprechung) aufgrund der (späteren) überwiegenden Privatnutzung von Top 7 und aufgrund des bestehenden Naheverhältnisses der Bf. zu den später eingemieteten Firmen

In der Beschwerde, die zugleich der Vorlageantrag hinsichtlich Umsatzsteuer 2015 und 2016 sowie Einkommensteuer 2015 ist (vgl dazu BFG 18.09.2026, RV/7102259/2019), brachte die Bf. Einwände zu den allgemeinen nach der Prüfung strittigen Punkten vor, nicht jedoch zu den im Einkommensteuerbescheid 2016 durchgeführten Änderungen. Daher erließ das Finanzamt eine abweisende Beschwerdevorentscheidung.

Im Vorlageantrag bezieht sich die Bf. allgemein darauf, dass eine Veränderung der Umsatzsteuer Auswirkung auf die Überschussrechnung der Vermietung und somit auch auf den Einkommensteuerbescheid habe. Im Detail erstattet sie Vorbringen zu den gekürzten Fremdfinanzierungskosten, Abschreibungsbasis des Betriebsgebäudes auf eigenem Grund sowie der Nichtanerkennung des Inventars und der Repräsentationsaufwendungen und beantragt die antragsgemäße Veranlagung.

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

2016 erzielte die Bf. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung einzelner Tops der Liegenschaft ***Adresse*** und Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus der Tätigkeit Grafikdesign/Werbung „***Name***“ resultieren.

Die Bf. vermietete Top 2 an die ***KG*** (Versicherungsagent der ***Versicherungsagentur***).

Im Jahr 2016 erfolgten Umbauarbeiten, die das gesamte Haus betrafen und Arbeiten für den Ausbau des Dachgeschosses (Top 7). Aus Sicht des streitgegenständlichen Jahres war ein Verkauf von Top 7 unter Ausübung der Option zur Umsatzsteuer an ***X*** mit größerer Wahrscheinlichkeit anzunehmen als eine andere Verwendung.

Die Aufwendungen der gesamten Umbauarbeiten sowie die Fremdfinanzierungskosten betreffen das gesamte Gebäude gleichmäßig und sind daher aliquot entsprechend den Quadratmetern auf alle im Eigentum der Bf. stehenden Tops aufzuteilen. Dies schließt auch die anteilige Aufteilung der Aufwendungen auf Top 2 mit ein. Auf Top 7 entfallen 196,50 m² und auf die anderen Tops 194,28 m².

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).

2. Beweiswürdigung

Allgemeines:

Hinsichtlich der Beweiswürdigung wird grundsätzlich auf das Erkenntnis des BFG vom 18.09.2026 zur GZ. RV/7102259/2019 verwiesen, weil die dortigen Ausführungen betreffend Einkommensteuer 2015 sowie Umsatzsteuer 2015 und 2016 auch für die hier strittige Einkommensteuer 2016 relevant sind.

Die vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2016 durchgeführten Änderungen beruhen im Wesentlichen auf der Beschwerdeentscheidung hinsichtlich Umsatzsteuer 2016. Es liegen dem Bescheid somit jene Berechnungen zugrunde, die sich ergeben, wenn man die gesamten Aufwendungen aus dem Umbau Top 7 zurechnet und eine ab 2017 bestehende Privatnutzung von Top 7 im Ausmaß von 77 Prozent annimmt.

Wie im Erkenntnis zu RV/7102259/2019 ausgeführt, war sowohl aus Sicht 2015 als auch 2016 der Verkauf von Top 7 unter Ausübung der Option zur Umsatzsteuer mit größerer Wahrscheinlichkeit anzunehmen als eine andere Verwendung. Zur Frage der Aufteilung der Aufwendungen auf die einzelnen Tops ist das Gericht der Aufteilung durch die Betriebsprüfung gefolgt. Dabei wurden die Aufwendungen im Schätzungsweg anhand der Quadratmeter gleichmäßig aufgeteilt. Dies schließt auch die anteilige Zuordnung von Aufwendungen auf Top 2 mit ein.

Zu Bescheid, Punkt 1) b) – Prüfungsfeststellung Tz. 4 Top 05 und 06 (2015/16) (=Top 5 (alt)):

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird hinsichtlich des Ausmaßes der Privatnutzung auf das Erkenntnis des BFG vom 18.09.2026 zur GZ. RV/7102259/2019 verwiesen.

Zu Bescheid, Punkt 1) c) – Fremdfinanzierungskosten:

Ausgehend von den Feststellungen, die in der Beschwerdeentscheidung zu Einkommensteuer 2015 und Umsatzsteuer 2015 und 2016 getroffen wurden und der darin erfolgten kompletten Zurechnung aller Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Um- und Zubau zu Top 7, hat das Finanzamt die im Jahr 2016 angefallenen Fremdfinanzierungskosten zunächst auf die Anschaffung der Liegenschaft und auf den Ausbau des Dachgeschoßes aufgeteilt. Die mit der Anschaffung zusammenhängenden Fremdfinanzierungskosten wurden dann der Vermietung (ohne Top 7) und jene iZm dem Ausbau des Dachgeschoßes wurden Top 7 zugeordnet. Dabei hat das Finanzamt auch die anteilige Privatnutzung von Top 5 (alt) im Jahr 2016 und die (zukünftige) anteilige Privatnutzung von Top 7 als Minderung des jeweils abzugsfähigen Betrages berücksichtigt.

Die Bf. brachte im Vorlageantrag dazu vor, dass eine (komplette) Anerkennung der Fremdfinanzierungskosten zu erfolgen habe, wenn das Gebäude inklusive aller Umbaumaßnahmen als unternehmerisch veranlasst anerkannt werde.

Entgegen der von der Behörde in der Beschwerdeentscheidung vorgenommenen Beurteilung, ist der Senat zum Ergebnis gekommen, dass die angefallenen Aufwendungen nicht ausschließlich Top 7 zuzuordnen, sondern analog der Schätzung des Betriebsprüfers anhand der Quadratmeter gleichmäßig auf alle Tops aufzuteilen sind (vgl BFG 18.09.2026, RV/7102259/2019). Dies gilt auch für die Fremdfinanzierungskosten.

Zu Bescheid, Punkt 2) Abschreibung Betriebsgebäude auf Eigengrund:

Das Finanzamt hat die geltend gemachte AfA iHv 8.923,42 Euro im selben Verhältnis auf das Gebäude und den Dachgeschoßausbau aufgeteilt, wie auch die Fremdfinanzierungskosten. Auch hier ist jedoch, wie bereits ausgeführt, eine Aufteilung nach Quadratmetern vorzunehmen.

3. Rechtliche Beurteilung**3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)**

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.

Zu Bescheid, Punkt 1) a) – Prüfungsfeststellung Tz. 2. Vermietung Geschäftsräumlichkeit Top 2

Für die mit der Vermietung des Geschäftsraumes Top 2 an einen Versicherungsvertreter zusammenhängenden Aufwendungen war ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 iVm § 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994 nicht zulässig (vgl BFG 18.09.2026, RV/7102259/2019). Diese nicht abzugsfähige Vorsteuer war in der von der Behörde berechneten Höhe (323,64 Euro) als Aufwand zu berücksichtigen.

Zu Bescheid, Punkt 1) b) – Prüfungsfeststellung Tz. 4 Top 05 und 06 (2015/16) (=Top 5 (alt)):

Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Die aufgrund der Privatnutzung von Top 5 (alt) im Bescheid vorgenommenen Korrekturen sind daher zu Recht erfolgt.

Zu Bescheid, Punkt 1) c) – Fremdfinanzierungskosten:

Insoweit die Fremdfinanzierungskosten iVm den vermieteten (bzw zur Vermietung vorgesehenen) Einheiten stehen, sind diese gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 abzugsfähig, weil auch Schuldzinsen, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, Werbungskosten sind. Allerdings dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Im Ausmaß der Privatnutzung von Top 5 (alt) war ein Abzug daher zu versagen.

Da die Bf. im Jahr 2016 geplant hatte, Top 7 nach Fertigstellung zu verkaufen und die anderen Tops vermietet waren bzw für eine Vermietung vorgesehen waren, sind die Fremdfinanzierungskosten wegen der unterschiedlichen Folgen zunächst im Schätzungsweg anhand der Quadratmeter auf die Tops (Vermietung) und auf Top 7 aufzuteilen. Von den gesamt geltend gemachten Fremdfinanzierungskosten iHv 16.498,37 Euro entfallen somit 8.296,05 Euro auf Top 7 ($16.498,37 / 390,78 * 196,50$) und 8.202,32 Euro auf die restlichen Tops ($16.498,37 / 390,78 * 194,28$). Die Anzahl der jeweiligen Quadratmeter ist der Beilage zum Bericht der Betriebsprüfung entnommen.

Die auf den im Jahr 2016 privat genutzten Anteil von Top 5 (alt) entfallenden Fremdfinanzierungskosten iHv 2.870,81 Euro sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig ($8.202,32 * 35 \%$). **Es verbleiben als abzugsfähige Werbungskosten: 5.331,51 Euro** ($8.202,32 - 2.870,81$).

Im Hinblick auf das 2016 bestehende Vorhaben, Top 7 nach Fertigstellung zu verkaufen, ist ein Abzug der mit diesem Top zusammenhängenden Fremdfinanzierungskosten 2016 nicht möglich. Diese erhöhen allenfalls die Herstellungskosten im Zeitpunkt des Verkaufes (vgl *Fritz-Schmied; Gensluckner; Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁵ § 6 Rz 93, 115 (Stand

1.1.2025, rdb.at). Der auf Top 7 entfallende Anteil der Fremdfinanzierungskosten iHv 8.296,05 Euro war daher nicht abzugsfähig.

Dem von der Bf. im Vorlageantrag angeführten Argument, dass die gesamten Fremdfinanzierungskosten abzugsfähig seien, wenn das gesamte Gebäude dem Unternehmen zugeordnet werde, kann nicht gefolgt werden. Dass das Gebäude umsatzsteuerrechtlich zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet wurde, ändert nichts daran, dass sich das Gebäude einkommensteuerrechtlich zum Teil im Privatvermögen befindet und im Jahr 2016 teilweise vermietet und teilweise privat genutzt wurde, sowie für Top 7 ein Verkauf geplant war, der aber mangels eines gewerblichen Immobilienhandels nur unter § 30 EStG subsumierbar wäre, womit diesbezüglich Privatvermögen vorliegt.

Die geltend gemachten Fremdfinanzierungskosten iHv 16.498,37 Euro waren somit um 11.166,86 Euro zu korrigieren.

Zu Bescheid, Punkt 1) d) – Prüfungsfeststellung Tz. 5 Inventar Top 5/6 (=Top 5 (alt)):

Aufgrund der (teilweisen) Privatnutzung von Top 5 (alt) war die AfA für das angeschaffte Inventar (Kücheneinrichtung, Trockner) entsprechend der Beurteilung durch die Behörde gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Das Argument der Bf. im Vorlageantrag, dass die private Nutzung nur vorübergehend „zwischen durch“ und untergeordnet gewesen sei, weshalb diese Ausgaben anzuerkennen seien, kann der Bf. nicht zum Erfolg verhelfen. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen im Erkenntnis vom 18.09.2026 zur GZ RV/7102259/2019 verwiesen.

Zu Bescheid, Punkt 2) – Abschreibung Betriebsgebäude auf Eigengrund:

Wie im bereits angeführten Erkenntnis ausführlich dargelegt wurde, liegen weder Aufzeichnungen zur Aufteilung der Aufwendungen betreffend den Zu- und Umbau auf die einzelnen Tops vor, noch konnten diese auf anderem Weg korrekt zugeteilt werden. Das Gericht folgt daher der vom Prüfer im Schätzungsweg vorgenommenen Aufteilung anhand der Quadratmeter. Daher ist auch die geltend gemachte Abschreibung iHv 8.923,48 Euro in diesem Verhältnis aufzuteilen. Somit entfallen 4.436,39 Euro auf die vermietete bzw zur Vermietung vorgesehene Fläche (ohne Top 7) $(8.923,48 / 390,78 * 194,28)$ und 4.487,09 Euro auf Top 7 $(8.923,48 - 4.436,39)$.

Im Vorlageantrag bringt die Bf. vor, dass sich die Abschreibungsbasis verändere, wenn die Umsatzsteuer korrigiert werde. Dies würde auch für die für 2016 geltend gemachten und Top 7 betreffenden Ausgaben für Betriebsausstattungen wie Terrassentüren, Absturzsicherung und Sofa gelten, weil diese Ausgaben betrieblich verursacht seien.

Da die Bf. 2016 noch von einem Verkauf von Top 7 an ***X*** ausgegangen ist, sind die auf Top 7 entfallenden Anschaffungs- und Herstellungskosten jedoch nicht im Zuge einer

vorweggenommenen AfA abzusetzen, sondern erhöhen sie die (um die Herstellungskosten adaptierten) Anschaffungskosten und sind – losgelöst von der Verausgabung – erst im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen* EStG, 2026, § 30 Rz 46). Die für das Jahr 2016 geltend gemachte Abschreibung war daher iHv 4.487,09 Euro nicht anzuerkennen. Ebenso war die Top 7 betreffende AfA hinsichtlich sonstiger Betriebsausstattung (Terrassentüre etc.) iHv 460,44 Euro nicht zu berücksichtigen.

Aufgrund des Abzugsverbotes des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 war eine AfA für den privat genutzten Teil von Top 5 (alt) ($4.436,39 * 35 \% = 1.552,74$) – unabhängig davon, ob die private Nutzung nur vorübergehend oder „zwischen durch“ erfolgte – zu versagen. Immerhin bestand die private Nutzung während des gesamten streitgegenständlichen Jahres und betrug sie bezogen auf die 2016 genutzten Gebäudeteile 35 Prozent.

Im Ergebnis war daher eine **Abschreibung iHv 2.883,65 Euro zu berücksichtigen** ($4.436,39 - 1.552,74$) und somit eine Korrektur iHv 6.039,83 Euro vorzunehmen.

Die vom Finanzamt aufgrund der kompletten Zurechnung der Aufwendungen zu Top 7 durchgeführte Kürzung der Einkünfte um die **erhaltenen Skonti** (2.075,00 Euro) war entsprechend der anderen Sichtweise des Senates ebenfalls im Verhältnis der Quadratmeter auf den vermieteten Teil (ohne Top 7) und auf Top 7 aufzuteilen. Eine Kürzung der Einkünfte um die erhaltenen Skonti war nur hinsichtlich Top 7 vorzunehmen und hatte daher nur im Ausmaß von 1.043,39 Euro ($2.075,00 / 390,78 * 196,50$) zu erfolgen.

Zu Bescheid Punkt 3) - Repräsentationsaufwand:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Das Finanzamt hat die hauptsächlich in Zusammenhang mit dem Dachbodenausbau (Gleichenfeier, Baumeisterbesprechung) stehenden Aufwendungen iHv 1.359,09 Euro mangels erkennbarer Werbung und aufgrund der überwiegenden Privatnutzung von Top 7 ab 2017 sowie aufgrund des bestehenden Naheverhältnisses der Bf. zu den in den Folgejahren in Top 7 eingemieteten Firmen nicht anerkannt.

Im Vorlageantrag führt die Bf. dazu aus, dass Gleichenfeiern und Bewirtung von Geschäftspartnern, mit denen laufend neue Umsätze erzielt würden, betrieblich motiviert seien. Eine etwaige private Veranlassung sei vollkommen untergeordnet, denn „wer macht schon freiwillig Gleichenfeiern, wenn es nicht Usus wäre?“.

Ein nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 geforderter Nachweis wurde mit dieser Behauptung nicht erbracht. Im Hinblick darauf, dass die Bf. 2016 geplant hatte, das neu errichtete Top 7 an ***X*** zu veräußern und die ihm 2015 eingeräumte Kaufoption im Jahr 2016 (aufgrund der Bauverzögerungen) verlängert hat, ist für das Gericht auch nicht ersichtlich, inwieweit die gleichen Feier der Werbung dienen soll.

Der Repräsentationsaufwand iHv 1.359,09 Euro war daher nicht anzuerkennen und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Berechnung:

[...]

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.

Weil im gegenständlichen Erkenntnis die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes im Vordergrund stand, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 18. September 2026