

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, z, vertreten durch VERAX Wirtschaftsprüfungs-und Steuerberatungs GmbH, Rotenturmstraße 16/ DG, 1010 Wien, über die Beschwerden vom 20. Mai 2011 sowie 16. Mai 2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 19. April 2011 sowie 14. Mai 2012 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006, 2007 und 2010 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2006, 2007 und 2010 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

Gegenstand der X (Beschwerdeführerin i.d.F. Bf.) ist u.a. der Besitz und die Verwertung von Liegenschaften.

Die Bf. wurde einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2004 bis 2007 unterzogen wobei festgestellt wurde, dass sie im Jänner 2005 ein Immobilienobjekt unter Geltendmachung des Vorsteuerabzuges erworben hatte. Da in der Folge in den Jahren 2006 und 2007 einzelne Teile der Liegenschaft steuerfrei veräußert wurden führte dies zu einer Vorsteuerberichtigung, wobei die Außenprüfung (Ap.) sowohl hinsichtlich der anzuwendenden Rechtsvorschrift wie auch der Berechnungsmethode von jener der Bf. abwich und die vorgenommene Berichtigung im Jahr 2006 um € 42.014,71 (auf € 84.571,68) bzw. 2007 um € 63.861,02 (auf € 141.027,44) korrigierte.

Das zuständige Finanzamt Wien 1/23 folgte den Feststellungen der Außenprüfung (Ap.) und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren u.a. neue Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007.

Nach Darstellung der Ap. erwarb die Bf. mit Vertrag vom 24./31. Jänner 2005 die Liegenschaft v um € 1.280.000,- (+20% USt). Von der ausgewiesenen Umsatzsteuer sei zur Gänze der Vorsteuerabzug beantragt worden, da die Bf. die Verwertung der Liegenschaft (nach Sanierung) für Wohnzwecke, Büros und Lagerflächen beabsichtigt habe.

Aufgrund diverser Schwierigkeiten im Zuge der Bau- und Renovierungsarbeiten sei eine Vermietung nicht möglich gewesen und einzelne Wohnungen (vorwiegend) steuerfrei verkauft worden. Die Vorsteuerberichtigung sei gemäß § 12 (10) UStG 1994 erfolgt, die Anwendung dieser Bestimmung im vorliegenden Fall aber nicht möglich, da die Wohnungen vor dem unecht steuerfreien Verkauf nicht vermietet worden seien und damit keine Verwendungsänderung vorliege. Die Vorsteuer sei daher (zeitlich unbegrenzt) nach § 12 (11) UStG 1994 zu korrigieren.

Die Berechnung der Vorsteuerkorrektur habe nach Ansicht der Ap. im Verhältnis der Nutzflächen der einzelnen Tops zur Gesamtfläche (getrennt nach den Objektteilen 'Altbau', v1 und 'Neubau', v2) zu erfolgen, wobei für die Jahre 2005 und 2006, in denen keine buchhalterische Trennung der angefallenen Vorsteuerbeträge für den 'Alt- und Neubau' erfolgt sei, die Vorsteuern im Verhältnis 70% dem 'Altbau' und 30% dem 'Neubau' zugerechnet worden seien. Dieses Verhältnis gründe auf der Annahme, dass der Backsteinbau ('Altbau') infolge der dort stattgefundenen Verkäufe zuerst saniert worden sei.

Für eine im Zuge des Kaufes miterworbene (angrenzende) Parkfläche wurde die anteilig auf sie entfallende Vorsteuer im Schätzungswege mit € 34.150,- (lt. Grundbuch) ermittelt, und blieb bei der Vorsteuerberichtigung unberücksichtigt.

In einem Einlageblatt zum Ap.-Bericht findet sich nachfolgende tabellarische Darstellung der Verkäufe einzelner Tops für die Jahre 2006 und 2007, die durchwegs steuerfrei und vom 'Altbau' erfolgten:

Verkäufe		
Top	Datum	%-Anteil
2006		
1	04.04.2006	12,43%
5	04.04.2006	6,47%
10	10.11.2006	7,57%
Summe		26,47%

2007

4	04.06.2007	13,82%
6	30.03.2007	8,86%
7	06.06.2007	7,69%
9	19.02.2007	11,46%
Summe		41,83%

(Anmerkung: die %-Sätze wurden aufgrund der Nutzfläche der einzelnen Tops in Relation zur Gesamtnutzfläche des 'Altbaues' von gesamt 1.096,71m<sup>2</sup> ermittelt.)

Davon ausgehend wurde die Vorsteuerberichtigung für die Jahre 2006 und 2007 wie folgt berechnet:

	Vorsteuer gesamt	von Berichtigung ausgenommen	Vorsteuer verbleibend	davon 'Altbau' 70%	davon 'Neubau' 30%
2005	392.578,59	34.150,00	358.428,59	250.900,01	107.528,58
2006	99.424,14	1.424,00	98.000,14	68.600,10	29.400,04
2007	67.680,26	3.645,00	64.035,26	21.289,13	46.390,87

Verkäufe 2006	26,47%
Vorsteuer 2005	66.413,23
Vorsteuer 2006	18.158,45
Berichtigung gem. § 12 (11)	84.571,68

Verkäufe 2007	41,83%
Vorsteuer 2005	104.951,48
Vorsteuer 2006	28.695,42
Vorsteuer 2007	7.380,54
Berichtigung gem. § 12 (11)	141.027,44

Mit Schriftsatz vom 20. Mai 2011 erhob die Bf. eine als Beschwerde geltende Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2006 und 2007.

Begründend führte sie darin aus, dass die Aufteilung der Vorsteuern aus dem Ankauf der Liegenschaft bereits in dem der Ap. vorgelegten Kaufvertrag vorgenommen worden sei. Demnach würden 46,82% (€ 599.260,-) des Kaufpreises auf den Gebäudeteil ‚Bs1‘, 24,14% (€ 309.021,-) auf den Gebäudeteil ‚v3‘ und 29,04% (€ 371.719,-) auf die unbebaute Fläche, die zum Teil aus vermieteten Parkplätzen bestehe und teilweise ins öffentliche Gut zu übertragen sei, entfallen.

Gemäß den Kaufverträgen sei der Hofbereich in keinem Fall Gegenstand eines Verkaufes gewesen.

Dargestellt wurde die von der Bf. in den Jahren 2005 bis 2007 erklärte Vorsteuer (incl. Vorsteuern aus i.g. Erwerben bzw. Steuer gemäß § 19 UStG 1994), die als Grundlage für die Vorsteuerkorrekturen herangezogen worden waren, wobei im Jahr 2005 Vorsteuer i.H.v. € 74.342,40 als auf das der Parkplatzvermietung entfallende (unbebaute) Grundstück von der Berichtigung ausgenommen wurde (vgl. nachfolgende Tabelle):

	Vorsteuer	Erwerbe	§ 19	unbebaut	Summe
	€	€	€	€	€
2005	340.114,10	15.889,90	36.574,59	-74.342,40	318.236,19
2006	46.361,13	14.283,21	38.779,80		99.424,14
2007	35.873,83	2.920,43	28.886,00		67.680,26

Eine Trennung der Vorsteuern für beide Gebäudeteile sei in den Jahren 2005 und 2006 nicht erfolgt, da die Rechnungslegung der Lieferanten eine solche nicht ermöglicht habe. Nach 2006 seien die Rechnungen nach Gebäudetrakten und die darauf entfallende Vorsteuer getrennt ermittelt worden. Die Bf. weiche insoweit von der Berechnungsmethode der Ap. ab, als die Vorsteuern bis zum Monat des Verkaufes einer Berichtigung unterzogen worden seien.

Die Berechnung der Vorsteuerkorrekturen laut Beschwerde erfolgte mit beigelegten Berechnungsblatt (ziffernmäßig abweichend von den Vorsteuerberichtigungen laut Erklärungen).

Die monatlich erklärten Vorsteuern der Jahre 2006 und 2007 wurden dargestellt und rechnerisch eine unterjährige Berichtigung vorgenommen.

Für die Sanierungsaufwendungen der Jahre 2005 und 2006 wurde die in den Jahren 2006 und 2007 vorzunehmende Vorsteuerkorrektur in der Weise ermittelt, dass die Nutzflächen der verkauften Tops in Relation zur Gesamtnutzfläche der Liegenschaft (‚Alt‘- und ‚Neubau‘, gesamt 3.265,19m<sup>2</sup>) gesetzt und der resultierende %-Betrag mit der gesamten beantragten Vorsteuer multipliziert wurde. Für die Korrektur des Jahres 2007 (ab diesem Jahr erfolgte eine Trennung der Rechnungen betreffend ‚Alt‘- und ‚Neubau‘) wurden die Nutzflächen der verkauften Tops in Relation zur Nutzfläche der Bs2 (‚Altbau‘) gesetzt und der sich ergebende %-Betrag mit der Vorsteuer die auf den ‚Altbau‘ entfiel multipliziert (siehe nachfolgende Tabelle).

				Gesamtfläche	2005	2006
Vorsteuer				3.265,19 m <sup>2</sup>	318.236,19	99.424,14
Jänner	17.798,93					
Februar	1.885,09					
März	16.610,58	4.4.2006 Top 1,5	207,29	0,06348482	20.203,17	2.304,16
April	13.816,86					
Mai	3.959,81					
Juni	2.861,66					
Juli	20.180,72					
August	2.597,42					
September	3.481,08					
Oktober	7.424,12					
November	-43,10	08.11.2006 Top 10	82,98	0,025413529	8.087,50	2.302,88
Dezember	8.850,97					
Summe	99.424,14		290,27	0,088898349	<b>28.290,67</b>	<b>4.607,04</b>

Berichtigung 2006 **32.897,71**

#### Korrektur 2007

	m <sup>2</sup>	Anteil an	Berichtigung	Berichtigung
		Gesamtfläche	2005	2006
		3.265,19 qm	318.236,19	99.424,14
19.2.2007 Top 9	125,66	0,038481681	12.246,26	3.826,01
30.03.2007 Top 8	97,16	0,029756308	9.469,53	2.958,50
4.6.2007 Top 4+7	235,66	0,072234694	22.987,69	7.181,87
	458,48	0,140472683	<b>44.703,48</b>	<b>13.966,38</b>

	Summe VSt	Vorsteuer	Vorsteuer		m <sup>2</sup>	Anteil an Fläche	Berichtigung
		Bs	v3			Bs	2007
						1.096,71 m <sup>2</sup>	
Jänner	1.026,00	322,73	703,27				
Februar	2.735,00	860,31	1.874,69	19.2.2007 Top 9	125,65	0,114569941	36,98
März	1.907,00	599,86	1.307,14	30.03.2007 Top 8	97,16	0,088592244	157,95
April	10.236,00	3.219,79	7.016,21				
Mai	1.721,00	541,35	1.179,65	4.6.2007 Top 4+7	235,86	0,215061411	1.192,31
Juni	7.778,00	2.446,61	5.331,39				
Juli	16.752,00	5.269,44	11.482,56				
August	685,00	215,47	469,53				
September	2.589,00	814,38	1.774,62				
Oktober	10.769,00	3.387,45	7.381,55				
November	2.559,00	804,95	1.754,05				
Dezember	8.923,00	2.806,78	6.116,22				
	67.680,00	21.289,12	46.390,88		458,67	0,418223596	<b>1.387,24</b>
Berichtigung 2007							<b>60.057,10</b>

Demnach seien die Vorsteuern der Jahre 2006 um € 32.897,71 bzw. 2007 um € 60.057,10 gemäß § 12 Abs. 10 und 11 zu berichtigen.

In der Beschwerde wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Ap. nahm dazu mit Schreiben vom 19. Juli 2011 wie folgt Stellung:

Eine Vorsteuerberichtigung nach der Gesamtfläche von 3.265,19m<sup>2</sup> widerspreche den tatsächlichen Verhältnissen. Der 'Altbau' mit einer Nutzfläche von 1.096,71m<sup>2</sup> bestehe aus Wohnungen. Im 'Neubau' mit 2.168,48m<sup>2</sup> Nutzfläche würden sich vermietete bzw. zu vermietende Werkshallen im Ausmaß von 1.624,38m<sup>2</sup> und umsatzsteuerfrei verkaufte Wohnungen mit 544,10m<sup>2</sup> befinden. Eine Zuordnung der zu berichtigenden Vorsteuer nach der Gesamtfläche sei nach Ansicht der Ap. nicht zielführend.

Die von der Bf. (lt. Beschwerde) durchgeführte unterjährige Berechnung erfasse nicht alle den Verkäufen zuordenbaren Vorsteuerbeträge, da viele Fakturen nicht spezifisch die Tops, sondern das gesamte Bauvorhaben wie Fassaden, Keller udgl. betreffen würden und diese erst nach den einzelnen Verkäufen buchhalterisch erfasst worden seien.

In ihrer Gegenäußerung vom 30. August 2011 führt die Bf. an, dass der Grundanteil beim Liegenschafts Kauf mit € 371.719,- festgelegt worden sei, was einem für unbebautes Land in dieser Lage anzusetzenden Quadratmeterpreis i.Hv. € 404,- entspreche. Die Bewertung beziehe sich auf das Grundstück A-BezirkX Wien, V4 und ergebe sich u.a. daraus, dass das Grundstück unabhängig von den übrigen Grundstücken angeboten worden sei und auch alleine hätte angekauft werden können. Ebenso seien die Bauwerke auf den angrenzenden Grundstücken als einzelne Einheiten angeboten worden, wodurch sich ihr Preis definiere, der im Kaufvertrag aufgenommen worden sei.

Vom Vorbesitzer seien nicht dem Bauplan entsprechende bauliche Veränderungen vorgenommen worden die eine Legalisierung des vorhandenen Grundbestandes kompliziert gemacht hätten, sodaß es im September 2005 zu einer Neuaufteilung der Grundstücksnummern gekommen sei, wobei das unbebaute Grundstück BezirkX Wien, V4 eine eigene Einlagezahl erhalten habe und die übrigen Teile in einer weiteren EZ zusammengefasst worden seien.

Im Zuge der Änderungen seien die Grundstücksnummern G1 und G2 (375m<sup>2</sup>) laut Bescheid der MA 64 vom 26. September 2005 in das öffentliche Gut zu übertragen, da sich Teile des Parkplatzes außerhalb der zwischenzeitlich festgelegten Baufluchtlinie befunden hätten.

Wirksam würde diese Übertragung erst nach Annahme durch die öffentliche Hand, was in Anbetracht der Vielzahl der ebenfalls außerhalb der Baufluchtlinie befindlichen Häuser in der Bs2 äußerst unwahrscheinlich und nicht absehbar sei.

Das Objekt V4 diene der Vermietung von Parkplätzen, dem Zugang und der Zufahrt zum Neubautrakt und dem Zugang zu dem, auf diesem Grundstück befindlichen Müllplatz für alle Objektteile.

Die Darstellung der Ap. in der Stellungnahme, wonach der 'Altbau' zur Gänze aus Wohnungen bestehe, sei unrichtig. Tatsächlich würden sich dort 6 Wohnungen und 4 Büros befinden.

Auch im 'Neubau' befänden sich entgegen der Darstellung der Ap. 2 vermietete Büros, 2 vermietete Lagerhallen und 3 verkaufte Wohnungen.

Die gesamte Nutzfläche betrage 3.149,62m<sup>2</sup>, wovon auf den 'Altbau' 1.067,86m<sup>2</sup> entfallen würden und auf den 'Neubau' 2.081,76m<sup>2</sup> (davon 530,07m<sup>2</sup> Wohnungen und 1.551,69m<sup>2</sup> Hallen und Büros).

Wenn die Ap. folgere, dass eine Zuordnung der zu berichtigenden Vorsteuern nach der Gesamtfläche nicht zielführend sei, so stehe dies in Widerspruch zu ihrer Aussage, wonach viele Fakturen nicht einzelne Tops sondern teilweise das gesamte Bauvorhaben betreffen würden.

Beigelegt wurde der Kaufvertrag über die Liegenschaft vom 31. Jänner 2005 sowie eine Darstellung der Grundstücksanteile.

Die Beschwerde wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Jänner 2013 als unbegründet abgewiesen.

Nach Darstellung des Sachverhalts erläutert die Behörde, für die Zuordnung der Vorsteuern im Ausmaß von 70% in den Jahren 2005 und 2006 auf den 'Altbau' spreche, dass zunächst die Verwertung des ‚Altbaus‘ vorgenommen worden sei und es auf der Hand liege, dass dieser Teil vorrangig saniert worden sei. Es sei auch der Umstand miteinzubeziehen, dass die Sanierung von Lagerhallen (mit einem Anteil von 49% an der Gesamtfläche) weniger aufwandsintensiv und damit in geringerem Maße mit Vorsteuern behaftet sei als die Sanierung von Wohnungen.

Eine direkte Zuordnung der Vorsteuern sei nicht möglich gewesen. Da sich sämtliche veräußerten Einheiten im sogenannten ‚Altbau‘ befunden hätten, sei zur Berechnung des Flächenschlüssels die Gesamtfläche dieses Gebäudeteils herangezogen und durch die In-Verhältnissetzung der unecht steuerfrei veräußerten Flächen zur Gesamtfläche die nicht abzugsfähige Vorsteuer ermittelt worden. Da im berufsgegenständlichen Fall eine direkte Zuordnung nicht möglich gewesen sei und die Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis ein vollkommen unrichtiges Bild wiedergeben würde, ergebe die gewählte Schätzungsweise u.zw. die Aufteilung der Vorsteuerbeträge auf Grundlage des Flächenschlüssels des betroffenen Gebäudeteils ein wirtschaftlich sachgerechtes Ergebnis.

Mit Eingabe vom 20. Februar 2013 beantragte die Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch die Abgabenbehörde 2. Instanz (nunmehr zuständig Bundesfinanzgericht).

In der Begründung legt sie dar, dass bereits zu Beginn der Renovierungsarbeiten erhebliche Investitionen in die Infrastruktur der gesamten Anlage vorgenommen worden seien. Dazu würden neben der Heizanlage sowie der damit verbundenen Erfordernisse die Wasser- und Abwasserleitungen, Stromleitungen, Telefon-, Internet- und Kabel TV-Leitungen, Kanalsanierung bis hin zur Schlüsselanlage zählen.

Im Neubauteil hätten mehrere Einfahrtstore und Rampen sowie das Gaslager demontiert werden müssen um den Innenhof der Liegenschaft renovieren zu können. Weiters habe die hofseitige Fassade des Neubautrakts vor der Renovierung des Innenhofes erfolgen müssen. Der begrünte Innenhof stehe nach Herstellung einer Grünfläche, Wegen und Ruhezonen sowie einem Brunnen allen Nutzern zur Verfügung. Der Keller im Gebäudeteil 'Altbau' beherberge alle Kellerabteile sowohl für den Altbau als auch für den Neubau (der nicht unterkellert sei). Durch die Keller des 'Altbaus' würden alle Versorgungsleitungen des Neubaus, die vor Benützung der Keller hätten hergestellt werden müssen, verlaufen. Die Behauptung, wonach die Sanierung von Lagerhallen weniger arbeitsintensiv sei als die Sanierung von Wohnraum treffe im konkreten Fall nicht zu, da die Hallenflächen zur Nutzung durch Gewerbebetriebe renoviert worden sei, um höhere Mieten zu erzielen. In beiden Hallen seien Büroräume etabliert, ebenso wie Sanitärräume mit Toiletten und Duschräumen. Beide Hallen seien mit Fernwärmeheizungen ausgestattet, die elektrischen Zuleitungen und Anlagen seien nicht weniger aufwendig als jene in den Wohnungen. Im Gebäudeteil 'Altbau' befinde sich ein Büro (Top 2) das in Besitz der Bf. und an einen Handelsbetrieb vermietet sei.



Generell sei anzuführen, dass zu Beginn die Vermietung der Liegenschaft und nicht deren Verkauf geplant gewesen sei. Die Ursache der Änderung sei in Fehlern bei der Wärmebedarfsberechnung gelegen, die zu einer Verzögerung und Verteuerung der Renovierung geführt hätten, weshalb aufgrund des starken Druckes der Hausbank der Bf., die gedroht habe, den zur Finanzierung aufgenommenen Kredit fällig zu stellen, mehrere Objekte verkauft werden mussten.

Die Behörde erließ am 14. Mai 2012 einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010, worin die Vorsteuer abweichend von der eingelangten Erklärung gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 mit € 50.699,59 berichtigt wurde und in der Begründung auf eine Fortsetzung der Berechnung laut Ap. vom 23. Februar 2011 verwiesen wird.

Die Bf. brachte gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 16. Mai 2012 Beschwerde ein. Hinsichtlich der Begründung wurde auf die Beschwerde vom 20. Mai 2011 sowie den Vorlageantrag vom 20. Februar 2013 betreffend der Jahre 2006 und 2007 verwiesen. Die aus Sicht der Bf. zutreffende Vorsteuerberichtigung (Anmerkung: abweichend von der Erklärung, dort € 32.074,-) i.H.v. € 24.276,20 wurde dargestellt.

In der zu dieser Beschwerde nachfolgenden, abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 7. März 2013 (Umsatzsteuerbescheid 2010) sowie dem Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz vom 12. März 2013 wurde auf die Schriftsätze bzw. Bescheide hinsichtlich des Beschwerdeverfahrens der Jahre 2006 und 2007 Bezug genommen.

Vom Bundesfinanzgericht (i.d.F. BFG) wurden mit Vorhalt vom 9. Dezember 2016 weiterführende Fragen gestellt.

U.a. sollte dargestellt werden, welche der unterschiedlichen Größenangaben der Bf. bezogen auf die Gesamtnutzfläche (laut Beschwerde, Gegenäußerung, Kaufvertrag bzw. Bescheid Baupolizei) nach ihrer Ansicht bei der Berechnung der Vorsteuerkorrektur heranzuziehen sei.

Zur Grundstücksbewertung wurde dargelegt, dass der von der Bf. in der Gegenäußerung dargestellte Quadratmeterpreis (i.H.v. € 404/m<sup>2</sup>) unter Bedachtnahme auf den Kaufvertrag rechnerisch eine Grundstücksgröße von 920,10m<sup>2</sup> ergeben würde. Der von der Bf. angenommene Bodenwert sei nachzuweisen. Ebenso sei das Anbot für das unbebaute Grundstück (das lt. Bf. getrennt zum Kauf angeboten worden sei) vorzulegen.

Weiterführende Fragen betrafen die im Altbau neu errichtete Heizanlage. Dargelegt wurde weiters, dass die Berechnung der Bf. dazu führen würde, dass die im Jahr 2005 dem Altbau (incl. Sanierungskosten) zugeordnete Vorsteuer geringer sei als die sich aufgrund des Kaufvertrages ergebende Vorsteuer des unsanierten Altbaus weshalb sich diese Berechnungsmethode als ungeeignet erweise.

Schließlich wurden die Bescheide der MA 37 (Baupolizei) im Zusammenhang mit dem Umbau des Alt- und Neubaus dargestellt und näher bezeichnete Rechnungen abverlangt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 9. Februar 2017 erläutert die Bf., dass die Berechnung der Nutzfläche die der Vorsteuerkorrektur zugrunde gelegt wurde durch den Eigentümer

erfolgt sei. Die sich aus dem Bauplan der Baupolizei ergebende Fläche sei nicht heranzuziehen, da diese von 3 Tops für den Neubau ausgehe wobei tatsächlich 7 Tops vorliegen würden und der Bauplan u.a. die Zwischenwände nicht berücksichtigt habe. Zur Grundstücksgröße wurde dargelegt, dass 29,04% unbebaute Flächen vorliegen würden, die einzelnen Grundstücksnummern bezeichnet und ein Lageplan vorgelegt. Zu dem von der Bf. angenommenen Grundstückswert i.H.v. 404,- pro m<sup>2</sup> wurde ein Immobilienpreisspiegel vorgelegt, der einen Durchschnittswert für den 23. Bezirk für 2005 mit € 361,73 pro m<sup>2</sup> anführt, was im Bereich des angesetzten Wertes liegen würde. Die Beheizung der Objekte sei an die Fernwärme Wien vergeben worden, wobei die Bf. u.a. die bestehende Ölheizung zu entfernen, Heizungs- und Warmwasserleitungen herzustellen und eine Wärmebedarfsrechnung durchzuführen hatte. Zu den von dem BFG dargestellten Bescheiden der MA 37 (Baupolizei) wurde dargelegt, dass der für den Neubautrakt geltende Bescheid am 3. Juni 2008 ergangen sei, wobei sowohl aus technischen wie aus ökonomischen Gründen zur Verwertung des Objekts bereits vorher eine Vielzahl von Arbeiten durchgeführt worden sei. Verschiedene Teile des Altbautraktes würden gemeinsam mit dem Neubau genützt, wie z.B. der Keller des 'Altbaus' und das Stiegenhaus v2 ('Neubau'), von dem aus Wohnungen und der Keller des 'Altbaus' ebenso erschlossen würden wie Halle, Büros und Wohnungen im 'Neubau'. Hauptzuleitungen des Kellers würden vom 'Altbau' und über den Stiegentrakt in den kompletten 'Neubau' führen.

Mit neuerlichem Vorhalt des BFG vom 20. Februar 2017 wurde der aus Sicht des BFG auszuscheidende Grundstücksanteil (größen- und wertmäßig, 874m<sup>2</sup>; € 361,73 pro m<sup>2</sup>) näher dargelegt.

Aufgrund der für die Jahre 2005 und 2006 dem BFG vorgelegten Sanierungsrechnungen (Rechnungen über € 2.000,- netto), die wertmäßig rund 85-90% der Gesamtrechnungen abbilden, wurden solche, die ausschließlich die v2 (= 'Neubau') betreffen bzw. solche im Schätzungsweg aufzuteilen seien benannt.

Eine Berechnung der Vorsteuerkorrektur wurde übermittelt, wobei die von der Bf. vorgenommene unterjährige Korrektur übernommen wurde. Die Berechnung erfolgte anhand konkret bezeichneter Rechnungen für die Jahre 2006, 2007 und 2010.

In einem Schreiben vom 20. März 2017 erläutert die Bf., dass eine Grundfläche von 905m<sup>2</sup> aus der Berechnung auszuscheiden sei (Parkplatz sowie Zufahrt), was einem wertmäßigen Grundanteil von ca. 29% entspreche. Der dabei angesetzte Quadratmeterpreis i.H.v. € 404,00 stehe in Einklang mit dem Immobilienpreisspiegel.

Mit weiterer Eingabe vom 19. Mai 2017 wurde von Seiten der Bf. dargelegt, dass eine Zuordnung der Rechnungen zum Alt- bzw. Neubau in der Anfangsphase der Sanierung, d.h. in den Jahren 2005 und 2006 undurchführbar sei, da beide Objekte gleichzeitig saniert wurden und getrennte Rechnungen der ausführenden Firmen nicht vorliegen würden.

Eine modifizierte Berechnung der Vorsteuerkorrektur laut Bf. wurde beigelegt.

Danach wurde die Vorsteuer aus dem Erwerb der Liegenschaft wie im Kaufvertrag dargestellt (anteilig) dem 'Altbau' zugewiesen (Vorsteuer aus Kaufpreisanteil 'Altbau' € 119.859,20) und die sich aus den Sanierungsrechnungen ergebende Vorsteuer dem 'Altbau' in %tueller Höhe der Nutzfläche 'Altbau' zur Gesamtnutzfläche (1.096,71m<sup>2</sup> zu 3.265,19m<sup>2</sup> ergibt rd. 33,59%) zugeteilt.

	Gesamt	'Altbau'	'Neubau'	unbebaut	kumulierte Vorsteuern
2005					Altbau
	€	€	€	€	€
Erwerb d. Liegenschaft	256.000,00	119.859,20	61.798,40	74.342,40	
aufzuteilende Steuern	136.578,52	45.873,91	90.704,61		
Vorsteuern 2005	392.578,52	165.733,11	152.503,01	74.342,40	165.733,11
 Vorsteuern 2006	 99.424,14	 33.394,52	 66.029,62		 199.127,63
davon 1-3/2006	36.294,60	12.190,61	24.103,99		177.923,72
davon 1-10/2006	90.616,27	30.436,14	60.180,13		196.169,25
 Vorsteuern 2007	 67.680,00	 22.732,32	 44.947,68		 221.859,94
davon 1-2/2007	3.761,00	1.263,24	2.497,76		200.390,87
davon 1-3/2007	5.668,00	1.903,76	3.764,24		201.031,39
davon 1-5/2007	17.625,00	5.919,87	11.705,13		205.047,50
 Vorsteuer 2008	 	 16.540,81			 238.400,75
Vorsteuer 2009		5.083,34			243.484,09

kumulierte	Monat/ Jahr	m <sup>2</sup>	VSt Kauf	Anteil	aufzuteilende	Anteil	Berichtigung	
Vorsteuern				Altbau	Vorsteuer	gesamt		
Altbau								
177.923,72	Mär.06	207,29	119.859,20	0,189011	58.064,52	0,0634848	26.340,89	2006
196.169,25	Nov.06	82,98	119.859,20	0,075663	76.310,04	0,0254135	11.008,17	<b>37.349,06</b>
200.390,87	Feb.07	125,65	119.859,20	0,11457	80.531,67	0,0384817	16.831,26	

201.031,39	Mär.07	97,16	119.859,20	0,088592	81.172,19	0,0297563	13.033,98	2007
205.047,50	Mai.07	235,86	119.859,20	0,215061	85.188,30	0,0722347	31.930,64	<b>61.795,88</b>
								2010
234.484,09	2010	145,33	141.483,35	0,132515	102.000,74	0,0445089	23.288,54	<b>23.288,54</b>

Mit Schreiben vom 19. Juli 2017 wurde um Verschiebung der am 26. Juli 2017 festgesetzten mündlichen Verhandlung ersucht und eine Bescheinigung vorgelegt, wonach der Gf. der Bf. (A) von 14. Juni 2017 bis 20. Juni 2017 im Krankenhaus in stationärer Behandlung war.

Diesem Ersuchen wurde mit Telefonat vom 21. Juli 2017 mit dem steuerlichen Vertreter nicht stattgegeben und auf das bestehende Vertretungsverhältnis verwiesen.

Die Bf. ist zur mündlichen Verhandlung am 26. Juli 2017 nicht erschienen. In der Verhandlung wurde vom BFG gegenüber der Amtspartei festgehalten, dass die der Bf. mit Vorhalt vom 20. Februar 2017 übermittelte Berechnung insoweit abzuändern sei, dass die auf den Ankauf der Liegenschaft entfallende Vorsteuer nach Anpassung des Grundanteils bzw. Gebäudewerts des 'Altbaues' berechnet und von der Vorsteuerkorrektur der Sanierungsaufwendungen zu trennen sei.

### **über die Beschwerde wurde erwogen:**

§ 12 Abs. 10 und 11 i.d.m.F. lauten:

*(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 neun 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 Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder 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.*

*(10a) Abweichend von § 12 Abs. 10 dritter und vierter Unterabsatz tritt bei Grundstücken, die nicht ausschließlich unternehmerischen Zwecken dienen und bei denen hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teiles ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte, ein Zeitraum von neunzehn Kalenderjahren und ein Berichtigungsbetrag von einem Zwanzigstel der Vorsteuern.*

*(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.*

Ruppe/Achatz Umsatzsteuer Kommentar<sup>4</sup> (2011) §12 Rz. 309 erläutern zu § 12 (10) UStG 1994:

*Berechnung der Frist: Die Frist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres zu laufen, in dem der Gegenstand erstmals als Anlagevermögen verwendet oder genutzt wurde. Anschaffung/Herstellung allein oder bloße Verwendungsmöglichkeit genügen nach dem Wortlaut nicht. Auch der Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges ist unerheblich. Abzustellen ist vielmehr auf die tatsächliche Inbetriebnahme oder Nutzung im Zusammenhang mit den fraglichen Umsätzen. Dieser Zeitpunkt kann mit dem Anschaffungszeitpunkt oder der Beendigung des Herstellungsvorganges übereinstimmen oder auch später liegen.*

Ruppe/Achatz a.a.O. führen weiters unter Rz. 323 aus:

*§ 12 Abs 11 regelt die Vorsteuerberichtigung bei Gegenständen, die der Unternehmer für das Unternehmen hergestellt oder erworben hat, aber (derzeit) nicht als Anlagevermögen verwendet (keine Anwendbarkeit des Abs 10), und bei sonstigen Leistungen, die für das Unternehmen ausgeführt worden sind. Die Berichtigung hat in diesen Fällen unbefristet und ohne Aliquotierung zu erfolgen, und zwar in jenem Veranlagungszeitraum, in dem die Änderung der Verhältnisse eingetreten ist.*

Die Bf. erwarb mit Kaufvertrag vom 31. Jänner 2005 die Liegenschaft V6, der nachfolgende Grundstücksnummern zuzurechnen sind:

- G3 1.886m<sup>2</sup>, davon 584m<sup>2</sup> Hof und 1.302m<sup>2</sup> Gebäude

Auf diesem Liegenschaftsteil findet sich der ‚Neubau‘ (Adresse v2) sowie der ‚Altbau‘ (V5) soweit dieser nicht über die Baufluchtlinie der Bs2 reicht.

- G2 357m<sup>2</sup>

Liegenschaftsteil mit dem Anteil am ‚Altbau‘ der über die Baufluchtlinie (s. oben) reicht.

- v7 682m<sup>2</sup>

Unbefestigter Grundstücksteil (Adresse V4) soweit dieser nicht über die Baufluchtlinie reicht und als Parkplatz Verwendung findet.

-

G1

Unbefestigter Grundstücksteil (Adresse V4) der über die Baufluchtlinie Bs2 hinausreicht.

Die Größe der Liegenschaft betrug insgesamt 3.117m<sup>2</sup>.

Hinsichtlich der Gesamtnutzfläche der Gebäudeteile liegen mehrere Angaben vor, wobei von Seiten der Bf. wie auch der Ap. die von der Bf. ermittelte (Gesamtnutzfläche 3.265,19m<sup>2</sup>, davon Anteil ‚Altbau‘ 1.096,71m<sup>2</sup>) herangezogen wurde.

Die sich aus einem Bauplan der Baupolizei ergebende Nutzfläche für den ‚Altbau‘ (ohne Dachboden) beträgt 1.067,78m<sup>2</sup>. Wie die Bf. dargelegt hat, dürfte sich die Differenz daraus ergeben, dass im Bauplan zwischenzeitige Änderungen noch nicht berücksichtigt wurden. Das BFG geht auch aufgrund der geringen Differenz den Annahmen der Parteien folgend von einer Gesamtnutzfläche von 3.265,19m<sup>2</sup> aus, die Nutzfläche für den ‚Altbau‘ beträgt 1.096,71m<sup>2</sup> (33,59%), jene für den ‚Neubau‘ 2.168,48m<sup>2</sup> (66,41%).

In den Jahren 2006, 2007 und 2010 wurden mehrere Wohnungen der Liegenschaft steuerfrei verkauft, was zu einer Korrektur der beim Kauf geltend gemachten Vorsteuer führte, deren Berechnung Gegenstand des Rechtsmittels ist.

Die Sanierungsaufwendungen wurden 2005 und 2006 ohne Zuteilung auf den ‚Altbau‘ bzw. ‚Neubau‘ erfasst, ab dem Jahr 2007 erfolgte eine kontenmäßige Trennung.

Die Bf. hat in den Steuererklärungen, den Beschwerden bzw. im Zuge des Verfahrens vor dem BFG unterschiedliche Rechenmethoden angewendet und daraus folgend Berichtigungen vorgenommen.

In der Beschwerde wurden die Vorsteuerkorrekturen für Aufwendungen aus 2005 und 2006 ermittelt, indem die Nutzflächen der verkauften Tops in Relation zur Gesamtnutzfläche der Liegenschaft (‚Alt-‘ und ‚Neubau‘) gesetzt und der resultierende %-Betrag mit der gesamten beantragten Vorsteuer multipliziert wurde. Die Berechnung der Korrekturen erfolgte unterjährig, d.h. im Jahr der Veräußerung einer Wohnung wurde Vorsteuer aus Rechnungen nur im Ausmaß der bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Sanierungsaufwendungen berücksichtigt.

Ab dem Jahr 2007 wurden die Sanierungsrechnungen von der Bf. getrennt nach ihrer Zugehörigkeit zum ‚Alt-‘ bzw. ‚Neubau‘ erfasst. Für die Berechnung der Vorsteuerkorrektur aus den Rechnungen (die auf den ‚Altbau‘ entfielen) des Jahres 2007 wurden der Nutzflächen der verkauften Tops in Relation zur Nutzfläche der Bs2 (‚Altbau‘) gesetzt und der %-Betrag mit der Vorsteuer die auf den ‚Altbau‘ entfiel multipliziert.

Wie das BFG dazu im Vorhalt vom 9. Dezember 2016 feststellte, erwies sich diese Berechnungsmethode schon deshalb als ungeeignet, da sie mit der im Kaufpreis der Liegenschaft enthaltenen Vorsteuer (laut dortigen Wertansatz entfällt eine Vorsteuer i.H.v. € 119.852,- (Nettokaufpreis € 599.260,-) auf das ‚Altgebäude‘, nicht in Übereinstimmung zu bringen war.

Die Bf. ist diesen Bedenken des BFG gefolgt und hat mit Eingabe vom 19. April 2017 ihre Berechnung insoweit modifiziert, als die Bemessungsgrundlage für die Vorsteuerkorrektur 2005 einerseits aus dem Erwerb der Liegenschaft auf Grundlage des im Vertrag festgelegten Wertes für den Altbau ermittelt wurde und andererseits die in diesem Jahr aufgrund der Sanierungsrechnungen anfallenden Vorsteuern dem ‚Altbau‘ (nach dem Verhältnis der Nutzflächen ‚Altbau‘ zu ‚Neubau‘) wie bisher i.H.v. 33,59% des Vorsteuerbetrages zugeordnet wurden.

Das Finanzamt ist der (ursprünglichen) Berechnungsmethode lt. Beschwerdeschrift im Wesentlichen deshalb nicht gefolgt, da sie davon ausging, dass der Backsteinbau (‚Altgebäude‘) zeitlich vorgelagert saniert wurde und ermittelte die zu berichtigende Vorsteuer für die Jahre 2005 und 2006 im Schätzungsweg sowohl für die Anschaffungskosten als auch die Sanierungskosten im Verhältnis 70% ‚Altbau‘ und 30% ‚Neubau‘. Eine unterjährige Korrektur unterblieb, da laut Ap. Vorsteuerbeträge vorliegen, die nicht die veräußerten Tops, sondern das gesamte Bauvorhaben betreffen würden und erst nach den Verkäufen buchhalterisch erfasst wurden.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die für die Abgabenerhebung erforderlichen Grundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. u.a. VwGH v. 2.7.2002, 2002/14/0003; 8.9.2009, G2/0119). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent, deren Befugnis allein von der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen herrührt (vgl. Ritz, BAO-Handbuch<sup>5</sup>, § 184 Rz. 6 m.w.N).

Alle in den Jahren 2006 und 2007 veräußerten Tops die Grundlage der Vorsteuerberichtigung waren finden sich im ‚Altbau‘.

Das BFG hat im Verfahren in den Bauakt der Liegenschaft der Baupolizei (MA 37) konkret in die Baubescheide sowie Baupläne Einsicht genommen.

Für den ‚Neubau‘ liegt im fraglichen Zeitraum ein Bescheid vom 3. Juni 2008, Zl. Be1 vor, wonach die Bewilligung erteilt wird, im Erdgeschoß in den bestehenden Werkstätten und Lagerräumen die Scheidewände abzureißen und diese durch Neuerrichtung einer Trennwand in 2 Betriebseinheiten zu unterteilen, zusätzlich können neue Nassgruppen hergestellt werden.

Im 1. Stock werden durch Abbruch und Neuerrichtung der Scheidewände die Raumteilungen und Raumwidmungen geändert; mittels einer neuen Trennwand werden 2 Büroeinheiten geschaffen.

Im 2. Stock werden bauliche Änderungen durchgeführt und 3 Wohnungen hergestellt.

Die letzten, zeitlich vorgelagerten Baubescheide zum ‚Neubau‘ stammen vom 26. September 1989 Zl. Be2 bzw. 4. Dezember 1989 Be3. Darin finden sich die Bewilligungen zum Errichten und Abtragen von Zwischenwänden im 1. und 2. Stock, Änderung der Raumaufteilung sowie die Errichtung von 2 neue Eingangstoren und die Versetzung einer Tür des Aufzugs.

Der der Baupolizei angezeigte Bauzustand betreffend den 'Neubau' hat sich zwischen den mit Bescheiden aus dem Jahr 1989 angezeigten Baumaßnahmen und den bescheidmäßig im Juni 2008 bewilligten Umbauten nicht verändert, Sanierungs- bzw. Umbaumaßnahmen für die Jahre 2005 bis 2007 sind dort nicht ersichtlich.

Der Beginn der Bauarbeiten wurde der Baupolizei mit 21. Juli 2008 bekannt gegeben (Schreiben vom 14. Juli 2008).

Für den 'Altbau' wurde mit Bescheid v. 4. Juli 2006 Zl. Be4 die Genehmigung erteilt, im Erdgeschoß und 1. Stock des bestehenden Hauses die Raumteilungen und Raumwidmungen zu ändern. Für neu geschaffene Wohnungen wurden Einlagerungsräume im Keller vorgesehen. Weiters wurde die Bewilligung erteilt, die hofseitige Fassade geringfügig zu ändern.

Aus dem im Bauakt aufliegenden Plan ergibt sich, dass für den gesamten Bereich des 'Altbaus' (Erdgeschoß+1. Stock) die Decken mit Gipskartonplatten abgehängt, Zwischenwände eingezogen, die Böden mit Schüttungen versehen und Parkettböden verlegt und Nassräume verfliesen wurden.

Da die von der Behörde getroffene Annahme, wonach eine vorrangige Zuteilung der 2005 und 2006 ausgestellten Rechnungen zum 'Altbau' angesichts der vorliegenden Baubescheide sowie der vorrangigen Veräußerungen von Tops des 'Altbaus' plausibel war, hat das BFG mit Vorhalt vom 9. Dezember 2016 sämtliche Sanierungsrechnungen der Bf. der Konten 614 bzw. 617 (Instandhaltung Bs 219 bzw. Instandhaltung v2) die wertmäßig über € 2.000,- (netto) lagen abverlangt um die griffweise Schätzung der Behörde einer Überprüfung zu unterziehen.

Die Rechnungen wurden mit Vorhaltsbeantwortung vom 9. Februar 2017 vorgelegt. Wenn die Bf. dazu erläutert, dass eine Vielzahl von Arbeiten am ‚Neubau‘ bereits vor dem 2008 ergangenen Bescheid durchgeführt wurden so ist dazu vorweg anzumerken, dass aufgrund der von ihr vorgenommenen 'genauen' kontenmäßigen Aufteilung der Rechnungen ab 2007 ersichtlich ist, dass ein Großteil der Sanierungsaufwendungen der Jahre 2007 und 2008 auf den ‚Neubau‘ entfiel ('Neubau' 2007 € 188.490,41; 2008 € 236.230,92).

Wenn die Bf. sämtliche in den Jahren 2005 und 2006 angefallenen Kosten nach dem Verhältnis der Nutzflächen aufgeteilt wissen will, so stößt diese Aufteilung auch deshalb auf Bedenken des BFG, werden doch damit rund 2/3 der Kosten dieser Jahre dem 'Neubau' zugeteilt wobei unberücksichtigt bleibt, dass die im Baubescheid vom 4. Juli 2006, Zl. Be4 dargestellten Baumaßnahmen den 'Altbau' betreffen.

Zu den von der Bf. vorgebrachten Argument, wonach Kosten, die durch Arbeiten an Wasser-, Warmwasser-, Elektro-, TV- und Internetanschlüssen auch beim 'Neubau'



entstanden sind ist anzuführen, dass hinsichtlich des 'Neubaus' erst mit Baubescheid aus dem Jahr 2008 u.a. die Errichtung von Trennwänden, Raumteilungen udgl. bewilligt wurde und nicht davon auszugehen war, dass die von der Bf. beschriebenen Arbeiten den 'Neubau' betrafen, erfolgen solche doch regelmäßig erst im Gefolge der bewilligten Umbaumaßnahmen.

Was die Kosten für den Heizungs- und Sanitärbereich betrifft so ist darauf zu verweisen, dass das BFG einerseits im Jahr 2006 angefallene Kosten der Kellerverrohrung (Re 60018 v. 25. Jänner 2006) i.H.v. € 17.182,13 dem Neubau nach dem Verhältnis der Nutzflächen mit 66,41% zugeordnet hat und andererseits mit Rechnung vom 16. Juli 2008 (ER 2080472 v. 16.7.2008, Leistungszeitraum Februar bis Juli 2008) dafür Kosten i.H.v. € 92.496,24 netto angefallen sind, die von der Bf. vollständig dem Neubau (Kto 617) zugewiesen wurden.

Zu den Arbeiten im Kellerbereich des 'Altbaus', der laut Bf. anteilig auch Mietern/ Eigentümern des 'Neubaus' zugutekommt ist auszuführen, dass mit Bescheid vom 4. Juli 2006, MA 37/23 Zl. Be4 u.a. Umbauten betreffend Einlagerungsräume im Keller für die neu geschaffenen Wohnungen genehmigt wurden.

Mit Bescheid vom 31. Oktober 2006, MA 37/23 Zl. Be5 wurden Abweichungen vom Bauvorhaben bewilligt, nach denen im Keller Scheidewände entfernt und Raumwidmungen und Raumgrößen verändert werden können. Da die hierzu erforderlichen Arbeiten erst im November 2006 begonnen worden sein können, sich dafür keine Rechnungen bis Jahresende 2006 finden die konkret auf den Umbau des Kellers bezugnehmen und ab 2007 bereits eine kontenmäßige Aufteilung nach 'Alt- und Neubau' erfolgte, konnte eine weitergehende Zuweisung angefallener Kosten zum 'Neubau' unterbleiben.

Eine Durchsicht der von der Bf. vorgelegten Rechnungen durch das BFG ergab, dass solche vorliegen die ausschließlich den 'Alt- bzw. Neubau' betreffen aber auch solche, die sich anteilmäßig beiden Bauten zurechnen lassen.

Im Vorhalt vom 20. Februar 2017 wurde infolgedessen die nach Ansicht des BFG anzuwendende Berechnungsmethode in Wahrung des Parteigehörs dargelegt, die neben direkten Zuteilungen von Rechnungen zum 'Alt- bzw. Neubau' auch solche umfasst, die nach näher dargestellten Schlüsseln (Nutzfläche bzw. Anzahl der Fenster) auf die Gebäudeteile aufzuteilen waren. Demnach entfielen im Jahr 2005 19,31% und 2006 19,25% des Wertes der Rechnungen auf den 'Neubau'.

Grundsätzlich ist zu bemerken, dass der Ansicht der Bf. zuzustimmen ist, dass eine eindeutige und zweifelsfreie Zuordnung aller Rechnungen zum 'Alt-, oder 'Neubau' nicht möglich ist, die vom BFG angewandte Schätzungsmethode ist aber zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Grundlagen möglichst nahe zu kommen, besser geeignet als eine alleinige Aufteilung nach dem Flächenschlüssel (wie lt. Bf.) oder eine griffweise Schätzung (wie lt. Ap.; vgl. auch Ritz, BAO<sup>5</sup> § 184 Rz. 12).

## **Berechnung der Vorsteuerkorrektur**

### **a) Auszuscheidender Grund und Boden**

Die von Seiten der Bf. wie der Ap. ausgeschiedenen Vorsteuerbeträge (lt. Bf. € 74.342,40, lt. Ap. € 34.150,-) sind für das BFG nicht nachvollziehbar.

Die Bf. leitet den Betrag aus dem im Kaufvertrag festgelegten Grundanteil (netto € 371.719,-) ab. Laut Gegenäußerung vom 30. August 2011 soll der ausgeschiedene Teilbetrag für das unbebaute Grundstück einem Quadratmeterpreis von € 404,- entsprechen. Das ergäbe einen Grundanteil in einem Ausmaß von rd. 920 Quadratmetern. Der angekaufte Grund umfasst eine Fläche von 3.117 Quadratmetern. Weshalb im Kaufvertrag lediglich für die als Parkplatz genutzte Fläche (Adresse V4) ein Anteil für Grund und Boden ausgewiesen wurde, nicht aber für die übrige Fläche, auf der sich der 'Alt- und Neubau' befinden ist unerklärlich.

Von der Vorsteuerberichtigung ist auch nicht, wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 20. März 2017 dargelegt, der Grundstücksteil GStNr. G2, der den Teil des Altgebäudes umschreibt, der über die Baufluchtlinie reicht, auszuscheiden.

Von der Berechnung der Vorsteuerkorrektur sind vielmehr die Grundstücksanteile der V4, GStNr. G1, das ist die dem Parkplatz vorgelagerte Ausfahrt sowie der Parkplatz mit der GStNr. v7 ( $682\text{m}^2$ , somit eine Grundstücksfläche im Ausmaß von  $\text{gesamt } 874\text{m}^2$ ), die mit den Veräußerungen der Wohnungen in keinem Zusammenhang stehen, auszunehmen.

Wenn die Bf. darüber hinaus behauptet, dass der Wertansatz von € 404,- pro Quadratmeter im Einklang mit dem Immobilienpreisspiegel liegt, so ist dies ebenfalls nicht nachvollziehbar, greift sie doch bei der Bewertung des Grundstücksteils auf diesen, der für das Jahr 2005 einen Durchschnittswert von Baugrundstücken im 23. Gemeindebezirk mit € 361,73 pro  $\text{m}^2$  anführt zurück, wobei sie weitere wertsteigernde Faktoren nicht geltend macht.

Nicht nachvollziehbar für das BFG ist auch der Wertansatz der Ap., i.H.v. € 34.150,-. Die Ap. legt ihrer Berechnung das den Parkplatz umfassende Grundstück (GStNr. v7,  $682\text{m}^2$ ) zugrunde und geht von einem Quadratmeterpreis von € 250,- aus, für dessen Wertfindung sich im Arbeitsbogen kein Hinweis findet.

Das BFG geht von einer auszuscheidenden Grundstücksfläche im Ausmaß von  $874\text{m}^2$  aus und multipliziert diesen mit dem im Immobilienpreisspiegel ausgewiesenen Quadratmeterpreis.

Die Berechnung ( $874\text{m}^2 \text{ mal } 361,73 \text{ €/m}^2$ ) ergibt einen Grundstückswert i.H.v. € 316.152,02.

Die Differenz zum Wertansatz der Bf. ( $371.719,- \text{ abzügl. } 316.152,02$  somit € 55.566,98) wird auf die Gebäudeanteile Altbau bzw. Neubau (samt dazugehörigem Grund) entsprechend den im Kaufvertrag vereinbarten Preisen aufgeteilt (Altbau € 599.260,-, d.h. 65,98%; Neubau € 309.021,- d.h. 34,02%). Der modifizierte Kaufpreis für das Altgebäude liegt somit bei € 599.260,- + € 55.566,98\*65,98%;  $\text{gesamt } € 635.921,64$ , die darauf entfallende Vorsteuer beträgt € 127.184,33 (s. unten).

#### b) Sanierungsaufwendungen

Die Vorsteuerkorrektur richtet sich nach den im Vorhalt des BFG vom 20. Februar 2017 dargelegten Wertansätzen. Auf die dortige Berechnung wird verwiesen.

Sie erfährt insoweit eine Änderung, als die Vorsteuer aus dem Ankauf des Grundstückes gesondert berechnet wird (s. oben Pkt. a).

Die Sanierungsrechnungen waren im Jahr 2005 wie im benannten Vorhalt dargelegt im Ausmaß von 19,31% und für das Jahr 2006 im Ausmaß von 19,25% dem 'Neubau' zuzuordnen und bei der Vorsteuerkorrektur auszuscheiden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Besteuerungsgrundlagen stellen sich wie im Beiblatt 1 ausgewiesen dar.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

2006		
€		
Gesamtbetrag BMGL	548.926,50	
Davon steuerfrei ohne Abzug	-533.500,00	
Gesamtbetrag steuerpflichtig	15.426,50	
20% Ust	15.426,50	3.085,30
Steuerschuld § 19		38.779,80
IgE	71.416,03	
Gesamtbetrag steuerpfl. IgE	71.416,03	14.283,21
Gesamtbetrag Vorsteuern	-44.937,13	
Vorsteuern aus IGL	-14.283,21	
Vorsteuern § 19	-38.779,80	
Berichtigung § 12		<b>73.915,38</b>
Zahllast		32.063,55

2007		
€		
Gesamtbetrag BMGL	939.191,30	

Davon steuerfrei ohne Abzug	-913.000,00	
Gesamtbetrag steuerpflichtig	26.191,30	
20% Ust	26.191,30	5.238,26
Steuerschuld § 19		28.886,00
IgE	14.602,17	
Gesamtbetrag steuerpfl. IgE	14.602,17	2.920,43
Gesamtbetrag Vorsteuern		-32.228,83
Vorsteuern aus IGL		-2.920,43
Vorsteuern § 19		-28.886,00
Berichtigung § 12		<b>134.369,55</b>
Zahllast		107.378,99

2010

€

Gesamtbetrag BMGL	379.960,83	
Grunstücksumsätze stfrei	-280.000,00	
Gesamtbetrag steuerpflichtig	99.960,83	
20% Ust	99.960,83	19.992,17
Steuerschuld § 19		3.897,34
igE	380,00	
Gesamtbetrag steuerpfl. IgE	380,00	76,00

Gesamtbetrag Vorsteuern	-27.266,44
Vorsteuern aus IGE	-76,00
Vorsteuern § 19	-3.897,34
 Berichtigung Vorsteuer § 12 (10+11)	 <b>47.744,96</b>
Zahllast	40.470,69

### **Zulässigkeit einer 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. Da das gegenständliche Rechtsmittel ausschließlich Fragen zum Sachverhalt zum Inhalt hat, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 28. Juli 2017