

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A.u.Mitbes, Anshr., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 03. April 2018, betreffend Umsatzsteuer 2015, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, eine Miteigentumsgemeinschaft, machte in der am 27.04.2017 für das Jahr 2015 am 27.04.2017 eingereichten Umsatzsteuererklärung im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Wohnung Vorsteuern in Höhe von € 79.444,26 geltend.

Mit Bescheid vom 03.04.2018 setzte die Abgabenbehörde die Umsatzsteuer für das Jahr 2015 fest, wobei sie Vorsteuern in Höhe von lediglich € 66.733,18 anerkannte. Nach unionsrechtlichen Prinzipien – so die Abgabenbehörde – könne der Unternehmer (Vermieter) die erworbene Wohnung - selbst wenn sie nur teilweise für umsatzsteuerpflichtige Zwecke verwendet werde – gänzlich dem Unternehmen zuordnen. Dennoch stehe ein Vorsteuerabzug aber nur insoweit zu, als die Wohnung für umsatzsteuerpflichtige Zwecke genutzt werde (vgl. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG).

Es dürfe somit nur jene Vorsteuer abgezogen werden, die auf die Verwendung des Grundstückes für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfalle. Sollte das Ausmaß der Privatnutzung im Zeitpunkt der Anschaffung noch nicht feststehen, werde auf das wahrscheinlichste künftige Verhältnis abzustellen sein. Im vorliegenden Fall werde die Vorsteuerkürzung im Ausmaß der Privatnutzung im Kalenderjahr 2016 durchgeführt.

Der Bescheiderlassung ging folgendes Verwaltungsgeschehen voraus:

Im Zusammenhang mit der Neuaufnahme der Beschwerdeführerin (Vergabe einer Steuernummer) richtete die Abgabenbehörde am 03.08.2015 ein Schreiben an den steuerlichen Vertreter, in dem um Beantwortung nachstehender Fragen bzw. Vorlage folgender Unterlagen ersucht wurde:

“1. Vorlage Besitznachweis – Kaufvertrag

2. Vorlage des Betreuungs- bzw. Mietvertrages

(Ist die vertragliche Verpflichtung zur Vermietung vorgesehen?)

3. Besteht die Möglichkeit der Eigennutzung?

Inwieweit wird diese in Anspruch genommen – konkrete Angabe

(Anzahl der Tage bzw. % im Jahr und Angabe der möglichen Nutzflächen)

(bzgl. Privatnutzung – Umsatzsteuerrecht)

4. Prognoserechnung – und entsprechende Darstellung der Finanzierung

- (Eigenmittel – Fremdmittel)

- (bitte Darlehensurkunden und Berechnung der Zinsen) (= Grundlage für Prognoserechnung)“.

Mit Antwortschreiben vom 11.08.2015 übermittelte der steuerliche Vertreter

- zu Pkt 1) den Kauf-, Bauträger- und Wohnungseigentumsvertrag vom 30.06./02.07.2015, abgeschlossen zwischen der X-GmbH, als Verkäuferin und A, geb. am xy1971, und B, geb. am xy1980, beide Anschr., als Käufer

- zu Pkt 2) den Betreibervertrag vom 30.06.2015, abgeschlossen zwischen der Y-GmbH mit dem Sitz in O und den unter Pkt 1) angeführten Käufern mit dem Bemerken, dass die vertragliche Verpflichtung zur Vermietung vorgesehen sei

- zu Pkt 4) eine Prognoserechnung.

Die zu Pkt 3) gestellte Frage beantwortete der steuerliche Vertreter mit: *“Ja es besteht die Möglichkeit der Eigennutzung. Diese darf und wird aus wirtschaftlichen und grundverkehrsrechtlichen Gründen nur bis zu 3 Wochen pro Jahr stattfinden“.*

Mit Schreiben vom 15.05.2017 teilte die Abgabenbehörde der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der von dieser eingereichten Feststellungserklärung 2015 mit, laut vorliegendem Betreibervertrag (gemeint wohl laut Antwort des steuerlichen Vertreters vom 11.08.2015) sei eine Eigennutzung bis zu 3 Wochen möglich. Um Nachweis *“in welcher Form“* diese Eigennutzung berücksichtigt worden sei, werde ersucht.

Dazu gab der steuerliche Vertreter am 06.07.2017 bekannt, mit der Vermietung sei im Dezember 2015 begonnen worden, im ersten Jahr der Vermietung gebe es laut den vorliegenden Informationen keine Eigennutzung. Für das Jahr 2016 habe er noch keine Werte erhalten. Erst mit der Erstellung der Überschussrechnung für das Jahr 2016 würden diese Informationen eingeholt werden.

Mit Schreiben vom 23.08.2017 wies die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin darauf hin, mit Antwortschreiben vom 06.07.2018 sei der von der Behörde angeforderte "Nachweis der Eigennutzung" nicht erbracht worden. In einem mit dem steuerlichen Vertreter geführten Telefonat sei die Frist für die Nachreichung bis zum 17.08.2017 verlängert worden. Es ergehe letztmalig die Aufforderung, das Ausmaß der Privatnutzung für die Jahre 2015 und 2016 bis 11.09.2017 nachzureichen.

In Beantwortung dieses Schreibens äußerte sich der steuerliche Vertreter am 11.09.2017 dahingehend, im Jahr 2015 habe es keine Privatnutzung gegeben. Erst im Jahr 2016 habe eine solche stattgefunden. Diese habe insgesamt 16 Tage betragen (05.03.-08.03.2016, 23.03.-31.03.2016, 01.04.-03.04.2016).

Mit Erinnerung vom 30.01.2018 machte die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin darauf aufmerksam, dass offenbar übersehen worden sei, berichtigte Erklärungen, betreffend Vorsteuerkürzung im Ausmaß der Privatnutzung für das Jahr 2015, fristgerecht bis 22.01.2018 nachzureichen und drohte eine Zwangsstrafe iHv € 500,-- an.

Dazu teilte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 14.02.2018 mit, die Vorlage einer berichtigten Erklärung betreffend Vorsteuerkürzung 2015 sei nicht möglich, da - wie bereits mehrfach erwähnt - im Jahr 2015 keine Eigennutzung stattgefunden habe. Das Appartement sei im Dezember 2015 übergeben und erstmalig zu Weihnachten 2015 vermietet worden. Das Jahr der erstmaligen Verwendung sei das Kalenderjahr 2015 gewesen. In diesem Kalenderjahr habe keine Eigennutzung stattgefunden. Daher sei auch keine Vorsteuerkürzung im Ausmaß der Privatnutzung erforderlich. Eine Privatnutzung ab dem Kalenderjahr 2016 sei im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994 in Form einer Vorsteuerberichtigung über einen Beobachtungszeitraum von 20 Jahren zu berücksichtigen.

Diesem Schreiben fügte der steuerliche Vertreter als Beilage einen Ausschnitt aus der Poolabrechnung der Y-GmbH an, aus der ersichtlich sei, dass im Jahr 2015 keine Eigennutzung stattgefunden habe.

Gegen den mit 03.04.2018 ausgefertigten Umsatzsteuerbescheid 2015 erhob die Beschwerdeführerin im Wege ihres steuerlichen Vertreters mit Eingabe vom 26.04.2018 Bescheidbeschwerde.

Darin bringt der steuerliche Vertreter Folgendes vor:

Für den Vorsteuerabzug seien die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes an den Unternehmer maßgebend (UStR Rz 1835). Der Zeitpunkt des Umsatzes an den Unternehmer entspreche dem Lieferzeitpunkt. Lieferzeitpunkt einer Immobilie (hier Appartement) sei lt. Judikatur und Lehre der Zeitpunkt der Schlüsselübergabe.

Schlüsselübergabe des in Rede stehenden Appartements sei im Dezember 2015 gewesen. Es seien daher die Verhältnisse des Jahres 2015 für den Vorsteuerabzug relevant.

Es sei im Vorhinein nicht erkennbar, wie hoch und ob überhaupt eine Privatnutzung in den Folgejahren erfolgen werde. Die von der Abgabenbehörde vorgenommene Vorsteuerminderung für das Jahr 2015 anhand der mutmaßlich privat verbrachten Nächte im Jahr 2016 sei verfehlt. Maßgebend für den Vorsteuerabzug seien die Verhältnisse im Jahr der erstmaligen Verwendung, somit die Verhältnisse des Jahres 2015. Im Jahr 2015 habe aber keine Eigennutzung stattgefunden. Somit betrage die Eigennutzung im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung 2015 Null Prozent. Die (eventuell) zu berücksichtigende Eigennutzung ab dem Jahr 2016 könne nur gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 erfolgen, somit jährlich im Rahmen der Vorsteuerberichtigung iHv 1/20 der ursprünglich geltend gemachten Vorsteuer.

Einer Änderung der Verhältnisse könne nur nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 Rechnung getragen werden. Dies entspreche auch der Meinung des Leiters des bundesweiten Fachbereiches, Mario Mayr, in "RDW 8/2015, 217". Mayr stelle die Behauptung, dass die Vorsteuer zur Gänze im Jahr der erstmaligen Verwendung zu berichtigen sei, in der von der Abgabenbehörde zitierten Entscheidung ÖStZ 2011, 575 nicht auf, sondern verweise auf eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG. Auch der UFS verbinde in der Entscheidung vom 10.08.2009, RV/0353-S/08, die Eigennutzung mit einer Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG.

Durch die rückwirkende Änderung des Vorsteuerabzuges bezogen auf den Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung unterstelle die Abgabenbehörde, dass die Eigennutzung im Zeitraum 2017-2035 ebenso hoch sei, wie die Eigennutzung im Jahr 2016. Wie hoch die Eigennutzung in den Kalenderjahren 2017-2035 sein werde, wüßten weder die Finanzverwaltung, noch der Steuerberater, noch die Eigentümer selbst.

Es sei doch gerade so, dass ein Investor (der ja auch nur ein Mensch sei), sich gerade am Anfang sehr stark mit seinem Investment beschäftige, um es entsprechend gewinnbringend zu betreiben. Demzufolge sei es naheliegend, dass ein Immobilieninvestor gerade am Anfang öfters nach seiner neuen Immobilie schauen werde, sodass die Tage der Eigennutzung am Beginn des Investments höher sein würden. So müssten am Anfang die lokalen Begebenheiten ausgekundschaftet werden und vor Ort ein Netzwerk aufgebaut werden, um für das Investment in Zukunft entsprechende Ansprechpartner zu haben. Weiters seien im Februar 2016 noch letzte Arbeiten zu erledigen gewesen, die auch noch hätten begutachtet werden müssen. Sei all dies erledigt und eingerichtet, werde sich der Investor davor hüten, selbst in seinem Appartement zu sein, da er ansonsten auf Erträge verzichten müsse. Insbesondere in der Hochsaison im Winter in O werde man versuchen ständig zu vermieten, damit in diesem Zeitraum auch entsprechend gute Erträge erzielt werden könnten. Der Investor werde sich eher in Zeiten, in denen das Appartement nicht vermietbar oder nicht vermietet sei, selbst einbuchen.

Daraus ergebe sich, dass die Eigennutzung in den Folgejahren nicht gleich hoch sein werde. Eher sei die Eigennutzung in den 18 Folgejahren viel geringer als am Anfang, sodass durch die vom Finanzamt angenommene Berechnungsmethode (Verhältnisse 2016 maßgeblich für Beobachtungszeitraum 2017-2035) ein erheblicher Nachteil für den Steuerpflichtigen entstehe.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1a UStG (gemeint wohl § 12 Abs. 2 Z 1 a UStG) gälten Lieferungen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgten und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienten. Das Appartement diene zur Gänze der unternehmerischen Vermietung und Verpachtung.

§ 12 Abs. 3 Z 4 UStG normiere, dass der Vorsteuerabzug nicht zustehe, sofern ein unternehmerisches Grundstück für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens lägen, in Verwendung stehe. Außerhalb des Unternehmens liege die Verwendung des Grundstücks allerdings nicht - das Grundstück diene der unternehmerischen Vermietung und Verpachtung. Die untergeordnete private Nutzung für einige Tage im Jahr werde nicht nach § 3a Abs. 1a letzter Satz besteuert (vgl. Beiser, ÖStZ 2014, 242 ebenso Beiser, SWK 2012, 1492). Somit bleibe für die Anwendbarkeit des § 12 Abs. 3 Z 4 UStG kein Raum.

Die Beschwerdeführerin berufe sich auf die "direkte Anwendung der MWStSyst-RL", wonach dieser Vorsteuerauschluss nicht vorgesehen sei. Die Rechtslage sei "aufgrund Art. 168a MwStSyst-RL auf Basis der Rechtsprechung des VwGH zum UStG 1972 versteinert" und richte sich allein nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG. Die Eigennutzung belege sie mit 20% Umsatzsteuer.

Weiters sei der Bescheid mangelhaft begründet. Der letzte Satz der Begründung laute: *"In Ihrem konkreten Fall wurde die Vorsteuerkürzung im Ausmaß der Privatnutzung im Kalenderjahr 2016 durchgeführt"*. Es sei nicht nachvollziehbar, wie die Kürzung berechnet worden sei.

In der Folge verfasste die Abgabenbehörde mit 17.05.2018 ein Schreiben an die Beschwerdeführerin, das die Überschrift "Bescheidebegründung" trägt und in dem sie im ersten Satz auf den durch das Bundesrechenzentrum abgefertigten Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 03.04.2018 Bezug nimmt.

In diesem Schreiben führt sie Folgendes aus:

Mit Inkrafttreten des Art. 168a Abs. 1 der MwStSyst-RL (siehe Art. 2 Abs. 1 der RL 2009/162/EU) sei - soweit ein dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück vom Steuerpflichtigen sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für seinen privaten Bedarf verwendet werde – unionsrechtlich vorgesehen, dass bei Ausgaben im Zusammenhang mit diesem Grundstück höchstens der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden dürfe, der auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfalle.

In Österreich seien die unionsrechtlichen Vorgaben mit der Regelung des § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 umgesetzt worden.

Nach den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes im Erkenntnis vom 07.03.2014, RV/3100010/2014, dürfe ab dem 01.01.2011 bei Ausgaben im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden nur mehr jene Vorsteuer abgezogen werden, die auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfalle, womit sich ab diesem Zeitpunkt nach der MwStSyst-RL zwingend der Vorsteuerauschluss für alle nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteile ergebe.

Werde eine teilweise privat genutzte Ferienwohnung nach dem 31.12.2010 erstmals vom Unternehmer in Verwendung genommen, so stehe der Vorsteuerabzug nur anteilig im Ausmaß der tatsächlichen steuerpflichtigen Nutzung zu.

Der abziehbare Teil der Vorsteuer ergebe sich aus dem Verhältnis der Zeiträume der tatsächlichen unternehmerischen (steuerpflichtigen) und privaten Nutzung. Sollte dies noch nicht feststehen, werde auf das wahrscheinlichste künftige Verhältnis abzustellen sein, wenn ein Abstellen auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Anschaffung zu einem ungerechtfertigten Steuervorteil iSd § 12 Abs. 6 UStG 1994 führen würde.

Laufende Änderungen des Anteils der privaten Nutzung erforderten eine entsprechende Berücksichtigung im Rahmen einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 ff UStG 1994. Dabei komme ein Berichtigungszeitraum von 20 Jahren zum Tragen.

Ausgehend von den vom steuerlichen Vertreter am 09.03.2018 per e-mail bekanntgegebenen Belegungstagen sei die vorgenommene Vorsteuerkürzung berechnet worden. Da auf das wahrscheinlichste künftige Verhältnis abzustellen sei, seien die für das Jahr 2016 bekanntgegebenen Belegungstage der Wohnung herangezogen worden. Das Jahr 2016 sei gleichzeitig das erste volle Kalenderjahr der Nutzung. Beginn der Vermietung sei der 01.12.2015 gewesen. Im Jahr 2016 sei die Wohnung laut den Angaben der Beschwerdeführerin insgesamt 108 Tage belegt worden, davon sei die Wohnung 17 Tage privat genutzt worden. Anhand dieser Angaben sei ein Privatanteil von 16 % errechnet worden, somit € 12.711,08. Dieser Privatanteil sei von der geltend gemachten Vorsteuer in Höhe von € 79.444,26 in Abzug gebracht worden, sodass die Vorsteuer nach der Kürzung € 66.733,18 betrage.

Mit Schreiben vom 07.06.2018 brachte die Beschwerdeführerin ihre Verwunderung darüber zum Ausdruck, dass sie erst mit 17.05.2018, eingegangen am 22.05.2018, eine Bescheidbegründung zum Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 03.04.2018 erhalten habe. Im genannten Bescheid werde in keinsten Weise erwähnt, dass noch eine (ergänzende) Begründung ergehe. Gem. § 245 BAO werde die Beschwerdefrist gegen einen Bescheid erst mit Zugehen der Begründung in Lauf gesetzt. Aufgrund der vorliegenden unklaren Situation (Bescheidbegründung mehr als 1 ½ Monate nach Bescheidzustellung, kein Verweis auf eine zusätzlich zugehende Begründung zum Bescheid) erhebe sie erneut das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 03.04.2018.

Das Schreiben vom 07.06.2018 trägt exakt denselben Wortlaut wie die Beschwerdeschrift vom 26.04.2018, wobei die Beschwerdeführerin dem Text folgende zusammenfassende Ausführungen voranstellt:

Das zitierte Erkenntnis des BFG behandle einen völlig anderen Sachverhalt. Es sei nicht nachvollziehbar, in welchem Erkenntnis bzw. welcher Bestimmung sich die Regelung finde, dass bei der Vorsteuerkürzung auf das wahrscheinlichste künftige Verhältnis abzustellen sei. Selbst wenn diese Aussage zutreffen würde, habe es die Abgabenbehörde verabsäumt, Untersuchungen zum wahrscheinlichsten künftigen Verhältnis anzustellen und einfach die Verhältnisse des Jahres 2016 herangezogen. Die private Nutzung sei naturgemäß am Beginn am größten, wie die Lebenserfahrung lehre.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23.08.2018 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde teilweise Folge, indem sie die Vorsteuerkürzung von 16 % auf 11% reduzierte.

In der Begründung dieser Entscheidung schilderte sie kurz den Sachverhalt und gab in dem daran anschließenden rechtlichen Teil zunächst den Inhalt des ersten Satzes des § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 wieder mit dem Bemerkten, dass dabei die Umstände im Zeitpunkt des Leistungsbezuges maßgebend seien. In der Darstellung der weiteren Rechtslage lehnte sich die Abgabenbehörde eng an das Erkenntnis des BFG vom 07.03.2014, RV/3100010/2014, an, indem sie die dortigen unter Pkt. III Ziffer 1. bis 7. getätigten Ausführungen wortwörtlich übernahm (siehe dazu das angeführte Erkenntnis).

In weiterer Folge führte sie aus:

Werde eine teilweise privat genutzte Ferienwohnung nach dem 31.12.2010 erstmals vom Unternehmer in Verwendung genommen, so stehe der Vorsteuerabzug nur anteilig im Ausmaß der tatsächlichen steuerpflichtigen Nutzung zu.

Der abziehbare Teil der Vorsteuer ergebe sich aus dem Verhältnis der Zeiträume der tatsächlichen unternehmerischen (steuerpflichtigen) und privaten Nutzung. Sollte dies noch nicht feststehen, werde auf das wahrscheinlichste künftige Verhältnis abzustellen sein, wenn ein Abstellen auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Anschaffung zu einem ungerechtfertigten Steuervorteil iSd § 12 Abs. 6 UStG 1994 führen würde.

Das Objekt sei unstrittig mit 01.12.2015 in Betrieb genommen, bis 31.12.2015 sei die Wohnung an 13 Tagen fremdvermietet und angeblich nicht privat genutzt worden. Die beschwerdeführende Partei begehre daher 100 % der angefallenen Vorsteuern. Im Jahr 2016 sei die Wohnung laut Angaben der steuerlichen Vertretung insgesamt 108 Tage belegt worden, wobei die Wohnung davon 17 Tage privat genutzt worden sei.

Mit Eingabe vom 11.07.2018 sei von der rechtsfreundlichen Vertretung auf Rückfrage des Finanzamtes mitgeteilt worden, dass im Kalenderjahr 2017 die Ferienwohnung an 6 Tagen privat genutzt und insgesamt 90 Tage vermietet worden sei.

Daraus ergebe sich folgende Berechnung:

Fremd vermietete Tage 2016	91	84,26 %
Tage der Eigennutzung 2016	17	15,74 %

Fremd vermietete Tage 2017	90	93,75 %
Tage der Eigennutzung 2017	6	6,25 %
Ergebe eine Vorsteuerkürzung in Höhe von 11 % $(15,74 + 6,25)/2$		

Es seien somit 89 % der im Jahr 2015 im Zusammenhang mit der Anschaffung der Wohnung angefallenen Steuer als Vorsteuer abzugsfähig. 2016 sei das erste volle Kalenderjahr der Nutzung, daher erscheine es zweckmäßig, den Schnitt der beiden bekannten Jahre (2016 und 2017) und nicht das Jahr 2015 zur Ermittlung der unternehmerischen/privaten Nutzung heranzuziehen. Das Jahr 2015 sei nicht in die Berechnung miteinzubeziehen, da es nicht repräsentativ für die Folgejahre sei. Im Kalenderjahr 2015 sei die Wohnung erstmals in Verwendung genommen und für 13 Tage im Dezember fremdvermietet worden.

Wäre nur auf das Nutzungsverhältnis im ersten Jahr abzustellen und hätten die Eigentümer die Wohnung im ersten Jahr der Inbetriebnahme (01.12.2015) nur privat genutzt, wäre bei Zugrundelegung der Ansicht der steuerlichen Vertretung konsequenterweise nur 0 % der Vorsteuern zu gewähren. Dies würde jedoch nach Ansicht des Finanzamtes kein sachgerechtes Ergebnis darstellen.

Laut Betreibervertrag "Y-GmbH", Punkt n, könne der Eigentümer das Appartement jederzeit nutzen, sofern dieses nicht vermietet werden könne. Es werde dort keine Begrenzung der Eigennutzung vorgegeben, sondern lediglich festgehalten, dass der Eigentümer dem Betreiber fünf Monate zuvor Bescheid geben müsse, für welche Zeiträume er sein Appartement selbst nutzen möchte (Punkt m).

Dass Herr A und Frau B eine Ferienwohnung in Österreich erwerben würden und diese dann selbst nie benützen würden/wollten, entspreche nicht dem Erfahrungsgut des täglichen Lebens und scheine dem Finanzamt wenig glaubwürdig, zumal sie im Kalenderjahr 2016 tatsächlich mehrere Tage von den Eigentümern genutzt worden sei. Zudem sei von der rechtsfreundlichen Vertretung mitgeteilt worden, dass im Jahre 2017 die Wohnung ebenfalls für 6 Tage privat genutzt worden sei, was wiederum ein Indiz darstelle, dass die Wohnung grundsätzlich benützt werden möchte.

Dem Vorbringen in der Beschwerde, wonach im Vorhinein nicht erkennbar sei, in welchem Ausmaß die Wohnung privat genutzt werde, seien die Aussagen der Beschwerdeführerin im Antwortschreiben vom 11.08.2015 anlässlich der Neuaufnahme der Vermietung entgegenzuhalten. Darin führe sie im Wege ihrer rechtsfreundlichen Vertretung aus, dass die Möglichkeit einer Eigennutzung bestehe und diese aus wirtschaftlichen und grundverkehrsrechtlichen Gründen nur bis zu 3 Wochen pro Jahr stattfinden werde.

Ändere sich das Nutzungsverhältnis in den folgenden Jahren, so wäre nach Ansicht des Finanzamtes eine Vorsteuerberichtigung nach Maßgabe des § 12 Abs. 10 ff UStG 1994 vorzunehmen (sowohl negativ als auch positiv).

Mit Eingabe vom 27.09.2018 beantragte die Beschwerdeführerin die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. In einer dazu mittels gesondertem Schreiben verfassten "Ergänzenden Begründung" verweist sie auf ihre Beschwerde vom 26.04.2018 bzw. 07.06.2018 und führt weiters Folgendes aus:

Festgehalten werde, dass 100% der Fläche des erworbenen Appartements der unternehmerischen Vermietung und Verpachtung dienen. Somit stehe für 100% der Vorsteuerabzug zu.

Bei der Argumentation in der Bescheidbegründung der BVE, die ohne Literaturhinweis bzw. ohne Hinweis auf ein höchstgerichtliches Erkenntnis oder Erkenntnisse des BFG erfolge, handle es sich ganz offenkundig um die Meinung des Finanzamtes bzw. des bundesweiten Fachbereiches in der Person des Mario Mayr (siehe dazu die Ausführungen "wird auf das wahrscheinlichste künftige Verhältnis abzustellen sein" - dieses Zitat stamme aus einem SWK-Artikel von Mario Mayr). Dieser Meinung stehe jedoch das Gesetz in Gestalt des § 12 Abs. 10 UStG diametral gegenüber (siehe dazu auch die Beschwerde).

Warum nunmehr ausgerechnet der Durchschnitt der Jahre 2016 und 2017 für den Vorsteuerabzug 2015 richtig sein sollte, werde von der Behörde nicht dargelegt. Sollte es sich dabei um eine im Schätzungswege festgestellte Steuerbemessungsgrundlage handeln, so sei darauf hinzuweisen, dass für eine Schätzung bei Vorliegen aller Nachweise kein Raum bleibe. Vielmehr gelte wohl das Argument der Beschwerde, dass ein Steuerpflichtiger, der eine derartige Immobilie erwerbe, im ersten Jahr aus betrieblichen Gründen mehr Tage in der Wohnung verbringen werde als in den Folgejahren. Es seien (wie bereits in der Beschwerde angeführt) mehrere Gänge vor Ort zu erledigen und Sachen für den ausländischen Unternehmer auszukundschaften. Die Privatnutzung werde in den Folgejahren abnehmen und sie tue es nachweislich auch. Gehe man davon aus, so werde - für den Fall, dass man der Argumentation von Mayr folge - nicht der Durchschnitt der Jahre 2016 und 2017 in Ansatz zu bringen sein, sondern für "das wahrscheinlichste zukünftige Verhältnis" wohl die Privatnutzung im Ausmaß des Jahres 2017 heranzuziehen sein. Diesfalls wären aber nicht 11 % sondern lediglich 6,25 % an Vorsteuer zu kürzen.

Der Hinweis der Abgabenbehörde auf die in der Eingabe vom 11.08.2015 getätigten Aussagen gehe ins Leere, da diese Aussagen lange Zeit vor Beginn der Vermietung zu tätigen gewesen seien, dies zu einem Zeitpunkt, in dem das Gebäude noch nicht einmal fertiggestellt gewesen sei (die Steuerpflichtigen würden vom Finanzamt Landeck seit geraumer Zeit dazu genötigt, Aussagen VOR Beginn ihrer Vermietungstätigkeit zu treffen, um überhaupt eine Steuernummer zu erhalten. Erteile man keine Auskunft, erhalte der Steuerpflichtige auch keine Steuernummer). Die erfolgten Aussagen bezögen sich außerdem auf die grundverkehrsrechtliche Genehmigung des Objektes, wonach eine Eigennutzung maximal im Ausmaß von 3 Wochen pro Jahr stattfinden könne und seien somit ohne Belang für die steuerliche Angelegenheit. Die Formulierung sei auch derart, dass eine Eigennutzung maximal im Ausmaß von 3 Wochen stattfinden könne.

Mit Bericht vom 30.10.2018 legte die Abgabenbehörde die Beschwerde vom 26.04.2018 und 07.06.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Am 04.12.2018 fand vor dem Bundesfinanzgericht ein Erörterungsgespräch gemäß § 269 Abs. 3 BAO statt.

Anknüpfend an dieses Gespräch gab der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 06.02.2019 die zukünftige voraussichtliche Eigennutzung des Appartements mit 6 Tagen im Jahr bekannt. Begründend führte er dazu ins Treffen, die Familie A besitze ein zweites Appartement in den französischen Alpen, wo Herr A mit seiner Familie auch den Sommer- und Winterurlaub verbringen könne. Herr A sei als Professionist in London tätig und beruflich sehr stark engagiert. Er besitze aus diesem Grund nur einen begrenzten Urlaubsanspruch. Das Appartement sei als Investment angeschafft worden, da der Immobilienmarkt in Österreich hohe Renditen aufweise.

Sachverhalt

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

A und B, Anschr., erwarben mit Kauf-, Bauträger- und Wohnungseigentumsvertrag vom 02.07.2015, abgeschlossen mit der X-GmbH, das Wohnungseigentum an der Wohnung Top 14 samt Kfz-Abstellplatz TG Top 14 in einer aus insgesamt 18 Wohneinheiten samt Kfz-Abstellplätzen bestehenden Wohnanlage auf der Liegenschaft EZxxKGyy mit der Adresse O (siehe dazu den diesbezüglichen Vertrag).

Diese Wohnung samt Kfz-Abstellplatz war bereits zum Zeitpunkt ihres Erwerbes sowohl zur Fremdnutzung (Vermietung) als auch zur Eigennutzung bestimmt.

Die Käufer schlossen am 30.06.2015 mit der Y-GmbH, einen Betreibervertrag, mittels dem sie die genannte GmbH als exklusiven Betreiber für einen Zeitraum von zehn Jahren mit der Vermietung der Wohnung samt Kfz-Abstellplatz beauftragten.

Im Dezember 2015 wurde die Wohnanlage fertiggestellt und die Wohnung samt Kfz-Abstellplatz an die Wohnungskäufer übergeben.

In diesem Monat wurde die Wohnung samt Kfz-Abstellplatz für 13 Tage vermietet (19.12.2015 bis 31.12.2015). Eine Eigennutzung durch die Käufer fand im Jahr 2015 nicht statt.

Im Jahr 2016 war die Wohnung insgesamt an 108 Tagen belegt. Davon entfielen auf die Fremdnutzung (Vermietung) 91 Tage und auf die Eigennutzung 17 Tage.

Im Jahr 2017 belief sich die Belegung der Wohnung auf insgesamt 96 Tage. Davon wurde die Wohnung an 90 Tagen fremdgenutzt (vermietet) und an 6 Tagen eigengenutzt.

Die voraussichtliche künftige Eigennutzung der Wohnung samt Kfz-Abstellplatz beträgt 6 Tage im Jahr.

Beweiswürdigung

Der vorhin angeführte Sachverhalt gründet sich auf die Angaben der Beschwerdeführerin und die von ihr vorgelegten Unterlagen.

Dass die Wohnung samt Kfz-Abstellplatz bereits zum Zeitpunkt ihres Erwerbes sowohl zur Fremdnutzung als auch Eigennutzung vorgesehen war, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus dem von den Wohnungskäufern mit der Y-GmbH abgeschlossenen Betreibervertrag, verbunden mit den Angaben der Beschwerdeführerin.

In diesem Vertrag, in dem die Bezeichnungen "EIGENTÜMER" für die Wohnungskäufer "APPARTEMENT" für die Wohnung Top 14 samt Kfz-Abstellplatz TG Top 14 und "Y" für die Y-GmbH verwendet werden, heißt es (Wiedergabe des Vertrages erfolgt auszugsweise, hinsichtlich des gesamten Vertrages wird auf die Urkunde verwiesen):

"2. MIETBEDINGUNGEN

a. [...]

b. Y willigt ein, das APPARTEMENT für den EIGENTÜMER zu vermieten.

c. Der EIGENTÜMER ist verpflichtet sein APPARTEMENT zu vermieten, wenn das APPARTEMENT nicht von dem EIGENTÜMER selbst, seiner Familie oder engen Bekannten benützt wird.

[...]

l. Währenddessen der EIGENTÜMER sein APPARTEMENT selbst benützt, wird er auf Wochenbasis von der Mietpool-Gesellschaft ausgeschlossen. Im Falle einer Stornierung von Eigennutzung vom Besitzer ist der Besitzer aus dem Mietpool ausgeschlossen, sofern die Wohnung nicht erfolgreich vermietet werden kann.

m. Der EIGENTÜMER muss Y 5 Monate zuvor Bescheid geben, für welchen Zeitraum er sein APPARTEMENT nutzen bzw. für Instandhaltungsarbeiten in Anspruch nehmen möchte.

n. Wenn das Appartement nicht vermietet werden kann, kann der Eigentümer sein Appartement jederzeit nutzen.

o. Y wird auch bei kurzfristigen Buchungen des EIGENTÜMERS versuchen ihn unterzubringen. Kurzfristige Buchungen könnten erfordern, dass dem EIGENTÜMER während seines Aufenthalts ein anderes APPARTEMENT zugewiesen wird. Die Eigenbelegung des APPARTEMENTS ist nur für Familienangehörige erlaubt.

p. Der EIGENTÜMER wird darauf hingewiesen, dass in erster Linie Leerstände jedenfalls zu vermeiden sind und weiters darauf zu achten ist, die gewerbliche Nutzung ein Ausmaß erreichen zu lassen, dass keine Verluste entstehen, um steuerliche Nachteile (Liebhaberei) zu verhindern.

[...]

3. VERMIETUNGSKOSTEN UND WARTUNG DES APPARTEMENTS

a. Y willigt ein, Bettbezüge, Hand-, Badetücher sowie die Endreinigung bereitzustellen. Die Kosten für Endreinigung, Bettbezüge, Hand-, Badetücher werden von den Gästen, zusammen mit der Kurtaxe, vor Ort bezahlt.

b. Während des Aufenthalts des EIGENTÜMERS werden die Kosten für Endreinigung, Bettbezüge, Hand-, Badetücher und Kurtaxen in Rechnung gestellt.

[...]“

Angesichts der getroffenen Regelungen kann kein Zweifel obwalten, dass die Wohnung schon vornherein neben der Fremdnutzung auch zur Eigennutzung bestimmt war. Wäre eine Eigennutzung nicht vorgesehen, so hätte es der Vielzahl der Bestimmungen, die auf die Eigennutzung abstellen, nicht bedurft. Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführerin in ihrem Antwortschreiben vom 11.08.2015 die Eigennutzung selbst ausdrücklich zugesteht. So beantwortete sie die von der Abgabenbehörde im Auskunftersuchen vom 03.08.2015 gestellte Frage *“Besteht die Möglichkeit der Eigennutzung? Inwieweit wird diese in Anspruch genommen – konkrete Angabe [...]“* mit: *“Ja es besteht die Möglichkeit der Eigennutzung. Diese darf und wird aus wirtschaftlichen und grundverkehrsrechtlichen Gründen nur bis zu 3 Wochen pro Jahr stattfinden“*. Wenn die Beschwerdeführerin in der Begründung des Vorlageantrages diese Aussagen dahingehend zu relativieren versucht, dass damit nur die grundverkehrsrechtliche Seite gemeint sei und sie in ihrer Formulierung nur von einem “können“ spreche, so schlägt dieser Versuch fehl. Faktum ist, dass die Beschwerdeführerin in ihren Aussagen auch die wirtschaftliche Seite anspricht und neben dem Wort “darf“ ausdrücklich auch das Wort **“wird“** verwendet.

Hinsichtlich der Feststellung, wonach die voraussichtliche künftige Eigennutzung der Wohnung 6 Tage im Jahr beträgt, stützt sich das Bundesfinanzgericht auf die Aussagen der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 06.02.2019. Darin begründet sie das von ihr angeführte zeitliche Nutzungsausmaß zum einen damit, dass die Familie A ein zweites Appartement in den französischen Alpen besitze, wo Herr A mit seiner Familie auch den Sommer- und Winterurlaub verbringen könne, zum anderen damit, dass Herr A in seiner Tätigkeit in London als Professionist sehr stark beruflich engagiert sei und deshalb nur über einen begrenzten Urlaubsanspruch verfüge und schließlich damit, dass das Appartement als Investment angeschafft worden sei. Diese Angaben sind plausibel und nachvollziehbar und lassen die von der Beschwerdeführerin angeführte Dauer der Eigennutzung als glaubwürdig erscheinen. In diesem Zusammenhang darf auch nicht außer Betracht bleiben, dass die Eigennutzung im Jahr 2017 tatsächlich nur 6 Tage betragen hat. Dass die Wohnung im Jahr 2016 an 17 Tagen eigengenutzt wurde, wird von der Beschwerdeführerin mit der vermehrt erforderlichen Anwesenheit des Investors anlässlich des Beginns der Vermietungstätigkeit begründet. Diese Ausführungen sind nicht von der Hand zu weisen, finden sie doch in der allgemeinen Lebenserfahrung Deckung.

Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (bis 14.08.2015) bzw. § 12 Abs. 1 Z 1a UStG 1994 (ab 15.08.2015) 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.

Zufolge des § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen,

soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke steht.

§ 3a Abs. 1a UStG 1994 lautet:

Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt:

1. 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,
 - für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;
2. die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer
 - für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
 - für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

Z 1 gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes.

Art. 168a Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (kurz: MwStSyst-RL) in der Fassung der Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22.12.2009 sieht Folgendes vor:

Soweit ein dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück vom Steuerpflichtigen sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, darf bei Ausgaben im Zusammenhang mit diesem Grundstück höchstens der Teil der Mehrwertsteuer nach den Grundsätzen der Artikel 167, 168, 169 und 173 abgezogen werden, der auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfällt.

Gemäß Art. 2 der Richtlinie 2009/162/EU setzen die Mitgliedstaaten die Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft, die erforderlich sind, um dieser Richtlinie am 1. Januar 2011 nachzukommen. Dies bedeutet, dass die Mitgliedstaaten die Regelung des Art. 168a der MwStSyst-RL ab dem Kalenderjahr 2011 umzusetzen hatten.

Österreich wird dieser Verpflichtung mit dem § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 gerecht. Nach der in der Literatur vertretenen Meinung trägt § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 den unionsrechtlichen Vorgaben Rechnung (vgl. Ruppe/Achatz UStG⁵ § 12 Tz 112, 133, Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig UStG-ON § 3a, Rz 33).

Mit der Umsetzung der Richtlinie 2009/162/EU darf bei Ausgaben im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden nur mehr jene Vorsteuer abgezogen werden, die auf die Verwendung des Grundstücks für **unternehmerische Zwecke** des Steuerpflichtigen entfällt, womit sich **ab 1.1.2011** nach der MwStSyst-RL zwingend der Vorsteuerausschluss für alle nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteile ergibt (vgl. Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG, § 12 Rz 241).

Das **Zuordnungswahlrecht** des Unternehmers, gemischt genutzte Grundstücke im vollen Umfang dem Unternehmen zu widmen, **bleibt unberührt**. Es gilt aber ein

neuer Vorsteuerausschlussstatbestand. Ändert sich der Verwendungsanteil, greifen die Bestimmungen zur **Vorsteuerberichtigung** (vgl. Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG, § 12 Rz 242).

Bei den in § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 genannten Zwecken handelt es sich um solche, die außerhalb des Unternehmens liegen, dh. als unternehmensfremd anzusehen sind. Sie sind gegeben, wenn der Unternehmer einen Gegenstand vorübergehend für eigene nichtunternehmerische Zwecke verwendet oder einen Gegenstand vorübergehend einem Dritten zur Nutzung überlässt, ohne eigene unternehmerische Zwecke zu verfolgen. Daran vermag auch nichts zu ändern, dass die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks nach dem letzten Satz des § 3a Abs. 1a UStG 1994 einer "sonstigen Leistung gegen Entgelt nicht gleichgestellt" ist. § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 erfordert nur die "Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke" und keine Steuerbarkeit.

Bei der Regelung des § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 handelt es sich um eine spezifisch umsatzsteuerliche Bestimmung, die auf die einkommensteuerrechtliche Beurteilung keinen Einfluss hat und umgekehrt. Damit ist seit dem 1.1.2011 jedenfalls der **ertragsteuerliche Bezug** bei gemischt genutzten Gebäuden **beendet** (Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel, § 12 Rz 243).

Die von der Beschwerdeführerin vertretene Ansicht, dass der Vorsteuerabzug für Gebäude nach der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH auf der Basis der Judikatur des VwGH zu § 12 UStG 1972 "versteinert" sei, mag bis Ende des Jahres 2010 Bedeutung gehabt haben. Für Zeiträume ab dem 1.1.2011 ist ihr nicht mehr zu folgen.

Wenn Art. 176 Abs. 2 der MwStSyst-RL vorsieht, dass die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten können, die am 1.1.1979 bzw. (im Falle der nach diesem Datum der Gemeinschaft beigetretenen Mitgliedstaaten) am Tag ihres Beitritts in ihren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren, so gilt dies ausdrücklich nur "bis zum Inkrafttreten der Bestimmungen im Sinne des Absatzes 1" (des Art. 176 der MwStSyst-RL). Danach legt der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig fest, welche Ausgaben kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. Ein solcher Ausschluss ist mit der Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22.12.2009 auf Vorschlag der Kommission erfolgt. Wie sich aus dem Erwägungsgrund Nr. 10 der Richtlinie ergibt, sollte das Recht auf Vorsteuerabzug "hinsichtlich der Lieferung von Grundstücken und der damit zusammenhängenden Ausgaben klarer gefasst und verschärft werden, damit Steuerpflichtige in Fällen, in denen ihrer unternehmerischen Tätigkeit zugeordnete Grundstücke nicht ausschließlich für die Zwecke dieser Tätigkeit Verwendung finden, gleich behandelt werden".

Die bis 31.12.2010 auf die Stand-Still-Klausel (vorerst des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL) gestützte "Versteinerung" des Vorsteuerabzugs für Gebäude (vgl. VwGH 19.3.2013, 2010/15/0085) verdrängt somit den Vorsteuerausschluss gemäß § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 ab dem 01.01.2011 nicht (mehr) – siehe BFG vom 07.03.2014, RV/3100010/2014.

Maßgebend für den Vorsteuerabzug sind nach Literatur und Judikatur die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung. Steht im Zeitpunkt der Leistung fest, dass eine Wohnung nicht nur zur unternehmerischen Nutzung (Vermietung), sondern auch zur Eigennutzung bestimmt ist, so ist nach der ab 01.01.2011 geltenden Rechtslage ein Vorsteuerabzug nur mehr im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung zulässig. Dabei ergibt sich der abziehbare Teil der Vorsteuer aus dem Verhältnis der unternehmerischen Nutzung zur privaten Nutzung. Steht diese Relation zu Beginn der Nutzung der Immobilie noch nicht fest, so ist nach der in der Literatur vertretenen Auffassung auf das wahrscheinlichste künftige Verhältnis abzustellen, wenn ein Abstellen auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Anschaffung der Immobilie zu einem ungerechtfertigten Steuervorteil führen würde (vgl. Mayr, ÖStZ 2015, 2017 ff, Arnoldi, ÖStZ 217, 530 ff). Bei der Feststellung des "wahrscheinlichsten künftigen Verhältnisses" wird auf die Bestimmung des § 184 BAO zurückzugreifen sein.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Bei der Schätzung handelt es sich um eine Form der Ermittlung des Sachverhaltes; sie kommt zur Anwendung, wenn die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht exakt ermittelt bzw. errechnet werden können (vgl. VwGH 24.02.2004, 99/14/0247). Ziel einer Schätzung ist die Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Es sind dabei nicht "durchschnittliche" Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, sondern die Besteuerungsgrundlagen für den zu beurteilenden Fall (vgl. VwGH 23.04.2014, Ro 2014/13/0022). Jede Schätzung trägt einen Unsicherheitsfaktor in sich (vgl. VwGH 20.04.2004, 2003/13/0165).

Im vorliegenden Fall wird das "wahrscheinlichste künftige Verhältnis" Fremdnutzung – Eigennutzung im Schätzungswege wie folgt ermittelt:

Das Jahr 2015 ist nicht repräsentativ und wird daher ausgeklammert (Übergabe der Wohnung erst im Dezember). Ausgehend von den für die Jahre 2016 und 2017 vorliegenden Belegungsdaten der Wohnung (2016: 91 Tage Fremdnutzung, 17 Tage Eigennutzung; 2017: 90 Tage Fremdnutzung, 6 Tage Eigennutzung) werden als Maßstab für die Fremdnutzung 90 Tage pro Jahr herangezogen, handelt es sich doch bei den Tagen der Fremdnutzung der beiden Jahren, ausgehend von den tatsächlichen Verhältnissen, um einen gleichbleibenden Wert, der sich nahezu exakt deckt (91 Tage bzw. 90 Tage). Als Eigennutzung werden 6 Tage pro Jahr in Ansatz gebracht (hinsichtlich der Plausibilität dieses Zeitausmaßes siehe die Ausführungen oben). Ausgehend von diesem Verhältnis (94 % Fremdnutzung, 6 % Eigennutzung) beträgt der anteilige Vorsteuerabzug im Jahr 2015 € 74.677,60.

Die vorgenommene Schätzung wurde den Parteien mit Schreiben des BFG vom 28.05.2019 zur Kenntnis gebracht und ihnen die Möglichkeit eingeräumt, sich dazu zu äußern.

Die Abgabenbehörde teilte mit Schreiben vom 13.06.2019 mit, dass gegen die vorgenommene Schätzung keine Einwände bestehen, eine gleichlautende Rückäußerung erfolgte seitens der Beschwerdeführerin im Wege ihrer steuerlichen Vertretung am 19.07.2019 fernmündlich.

Soweit die Beschwerdeführerin in ihren Ausführungen auf bestimmte Literaturstellen bzw. Judikate Bezug nimmt, vermag sie damit die Beschwerde nicht zum Erfolg zu führen.

Mayr stellt in ÖStZ 2015, 2017 (von der Beschwerdeführerin fälschlicherweise zitiert mit "RDW 8/2015, 2017") die Rechtslage in Bezug auf teilweise privat genutzte Ferienwohnungen für den Zeitraum 2004 bis 2010 und für den Zeitraum ab 2011 dar. Dabei weist er ausdrücklich darauf hin, dass in Fällen, in denen eine teilweise privat genutzte Ferienwohnung **nach dem 31.12.2010** erstmals vom Unternehmer in Verwendung genommen wird, der **Vorsteuerabzug nur anteilig**, im Ausmaß der tatsächlichen steuerpflichtigen Nutzung zusteht. Laufende Änderungen des Anteils der privaten Nutzung sind – so der Autor – im Rahmen einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 ff UStG 1994 zu berücksichtigen.

Im Zentrum der Ausführungen von Mayr in ÖStZ 2011, 575 steht die umsatzsteuerliche Behandlung von gemischt genutzten Ferienwohnungen (Anwendbarkeit des § 3a Abs. 1a letzter Satz und § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994) im Zeitraum 2004 bis 2010, also **vor** Inkrafttreten des **Art. 168a MwStSyst-RL**. Dieser Artikel wird im Übrigen entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin von der Abgabenbehörde gar nicht zitiert.

Die Entscheidung des UFS vom 10.08.2009, RV/0353-S/08, hat gleichfalls die umsatzsteuerliche Behandlung einer gemischt genutzten Ferienwohnung **vor** Wirksamwerden des **Art. 168a MwStSyst-RL** zum Gegenstand (Umsatzsteuer 2002 bis 2006).

Beiser befasst sich in seinen Beiträgen SWK 2012, 1492, und ÖStZ 2014, 242 mit dem Vorsteuerabzug für eine **Privatwohnung** in einem **Betriebsgebäude**. Er vertritt in SWK 2012, 1492 die Auffassung, Österreich sei in der Umsetzung des Art. 168a MwStSyst-RL säumig (siehe dazu die oben angeführte, gegenteilige Auffassung) und ortet eine verfassungswidrige Konsumbesteuerungslücke. Diese Meinung legt er noch einmal im Artikel ÖStZ 2014, 242, dar, wobei er sich in diesem Beitrag noch zu weiteren Punkten (z.B. EU-Richtlinienanwendung etc.) äußert.

Soweit sich die Beschwerdeführerin in ihren Ausführungen auf die "**direkte Anwendung der MwStSyst-RL**" beruft, ist festzuhalten, dass ab 2011 die unmittelbare Anwendung der Richtlinie durch Artikel 168a ebenfalls zum anteiligen Vorsteuerausschluss führt, sodass eine Berufung auf die Richtlinie für den Unternehmer keinen Vorteil bringt.

Wenn die Beschwerdeführerin wiederholt darauf hinweist, dass das Appartement **zur Gänze der unternehmerischen Vermietung und Verpachtung dient**, so kann diese Aussage nur so verstanden werden, dass damit die Zuordnung zum Unternehmen gemeint ist. Der Vorsteuerausschluss des § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 ist aber losgelöst

vom Zuordnungswahlrecht des Unternehmers zu sehen (vgl. dazu die Ausführungen oben, siehe auch Ruppe/Achatz UStG⁵ § 12 Tz 136).

Hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten **“Versteinerung“** des **Vorsteuerabzuges** auf der Basis der Rechtsprechung des VwGH zum UStG 1972 siehe gleichfalls die Ausführungen oben.

Abschließend ist zur verfahrensrechtlichen Situation noch Folgendes festzuhalten:

Dem Schreiben der Abgabenbehörde vom 17.05.2018 kommt nicht der Charakter einer (ergänzenden) Bescheidbegründung zu, wenngleich es als solche bezeichnet wird. Der Bescheid vom 03.04.2018, der eine Begründung aufweist, enthält nicht die Ankündigung, dass noch eine weitere (zusätzliche) Begründung zum Bescheid ergehen wird. Das Schreiben, das im Übrigen erst erlassen wurde, nachdem die Bescheidbeschwerde vom 26.04.2018 gegen den Bescheid vom 03.04.2018 bei der Abgabenbehörde bereits eingelangt war (30.04.2018), kann lediglich als eine bloße Äußerung der Abgabenbehörde im gegenständlichen Beschwerdeverfahren angesehen werden. Der Einbringung einer neuerlichen Bescheidbeschwerde, wie dies durch die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 07.06.2018 aus Gründen der Vorsicht erfolgt ist, bedurfte es daher nicht. Seitens der Beschwerdeführerin wurde bereits mit Eingabe vom 26.04.2018 rechtswirksam gegen den Bescheid vom 03.04.2018 das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Das Schreiben vom 07.06.2018 stellt, soweit es ein zusätzliches Vorbringen enthält, eine Ergänzung der Beschwerde vom 26.04.2018 dar.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 bislang noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Vorsteuerabzug in der ab 01.01.2011 geltenden Rechtslage in Bezug auf eine gemischt genutzte Ferienwohnung vorliegt, ist eine Revision zulässig.

Salzburg-Aigen, am 22. Juli 2019

