

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch, den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb1***, gegen den von der belangten Behörde Finanzamt Österreich am 19. Juni 2019 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** ausgefertigten Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2017 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die belangte Behörde hat mit dem am 29. April 2019 ausgefertigten Bescheid die Umsatzsteuer für das Jahr 2017 mit € 3.897,22 festgesetzt. Dabei wurde mit einem Betrag von € 1.502,60 eine Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorgenommen. in der Bescheidbegründung wird dazu ausgeführt (kursive Schreibweise im Original):

Aufgrund einer geänderten Rechtslage seit 1.1.2011 ist die Vorsteuer um die Privatnutzung der Ferienwohnung zu kürzen. Zur Vereinfachung erfolgt die Berichtigung für 2011 bis 2017 im Jahre 2017. Ab 2018 werden Sie ersucht, die Berichtigung (1/20stel) selbst vorzunehmen. Vorläufig Veranlagung: Es ist ungewiss, ob die in der Prognoserechnung erklärten Beträge tatsächlich erzielt werden.

2. Mit dem am 19. Juni 2019 ausgefertigten Bescheid hat die belangte Behörde den Bescheid vom 29. April 2019 gemäß § 293b BAO berichtigt und die Umsatzsteuer für das Jahr 2017 mit € 3.644,11 festgesetzt. Abweichend zum Bescheid vom 29. April 2019 ist die

Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 im berichtigten Bescheid mit einem Betrag von € 1.249,49 ausgewiesen. Der am 19. Juni 2019 ausgefertigte berichtigte Umsatzsteuerbescheid 2017 enthält keine Bescheidbegründung.

3. Mit Schreiben vom 15. Juni 2019 hat die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gegen den am 19. Juni 2019 ausgefertigten berichtigten Umsatzsteuerbescheid 2017 erhoben und diese wie folgt begründet (kursive Schreibweise im Original):

Als Begründung für die Kürzung der Vorsteuer gibt das Finanzamt die geänderte Rechtslage seit 1.1.2011, nach welcher die Vorsteuer um die Privatnutzung der Ferienwohnung zu kürzen sei. Nähere Details werden nicht angeführt.

Nach unserer Ansicht hat sich die Rechtslage - zu mindestens auf nationaler Ebene - nicht geändert bzw. enthält der Bescheid keine ausreichende Begründung für die Vorgangsweise.

*Die Wohnung wurde im Rahmen des Hotelbetriebs der Firma ***GmbH1*** in Bestand gegeben, es gibt hier einen Betreibervertrag (laut Beilage). Die Eigentümer können sich wie Gäste im Rahmen des Hotelbetriebs gegen Verrechnung von Resort- und Betriebskosten einbuchen. Dies ist jedoch nicht jederzeit möglich, so wie bei anderen Gästen auch.*

Die Eigentümer haben keinen Schlüssel für ihre Wohnung und werden auch ansonsten wie Gäste angemeldet. Die entsprechenden Abgaben wie Ortstaxe etc. werden bezahlt, es erfolgt also eine rein touristische Nutzung. Für allfällig privat genutzte Zeiten des Apartments ist nach Ansicht der Finanzverwaltung anteilig die Vorsteuer zu kürzen und komme es daher aufgrund der geänderten MWSt-Systemrichtlinie ab 2011 zu einer §12(10) UStG Korrektur.

Die Berechnung der Privatnutzung hat nach Ansicht der Finanzbehörde wie folgt zu erfolgen:

Privat genutzte Wochen / (privat genutzte Wochen + vermietete Wochen)

Die Leerstehenszeiten werden bei dieser Methodik außer Ansatz gelassen. Die Finanzverwaltung erkennt dabei aber, dass der Eigentümer seine Wohnung das ganze Jahr über an den Betreiber in Bestand gegeben hat, in der Absicht, dass dieses vom Betreiber gewinnmaximierend an Touristen zur Beherbergung überlassen wird. Es liegt einzig und allein in der Verantwortung des Betreibers, ob es in Zwischensaisons zu einer gewollten Leerstehung durch vermeintliche Betriebsurlaube kommt oder nicht. Auf der anderen Seite hängt es natürlich auch von der Nachfrage ab, ob ein Apartment voll ausgelastet ist oder nicht - auch dies ist grundsätzlich das Risiko des Betreibers und kann durch entsprechende Marketingaktivitäten des Betreibers beeinflusst werden. Dass der Eigentümer eine umsatzabhängige Miete vom Betreiber erhält, kann darauf keinen Einfluss haben. Eine monatliche Fixmietzinsvereinbarung würde das Gesagte nur noch deutlicher zum Ausdruck

bringen – dem Eigentümer können keine Leerstehenszeiten angelastet werden, da dieser solche nicht hat.

Unserer Ansicht nach wird das noch durch die in letzter Zeit übliche Vorgehensweise der Finanzverwaltung im Hinblick auf die Einstufung der Eigentümer als beschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 3 EStG unterstrichen. Diesbezüglich argumentiert die Finanzbehörde, dass der Eigentümer eben keine Verfügungsgewalt über die Wohnung hat und diese ihm daher keinen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO verschaffen kann, der eine unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG vermitteln würde. Damit wird eingestanden, dass der Eigentümer die Wohnung in Bestand gegeben hat, so dass es eine Leerstehenszeit aus Sicht des Eigentümers nicht geben kann.

Aus diesem Grund ist die anteilige Vorsteuerkürzung für die zeitliche Privatnutzung der Wohnung durch den Investor unserer Ansicht nach wie folgt zu berechnen:

Privat genutzte Wochen / 52 Kalenderwochen

Die Berechnung der Vorsteuerkürzung nach § 12 (10) UStG erfolgte durch die Finanzverwaltung für die Jahre 2011 bis 2017 (wurde mit Umsatzsteuerbescheid 2017 in Summe nachgefordert) wie folgt:

Vorsteuern gesamt	78.972,00							
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Summe
vermietete Wochen	33	27	34	26	21	29	28	
privat genutzte Wochen	2	3	2	1	4	3	2	
Privatanteil nach Ansicht FA	5,71%	10,00%	5,56%	3,70%	16,00%	9,38%	6,67%	
Zwanzigstelkorrektur Ansicht FA	225,63	394,86	219,37	146,24	631,78	370,18	263,24	2.251,30
bereits durch Eigenverbrauch berücksichtigt	-172,16	-176,16	-128,17	-84,15	-172,30	-156,27	-112,79	-1.002,00
Korrektur mit Bescheid 2017	53,47	218,70	91,20	62,09	459,48	213,91	150,45	1.249,30
Rundung								0,19
Korrektur laut Bescheid vom 19.06.2017								1.249,49

Nach unserer Rechtsansicht ergibt sich jedoch folgende § 12(10) UStG Kürzung für die Jahre 2011 - 2017:

Vorsteuern gesamt	78.972,00							
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Summe
vermietete Wochen	52	52	52	52	52	52	52	
privat genutzte Wochen	2	3	2	1	4	3	2	
Privatanteil nach unserer Rechtsansicht	3,85%	5,77%	3,85%	1,92%	7,69%	5,77%	3,85%	
Zwanzigstelkorrektur	151,87	227,80	151,87	75,93	303,74	227,80	151,87	1.290,89
bereits durch Eigenverbrauch berücksichtigt	-172,16	-176,16	-128,17	-84,15	-172,30	-156,27	-112,79	-1.002,00
Korrektur lt. unserer Rechtsansicht	-20,29	51,64	23,70	-8,22	131,44	71,53	39,08	288,89
Differenz zu Bescheid vom 19.06.2019 (Gutschrift)								960,60

Aus der unterschiedlichen Art der Berechnung ergibt sich für die Jahre 2011 – 2017 in Summe daher eine Differenz in Höhe von € 960,60.

Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführer beantragte gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO die Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat.

4. Die belangte Behörde hat mit der am 22. April 2020 ausgefertigten Beschwerdeentscheidung den angefochtenen Bescheid abgeändert und die Umsatzsteuer für das Jahr 2017 mit € 2.545,07 festgesetzt. Die Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 ist in diesem Bescheid mit € 263,24 ausgewiesen. Zudem wurde der im angefochtenen Bescheid für den Eigenverbrauch angesetzte Betrag von € 563,95 storniert. Die Beschwerdeentscheidung enthält folgende Begründung (kursive Schreibweise im Original):

Sachverhalt

*Mit Kaufvertrag vom 26.08.2008 erwarben die Beschwerdeführer (nachfolgend kurz Bf) das Appartement Top 1 im Haus B der ***Ferienanlage1*** im Ausmaß von 233,78 m² samt zwei Tiefgaragenabstellplätzen. Mit Betreibervertrag vom 14.08.2008 wurde die ***GmbH1*** mit der touristischen Vermietung des Appartements beauftragt.*

Mit Schreiben vom 25.9.2008 wurde gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 zur Regelbesteuerung optiert und auf die Kleinunternehmerbefreiung verzichtet. Die Vorsteuer aus dem Ankauf des Appartements in Höhe von € 78.972,- wurde im Jahr 2008 zu 100 Prozent geltend gemacht und vom Finanzamt gewährt.

Das Appartement wurde von Beginn an zeitlich abwechselnd entweder vom Betreiber an Gäste vermietet oder durch die Bf selbst bewohnt. Für die Zeiten der Eigennutzung wurde in den Steuererklärungen umsatzsteuerlich ein Eigenverbrauch (§ 3a Abs 1a UStG 1994) angesetzt.

Im Zuge der Veranlagung der Steuererklärungen für das Jahr 2017 wurden die Bf vom Finanzamt aufgefordert für die Jahre 2011 bis 2017 für das gegenständliche Appartement sowohl die Zeiten der tatsächlichen Vermietung des Appartements an Feriengäste als auch die Eigennutzungszeiten nachzuweisen. Die tatsächlichen Belegungszeiten 2011 bis 2017 wurden dem Finanzamt im Jahr 2019 bekanntgegeben.

Daraufhin ermittelte das Finanzamt für die Jahre 2011 bis 2017 den jeweiligen Anteil der Privatnutzung und setzte für die anteilige Privatnutzung eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 10 iVm. § 12 Abs 10a UStG im Ausmaß von einem Zwanzigstel pro Jahr an. Gleichzeitig wurde der in den Steuererklärungen angesetzte Eigenverbrauch storniert. In Absprache mit der steuerlichen Vertretung wurde der gesamte Betrag dieser Vorsteuerberichtigung für die Jahre 2011 bis 2017 aus ökonomischen Gründen mit einem saldierten Betrag von € 1.249,49 im Umsatzsteuerbescheid 2017 berichtigt. Im Detail wurde dieser Betrag wie folgt berechnet:

Vorsteuern gesamt	78.972,00							
Jahresbetrag für Berichtigung 1/20	3.948,60							
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Summe
vermietete Wochen	33	27	34	26	21	29	28	
privat genutzte Wochen	2	3	2	1	4	3	2	
genutzt Wochen gesamt	35	30	36	27	25	32	30	
Anteil Privatnutzung	5,71%	10,00%	5,56%	3,70%	16,00%	9,38%	6,67%	
Vorsteuerberichtigung 1/20	225,63	394,86	219,37	146,24	631,78	370,18	263,24	2.251,30
bereits durch Eigenverbrauch berücksichtigt	-172,16	-176,16	-128,17	-84,15	-172,30	-156,27	-112,79	-1.002,00
Korrektur lt. Umsatzsteuerbescheid vom 19.06.2017								1.249,49

Mit der Beschwerde vom 15.7.2019 bekämpfen die Bf die Berechnung des Anteils der Privatnutzungszeiten durch das Finanzamt. Das Finanzamt hat bei der Berechnung der Privatnutzung die privat genutzten Wochen zu den gesamt genutzten Wochen (privat genutzte Wochen + vermietete Wochen) ins Verhältnis gesetzt. Die Leerstehenszeiten werden bei dieser Methode außer Ansatz gelassen. Die Finanzverwaltung verkenne dabei aber, dass der Eigentümer seine Wohnung das ganze Jahr über an den Betreiber in Bestand gegeben hat, in der Absicht, dass diese vom Betreiber gewinnmaximierend an Touristen zur Beherbergung überlassen wird. Es liege einzig und allein in der Verantwortung des Betreibers, ob es in Zwischensaisons zu einer gewollten Leerstehung durch vermeintliche Betriebsurlaube kommt oder nicht. Auch sei die Leerstehung grundsätzliches Risiko des Betreibers, welches er mit entsprechenden Marketingaktivitäten beeinflussen könne. Die Bf beantragen die Leerstehenszeiten zur Gänze dem Betreiber zuzurechnen und den Anteil der Privatnutzung aus dem Verhältnis privat genutzte Wochen zu 52 Kalenderwochen zu ermitteln.

Rechtliche Würdigung

[...Darstellung der Rechtslage...]

Für den gegenständlichen Fall folgt daraus, dass für die Anschaffungskosten des gemischt genutzten Appartements im Jahr 2008 der volle Vorsteuerabzug zustand und auch gewährt wurde. Die Korrektur des Vorsteuerabzuges für die anteilige Privatnutzung hat bis zum Kalenderjahr 2010 durch Ansatz eines Eigenverbrauches (Normalsteuersatz) zu erfolgen. Ab dem Kalenderjahr 2011 ist für die anteilige Privatnutzung des Appartements eine Vorsteuerberichtigung gem § 12 Abs 10 iVm § 12 Abs 10a UStG 1994 im Ausmaß von einem Zwanzigstel der Vorsteuern anzusetzen.

Betreffend die von den Bf bestrittene Berechnung der Höhe des angesetzten Privatnutzungsanteils und insbesondere die Berücksichtigung der Leerstehenszeiten gilt folgendes:

[...Darstellung der Rechtslage...]

Im gegenständlichen Fall ist die Eigennutzung des Appartements durch die Eigentümer unter Punkt 3 des Betreibervertrages wie folgt geregelt:

„Eine Eigennutzung des Appartements ist mindestens 6 Monate vorher zu melden, in dieser Zeit scheidet man aus dem Mietenpool aus und hat die anteiligen Kosten zu tragen. Die Eigennutzung darf 3 Monate im Jahr nicht überschreiten, kann jedoch jedes Jahr verändert werden. Eine Eigennutzung ist nur durch den Eigentümer und durch enge Verwandte und jeweils wochenweise möglich. Wenn das Appartement 14 Tage vorher nicht vermietet ist, kann der Eigentümer jederzeit gegen Ersatz der Kosten für Reinigung und Wäsche das Appartement benutzen, wobei man in dieser Zeit im Mietenpool verbleibt (Last Minute).“

Mit dieser Regelung ist eine Eigennutzung des Appartements durch den Eigentümer an sich jederzeit möglich. Es gibt weder einen Vorbehalt der Eigennutzung noch einen Vorbehalt der Fremdnutzung für bestimmte Zeiten. Nach der oa Judikatur hat die Aufteilung der gemischt veranlassten Aufwendungen daher nach dem Verhältnis der Tage der Eigennutzung zu den Tagen der Gesamtnutzung (Vermietung und Eigennutzung) zu erfolgen. Für die in der Beschwerde beantragte ausschließliche Zuordnung der Leerstehenszeiten zum Bereich der Vermietung fehlt jegliche rechtliche Grundlage.

Für die Eigennutzung des Appartements ist in den Jahren 2011 bis 2017 eine Vorsteuerberichtigung gern. § 12 Abs 10 iVm. § 12 Abs 10a UStG 1994 in folgender Höhe anzusetzen:

Vorsteuern gesamt	78.972,00						
Jahresbetrag für Berichtigung 1/20	3.948,60						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
vermietete Wochen	33	27	34	26	21	29	28
privat genutzte Wochen	2	3	2	1	4	3	2
genutzte Wochen gesamt	35	30	36	27	25	32	30
Anteil Privatnutzung	5,71%	10,00%	5,56%	3,70%	16,00%	9,38%	6,67%
Vorsteuerberichtigung 1/20	225,63	394,86	219,37	146,24	631,78	370,18	263,24

In Absprache mit der steuerlichen Vertretung mit dem Finanzamt wurde im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2017 aus ökonomischen Gründen die gesamte Vorsteuerberichtigung für die Jahre 2011 bis 2017 vorgeschrieben. Die Vorschreibung der Vorsteuerberichtigungen für die Jahre 2011 bis 2016 im Umsatzsteuerbescheid 2017 entbehrt jeglicher rechtlicher Grundlage. Der Beschwerde ist daher insoweit stattzugeben.

5. Mit Schreiben von 26. Mai 2020 hat die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführer gemäß § 264 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt und zu den von Finanzverwaltung in der Beschwerdevorentscheidung vorgebrachten Argumenten ergänzend wie folgt Stellung genommen (kursive Schreibweise im Original):

Wir möchten betonen, dass die Sachverhalte der zitierten Judikatur (VwGH 25.11.2015, Ro 2015/13/0012 und BFG 24.01.2020, RV/110137/2017) vom betreffenden Sachverhalt wesentlich in einer Sache abweichen, nämlich die Überlassung des Appartements an einen gewerblichen Betreiber im Zuge eines Bestandsvertrages, damit dieser das Appartement gewinnmaximierend an Touristen zur kurzfristigen Beherbergung überlassen kann. In dem angesprochenen Judikat des VwGH vom 25.11.2015 zum Beispiel hat der Revisionswerber das betreffende Ferienhaus in eigener Verwaltung an Touristen zur kurzfristigen Beherbergung überlassen. Aus diesem Grund kam der VwGH auch zu dem Schluss, dass „eine Selbstnutzung (an sich) jederzeit möglich (also weder Vorbehalt der Eigennutzung noch Vorbehalt der Fremdnutzung für bestimmte Zeiträume)“ ist. In diesem Sachverhalt lag es jederzeit in der Entscheidungshoheit des Ferienhausbesitzers, ob das Ferienhaus für eigene Zwecke oder für Vermietung an Touristen genutzt werden soll. Wir geben zu bedenken, dass in einem solchen Sachverhalt das Ferienhaus einen Wohnsitz gemäß § 26 BAO vermitteln würde, welcher zur unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG führen würde.

Unser Sachverhalt ist jedoch anders gelagert und führte unlängst dazu, dass die Finanzbehörde die Vermittlung eines Wohnsitzes im Sinne des § 26 BAO versagt und somit beschränkte Steuerpflicht unterstellt, da aufgrund des Betreibervertrages und dessen Einschränkungen eben genau nicht die jederzeitige Verfügbarkeit gegeben ist. Die Finanzbehörde zitiert die Bestimmungen des Betreibervertrages hinsichtlich einer möglichen Privatnutzung durch den Investor und behauptet anschließend, dass die Selbstnutzung jederzeit möglich sei und nicht eingeschränkt ist.

Eine „jederzeit mögliche“ Selbstnutzung im Sinne der zitierten Judikatur ist nicht möglich, weil die Verfügungsgewalt der Wohnung beim touristischen Betreiber liegt und nicht wie in der zitierten Judikatur beim Eigentümer des Appartements. Der Eigentümer hat daher logischerweise auch keinen Schlüssel für die Wohnung, damit die Wohnung über Vermarktungen professionell auf dem Urlaubsmarkt, zum Beispiel über Onlinebuchungssysteme (siehe auch www.alpenparks.at), angeboten werden kann. Der Investor ist bei der unterstellten „Selbstnutzung“ auf die Rezeption und Buchung durch den Betreiber angewiesen und wird wie jeder andere Gast behandelt. Eine Buchung muss 6 Monate im Voraus erfolgen (Ausnahme Last-minute-Regelung 14 Tage vorher). Unseres Erachtens kann daher von einer Privatnutzung, „die jederzeit möglich ist“, nicht gesprochen werden.

6. Das Bundesfinanzgericht hat die Bescheidbeschwerde mit Bericht vom 25. August 2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

7. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführer hat mit Schreiben vom 12. Jänner 2023 den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. b BAO und den Antrag auf Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs. 2 BAO zurückgenommen.

II. Rechtliche Beurteilung

1. Die Abgabenbehörde kann gemäß § 293b BAO auf Antrag einer Partei (§ 78 BAO) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

2. Ein auf § 293b BAO gestützter Bescheid hat nur die Berichtigung eines fehlerhaften Bescheides zum Gegenstand, auch wenn im berichtigenden Bescheid der gesamte nunmehr richtiggestellte Spruch des Bescheides wiederholt wird. Der Berichtigungsbescheid der Abgabenbehörde ist nur insoweit anfechtbar, als sein Spruch den Spruch des berichtigten Bescheides abändert und dadurch in Rechte des Abgabepflichtigen eingegriffen wird, die bisher durch den berichtigten Bescheid nicht berührt worden sind. Da der berichtigende Bescheid nur zu dem aufrecht bleibenden fehlerhaft gewesenen Bescheid ergänzend hinzutritt, nicht aber an dessen Stelle tritt, sind §§ 251 und 253 BAO auf ihn nicht anzuwenden.

Berichtigende Bescheide treten nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides, sie treten zu diesem hinzu und ergänzen ihn. Auf § 293b BAO gestützte Bescheide dürfen nur die aus den Abgabenerklärungen übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten beseitigen. Solche Berichtigungsbescheide können nur hinsichtlich der vorgenommenen Berichtigung bekämpft werden (VwGH 19.09.2013, 2011/15/0107). Wird ein Bescheid gemäß § 293b BAO berichtigt, so verliert er nur insoweit seine normative Kraft, als die Berichtigung reicht. Im Übrigen behält er seine Rechtswirkungen. Dementsprechend kann auch mit Beschwerde gegen den Berichtigungsbescheid nur die Berichtigung, nicht aber der übrige Inhalt des berichtigten Bescheides angefochten werden (VwGH 20.04.1995, 92/13/0130).

3. Gemäß § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 ist 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 UStG 1994 genannten Zwecke steht (Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen), vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

4. 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 (§ 12 Abs. 3 UStG 1994), so ist gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neunzehn Kalenderjahren. Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zwanzigstel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder die Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.

5. Da der auf § 293b BAO gestützte angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2017 nur insoweit anfechtbar ist, als sein Spruch den Spruch des am 29. April 2019 ausgefertigten berichtigten Umsatzsteuerbescheids 2017 abändert, kann das Bundesfinanzgericht im Beschwerdeverfahren nur über die Berichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 absprechen, nicht jedoch über den Eigenverbrauch. Der berichtigte Umsatzsteuerbescheid 2017 wurde nämlich hinsichtlich des Eigenverbrauchs im angefochtenen Berichtigungsbescheid nicht geändert. Die von der belangten Behörde mit der Beschwerdevorentscheidung vorgenommenen Änderungen betreffend den Eigenverbrauch sind nicht rechtskonform (siehe oben Punkt 2.).

6. Somit ist im Beschwerdeverfahren nur mehr über die Höhe der Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 abzusprechen, die aufgrund der Privatnutzung des Appartements in der Ferienanlage durch die Eigentümer im Jahr 2017 vorzunehmen war. Im angefochtenen Bescheid wurde die Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 mit € 1.249,49 berichtigt, wobei neben der Berichtigung für das Jahr 2017 im Ausmaß von € 150,45 sämtliche Vorsteuerberichtigungen für die Jahre 2011 bis 2016 (insgesamt € 1.098,85) ebenfalls erfasst wurden. Das Erfassen der Vorsteuerberichtigungen für die Jahre 2011 bis 2016 im Beschwerdejahr 2017 ist durch die Rechtslage (§ 12 Abs. 10 UStG 1994) nicht gedeckt, sodass der angefochtene Bescheid diesbezüglich gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern war (in der Beschwerdevorentscheidung hat die belangte Behörde diesem Begehren bereits entsprochen).

7. Strittig ist im Beschwerdeverfahren letztlich nur mehr die Berechnung der Höhe des auf das Jahr 2017 entfallenden Vorsteuerberichtigungsbetrags. In der Beschwerdevorentscheidung berechnet die belangte Behörde diesen mit € 263,24, indem sie den Zeitraum der Privatnutzung des Appartements (2 Wochen) ins Verhältnis zum Zeitraum der tatsächlichen Vermietung des Appartements durch die Betreibergesellschaft (28 Wochen) setzt. Das ergibt den Berichtigungsbetrag von € 263,24 ($\text{€ } 78.972,00 \times 2 / 30 / 20$). Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführer berechnet die Vorsteuerberichtigung für das Jahr 2017 dagegen mit einem Betrag von € 151,87. Sie setzt den Zeitraum der Privatnutzung des Appartements

(2 Wochen) zu allen 52 Kalenderwochen im Jahr 2017 ins Verhältnis. Das ergibt den Berichtigungsbetrag von € 151,87 ($\text{€ } 78.972,00 \times 2 / 52 / 20$).

8. Die belangte Behörde stützt ihre Berechnung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25.11.2015, Ro 2015/13/0012. Danach sind bei zeitlich abwechselnder Verwendung einer Wohnung zur Vermietung einerseits und der Selbstnutzung andererseits Kosten, die in einem Veranlassungszusammenhang sowohl mit der Vermietung als auch mit der Eigennutzung stehen („Fixkosten“), als gemischt veranlasst (in Werbungskosten und nichtabzugsfähige Aufwendungen) aufzuteilen. Die Aufteilung der gemischt-veranlassten Aufwendungen hat nach dem Verhältnis der Tage der Eigennutzung zu den Tagen der Gesamtnutzung (Vermietung und Eigennutzung) zu erfolgen, wenn eine Selbstnutzung (an sich) jederzeit möglich ist. Diese Aufteilungsmethode ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auf den Beschwerdefall nicht übertragbar. Die Tage des Leerstands des Appartements haben keine dem zitierten Judikat entsprechende „gemischt veranlasste Komponente“. Eine im Sinne des § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 unternehmensfremde Verwendung des Appartements liegt in jenen Wochen im Jahr 2017, in denen es nicht vermietet wurde, nicht vor. Zu Recht verweisen die Beschwerdeführer auf die Verpflichtungen aus dem mit der ***GmbH1*** abgeschlossenen Betreibervertrag vom 14. August 2008. Danach wurde die ***GmbH1*** unkündbar und unwiderruflich langfristig (10 Jahre mit Verlängerungsoption) gegen ein umsatzabhängiges Entgelt mit der touristischen Vermietung des Appartements beauftragt. Die ***GmbH1*** verpflichtete sich zu entsprechenden Anstrengungen, einen bestmöglichen Ertrag zu erzielen. Die Eigennutzung des Appartements ist nach dem Betreibervertrag nur eingeschränkt und nicht jederzeit möglich. Sie ist mindestens sechs Monate vorher zu melden und darf drei Monate im Jahr nicht überschreiten. Die Zeiten des Leerstands betreffen der Sphäre der ***GmbH1***. Als Betreiber der Vermietung hat sie die Verantwortung für die Auslastung, sie kann sie durch ihre Aktivitäten (Marketing) beeinflussen und trägt dementsprechend das unternehmerische Risiko. Im Ergebnis sind daher (anteilige) Zeiten des Leerstands des Appartements keine gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 unternehmensfremde Verwendung des Appartements durch die Beschwerdeführer. Nur die Zeiten der tatsächlichen Privatnutzung des Appartements durch die Beschwerdeführer rechtfertigen die Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994. Bei der Berechnung der Vorsteuerkorrektur ist also der Zeitraum der tatsächlichen Privatnutzung des Appartements (2 Wochen) ins Verhältnis zu allen 52 Kalenderwochen im Jahr 2017 zu setzen. Somit ist die Beschwerde berechtigt, der angefochtene Bescheid war gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

III. Bemessungsgrundlagen und Höhe der Abgabe

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Umsatzsteuer für das Jahr 2012 betragen:

	€
Gesamtbetrag der Lieferungen und Leistungen	12.525,25
Eigenverbrauch	563,95
Bemessungsgrundlage	13.089,20
Umsatzsteuer	2.617,84
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-223,22
Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994	151,87
Festgesetzte Umsatzsteuer	2.546,49

IV. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im Beschwerdefall war keine solche Rechtsfrage entscheidend, sondern die Frage der Zuordnung von Leerstandzeiten zum unternehmerischen oder außerunternehmerischen Bereich zu klären. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 13. Jänner 2023