

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Albert Salzmann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Fritzenwallner-Gandler Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Schlosserfeld 344, 5741 Neukirchen am Großvenediger, über die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2016 des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 7.12.2018 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Nach Durchführung eines Außenprüfungsverfahrens hat das Finanzamt (FA) am 7.12.2018 ua einen Umsatzsteuerbescheid für 2016 erlassen und ist dabei von der Steuererklärung abgewichen, indem es den Zeitraum für die Vorsteuerberichtigung iZm der am 1.6.2016 steuerfrei veräußerten Liegenschaft mit 19 anstelle der beantragten 9 Kalenderjahre angenommen hat.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 2.1.2019 hat die beschwerdeführende Partei (bP) Beschwerde gegen den og Umsatzsteuerbescheid erhoben und diese im Wesentlichen damit begründet, dass die bP die Liegenschaft als Vermietungsobjekt Ende 2007 erworben habe, in diesem Jahr ausschließlich eine unternehmerische oder neutrale Nutzung der Liegenschaft erfolgt sei, erst 2008 erstmals eine private Nutzung stattgefunden habe und daher im Anschaffungsjahr der Vorsteuerabzug zur Gänze zugestanden sei.

Mangels Privatnutzung im Jahr 2007 sei § 12 Abs 10a UStG 1994 nicht anwendbar und sei daher im Veräußerungsjahr 2016 eine 10tel-Berichtigung und keine 20tel-Berichtigung vorzunehmen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.7.2019 hat das FA die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dies im Wesentlichen damit begründet, dass aufgrund der nur kurzfristigen und daher nicht repräsentativen Nutzung des Vermietungsobjektes im Anschaffungsjahr 2007 für die vorzunehmende Vorsteuerberichtigung auf das wahrscheinlichste künftige Nutzungsverhältnis im Sinne des § 12 Absatz 6 UStG 1994 abzustellen sei. Da im gegenständlichen Fall schon vor der Anschaffung beabsichtigt gewesen sei, die für Vermietungszwecke angeschaffte Liegenschaft auch privat zu nutzen und diese Privatnutzung in den Folgejahren auch tatsächlich erfolgt sei, sei § 12 Abs 10a UStG 1994 anwendbar und ein Berichtigungszeitraum von 19 Jahren anzuwenden.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 10.8.2019 hat die bP die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragt und in diesem Vorlageantrag begründend ausgeführt, dass 2007 unbestritten keine Privatnutzung erfolgt sei, die Einbeziehung der Vermietungs- bzw der privaten Anteile der Folgejahre bei der Beurteilung der Verhältnisse zum Zeitpunkt der Anschaffung rechtlich nicht gedeckt seien und dem § 12 Abs 6 UStG 1994 nicht entnommen werden könne, dass es sich beim im Beschwerdefall vorgenommenen Vorsteuerabzug um einen ungerechtfertigten Steuervorteil handle.

Mit Vorlagebericht vom 16.10.2019 hat das FA die Beschwerde dem BFG elektronisch zur Entscheidung vorgelegt, die Abweisung der Beschwerde beantragt und sich im Vorlagebericht im Wesentlichen auf das BFG-Erkenntnis zur RV/3100863/2018 vom 22.7.2019 sowie auf zwei Artikel in der Fachliteratur gestützt (*Mayr*, ÖStZ 2015, 2017 ff, *Arnoldi*, ÖStZ 2017, 530 ff).

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Die bP hat mit Kaufvertrag vom 1.10.2007 ein Ferienhaus samt Tiefgaragenabstellplatz in ***Ort*** erworben. Diese Liegenschaft wurde am 10.12.2007 von der bP in Nutzung genommen, wobei im Anschaffungsjahr diese Nutzung in einer Vermietung vom 15.12.2007 bis zum 26.12.2007 bestand. In der restlichen Zeit zwischen 10.12.2007 und 31.12.2007 blieb die Liegenschaft ungenutzt.

In ihrer Umsatzsteuererklärung für 2007 hat die bP den gesamten im Kaufvertrag ausgewiesenen Vorsteuerbetrag geltend gemacht. Das FA hat mit Bescheid vom 5.2.2009 die

Umsatzsteuer für 2007 erklärungsgemäß veranlagt und die gesamte beantragte Vorsteuer zahllastmindernd berücksichtigt.

Die bP hat von Beginn an beabsichtigt, die Liegenschaft auch für private Zwecke zu nutzen. Diese beabsichtigte Privatnutzung fand erstmals im März 2008 statt. Zwischen 2008 und 2014 erfolgte eine jährliche Privatnutzung von jeweils ca 2 Wochen. Im Verhältnis zur unternehmerischen Nutzung entspricht das einer jährlichen Privatnutzung von ca 10 bis 15 %.

Mit Kaufvertrag vom 1.6.2016 hat die bP die Liegenschaft unecht steuerbefreit veräußert und in der Umsatzsteuererklärung 2016 eine Berichtigung gem § 12 Abs 10 UStG 1994 im Ausmaß von einem Zehntel der im Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb geltend gemachten Vorsteuerbeträge vorgenommen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akt und ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

Zur bereits zum Anschaffungszeitpunkt bestehenden Absicht der bP, neben der unternehmerischen Nutzung der Liegenschaft diese auch für private Zwecke zu nutzen, ist auszuführen, dass es der Lebenserfahrung entspricht, dass gerade von Ausländern in Urlaubsregionen erworbene Ferienhäuser auch für deren eigene Urlaubszwecke verwendet werden. Darüber hinaus stellt das FA im Außenprüfungsbericht fest:

„Es ist daher davon auszugehen, dass von Anfang an geplant war, das Mietobjekt auch für private Zwecke (und somit nicht ausschließlich unternehmerisch) zu nutzen - die erste solche Nutzung fand bereits im Laufe der ersten Wintersaison 2007/2008 statt.“

Dieser Feststellung ist die bP weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag entgegengetreten und wird sohin die von Beginn an bestehende Absicht zur Privatnutzung der Liegenschaft vom BFG als erwiesen angenommen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtsgrundlagen

§ 28 Abs 38 Z 2 UStG 1994 idGF lautet:

„§ 12 Abs. 10 dritter und vierter Unterabsatz in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, und der Entfall des § 12 Abs. 10a sind auf Berichtigungen von Vorsteuerbeträgen anzuwenden, die Grundstücke (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) betreffen, die der Unternehmer nach dem 31. März 2012 erstmals in seinem Unternehmen als Anlagevermögen (wobei § 12 Abs. 12 zu beachten ist) verwendet oder nutzt und wenn bei der Vermietung (Nutzungsüberlassung) von

*Grundstücken für Wohnzwecke der Vertragsabschluss über die Vermietung (Nutzungsüberlassung) nach dem 31. März 2012 erfolgt. **§ 12 Abs. 10 dritter und vierter Unterabsatz und § 12 Abs. 10a, jeweils in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, sind auf Berichtigungen von Vorsteuerbeträgen weiterhin anzuwenden, die Grundstücke (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) betreffen, die der Unternehmer vor dem 1. April 2012 erstmals in seinem Unternehmen als Anlagevermögen (wobei § 12 Abs. 12 zu beachten ist) verwendet oder nutzt, oder wenn bei der Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke der Vertragsabschluss über die Vermietung (Nutzungsüberlassung) vor dem 1. April 2012 erfolgt.***

§ 12 Abs 10 UStG 1994, dritter und vierter Unterabsatz, idF vor dem 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 lautet:

„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.

.....

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.“

§ 12 Abs 10a UStG idF vor dem 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 lautet:

„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.“

Gesetzesmaterialien zum BG BGBl I Nr 27/2004; zu Z 4 - § 12 Abs 10a UStG 1994:

Im Hinblick auf das Urteil des EuGH vom 8.5. 2003, C-269/00, wonach die Privatnutzung eines gemischt genutzten zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes steuerpflichtig ist und der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Gebäude zur Gänze abzugsfähig ist, wäre die in der EG-Richtlinie vorgesehene Möglichkeit, den Beobachtungszeitraum auf 20 Jahre

auszudehnen, Gebrauch zu machen. Ansonsten könnte z.B. ein unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges errichtetes Gebäude bereits nach Ablauf von 10 Jahren ohne Umsatzsteuerbelastung veräußert werden. ...“

3.2. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die gegenständliche Liegenschaft wurde am 1.10.2007 - und damit vor dem 1.4.2012 – von der bP angeschafft und als Anlagevermögen des Unternehmens genutzt. Daraus ergibt sich in Anwendung des § 28 Abs 38 Z 2 UStG 1994 idGF, dass auf den vorliegenden Sachverhalt § 12 Abs 10 dritter und vierter Untersatz und Abs 10a UStG 1994 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl I Nr 22/2012 BGBl I Nr 27/2004, grundsätzlich anwendbar sind.

Die am 1.6.2016 getätigte steuerfreie Veräußerung der Liegenschaft stellt einen Umstand dar, der gem § 12 Abs 10 UStG 1994 zu einer Vorsteuerberichtigung führt.

Zwischen den Verfahrensparteien ist strittig, ob für die streitgegenständliche Liegenschaft der 19-jährige Berichtigungszeitraum des § 12 Abs 10a UStG 1994 oder der 9-jährige Berichtigungszeitraum des § 12 Abs 10 UStG 1994, jeweils idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, zur Anwendung gelangt.

§ 12 Abs 10 UStG 1994 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 ist die allgemeine Bestimmung für die Vorsteuerberichtigung iZm Grundstücken. § 12 Abs 10a ist dazu die lex specialis, die bei Grundstücken anwendbar ist, „die **nicht ausschließlich unternehmerischen Zwecken dienen** und bei denen **hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teiles ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte.**“

Im Gegenständlichen Fall ist es unstrittig, dass von Beginn an beabsichtigt war, die Liegenschaft neben der überwiegenden unternehmerischen Nutzung auch für privat Zwecke zu nutzen.

Nach Literatur (Mayr in ÖStZ 8/2015, Seite 217 ff) und Judikatur (vgl VwGH vom 19.3.2013 2010/15/0085) stand der bP zum Anschaffungszeitpunkt der volle Vorsteuerabzug zu. Das ändert allerdings nichts daran, dass für einen nicht unternehmerisch genutzten Teil – nämlich für die von Beginn an beabsichtigte und auch umgesetzte Privatnutzung – im Anschaffungsjahr ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte.

Die bP schließt aus dem Umstand, dass ihr 2007 der gesamte Vorsteuerabzug zugestanden und in diesem Jahr keine private Nutzung erfolgt ist, dass sie auch keinen Vorsteuerabzug für eine Privatnutzung in Anspruch genommen habe. Sie erkennt dabei, dass dies nur für das Jahr der Anschaffung gilt. In den Folgejahren hat die bP auf Grundlage der tatsächlich erfolgten Privatnutzung die zu 100 % geltend gemachte Vorsteuer berichtigt. Damit zeigt die bP selbst auf, dass sie im Anschaffungsjahr Vorsteuerbeträge für die von Beginn an beabsichtigte

Privatnutzung der Liegenschaft in Anspruch genommen hat. Die gegenständliche Liegenschaft diene demzufolge von Beginn an nicht nur ausschließlich unternehmerischen Zwecken.

Dem Gesetzgeber kann nicht unterstellt werden, dass er im gegenständlichen Fall einen vollständigen Vorsteuerabzug mit 9-jährigem Berichtigungszeitraum bewirken wollte. Wie den Gesetzesmaterialien zu entnehmen ist, soll durch die Bestimmung des § 12 Abs 10a UStG 1994 eine Verlängerung des Berichtigungszeitraumes für teilweise privatgenutzte Liegenschaften, die zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet sind und dadurch zum Vorsteuerabzug auch für privatgenutzte Gebäudeteile berechtigen, von 9 auf 19 Kalenderjahre bewirkt werden. Damit soll verhindert werden, dass gemischt genutzte Liegenschaften frühzeitig ohne Umsatzsteuerbelastung veräußert werden können, für deren privat genutzten Teil ein Vorsteuerabzug für Anschaffungs- und Herstellungskosten in Anspruch genommen werden konnte (siehe dazu Gesetzesmaterialien zum BG BGBl I Nr 27/2004; zu Z 4 - § 12 Abs 10a UStG 1994).

Im gegenständlichen Fall ergibt sich die Aufteilung in unternehmerische und private Nutzung der Liegenschaft aus dem Verhältnis der tatsächlichen zeitlichen Nutzung. Da aufgrund der Übergabe der Liegenschaft am 10.12.2007 das Anschaffungsjahr nicht repräsentativ ist, ist auf das wahrscheinlich künftige Verhältnis abzustellen, welches wiederum im Schätzungswege zu ermitteln ist.

Für das Gericht steht fest, dass von Beginn an eine private Nutzung von ca 10 bis 15 % beabsichtigt gewesen ist, welche in den Folgejahren auch umgesetzt wurde. Die Liegenschaft diene daher von Beginn an nicht ausschließlich unternehmerischen Zwecken. Darüber hinaus konnte für den zeitlich privat genutzten Teil im Anschaffungsjahr Vorsteuer in Anspruch genommen werden. Damit sind beide Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 12 Abs 10a iVm § 28 Abs 38 Z 2 UStG 1994 idFd 1. Stabilitätsgesetzes 2012 erfüllt. Demzufolge ist ein Berichtigungszeitraum von 19 Jahren anzuwenden und war spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn es 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 (Art 133 Abs 4 B-VG in Verbindung mit § 25a Abs 1 VwGG).

Da bislang noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Anwendbarkeit bzw Auslegung des § 12 Abs 10a UStG 1994 im Zusammenhang mit einer zeitlich gemischt-genutzten Liegenschaft vorliegt, ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig.

Salzburg, am 4. Jänner 2023