



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw1., vertreten durch StV, vom 21. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume 4-9/2004, 10-12/2004 sowie 1-3/2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Vorsteuerberichtigung betr. einer nach Darstellung der Bw. ursprünglich grundsätzlich zur Vermietung bestimmten Wohnung **wegen Privatnutzung** ohne vorherige Fremdvermietung rechtsrichtig ist.

Das Finanzamt führte in der Begründung zur Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz Folgendes aus: Darüber, dass in der Verwendung der Wohnung für unternehmensfremde Zwecke ab 2005 eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, liegt, bestehe, wie aus der Berufung hervorgehe, Einigkeit.

Keine Einigkeit bestehe allerdings darüber, ob die Vorsteuerberichtigung gem. § 12 (10) oder § 12 (11) UStG zu erfolgen habe.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei aus folgendem Grund § 12 (11) UStG anzuwenden, und die Berichtigung des Vorsteuerabzuges für die privat in Verwendung genommene Wohnung zur Gänze in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eintritt, somit im Jahr 2005:

§ 12 (10) UStG sei dann anzuwenden, wenn die Änderung der Verhältnisse in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden 9 Kalenderjahre eintritt.

§ 12 (11) UStG bestimme: 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 seien, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren (Abs. 3), so sei, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelange, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten sei.

Das bedeute, dass nach dieser Bestimmung vorzugehen sei, wenn die Änderung nicht in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden Kalenderjahren eingetreten sei. Die Bestimmung des § 12 (11) sei anzuwenden, wenn das Jahr des Leistungsbezuges (der Anschaffung) und das Jahr der erstmaligen Verwendung auseinanderfielen und sich die ursprünglich beabsichtigte Verwendung vor der Inverwendungnahme ändere (siehe auch UStR Rz 2076).

Da ursprünglich die Vermietung von allen drei Wohnungen geplant gewesen sei, und nach den Jahren der Anschaffung bzw. Sanierung, noch vor der erstmaligen Verwendung bezüglich einer Wohnung vom ursprünglichen Vermietungsplan abgegangen worden sei, und die Wohnung sofort privat genutzt worden sei, sei ein Anwendungsfall des § 12 (11) UStG gegeben. Eine andere Vorgehensweise würde dem Gesetz widersprechen.

Sollte in den Folgejahren tatsächlich eine Fremdvermietung erfolgen, wäre gem. § 12 (10) UStG 1994 eine Zehntelberichtigung vorzunehmen.

Die Bw. erhob gegen die angefochtenen Bescheide Berufung mit folgender **Begründung**:

Die Bescheide würden hinsichtlich der Kürzung der Vorsteuerbeträge um den privat genutzten Anteil bekämpft. Die Bw. beantragte, die ursprünglich beantragten Vorsteuerbeträge in Höhe von insgesamt (für alle 4 Berufungsjahre) EUR 54.835,86 anzuerkennen und für den Zeitraum der Privatnutzung eine jährliche Kürzung um den privat genutzten Anteil vorzunehmen. Die durch die Betriebsprüfung gekürzten Vorsteuern, welche die private Nutzung beträfen, setzten sich wie folgt zusammen:

2002	EUR	2.818,89
2003	EUR	13.465,74
2004	EUR	29.013,12
2005	EUR	9.538,14
Gesamt	EUR	54.835,86

Für das Jahr 2002 ergäbe sich bis zur Veranlagung des Jahres 2003 eine Kürzung von 2/10, insgesamt EUR 563,77. Für das Jahr 2003 ergäbe sich eine Kürzung von 1/10, somit EUR 1.346,57. Die Steuererklärung des Jahres 2004 sei bis dato noch nicht erstellt worden. Die Kürzung im Jahr 2004 betreffend die Vorsteuern 2002 bis 2004 im Ausmaß von insgesamt EUR 4.529,77 würde im Zuge der Erstellung berücksichtigt.

Insgesamt ersuche die Bw. daher, bereits unter Berücksichtigung der Veranlagung des Jahres 2004 um Anerkennung der Vorsteuern in Höhe von EUR 48.395,57. Grundsätzlich seien die Vorsteuern für den Zeitraum der Privatnutzung jedes Jahr entsprechend zu berichtigen.

Die Bw. habe das berufungsgegenständliche Objekt im Jahr 2002, mit der Absicht die gesamte Liegenschaft (bestehend aus drei Wohneinheiten) zu vermieten, erworben. Zu diesem Zweck sei auch ein Vermittlungsauftrag an einen Immobilienmakler vergeben worden, der beauftragt worden sei, für alle drei Wohnungen Mieter zu suchen. Entsprechend dieser Absicht seien bei sämtlichen Investitionen und laufenden Kosten 100% an Vorsteuern zur Rückerstattung beim Finanzamt beantragt worden. Die Privatnutzung sei grundsätzlich nicht vorgesehen gewesen.

Gemäß Umsatzsteuerrichtlinien RZ 1994 dürften Vorsteuern nur dann in Abzug gebracht werden, wenn mit ziemlicher Sicherheit feststehe, dass das Gebäude steuerpflichtig vermietet werde. Eine bloße Absichtserklärung reiche hierfür nicht aus. Die Absicht müsse in einer bindenden Vereinbarung ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen zu erschließen sein. Im Zeitpunkt der Anschaffung sei für die Bw. zweifelsfrei festgestanden, dass die gesamte Liegenschaft vermietet werden sollte. Der Auftrag an das Immobilienbüro sei nicht im Zeitpunkt des Erwerbes vergeben worden, da erst eine aufwendige Sanierung des Objektes bevorzustanden sei. Im März 2004, als der Umbau bereits soweit fortgeschritten gewesen sei, dass sich ein Mietinteressent ein Bild über das Objekt machen könnte, sei Vergabe des Vermittlungsauftrages an ein Immobilienbüro erfolgt. Erst im September 2004 habe sich die Bw. entschlossen, aufgrund eines privaten Umstandes, eine Wohnung selbst zu bewohnen.

Für wie lange diese Privatnutzung erfolgen würde, sei zum gegenständlichen Zeitpunkt (bei der Berufungserstellung) noch nicht absehbar. [Angemerkt wird, dass die gegenständliche Wohnung nunmehr bis dato (Juni 2011) privat genutzt wird.] Es sei aber aus derzeitiger Sicht (Anmerkung: im Zeitpunkt der Berufungserstellung) mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass diese Privatnutzung nur vorübergehend sei, d.h. für einige Jahre. Ab diesem Zeitpunkt werde das Objekt wieder zu 100% der Einnahmenerzielung dienen.

In der Stellungnahme zur Berufung führte das Finanzamt aus wie folgt:

Darstellung Sachverhalt (unstrittig):

Im Jahr 2002 wurde von der Abgabepflichtigen in der Gasse (idF: Gasse 20) ein Mietshaus mit 3 Wohneinheiten gekauft. Es erfolgte eine Generalsanierung, die als Herstellungskosten zu aktivieren waren. Die Vorsteuern wurden zur Gänze geltend gemacht.

Es war beabsichtigt alle 3 Wohnungen fremd zu vermieten.

Im September 2004 habe sich die Bw. aus privaten Umständen, wie sei angibt, dazu entschlossen, eine Wohnung im Ausmaß von rund 33% des gesamten Gebäudes ab der Fertigstellung im Jahr 2005 für private Wohnzwecke zu nutzen.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung lauteten wie folgt:

1.) Die Vorsteuer aus den im Jahr 2002 bis 2004 getätigten Investitionen in Höhe von € 45.297,72 für die ab 2005 privat genutzte Wohnung und Garage, im Ausmaß von 33% des Gebäudes, ist gem. § 12 (11) UStG zur Gänze im Jahr 2005 zu berichtigen.

2.) Im Jahr 2005 wurde von der Betriebsprüfung die Vorsteuern, die auf die privat genutzte Wohnung entfällt, in Höhe von € 9.538,14 nicht anerkannt, und die bisher geltend gemachte Vorsteuer um diesen Betrag gekürzt.

Das Berufungsbegehren der Bw. lautete nach Ausführungen der Abgabenbehörde I. Instanz folgendermaßen:

Es werde beantragt die gesamte Vorsteuer anzuerkennen. Für den Zeitraum der Privatnutzung werde eine jährliche 1/10 Kürzung für den privat genutzten Anteil beantragt.

Die Betriebsprüfung (BP) gab zum Berufungsbegehren folgende Gegenäußerung ab:

Die Berichtigung der Vorsteuer gem. § 12 (11) UStG 1994 durch die Betriebsprüfung sei zu Recht erfolgt. Die Änderung der ursprünglich beabsichtigten Verwendung (September 2004) sei vor der Inverwendungnahme (2005) erfolgt.

Da ab dem Jahr 2005 unbestrittenermaßen eine private Nutzung im Ausmaß von rund 33% des Gebäudes erfolgt sei, sei die geltend gemachte Vorsteuer um diesen Betrag zu kürzen.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zur Berufung führte die Bw. aus wie folgt:

Die Darstellung des Sachverhaltes durch die BP sei richtig, jedoch sei die aus diesem Sachverhalt resultierende abgabenrechtliche Konsequenz unrichtig.

Da sich erst im September 2004 – aus privaten Umständen – die Nutzungsabsicht vorübergehend geändert habe, sei die Berichtigung der gesamten Anteile (33% vor Steuern) auch für die Jahre 2002 und 2003 nicht vorzunehmen. Da wie ausdrücklich hingewiesen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen sei, dass die anteilige private Nutzung nur eine für einige Jahre und somit vorübergehend sei, sei die Berichtigung entsprechend der Berufung nur mit dem jeweiligen „Jahreszehntel“ vorzunehmen.

Die Bw. zog den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Abhalten einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. bringt vor sie habe von Anbeginn an alle drei Wohnungen des Objektes vermieten wollen. Auf Anfrage des UFS hat die Bw. bzw. ihr steuerlicher Vertreter bekannt gegeben, dass die Privatnutzung aus familienplanerischen Gründen stattgefunden habe. Im weiteren Verlauf entschied sich lt. Aussage des stl. Vertreters die Familie mit ihren nunmehr vier Kindern die Wohnung weiterhin privat zu nutzen (und nicht nur kurzfristig). Dem UFS erscheint es **unglaublich, dass nicht bereits von vornherein (ab dem Entschluss der Privatnutzung, der vor einer Fremdvermietung getroffen wurde) geplant war**, die berufungsgegenständliche privat genutzte Wohnung, die bis dato nach wie vor privat genutzt wird [nunmehr bereits seit durchgehend rund 6 Jahren], obwohl die Bw. ursprünglich angegeben hat, die Privatnutzung sei nur vorübergehend geplant gewesen, **dauerhaft durchgehend privat zu nutzen**.

Nach Ansicht des UFS war bereits zumindest ab dem Zeitpunkt des Entschlusses zur Privatnutzung **mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen, dass die Wohnung nicht nur vorübergehend, sondern dauerhaft, privat genutzt** werden wird (was ja auch gegenständlich bis dato der Fall ist).

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof mehrfach vertretenen Lösungsansatzes nach dem Kalkül des aus dem Gesamtbild der äußeren Verhältnisse zu erschließenden höchsten Grades der Wahrscheinlichkeit erweisen sich die angefochtenen Bescheide deswegen als rechtsrichtig.

Der UFS ist zu der Ansicht gelangt, dass in berufungsgegenständlichem Fall ein Sachverhalt gegeben ist, der eindeutig für die Annahme einer **dauerhaften Privatnutzung** der gegenständlichen Wohnung ist.

Die **Privatnutzung der gegenständlichen Wohnung auf Dauer (vor einer jemals stattgefundenen Vermietung)** in gegenständlichem Objekt hat aufgrund der gesamten Aktenlage (beispielsweise wird die gegenständliche Wohnung entgegen den ursprünglichen anderslautenden Aussagen der Bw. nach wie vor privat genutzt und war bisher niemals vermietet) laut Ansicht des UFS den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit der Verwendung des berufungsgegenständlichen Objektes für sich, dies gegenüber allen anderen Verwertungsmöglichkeit des Objektes bzw. der Wohnung.

Der Vollständigkeit halber wird ausgeführt:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 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.

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 leg. cit. sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen sowie für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände bzw. sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet bzw. zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Steht von vornherein fest, dass keine steuerpflichtige Vermietung beabsichtigt ist, fallen die Vorleistungen **nicht** unter die Vorsteuerabzugsmöglichkeit. Dann werden die Vorlieferungen oder -leistungen nämlich nicht zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet oder in Anspruch genommen und berechtigen daher **nicht** gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 zum Vorsteuerabzug. Für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgeblich. Sind die Voraussetzungen in diesem Zeitpunkt erfüllt, kann der Vorsteuerabzug in voller Höhe vorgenommen werden (vgl. VwGH vom 13.9.2006, 2002/13/0063).

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Dieselbe Regelung fand sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 erfasst in Z 1 "die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge" und in Z 2 lit. a "Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung". Aufwendungen des Unternehmers für die seinen privaten Wohnzwecken dienende Wohnung stellen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar.

Der Anordnung des § 12 Abs. 2 lit. a UStG 1994 idgF iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 idgF zufolge sind in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Teile (iSd oben dargestellten Aufteilungsgrundsätze) überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind, die Umsatzsteuern, welche auf eben diese Räume entfallen, vom **Vorsteuerausschluss** erfasst.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 idgF ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit., also - um mit den Worten des EuGH zu sprechen - **autonom anwendbar**. Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen ist, dass ein Teil des Gebäudes **als private Wohnung** des Unternehmers Verwendung findet, ergibt sich der anteilige Vorsteuerausschluss (auch abschließend) **aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Einer Bezugnahme auf § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. bedarf es nicht.**

Allerdings führen bei einem Gebäude, das zum Teil für private Wohnzwecke des Unternehmers gewidmet ist, § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 einerseits und § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. andererseits unabhängig voneinander zu jeweils gleichartigen Rechtsfolgen. In diesem Sinne sind die beiden Bestimmungen im Vorlagebeschluss als "überlappend" beurteilt worden. Und in diesem Sinne ist es für die Art der Rechtsfolge unerheblich, ob sich der Rechtsanwender (in der Vergangenheit) auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 oder auf § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. (dessen gemeinschaftsrechtliche Unbedenklichkeit fingiert) gestützt hat.

Die Anwendungsbereiche von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 und § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. decken sich jedoch nicht. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 erfasst nämlich zusätzlich auch völlig anders gelagerte Sachverhalte, etwa wenn sich die Mischnutzung daraus ergibt, dass das Gebäude neben der unternehmerischen einer anderen, aber nicht durch § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 erfassten Nutzung unterliegt. Ein derartiger - ausschließlich durch § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 erfasster - Fall liegt etwa vor, wenn ein räumlicher Teil des Gebäudes betrieblichen Zwecken dient, der andere Teil hingegen brach liegt, vom Unternehmer also überhaupt keiner Verwendung gewidmet wird (zu weiteren Beispielen vgl. Sarnthein, Gemischte Nutzung von Grundstücken im Unternehmen, ÖStZ 2005/184).

Die private Nutzung und das Ausmaß der privaten Nutzung des Gebäudes waren im Verwaltungsverfahren nicht strittig.

Aus angeführten Gründen liegt gegenständlich ein Anwendungsfall des § 12 Abs. 11 UStG 1994 idgF vor. Diese Gesetzesbestimmung ist dann anzuwenden, wenn sich die ursprüngliche Absicht (allenfalls der betrieblichen Verwendung) und die tatsächliche Verwendung des Objektes ändern, was gegenständlich der Fall ist (das heißt dann, dass in einem Jahr nach dem Vorsteuerabzug die Vorsteuer zur Gänze zu berichtigen wäre [zB wenn im Jahr nach der Anschaffung des Objektes dieses Gebäude privat genutzt wird, wie dies in diesem Fall vorliegt]). § 12 Abs. 11 UStG 1994 ist lediglich dann anzuwenden, wenn das Jahr des Leistungsbezugs (dh der Anschaffung des Objektes) und das Jahr der erstmaligen Inverwendungnahme auseinanderfallen.

Die Berufungswerberin ist daher aus angeführten Gründen durch die angefochtenen Bescheide insoweit nicht in subjektiven Rechten verletzt worden.

Insgesamt hat die Bw. **nicht nachgewiesen und auch nicht glaubhaft gemacht**, dass die Bw. mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit tatsächlich bereits ab der von ihr getroffenen Entscheidung, die Wohnung privat zu nutzen, vorhatte, die Wohnung nicht dauerhaft langfristig privat zu nutzen. Hingegen ist der UFS zu der Ansicht gelangt, dass die Bw. bereits von vornherein (ab dem Entschluss der Privatnutzung gegenständlicher Wohnung)

vorhatte, diese auf Dauer langfristig privat zu nutzen (bzw. dies jedenfalls mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit in Erwägung gezogen hat).

Diese Ansicht wird auch dadurch bekräftigt, dass die Bw. die gegenständliche Wohnung bis dato (also bis zum Jahr 2011) nach wie vor nunmehr mit ihrer Familie, dh mit ihren vier Kindern und ihrem Partner, durchgehend von Beginn der Fertigstellung bzw. abgeschlossenen Renovierung der berufsgegenständlichen Wohnung an, bewohnt. Bis dato ist demgemäß die Wohnung ausschließlich von der Bw. und ihrer Familie privat genutzt worden, ohne dass die Wohnung ab Fertigstellung vor rund 6 Jahren jemals fremd vermietet gewesen wäre. Den diesbezüglichen Äußerungen der Bw., sie habe von Anbeginn an die Wohnung vermieten wollen, **und die Privatnutzung sei nur vorübergehend** (gedacht bzw. geplant) gewesen **wird seitens des UFS keine Glaubwürdigkeit beigemessen**. Vielmehr ist der UFS zu der Ansicht gelangt, die Bw. hat **zumindest ab dem Zeitpunkt des Entschlusses zur Privatnutzung der Wohnung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlich vorgehabt, die gegenständliche Wohnung mit ihrer Familie mit drei bzw. nunmehr vier Kindern dauerhaft und nicht nur vorübergehend privat zu nutzen, was auch gegenständlich der Fall ist**.

§ 12 (11) UStG 1994 idgF bestimmt: 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 maßgeblich 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** (*Anmerkung: dies ist gegenständlich der Fall*).

Das bedeute, dass nach dieser Bestimmung vorzugehen ist, wenn die Änderung nicht in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden Kalenderjahren eingetreten ist, was eben gegenständlich der Fall ist. Die Bestimmung des § 12 (11) ist anzuwenden, wenn das Jahr des Leistungsbezuges (der Anschaffung) und das Jahr der erstmaligen Verwendung auseinanderfielen und sich die **ursprünglich beabsichtigte Verwendung vor der Inverwendungnahme ändert**, was **gegenständlich der Fall** ist, da diese Änderung eben vor der erstmaligen Verwendung und vor einer Fremdvermietung eingetreten ist (ebenso auch UStR Rz 2076).

Insgesamt ist daher iSd § 12 Abs. 11 UStG 1994 idgF spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Juni 2011