



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., EDV-Dienstleistungen, S., vertreten durch MGI-Ennstal Steuerberatung Liezen GmbH, Steuerberatungskanzlei, 8940 Liezen, Fronleichnamsweg 15/II, vom 12. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 6. Oktober 2005 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2003, vertreten durch den Fachvorstand HR Dr. Ernst Körner nach der am 25. Februar 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung festgestellt, dass der Berufungswerber (Bw.) im Zusammenhang mit der Errichtung eines Wohnhauses mit Doppelgarage (Errichtung in den Jahren 1997 bis 2000 – lt. vorgelegtem Bauplan sei keine betriebliche oder berufliche Nutzung vorgesehen gewesen) wegen einer angeblich unternehmerischen Nutzung des Gebäudes im Ausmaß von 25 % gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 Vorsteuerberichtigungen (2001: S 51.492,60; 2002: € 748,42 und 2003: € 748,42) vorgenommen hat. Abgesehen davon, dass die Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG 1994 eine Nachholung von Berichtigungsbeträgen für vergangene Jahre (1997 bis 2000) nicht gestatte, könne eine Vorsteuerkorrektur im gegenständlichen Fall keinesfalls vorgenommen werden, da das

Gebäude als privates Wohnhaus ohne jegliche unternehmerische Nutzung geplant und errichtet worden und daher auch keine unternehmerische Widmung gegeben sei. Somit liege bestenfalls eine Einlage aus dem Privatvermögen vor, für welche aber das UStG keine Vorsteuerabzugsmöglichkeit vorsehe (vgl. Tz 2 des Berichtes vom 5. Oktober 2005 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Gegen die nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassenen Umsatzsteuerbescheide hat der Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Er habe in den Jahren 1997 bis 2000 ein Wohnhaus mit Doppelgarage errichtet, wobei lt. Bauplan Büroräumlichkeiten ausgewiesen seien. Mit Abschluss der Bautätigkeiten im Jahr 2001 sei die betriebliche Nutzung im Ausmaß von 25 % festgestanden. Die Anschaffungskosten seien im Jahr 2001 in die Bücher aufgenommen und die Vorsteuer nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 in Form von Zehntelabsetzungen nachgeholt worden. Nach telefonischer Rücksprache mit dem örtlich zuständigen Finanzamt sei die Vorsteuerberichtigung im ersten Jahr (2001) im Ausmaß von 5/10 zugesagt worden. Die restlichen Zehntelabsetzungen seien für die Folgejahre in Form von Zehntelbeträgen nachgeholt worden.

Nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 und RZ 2073 der Umsatzsteuerrichtlinien sei eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vorzunehmen, wenn sich bei einem Gebäude, das teilweise unternehmerisch (vorsteuerabzugsfähiger Bereich) und teilweise privat verwendet werde, das Verhältnis der Nutzung ändere. Nach RZ 2075 der Umsatzsteuerrichtlinien liege der Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse nicht bereits dann vor, wenn die Absicht bestehe, sondern erst mit der tatsächlichen Verwendung.

Das Finanzamt hat die abweisende Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Der Bw. hätte bereits in den Jahren der Errichtung (1997 bis 2000) ab Anfall der ersten Planungs- bzw. Baukosten den Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten im Ausmaß der geplanten betrieblichen Nutzung geltend machen können. Da eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, nicht eingetreten sei, sei die Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG 1994 nicht anwendbar. Der Vollständigkeit halber werde bemerkt, dass der Bw. bereits seit 1998 unternehmerisch (Gemischtwarenhandlung) tätig sei. Wäre bereits zu dieser Zeit eine betriebliche Nutzung des Gebäudes geplant gewesen, hätte der Bw. bereits in den Umsatzsteuererklärungen für die Vorjahre die anteiligen Vorsteuern aus den Errichtungskosten geltend gemacht. Auch im Bauplan sei lediglich ein kleines Zimmer im

Wohnungsverband im Ausmaß von 11,7 m² als Büro ausgewiesen. Diese Umstände ließen darauf schließen, dass erst im Jahr 2001 eine betriebliche Nutzung im Ausmaß von 25 % vorgesehen worden sei und somit liege eine Einlage aus dem Privatvermögen, für welche ein Vorsteuerabzug nicht möglich sei, vor.

Dagegen hat der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt.

In der am 25. Februar 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom bevollmächtigten Vertreter des Bw. ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

Das gegenständliche Einfamilienhaus sei in den Jahren 1997 bis 2000 errichtet worden. Im Zuge dieser Errichtung sei das Ausmaß der betrieblich zur Nutzung vorgesehenen Räumlichkeiten geändert und mit Benützungsbewilligungsbescheid der Gemeinde nachträglich genehmigt worden. Diese betrieblich genutzten Räumlichkeiten umfassten ca. 25 % der gesamten Nutzfläche. Die EDV-Beratung sei lt. Niederschrift der Betriebsprüfung für die Jahre 2001 bis 2003 nachweislich erstmals 2001 im gegenständlichen Gebäude betrieben worden. Aus diesem Grund sei die Bestimmung des § 12 Abs. 11 UStG 1994 anzuwenden. Somit seien 25 % aller Vorsteuern der Jahre 1997 bis 2000, das seien € 7.578,92 im Jahr 2001 zu beanspruchen. Da die Vorsteuern bisher nur im Ausmaß von 9/10 in den Erklärungen beantragt worden seien, werde der Berufungsantrag auf den vollen Betrag der Vorsteuern erweitert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 ist, wenn 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) ändern, 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.

Zufolge Abs. 11 leg.cit. ist, wenn 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 ändern, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

Die Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10ff ist die notwendige Ergänzung des Sofortabzuges der Vorsteuer. Der Vorsteuerabzug ist in vollem Umfang in dem Voranmeldungszeitraum möglich, in dem der Leistungsbezug für das Unternehmen erfolgt ist, darüber mit gesondertem Steuerbetrag abgerechnet worden ist und eine abzugsschädliche Verwendung, zB durch steuerfreie Umsätze, nicht oder voraussichtlich nicht erfolgt. Ändern sich die Verhältnisse (iSd § 12 Abs. 3), die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so findet zuungunsten oder zugunsten des Unternehmers eine Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 oder Abs. 11 statt. Die Vorsteuerberichtigung soll den Sofortabzug der Vorsteuer für den Leistungsbezug so ausgleichen, dass er einem Abzug nach den Verwendungsverhältnissen im gesamten Berichtigungszeitraum entspricht (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 561-563).

Ein nicht geltend gemachter Vorsteuerabzug kann nicht nach § 12 Abs. 10 oder Abs. 11 berichtigt („nachgeholt“) werden (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 595 und 577, sowie Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 12, Tz 213).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Bezüglich der im Zusammenhang mit der Errichtung des gegenständlichen Einfamilienhauses in den Jahren 1997 bis 2000 angefallenen Vorsteuern ist festzustellen, dass die auf die beabsichtigte unternehmerische Nutzung des Gebäudes entfallenden (anteiligen) Vorsteuern in Höhe von insgesamt € 7.578,92 bereits im jeweiligen Veranlagungszeitraum, in dem sie im Sinne des § 20 Abs. 2 UStG 1994 fallen, geltend zu machen gewesen wären. Die Vorsteuern fallen in den Veranlagungs- bzw. Voranmeldungszeitraum, in dem sämtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind. Der Vorsteuerabzug auf Grund einer Rechnung für Leistungen ist erst und nur in dem Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum)

zugelassen, im dem sowohl die Umsätze an den Unternehmer ausgeführt als auch die entsprechenden Umsatzsteuerbeträge an ihn in Rechnung gestellt sind (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band V, § 20, Anm. 30). Wenn der Bw. in der Berufung ausführt, dass die der strittigen Vorsteuerberichtigung zugrunde liegenden Rechnungen „im Jahr 2001 in die Bücher aufgenommen wurden und die Vorsteuer nach § 12 Abs. 10 UStG in Form von Zehntelabsetzungen nachgeholt wurde“, übersieht er dabei, dass die Regelung des Zeitpunktes des Vorsteuerabzuges eine zwingende Norm darstellt und damit eine willkürliche Verschiebung des Zeitpunktes der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges ausschließt. Vielmehr hat eine (bewusste oder unbewusste) Unterlassung der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges in dem Veranlagungszeitraum, in dem sämtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind, den Verlust des Vorsteueranspruches zur Folge.

Wie sich schon aus dem Gesetzeswortlaut der Bestimmungen des § 12 Abs. 10 UStG 1994 (und auch § 12 Abs. 11 UStG 1994) ergibt, muss die „Änderung der Verhältnisse“ im Unternehmensbereich eingetreten sein. Eine solche Änderung kann daher nur vorliegen, wenn der Unternehmer zwar ursprünglich Umsätze ausgeführt hat, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigten, in weiterer Folge aber Umsätze, die ihn vom Vorsteuerabzug ausschließen oder umgekehrt (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 587/1). Keinesfalls aber kann ein nicht (zeitgerecht) geltend gemachter Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 10 oder Abs. 11 UStG 1994 berichtigt („nachgeholt“) werden (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 595 und 577; UFS 30.8.2004, RV/0045-S/04 und UFS 13.3.2007, RV/1260-W/06). Denn ein (bewusst oder unbewusst) unterlassener, aber an sich möglicher Vorsteuerabzug bedarf nach dem Zweck der Regelungen des § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994, den Sofortabzug der Vorsteuer für den Leistungsbezug so auszugleichen, dass er einem Abzug nach den Verwendungsverhältnissen im gesamten Berichtigungszeitraum entspricht, mangels tatsächlicher Geltendmachung keiner Berichtigung (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 12, Tz 213). In diesem Zusammenhang ist auch zu bemerken, dass nach den Ausführungen des Bw. in der Berufung erst „mit Abschluss der Bautätigkeiten im Jahr 2001 die betriebliche Nutzung im Ausmaß von 25 % feststand“.

Auch wenn damit in der Errichtungsphase das Ausmaß der betrieblichen (unternehmerischen) Nutzung noch nicht endgültig festgestanden ist, kann daraus nichts für den Bw. gewonnen werden. Denn er hätte nach der im Zeitpunkt des jeweiligen Leistungsbezuges bestandenen Absicht zur unternehmerischen Nutzung den entsprechenden anteiligen Vorsteuerabzug geltend machen müssen. Wird jedoch die Geltendmachung unterlassen, sind die diesbezüglichen Leistungen nicht für das Unternehmen ausgeführt worden und damit sind die

Vorsteuern nicht im Rahmen des Unternehmens angefallen, weshalb eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994 jedenfalls ausscheidet (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 12, Tz 204 und 205).

Auch die weiteren Beweismittel (Bescheid der Gemeinde vom 10. August 1999, mit dem die Benützungsbewilligung des gegenständlichen Wohnhauses mit Garage mit den Änderungen gegenüber dem Einreichplan zur Gänze erteilt wird; Gewerbeschein vom 14. Mai 1998 betr. die Ausübung des Gewerbes Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik und Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Liezen, Politische Expositur Gröbming vom 23. August 2000 über die Verlegung des Betriebes auf den Standort des gegenständlichen Gebäudes sowie die am 30. August 2000 beim Finanzamt Liezen eingereichte Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke, wonach 62 m² gewerblichen Zwecken dienten) vermögen keine Änderung der Entscheidung zu bewirken. Denn auch wenn damit als erwiesen anzunehmen wäre, dass der Bw. bereits in der Errichtungsphase des gegenständlichen Gebäudes in den Jahren 1997 bis 2000 die Absicht einer unternehmerischen Nutzung von bestimmten Räumlichkeiten gehabt hat, kann aus den oben dargelegten Erwägungen für die Streitjahre kein Anspruch auf Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994 abgeleitet werden.

Soweit der Bw. mit der Behauptung, dass ihm „die Vorsteuerberichtigung im ersten Jahr (2001) im Ausmaß von 5/10 nach telefonischer Rücksprache mit dem örtlich zuständigen Finanzamt zugesagt wurde“ den Grundsatz von Treu und Glauben releviert, ist ihm Folgendes zu entgegnen:

Abgesehen davon, dass diese Behauptung ohne nähere zeitliche Angaben und ohne namentliche Nennung des Behördenorganes überhaupt nicht verifiziert werden kann, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Legalitätsprinzip stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 114, Tz 7 und VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113).

Dem Grundsatz von Treu und Glauben kommt, soweit überhaupt ein Vollzugsspielraum besteht, nur bei einer von der zuständigen Abgabenbehörde erteilten Auskunft, falls sich diese nachträglich als unrichtig herausstellt, Bedeutung zu. Hierbei muss der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft, die nicht offensichtlich unrichtig gewesen sein darf, Dispositionen getroffen haben, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (vgl. VwGH 16.9.2003, 99/14/0228). Von einer derartigen Sachverhaltskonstellation kann im gegenständlichen Fall jedoch keine Rede sein. Denn der Zeitpunkt der Geltendmachung des

Vorsteuerabzuges ist, wie oben ausgeführt, zwingendes Recht und lässt der Abgabenbehörde keinen Vollzugsspielraum. Damit erübrigen sich jedoch bereits jegliche weitere Ausführungen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 25. Februar 2009