



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des OT, vertreten durch Mag. Dr. Hatto Frick, 6832 Röthis, Schulgasse 28, vom 28. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 25. Mai 2004 betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für das Jahr 2002 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für das Jahr 2002 wird aufgehoben.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in die es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Handelsvertreter. Daneben vermietete er seit dem Jahr 1994 eine im Jahr 1993 angeschaffte Eigentumswohnung. Mit Notariatsakt vom 2. Dezember 2002 räumte der Berufungswerber seiner Gattin das Fruchtgenussrecht an seiner Eigentumswohnung ein. Als Entgelt verpflichtete sich seine Gattin, ihm jährlich jenen Betrag zu ersetzen, der als steuerliche Abschreibung für das Gebäude und für die Einrichtung als Werbungskosten im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung in Abzug gebracht wurden. Weiters verpflichtete sie sich, sämtliche für die Dauer dieses Fruchtgenussrechtes mit der Finanzierung des Kaufpreises für die Miteigentumsanteile in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten allein zur Tilgung und Abzahlung zu bringen und den Berufungswerber schad- und klaglos zu halten.

Das Finanzamt sah in der Einräumung des Fruchtgenussrechtes eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 12 Abs 10 UStG 1994, die mit Abschluss des Notariatsaktes am 2. Dezember 2002 eingetreten war. Da die Vermietungstätigkeit im Jahr 1994 aufgenommen worden war, waren seiner Ansicht nach somit im Jahr 2002 2/10 der ursprünglich im Zusammenhang mit der Anschaffung der Eigentumswohnung geltend gemachten Vorsteuern (2.560,76 €) zu berichtigen. Da der Berufungswerber die Änderung der Verhältnisse erst nachträglich im Mai 2004 dem Finanzamt mitgeteilt hat und der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 bereits rechtskräftig war, nahm das Finanzamt am 25. Mai 2004 das Umsatzsteuerverfahren für dieses Jahr gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und setzte die Umsatzsteuer 2002 unter Berücksichtigung der oben angeführten Vorsteuerberichtigung neu fest.

Gegen diesen Bescheid erhob der Berufungswerber das Rechtsmittel der Berufung, die sein steuerlicher Vertreter wie folgt begründete: Die Vorsteuerberichtigung werde vom Finanzamt mit der Übertragung des Fruchtgenussrechtes an die Gattin des Berufungswerbers und der nachfolgenden Inanspruchnahme der Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 durch die Gattin begründet. Die Übertragung des Fruchtgenussrechtes sei mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2003 erfolgt, sodass im Jahr 2002 eine Änderung der Verhältnisse gar nicht eingetreten sei. Der Berufungswerber habe im Zuge der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 das Nutzungsentgelt aus der Wohnungsvermietung als steuerpflichtigen Umsatz erklärt und die Umsatzsteuer entsprechend abgeführt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juni 2004 als unbegründet ab.

Am 24. Juni 2004 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin ergänzte er seine Ausführungen in der Berufung wie folgt: Die ausschließlich zu Vermietungszwecken erworbene Wohnung sei im Jahr 1993 baulich bereits vollkommen fertig gestellt gewesen. Zwar treffe es zu, dass das erste Mietverhältnis erst am 1. Jänner 1994 begonnen habe, dennoch liege die erstmalige unternehmerische Verwendung bereits in jenem Zeitpunkt vor, in welchem die Benützungsbewilligung erteilt und die Schlüsselübergabe erfolgt sei. Die Suche nach einem geeigneten Mieter und die vertragliche Gestaltung des Mietvertrages seien zweifellos bereits als unternehmerische Tätigkeiten anzusehen. Dass der Mieter erst im Jänner in die Wohnung eingezogen sei, ändere nichts an der Tatsache, dass die bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages beschlossene unternehmerische Verwendung im Zeitpunkt der Übergabe der Verfügungsmacht über die Wohnung im Jahr 1993 begonnen habe. Bei der Unterzeichnung des Notariatsaktes am 2. Dezember 2002 habe zwischen den Vertragsparteien kein Zweifel darüber bestanden, dass das damit eingeräumte

Fruchtgenussrecht seine Wirkung ab 1. Jänner des darauf folgenden Jahres entfalten sollte. Da diese Tatsache sowohl für die Vertragsparteien als auch für den Urkundenverfasser völlig klar gewesen sei, sei eine zusätzliche dezidierte vertragliche Festhaltung dieses Zeitpunktes als überflüssig erschienen. Die zwischen den Vertragsparteien gehandhabte tatsächliche Umsetzung der Nutzungsvereinbarung sei als konkludente Handlung zu sehen. Eine Änderung der Verhältnisse liege laut den Umsatzsteuerrichtlinien 2000, Rz 2075, nicht bereits dann vor, wenn die Absicht bestehe, ein Wirtschaftsgut zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze zu verwenden, sondern erst mit der tatsächlichen geänderten Verwendung.

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, ändern, für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren.

Unter einer Änderung der Verhältnisse im obigen Sinn ist eine Änderung des Zusammenhanges der Vorsteuer mit Umsätzen, die vom Vorsteuerabzug ausschließen, in einem der Leistung an den Unternehmer nachfolgenden Veranlagungszeitraum zu verstehen. Eine Änderung der Verhältnisse liegt also zB vor, wenn ein Gegenstand eines Unternehmens, für den der Unternehmer den Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, innerhalb des jeweiligen Berichtigungszeitraumes für Umsätze verwendet wird, die vom Vorsteuerabzug ausschließen.

Im vorliegenden Fall wurde vom Berufungswerber für die im Jahre 1993 angeschaffte Eigentumswohnung der Vorsteuerabzug geltend gemacht. Die Frage, die zuerst geklärt werden muss, ist daher, ob mit der Einräumung des Fruchtgenussrechtes an die Gattin des Berufungswerbers ein Vorgang eingetreten ist, der zu einer Änderung der Verhältnisse geführt hat.

Bei dem in Rede stehenden Fruchtgenussrecht handelt es sich zunächst um einen sog. Zuwendungsfruchtgenuss: Der Fruchtgenussgeber bleibt Eigentümer des Gegenstandes, das Gebrauchsrecht am Gegenstand wird aber dem Fruchtgenussnehmer übertragen. Umsatzsteuerlich liegt somit eine sonstige Leistung, die in einem Dulden besteht, vor. Weiters wurde das Fruchtgenussrecht entgeltlich eingeräumt. Das Entgelt besteht im Ersatz der jährlichen steuerlichen Abschreibung für das Gebäude und für die Einrichtung als Werbungskosten im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung sowie in der

Tilgung und Abzahlung sämtlicher mit der Finanzierung des Kaufpreises für die Miteigentumsanteile in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten.

Die Einräumung eines entgeltlichen Fruchtgenussrechtes ist seit dem Urteil des EuGH vom 4.10.2001, C-326/99 "Stiching Goed Wonen", einer Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 gleichzustellen. Nach der bisherigen herrschenden Meinung waren die Begriffe "Vermietung" und "Verpachtung" nach dem Verständnis des österreichischen Zivilrechtes zu interpretieren und wäre ein Fruchtgenussrecht keinesfalls als Vermietung einzustufen gewesen. Mit dem vorzitierten Urteil hat der EuGH aber klargestellt, dass der Ausdruck "Vermietung und Verpachtung" im Sinne des Art 13 Teil B lit b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie nicht im Sinne der jeweiligen nationalen Bestimmungen auszulegen sei, weil das zu unterschiedlichen Auslegungen führen würde. Das grundlegende Merkmal einer Vermietungstätigkeit bestehe nämlich darin, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt werde, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person davon auszuschließen. Im Sinne dieser Auslegung sei daher auch die Gewährung eines Rechtes wie der Fruchtgenuss der Vermietung und Verpachtung gleichzustellen (vgl. hierzu etwa Haunold, Tumpel, Widhalm in SWI 2001, 501).

Da der Gegenstand des Fruchtgenussrechtes Wohnzwecken dient, liegt keine steuerfreie, sondern eine steuerpflichtige und gemäß § 10 Abs 1 Z 4 lit a) UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Leistung vor (vgl. hierzu Kolacny/Caganek, UStG³ (2005), § 10 Anm 22). Eine Änderung der Verhältnisse ist daher, entgegen der Meinung des Finanzamt wie des Steuerberaters des Berufungswerbers, nicht eingetreten, da die in Rede stehende Eigentumswohnung ja weiterhin für steuerpflichtige Umsätze verwendet wird und daher die Voraussetzungen für den seinerzeitigen Vorsteuerabzug weiterhin gegeben sind. Die Frage, wann nun die Wirksamkeit des eingeräumten Fruchtgenussrechtes anzunehmen ist, ob mit Unterzeichnung des Notariatsaktes am 2. Dezember 2002 oder ab 1. Jänner 2003, erübrigt sich daher.

Da eine Änderung der Verhältnisse nicht vorliegt, war auch kein die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für das Jahr 2002 rechtfertigender Grund im Sinne des § 303 Abs 4 BAO gegeben. Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für das Jahr 2002 war daher mangels Wiederaufnahmsgrund aufzuheben. Durch die Aufhebung dieses Bescheides scheidet der neu erlassene Umsatzsteuerbescheid vom 25. Mai 2004 ex lege aus dem Rechtsbestand aus, während der alte Umsatzsteuerbescheid vom 30. Jänner 2004 wieder auflebt.

Feldkirch, am 18. Jänner 2006