



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Mag. Erich Halbartschlager Steuerberatung GmbH, 4400 Steyr, Stelzhamerstraße 1a, vom 27. Februar 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 29. Jänner 2003 betreffend **Umsatzsteuer 2000** entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
<b>2000</b>	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze und Eigenverbrauch	11.256,25 S	Umsatzsteuer	2.251,25 S
			abziehbare Vorsteuer	-661,25 S
			Berichtigung gem. § 12 Abs 10 UStG 1994	4.340,00
				5.930,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer				430,95 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

## Entscheidungsgründe

### **1. Verfahren vor dem Finanzamt:**

Die Wohnung T-Straße in XY (Gesamtwohnfläche 130,67 m<sup>2</sup>), befindet sich im Miteigentum der Ehegatten S. Zwei Räume (22,70 m<sup>2</sup>) dieser Wohnung wurden ab 1. Juli 1997 an die Firma SS KEG vermietet. Im Jahr 1997 machten die Berufungswerber Vorsteuern aus den Errichtungskosten in Höhe von 74.392,78 S geltend.

Die Veranlagung der **Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000** erfolgte mit gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig erlassenem **Bescheid vom 13. Februar 2002** zunächst erklärungsgemäß. Mieteinnahmen und Betriebskosten in Höhe von insgesamt 27.015,00 S (12 x 2.251,25 S) wurden dabei der Umsatzsteuer (20 %) unterworfen.

Mit **Schreiben vom 11. Dezember 2002** gaben die Berufungswerber die Einstellung der Vermietungstätigkeit auf Grund der Betriebsaufgabe der Mieterin im Jahr 2000 bekannt. Im Jahr 2001 und Folgejahre würden daher keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehr bestehen.

Im **Schriftsatz vom 8. Jänner 2003** teilten die Berufungswerber mit, dass die Vermietungstätigkeit an die Firma SS KEG eingestellt worden sei. Die Büroräumlichkeiten würden seit 2001 von Herrn Bw. für die eigenen beruflichen Tätigkeiten genutzt werden. Im Wirtschaftsjahr 2001 hätte er technische Zeichnungen erstellt, die Abrechnung dieser Leistungen habe er jedoch erst im Wirtschaftsjahr 2002 vorgenommen. Seit Abschluss der Baumeisterprüfung im Jahr 2002 sei Herr Bw. neben seiner unselbständigen Tätigkeit als planender Baumeister tätig. Die Büronutzung erfolge daher weiterhin für berufliche Zwecke. Die Honorare würden mit Umsatzsteuer gestellt werden, weshalb eine Vorsteuerrückrechnung unterbleiben könne.

Mit **Bescheid vom 29. Jänner 2003** erfolgte die endgültige Festsetzung der **Umsatzsteuer 2000**. Dabei wurde die Vorsteuer unter Hinweis auf die unterschiedlichen Steuersubjekte gemäß § 12 Abs 10 und 11 UStG 1994 im Ausmaß von 52.075,- S (7/10 von 74.393,- S) berichtigt. Die steuerpflichtigen Mieteinnahmen und Betriebskosten beliefen sich unverändert auf 27.015,00 S.

Dagegen erhoben die Berufungswerber mit **Schriftsatz vom 27. Februar 2003 Berufung**. Die im bekämpften Bescheid durchgeführte Berichtigung sei zu Unrecht erfolgt und zum Teil im Jahr 2001 durchzuführen.

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 seien Vermietungsumsätze in der Höhe von 27.015,- S ausgewiesen. Diese Einnahmen würden aus der Vermietung an die SS KEG

(Zeitraum Jänner bis Mai 2000) und an den Einzelunternehmer Bw. (Juni bis Dezember 2000) stammen.

Für das Jahr 2001 sei deshalb keine Steuererklärung eingereicht worden, weil die Liegenschaft bis zur Jahreshälfte zur Gänze und ab Juni 2001 im vermindernten Ausmaß vom Einzelunternehmer Bw. genutzt worden sei, die Miete jedoch aus wirtschaftlichen Gründen nicht bar oder über die Kassa bezahlt worden sei. Diese Büroräumlichkeiten seien bis November 2002 vom Einzelunternehmer Bw. genutzt und gemietet worden. Die Miete werde er auf Grund der wirtschaftlichen Situation erst im Jahr 2003 bezahlen.

Seit 2. Dezember 2002 sei die Liegenschaft (Büroräumlichkeit) an die Firma R GmbH vermietet. Durch einen Informationsfehler (Mitteilung, dass kein Geldfluss gegeben sei) sei der Steuerberater davon ausgegangen, dass die Räumlichkeiten zurzeit nicht vermietet seien. Aus diesem Grund habe man das Finanzamt darüber informiert, dass für das Jahr 2001 keine Umsatzsteuererklärung abzugeben bzw aus Kostengründen keine erstellt worden sei.

Richtig sei jedoch, dass im Jahr 2001 die Büroräumlichkeiten vermietet gewesen und geringe Vorsteuerbeträge entstanden seien. Die Zahllast aus der Vermietung ergebe sich im Jahr 2003 durch den erfolgten Zahlungsfluss. Bei der Steuererklärung 2001 ergebe sich auf Grund geänderter Nutzung eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs 10 und 11 UStG 1994.

In Ergänzung zur Berufung vom 27. Februar 2003 übermittelten die Berufungswerber mit **Schreiben vom 27. Mai 2003** eine **berichtigte Umsatzsteuererklärung 2000**. Die Zahllast für das Jahr 2000 errechneten sie dabei wie folgt:

#### **Umsatzsteuer 2000:**

Mieteinnahmen 1 – 5/2000, netto 11.256,25	20 % USt	2.251,25 S
Abziehbare Vorsteuer		1587,00 S
Zahllast		664,25 S

Es ergebe sich keine Vorsteuerberichtigung im Jahr 2000, da die Büroräumlichkeiten im Jahr 2001 noch an den Einzelunternehmer Bw. vermietet worden seien.

Im Zuge einer im **Mai 2003** durchgeföhrten **Nachscha**u gemäß § 144 Abs 1 BAO stellte das Nachschauorgan fest (siehe **Aktenvermerk vom 20. Mai 2003**), dass sich im Büro ein großer eingebauter Schreibtisch, drei Schiebeschränkkästen und zwei Bücherborde befänden. In den Schränken seien nur Unterlagen für die betriebliche bzw berufliche Verwendung aufbewahrt. Die Einrichtung stehe im Eigentum von BW. Weiters seien Computer, Laptop und

eine Kopierkombination vorhanden. Diese Gegenstände befänden sich im Eigentum der Firma R GmbH, inAB.

Seit Beginn der Vermietungstätigkeit seien folgende Räume betrieblich genutzt worden:

Kopierraum	10,07 m <sup>2</sup>	7,70 %
Büro	12,63 m <sup>2</sup>	9,67 %
Insgesamt	22,70 m <sup>2</sup>	17,37 %

Am 30. Juni 2001 hätten die Berufungswerber ein Kind adoptiert. Monate vorher habe man mit den Umbauarbeiten des Kopierraumes in ein Kinderzimmer begonnen. Ab diesem Zeitpunkt sei der Raum jedenfalls privat genutzt.

Der Büraum sei seit 2. Dezember 2002 an die Firma R. vermietet und Bw. seit diesem Zeitpunkt Angestellter dieser Firma. Die monatliche Miete betrage derzeit 100,00 € netto. Die Mieten ab Dezember 2002 seien erst am 18. April 2003 bezahlt und der Mietvertrag sei am 27. Februar 2003 unterschrieben worden. Herr Bw. habe keinen Bezug zur GmbH, außer dass er Angestellter der Firma sei und ein Firmenauto mit Villacher Kennzeichen fahre. Am Telefon melde er sich mit Firma R. .

Die Mietzahlungen der Firma S KEG würden bis einschließlich Mai 2000 2.251,25 S netto betragen. Die Mieteinnahmen für das Jahr 2000 würden für fünf Monate von der Firma S KEG und für sieben Monate von Herrn Bw. stammen (je 2.251,25 S netto).

Beim Einzelunternehmen seien im Jahr 2000 Mieten für die Monate Juni bis Dezember in Höhe von 15.758,75 S abgesetzt worden. Ein Geldfluss sei jedoch nicht feststellbar. Im Jahr 2001 seien weder Mieten erklärt, noch Mieten als Aufwand abgesetzt worden.

In den Jahren 2001 und 2002 habe Herr Bw. die Meisterschule in Z besucht und dort die Meisterprüfung abgelegt.

In der **Berufungsvorentscheidung vom 4. Juni 2003** setzte das Finanzamt die steuerpflichtigen Umsätze in Höhe von 11.256,25 S (fünf Monatsmieten) unter Beibehaltung der Berichtigung der Vorsteuer nach § 12 Abs 10 und 11 fest und begründete diese Änderung folgendermaßen:

Mit 31. Mai 2000 sei das Mietverhältnis mit der S KEG beendet und somit seien auch keine Mieteinnahmen mehr erzielt worden. Für die fiktiv angesetzten Mieteinnahmen von Bw. habe kein Geldfluss nachgewiesen werden können. Die Rückverrechnung der Vorsteuerbeträge sei daher zu Recht im Jahr 2000 vorgenommen worden. Die Mieteinnahmen bzw Werbungskosten sowie die entsprechenden Vorsteuerbeträge seien aliquot für fünf Monate angesetzt worden.

Im **Schreiben vom 1. Juli 2003** beantragten die Berufungswerber eine **Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz** sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat.

Begründend führten die Berufungswerber aus, dass die Ehegatten S im Jahr 1997 eine Liegenschaft für eigene Wohnzwecke und zur Erzielung von Vermietungseinkünften erworben hätten. Zwei Räume seien bis Mai 2000 an die SS KEG vermietet gewesen. Die Räumlichkeiten hätten nach kurzer Leerstehdauer ab August 2002 an den Einzelunternehmer Bw. vermietet werden können. Zwischenzeitig sei ein Mieterwechsel eingetreten.

Auf Grund der schlechten Vermietungssituation und einer Änderung der familiären Verhältnisse sei ein Teil der Liegenschaft aus dem Vermietungsbereich herausgenommen und seit April 2001 für private Zwecke verwendet worden. Für diesen Büorraum hätten sie eine Mehrwertsteuerrückrechnung durchgeführt.

Die Vermietungstätigkeit sei bis zum heutigen Tage nicht aufgegeben worden, weshalb die von der Abgabenbehörde durchgeführte Mehrwertsteuerberichtigung für den gesamten Vermietungsbereich zu Unrecht erfolgt sei.

Der Geldfluss für die Vermietung an den Baumeister und Einzelunternehmer Bw. sei erst im Jahr 2003 erfolgt. Im Zuge einer Nachschau habe der Finanzbeamte festgestellt, dass die Räumlichkeiten mit technischem Inventar ausgestattet seien und der objektive Eindruck einer Vermietung vorliege. Diese Vermietung werde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz nicht bestritten. Lediglich auf Grund des Umstandes, dass im Jahr 2001 der Geldfluss nicht stattgefunden habe, werde von der Behörde die Aufgabe der Vermietung unterstellt und eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs 10 UStG 1994 durchgeführt.

## **2. Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat:**

Am 25. Juli 2003 legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im **Vorhalt vom 14. Dezember 2006** wurden die Berufungswerber auf die widersprüchlichen Aussagen hinsichtlich der Nutzung der Räume ab Juni 2000 hingewiesen und um Klärung hinsichtlich der Frage der tatsächlichen Verwendung im Berufungsjahr ersucht.

Mit **Schreiben vom 7. März 2007** gaben die Berufungswerber bekannt, dass die Büroräumlichkeiten bis einschließlich April 2000 an die SS KEG vermietet gewesen seien. Von Mai bis Dezember 2000 seien die Räume leer gestanden und auch nicht privat genutzt worden. Von Jänner 2001 bis November 2002 hätte Bw. als Einzelunternehmer die

---

Büroräumlichkeiten für die eigene berufliche Tätigkeit genutzt. Von Dezember 2002 bis Oktober 2003 sei das Büro an die Firma R. GmbH vermietet worden. Von Dezember 2003 bis Dezember 2004 habe die S KEG den Raum gemietet und seit Jänner 2005 habe man den Raum nicht mehr vermietet.

Im zweitem **Vorhalt vom 8. Mai 2007** wurde festgehalten, dass das Leerstehen von zur Vermietung gedachten Räumlichkeiten nach Beendigung eines Mietverhältnisses nicht zu einer Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs 10 UStG 1994 führen würde, solange das Mietobjekt nicht für unternehmensfremde Zwecke verwendet werde und die Unternehmereigenschaft des Vermieters erhalten bliebe. In diesem Fall erscheine ein tatsächliches Leerstehen der Räume fragwürdig, da diese Räume unbestritten im Wohnungsverband lägen und damit entsprechend der allgemeinen Lebenserfahrung eine private Nutzung der Miteigentümer sehr nahe liegend erscheine. Für diese Annahme spreche auch die Tatsache, dass die Berufungswerber mehrmals gegenüber der Abgabebehörde das Vorliegen eines Mietverhältnisses mit dem Einzelunternehmer und Miteigentümer Bw. behauptet und auch dementsprechende Steuererklärungen eingereicht hätten. Diese Vorgangweise ließe sich aber nur damit erklären, dass die in Streit stehenden Räume zumindest von Herrn Bw. sehr wohl benutzt worden seien und folglich auch nicht leer stehen konnten.

Darauf replizierten die Berufungswerber im **Schreiben vom 8. August 2007**, dass die Unklarheiten betreffend der Vermietungstätigkeiten auf dem Umstand beruht hätten, dass der steuerliche Vertreter relativ spät und nicht ausreichend über die aktuelle Nutzung informiert worden sei. Die strittigen Büroräumlichkeiten seien seit der Anschaffung, auch im Berufungszeitraum, immer unternehmerisch genutzt worden, womit keine Berichtung der Vorsteuern durchzuführen sei.

Mit **Schriftsatz vom 24. Juni 2008** verzichteten die Berufungswerber auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1) Festgestellter Sachverhalt**

Zwei Räume der im Miteigentum der Berufungswerber befindlichen Wohnung wurden von 1. Juli 1997 bis Mai 2000 an die SS KEG vermietet, die diese im Rahmen ihres Unternehmens nützten. Von den Errichtungskosten machten die Berufungswerber im Jahr 1997 Vorsteuern in Höhe von 74.392,78 S geltend.

Auf Grund folgender widersprüchlicher Aussagen der Berufungswerber ist die tatsächliche Nutzung dieser Räumlichkeiten in den Monaten nach Beendigung des Mietverhältnisses, nämlich im Zeitraum zwischen Juni und Dezember 2000, zweifelhaft:

In der Umsatzsteuererklärung 2000 vom **28. Jänner 2002** unterwarfen die Berufungswerber zwölf Monatsmieten der Umsatzsteuer. Im Schreiben vom **11. Dezember 2002** erklärte der steuerliche Vertreter, dass „*Die Vermietungstätigkeit ...nach der Betriebsaufgabe der Mieterin SS KEG im Jahr 2000 eingestellt*“ wurde. „*Im Jahre 2001 und Folgejahre bestehen daher keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehr...*“

Im Schriftsatz vom **8. Jänner 2003** wurde darauf hingewiesen „*...., dass die Vermietungstätigkeit an die SS KEG eingestellt wurde. Die Büroräumlichkeit wird seit 2001 von Hr. Bw. St.Nr. 431/8613 für die eigenen beruflichen Tätigkeiten genutzt.*“

In der Berufung vom **27. Februar 2003** führten die Berufungswerber aus, dass „*Diese Einnahmen ...aus der Vermietung an die SS KEG (Zeitraum Jänner bis Mai 2000) und an den Einzelunternehmer Bw. (Juni bis Dezember 2000)*“ stammen. „*....Durch einen Informationsfehler (Mitteilung, dass kein Geldfluss gegeben ist) ist unser Steuerberater davon ausgegangen, dass die Liegenschaft zur Zeit nicht vermietet wird....Richtig ist, dass die Liegenschaft vermietet war.....*“

Mit Datum vom **26. Mai 2002** stellten die Berufungswerber dem Einzelunternehmer Bw. die Miete für den Zeitraum August bis Dezember 2000 sowie für Jänner bis Dezember 2001 in Rechnung.

Im Schreiben vom **27. Mai 2003** (Übermittlung der berichtigten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000) wurde wiederum erklärt, dass „*Seit dem Jahr 2001 .... die Restliegenschaft (Büro I) an den Einzelunternehmer Bw. , St.Nr. zzz vermietet*“ wird.

Demgegenüber behaupteten die Berufungswerber im Vorlageantrag vom **1. Juli 2003**, dass: „*Die Räumlichkeiten ..... nach kurzer Leerstehdauer – nämlich ab August 2002 – an den Einzelunternehmer Bw. vermietet werden*“ konnten. „*Zwischenzeitig ist ein Mieterwechsel eingetreten.*“

In der Vorhaltsbeantwortung vom **7. März 2007** gaben die Berufungswerber bekannt, dass „*Die Büroräumlichkeiten ..... bis einschließlich 04/2000 (richtig: 05/2000) an die SS KEG vermietet*“ wurden. „*Von 05/2000 (richtig: 06/2000) bis 12/2000 sind die Räume leer gestanden und wurden auch nicht privat genutzt. 01/2001 bis 11/2002 Nutzung der Büroräumlichkeiten für eigene berufliche Tätigkeit durch Bw. (Einzelunternehmer).....*“

---

Aus der Abfolge dieser Aussagen ist ersichtlich, dass sich die Berufungswerber nicht darüber einigen konnten, ob sie die Räume an den Einzelunternehmer Bw. vermietet hatten oder die Räume leer standen.

**a) Vermietung an den Einzelunternehmer Bw.?**

Sowohl in der Umsatzsteuererklärung als auch in der Berufung vom 27. Februar 2003 wurde zunächst eine Vermietung der Räume im Zeitraum zwischen Juni bis Dezember 2000 an den Einzelunternehmer Bw. behauptet. Die Miete für diese Monate wurde allerdings erst fast drei Jahre später, nämlich mit Schreiben vom 26. Mai 2003, von den Berufungswerbern in Rechnung gestellt. Ein Mietvertrag wurde auch nach schriftlicher Aufforderung nicht vorgelegt. Zahlungen wurden ebenfalls nicht geleistet.

Die Berufungswerber änderten daraufhin mit Schreiben vom 27. Mai 2003 ihr Berufungsbegehren dahingehend, als sie von der behaupteten Vermietungstätigkeit an den Einzelunternehmer Bw. Abstand nahmen. In der beigelegten berichtigten Umsatzsteuererklärung 2000 wurden folglich nur mehr die Mieteinnahmen der Monate Jänner bis Mai 2000 erklärt.

Somit steht außer Streit, dass die Räume in der Zeit zwischen Juni und Dezember 2000 **nicht vermietet** wurden.

**b) Leerstehen der Räume oder unternehmensfremde Nutzung?**

Im Vorlageantrag vom 1. Juli 2003 wurde erstmalig darauf hingewiesen, dass die Räumlichkeiten nach kurzer Leerstehdauer ab August 2002 wieder vermietet worden seien. Damit gaben die Berufungswerber eine Leerstehdauer von Juni 2000 bis Juli 2002 bekannt. In der Vorhaltsbeantwortung vom 7. März 2007 behaupteten die Berufungswerber hingegen, dass die Räume lediglich von Mai bis Dezember 2000 leer gestanden seien. Diese Aussage entspricht auch den Ausführungen im Schreiben vom 8. Jänner 2003, worin von einer Vermietung an den Einzelunternehmer Bw. erst ab dem Jahr 2001 gesprochen wurde.

Tatsache ist, dass sich die in Streit stehenden, für Zwecke der Vermietung gewidmeten Büroräume im Wohnungsverband befanden und daher jederzeit von den Berufungswerbern betretbar waren. Da Büroräume üblicherweise so ausgestattet sind, dass sie auch privat genutzt werden können, ist es nahe liegend und der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechend, dass die Berufungswerber diese Räumlichkeiten nicht so wie behauptet einfach leer stehen ließen, sondern für private Zwecke, sei es auch für die eigene berufliche Tätigkeit, nutzten.

Diese Vermutung wird zudem durch zahlreiche Widersprüche hinsichtlich der Nutzung der Räume erhärtet. Die unterschiedlichen Aussagen der Berufungswerber hinsichtlich Vermietung an den Einzelunternehmer Bw. versus Leerstehen sind nämlich nur dann erklärbar, wenn die Büroräume von den Vermietern tatsächlich benutzt wurden, sich diese aber über die steuerlichen Konsequenzen nicht im Klaren waren. So stellten die Berufungswerber am 26. Mai 2003 die Mieten der Monate August bis Dezember 2000 in Rechnung, obwohl die Vermietung im Schreiben vom 27. Mai 2003, also am **darauf folgenden Tag**, bereits wieder verworfen wurde.

In den Vorhalten vom 14. Dezember 2006 und vom 8. Mai 2007 wurden die Berufungswerber auf ihre widersprüchlichen Aussagen und auf die Zweifelhaftigkeit eines tatsächlichen Leerstehens hingewiesen. Konkrete Ausführungen und Begründungen, warum die Räumlichkeiten tatsächlich leer standen, wurden nicht vorgebracht. Der Unabhängige Finanzsenat gelangte daher in freier Beweiswürdigung zu der Überzeugung, dass die Behauptungen der Berufungswerber unglaubwürdig waren. Die strittigen Räume wurden vielmehr privat verwendet und damit einer unternehmensfremden Nutzung zugeführt.

### c) Beendigung der Vermietungstätigkeit?

Im Schreiben vom 11. Dezember 2002 gab der steuerliche Vertreter der Berufungswerber die Einstellung der Vermietungstätigkeit bekannt. Diese Aussage wurde mit Schriftsatz vom 8. Jänner 2003 dahingehend revidiert, als von einem Weiterbestehen der Vermietung ab dem Jahr 2001 gesprochen wurde. Tatsache ist jedenfalls, dass ein Büraum ab 2. Dezember 2002 (Bestandsvertrag vom 6. Februar 2003) an die Firma R GmbH vermietet wurde. Den Berufungswerbern war daher Glauben zu schenken, als sie behaupteten, dass die Bekanntgabe der Einstellung der Vermietungstätigkeit durch das Schreiben vom 11. Dezember 2002 auf einer Fehlinformation beruhte und eine Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit tatsächlich nicht beabsichtigt war.

## 2) Gesetzliche Grundlagen

Gemäß **§ 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG 1994 idF BGBI 1999/106** liegt **Eigenverbrauch** vor, wenn ein Unternehmer Gegenstände, die seinem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben, für Zwecke verwendet oder verwendet lässt, die außerhalb seines Unternehmens liegen.

Eine Besteuerung gemäß lit a erfolgt nach **Z 2 letzter Absatz** nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

**§ 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994** normiert die (unechte) Steuerfreiheit für Umsätze aus Vermietung und Verpachtung, worunter auch die Nutzung an Geschäftsräumlichkeiten zu subsumieren ist. Befreit ist auch der Eigenverbrauch.

Nach **§ 6 Abs 2 UStG 1994** kann der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs 1 Z 16 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Davon ausdrücklich ausgenommen ist allerdings der Eigenverbrauch.

Im Ergebnis ist somit die unternehmensfremde Nutzung von Geschäftsräumlichkeiten, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, zwingend steuerfrei. Der Eigenverbrauch wird daher nicht als solcher besteuert, es liegt jedoch eine **Änderung der Verhältnisse** vor, die nach

**§ 12 Abs 10 und 11 UStG 1994** grundsätzlich zu einer Vorsteuerkorrektur führen kann.

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 gemäß

**§ 12 Abs 10 UStG 1994** 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.

### 3) Rechtliche Würdigung

**a)** Im angefochtenen Bescheid nahm das Finanzamt auf Grund der erstmaligen Aussagen der Berufungswerber eine Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit (somit eine Entnahme aus dem umsatzsteuerpflichtigen Bereich) an und führte eine Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs 10 UStG 1994 im Ausmaß von 7/10, das sind 52.075,-- S durch. Hiezu ist festzuhalten, dass eine Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit de facto nicht vorlag und damit auch keine Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum vorzunehmen war.

**b)** Wie oben festgestellt, wurden die bisher steuerpflichtig vermieteten Räume (nach dem Jahr der erstmaligen Verwendung und vor Ablauf des Berichtigungszeitraumes) vorübergehend einer unternehmensfremden Verwendung zugeführt. In Bezug auf die Privatnutzung liegt somit ein gemäß § 1 Abs 1 Z 2 lit a iVm § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 unecht steuerfreier Eigenverbrauch vor, was zu einer Änderung der für den ursprünglichen

Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse gemäß § 12 Abs 10 UStG 1994 führt. Der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug ist daher innerhalb des Berichtigungszeitraumes von 10 Jahren in jedem Jahr der Änderung iHv einem Zehntel des ursprünglich vorgenommenen Vorsteuerabzuges zu berichtigen.

Strittig ist allerdings, ob – wie im vorliegenden Fall - bei unterjähriger Änderung der Verhältnisse im Jahr der Änderung eine volle Berichtigung für das gesamte Jahr stattzufinden hat oder ob eine monatsweise Aufteilung zu erfolgen hat. Nach herrschender Verwaltungspraxis ist § 12 Abs 10 UStG 1994 so auszulegen, dass trotz steuerpflichtiger Vermietung für beispielsweise 11 Monate der Vorsteuerabzug im Ausmaß von einem vollen Zehntel zu berichtigen ist. Dass diese Interpretation zu systemwidrigen Effekten (siehe dazu Ruppe<sup>3</sup>, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 12 Tz 180: hier zur unterjährigen Änderungen der Verhältnisse im Jahr der erstmaligen Verwendung; Krumenacker, Gemischt genutzte Gebäude im Umsatzsteuerrecht, ÖStZ 2006, 414ff; Prechtl/Aigner, Gemischt genutzte Gebäude, SWK-Sonderheft, 131) führt, ist offensichtlich.

Nach § 12 Abs 10 UStG 1994 idF BGBl. I 29/2000 „*ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen ..... Im Falle der Veräußerung oder Entnahme ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum vorzunehmen.*“ Der Wortlaut dieser Bestimmung kann auch so ausgelegt werden, dass das Zehntel bzw die restlichen Zehntel im Falle einer nach dem Jahr der erstmaligen Verwendung eingetretenen unterjährigen Änderung lediglich die **Ausgangsbasis für eine Berichtigung** darstellen. Damit würde der Vorsteuerabzug systemkonform insoweit zustehen, als das Gebäude innerhalb des Berichtigungszeitraumes zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Zum selben Ergebnis, wenn auch mit anderer Begründung, gelangen auch Prechtl/Aigner (Gemischt genutzte Gebäude, SWK-Sonderheft, 131).

Untermauert wird dieses Auslegungsergebnis durch Art 20 Abs 3 der 6. MWSt-RI, nach dem bei Lieferung eines Investitionsgutes innerhalb des Berichtigungszeitraumes dieses so zu behandeln ist, als ob das das Investitionsgut bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraumes weiterhin steuerpflichtig bzw steuerfrei (je nachdem, wie die Lieferung zu beurteilen ist) verwendet worden wäre. Eine Veräußerung bzw Entnahme innerhalb dieses Zeitraumes muss daher rechnerisch so gewertet werden, als ob das Gebäude für den **restlichen Berichtigungszeitraum** zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, die wie die Veräußerung bzw Entnahme zu beurteilen sind. Für eine vorübergehende unternehmensfremde Nutzung des Gebäudes kann – bezogen auf das jeweilige Jahr der Änderung - nichts anderes gelten.

Im gegenständlichen Fall vermieteten die Berufungswerber die Räumlichkeiten bis einschließlich Mai 2000 steuerpflichtig. Durch den Umstand der privaten Verwendung ab Juni 2000 ist somit nicht ein volles Zehntel zu berichtigen, sondern hievon lediglich 7/12 (5 Monate steuerpflichtig, 7 Monate unecht steuerfrei).

Dem Berufungsbegehren war daher teilweise stattzugeben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 25. Juni 2008