

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Sonnweber in der Beschwerdesache B gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 24.06.2009, betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahren vor dem Finanzamt

1. Der Beschwerdeführer ist Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde. Er erwarb im Dezember 1997 die Wohnung in Stadt_Top_A und im Mai 1998 die Wohnung in Stadt_Top_B, um diese zu vermieten. Für Top A hat er Vorsteuer in Höhe von 25.944,20 €, für Top B in Höhe von 24.432,60 € geltend gemacht.

2. Top A wurde im August 2005, Top B im Oktober 2004 wieder verkauft. Mit den in wieder aufgenommenen Verfahren am 24.06.2009 ausgefertigten Bescheiden betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 nahm das Finanzamt eine Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 UStG vor. Dabei ging das Finanzamt gestützt auf die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung davon aus, dass die erstmalige Verwendung bei beiden Wohnungen im Jahr 1998 erfolgt ist und der Berichtigungszeitraum jeweils die Jahre 1999 bis 2007 umfasst.

2.1. Hinsichtlich der im Jahr 2005 verkauften Wohnung Top A erfolgte die Berichtigung mit dem Umsatzsteuerbescheid 2005. Die Berichtigung errechnete sich mit € 7.783,26 als Summe der auf die Jahre 2005 bis 2007 entfallenden Vorsteuerbeträge (3/10-tel von € 25.944,42).

2.2. Hinsichtlich der im Jahr 2004 verkauften Wohnung Top B erfolgte die Berichtigung mit Umsatzsteuerbescheid für 2004. Die Berichtigung ergab sich mit € 9.773,04 als Summe der auf die Jahre 2004 bis 2007 entfallenden Vorsteuerbeträge (4/10-tel von € 24.432,61).

3. Der Abgabepflichtige erhaben "Einspruch" gegen vorgenannte Bescheide.

3.1. Hinsichtlich der Wohnung Top A halte er die Korrektur für die Jahre 2006 und 2007 für richtig, gegen die Korrektur für das Jahr 2005 erhebe er Einspruch. Er habe diese Wohnung bis August 2005 vermietet und mit Vertrag vom 25.08.2005 verkauft. Die "*mündliche Feststellung bei der Außenprüfung*", wonach der Verwendungszweck des Mietobjektes im Jahr 2005 geändert worden sei, treffe nicht zu, weil es "*nur zu einem Besitzwechsel*" gekommen, die Wohnung aber weiterhin ("*12 Monate durchgehend*") vermietet worden sei. Eine Korrektur sei "*nicht anteilig für 4/12 Monate, sondern für 12 Monate*" durchgeführt worden, was "*in keinem Verhältnis zur 8-monatigen Vermietung*" stehe.

3.2. Hinsichtlich der Wohnung Top B führte er aus, die für diese Wohnung vorgenommene Korrektur halte er für richtig soweit sie für die Jahre 2005 und 2006 erfolgte. Gegen die Korrektur für die Jahre 2004 und 2007 erhebe er Einspruch. Durch die Vermietung dieser Wohnung sei er bereits 1997 Unternehmer iSd UStG gewesen und habe entsprechende Leistungen, "*wie beispielsweise Anschaffung und Herstellung, Bau und Ausstattung, Adaptierung des Mietobjektes, Mietersuche - Werbungstätigkeit (Inserate, Aushang an den Universitäten) usw.*" erbracht. Er habe 1997 Umsatzsteuer bezahlt und Vorsteuer rückerstattet bekommen. Das Finanzamt habe seine "*Unternehmertätigkeit als Vermieter für 1997*" somit anerkannt. Der "*Steueransatz der Vermietung*" beginne "*nicht mit dem Tag des ersten Mieters im Mietobjekt, sondern mit dem Besitz des Objektes inklusive dessen Nutzung (z.B. Vermarktung)*". Die zehnjährige Behaltefrist habe daher im Jahre 1997 zu laufen begonnen, weshalb eine Vorsteuerkorrektur für 2007 (dies wäre das 11. Jahr) nicht zulässig sei. Mit dem bekämpften Bescheid sei ihm das Steuerjahr 1997 gestrichen und stattdessen das Steuerjahr 2007 als 11. Jahr der Behaltefrist "*hinten angehängt*" worden. Zum "*Steuerjahr 2004*" führte er aus, die "*mündliche Feststellung bei der Außenprüfung*", wonach der Verwendungszweck des Mietobjektes im Jahr 2004 geändert worden sei, treffe nicht zu. Im Verkaufsjahr 2004 sei es nur zu einem Besitzerwechsel gekommen, die Wohnung sei aber weiterhin - "*somit 12 Monate durchgehend*" - als Mietobjekt genutzt worden. Er selbst habe die Wohnung bis Oktober 2004 vermietet. Dennoch sei die Berichtigung "*nicht anteilig für 2/12 Monate, sondern für 12 Monate*" vorgenommen worden. Dies widerspreche "*dem juristischen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit*".

3.3. Hinsichtlich beider Wohnungen wendete er ein, die Berichtigung halte einem Fremdvergleich nicht stand (dutzende Mietobjekte im selben Haus stünden mehrere Monate im Jahr leer, ohne dass den Vermietern die Vorsteuerabzugsberechtigung versagt worden sei) und sei gleichheitswidrig. Außerdem seien die Verjährungsfristen zu prüfen, weil er dazu bisher keine Stellungnahme erhalten habe.

Er beantrage daher die ersatzlose Streichung der Vorsteuerkorrektur für 2005 hinsichtlich der Wohnung Top A und für 2004 und 2007 hinsichtlich der Wohnung Top B.

4. In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 18.01.2010 führte das Finanzamt aus, der Berichtigungszeitraum beginne mit dem auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden Kalenderjahr. Liege die Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse in der Veräußerung, sei die Vorsteuerberichtigung für den

gesamten restlichen Berichtigungszeitraum im Jahr der Veräußerung vorzunehmen (Hinweis auf Rz 2085 UStR 2000). Die Wohnungen seien im Dezember 1997 bzw. im Mai 2008 in der Absicht, sie zu vermieten und unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges erworben worden. Beide Objekte seien erstmals im Jahr 1998 vermietet worden. Der Berichtigungszeitraum umfasse daher auch für das schon 1997 erworbene Objekt die Jahre 1999 bis 2007 und nicht, wie vom Beschwerdeführer angenommen, die Jahre 1998 bis 2006. Die vom Beschwerdeführer begehrte Aliquotierung nach Monaten finde im UStG keine Deckung, es sei eine jährliche Betrachtung anzustellen. Zum Einwand, die vorgenommene Berichtigung würde dem Fremdvergleich und dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen, sei anzumerken, dass die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen nicht im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde liege. Unzutreffend sei auch, dass hinsichtlich der Streitjahre 2004 und 2005 Verjährung eingetreten sei. Die Wiederaufnahme der Verfahren sei im Jahr 2009 erfolgt, somit vor Ablauf der gemäß § 207 BAO fünfjährigen Verjährungsfrist.

5. Im Vorlageantrag wurde eingewendet, es seien "wesentliche Punkte der Berufung nicht oder nur ungenügend beantwortet" worden. Es fehle eine "klare Stellungnahme zum Fremdvergleich, zur Feststellung der Verhältnismäßigkeit, den Ausführungen der Objektsteuer - Beginn der Vermietungstätigkeit 1997, dem Gleichheitsprinzip der österreichischen Verfassung usw". Es gebe auch "überhaupt keine Feststellungen zur Rechtmäßigkeit der Prüfung überhaupt". Der Prüfungsauftrag nenne die Jahre 2006 - 2008, es sei aber inklusive des der Verjährung unterliegenden Jahres 1997 geprüft worden. Im übrigen werde auf den bisherigen Schriftverkehr verwiesen. Alle darin enthaltenen Punkte seien aufrecht.

6. Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

II. Rechtslage

§ 12 Abs. 10 UStG 1988 in der für die Beschwerdejahre anzuwendenden Fassung 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 (BGBI I 2003/34 ab 2004).

III. Erwägungen

1. Die Frist für die Berechnung der vorzunehmenden Vorsteuerberichtigung beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres zu laufen, in dem der Gegenstand (hier: die Wohnungen) erstmals als Anlagevermögen verwendet oder genutzt wurden. Die Anschaffung allein oder die bloße Verwendungsmöglichkeit sind ebenso unerheblich wie der Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges. Abzustellen ist vielmehr auf die tatsächliche Inbetriebnahme oder Nutzung im Zusammenhang mit den fraglichen Umsätzen (Ruppe, UStG³, § 12 Tz 218 und 229; vgl. z.B. auch VwGH 24.11.2004, Zl. 2000/13/0041). Eine Inbetriebnahme kann nur nach Fertigstellung des betreffenden Anlagegutes erfolgt sein. In der Literatur wurde dieser Zeitpunkt - sofern es sich um ein abnutzbares Anlagegut handelt - mit jenem der Inbetriebnahme, der ertragsteuerlich den Abschreibungsbeginn auslöst, angenommen (Haunold in Achatz/Tumpel (Hrsg), Vorsteuerabzug, Fachbuch Steuern, Verlag Linde).
2. Für die Wohnung Top B folgt daraus, dass als erstes Jahr des Berichtigungszeitraumes das Jahr 1999 heranzuziehen ist. Der Beschwerdeführer hat der dahingehenden Feststellung in der Berufungsvorentscheidung ("*beide Objekte wurden erstmals im Jahr 1998 vermietet*") nichts mehr entgegnet. Er selbst hat in einer als "*Beilage zur Einkommensteuererklärung 1997*" bezeichneten Eingabe mitgeteilt, die Fertigstellung und Vermietung der Wohnung Top B werde "*voraussichtlich Oktober 1998*" erfolgen. Der Berichtigungszeitraum kann daher auch nach den Angaben des Beschwerdeführers nicht schon im Jahr 1997 begonnen haben, sondern mit Ablauf des Jahres 1998 und umfasste daher die Jahre 1999 bis 2007.
Hinsichtlich der Wohnung Top A ist der Beginn des Berichtigungszeitraumes im Jahr 1999 unstrittig.
3. Hinsichtlich beider Wohnungen brachte der Beschwerdeführer vor, dass im Jahr der Veräußerung nur ein Besitzwechsel aber keine Verwendungsänderung erfolgt sei. Die Feststellung bei der Außenprüfung, wonach "*das Mietobjekt seinen Verwendungszweck*" geändert habe, sei nicht richtig. Beide Mietobjekte seien im Jahr ihrer Veräußerung "*weiterhin - somit 12 Monate durchgehend - als Mietobjekt genutzt*" worden.
Dabei übersieht der Beschwerdeführer, dass sich § 12 Abs. 10 UStG 1994 grundsätzlich auf die Änderung der Verhältnisse bei demselben Unternehmer bezieht (Ruppe, UStG³, §

12 Tz 201). Es ist daher nicht entscheidungswesentlich, ob die Erwerber die Wohnungen weiterhin unternehmerisch genutzt haben. Entscheidend ist vielmehr, dass sich die Verhältnisse aus der Sicht des Veräußerers (Beschwerdeführers), der den Vorsteuerabzug vorgenommen hat, geändert haben (vgl. auch Ryda/Langheinrich, "Berichtigung des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs 10 bis 12 UStG 1994" in Finanz-Journal, Nr. 7-8/2004).

4. Der Beschwerdeführer erblickt eine Unrichtigkeit auch insofern, als die Berichtigung im Jahr der Veräußerung "*nicht anteilig für 2/12 Monate, sondern für 12 Monate*" (Wohnung Top B) bzw. "*nicht anteilig für 4/12 Monate, sondern für 12 Monate*" (Wohnung Top A) vorgenommen worden sei.

Gegenstand der Berichtigung ist die bei Anschaffung der Wohnungen in Abzug gebrachte Vorsteuer. Eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, ist nur befristet zu berücksichtigen. Diese Frist endet bei Grundstücken iSd § 2 GrEStG mit Ablauf des neunten Kalenderjahres, das auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgt (Ruppe, UStG³, § 12 Tz 216). Die Berichtigung ist in der Weise vorzunehmen, dass "*für jedes Jahr der Änderung*" ein Ausgleich durchzuführen ist. Die vom Beschwerdeführer begehrte weitere Aliquotierung stünde im Widerspruch zum Gesetz.

5. Der Beschwerdeführer wendet auch ein, die vorgenommene Berichtigung halte einem Fremdvergleich insofern nicht stand, als "*dutzende Mietobjekte im selben Haus*" mehrere Monate im Jahr leer gestanden seien, ohne dass den Vermieter die Vorsteuerabzugsberechtigung versagt worden sei. Dieser Einwand vermag schon deswegen keine Unrichtigkeit der vorgenommenen Berichtigung aufzuzeigen, weil ein vorübergehendes ("*mehrere Monate*") Leerstehen einer Wohnung - anders als die innerhalb des Berichtigungszeitraumes erfolgte Veräußerung - keine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse bedeutet.

6. Zum Einwand, mit den bekämpften Bescheiden werde der Gleichheitsgrundsatz verletzt, sei festgehalten: Eine Verletzung des Rechtes auf Gleichheit vor dem Gesetz kann nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH nur vorliegen, wenn der angefochtene Bescheid auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruht (Machacek, Verfahren vor dem VfGH und VwGH, 5. Auflage, S 121). Dass dies hier der Fall sein könnte ist nicht erkennbar und wird auch vom Beschwerdeführer nicht ausgeführt.

7. Zum Ersuchen die Verjährung zu prüfen hat bereits das Finanzamt darauf hingewiesen, dass die Wiederaufnahme der die Streitjahre 2004 und 2005 betreffenden Verfahren und die Ausfertigung neuer Sachbescheide im Jahr 2009, somit vor Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist, erfolgt sind.

8. Der Beschwerdeführer stellt "*die Rechtmäßigkeit der Prüfung überhaupt*" in Frage, weil der Prüfungsauftrag die Jahre 2006 bis 2008 nenne, tatsächlich aber "*inklusive des der Verjährung unterliegenden Jahres 1997*" geprüft worden sei. Diesem - nicht weiter erläuterten Einwand - ist zu entgegnen, dass für den Prüfungszeitraum unbestritten eine

Vorsteuerberichtigung zu erfolgen hatte. Die Ermittlung der für die korrekte Vornahme der Berichtigung maßgebenden Umstände, mögen sie teilweise auch außerhalb des Prüfungszeitraumes liegen (Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung, Zeitpunkt der Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, Ermittlung der zu berichtigenden Vorsteuerbeträge), bedeutet nicht, dass Prüfungshandlungen für vom Prüfungsauftrag nicht erfasste Jahre gesetzt worden wären. Die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und 2005 verfügt wurde, um die Berichtigung - wie in § 12 Abs. 10 UStG vorgesehen - im Jahr der Veräußerung vorzunehmen, sind in Rechtskraft erwachsen.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie 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.

Zur Frage der Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 10 UStG besteht einheitliche höchstgerichtliche Rechtsprechung (vgl. die zitierten Literaturstellen und die dort enthaltenen Hinweise), von der die gegenständliche Entscheidung nicht abweicht. Eine ordentliche Beschwerde ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 29. Februar 2016