

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux in der Beschwerdesache a, vertreten durch Mag. Rainer Ranger, Steuerberatungs GmbH, Bonigstraße 11, 6973 Höchst, über die Beschwerde vom 2. Juli 2012 gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO der belangten Behörde Finanzamt Bregenz vom 4. Juni 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. a BAO wird abgeändert wie folgt:

Es wird festgestellt, dass die Praxisräumlichkeiten in b, bereits im März 2012, somit vor dem 1. April 2012, vom Unternehmer erstmals in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet bzw. genutzt wurden. Der Vorsteuerberichtigungszeitraum beträgt daher gemäß § 28 Abs. 38 Z 2 UStG 1994 idF des 1. StabG 2012 10 Jahre.

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

Entscheidungsgründe

Im Mai 2012 hat bei der Bf. eine Nachschau gemäß § 144 BAO des Finanzamtes stattgefunden bei welcher unter Tz. 2 "Vorsteuerberichtigungszeitraum" betreffend der Vermietung einer Arztpraxis (Geschäftsraumlichkeit) durch die Bf. dieser Zeitraum unter Hinweis auf § 28 Abs. 38 Z 2 UStG idF des 1. StabG 2012 auf 20 Jahre verlängert wurde.

In dem angefochtenen Bescheid (Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO) vom 4. Juni 2012 wurde festgestellt, dass die Innutzungnahme der Praxisräumlichkeiten in b, nicht vor dem Monat Mai 2012 erfolgt sei und somit erst nach dem 30. April 2012 erstmals als Anlagevermögen verwendet oder genutzt werden könne. Der Vorsteuerberichtigungszeitraum verlängere sich daher nach § 28 Abs. 38 Z 2 UStG idF des 1. StabG 2012 von 10 auf 20 Jahre. Begründend wird hierzu ausgeführt, es bestehe an der zeitnahen bindenden Feststellung des Vorsteuerberichtigungszeitraumes ein öffentliches Interesse, da die Ermittlung des Vorsteuerberichtigungszeitraumes in einem späteren Abgabeverfahren durch den Zeitablauf jedenfalls schwieriger sei. Laut telefonischer Auskunft des Bauträgers "c" vom 29. Mai 2012 seien die konstruktiven

Innenarbeiten, wie zB die Verlegung der Böden sowie die Fliesenlegerarbeiten mit Ende April 2012 abgeschlossen worden. Anschließend seien die Ausbauarbeiten in der Praxis über Auftrag des Mieters d erfolgt, sodass die Inbetriebnahme der Ordination Mitte Mai 2012 erfolgen haben können (siehe auch Ausgabe 06/2012 des "e" und die dort geschaltete Anzeige über die Praxiseröffnung). Eine Nutzung der Räumlichkeiten könne vor Ende April/Anfang Mai 2012 nicht erfolgt sein, da eine Nutzung wegen fehlender Böden und fehlenden Fliesen nicht möglich gewesen sei.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wird im Wesentlichen ausgeführt, dass es richtig sei, dass die Inbetriebnahme der Praxisräume durch den Mieter d erst im April erfolgt sei. Der Prüfer verkenne aber, dass entscheidend für die Verlängerung des Vorsteuerbeobachtungszeitraumes die Nutzungsbetriebnahme durch den Vermieter sei und nicht der Zeitpunkt der Inbetriebnahme durch den Mieter. Frau f habe bereits im März die Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten an den Mieter weitergegeben. Bereits im März seien die Ausbauarbeiten durch den Mieter erfolgt. Am 20. März seien die Deckenplatten geliefert worden und anschließend die Arbeiten an der Decke durch den Mieter erfolgt. Diese Arbeiten hätten vor Verlegung der Böden und Fließen erfolgen müssen, zumal die Montage der Decke mit viel Dreck verbunden gewesen sei und es somit keinen Sinn gemacht hätte zuerst den Boden zu verlegen und dann die Decke. Um diese Arbeiten durchführen zu können, sei es erforderlich gewesen, dass d über die Räumlichkeiten verfügen habe können, das würde heißen, dass der Vermieter ihm die Räumlichkeiten für die Adaptierung der Praxis zur Verfügung stelle. Im Bauträgervertrag sei unter Punkt VII ausgeführt, "*die Wohnung wird dem Erwerber spätestens am 31.03.2012 zur Nutzung übergeben.*" Dies sei auch der Fall gewesen. Durch Verzögerungen bei diversen Gewerken sei vor allem der Ausbau und die Fertigstellung der Räume von Frau f forciert. Frau f habe gewusst, dass ihr Mieter die bisher angemieteten Räumlichkeiten in der g Ende März räumen habe müssen. Am 22. November 2011 sei d mitgeteilt worden, dass er die Räumlichkeiten auf 31. Dezember 2011 räumen müsse. Es sei mit dem Nachmieter h eine Regelung gefunden worden, dass die Räumlichkeiten in der i noch bis Ende März (2012) genutzt werden könnten. Laut einvernehmlicher Auflösung des Untermietverhältnisses vom 1. März 2012 sei die Auflösung des Untermietverhältnisses per 31. März 2012 vereinbart worden. Es sei daher absolute Eile geboten gewesen, dass Frau f die Räumlichkeiten zeitgerecht an ihren Mieter zur Verfügung stellen könne. Es sei der Ausbau ihrer Räumlichkeiten stark forciert und dies durch den Bauträger unterstützt worden. Bis heute sei Frau f die einzige, welche ihre Räumlichkeiten in dem Block bereits einer Nutzung zuführen hätte können. Die steuerliche Vertretung sei daher der Meinung, dass Frau f die zu vermietenden Räumlichkeiten vor Ende März in Verwendung und Nutzung genommen habe. Durch die Innutzungnahme noch vor Ende März 2012 gelte noch die alte Rechtslage und sei daher die Ausdehnung des Vorsteuerberichtigungszeitraumes auf 20 Jahre zu Unrecht erfolgt. Es werde daher der Antrag gestellt, die Ausdehnung des Vorsteuerberichtigungszeitraumes rückgängig zu machen und die alte Rechtslage, Berichtigungszeitraum von 10 Jahren, zu gewähren.

Die abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 9. Jänner 2013 wird im Wesentlichen damit begründet, dass die Anschaffung/Herstellung oder bloße Verwendungsmöglichkeit noch nicht als Verwendung im Anlagevermögen gelte. Abzustellen sei vielmehr auf die tatsächliche Inbetriebnahme oder Nutzung im Zusammenhang mit den fraglichen Umsätzen. Das Bundesministerium für Finanzen setze die tatsächliche Innutzungnahme des Gebäudes mit dem faktischen Beginn der Vermietung und Verpachtung gleich. Wie schon im angefochtenen Bescheid dargelegt worden sei, sei die Nutzung der Räumlichkeiten erst ab Ende April/Mai möglich gewesen.

Im hiergegen erhobenen Vorlageantrag führt die Bf. bzw. deren steuerliche Vertretung im Wesentlichen aus, dass die Bestimmung gemäß § 28 Abs. 38 Z 2 UStG 1994 i.d.F. 1. StabG 2012 besage, dass der verlängerte Vorsteuerberichtigungszeitraum Grundstücke betreffe, deren erstmalige Nutzung im Anlagevermögen durch den Unternehmer nach dem 31. März 2012 erfolgt sei. Des weiteren stünde darin, dass bei Vermietung zu Wohnzwecken zusätzlich der Mietvertrag erst nach dem 31. März abgeschlossen sein dürfe. Diese Ergänzung treffe auf den vorliegenden Fall nicht zu, da die Vermietung nicht zu Wohnzwecken erfolgt sei. Somit sei nur auf die erstmalige Verwendung des Vermietungsobjektes laut Anlageverzeichnis abzustellen. Frau f habe bereits für den Monat März Mieteinnahmen erzielt, somit sei für diesen Monat der Umsatz aus der Tätigkeit "Vermietung" erzielt worden. Aus der Begründung der Abgabenbehörde würde somit klar sein, dass die Inbetriebnahme durch Frau f bereits im März erfolgt sei. Wenn ausgeführt werde, dass das BMF die tatsächliche Inbetriebnahme des Gebäudes mit dem Beginn der Vermietung gleichsetzen würde, sei diese im Monat März erfolgt. Wenn in der Bescheidbegründung vermerkt sei, dass die Nutzung erst Ende April Anfang Mai möglich gewesen wäre, sei dies ein Widerspruch. Es werde in diesem Zusammenhang auf die Mail der steuerlichen Vertretung an den Prüfer Herrn k verwiesen. In diesem Mail wird ausgeführt, dass der Mieter seine betrieblichen Aktivitäten in den Räumen im Mai 2012 begonnen habe, dass aber die Inbetriebnahme der Vermietungsräume durch den Vermieter, somit die Erfassung des Wirtschaftsgutes Vermietungsobjekt im Anlageverzeichnis des Unternehmers Vermieter bereits im März erfolgt sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus:

Frau f (Bf.) hat mit Bauträgervertrag vom 5. November 2011 das Objekt im I, erworben.

Mit Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 vom 2. Mai 2011 hat Frau f auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet.

Laut im Akt behängenden Mietvertrag vom 1. März 2012 betreffend den Objekt im I, abgeschlossen zwischen Frau m als Vermieterin und Herrn n als Mieter, wurde das Objekt als Arztpraxis/ordination mit einer Nutzfläche von 150 m² ab 1. März 2012 zu

einem monatlichen Mietzins von netto € 2.000,00 zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer in Höhe von € 400,00 an diesen vermietet und der Mietvertrag mit Vordruckformular Geb 1-EDV, "Anmeldung über die Selbstberechnung der Gebühren", vom steuerlichen Vertreter im März 2012 dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Wien angezeigt. Die Arztpraxis des d wurde schließlich nach entsprechenden Adaptionen der Räumlichkeiten im Mai 2012 eröffnet.

Dieser Sachverhalt steht auf Grund der im Akt befindlichen o.a. Unterlagen fest. Auch geht aus dem Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 14. März 2013 hervor, dass € 20.000,00 als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer herangezogen wurde, was bedeutet, dass die Miete in Höhe von € 2.000,00 im Jahr 2012 ab März entrichtet wurde, welche € 20.000,00 auch in der Einnahmen- Ausgabenrechnung 2012 aufgelistet wurden.

Mit dem 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22, wurde u.a. die Optionsmöglichkeit in die Umsatzsteuerpflicht bei der Geschäftsräumevermietung eingeschränkt und die Vorsteuerkorrekturfrist für Grundstücke des Anlagevermögens generell auf 20 Jahre verlängert. Damit einhergehend wurden entsprechende Übergangsregelungen in Kraft gesetzt.

Gemäß § 28 Abs. 38 Z 2 UStG 1994 sind § 12 Abs. 10 dritter und vierter Unterabsatz in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, und der Entfall des § 12 Abs. 10 a auf Berichtigungen von Vorsteuerbeträgen anzuwenden, die Grundstücke (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) betreffen, die der Unternehmer nach dem 31. März 2012 erstmals in seinem Unternehmen als Anlagevermögen (wobei § 12 Abs. 12 zu beachten ist) verwendet oder nutzt und wenn bei der Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke der Vertragsabschluss über die Vermietung (Nutzungsüberlassung) nach dem 31. März 2012 erfolgt.

§ 12 Abs. 10 dritter und vierter Unterabsatz und § 12 Abs. 10a UStG 1994, jeweils in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, sind auf Berichtigungen von Vorsteuerbeträgen weiterhin anzuwenden, die Grundstücke (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) betreffen, die der Unternehmer vor dem 1. April 2012 erstmals in seinem Unternehmen als Anlagevermögen (wobei § 12 Abs. 12 zu beachten ist) verwendet oder nutzt, oder wenn bei der Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke der Vertragsabschluss über die Vermietung (Nutzungsüberlassung) vor dem 1. April 2012 erfolgt.

Anlagevermögen sind Gegenstände, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Die Frist hinsichtlich der Vorsteuerberichtigung beginnt üblicherweise mit Ablauf des Kalenderjahres zu laufen, in dem der Gegenstand erstmals als Anlagevermögen verwendet oder genutzt wurde. Anschaffung/Herstellung allein oder bloße Verwendungsmöglichkeit genügen nach dem Wortlaut des § 12 Abs. 10

UStG 1994 nicht. Auch der Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ist unerheblich. Abzustellen ist vielmehr auf die tatsächliche Inbetriebnahme oder Nutzung im Zusammenhang mit den fraglichen Umsätzen. Dieser Zeitpunkt kann mit dem Anschaffungszeitpunkt oder der Beendigung des Herstellungsvorganges übereinstimmen oder auch später liegen (Ruppe/Achatz UStG⁴, § 12, Rz 309).

Zu einer Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 und § 11 UStG 1994 kommt es immer dann, wenn sich die Verhältnisse ändern, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebend waren. Die Intuition des Gesetzgebers liegt dabei in der Vermeidung eines ungerechtfertigten Steuervorteiles als auch -nachteiles. Die Änderung der Verhältnisse muss hier im Unternehmensbereich gelegen sein. Eine solche Änderung kann daher nur vorliegen, wenn der Unternehmer ursprünglich Umsätze ausgeführt hat, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen, in weiterer Folge aber Umsätze tätigt, die ihn vom Vorsteuerabzug ausschließen oder umgekehrt.

Gemäß des o.a. § 28 Abs. 38 Z 2 UStG 1994 ist der verlängerte Vorsteuerberichtigungszeitraum von 20 Jahren für folgende Fälle anzuwenden:

- **erstmalige Nutzung (ausschlaggebend ist die tatsächliche Innutzungnahme des betreffenden Gebäudeteiles) im Anlagevermögen durch den Unternehmer erfolgt nach dem 31. März 2012**
- bei der Vermietung zu Wohnzwecken ist zusätzliche Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Neuregelung dass der Mietvertrag nach dem 31. März 2012 abgeschlossen wurde.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes kein Zweifel daran bestehen kann, dass die Bf. in ihrer Funktion als Unternehmerin das verfahrensgegenständliche Objekt als Anlagevermögen bereits im März 2012 erstmals durch Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten tatsächlich verwendet bzw. genutzt hat, weshalb der Vorsteuerberichtigungszeitraum gemäß § 28 Abs. 38 Z 2 UStG 1994 idF des 1. StabG 2012 10 Jahre beträgt.

Der Beschwerde war spruchgemäß Folge zu geben.

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.

Das Bundesfinanzgericht hatte einzig Feststellungen zu treffen, inwieweit die gesetzlichen Bestimmungen des § 28 Abs. 38 Z 2 UStG 1994 idF des 1. StabG 2012 erfüllt worden

sind. Dabei handelt es sich um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage. Mangels Vorliegens einer Rechtsfrage ist daher die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig.

Feldkirch, am 28. Februar 2017