



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 16. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 13. Dezember 2005 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw., der bis Ende Februar 2001 ausschließlich nichtselbständige Einkünfte und von März 2001 bis Juli 2003 als gewerblicher Buchhalter (ab 2001 werden deshalb auch Umsatzsteuererklärungen eingereicht) tätig war, machte erstmals in der Umsatzsteuervoranmeldung für das 3. Quartal 2003 vom Oktober 2003 u.a. eine positive Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 in Höhe von 3.341,96 € geltend. Gleichzeitig wurde mit Schreiben vom 8. Oktober 2003 von der steuerlichen Vertreterin unter Anchluss eines Mietvertrages vom 29. September 2003 (abgeschlossen zwischen dem Bw. und der steuerlichen Vertreterin) mitgeteilt, dass vom Bw. auf der Liegenschaft B1, ein Haus errichtet worden ist, wobei die private Nutzung des Obergeschosses und die unternehmerische Nutzung des Untergeschosses bezweckt sein sollte, was auch bei der Planung des Gebäudes berücksichtigt worden sei. Nunmehr werde mit der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten begonnen, wobei der vorgelegte Mietvertrag als Nachweis der Vermietungstätigkeit diene. Gleichzeitig werde auch eine Option gemäß § 6 Abs. 3 und Abs. 2 UStG ausgeübt, was insgesamt zur Nichtanwendung der unechten Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG führe. Die Vorsteuerkorrektur gemäß

§ 12 Abs. 11 UStG werde nur im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung des Gebäudes begehrt und sei deshalb anzuwenden, da der Mietgegenstand mangels Fertigstellung nicht benutzt werde und § 12 Abs. 10 nicht anzuwenden sei.

Der Bw. habe danach ab 1. Dezember 2003 folgende Einkünfte: Neben den Einkünften aus Gewerbebetrieb aus seiner Stellung als Komplementär der C. KEG (Schweinemastbetrieb in B) Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bei der D. Steuerberatung GmbH (= gleichzeitig auch steuerliche Vertreterin) sowie nunmehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Objekt B. an die D. Steuerberatung GmbH).

Mit **Vorhalt** vom 16. Dezember 2003 wird der Bw. ersucht, folgende Auskünfte zu geben:

- „1. Auf welchen Grundstück wurde das gegenständliche Gebäude errichtet? (Bitte um Bekanntgabe der Grundstücksnummer und der Einlagezahl).“
2. Wann wurde mit dem Bau begonnen? Wurde das Gebäude bereits fertiggestellt bzw. wann ist mit einer Fertigstellung zu rechnen?
3. Wer ist der Bauherr?
4. Auf wen wurden die Rechnungen ausgestellt? Bitte um Vorlage derselben.
5. In welchem Ausmaß erfolgt eine unternehmerische Nutzung? Bitte um Vorlage einer Skizze.“

Mit **Schreiben** vom 4. Jänner 2004 nimmt die steuerliche Vertreterin dazu wie folgt Stellung:

- „1) Das Gebäude wurde auf dem Grundstück Nr. 1xx Grundbuch b errichtet, den Grundbuchsatz übersenden wir in der Beilage.“
- 2) Mit dem Bau wurde im Frühjahr 1999 begonnen.
- 3) Bauherr ist Herr Mag. E. C. . Er errichtet das Gebäude auf dem unentgeltlich von seinen Eltern zur Verfügung gestellten Grundstück. Herr Mag. C. wird den landwirtschaftlichen Betrieb von den Eltern bei deren Pensionsantritt übernehmen, hiermit auch das betreffende Grundstück.
- 4) Die Kopien der Rechnungen (Vorsteuer über EUR 100,-) erhalten Sie in der Anlage. Es wurde nur die Vorsteuer aus Rechnungen gezogen, die hinsichtlich Rechnungsempfänger den Formerfordernissen des § 12 UStG entsprechen.
- 5) Der Anteil der unternehmerischen Nutzung beträgt 47 %, das entspricht 90 m² von insgesamt 191,9 m². Die Kopie des Einreichplans übersenden wir in der Beilage. Kellerraum 2 und AR sind im Ausbau keine getrennten Räume und bilden eine Büroeinheit, Kellerraum 4 bildet das Büro für F. D und ein Besprechungszimmer in meiner Abwesenheit.“

Auch in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 vom 15. Oktober 2004 wurde eine positive Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 11 UStG iHv 3.341,96 vorgenommen.

Bezugnehmend auf die Umsatzsteuererklärung (Vermietung Beginn Unternehmereigenschaft, Flächenverhältnis, Übergangsergebnis) wurde am 2. November 2004 Herr D telefonisch kontaktiert. Mit **Schreiben** vom 10. November 2004 nahm er dazu wie folgt Stellung:

„Nach Durchsicht des Aktenvermerks, den wir anlässlich der Erstellung der ersten Umsatzsteuervoranmeldung erstellt haben, darf ich Ihnen wie folgt bestätigen:

- 1) *Der untere Teil des Gebäudes wurde in unternehmerischer Absicht errichtet. Es war immer die Einrichtung eines Büros geplant.*
- 2) *Zum Zeitpunkt der Errichtung war der Mieter noch nicht existent. Die Steuerberatungsgesellschaft konnte erst mit Erlangen der Berufsbefugnis durch meine Person ins Leben gerufen werden. In der Zwischenzeit war Herr Mag. C. als gewerblicher Buchhalter tätig, das Büro wurde in dieser Zeit nicht genutzt. Eine Nutzung für den damaligen Betrieb war auch nicht geplant, da die Gründung der Steuerberatungsgesellschaft bereits absehbar war und damit nur eine Vermietung in Frage kam. Die Vermietungsabsicht war bereits klar, die Frage ob unecht befreit oder optiert mit 20 % USt noch offen.*
- 3) *Nachdem der Mietvertrag mit dieser Gesellschaft abgeschlossen war (in diesem wurde 20 % USt vereinbart), erfolgte die „Doppeloption“, wobei die Option zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung gewerblich genutzter Liegenschaften wesentlich ist.*
- 4) *Mit der Option erfolge eine Änderung der Verhältnisse bei ungebrauchtem Anlagevermögen (iSd § 12 Abs. 11 UStG).*
- 5) *Vom Beginn der Unternehmereigenschaft spricht Ruppe (UStG 1998) bereits von Vorbereitungshandlungen, sofern diese bereits nach außen erkennbar sind. Zum Zeitpunkt des Beginns der Errichtung des Gebäudes stand bereits fest, dass hier Büroräumlichkeiten im Untergeschoss untergebracht werden sollen, es war allerdings unklar, ob die Vermietung unecht befreit oder optiert erfolgen wird.*
- 6) *Die Räumlichkeiten sind von der Ausstattung (Elektroinstallation, Leerrohre für Netzwerk, eingepasster Arbeitsplatz, Raumaufteilung) bereits von Anbeginn an als Büro errichtet worden.*

Auf dem ursprünglichen Bauplan ist die Raumeinteilung eine andere, bereits zu Baubeginn war die spätere Verwendung als Büro klar, auf diesen Entschluss ist die Änderung der Raumeinteilung im Kellergeschoss zurückzuführen.“

Am 28. November 2005 besichtigten Mitarbeiter des Finanzamtes das streitgegenständliche Einfamilienhaus, insbesondere die betrieblich genutzten Räume im Kellergeschoß und machten von den einzelnen Räumen Fotos. Danach werde der im Bauplan als Kellerraum 2 und AR bezeichnete Bereich von Herrn Mag. C. als Bürraum verwendet, der auch als solcher ausgestattet sei. Der im Bauplan als Kellerraum 4 und Kellerraum 5 bezeichnete Bereich sei bezugsfertig, stehe aber leer. Im Kellerraum 4 werde an der Wand ein „Schaltkasten“ für den künftigen Server angebracht. Im Kellerraum 3 sei ein Nassbereich eingerichtet, daneben befindet sich ein Heiz- und ein Tankraum; der als Kellerraum 1 bezeichnete Bereich stehe leer. Schließlich wurde Herr Mag. C. aufgefordert, folgende Unterlagen nachzureichen: Bauplan, Baubeschreibung, Protokoll über Bauverhandlung, Darstellung der Baufortschritte, Darlegung der Bauausführung, Darstellung der Ausstattung des Bürraums (Kabel-EDV usw.) besonders in zeitlicher Hinsicht, Vorlage von Rechnungen.

Ebenfalls am 28. November 2005 wurde beim Gemeindeamt G. vorgesprochen und folgende Unterlagen abverlangt: Kopie des Kellergeschosses und des Erdgeschosses, Baubeschreibung des Gebäudes, Gutachten des NÖ Gebietsbauamtes eines landwirtschaftlichen Sachverständigen vom 28. Oktober 1998. Aufgrund dieser Unterlagen wurde festgestellt, dass die Eigentümer des Grundstückes B2 - Frau M. und Herr N. C. – gleichzeitig auch Bauwerber dieses landwirtschaftlichen Wohnhauses mit zwei Wohneinheiten seien. Das beantragte Wohngebäude solle Herrn E. C. als Hofübernehmer und dessen zukünftiger Familie sowie den beiden Ausnehmern als Unterkunft dienen. Die Notwendigkeit der zweiten Wohneinheit werde damit begründet, dass die bisherige Ausnehmerwohnung einer geplanten Stallerweiterung weichen solle. Nach Fertigstellung des eingereichten Bauvorhabens sollen dann insgesamt drei Wohnungen (jeweils für die derzeitigen Betriebsinhaber, die Ausnehmer und die Hofnachfolger) für den Betrieb zur Verfügung stehen.

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2005 nimmt die steuerliche Vertreterin zu den Erhebungen Stellung und übermittelt die geforderten Unterlagen.

Zur Gebäudeerrichtung wird u.a. folgender Sachverhalt mitgeteilt:

„Im Jahr 1998 erfolgte die Planung sowie die Planerstellung. Die Baubewilligung wurde am 17.11.1998 erteilt. Mit der Bauausführung wurde im Zeitraum März 1999 begonnen, im ersten Schritt im Jahr 1999 wurde der Rohbau samt Dach errichtet. Im Jahr 2000 folgte der Einbau der Fenster. Erst im Jahr 2003 wurde mit der Fertigstellung begonnen, im Februar 2004 wurden die Bauarbeiten am Büro im Untergeschoss beendet und dieses fertig gestellt. Aufgrund von Verzögerungen konnte die Vermietung anstelle wie im Mietvertrag vorgesehen nicht bereits mit 12/2003 beginnen, sondern erst mit 1. März 2004. Der Mietvertrag wurde am 29. September 2003 errichtet und am 11. November 2003 beim Finanzamt für Gebühren und

Verkehrssteuern angezeigt. Die Gebühren wurden ebenfalls mit 11. November 2003 entrichtet. ...

Bereits mit Baubeginn, also im Rahmen der Errichtung des Rohbaus wurden anders als im Plan vorgesehen, einige Wände im Untergeschoss weggelassen, um in diesen Räumlichkeiten ein vollwertiges Büro errichten zu können. Darüber hinaus wurden im Zuge der Errichtung folgende auf die unternehmerische Absicht hindeutende Baumaßnahme getroffen:

- 1) Leerohre für Netzwerkverkabelung und Telefonanlage*
- 2) Separater Schaltschrank für Telefon und EDV-Verkabelung*
- 3) Eigene Sanitäreinrichtungen im Untergeschoss samt der zugehörigen Wasserzu- und -ableitungen*
- 4) Vollständig beheiztes Untergeschoss, was auf keine entsprechende Verwendung als „Privatkeller“ hindeutet*
- 5) Ausreichende Dimensionierung der Heizungsanlage für eine durchgehende Beheizung des Ober- und Untergeschosses*

Die entsprechenden Rohrleitungen für Heizung und Wasser wurden unterputz verlegt – es handelt sich nicht um einen nachträglichen Einbau.“

Zu Punkt 5 des Schreibens vom 2. Jänner 2004 wird ergänzt, dass die Verwendung als Büro für Mag. D nicht mehr geplant sei, da dieser in Wien in Kooperation mit einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sowie einer Rechtsanwaltsgemeinschaft verstärkt im Bereich Insolvenzrecht arbeite und nicht wie vorgesehen in G. den Bereich der Land- und Forstwirte ausbaue. Da das Büro in Wien über keinerlei Abstellräume verfüge und diese in Wien auch sehr teuer seien, seien die restlichen Räumlichkeiten jetzt als Archiv in Nutzung bzw. vorgesehen. Abschließend wird noch zusammenfassend angemerkt, dass

- „*mit Beginn der Errichtung des Rohbaus auf die geplante unternehmerische Verwendung bereits Rücksicht genommen wurde (Änderung der Raumaufteilung)*
- *bereits 1999 feststand, dass die Räumlichkeiten als Büro für ein Unternehmen genutzt werden sollen, sei dies für einen landwirtschaftlichen Großbetrieb, sei dies für ein Buchhaltungsbüro.*
- *Deutliche Indizien darauf hindeuten, dass diese Räumlichkeiten nicht als Keller errichtet wurden, die vollständige Beheizung, die sanitären Einrichtungen sowie die sauberere Ausführung wären für einen Keller viel zu teuer.“*

Im **Umsatzsteuerbescheid** für das Jahr **2003** vom 13. Dezember 2005 wurde eine positive Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 nicht anerkannt. Begründend wurde

ausgeführt, dass nach dem Ermittlungsverfahren die Voraussetzungen für die Anwendung des § 12 Abs. 11 – also ein objektiver Nachweis der unternehmerischen Tätigkeit zum Leistungszeitpunkt – nicht erbracht werden konnte. Die beantragte Vorsteuer, die im Zusammenhang mit der Errichtung eines Gebäudes stehe, konnte daher nicht zum Abzug gebracht werden.

In der dagegen eingebrochenen **Berufung** vom 16. Jänner 2006 wird der Sachverhalt im Wesentlichen insoweit ergänzt, dass Herr Mag. C. seit dem Jahr 2001 mit seiner Tätigkeit als selbständiger gewerblicher Buchhalter zur Umsatzsteuer veranlagt werde. Er habe dafür niemals Räumlichkeiten angemietet und immer geplant, diese Tätigkeit im Büro in B auszuüben. Eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung werde seit dem Jahr 2004 bis laufend ausgeübt. Keine Arbeitsräumlichkeiten einzuplanen, sei in Anbetracht des Nutzungszeitraums für ein Haus absurd. Das Obergeschoss des Gebäudes sei mit den 158,37 m² - auch für eine allfällig geplante Familie – als ausreichend anzusehen. Das Untergeschoss sei – mit Ausnahme der Serviceräume (Eingang, Heizungskeller) - immer für eine unternehmerische Nutzung vorgesehen gewesen – sei dies in der Art der Nutzung als Büro eines selbständigen gewerblichen Buchhalters oder in der Form einer Vermietung, denn dazu sind die Räumlichkeiten konzipiert. Eine Nutzung als Wohnraum würde Umbauarbeiten notwendig machen. Da entsprechend der Umsatzsteuerrichtlinien Rz. 900ff es der Abgabenverwaltung nicht gestattet sei, den Vorsteuerabzug für die Vermietung von Büroräumlichkeiten ohne entsprechender bindender Verträge anzuerkennen, kann dem Bw. nicht vorgehalten werden, dass er erst im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages und der Optionserklärung den Abzug der Vorsteuern beantragt habe. Mehr als eine einem Büro entsprechende Raumaufteilung (die in der Planung dokumentiert und in der Errichtung – bereits in der Rohbauphase – ausgeführt wurde), die Ausstattung der Räumlichkeiten mit Heizung, Strom (ausreichende Steckdosen) sowie zusätzlichen Leerrohren (Netzwerk) könne auch im abstrakten Optimalfall nicht vorgebracht werden. Eine jetzt geforderte objektive Dokumentation von Tatsachen, die sich im Jahr 1999 und den Folgejahren zugetragen haben sollen und über das Ausmass der ohnedies vorgelegten Unterlagen hinausgehen, sei überschießend. Zur unterstellten geplanten Nutzung als Wohnraum wird entgegnet, dass bereits das als Wohnraum genutzte Obergeschoss mehr als ausreichend Raum für den Bw. biete.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der Bw. Vorsteuern aus der Errichtung eines Einfamilienhauses aus Rechnungen, die bis zum Jahr 1999 zurückreichen, im Wege einer positiven Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 im Jahr 2003 nachholen kann.

Der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates liegt der folgende Sachverhalt zugrunde:

In den Jahren 1999 bis 2005 errichtete der Bw. in 2xx G. , B2, ein Einfamilienhaus, wobei er erstmals in der Umsatzsteuervoranmeldung für das 3. Quartal 2003 Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 geltend machte. Von der Gesamtsumme an Vorsteuern in Höhe von 7.125,80 € wurde ein unternehmerischer Anteil iHv 46,8994 % (d.i. 3.341,96 €) beantragt.

Der Anteil der unternehmerischen Nutzung betrage 90 m² von insgesamt 191,9 m², wobei laut Kopie des Einreichplanes der Kellerraum 2 und der Abstellraum (AR) (26,61 m²) im Untergeschoss als Büro für den Bw., Kellerraum 4 (24,22 m²) als Büro für F. D (ab Schreiben vom 9. Dezember 2005 – ESt-Akt S 100 - nicht mehr als Büro für F. D geplant, sondern zusätzliches Archiv für diesen), Kellerraum 3 und 5 (29,67 m²) als Archiv und eine anteilige Nutzung des Vorraumes von 9,50 m² angenommen wurde (Schreiben des Steuerberaters vom 2. Jänner 2004, ESt-Akt S 31).

Die Gewerbeanmeldung zum selbständigen Buchhalter erfolgte durch den Bw. im Juli 2001, was der Bw. im selben Monat auch dem Finanzamt meldete. Ab Juli 2001 war der Bw. somit unternehmerisch tätig.

Das streitgegenständliche Grundstück liegt im Grünland. Alleinige Grundstückseigentümer sind die Eltern des Bw., N. und M. C. . Der Bw. bezeichnet sich als Nutzungsberechtigten dieser landwirtschaftlichen Liegenschaft, für die die vorliegenden Ausgaben vom Bw. bestritten wurden. Die vorgelegten Rechnungen (Beleg 5 vom 30.3.1999, Beleg 7 vom 26.4.1999, Beleg 8 vom 27.5.1999, Beleg 14 vom 26.7.1999, Beleg vom 25.8.1999, Beleg 40 vom 27.8.1999, Beleg 47 vom 12.7.2000, Beleg 49 vom 2.10.2000, Beleg 53 vom 23.4.2003, Beleg 60 vom 31.8.2003) lauten auf den Bw. Weitere Rechnungen wurden nicht vorgelegt.

Im Jahr 1998 wurde mit der Planung eines Einfamilienhauses begonnen, wobei als Bauwerber die Eltern des Bw. auftraten. Auch die am 17. November 1998 erfolgte Baubewilligung ist an die Eltern gerichtet. Mit den Bauausführungen wurde im Frühjahr 1999 begonnen, wobei noch im Jahre 1999 der Rohbau samt Dach errichtet wurden. Im Jahr 2000 folgte der Einbau der Fenster. Erst im Jahr 2003 wurde mit der Fertigstellung begonnen; im Februar 2004 wurden die Bauarbeiten am Büro im Untergeschoss beendet. Ein am 29. September 2003 errichteter Mietvertrag wurde nicht bereits im Dezember 2003, sondern erst mit 1. März 2004 umgesetzt. Eine endgültige Gesamtfertigstellung des Einfamilienhauses erfolgte im Laufe des Jahres 2005.

Das zuständige Finanzamt erlangte von der unternehmerischen Nutzung des Untergeschosses erstmals durch das am 10. Oktober 2003 einlangende Schreiben des Bw. Kenntnis. Der Bw. verständigte die Abgabenbehörde vom Beginn einer Vermietungstätigkeit durch Vorlage eines Eröffnungsfragebogens, die Kleinunternehmerverzichtserklärung und Vorlage des am 29.

September 2003 abgeschlossenen Mietvertrages. Dieser Vertrag wurde zwischen dem Bw. als Besitzer der Liegenschaft und der D. Steuerberatung GmbH (gleichzeitig auch steuerlicher Vertreter des Bw.) über Büroräumlichkeiten abgeschlossen, wobei als Beginn der Tätigkeit der 1. Dezember 2003 angeführt ist.

Mit der Umsatzsteuervoranmeldung für das 3. Quartal 2003 werden auch erstmals Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung des streitgegenständlichen Einfamilienhauses als positive Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 geltend gemacht.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

§ 12 Abs. 11 UStG 1994 regelt die nachträgliche Änderung der Verhältnisse für Gegenstände, die nicht als Anlagevermögen genutzt werden und für sonstige Leistungen, folgendermaßen: Ändern 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, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs.3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist. Als Anwendungsbereich der Bestimmung des § 12 Abs. 11 UStG 1994 kommen in Bau befindliche Anlagen in Betracht. Ändern sich bei einem solchen Gegenstand die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges – ohne Aliquotierung - für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

Der Bw. beantragt den Abzug aus Vorsteuern ab dem Jahr 1999 bis September 2003 unter Berufung auf die Änderung der Verhältnissen gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994.

§ 12 Abs. 11 UStG 1994 lässt eine Vorsteuerkorrektur nur zu, wenn sich die Verhältnisse im Unternehmensbereich, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, ändern. 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 ausführt, die ihn vom Vorsteuerabzug ausschließen (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MWSt, § 12 Tz. 587/1).

Eine Vorsteuerberichtigung soll den Sofortabzug der Vorsteuer für den Leistungsbezug so ausgleichen, dass er einem Abzug nach den Verwendungsverhältnissen im gesamten Berichtigungszeitraum entspricht. Die Berichtigung wird nicht durch rückwirkende Änderung für das Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung durchgeführt. Der Ausgleich des

Vorsteuerabzuges wird erst bei der Steuerfestsetzung für jenes Kalenderjahr berücksichtigt, in dem sich die Verhältnisse gegenüber dem Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung geändert haben (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar MWSt, § 12 Tz. 563f).

Streitgegenständlich bedeutet das, dass Vorsteuern, für die die allgemeinen Abzugsvoraussetzungen schon in den Jahren 1999 und laufend vorlagen, auch in diesen Jahren steuerlich geltend zu machen sind. Nur wenn der Abzug dieser Vorsteuern in den betreffenden Jahren aufgrund der einschränkenden Bestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 unzulässig war, wäre in der Folge eine Berichtigung in der vom Bw. geforderten Weise denkbar. Korrigierbar sind in diesem Zusammenhang Vorsteuerbeträge, die der Unternehmer in den Vorjahren zur Ausführung unecht befreiter Umsätze nicht geltend hat machen können.

Eine solche Berichtigung setzt voraus, dass im streitgegenständlichen Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum bzw. Veranlagungszeitraum eine Änderung der Verhältnisse eingetreten ist, die nunmehr die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges bewirkt.

Im 3. Quartal 2003 (Juli bis September 2003) ist der Referentin kein Ereignis bekannt, dem eine solche Relevanz zukommen könnte, jedoch auf das Jahr 2003 bezogen, ist aus dem Akt zu entnehmen, dass im Oktober 2003 ein Mietvertrag über eine steuerpflichtige Vermietung von Büroräumen im Untergeschoss abgeschlossen wurde.

§ 12 Abs. 11 UStG 1994 ist jedenfalls nicht anzuwenden, wenn Wirtschaftsgüter von einem Nichtunternehmer erworben oder von einem Unternehmer im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung seinem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet wurden, auch wenn diese Wirtschaftsgüter später für unternehmerische Zwecke verwendet werden. Art. 20 der 6. EG-RI. (nunmehr Art. 184 bis 192 der RL 2006/112/EG) regelt nur das Verfahren für eine Vorsteuerberichtigung. Die Vorschrift enthält keine Berechtigung, eine nach Art. 17 der 6. EG-RI. nicht abziehbare Vorsteuer nachträglich abzuziehen (etwa EuGH vom 11.7.1991, Rs. C-97/90 „Lennartz“; Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar MWSt, § 12 Tz. 557).

Eine Vorsteuerkorrektur ist nicht möglich, wenn die Gebäudeinvestitionen nicht durch einen Unternehmer oder nicht für das Unternehmen erfolgte. Solche Vorsteuern bleiben endgültig von einem Abzug ausgeschlossen und können nicht im Wege einer Berichtigung geltend gemacht werden.

Vorsteuern aus den Jahren 1999 bis September 2003 können aufgrund der einschränkenden Bestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht im Wege einer Berichtigung im Jahr 2003 geltend gemacht werden. § 12 Abs. 11 UStG 1994 verweist dezentriert auf § 12 Abs. 3. Korrigierbar sind somit nur Vorsteuern, die wegen des Zusammenhangs mit unecht befreiten Umsätzen bisher nicht abzugsfähig waren, aber jedenfalls keine Vorsteuerbeträge, die dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet waren.

Der Bw. behauptet, dass Umsätze beabsichtigt gewesen wären, die nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 unecht steuerbefreit und nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 als steuerpflichtig zu behandeln gewesen wären. Damit wären die Vorsteuern – Unternehmereigenschaft und Leistung für das Unternehmen vorausgesetzt – aber in den Jahren 1999 bis 2003 abzugsfähig gewesen. Vorsteuern, deren Abzug in diesen Jahren aus welchem Grund auch immer unterlassen wurden, können nicht im 3. Quartal 2003 im Wege einer Vorsteuerkorrektur nachträglich geltend gemacht werden. Deren Geltendmachung hätte in den entsprechenden Besteuerungszeiträumen 1999 bis 2003 erfolgen müssen.

§ 12 Abs. 11 UStG 1994 ist nicht anzuwenden, wenn Wirtschaftsgüter von einem Nichtunternehmer erworben oder von einem Unternehmer im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung seinem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet wurden, auch wenn diese Wirtschaftsgüter später für unternehmerische Zwecke verwendet werden (Scheiner/Kolacny/Caganek, MWSt-Kommentar, § 12 Tz. 582 und die dort zit. EuGH-Rspr.).

Hinsichtlich des Beginns der Unternehmereigenschaft ist festzuhalten – und in diesem Punkt kann den Argumenten des Bw. gefolgt werden -, dass nach Rechtsprechung des VwGH zur Begründung der Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 eine Erbringung von Leistungen vorerst nicht erforderlich ist. Bereits die Absicht, eine zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, macht den Steuerpflichtigen zum Unternehmer (und nicht erst die Umsatztätigkeit gegen Entgelt). Der Steuerpflichtige muss jedoch der Behörde seine Absicht, steuerbare Umsätze vorzubereiten, durch objektive Nachweise belegen. Der Nachweis kann durch Art und Umfang seiner Leistungsbezüge (Investitionen, Vorbereitungshandlungen) geführt werden, aus denen der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird. Sie sind als objektive Beweisanzeichen für die Absicht zu würdigen, eine zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 (nunmehr Art. 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 der RL 2006/112/EG des Rates) der 6. EG-RL aufzunehmen (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MWSt. Band III, § 2 Tz. 301ff).

Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist Tatfrage, für die die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommen. Nach der Rspr des EuGH darf die Abgabenverwaltung objektive Nachweise für die erklärte Absicht fordern (Ruppe, UStG 3, § 2 Tz. 134). Die Frage von (die Unternehmereigenschaft begründenden) Vorbereitungshandlungen ist im Zeitpunkt der Tätigkeit zu entscheiden.

Grundsätzlich richtet sich die Zugehörigkeit eines Gegenstandes zum Unternehmen zwar nach der Zuordnungsentscheidung des Unternehmers. Die Zuordnungsentscheidung des Unternehmers darf nicht im Gegensatz zur tatsächlichen Verwendung für die Tätigkeit des Unternehmers stehen. In Zweifelsfällen muss der Unternehmer darlegen können, dass er den

Gegenstand tatsächlich „für sein Unternehmen“ erworben bzw. hergestellt hat (EuGH-Urteil vom 14.2.195, Rs. 268/83, „Rompelmann“). Der Bw. hat die besondere Eignung der zu errichtenden Räumlichkeiten für eine unternehmerische Nutzung nachzuweisen.

Die Errichtung eines Einfamilienhauses spricht in erster Linie für das Schaffung von privaten Wohnraum für den Bw. oder allenfalls anderer Personen, jedenfalls in erster Linie nicht für eine unternehmerische Vermietungstätigkeit, auch wenn der Bw. seit Juli 2001 als gewerblicher Buchhalter tätig ist und daneben auch Komplementär und Geschäftsführer eines landwirtschaftlichen Betriebes. Für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit iZm der Errichtung eines Einfamilienhauses bedarf es darüber hinaus weiterer Argumente. Die Ansicht des Bw., dass auf eine unternehmerische Absicht hindeutenden Baumaßnahmen vorliegen – wie das Nichterrichten von Wänden im Untergeschoss („um ein vollwertiges Büro einrichten zu können“), das Verlegen von Leerrohren für Netzwerkverkabelung und Telefonanlage, separater Schaltschrank für Telefon und EDV-Verkabelung, eigene Sanitäreinrichtungen im Untergeschoss samt der zugehörigen Wasserzu- und ableitungen, vollständig beheiztes Untergeschoss, was auf keine entsprechende Verwendung als „Privatkeller“ hindeutet oder eine ausreichende Dimensionierung der Heizungsanlage für eine durchgehende Beheizung des Ober- und Untergeschosses, wobei die entsprechenden Rohrleitungen für Heizung und Wasser unterputz verlegt wurden, - kann vom Unabhängigen Finanzsenat nicht geteilt werden. Vielmehr können alle diese Baumaßnahmen auch in einem allein der privaten Verwendung gewidmeten Wohnhaus vorgenommen werden. Auch in einem privaten Wohnhaus können sich Leerverrohrungen sowie ein beheizter Keller oder zusätzliche Sanitäranlagen im Untergeschoss befinden.

Die Tatsache oder das Fehlen der Bezeichnung als Betriebsraum (Büro, Archiv) im Bauplan bzw. in der Baubewilligung alleine würden noch nicht zum Verlust eines Vorsteuerabzuges führen, es liegen jedoch auch keine weiteren Umstände vor, die die Absicht des Bw. zur unternehmerischen Tätigkeit im Zeitpunkt der Bautätigkeit bestätigen würden. Die Bezeichnung als Büro in den Bauplänen könnte als Indiz für eine beabsichtigte nicht private Nutzung gewertet werden.

Insgesamt konnte vom Bw. nicht glaubhaft gemacht werden, dass schon die Planung des Untergeschosses des Einfamilienhauses so vorgenommen wurde, dass dort eine Vermietung erfolgen werde. Warum eine Änderung der Raumaufteilung auf eine zukünftige Bürotätigkeit in einem zu vermietenden Bereich hindeuten soll, kann vom Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollzogen werden. Eine geänderte Raumaufteilung, um größere Räume zu erreichen, kann nämlich auch andere private Gründe haben. Auch das Vorsehen einer Leerverrohrung ist schon in vielen Neubauwohnungen – auch im Privatbereich - üblich.

Vielmehr muss bei der Errichtung von Wohnraum, der der privaten Nutzung ebenso dienen kann wie der Vermietung, nach der Rechtsprechung die Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder aufgrund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen (Ruppe, UStG³. § 2 Tz. 136 und die dort zit. Rspr.). Ein Nachweis über die Vermietungstätigkeit liegt eindeutig mit Mietvertrag vom Oktober 2003 vor, die angeführten Umstände vor diesem Zeitpunkt verhelfen nicht zum Erfolg.

Das Finanzamt hat solche Nachweise mehrmals (Vorhalt vom 16. Dezember 2003, Telefonat vom 2. November 2004, Besprechung am 20. April 2005, Besichtigung am 28. November 2005) vergeblich abverlangt. Zur geforderten Darstellung der Bauausführungen – insbesondere in zeitlicher Hinsicht – fehlen vor allem Aussagen hinsichtlich der dargestellten Änderungen der Raumausstattung. Dass eine jetzt geforderte objektive Dokumentation überschießend sei (Berufung vom 16. Jänner 2006) verhilft den Argumenten des Bw. auch nicht zum Erfolg.

Vielmehr ist die Bautätigkeit des Bw. in den Jahren 1999 bis September 2003 eine private Handlung. Die Errichtung eines Einfamilienhauses dient der Schaffung von privatem Wohnraum. Würde man es zulassen, dass durch die Fassung eines Unternehmerentschlusses aus bereits vorher vorgenommenen privaten Handlungen Vorbereitungshandlungen und damit unternehmerische Handlungen werden, könnte man durch diese Rückwirkung des Unternehmerentschlusses eine Umgehung des nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Einlagenatbestandes erreichen.

Die im Zeitraum 1999 bis September 2003 bezogenen Gebäudeinvestitionen sind keine Leistungen, die für einen Unternehmer erbracht wurden. Vielmehr führt der Bw. auch selbst aus, dass zum Zeitpunkt der Errichtung der Mieter noch nicht existent gewesen sei, denn die Steuerberatungskanzlei erlangte erst mit 1.5.2003 ihre rechtliche Existenz. Auch konnten keine objektiven Nachweise erbracht werden, dass diese Leistungen für das Unternehmen des Bw. als Bilanzbuchhalter (ab Juli 2001) erfolgten. Da die Büroräumlichkeiten im Laufe des Jahres 2003 einer Fertigstellung zugeführt wurden und im Februar 2004 endgültig fertig gestellt wurden, konnte die Tätigkeit als Bilanzbuchhalter bis zu diesem Zeitpunkt auch dort nicht ausübt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. März 2007