

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Heinz Langer, 1020 Wien, Praterstraße 15/I/24, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Umsatzsteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage geschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw.) fand eine auch das Streitjahr umfassende Buch- und Betriebsprüfung nach §§ 147ff BAO statt. Dem Betriebsprüfungsbericht, der Niederschrift über die Schlussbesprechung sowie dem Arbeitsbogen ist folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt zu entnehmen:

Mit Schenkungsvertrag vom 7. November 1991 haben die Eltern des Bw. ihm u.a. die Liegenschaft R., übertragen. In Punkt 3 des Schenkungsvertrages ist wörtlich festgehalten:

„Die geschenknehmende Partei beabsichtigt ... auf den ... Grundstücken ein Wohnhaus zu errichten. Die geschenkgebende Partei behält sich an mit der geschenknehmenden Partei noch festzulegenden Räumlichkeiten in diesem Wohnhaus im Ausmaß von circa 80 (achtzig) m² das lebenslängliche unentgeltliche Wohnrecht samt Mitbenützungsrecht des Gartens vor.“

Nach Punkt 8 beträgt der Einheitswert der Liegenschaften ATS 12.000, das Wohnrecht wird mit monatlich ATS 4.000 bewertet.

In weiterer Folge wurde das Bauvorhaben durchgeführt, auf der in Rede stehenden Liegenschaft ein Eigentumswohnhaus errichtet und die parifizierten Wohnungen bis dato zum weit aus größten Teil verkauft. Nach einem aktuellen Grundbuchsatz ist der Bw. Eigentümer zweier Wohnungen, von denen eine offenkundig von seinen Eltern bewohnt wird, sowie mehrerer Kfz-Abstellplätze.

Am 28.2.1998 legte eine dem Bw. nahe stehende GmbH ihm die Schlussrechnung über Gesamtbaukosten von netto ATS 18,175.373,70 zuzüglich USt von ATS 3,635.074,74.

Der Bw. richtete an seine Eltern ein mit 8.2.2000 datiertes Schreiben folgenden Inhalts:

„...Ihr besitzt für die Wohneinheit Z. ein lebenslanges Wohnrecht gemäß Schenkungsvertrag der Liegenschaft R.

Aus buchungstechnischen Gründen, haben wir mit Wirkung 1.1.2000 folgenden mündlichen Mietvertrag abgeschlossen:

Eltern sind Hauptmieter der Wohneinheit Z. R., dieser unkündbare Hauptmietvertrag gründet sich auf den Wohnrechtsvertrag – Schenkungsvertrag vom 7.11.1991 insbesondere Pkt. Drittens.

Neben der üblichen Vereinbarungen eines unbefristeten Hauptmietvertrages samt Kündigungsschutz wurde folgender Sonderpunkt vereinbart:

Die Nutzung der Wohneinheit ist auf die Mieter (Eltern), jedem der beiden einzeln, sowie in eventu für deren nahe Angehörige insbesondere Kinder und Eltern, wie auch eventuelle Partner eingeschränkt. Eine Untervermietung ist an die Zustimmung des Vermieters gebunden.

Der Monatliche Hauptmietzins beträgt für die 72,55 m² belichtete Wohnfläche monatlich 70,-- (Brutto 77,--) und für die 17,68 m² unbelichtete Fläche monatlich netto 40,-- (Brutto 44,--) das sind:

72,55 á 70 = 5.078,50 und für die 17,68 m² á 40,-- = 707,20 Total: 5.785,70

zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer: derzeit: 10% 578,57 monatlich

Der Nettohauptmietzins wird durch das bestehende Wohnrecht gem. Schenkungsvertrag vom 7.11.1991 beglichen, die Umsatzsteuer ist jeweils zu den Fälligkeiten der einzelnen Quartale an mich zu bezahlen.

Das heißt 4 Quartale á ÖS 1.735,71..."

In der Umsatzsteuererklärung 2000 machte der Bw. den auf diese Wohnung entfallenden aliquoten Umsatzsteuerbetrag von ATS 304.937,17 als Vorsteuer geltend. In der Beilage zur Umsatzsteuererklärung führte er aus, die Wohneinheit top 5 sei ab 1.1.2000 der Vermietung zugeführt worden. Aus der Vermietung fielen monatlich ATS 578,57 an vereinnahmten Umsatzsteuern an. Nunmehr seien in die Umsatzsteuerjahreserklärung folgende Fakten aufzunehmen:

Vorsteuer: ATS 304.937,17; vereinnahmte Umsatzsteuern im Jahr 2000 (irrtümlich nicht in die UVA aufgenommen): ATS 6.642,84. Dies ergebe ein Vorsteuerguthaben in der Höhe von ATS 297.994,33.

Laut der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde diese Vorsteuer nicht anerkannt und die Vermietungsumsätze aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden; lt. Schenkungsvertrag sei den Geschenkgebern seitens des Bw. ein lebenslanges, unentgeltliches Wohnrecht eingeräumt worden. Die Nutzung der Wohnung bestehet seit 1998. Die Einräumung von Nutzungsrechten sei nicht als Gegenleistung des Abnehmers anzusehen, vielmehr sei von vornherein ein um das Nutzungsrecht verminderter Leistungsumfang gegeben. Somit liege durch die Bestellung des lebenslangen, unentgeltlichen Wohnrechts eine Entnahme vor und folglich steuerfreier Eigenverbrauch. Die auf die Wohnung entfallende Vorsteuer könne nicht in Abzug gebracht werden.

In der dagegen gerichteten Berufung brachte der Bw. vor, bei Bilanzierung eines Wirtschaftsgutes könne man nicht willkürlich einen Wert ansetzen, je nachdem wie der Kaufpreis aufgebracht werde. Im gegenständlichen Fall sei das Wirtschaftsgut Grund und Boden erworben worden, und zwar einerseits unentgeltlich und andererseits gegen Einräumung des Wohnrechtes an einer noch zu schaffenden Wohnung. Zu bilanzieren sei jedenfalls die Einlage des Wirtschaftsgutes; und zwar in vollem Umfang, unabhängig von der Art der Gegenleistung. Es käme anderenfalls ja zu einer Wettbewerbsverzerrung, wenn der eine, der ein Wirtschaftsgut kaufe, den vollen Wert zu bilanzieren (und damit abzuschreiben) hätte, während im gegenständlichen Fall als zu bilanzierender Wert nur der um das Wohnrecht verminderte Wert anzusetzen (und damit abzuschreiben) wäre.

Schließlich werde auch der volle Wert des Grundstückes für Firmenzwecke, nämlich der Besicherung von Krediten, herangezogen. Schließlich beweise auch die Tatsache, dass der Hauptgläubiger der Firma, die Bank X., von einer Verwertung der Wohnung aus Gründen des vorhandenen Wohnrechtes Abstand genommen habe, das oben Angegebene.

Wenn nun aber das Wohnrecht notwendiges Betriebsvermögen sei, dann sei auch der Erlös daraus umsatzsteuerpflichtig und damit die Vorgangsweise richtig, den Verkehrswert des Wohnrechtes der Umsatzsteuer zu unterziehen, was notwendigerweise wieder zur Folge habe, dass die mit der Errichtung der Wohnung angefallene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht werden könne.

Weiters beantragte der Bw. die nachträgliche Berücksichtigung von das Jahr 2000 betreffende Entgeltsberichtigungen im Gesamtausmaß von ATS 25.401,12.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG in der zum 1.1.2000 geltenden Fassung kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

„Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.“

§ 12 Abs. 2 UStG lautet auszugsweise:

„Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Hievon bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.
- b) Abweichend von lit. a gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden stehen, nur dann als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.
- c) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie unternehmerischen Zwecken dienen. In den Fällen der lit. b müssen sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,...“

§ 12 Abs. 10 und 11 UStG lauten:

„(10) 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.

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

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 Veräußerung oder der Entnahme ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgte.

(11) 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.“

§ 1 Abs. 1 Z 2 UStG (ebenfalls in der zum 1.1.2000 geltenden Fassung) lautet:

„(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

...

2. der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor,
- wenn ein Unternehmer Gegenstände (einschließlich des Betriebes, Teilbetriebes oder des Unternehmens selbst), die seinem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben, für Zwecke verwendet oder verwendet lässt, die außerhalb des Unternehmens liegen;
 - wenn ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens Leistungen der in § 3a Abs. 1 bezeichneten Art für Zwecke ausführt, die außerhalb des Unternehmens liegen;
 - soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig sind. Dies gilt nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Lieferungen und sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs. 2 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen;
 - soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nach § 12 Abs. 2 Z 2 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten; dies gilt nur insoweit, als der Unternehmer im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer hat.

Eine Besteuerung gemäß lit. a oder c erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.“

2. Sachverhalt

Sachverhaltsmäßig ist es unbestritten, dass die Schlussrechnung über das errichtete Gebäude am 28.2.1998 gelegt wurde. Ganz offensichtlich sollten die Wohnungen verkauft werden, sofern sie nicht eigenen Wohnzwecken dienen oder von den Eltern aufgrund des eingeräumten Wohnrechtes genutzt werden sollten.

Die Berufungsbehörde nimmt es als erwiesen an, dass die in Rede stehende von den Eltern des Bw. genutzte Wohnung weder im Streitjahr 2000 noch auch davor oder danach unternehmerischen Zwecken gedient hat. Dies beruht auf folgender Beweiswürdigung:

Unbestritten ist, dass die Wohnung zunächst aufgrund des im Schenkungsvertrag vereinbarten Wohnrechtes den Eltern unentgeltlich ab 1998 zur Verfügung gestellt und hierfür auch ursprünglich kein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde. Erst im Jahr 2000 wurde nach den Behauptungen des Bw. ein mündlicher Mietvertrag abgeschlossen, wobei allerdings nach den Ausführungen im oben wörtlich wiedergegebenen Brief von den Eltern weiterhin keinerlei Miete (sondern nur die Umsatzsteuer) bezahlt wurde, da der „Nettohauptmietzins“ „durch das bestehende Wohnrecht gem. Schenkungsvertrag vom 7.11.1991 beglichen“ wird. Dass durch eine solche Vereinbarung wohl nicht einmal ein zivilrechtlich gültiger Mietvertrag begründet und daher das bestehende Wohnrecht keinesfalls aufgehoben wird, ergibt sich schon daraus, dass von den Eltern kein Mietzins zu entrichten ist und daher kein „bestimmter Preis“ iSd § 1090 ABGB vorliegt. Es sei darauf hingewiesen, dass auch eindeutig die Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen Nahestehenden nicht vorliegen (sh. hierzu zB Jakom/Lenneis EStG § 4 Rz 331ff).

3. Rechtlich folgt daraus:

3.1 Da tatsächlich von den Eltern kein Mietzins zu entrichten ist, fehlt jede Bemessungsgrundlage, die zu steuerpflichtigen Umsätzen führen könnte. Somit sind auch die als „Mietzinse“ bezeichneten Beträge nicht umsatzsteuerpflichtig, weshalb auch jede Basis für einen Vorsteuerabzug fehlt.

Weiters ist zu beachten, dass die Schlussrechnung bereits im Jahr 1998 gelegt wurde. Ein „direkter“ Vorsteuerabzug aufgrund dieser Rechnung im Jahr 2000 ist daher ausgeschlossen, da der Vorsteuerabzug in dem Veranlagungszeitraum geltend gemacht werden muss, in dem die Voraussetzungen insgesamt erfüllt sind; dazu gehört auch das Vorliegen einer Rechnung. Es besteht nach dem Gesetz keine Wahlmöglichkeit dergestalt, den Vorsteuerabzug erst in einem späteren Veranlagungszeitraum geltend zu machen (s zB Kolacny/Caganek, UStG³ (2005) § 12 Anm 5).

Da aber der Rechtstitel für die Nutzung der Wohnung in den Jahren 1998 und 1999 nur das eingeräumte Wohnrecht war, ist sie auch in diesen beiden Jahren nicht unternehmerisch genutzt worden. Damit liegt – selbst dann, wenn nunmehr im Jahr 2000 ein anzuerkennendes Mietverhältnis vorliegen würde, was aber nach dem oben Gesagten nicht gegeben war – kein Anwendungsfall des § 12 Abs. 10 oder 11 UStG vor, da diese beiden Bestimmungen eine unternehmerische Nutzung zum Zeitpunkt des potentiellen Vorsteuerabzugs, also 1998, voraussetzen (sh. Ruppe, UStG³, § 12 Tz 205: „§ 12 Abs. 10ff beziehen sich somit nicht auf Fälle der Überführung von Gegenständen aus dem nichtunternehmerischen in den unternehmerischen Bereich – kein nachträglicher Vorsteuerabzug bei Einlagen aus der Privatsphäre...“).

3.2 Im der Berufung hat der Bw. seine Argumentationslinie geändert und bringt nunmehr im Ergebnis vor, die Einräumung des Wohnrechtes selbst sei die (umsatzsteuerpflichtige) Gegenleistung gewesen.

Er übersieht dabei allerdings zum einen, dass auch in diesem Fall die Schlussrechnung 1998 ausgestellt wurde, was – wie oben ausgeführt – einen Vorsteuerabzug im Jahr 2000 unmöglich macht. Zum anderen hätte er in diesem Fall den Wert des Wohnrechtes kapitalisieren und als Umsatzsteuerbemessungsgrundlage ansetzen müssen.

Es ist jedoch weiters dem Finanzamt Recht zu geben, dass dann, wenn Gegenstände unter Vorbehalt zB des Wohnrechtes geliefert werden, und der Abnehmer deshalb eine geringere Gegenleistung zu erbringen hat, idR davon auszugehen ist, dass das Entgelt für die Lieferung eines nur eingeschränkt nutzbaren Gegenstandes geleistet wird. Die Einräumung von Nutzungsrechten ist daher nicht als Gegenleistung des Abnehmers anzusehen, vielmehr ist von vornherein ein um das Nutzungsrecht verminderter Leistungsumfang gegeben. Demgemäß zählen die vorbehaltenen Nutzungen nicht zum Entgelt (Ruppe, UStG³, § 4 Tz 13). Auch der Verwaltungsgerichtshof vertritt diese Meinung, wenn er in seinem Erkenntnis 19.10.1987,

86/15/0097, ausführt: „Bewirkt der übertragende Unternehmer seine Leistung nicht, um eine Gegenleistung zu erhalten, so steht eine allfällige Leistung des Vertragspartners des übertragenden Unternehmers zur Leistung des übertragenden Unternehmers nicht in der für eine Gegenleistung notwendigen inneren Verknüpfung“. Somit steht fest, dass in der Einräumung des Wohnrechts keine umsatzsteuerpflichtige Gegenleistung zu erblicken ist.

Auch die in der Berufung getroffenen Ausführungen zur Betriebsvermögens-eigenschaft, die allerdings nur bedingt für die Umsatzbesteuerung heranzuziehen sind, sprechen nicht für, sondern gegen den Standpunkt des Bw. Gerade der Umstand, dass etwa der Hauptgläubiger der Firma von einer Verwertung der Wohnung aus Gründen des vorhandenen Wohnrechtes Abstand genommen hat, zeigt auf, dass die Wohnung durch das Nutzungsrecht entwertet wurde und somit das Nutzungsrecht iSd obigen Kommentarstelle den Leistungsumfang vermindert hat.

3.3 Im Ergebnis war die in Rede stehende Wohnung zu keinem Zeitpunkt unternehmerisch genutzt, weshalb schon deshalb kein Vorsteuerabzug zusteht. Aus diesem Grund hat auch keine Überführung vom unternehmerischen in den nichtunternehmerischen Bereich stattgefunden, weshalb es des Ansatzes eines (unecht steuerbefreiten) Eigenverbrauchs, wie dies das Finanzamt in der Niederschrift über die Schlussbesprechung angibt, nicht bedarf. Es sei aber darauf hingewiesen, dass auch die Vorgangsweise des Finanzamtes zum gleichen steuerlichen Ergebnis führt.

Der Berufung war allerdings insoweit zu entsprechen, als die erstmals in der Berufung geltend gemachten Entgeltsberichtigungen im Gesamtumfang von ATS 25.401,12 berücksichtigt wurden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in ATS und €)

Wien, am 27. März 2009