

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsmitglieder Senat in der Beschwerdesache Bf., Adr.Bf., vertreten durch Leonhart & Leonhart Steuerberatungs GmbH & Co KG, Mariahilferstraße 74A, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 11. November 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 14. Oktober 2015, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Umsatzsteuererklärung 2013 machte der Beschwerdeführer (Bf.), der im Jahr 2013 (streitgegenständliches Jahr) Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielte, im Wege einer Berichtigung gem. § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 in der Folge strittige Vorsteuerbeträge in Höhe von € 29.976,19 geltend.

Im Ermittlungsverfahren durch die belangte Behörde legte der Bf. ein Anlagenverzeichnis, eine Aufstellung der Werbungskosten, die Rechnungen zu den beantragten Vorsteuern und eine Kopie des Mietvertrages der Wohnung in Adr.Wohnung vor.

Mit Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 anerkannte das Finanzamt lediglich einen Vorsteuerbetrag in Höhe von € 833,33 und führte in der diesbezüglichen Begründung aus, dass die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug fehlen würden. Der Bf. habe das Gebäude zunächst privat genutzt und die Vorsteuern seien nicht im Rahmen seines Unternehmens angefallen. Eine Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 sei daher nicht möglich. Die Bestimmungen des § 12 Abs. 10 UStG 1994 würden sich nicht auf Fälle der Überführung von Gegenständen aus dem nicht unternehmerischen in den unternehmerischen Bereich beziehen. Bei Einlagen aus der Privatsphäre sei kein nachträglicher Vorsteuerabzug vorgesehen.

In der rechtzeitig eingebrachten **Beschwerde** wurde vorgebracht, dass der Bf. mit Vertrag vom 30. November 2007 den Kauf der Wohnung Adr.Wohnung abgeschlossen habe. Die Übergabe dieser Wohnung sei für September 2009 vorgesehen gewesen. Durch

Verzögerungen aufgrund von Problemen mit den Baufirmen habe sich die Übergabe der Wohnung bis Dezember 2012 verschoben.

Der Bf. habe die Wohnung mit der Absicht eines späteren Verkaufes nach eingetretener Wertsteigerung erworben, sodass ein Vorsteuerabzug im Hinblick auf den späteren umsatzsteuerfreien Verkauf gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht möglich gewesen sei.

Nach erfolgter Fertigstellung der Wohnung habe sich der Bf. aufgrund von Empfehlungen von Immobilienmaklern zu einer Vermietung der Wohnung entschlossen. Die Immobilienmakler hätten empfohlen, dass ein Verkauf zwar eine Wertsteigerung realisiere, die Preise aber in Zukunft noch mehr steigen würden.

Die notwendigen Maßnahmen zur Suche eines Mieters seien im Jahr 2013 gesetzt worden.

Eine private Nutzung der Wohnung sei weder beabsichtigt gewesen, noch habe diese stattgefunden.

Durch die im Jahr 2013 erfolgten Maßnahmen zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung der Wohnung sei es zu einer Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse gekommen, die zu der in der Umsatzsteuererklärung beantragten Geltendmachung der Vorsteuerkorrekturen berechtigen würden.

Das Finanzamt wies mittels **Beschwerdevorentscheidung** die Beschwerde als unbegründet ab, da keine Änderung der Verhältnisse bei Überführung eines Gegenstandes aus dem nicht unternehmerischen in den unternehmerischen Bereich vorliege.

Mit dem Kauf einer einzelnen Wohnung mit der Absicht, diese zu veräußern, habe der Bf. keine nachhaltige Tätigkeit aufgenommen. Damit seien aber die späteren Maßnahmen im Hinblick auf eine steuerpflichtige Vermietung keine Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs. 10 bzw. Abs. 11 UStG 1994 gewesen, sondern eine Einlage aus dem Privatbereich (kein Vorsteuerabzug).

Innerhalb offener Frist stellte der Bf. einen nicht näher begründeten **Vorlageantrag**.

Im Ermittlungsverfahren durch das **Bundesfinanzgericht** (BFG) wurde der Bf. ersucht bekanntzugeben, wann er den Entschluss gefasst habe, die gegenständliche Wohnung zu vermieten und Beweismittel vorzulegen, welche Maßnahmen zur Suche eines Mieters gesetzt worden seien.

In **Beantwortung** des BFG-Ersuchens teilte der Bf. mit, dass sein Entschluss, die Wohnung in Adr.Wohnung zu vermieten, im Herbst 2013 gefallen sei. Zu diesem Zweck habe er einem Immobilienmakler einen Vermittlungsauftrag erteilt (siehe Auftragsbestätigung vom 23. Oktober 2013) und habe der Bf. durch das Tätigwerden des Immobilienmaklers schließlich am 16. Dezember 2013 einen Mietvertrag abgeschlossen, wonach das Mietverhältnis bereits am 15. Dezember 2013 begonnen habe.

In einem weiteren **Schriftsatz** zog der Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

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

Folgender Sachverhalt ist erwiesen:

Im streitgegenständlichen Jahr erzielte der Bf. ausschließlich steuerfreie Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z. 19 UStG 1994 aus seiner selbständigen Tätigkeit.

Mit Kaufvertrag vom 20. November 2007, welcher gleichzeitig ein Bauträgervertrag im Sinne des Bauträgervertragsgesetzes ist, erwarb der Bf. die durch die Verkäuferin erst zu errichtende Wohnung in Adr.Wohnung. Eigenen Angaben zu Folge hatte der Bf. die Absicht, diese Wohnung nach einer Wertsteigerung später wieder zu verkaufen.

Die tatsächliche Übergabe der vertragsgegenständlichen Wohnung fand laut Angaben des Beschwerdeführers im Dezember 2012 statt.

Im Zeitraum Dezember 2008 bis Juli 2012 hatte der Bf. folgende mit der Wohnung in Zusammenhang stehende Arbeiten ausführen lassen: Natursteinarbeiten, Überprüfung der elektrotechnisch relevanten Sicherheitsvorschriften, Einbau einer Küche (inkl. Küchengeräte, wie z.B. Einbaubackofen, Geschirrspüler, Induktions-Kochfeld, Kühl-Gefrierkombination), Montage von Deckenleuchten, Verlegung eines Parkettbodens, Einbau eines Heizkamins, Einbau von Klima/Splitgeräten, Verbreiterung und Vergrößerung der Terrasse und Dachterrasse. Sämtliche Rechnungen lauten auf den Bf. und wurden von diesem auch vorgelegt.

Im Herbst 2013 fasste der Bf. den Entschluss, die verfahrensgegenständliche Wohnung zu vermieten und beauftragte für die Suche eines Mieters einen Immobilienmakler.

Im Dezember 2013 schloss der Bf. mit A. einen auf vier Jahre befristeten Mietvertrag ab, wonach das Mietverhältnis am 15. Dezember 2013 begann.

Strittig sind die vom Bf. als Berichtigung gem. § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 geltend gemachten Vorsteuerbeträge in Höhe von € 29.142,86 für Aufwendungen über vom Dezember 2008 bis Juli 2012 durchgeführte Arbeiten betreffend die gegenständliche Wohnung.

Folgende Rechtsgrundlagen gelangen zur Anwendung:

Gemeinschaftsrecht

*Gemäß Art. 4 Abs. 1 der sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbstständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Gemäß dem Abs. 2 dieses Art. 4 der genannten Richtlinie sind solche wirtschaftlichen Tätigkeiten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder*

*Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe; als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nichtkörperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.*

Nationale Regelung

*Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.*

Die Nachhaltigkeit ist Voraussetzung der Unternehmereigenschaft. Den Gegensatz zur nachhaltigen Tätigkeit bildet die einmalige oder gelegentliche Tätigkeit.

Nachhaltigkeit ist gegeben,

- wenn Tätigkeiten tatsächlich wiederholt unter Ausnützung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses ausgeübt werden;
- wenn bei einer (zunächst) einmaligen Tätigkeit an Hand objektiver Umstände auf die Absicht, sie zu wiederholen, geschlossen werden kann;
- wenn durch einmaligen Vertragsschluss ein Dauerzustand zwecks Erzielung fortlaufender Einnahmen geschaffen wird. Nachhaltig ist daher vor allem die längerfristige Vermietung und Verpachtung auf Grund eines einmaligen Vertragsschlusses, aber auch die Lizenzvergabe. Hier liegt in Wahrheit nicht eine einmalige Tätigkeit, sondern eine Dauertätigkeit (fortlaufende Duldung) vor;
- wenn eine einmalige Leistung erbracht wird, hierfür aber eine gewisse Dauer erforderlich ist, wie etwa bei der Werklieferung einer ARGE (vgl. Ruppe/Achatz, UStG-Kommentar, 4. Aufl., § 2, Tz 48 ff).

Im vorliegenden Fall hat der Bf. die gegenständliche Wohnung mit der Absicht gekauft, diese nach eingetretener Wertsteigerung wieder zu verkaufen. Dass diese Tätigkeit keine nachhaltige Tätigkeit im Sinne des UStG darstellt, steht außer Zweifel. Der Bf. vertritt allerdings die Meinung, dass durch die erfolgten Maßnahmen zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung der Wohnung, eine im Sinne des § 12 Abs. 10 bzw. Abs. 11 UStG 1994 Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich gewesen seien, vorgelegen sei. Dieser Ansicht schließt sich der Senat nicht an. Die laut vorgelegten Rechnungen durchgeführten Arbeiten, wie die Natursteinarbeiten, die Überprüfung der elektronisch relevanten Sicherheitsvorschriften, der Einbau einer kompletten Küche, die Montage von Deckenleuchten, die Verlegung eines Parkettbodens, der Einbau eines Kamins und von Klima/Splitgeräten, die Verbreiterung und Vergrößerung der Terrasse und Dachterrasse, stellen keine objektiven Umstände dar, an Hand derer auf die Absicht zu schließen ist, dass der Bf. den Kauf und Verkauf von Wohnungen öfters durchführen möchte. An Hand dieser Arbeiten lässt sich auch nicht darauf schließen, dass der Bf. beabsichtigte, die Wohnung zu vermieten; genau so gut hätte er selbst die Wohnung benützen können. Erst durch seinen Entschluss im Herbst 2013 und die

Beauftragung eines Immobilienmaklers zur Suche eines Mieters, steht für den Senat fest, dass die Tätigkeit des Bf. betreffend die gegenständliche Wohnung eine nachhaltige Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG 1994 ist. In diesem Sinne hatte auch das Finanzamt einen Teil der Vorsteuern anerkannt, nämlich die Vorsteuer der Rechnung Fa. B., die aufgrund der Schlussrechnung für diverse Natursteinarbeiten im Frühjahr 2013 zu bezahlen war. Alle anderen Rechnungen betrafen die Veranlagungszeiträume vor dem Jahr 2013.

Betreffend das Vorbringen des Bf., § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994 gelange zur Anwendung, ist vorerst auf den Wortlaut dieser Bestimmung hinzuweisen:

*§ 12 Abs. 10 UStG 1994 normiert: 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 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neunzehn 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 Zwanzigstel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder die 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.*

Abs. 11 leg. cit. lautet:

*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.*

§ 12 Abs. 12 UStG 1994 lautet:

*Die Bestimmungen der Abs. 10 und 11 gelten sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören. Eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend sind, liegt auch vor, wenn die Änderung darin besteht, dass ein Wechsel in der Anwendung der allgemeinen Vorschriften und der Vorschriften des § 22 für den Vorsteuerabzug vorliegt.*

Für den Vorsteuerabzug sind grundsätzlich die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgebend. Sind in diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen erfüllt, kann der Vorsteuerabzug in voller Höhe vorgenommen werden. Fallen Voraussetzungen nachträglich weg, berührt dies grundsätzlich nicht den vorgenommenen Vorsteuerabzug; unter Umstände liegt Eigenverbrauch nach § 3 Abs. oder § 3a Abs. 1a vor. Sind im Zeitpunkt der Leistung die Voraussetzungen nicht erfüllt (z.B. der Betreffende ist nicht Unternehmer oder die Leistung nicht für das Unternehmen bestimmt), so berechtigt auch eine nachträgliche Änderung der Verhältnisse grundsätzlich nicht zur Nachholung des Vorsteuerabzuges (Ruppe/Achatz, UStG-Kommentar, § 12, Abs. 10-12, Tz 285). Wenn nun der Bf. vermeint, durch die erfolgten Maßnahmen sei es zu einer Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse gekommen, ist zunächst zu erwidern, dass nur ein Unternehmer Vorsteuerbeträge für Leistungen abziehen kann, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind (Ruppe/Achatz, UStG, Kommentar, 4. Aufl., § 12, Tz 102). Da der Bf. betreffend die gegenständliche Wohnung jedoch erst im Jahr 2013 als Unternehmer iS des § 2 UStG 1994 tätig ist, ist dem Finanzamt nicht mit Erfolg entgegenzutreten, wenn es den Vorsteuerabzug hinsichtlich der Rechnungen vor dem streitgegenständlichen Jahr ablehnt.

Soweit die belangte Behörde auf ein Erkenntnis des VwGH vom 18. Februar 1999, 98/15/0138 hinweist, wonach dieser u.a. ausspricht, dass die Berichtigung gem. § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1972 unbedingt voraussetzt, dass Vorsteuern im Rahmen des Unternehmens angefallen sind, ist diesem Verweis, abgesehen davon, dass dieses Erkenntnis noch zum UStG 1972 ergangen ist, durchaus Bedeutung beizumessen, da der VwGH in der diesbezüglichen Rechtsatznummer 1 auch auf die insoweit gleichgelagerte Regelung im UStG 1994 Bezug genommen hat. Im VwGH-Erkenntnis vom 20. April 1999, 99/14/0080 (dieses Erkenntnis ist zu § 12 Abs. 10, Abs. 11 und Abs. 12 UStG 1994 ergangen) hat der VwGH schließlich unter Bezug auf das Erkenntnis vom Februar 1999, wonach die Überführung von Gegenständen aus dem außerunternehmerischen in den unternehmerischen Bereich keine Vorsteuerberichtigung iSd § 12 Abs. 10ff UStG 1994 bewirkt, klar gestellt, dass der Gesetzgeber mit § 12 Abs. 12 UStG 1994 in keiner Weise zum Ausdruck gebracht hat, dass die Regelungen auch für Gegenstände des nichtunternehmerischen Bereiches Anwendung finden sollten. Der gegenständliche Sachverhalt betrifft jedoch genau diesen Fall, dass vorerst eine zur Geldanlage angeschaffte Wohnung zu einem späteren Zeitpunkt einer Vermietung zugeführt wird. Eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 UStG 1994 gelangt demnach hinsichtlich der Rechnungen der Jahre 2008-2012 mangels Vorliegens der Unternehmereigenschaft des Bf. nicht zur Anwendung.

## 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. Der Senat hat auf Tatsachenebene festgestellt, dass der Bf. betreffend die gegenständliche Wohnung vorerst keine unternehmerische Tätigkeit entfaltet hat. Erst mit dem im Herbst 2013 gefassten Entschluss, die Wohnung zu vermieten, ist der Bf. damit nachhaltig tätig geworden. Da das Gericht von der Rechtsprechung des VwGH (99/14/0080) nicht abgewichen ist, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 31. Mai 2017