



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R. GmbH als Rechtsnachfolgerin der R. GmbH und Co KG, Adr1, vertreten durch Stb, Adr2, vom 21. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum Dezember 2005) sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 und 2004 nach der am 11. Dezember 2012 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1) Die Berufung betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2) Der Berufung betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird insoweit abgeändert, als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2004 € 287.251,14 betragen: Herr X. R. € 284.378,63 und Frau Y. R. € 2.872,51.

3) Die Berufung betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 wird abgewiesen.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide bleiben unverändert.

Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassene Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2005 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

An der Berufungswerberin (Bw.), der R. GmbH & Co KG, die mit Gesellschaftsvertrag vom 24. 9.2003 gegründet wurde (rückwirkend mit Ablauf des 31.12.2002 durch Umwandlung aus der R. GmbH hervorgegangen ist), ist die R. GmbH unbeschränkt haftender Gesellschafter und X. und Y. R. sind als Kommanditisten beteiligt.

Da mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 30.7.2008 sämtliche Kommanditanteile an der R. GmbH & Co KG in die R. GmbH rückwirkend zum 31.12.2007 eingebracht wurden, die Vermögensübernahme durch die gemäß § 142 UGB (mit Gesellschaftsvertrag vom 11.9.2003) gegründeten R. GmbH erfolgte, ist die R. GmbH die Rechtsnachfolgerin der R. GmbH & Co KG.

Der Geschäftsführer X. R. vertritt die R. GmbH seit 23.9.2003 selbständig. Gesellschafter sind X. und Y. R. .

Der Betriebsgegenstand der Bw. ist der Einzelhandel mit Küchen.

Nach einer bei der Bw. durchgeführten die Jahre 2003 bis 2004 betreffende Außenprüfung und die Zeiträume Jänner 2005 bis September 2006 umfassende Nachschau wurden im BP-Bericht vom 29. März 2007 u.a. folgende Feststellungen getroffen:

„Tz. 3 Rückstellung – Rückstellung für Provisionen

Bei der erstmaligen Dotierung der Rückstellung für Arbeitnehmerprovisionen im Jahr 2003 waren aufgrund des Nachholverbotes Beträge, die aus Vorjahren resultieren, periodengerecht abzugrenzen. Weiters wurde ein Berechnungsfehler berichtigt.

Bei der Dotierung 2004 wurden Ansprüche, die erst im Folgejahr entstanden sind, von der Betriebsprüfung nicht als Aufwand des Jahres 2004 anerkannt.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen war die Rückstellung wie folgt zu berichtigen.

	1.1.2003	2003	2004
Wert lt. GB	0,00	112.844,00	86.317,00
Wert lt. PB	38.401,00	101.011,41	39.547,34

Vermögensänderung	-38.401,00	11.832,59	46.769,66
Vermögensänderung VJ		38.401,00	-11.832,59
Erfolgsänderung	0,00	50.233,59	34.936,07

Tz. 4 Gebäude G.

In den Jahren 2001 bis 2003 wurde von der R. GmbH (diese wurde in die bestehende KG umgewandelt) das Gebäude in G. errichtet. Laut Aktenlage und Erklärungen (der GmbH) sollten 20 % des Gebäudes in G. betrieblichen Zwecken dienen und wurde zur Gänze dem Betriebsvermögen zugeordnet. Im Vorprüfungszeitraum (noch R. GmbH) wurden 20 % der Vorsteuern in Anspruch genommen. Die Aufwendungen im Prüfungszeitraum wurden im Verhältnis 20 (betrieblich) zu 80 (privat) aufgeteilt, wobei nur für den behaupteten betrieblichen Anteil ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde der Bauplan vorgelegt, dieses Gebäude wurde besichtigt und eine Fotodokumentation erstellt.

Dabei wurde festgestellt, dass der als betrieblich bezeichnete Teil folgende Räumlichkeiten umfasst:

Im Erdgeschoss die Eingangshalle sowie der Zugang zu einer als Arbeitszimmer eingerichteten Räumlichkeit, das Arbeitszimmer selbst (rd. 15 m²) und weiters der sich daneben befindliche, einzige Nassraum im Erdgeschoss.

Vom Keller wurde der als Bar eingerichtete Raum unterhalb der Eingangshalle sowie ein – aufgrund seiner rustikalen Einrichtung – als Bauernstube zu bezeichnender Raum (rd. 26 m²) dem Betriebsvermögen zugeordnet.

Bereits aufgrund der Lage und Einrichtung ist nach Ansicht der Betriebsprüfung lediglich das Arbeitszimmer einer betrieblichen Nutzung im allgemeinen Sprachgebrauch zuzuordnen. Die betriebliche Nutzung der Bauernstube wurde von der steuerlichen Vertretung damit begründet, dass dort von Herrn R. Einkaufsgespräche mit Lieferanten geführt werden.

Das übrige Gebäude dient ausschließlich dem privaten Wohnbedürfnis der Kommanditisten – Herrn und Frau R..

Aufgrund der abgabenrechtlichen Prüfung wird die Liegenschaft dem Privatvermögen zugeordnet und die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen nicht als betrieblich anerkannt.

a) Beurteilung als Privatvermögen

In ertragsteuerlicher Sicht sind Grundstücke, die zu mehr als 80 % privaten Zwecken dienen, nicht dem Betriebsvermögen, sondern – trotz des zivilrechtlichen Eigentums der KG – dem Privatvermögen zuzuordnen.

Da die Liegenschaft noch von der R. GmbH erworben und das Gebäude von ihr errichtet wurde, ist die Neuordnung als Folge der Umgründung als Entnahme in der KG

vorzunehmen. Eine unmittelbare ertragsteuerliche Konsequenz tritt aufgrund der Neuerrichtung des Gebäudes jedoch nicht ein.

b) Zuordnung der Aufwendungen

Grundsätzlich wären auch bei untergeordneter betrieblicher Nutzung die anteiligen Aufwendungen als Betriebsaufwand anzuerkennen.

Da sich die Räumlichkeit jedoch im Wohnungsverband befindet, ist für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen der steuerrechtlich strengere Maßstab des „Arbeitszimmers“ anzulegen. Solche Räumlichkeiten müssen den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellen, notwendig sein und beinahe ausschließlich beruflich genutzt werden.

Diese Voraussetzungen treffen jedoch bei keinem Raum zu, wobei – jedenfalls während der Betriebsprüfung – mit Ausnahme der als Arbeitszimmer und Bauernstube bezeichneten Räumlichkeiten die Zuordnung als nichtbetrieblich streitfrei gestellt wurden.

Weder das Arbeitszimmer noch die Bauernstube stellen aber Mittelpunkt der Tätigkeit dar, noch sind diese notwendig, da Herr R. am Unternehmenssitz in D. über ein großes Büro mit Schreibtisch und Besprechungstisch verfügt, wo auch im Zuge der Betriebsprüfung eine Besprechung mit sechs Teilnehmern stattgefunden hat, somit auch das wiederholte Argument der steuerlichen Vertretung, dass in D. zu wenig Platz wäre, als gegenstandslos zu beurteilen ist.

c) laufende Vorsteuer und Vorsteuerkorrektur

Da aufgrund der bisherigen Ausführungen steuerrechtlich keine betriebliche Nutzung erfolgt, kann auch kein (anteiliger) Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden. Die anteiligen Vorsteuern aus der Errichtung, die noch von der GmbH in Anspruch genommen wurden, sind als Folge der Nutzungsänderung (der Entnahme als Folge der Umgründung) gem. § 12 Abs. 11 UStG zu berichtigen.

Darstellung der Änderungen

I. Laufender Aufwand

a)

	2003	2004	2005	2006
<i>Betriebskosten, Strom, Gas netto</i>				
	6.063,29	6.897,00		
<i>darauf entfallende Vorsteuer</i>	186,39	1.286,65	1.590,72	983,85

Die Abweichung der Vorsteuerkorrektur 2003 gegenüber der Niederschrift beruht auf einem fehlerhaften Bezug in Letzterer.

Die Korrektur der Vorsteuer im Nachschauzeitraum erfolgt für 2005 im Dezember, für 2006 im September.

b)

<i>Kreditzinsen</i>	30.667,42	1.835,44		
---------------------	-----------	----------	--	--

Die Hinzurechnung der Kreditzinsen für das Jahr 2003 beinhaltet auch die Korrektur einer aufwandserhöhenden Fehlbuchung.

c) Afa	6.085,60	6.228,00		
d) Vorzeitige Afa	3.788,00			
e) Instandhaltung		249,40		
Summe der Hinzurechnung netto	46.584,31	15.209,84		

II. Vorsteuerkorrektur gem. § 12 Abs. 11 UStG/ Nichtabzugsfähigkeit wegen Nutzungsänderung

	2003
VSt aus 2001	7.233,00
VSt aus 2002	27.061,88
VSt aus 2003	1.877,07
	36.160,95

III. Darstellung der Änderungen im Nachschauzeitraum

	Dez. 2005	Sept. 2006
KZ 060 lt. Erklärung	33.386,34	112.875,23
Korrektur lt. Tz. 4 I	-1.590,72	-983,85
KZ 060 lt. BP	31.795,62	111.891,38

...

Tz. 4a Darstellung der Erfolgsauswirkung

	2003	2004
Erfolg lt. Erklärung	22.606,45	266.025,74
Wert lt. Tz. 1	300,00	300,00
Wert lt. Tz. 2	800,00	800,00
Wert lt. Tz. 3	50.233,59	34.936,07
Wert lt. Tz. 4	46.584,31	15.209,84
Erfolg lt. BP	120.524,35	318.069,65

Tz. 4b Gewinnverteilung

Hr. X. R.	119.319,10	314.888,95
Fr. Y. R.	1.205,25	3.180,70

..."

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Betriebsprüfung und mit Bescheiden vom 17. April 2007 erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO und die Erlassung neuer Sachentscheidungen betreffend die Umsatzsteuer und die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2003 und 2004 bzw. Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2005 und Jänner bis September 2006. Als Begründung wurde jeweils auf die anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht verwiesen.

In der **Berufung** gegen die Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 bzw. den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Dezember 2005 wurden gegen die zu Tz. 3 (Rückstellung) und Tz. 4 (Gebäude) getroffenen Feststellungen Folgendes vorgebracht:

Zu **Tz. 3 (Rückstellung)** wurde von der steuerlichen Vertretung ausgeführt, dass die von der Außenprüfung ermittelte Höhe der Provisionsrückstellung für das Jahr 2004 nicht richtig sei, weil lediglich die noch offenen Provisionsansprüche zum 19. Mai 2005 berücksichtigt werden, die von der R. GmbH & Co KG im Zeitraum 1.1.2005 bis 25.4.2005 abgerechneten Provisionen für Verträge, welche vor dem 1.1.2005 abgeschlossen wurden, jedoch nicht, da diese Auswertung bis zur Schlussbesprechung nicht vorgelegt werden konnte. Die nunmehr ermittelte Höhe der Provisionsrückstellung zum 31.12.2004 betrage € 70.365,75, wodurch sich eine Hinzurechnung iHv € 4.117,66 statt € 34.936,07 (laut Außenprüfung) ergebe. Der Rückstellungsbetrag zum 31.12.2004 iHv € 70.365,75 setzt sich wie folgt zusammen:

anerkannte Provisionen inkl. 29,8 % LNK lt. BP basierend auf der Auswertung der offenen Provisionen zum Stichtag 19.5.2005	39.547,34
zuzüglich aller abgerechneten Provisionen von Jänner bis April 2005, bei denen der Vertragsabschluss vor dem 1.1.2005 stattgefunden hat und welche durch die zwischenzeitliche Auszahlung nicht auf der Auswertung der offenen Provisionen zum 19.5.2005 enthalten sind	23.743,00
zuzüglich 29,8 % Lohnnebenkosten	7.075,41
Rückstellungsbetrag zum 31.12.2004	70.365,75

Zu **Tz. 4 (Gebäude)** brachte die steuerliche Vertretung vor, dass sich in den Verkaufs- und Schauräumlichkeiten in D. lediglich zwei Büroräume befinden, welche von vier Personen für die Verwaltung genutzt werden. Herr R. habe kein „Einzelbüro“, sondern teile sich einen Raum mit einem weiteren Dienstnehmer.

Ein wesentlicher Bestandteil des Erfolges der Bw. seien erfolgreiche Einkaufsgespräche mit den Küchenlieferanten hinsichtlich Einkaufskonditionen bzw. Umsatzrabatte, welche auch ständig nachverhandelt worden seien und ausschließlich im Besprechungszimmer in G. stattfinden. Im Übrigen verbringe Herr R. nahezu seine gesamte Arbeitszeit in seinem Büro in G.; der Mittelpunkt seiner Tätigkeit befinde sich daher im Büro im G..

Da in den Verkaufs- und Schauräumlichkeiten in D. mangels ausreichender Räumlichkeiten keine Möglichkeit bestehe, vertrauliche Gespräche (wie Einkaufsgespräche, Mitarbeitergespräche, Telefonkonferenzen) ohne der Anwesenheit eines Mitarbeiters zu führen bzw. um in Ruhe und ungestört arbeiten zu können, gebe es einen betrieblich genutzten Teil im Gebäude in G.. Dieses Gebäude sei zur Gänze zivilrechtliches Eigentum der Bw.

Diese Räumlichkeiten seien für die Bw. unbedingt notwendig und seien als „Chefbüro“ (inklusive Besprechungszimmer) ausschließlich betrieblich genutzt worden; es erfolge keine Privatnutzung dieser Räumlichkeiten.

Der vom Betriebsprüfer anlässlich der Besprechung getätigten Aussage („Sofern *man eine betriebliche Nutzung der Räumlichkeiten in G akzeptieren würde, würde die betriebliche Nutzung lediglich 13 % betragen.*“) werde von der steuerlichen Vertretung hinsichtlich der Höhe des Prozentsatzes (an Stelle von 20 %) akzeptiert.

Die von der Außenprüfung getroffene Feststellung („... *noch sind diese notwendig, da Herr R. am Unternehmenssitz in D. über ein großes Büro mit Schreibtisch und Besprechungstisch verfügt, wo auch im Zuge der Betriebsprüfung eine Besprechung mit sechs [richtig: fünf] Teilnehmern stattgefunden hat, somit auch das wiederholte Argument der steuerlichen Vertretung, dass in D. zu wenig Platz wäre, als gegenstandslos zu beurteilen ist.*“) sei unvollständig und entspreche so nicht den Tatsachen. Die Besprechung konnte an diesem Tag nur aus dem Grund in D. abgehalten werden, weil die Mitarbeiterin zu dieser Zeit nicht anwesend gewesen sei; andernfalls hätte der Besprechungstermin mit der Außenprüfung im Büro im G. stattfinden müssen. Hinsichtlich der Notwendigkeit eines Büros in G. werde auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Zur **einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung** wird in der Berufung Folgendes vorgebracht:

Die Anwendung der einkommensteuerlichen 80/20-Prozent-Regel führe bei gemischt genutzten Gebäuden zu folgenden Konsequenzen: Bei untergeordneter Bedeutung des betrieblich genutzten Teiles des Gebäudes bilden die auf den betrieblichen Teil entfallende AfA sowie die anteiligen Finanzierungskosten Betriebsausgaben (Nutzungseinlage, VwGH 13.12.1989, 85/13/0041; VwGH 3.6.1992, 91/13/0115; VwGH 21.11.1995, 92/14/0160; VwGH 18.3.1997, 93/14/0235). Investitionen und Einbauten in betrieblich genutzten Räumen gehören auch dann zur Gänze zum Betriebsvermögen, wenn das Gebäude wegen bloß untergeordneter betrieblicher Nutzung zur Gänze Privatvermögen darstelle (VwGH 13.12.1989, 85/13/0041; EstR 2000 Rz. 571).

Die Begründung (Prüfbericht), wonach es sich bei den Räumlichkeiten in G. um ein „Arbeitszimmer“ handle und die Tätigkeit des Herrn R. eine solche sei, deren Mittelpunkt nicht im „Arbeitszimmer“ sein solle, erscheine unschlüssig. Prüfungsgegenstand der Außenprüfung seien nicht die steuerlichen Verhältnisse des Herrn R. gewesen, sondern die der Bw. Der Begründung (Prüfbericht) sei nicht zu entnehmen, weshalb eine GmbH & Co KG neben den Verkaufsräumlichkeiten nicht auch über weitere Büroräumlichkeiten verfügen könne und inwieweit die steuerliche „Arbeitszimmerregelung“ im gegenständlichen Fall anzuwenden sei; insbesondere lasse es die Außenprüfung in ihrer Begründung offen, weshalb eine GmbH & Co KG, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erziele (Handel mit Küchen), nicht eine Tätigkeit ausübe, deren Mittelpunkt auch in einem „Arbeitszimmer“ gelegen sein könne (vgl. VwGH 16.12.1998, 96/13/0045).

Weiters führe die Außenprüfung in ihrer Begründung (Prüfbericht) sinngemäß aus, dass die Räumlichkeiten in G. deshalb nicht notwendig wären, da die Gesellschaft über genügend Platz in D. verfüge. Das von der steuerlichen Vertretung vorgebrachte Argument, dass in D. zu wenig Platz wäre, sei von der Außenprüfung nicht berücksichtigt worden, sondern „als gegenstandslos beurteilt“ worden. Dies begründe die Außenprüfung damit, dass im Zuge der Betriebsprüfung eine Besprechung in D. mit sechs (richtig: fünf) Teilnehmern stattgefunden habe.

Hingewiesen werde weiters darauf, dass es nicht Aufgabe der Außenprüfung sein dürfe, zu beurteilen, ob die Anzahl der Räumlichkeiten einer Gesellschaft zur Abwicklung ihrer Geschäftstätigkeit als ausreichend bzw. betriebswirtschaftlich notwendig anzusehen seien. Vielmehr könne die Außenprüfung in Ausübung ihrer Tätigkeit lediglich Überprüfungen dahingehend vornehmen, ob Räumlichkeiten betrieblich oder privat genutzt werden. Die Nichtnotwendigkeit der betrieblich genutzten Räumlichkeiten in G. damit zu begründen, dass in D. entsprechende Büroräumlichkeiten existieren, könne nicht als ordnungsgemäße Beweisführung sowie Beweiswürdigung angesehen werden. Die Bw. habe offen gelegt, welcher Anteil des Gebäudes in G. betrieblich genutzt werden (in diesem Zusammenhang werde auf die Ausführungen unter dem Punkt „Sachverhalt“ verwiesen).

Aufgrund der betriebsnotwendigen 13%igen betrieblichen Nutzung des Gebäudes in G. stellen die auf den betrieblichen Teil entfallende Aufwendungen steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben dar (Details zur Höhe der abzugsfähigen Aufwendungen in der Anlage). Die Kürzung der abzugsfähigen Betriebsausgaben erfolge zu Unrecht.

Zur **Umsatzsteuer** wird in der Berufung Folgendes vorgebracht:

Im Gegensatz zum Ertragssteuerrecht entscheide der Unternehmer im Umsatzsteuerrecht selbst, inwieweit eine Leistung zum Unternehmen gehöre. In der Regel erfolge dies zum Zeitpunkt der Leistungserbringung und des Vorsteuerabzuges, da die Höhe des Vorsteuerabzuges ein Ausfluss der Zuordnung zum Unternehmen sei.

Grundsätzlich gelte seit 1.1.2000 jede Leistung als zu 100 % für das Unternehmen ausgeführt. Voraussetzung sei, dass die unternehmerische Zweckbestimmung zumindest 10 % betrage (Bagatellregelung). Die für Gebäude geltende 1 %-Grenze sei erst mit dem AbgÄG 2004 (ab 1.2.2005) abgeschafft worden

Eine unternehmerische Nutzung sei anzunehmen, wenn die bezogene Leistung mit der Unternehmenstätigkeit in einem objektiven und erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehe und diese fördern solle.

Dem Unternehmer stehe es jedoch frei, die Zuordnung und somit den Vorsteuerabzug der Leistung entsprechend der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung zu wählen. Der

Vorsteuerabzug auf laufende Aufwendungen (zB Strom, Betriebskosten) stehe jedoch auch bei einer geringeren als 10%igen Nutzung zu, soweit sie unternehmerisch bedingt seien.

Für Gebäude mit einer unternehmerischen Nutzung von weniger als 10 %, für welche vor dem Inkrafttreten des AbgÄG 2004 (1.2.2005) ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, wäre nach Meinung der Finanzverwaltung der seinerzeitige Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 10 bzw. 11 UStG anteilig erst ab 1.2.2005 jährlich zu korrigieren. Slawitsch (SWK 2005, S 701) verneint eine Vorsteuerkorrektur, da diese eine Änderung der Verhältnisse voraussetzen würde, die nach der Textierung der Bestimmung in diesem Falle nicht zur Anwendung käme (zustimmend Ruppe, UStG³, § 12 Tz. 94/1; Payerer in Berger (Hrsg) UStG-Kommentar (2006), § 12 Rz. 109 bis 115). Auch Hilber/Bauer (EuGH zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden, ecolex 2006, 54f) verneinen eine Vorsteuerkorrektur.

Im gegenständlichen Fall hängen die Aufwendungen iZm den Räumlichkeiten in G. in einem objektiven und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit der Bw. Die Vorsteuer könne daher im Ausmaß der betrieblichen Nutzung – unabhängig von der ertragsteuerlichen Würdigung – jedenfalls im berufsgegenständlichen Zeitraum geltend gemacht werden (Details zur Höhe der zulässigen Vorsteuerbeträge in der Anlage). Eine Vorsteuerkorrektur habe nicht zu erfolgen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2003 und 2004 seien mit einem Betrag iHv € 113.035,84 bzw. € 281.080,97 festzustellen, die Umsatzsteuer für 2003 iHv € 107.004,45, für 2004 iHv € 299.357,98 und für den Zeitraum 12/2005 iHv € 30.984,09.

Zu der Berufung nahm die **Betriebsprüfung** in einem Schreiben vom 28. Juni 2007 wie folgt **Stellung:**

Hinsichtlich der Höhe der Provisionsrückstellung für 2004 bestehen aufgrund der Vorlage von entsprechenden Unterlagen nach Ansicht der Betriebsprüfung keine Bedenken, der Berufung in diesem Punkt stattzugeben.

Hinsichtlich der Nichtanerkennung von Aufwendungen und darauf entfallenden Vorsteuern, die im Zusammenhang mit dem Grundstück und Gebäude in G., werde zum Abschnitt Sachverhalt vom Betriebsprüfer Folgendes ausgeführt:

„In den Jahren 2001 bis 2003 wurde von der R. GmbH sowie von der 2003 durch Umwandlung entstandene R. GmbH & Co KG ein Einfamilienhaus in G. errichtet, das dem Ehepaar und Gesellschaftern R. seither als Hauptwohnsitz dient. Gemäß den bisherigen Abgabenerklärungen sollten 20 % betrieblich und die restlichen 80 % privaten Zwecken dienen, wobei 20 % der Aufwendungen als Betriebsaufwand geltend gemacht und im gleichen Ausmaß der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass aufgrund der geringeren betrieblichen Nutzungsmöglichkeit und

aufgrund der Tatsache, dass es sich um den Wohnsitz der natürlichen Gesellschafter handelt, das Grundstück – trotz zivilrechtlichem Eigentum der KG – nicht als steuerrechtliches Betriebsvermögen in das Vermögen der KG aufzunehmen war, sondern – wie im Bericht vermerkt – dem Privatvermögen zuzuordnen ist.

Von der steuerlichen Vertretung wurde und wird vorgebracht, dass ein Zimmer mit 13,95 m² als Arbeitszimmer und ein weiterer Raum im Keller mit einer Fläche von rd. 26 m² als Besprechungszimmer genutzt wird. Für diese 40 m² werden anteilige Betriebsausgaben und Vorsteuern beantragt (vgl. Fotos und Plankopie – Raum B im Erdgeschoss und Raum E im Keller). In der Berufung wird das bisherige Vorbringen dahingehend erweitert, dass Herr R. nahezu seine gesamte Arbeitszeit nicht im Betrieb, sondern in dem Büro zu Hause verbringe und sich daher der Mittelpunkt seiner Tätigkeit – und somit zwangsläufig auch der KG – in G. und nicht in der Unternehmenszentrale in D. befinde. Hinsichtlich des Kellerraumes wurde vorgebracht, dass dort Besprechungen mit Einkäufern stattfinden. Eine unbedingte Notwendigkeit wird in der Berufung damit begründet, dass Verhandlungsgespräche – gemeint ist wohl häufig – und ausschließlich in der Kellerstube geführt werden. Dies sei notwendig, da das Büro in der Unternehmenszentrale mit einer Mitarbeiterin geteilt wird und daher die notwendige Diskretion nicht gewahrt sei.

Sieht man davon ab, dass die „permanente“ Nutzung in keiner Weise belegt wird, so ist dieser Behauptung nicht zu entnehmen, warum die potentielle Anwesenheit einer Mitarbeiterin, die gleichzeitig Mitgesellschafterin und Ehegattin des Gesellschafters ist, die Führung von vertraulichen Gesprächen verhindert.

Die Ausführungen des Betriebsprüfers zu **einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung** lauten wie folgt:

„Nach allgemeinen rechtlichen Ausführungen zu gemischt genutzten Gebäuden im ersten Absatz, erscheint es dem Bw. im zweiten Absatz unschlüssig, dass die Arbeitszimmerregelung angewendet wird, da nicht die Tätigkeit von Herrn R., sondern die Tätigkeit der KG Gegenstand der Prüfung gewesen sei und außerdem der Mittelpunkt der Tätigkeit der KG in einem Arbeitszimmer liegen könnte.

Nur der Vollständigkeit halber sei hierzu angemerkt, dass sich die Tätigkeit einer Personengesellschaft über die Tätigkeit ihrer Gesellschafter (im Rahmen der Gesellschaft) bestimmt.

Wie schon im BP-Bericht und der unter Punkt II.a. ersichtlich, ist ein Gebäude, das einem Gesellschafter zur Haushaltsführung dient und nur untergeordnet betrieblich genutzt wird – auch wenn es der Personengesellschaft gehört – stets dem Privatvermögen zuzurechnen. Im konkreten Fall bedeutet dies, dass sich die beiden Räumlichkeiten im Wohnungsverband befinden und somit die Bestimmung des § 20 Abs. 2 lit. d 1. Satz EStG anzuwenden ist:

„Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer ..."

Hinsichtlich des Mittelpunkts der Tätigkeit ist festzuhalten, dass deren Beurteilung sich an dem typischen Berufsbild orientiert. Die Tätigkeit der Gesellschaft besteht im Handel mit Einbauküchen, dessen räumlicher Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit in den Handels-, Schau- und Lagerräumlichkeiten liegt.

In Absatz Drei wird behauptet, dass der Einwand, man verfüge zu wenig Platz in der Unternehmenszentrale, im Zuge der Betriebsprüfung nicht berücksichtigt worden wäre. Dieser Vorwurf wird bereits dadurch widerlegt, dass der Einwand unter der Tz. 4 lit. b des BP-Berichtes angeführt wird, jedoch unter Hinweis auf die Durchführung einer Besprechung mit fünf Beteiligten im Zuge der Betriebsprüfung als gegenstandslos beurteilt wurde.

In Absatz Vier der Berufung wird vorgebracht, dass die Notwendigkeit von Räumlichkeiten nicht Gegenstand der steuerlichen Beurteilung sein dürfe.

Diese Behauptung entspricht nicht der Rechtslage. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung solcher Aufwendungen – wie schon im Bericht angeführt – ist auch die Notwendigkeit, da sie in einem Bereich anfallen, der sich der sicheren Überprüfung durch die Abgabenbehörde entzieht.

Nach Ansicht der BP ist die Berufung in diesem Punkt daher nicht abzuweisen."

Zur **Umsatzsteuer** führte der Betriebsprüfer Folgendes aus:

„Zur Vorsteuer aus laufendem Aufwand:

Beantragt wird die Anerkennung der Abzugsfähigkeit von 13 % der auf die laufenden Raumaufwendungen entfallenden Vorsteuern.

Wie der Berufungswerbe ausführt, steht ein Vorsteuerabzug zu, soweit die zugrunde liegenden Aufwendungen unternehmerisch bedingt sind.

Für den berufungsgegenständlichen Fall wurde jedoch bereits ausgeführt, dass die Liegenschaft dem Privatvermögen zuzurechnen ist, die Aufwendung als nicht betrieblich zu beurteilen sind, und daher auch der Vorsteuerabzug mangels unternehmerischer Bedingtheit zu versagen ist.

Zur Vorsteuerkorrektur

Die im Jahr 2003 vorgenommene Vorsteuerkorrektur ist nach Ansicht des Bw. allenfalls erst ab 2005 vorzunehmen, wenn die unternehmerische Nutzung weniger als 10 Prozent beträgt und sei daher zu Unrecht vorgenommen worden.

Diesbezüglich ist auf Tz. 4 a) und c) des BP-Berichtes zu verweisen. Infolge der Umgründung der ehemaligen R. GmbH in die R. KG verlor das Grundstück seine Eigenschaft als Betriebsvermögen und musste daher (steuerrechtliche) in das Privatvermögen der Gesellschafter übernommen werden.

Somit war aufgrund dieser Änderung der Verhältnisse die Vorsteuerkorrektur durchzuführen. Nach Ansicht der BP ist der Berufung auch in diesem Punkt nicht zu folgen."

In der **Gegenäußerung** vom 14. August 2007 begrüßte die steuerliche Vertretung die Rechtsansicht bezüglich der Provisionsrückstellung und widersprach den Ausführungen des Betriebsprüfers zum „Aufwand Gebäude G.“ und der „Umsatzsteuer“ ohne weitere Ausführungen dazu zu machen.

Am 11. Jänner 2008 erfolgte die Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2005 gemäß § 200 BAO vorläufig, da der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist.

In der am 11. Dezember 2012 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde im Wesentlichen das bisherige Vorbringen der Bw. und des Finanzamtsvertreters wiederholt. Zur Nutzung des Arbeitszimmers wurden von der steuerlichen Vertretung keine neuen Angaben gemacht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, 1) die Höhe der Provisionsrückstellungen für das Jahr 2004 und 2) ob die Kosten der Jahre 2003 bis 2005 für ein in einem Einfamilienhaus befindliches Arbeitszimmer in G. abzugsfähig sind und ob der darauf entfallende Vorsteuerabzug zusteht bzw. eine Vorsteuerkorrektur im Jahr 2003 vorzunehmen ist.

I) Zum Verfahrensrecht

Gemäß § 274 BAO idF BGBl. I Nr. 97/2002 gilt die gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum Dezember 2005 vom 17. April 2007 gerichtete Berufung vom 21. Mai 2007 auch als gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 11. Jänner 2008 gerichtet. Aus diesem Grund war der Spruch dieses Bescheides wie oben zu gestalten.

Vom Finanzamt wurde der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005 gemäß § 200 BAO mit der Begründung vorläufig erlassen, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist.

Die Abgabenbehörde kann nach § 200 Abs. 1 BAO die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist eine vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 beseitigt ist. Weiters ist es

zulässig, dass die Berufungsbehörde im Rahmen der Berufungserledigung einen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheid des Finanzamtes für endgültig erklärt (vgl. zB das VwGH-Erkenntnis vom 21.1.2004, 99/13/0187). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (wie VwGH 6.7.2011, 2007/13/0118) kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte.

Voraussetzung für die vorläufige Bescheiderlassung gemäß § 200 Abs 1 BAO ist, dass es sich um Ungewissheiten im Tatsachenbereich handelt (*Ritz, BAO^d, §200, Tz 1 mwN*); die Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage von der Berufungsbehörde gelöst wird, ist keine Ungewissheit im Tatsachenbereich. Es muss eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegen, die derzeit im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar ist. (*VwGH v 28.10.1993, ZI 93/14/0123*).

Der Hinweis auf offene Rechtsmittelverfahren anderer Jahre ist nicht ausreichend; einerseits ist die Ungewissheit der Lösung einer Rechtsfrage keine Ungewissheit im Tatsachenbereich, andererseits wird nicht einmal konkretisiert, welche Rechtsfragen bzw. welche Tatfragen, die auch im Jahr 2005 relevant sind, im Rechtsmittelverfahren zu lösen wären.

Vor diesem Hintergrund erfolgte infolge Nichtvorliegens der Voraussetzungen zur Erlassung eines vorläufigen Bescheides die Abgabenfestsetzung auch für die Umsatzsteuer 2005 endgültig.

II) Zum materiellen Recht

1) Zur Provisionsrückstellung:

Die beantragte höhere Dotierung der Provisionsrückstellung für das Jahr 2004 konnte aufgrund der nachgebrachten Auswertungen (abgerechnete Provisionen im Zeitraum Jänner bis April 2005 betreffend Vertragsabschlüsse vor dem 1.1.2005, AB S 49 bis 79), die bis zur Schlussbesprechung nicht vorgelegen waren, anerkannt werden, wobei die ermittelte Höhe der Provisionsrückstellung zum 31.12.2004 € 70.365,75 beträgt und die Hinzurechnung lediglich €4.117,66 ausmacht. Dem Berufungsbegehren war daher diesbezüglich Folge zu geben.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2004 werden daher wie folgt festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BP € 318.069,65 abzüglich € 30.818,41 ergibt einen Gewinn von € 287.251,24, der iHv € 284.378,73 auf Herrn X. R. und iHv € 2.872,51 auf Frau Y. R. zu verteilen ist.

2) Zu den Aufwendungen bzw. zum Vorsteuerabzug iZm dem Arbeitszimmer:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d des EStG 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig, es sei denn, das Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen.

Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung können nur abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Die betriebliche Nutzung eines Arbeitszimmers muss nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erforderlich, dh notwendig sein und der Raum muss weiters tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich genutzt und auch entsprechend eingerichtet sein. Die Kriterien gelten für den betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich in gleicher Weise (Jakom/Baldauf, EStG⁵, § 20 Tz. 41).

Ein Arbeitszimmer liegt dann im Wohnungsverband, wenn es nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung (oder des Einfamilienhauses) darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumen verfügt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die anteilig auf ein Arbeitszimmer im eigenen Einfamilienhaus entfallende Absetzung für Abnutzung sowie allfällige anteilige Finanzierungskosten des Hauses nur dann Betriebsausgaben, wenn die Tätigkeit ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer im Wohnhaus erforderlich macht und wenn auch tatsächlich ein Raum entsprechend eingerichtet und genutzt wird (VwGH 8.2.1989, 85/13/0220).

Im gegenständlichen Fall hat nun die Bw. anteilige (13%) Betriebskosten, Finanzierungskosten, Afa bzw. vorzeitige Afa und Instandhaltung (für ein in den Jahren 2001 bis 2003 errichtetes und ab 2003 bewohntes Einfamilienhaus in G.) für ein 14 m² großes Arbeitszimmer im Erdgeschoss und einen 26 m² umfassenden Teilbereich eines weiteren Raumes im Kellergeschoss (Besprechungszimmer) als Betriebsausgaben geltend gemacht. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde ein Bauplan vorgelegt, das Einfamilienhaus besichtigt und eine Fotodokumentation erstellt. Danach sind die strittigen Räume mit Schreibtisch, Regalen, einer Couch (Arbeitszimmer) bzw. 2 Esstischen mit 6 Sesseln bzw. 4 Sesseln, Vitrine, Schränken (Besprechungszimmer) etc. ausgestattet.

Ein Gebäude, das Gesellschaftern zur Haushaltsführung dient und nur untergeordnet (13 %) betrieblich genutzt werden soll, ist dem Privatvermögen zuzurechnen.

Ob ein Arbeitszimmer steuerrechtliche Anerkennung findet, ist – wie der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme ausführte - bei einer Personengesellschaft über die Tätigkeit ihrer Gesellschafter zu bestimmen und es ist infolgedessen zu überprüfen, ob das Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit notwendig ist.

Das Merkmal der „gesamten“ betrieblichen Tätigkeit ist aus der Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle iSd gesamten Tätigkeit im Rahmen des konkreten Betriebs zu beurteilen (Jakom/Baldauf, EStG⁵, § 20 Tz. 48).

Die Tätigkeit der Gesellschaft besteht im Handel mit Küchen, was in erster Linie am Unternehmenssitz in D. – in den Verkaufs-, Schau- und Lagerräumlichkeiten - stattfindet.

Als Rechtfertigung für die Notwendigkeit gab die Bw. folgende Gründe an:

Das Besprechungszimmer im Kellergeschoss des Einfamilienhauses der Bw. "*würde*" laut Ausführungen in der Berufung von Herrn R. insbesondere für Einkaufsgespräche mit den Küchenlieferanten genutzt bzw. wenn vertrauliche Gespräche ohne Anwesenheit eines Mitarbeiters geführt werden sollen. Dies sei notwendig, da das Büro des Gesellschafters X. R. am Unternehmenssitz in D. mit einer Mitarbeiterin geteilt werden müsste. Der Feststellung des Betriebsprüfers, warum die potentielle Anwesenheit einer Mitarbeiterin, die gleichzeitig Mitgesellschafterin und Ehegattin des Gesellschafters ist, die Führung von vertraulichen Gesprächen verhindert und deshalb die Notwendigkeit erforderlich macht, wurde von Seiten der Bw. nichts entgegnet. Eine betriebliche Nutzung wurde auch in anderer Weise weder behauptet noch belegt.

Die Feststellung des Finanzamtes, wonach mangels tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblicher Nutzung des Arbeitszimmers sowie mangels Notwendigkeit des Arbeitszimmers die Berufung abzuweisen sei, blieb somit unwidersprochen. Es erfolgte keine Darlegung der Bw. darüber, inwieweit das Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit ist. Weiters sind auch Ausführungen darüber unterblieben, ob die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich betrieblichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer im Einfamilienhaus unbedingt notwendig macht. Gelegentliche Besprechungen würden Räume nicht zu Arbeitszimmern machen.

Da die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Z 2 d EStG 1988 (Mittelpunkt der Tätigkeit, Notwendigkeit, nahezu ausschließliche Nutzung) nicht gegeben sind, konnten die mit dem

Arbeitszimmer in Zusammenhang stehenden begehrten Betriebsausgaben nicht anerkannt werden.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer 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, als Vorsteuer abziehen. Nach Abs. 2 Z 2 lit. a dieser Bestimmung gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt, wenn deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des EStG 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des KStG 1988 sind.

Umsatzsteuerlich resultierte aus der einkommensteuerlichen Beurteilung der strittigen Räume das Fehlen der Abzugsberechtigung für damit im Zusammenhang geleistete Vorsteuerbeträge aus dem Grunde des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994. Art 17 Abs 6 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie steht dem nicht entgegen, weil nur die mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 herbeigeführte Einschränkung des Vorsteuerabzuges aus Aufwendungen für ein Arbeitszimmer, welches nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet, nach den Erwägungen der genannten Erkenntnisse durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt wird, während dem Vorsteuerabzug im vorliegenden Fall schon die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG 1988 entgegenstehen, auf welche die Vorsteuerabzugsregelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 auch verweist.

Streitgegenständlich hat es die Bw. unterlassen, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darzulegen, dass die geltend gemachten Räume ausschließlich oder nahezu ausschließlich in seinem Unternehmen genutzt wird. Es wurde insbesondere nicht einmal dargelegt, dass die ausgeübte Tätigkeit (Einzelhandel mit Küchen) ein ausschließlich betrieblichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer im Einfamilienhaus unbedingt notwendig machte und auch tatsächlich ein Raum entsprechend eingerichtet und genutzt wurde. In den von der Bw. vorgebrachten Zwecken (wie Einkaufsgespräche) konnte keine Notwendigkeit bzw. nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung erblickt werden.

Ein Vorsteuerabzug steht daher weder für das Arbeitszimmer noch für das Besprechungszimmer zu.

3) Zur Vorsteuerkorrektur:

§ 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 auch in Bau befindliche Anlagen oder noch nicht in Verwendung genommene Gegenstände des Anlagevermögens 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.

Voraussetzung der Berichtigung (nach Abs. 10) ist, dass der Unternehmer den Gegenstand als Anlagevermögen in Verwendung nimmt, dh bereits als Anlagevermögen genutzt hat (VwGH 24.11.2004, 2000/13/0041). Wird der Gegenstand vor dieser Nutzung veräußert und stellt dies eine Veränderung der Verhältnisse dar, dann kommt nicht § 12 Abs. 10 UStG 1994, sondern allenfalls Abs. 11 zum Zuge (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz. 320).

Betroffen sind daher auch Gegenstände, die zur Verwendung als Anlagevermögen bestimmt waren, als solches aber nie bzw. noch nicht verwendet wurden.

Die Berichtigung nach § 12 Abs.11 UStG 1994 ist daher auch in den Fällen vorzunehmen, in denen ein Gebäude zB 2001 und 2002 errichtet, 2003 als Anlagevermögen in Verwendung genommen und noch 2003 entnommen wird. Hier kommt § 12 Abs.10 nicht zur Anwendung, da § 12 Abs.10 erst in dem der Nutzung folgenden Jahr vorgesehen ist. Die Berichtigung hat vielmehr nach § 12 Abs.11 zu erfolgen. Um dies klarzustellen, wurde im § 12 Abs.11 die Formulierung "sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt" gewählt (Kommentar zur Mehrwertsteuer, Scheiner/Kolacny/Caganek, § 12 Tz. 648)

Wird ein Gegenstand für nichtunternehmerische Zwecke entnommen oder genutzt, der bisher im steuerpflichtigen Unternehmensbereich verwendet wurde, und ist die Entnahme oder Nutzung steuerfrei oder nach § 3a Abs. 1a nicht steuerbar (Grundstücksnutzung), dann liegt aus diesem Grund eine Änderung der Verhältnisse vor: eine Entnahme oder Nutzung wird zwar nicht als solche besteuert, die Änderung der Verhältnisse kann aber zu einer Vorsteuerkorrektur führen (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz. 288).

Da für die strittigen Räumlichkeiten im Einfamilienhaus steuerrechtlich keine betriebliche Nutzung erfolgt (erstmalige Verwendung des Gebäudes durch die Gesellschafter im Jahre 2003), sind auch die anteiligen Vorsteuern aus der Errichtung, die noch von der GmbH in Anspruch genommen wurden, als Folge der Nutzungsänderung zu berichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Dezember 2012