



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MK, vertreten durch Aschauer & Rachbauer OEG, 4060 Leonding, Hochstraße 1, vom 17. Juni 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 7. Mai 2010 betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2008 entschieden:

Die Bescheide werden wie folgt abgeändert.

Umsatzsteuer 2004:

Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994: -3.494,50 €.

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit -376,96 € (Gutschrift).

Umsatzsteuer 2005:

Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994: -3.494,50 €.

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit 1.600,02 € (Zahllast).

Umsatzsteuer 2006:

Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994: -3.494,50 €.

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit 2.702,24 € (Zahllast).

Umsatzsteuer 2007:

Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994: -3.494,50 €.

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit 1.665,83 € (Zahllast).

Umsatzsteuer 2008:

Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994: 2.912,08 €.

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer wird daher festgesetzt mit 11.265,72 € (Zahllast).

Entscheidungsgründe

Bis zum 25. März 1999 gehörte die streitgegenständliche Liegenschaft zur Hälfte der Berufungswerberin, die diese gemeinsam mit dem anderen Hälfteneigentümer vermietete. Am 26. März 1999 erwarb sie (auch) die andere Hälfte, nahm 1999 und 2000 Umbauarbeiten vor, nahm die Liegenschaft zur Hälfte in das Anlagenverzeichnis auf, machte hinsichtlich des neu erworbenen Hälftanteils keinen Vorsteuerabzug geltend und verwendete die Liegenschaft ab März 2000 betrieblich.

Laut Berufungswerberin nutzte sie die Liegenschaft ab dem Jahr 2004 zu 100% betrieblich.

Am 23. Juli 2008 lieferte sie die gesamte Liegenschaft umsatzsteuerfrei weiter.

Für das Jahr 2004 aktivierte die Berufungswerberin die historischen Anschaffungskosten des nunmehr zusätzlich betrieblich genutzten Anteils iHv 171.813,00 € und machte für die Jahre 2004 bis 2008 jeweils 1/10 der darauf entfallenden Umsatzsteuern (das sind 3.436,26 €) als Vorsteuerberichtigung zu ihrem Gunsten geltend. Für 2008 nahm sie außerdem (wegen der steuerfreien Weiterlieferung) eine Vorsteuerberichtigung zu ihrem Lasten iHv 4.691,96 € vor.

Das Finanzamt vertrat hingegen die Ansicht, dass die Liegenschaft ursprünglich nur zu 50% dem Unternehmen gewidmet war, weil nur 50% aktiviert wurden. Die nachträgliche Erhöhung des unternehmerischen Nutzungsanteils stelle daher eine Einlage dar, die nicht zur Vorsteuerberichtigung berechtige.

In der Berufung wurde dagegen eingewendet, dass die Investitionen damals lediglich aus Praktikabilitätsgründen nur zur Hälfte in die Bücher aufgenommen worden seien. Das heiße aber nicht, dass diese Investitionen nicht ursprünglich dem Betrieb gewidmet waren. Sie seien nur zunächst nicht tatsächlich genutzt worden.

Nach einer Besprechung teilte das Finanzamt mit, dass laut UFS RV/0070-L/05 die Abgabe von Voranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen ab dem Zeitraum 2000, in denen nur Vorsteuern für den gewerblich genutzten Teil des Amtsgebäudes beantragt werden, ein Hinweis darauf sei, dass der hoheitlich genutzte Teil nicht (rechtzeitig) dem Unternehmen zugeordnet wurde. Die Erklärungen seien als Schriftstücke („schriftliche Mitteilung“ iSd § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994) mit negativer Zuordnungsentscheidung zu werten. Da zunächst nur Vorsteuern im Ausmaß der unternehmerischen Verwendung geltend gemacht wurden, sei nicht das gesamte Gebäude dem Unternehmen zugeordnet worden, weshalb eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten der Berufungswerberin nicht vorzunehmen sei.

Der Referent gab daraufhin zu bedenken, dass diesfalls ein Unternehmer, der für den Fall, dass er eine Liegenschaft zunächst nur anteilig, im Übrigen aber nicht nutzt, rechtmäßigerweise nur den anteiligen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, schlechter gestellt sei als ein Unternehmer, der (rechtswidrig) den vollen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat.

Das Finanzamt vertrat hierauf die Ansicht, dass sich die Frage, in welcher Höhe der Vorsteuerabzug rechtskonform oder rechtswidrig gewesen wäre, nicht stelle. Maßgeblich sei lediglich, welche Zuordnungsentscheidung der Unternehmer getroffen hat. Ebenso wie ein bloß anteiliger Vorsteuerabzug ein Indiz für eine nur anteilige Zuordnung sei, wäre ein voller - wenn auch rechtswidriger - Vorsteuerabzug ein Indiz für eine vollständige Zuordnung. Von einer Schlechterstellung könne nicht gesprochen werden, weil die Höhe der geltend gemachten Vorsteuer keineswegs die einzige Möglichkeit sei, um die Zuordnungsentscheidung zu treffen. Es sei dem Unternehmer ja unbenommen, die vollständige Zuordnung zum Unternehmen auch anderweitig (zB durch ein Schreiben an das Finanzamt) zu dokumentieren.

Dem steuerlichen Vertreter hielt der Referent vor, dass für den Fall, dass eine Vorsteuerberichtigung zustehe, deren zutreffende Berechnung etwas von der begehrten abweiche. Für das Jahr 2008 sei nämlich keine eine volle Berichtigung zu Gunsten der Berufungswerberin vorzunehmen, weil in diesem Jahr auch der ab 2004 zusätzlich unternehmerisch genutzte Teil steuerfrei weitergeliefert wurde und sich daher die Frage stelle, ob überhaupt für 2008 eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten der Berufungswerberin stattzufinden habe. Dies sei in Anlehnung an die in ÖStZ 2006/874, 414, Punkt 1.2 publizierte Ansicht des Referenten (so auch UFS vom 25. Juni 2008, RV/0379-L/03, vergleiche auch Ruppe, UStG 1994³, § 12 Tz 180 und im Ergebnis Aigner/Prechtl, SWK-Sonderheft „Gemischt genutzte Gebäude“, Pkt 3.4.11) dahingehend zu lösen, dass eine monatsweise Berechnung anzustellen sei. Die Vorsteuerberichtigung zu Gunsten der Berufungswerberin betrage daher für 2004 bis 2007 jeweils 12/118 von 171.813,00 € (das sind 3.494,50 €) und für 2008 7/118

von 171.813,00 € (das sind 2.038,46 €). Die Vorsteuerberichtigung zu Lasten der Berufungswerberin betrage 17/118 des ursprünglichen Vorsteuerabzuges, das sind 4.950,54 €.

Der steuerliche Vertreter erklärte sich mit dieser Berechnung einverstanden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mangels gegenteiliger Feststellungen des Finanzamts ist davon auszugehen, dass der zuletzt erworbene Hälftenanteil nicht privat und ab 2004 unternehmerisch genutzt wurde. Fraglich ist nur, ob besagter Anteil dem Unternehmen gewidmet worden ist oder nicht.

§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 in der bis Ende 1999 geltenden Fassung lautet:

Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hiefür nach den einkommen steuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Der Unternehmer hat jedoch die Möglichkeit, den Teil der Lieferungen oder sonstigen Leistungen, der danach nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, dem Unternehmen zuzuordnen.

Dem Gesetz ist nicht zu entnehmen, dass diese Zuordnung in einer bestimmten Form zu erfolgen hat. Letztlich ist es demnach eine reine Willensentscheidung des Unternehmers, ob er zuordnet oder nicht. In Anbetracht des Umstandes, dass bei einer späteren Erhöhung des unternehmerischen Nutzungsanteils nur dann keine Einlage vorliegt, demnach eine Berechtigung zur Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Unternehmers gegeben ist, wenn zugeordnet wurde, ist geradezu davon auszugehen, dass eine Zuordnung erfolgt ist, zumal durch diese auch keine Nachteile für den Unternehmer eintreten.

Eine einmal für eine zusammengehörendes Objekt getroffene Zuordnungsentscheidung wirkt auch für die Folgejahre weiter. Dies bedeutet, dass die im Jahr 1999 getroffene Entscheidung auch für die Jahre ab 2000 unabänderlich gilt, selbst wenn für diese Jahre andere Erfordernisse für die Zuordnung gestellt wären. Dies ist allerdings gar nicht der Fall. Vielmehr wird nach der Änderung zum 1. Jänner 2000 bereits vom Gesetz davon ausgegangen, dass eine Zuordnung erfolgt ist und dass nur bei (willentlicher) Nichtzuordnung durch den Unternehmer eine schriftliche Mitteilungspflicht gegeben ist. Es ist daher (ganz abgesehen von der erwähnten Fortwirkung der Zuordnungsentscheidung) für Leistungsbezüge ab 2000 keinesfalls so, dass das Unterlassen einer schriftlichen Mitteilung eine negative Zuordnungsentscheidung darstellt. Gerade das Gegenteil ist der Fall.

Aus einer späteren negativen Mitteilungsverpflichtung ist keine vorherige positive Mitteilungsverpflichtung abzuleiten. Demnach ist aus besagter Gesetzesänderung für Leistungsbezüge, die vor 2000 stattfinden, kein Umkehrschluss dahingehend zu ziehen, dass eine positive Zuordnungsentscheidung schriftlich zu erfolgen hat.

Das Wesen der positiven Zuordnung besteht darin, dass sie für solche Teile getroffen wird, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Wäre die Zuordnung nur in dem Ausmaß zulässig, in dem ohnehin bereits eine unternehmerische Nutzung erfolgt und daher der Vorsteuerabzug zusteht, wäre die Zuordnung überflüssig (siehe auch Ausführungen des Referenten in UR 2007, 473, Punkt I.1). Die Nichtgeltendmachung des Vorsteuerabzuges ist daher kein Indiz für eine negative Zuordnungsentscheidung.

Es trifft zwar zu, dass eine positive Zuordnungsentscheidung dadurch dokumentiert werden könnte, dass diese dem Finanzamt schriftlich mitgeteilt wird. Mangels diesbezüglicher Verpflichtung (siehe oben) ist jedoch aus der Nichtmitteilung nicht zu schließen, dass keine positive Zuordnungsentscheidung getroffen wurde.

Aus all dem ergibt sich, dass die Berufungswerberin eine positive Zuordnungsentscheidung getroffen hat.

Einem allfälligen Argument, für die Liegenschaft hätte schon ursprünglich mangels privater Nutzung der volle Vorsteuerabzug zugestanden, weshalb eine (nachträgliche) Vorsteuerberichtigung nicht stattzufinden habe, wäre entgegenzuhalten, dass die Nichtnutzung weder eine private noch eine unternehmerische Nutzung darstellt. Für brach liegende Teile steht daher (ursprünglich) kein Vorsteuerabzug zu (siehe auch Ausführungen des Referenten in SWK 2010, S 76, Pkt. 3).

Die Berechnung der Vorsteuerberichtigung hat wie dem steuerlichen Vertreter vorgehalten zu erfolgen.

Linz, am 5. November 2010