



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/0274-W/08,
miterledigt RV/0275-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2004, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Jahr 2004 neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit auch Einkünfte (Verluste) aus Vermietung und Verpachtung einer möblierten Wohnung in Wien, K. 7.

Für das Streitjahr fand eine Betriebsprüfung statt, wobei die geltend gemachten Vorsteuern nur im Ausmaß von € 404,77 anerkannt wurden. In der Niederschrift bzw. im BP-Bericht hielt der Betriebsprüfer fest, dass der Bw. im Jahr 2004 Vorsteuern in Höhe von € 13.005,68 aus dem Umbau bzw. der Sanierung sowie aus dem Ankauf von Einrichtungsgegenständen beantragt habe, die in den Jahren 1996 und 2000 bis 2002 angefallen seien. Da die ursprüngliche Vermietungsabsicht nicht schlüssig nachgewiesen werden konnte – die vom Bw. vorgelegten Schreiben über stattgefundene Besichtigungen reichten nicht aus –, seien diese nicht anzuerkennen. Weiters sei die Wohnung nach dem Umbau aber noch vor dem tatsächlichen Vermietungsbeginn im Jahr 2004 für private Zwecke genutzt worden.

Laut dem Schreiben von Maria Y. vom 22. Dezember 1999 habe am 10. Dezember 1999 die Besichtigung der gegenständlichen Wohnung stattgefunden. Laut dem Schreiben von Barbara R. vom 22. Dezember 1999 habe einige Tage vorher die Besichtigung stattgefunden. Aus dem Schreiben von Rainer T. vom 16. Jänner 2000 gehe nicht hervor, wann die Besichtigung stattgefunden habe. Darüber hinaus sei ein Schreiben der Peter W. vom 12. Juli 2007 vorgelegt worden, in dem eine Besichtigung im September 1998 bestätigt worden sei.

Aus den vorgelegten Investitionsrechnungen sei zu schließen, dass der Umbau der Wohnung erst im Jänner 2000 begonnen worden sei. Die vorgelegten Bestätigungen könnten daher nicht beweisen, dass der Umbau nicht aus privaten Motiven erfolgt sei. Darüber hinaus sei festzuhalten, dass die Wohnung (rund 61 m²) sehr aufwändig umgebaut und umgestaltet worden sei. Die baulichen Investitionen hätten € 41.150,00 betragen, Einrichtungsgegenstände seien um € 52.100,00 angeschafft worden. Auch diese hohen Summen würden auf private Motive hinweisen.

Ab dem aus der Aktenlage sich ergebenden Umbau- und Renovierungsbeginn Anfang 2000 seien keine Unterlagen vorgelegt worden, die eine eindeutige Vermietungsabsicht dokumentieren könnten. Vielmehr habe der Bw. in einem Telefonat mit einer Mitarbeiterin des FA bekannt gegeben, dass die Wohnung nach fertig gestellter Renovierung der Befriedigung seiner eigenen Wohnbedürfnisse und derer seiner späteren Ehegattin gedient habe.

Aus Literatur und Rechtsprechung ergebe sich, dass die nachweisbare und klare Vermietungsabsicht Voraussetzung für die Berücksichtigung von Werbungskosten/Vorsteuern vor der Erzielung von Einkünften sei. Dabei seien weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung ausreichend noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige die bloße Möglichkeit der Erzielung von Einkünften ins Auge fasse. Voraussetzung sei, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden könne.

Angemerkt werde auch, dass der Bw. sich erst mit der Abgabe des Fragebogens Verf. 24 am 11. Oktober 2005 gegenüber der FA als Unternehmer deklariert habe. In diesem Fragebogen habe er weiters angegeben, dass die Tätigkeit erst am 1. Jänner 2004 begonnen worden sei.

Abschließend werde ausgeführt, dass, wenn im Zeitpunkt des Leistungsbezuges ein Unternehmen noch nicht bestanden habe und die Leistung erst später dem Unternehmen zugeordnet werde, der Vorsteuerabzug nicht nachgeholt werden könne (EuGH 11.7.1991, Rs C-897/90 Lennartz).

Um den nicht anerkannten Vorsteuerbetrag erhöhte der Betriebsprüfer die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung und ermittelte in der Folge eine vom Bw. abweichende AfA von € 6.535,83 statt € 4.470,60, wodurch sich der Verlust aus Vermietung und Verpachtung entsprechend erhöhte.

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass der Bw. von Anfang an die Absicht gehabt habe, die Liegenschaft K. 7 zu vermieten.

Da die Wohnung im Zeitpunkt der Schenkung veraltet und somit nicht vermietbar gewesen sei, sei ein umfassender Umbau der Wohnung geplant und durchgeführt worden. Die Umbaumaßnahmen hätten sich von der Einreichung des Planes im September 1999 bis März 2000 erstreckt.

Da bereits im September 1999 die Planungseinreichung stattgefunden habe, könne von der Außenprüfung nicht darauf geschlossen werden, dass der Umbau erst im Jänner 2000 begonnen worden sei. Der Bw. habe also schon vor den Besichtigsterminen im Dezember 1999 den Entschluss zum Umbau gefasst. Somit sei keine private Veranlassung zu unterstellen. Der Umbau sei von Beginn an auf eine spätere Einnahmenerzielung aus Vermietung und Verpachtung gerichtet gewesen. Dies werde auch durch das Schreiben der W. bekräftigt, der die Wohnung zur Vermietung angeboten worden sei. Aufgrund des schlechten Zustands des Vermietungsobjekts sei jedoch dieses Angebot nicht angenommen worden, womit auch die notwendige Komplettsanierung von dritter Seite als notwendig befunden wurde und somit gerechtfertigt sei.

Der Rückschluss der Außenprüfung, dass die investierte Summe in den Umbau für die Vermietungsabsicht zu hoch gewesen sei und auf eine private Veranlassung hindeute, sei nicht zulässig, da der Außenprüfung der schlechte Zustand der Wohnung vor dem Umbau nicht bekannt war und eine adäquate Einrichtung für die grundsätzliche Vermietbarkeit der Wohnung und zur Erzielung eines vom Bw. erwarteten Mietzinses notwendig gewesen ist.

Da sich bis Mitte des Jahres 2000 kein Mieter gefunden habe, sei die Wohnung Frau L. bis auf Widerruf (Präkarium) zur Verfügung gestellt worden. Der Bw. sei nicht in der Wohnung K. 7 wohnhaft gewesen.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sei, dass die Vermietungsabsicht durch über Absichtserklärungen hinausgehende Umstände als klar erwiesen angesehen werden könne (VwGH 2001/15/0085). Durch die Tatsache, dass die Pläne für den Umbau im September 1999 eingereicht worden seien, der Bw. sich beruflich hauptsächlich im Ausland befunden habe und seinen Hauptwohnsitz nicht in der K. 7 innegehabt habe und in Verbindung mit den der Außenprüfung übermittelten

Bestätigungen über diverse Besichtigungstermine während der Umbauphase, gehe die unternehmerische Vermietungsabsicht klar über die bloße Absichtserklärung des Bw. hinaus. Weiters sei die Wohnung im Jahr 1998 einem Maklerbüro zur Vermietung angeboten worden (UFS RV/0510-G/02). Die unternehmerische Vermietungsabsicht sei damit für den Vorsteuerabzug hinreichend zum Ausdruck gebracht worden.

Weiters sei auf die Berufungsentscheidung des UFS, RV/0552-G/02, hinzuweisen, wonach diverse Korrespondenz mit Mietinteressenten oder die Namhaftmachung von Personen, die die Wohnung besichtigt haben, als Nachweis für die Vermietungsabsicht als ausreichend angesehen wurde.

Die Außenprüfung führe weiters an, dass der Bw. im Fragebogen Verf. 24 erklärt habe, dass ab 1. 1. 2004 die unternehmerische Tätigkeit begonnen worden sei. Der Bw. sei zu diesem Zeitpunkt steuerlich noch nicht vertreten gewesen und könne daher die korrekte Verwendung der termini technica in diesem Bereich nicht vorausgesetzt werden. Weiters gehe die im Prüfbericht angeführte Rz 1835 der UStRI 2000 ins Leere, da noch keine Umsätze bei Beginn der unternehmerischen Tätigkeit erzielt worden seien. Vielmehr sei auf Rz 195 zu verweisen, wonach der Vorsteuerabzug vor Erzielung von Einnahmen gewährt werden könne, wenn die Vermietungsabsicht über eine Absichtserklärung hinausgehe, wie dies im gegenständlichen Fall zutreffend sei.

Aufgrund der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid sei auch der Einkommensteuerbescheid abzuändern, da sich bei Stattgabe in die Folge die Abschreibungshöhe der getätigten Investitionen ändere.

In weiterer Folge ergingen noch eine Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung sowie eine Gegenäußerung zur Stellungnahme seitens des Bw. In diesen Schriftsätzen wird, nach Wiederholung der bereits in den vorangegangenen Schriftsätzen dargelegten Argumente, noch einmal ausführlich auf die Frage eingegangen, ob bzw. wann eine ernsthafte Vermietungsabsicht in den Vorjahren bestanden habe.

Mit Faxmitteilung vom 23. August 2008 zog der Bw. den zuvor gestellten Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. ist seit 7. Oktober 1999 (Schenkungsvertrag) Alleineigentümer der Liegenschaft K. 7, Top 4. In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2004 machte der Bw. Vorsteuern in Höhe

von € 13.410,45 geltend, wobei in diesem Betrag auch Vorsteuern aus den Jahren 1996 und 2000 bis 2002 von € 13.005,68 enthalten waren.

Das Finanzamt (FA) hat die aus den Vorjahren stammenden Vorsteuern nicht anerkannt, da der Bw. die ursprüngliche Vermietungsabsicht nicht schlüssig nachgewiesen habe und die Wohnung nach dem Umbau aber noch vor dem tatsächlichen Vermietungsbeginn im Jahr 2004, für private Zwecke genutzt worden sei.

Dagegen wurde in der Berufung vorgebracht, dass aus dem Umstand, dass die Pläne für den Umbau der Wohnung bereits im September 1999 eingereicht worden sind, der Bw. sich beruflich hauptsächlich im Ausland befunden habe und seinen Hauptwohnsitz nicht in der K. 7 innegehabt habe, in Verbindung mit den der Außenprüfung übermittelten Bestätigungen über diverse Besichtigungstermine während der Umbauphase, die unternehmerische Vermietungsabsicht klar hervor- und über eine bloße Absichtserklärung hinausgehe.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz 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 Vorsteuerbeträge abziehen.

Der Vorsteuerabzug steht nur Unternehmern zu. Nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Die Unternehmereigen-schaft muss im Zeitpunkt der Leistung gegeben sein.

Gemäß § 20 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sind die „*in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 abziehbaren Vorsteuerbeträge*“ bei der Berechnung der Steuer für den Veranlagungs-zeitraum abzuziehen. Diese Vorschrift beinhaltet auch die Verpflichtung, Vorsteuerbeträge, für die die Voraussetzungen in einem Veranlagungszeitraum erfüllt sind, für diesen Zeitraum geltend zu machen. Es besteht kein Wahlrecht, den Vorsteuerabzug erst in einem anderen (späteren oder früheren) Veranlagungszeitraum geltend zu machen.

Die Frage, welcher Zeitpunkt für den Vorsteuerabzug maßgebend ist, wurde auch bereits an den Europäischen Gerichtshof herangetragen. Im Urteil vom 29. April 2004, C-152/02, Terra Baubedarf-Handel GmbH, hat der EuGH festgestellt dass das Vorsteuerabzugsrecht für den Erklärungszeitraum auszuüben ist, in dem die beiden erforderlichen Voraussetzungen, nämlich dass die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt wurde, und dass der Steuerpflichtige die Rechnung oder das Dokument besitzt, das nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Kriterien als Rechnung betrachtet werden kann, erfüllt sind.

Nun hat der Bw. nicht behauptet, dass diese Voraussetzungen in Ansehung der strittigen Vorsteuerbeträge erstmals im Streitjahr 2004 erfüllt gewesen wären. Nach seinen Darlegungen in der Berufung hat er bereits im Jahr 1999 – mit der Planeinreichung für den Umbau – den Entschluss zur Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft gefasst. „*Der Umbau war von Beginn an auf die spätere Einnahmenerzielung aus Vermietung und Verpachtung gerichtet.*“ Nach Ansicht des Bw. ist damit der Beginn der unternehmerischen Tätigkeit im Jahr 1999 zu verorten. Daraus ergibt sich aber, dass die Vorsteuern aus den Investitionen der Jahre 2000 bis 2002 als in diese Veranlagungszeiträume fallend auch in diesen hätten geltend gemacht werden müssen.

Ist im Zeitpunkt des Leistungsbezuges ein Unternehmen noch nicht vorhanden und wird die Leistung erst später dem Unternehmen zugeordnet (z. B. per Einlage), kann der Vorsteuerabzug nicht nachgeholt werden (EuGH 11.7.1991, Rs C-97/90, Lennartz). Es liegt auch kein Fall des § 12 Abs. 10 oder 11 vor weil diese Regeln nur zur Anwendung kommen, wenn sich die Verhältnisse bei einem vom Unternehmer für das Unternehmen angeschafften (hergestellten) Gegenstand später ändern.

Insoweit Vorsteuern aus dem Jahr 1996 geltend gemacht werden, kann mit Bestimmtheit davon ausgegangen werden, dass eine Unternehmereigenschaft des Bw. zu diesem Zeitpunkt noch nicht bestanden hat, zumal er erst 1999 grundbürgerlicher Eigentümer der Liegenschaft wurde.

Im Hinblick auf diese Rechtsfolge kann auch dahingestellt bleiben, zu welchem konkreten Zeitpunkt von einem „Beginn der Tätigkeit“ auszugehen ist bzw. die ernsthafte Vermietungsabsicht klar nach außen hin zum Ausdruck gekommen ist.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid war folglich abzuweisen. Da sich aus diesem Grund auch keine Veränderung der Abschreibungshöhe der Investitionen ergibt, bleibt auch der Einkommensteuerbescheid unverändert und war die Berufung dagegen ebenfalls abzuweisen.

Wien, am 25. August 2010