



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 2

GZ. RV/0072-G/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Vermietung, G., vertreten durch Dr. Binder & Co Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 8010 Graz, Neufeldweg 93, vom 27. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 28. Juli 2003 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung auf Grund der Eigennutzung der Wohnung 1 bis Oktober 2000 in den Streitjahren 1997 bis 2000 eine Kürzung der Vorsteuern in Höhe von 21,39 % im Zusammenhang mit dem Dachgeschoßausbau sowie in Höhe von 14,19 % im Zusammenhang mit den allgemeinen Kosten vorgenommen. Bezuglich des Streitjahres 2001 wurde der Anteil des Entgeltes für die mitvermieteten Küchenblöcke dem Normalsteuersatz unterworfen (vgl. Tz 12 bis 14 des Berichtes vom 23. Juli 2003 über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen).

Dagegen hat der Berufungswerber (Bw.) mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Er sei seit dem Jahr 1996 Eigentümer der Liegenschaft S., die er zur Gänze zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwende. Im Erdgeschoß befindet sich eine Pizzeria zur Erzielung von Geschäftsraummieten. In der Zeit von Dezember 1995 bis Juni 1998 seien im Rahmen einer umfassenden Sanierung sechs Wohneinheiten (Top 1 bis 6) errichtet worden, wofür auf Grund des im Jahr 1996 gestellten Förderungsansuchens vom Amt der Steiermärkischen Landesregierung entsprechende Förderungen erlangt worden seien. Im Jahr 1997 sei durch einen Wohnungsbrand, insbesondere im Bereich der Wohnung Top 1 ein erheblicher Sachschaden entstanden, dessen Beseitigung mit der Faktura vom 14. Februar 1998 – S 613.813,70 netto - in Rechnung gestellt worden sei.

Die Wohnungen Top 2 bis 6 würden seit 4. September 1997 und die Wohnung Top 1 seit 10. November 2000 fremdüblich vermietet werden.

Von Seiten der Finanzverwaltung sei unterstellt worden, dass die Wohnung Top 1 in der Zeit von September 1997 bis Oktober 2000 privaten Zwecken gedient habe. Anlass für diese Annahme sei das zwecks Erlangung der Förderung für die umfassende Sanierung beim Amt der Steiermärkischen Landesregierung eingereichte Formular, datiert mit 2. Februar 1998, in dem bezüglich der Wohnung Top 1 der Vermerk "EW" (Eigentumswohnung) angebracht worden sei. Es sei richtig, dass er ursprünglich überlegt habe, seinen Wohnsitz in das Selzthal zu verlegen. Aus familiären Gründen habe er diesen Plan jedoch rasch verworfen und er habe sich um eine Vermietung auch dieser Wohnung, insbesondere durch Anzeigen in der im Erdgeschoß gelegenen Pizzeria bemüht. Jedoch der Hausbrand und seine beträchtlichen Folgen für die gegenständliche Wohnung (große Gefahr eines Wasserschadens, enorme Verschmutzung usw.), die Größe der Wohnung (rd. 90m² gegenüber den übrigen Wohnungen in der Größe zwischen rd. 40m² und rd. 70m²) und die ursprünglich für Selzthaler Verhältnisse zu hoch angesetzte Miete hätten eine Vermietung erst ab November 2000 ermöglicht.

Unter unmittelbarer Berufung auf das für ihn günstigere Gemeinschaftsrecht beantragt er unter Bedachtnahme auf das Urteil des EuGH vom 8.5.2003, C-269/00, *Seeling*, von der die Wohnung Top 1 betreffenden Vorsteuerkürzung Abstand zu nehmen und für den Zeitraum September 1997 bis Oktober 2000 einen dem Normalsteuersatz unterliegenden Nutzungseigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 zu berücksichtigen.

Sollte diesem auf Gemeinschaftsrecht beruhenden Berufungsbegehren nicht gefolgt werden, wird als Eventualantrag, der sich auf die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2001 bezieht, die Erlassung von Steuerbescheiden nach österreichischem Umsatzsteuergesetz folgenden Inhalts begehrt:

Während die Vorsteuerkürzungsbeträge der Jahre 1998 und 1999 in Höhe von S 78.022,00 bzw. S 1.983,00 zur Gänze unangefochten bleiben, wird bezüglich der Jahre 1997 und 2000 die gänzliche Abstandnahme von der vorgenommenen Vorsteuerkürzung in Höhe von S 231.945,00 bzw. S 1.310,00 begehrte.

Weiters werden nachstehende positive bzw. negative Vorsteuerkorrekturen (Beträge in Schilling) gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 begehrte:

1997	0,00
1998	-23.195,00
1999	-23.195,00
2000	+8.000,00
2001	+8.000,00
Summe	-30.390,00

In der Folge stellte der Bw. die unterschiedlichen, in den Zeiträumen 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1997, 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 1999 und ab 1. Jänner 2000 in Österreich bezüglich des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Gebäuden geltenden Rechtslagen im Einzelnen dar.

Im gegenständlichen Fall sei die nachweisliche Zuordnung des gesamten Gebäudes zum Unternehmensbereich seit 1997 durch die Aufnahme in das Anlagevermögen und durch die Geltendmachung der gesamten Vorsteuer dokumentiert. Darüber hinaus sei auch die Vermietungsabsicht vorgelegen.

In eventu erkläre er während des offenen Verfahrens das gesamte Gebäude S. zu 100 % dem Unternehmensbereich zuzuordnen.

Daher könnten nach der österreichischen Rechtslage die oben genannten Vorsteuerbeträge zum Abzug gebracht werden, jedoch seien die Versteuerung des Nutzungseigenverbrauchs und die positiven und negativen Vorsteuerkorrekturen gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu berücksichtigen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt im Wesentlichen wie folgt begründet:

Vor dem gegenständlichen Prüfungszeitraum sei zunächst nur das Erdgeschoß an einen Gewerbebetrieb vermietet gewesen. Im Jahr 1997 seien das Ober- und das Dachgeschoß in sechs Wohneinheiten umgebaut worden. Nach Fertigstellung im September 1997 seien ab

Oktober 1997 fünf Wohnungen vermietet worden, während die sechste Wohnung (14,19 % der Gesamtnutzfläche) erst ab November 2000 vermietet worden sei. Die Vorsteuern aus den Umbau- bzw. Errichtungskosten, die im Jahr 1997 angefallen sind, sowie aus den laufenden Kosten in den Folgejahren seien zur Gänze geltend gemacht worden.

Da nach Auffassung der Betriebsprüfung hinsichtlich der strittigen Wohnung von vorn herein eine private Nutzung geplant gewesen sei, seien die Vorsteuern entsprechend gekürzt worden. Das in der Berufung zitierte Urteil des EuGH vom 8.5.2003, C-269/00, *Seeling* sei für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2003 nicht anzuwenden.

Sofort nach Fertigstellung seien bezüglich der übrigen fünf Wohneinheiten am 1. Oktober 1997 Mietverträge abgeschlossen worden. In dem vom Bw. mit 2. Februar 1998 unterfertigten Formular sei gegenüber dem Amt der Steiermärkischen Landesregierung die strittige Wohnung als durch den Förderungswerber eigengenutzt ausgewiesen worden. Der in der Berufung genannte Brand im Jänner 1998 – Wiederherstellung lt. Rechnung vom 14. Februar 1998 - sei im Prüfungsverfahren nie als Wohnungsbrand der strittigen Wohnung genannt worden und hätte selbst als solcher eine Vermietung ab 1. Oktober 1997 – zum marktüblichen Preis wie bei den anderen Wohnungen – nicht beeinflusst.

Für Zeiträume vor dem 1. Jänner 1998 würden aber im Zusammenhang mit der Errichtung und Erhaltung von Gebäuden stehende Leistungen insoweit als für das Unternehmen ausgeführt gelten, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten seien.

In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass im vorliegenden Fall die unternehmerische Nutzung des Gebäudes nicht zu betrieblichen, sondern ausschließlich zu Vermietungszwecken erfolge. Die Regelung, nach der ein gemischt genutztes Gebäude zu 100 % dem Betriebsvermögen zuzurechnen sei, wenn die außerbetriebliche Nutzung unter 20 % liege, mit der Folge, dass Aufwendungen für dieses Gebäude zur Gänze Betriebsausgaben darstellten (bzw. hinsichtlich der Umsatzsteuer zur Gänze zum Vorsteuerabzug berechtigten) gelte nur für Gebäude, die sich im Betriebsvermögen befänden. Im Falle einer Vermietung würden auch bei einer nicht unternehmerischen Nutzung unter 20 % Werbungskosten nur insoweit vorliegen, als sie auf vermietete Gebäudeteile entfielen.

Vorsteuerbeträge, die vor der tatsächlichen Ausführung von Umsätzen anfallen, könnten zwar grundsätzlich auch schon dann abgezogen werden, wenn die erbrachten Vorleistungen ernsthaft auf das spätere Bewirken von Umsätzen angelegt seien und dies nach außen hin in Erscheinung trete. Maßgebend für den Vorsteuerabzug seien in diesen Fällen aber die Verhältnisse im Zeitpunkt der Ausführung der Vorleistungen an den Unternehmer. Für diesen

Zeitpunkt müsse der Unternehmer seine Absicht, die Erzielung von Umsätzen vorzubereiten, durch objektive Nachweise belegen können.

Da hinsichtlich der strittigen Wohnung nach den Feststellungen der Betriebsprüfung aber von vorn herein eine private Nutzung geplant gewesen sei, könne im Jahr 1997 ein Vorsteuerabzug nur für jene Leistungen vorgenommen werden, die nach einkommensteuerrechtlichen Kriterien Werbungskosten darstellten. Auch in den Folgejahren bis zur Fremdvermietung im Jahr 2000 sei ein Vorsteuerabzug nur im Ausmaß der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung zulässig, da eine nachträgliche Zuordnung (ab 1. Jänner 1998) dieser Wohnung zum Unternehmen nicht möglich sei.

Da die entgeltliche Vermietung der strittigen Wohnung objektiv nachweisbar erst in späteren Jahren (nach der Fertigstellung und Innutzungnahme des Gebäudes) tatsächlich umgesetzt worden sei, könne ein (anteiliger) Vorsteuerabzug auch nicht nachgeholt werden, da diesfalls eine "Einlage" aus dem nichtunternehmerischen Bereich vorliege, die keine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994 bewirke.

Dagegen hat der Bw. mit folgender Begründung den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt:

Da es auf Grund leider unzureichend vorhandener Beweismittel offenbar nicht möglich gewesen sei, das Finanzamt von der Vermietungsabsicht seit Erwerb des Gebäudes zu überzeugen, stütze er sich insbesondere auf das Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003, C-269/00, *Seeling* und dessen unmittelbare Auswirkungen auf die österreichische Rechtslage.

Es sei zwar richtig, dass im Zeitpunkt des Beitrittes zur Europäischen Union eine Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes nur nach den einkommensteuerlichen Vorschriften, sohin also nur im unternehmerisch genutzten Ausmaß zum (umsatzsteuerlichen) Unternehmen möglich war.

Die diesbezügliche Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994, wonach eine Zuordnung des privat genutzten Teils zum Unternehmen nicht möglich war, sei jedoch nach ganz einhelliger Auffassung gemeinschaftsrechtswidrig (vgl. EuGH 11.7.1991, C-97/90, *Lennartz* und EuGH 4.10.1995, C-291/92, *Armbrech*) gewesen. Mit BGBI. I Nr. 9/1998 habe der Gesetzgeber in Reaktion auf diese Rechtsprechung ein Wahlrecht auf Zuordnung privat genutzter Grundstücksanteile zum Unternehmen eingeführt und ab dem Jahr 2000 mit BGBI. I Nr. 106/1999 die Zuordnung gesetzlich zum Regelfall erklärt.

Damit sei zunächst – unstrittig – klar, dass die einen Vorsteuerabzug ausschließende Nichtzuordnungsmöglichkeit des privaten Anteiles ab 1998 nicht mehr dem österreichischen

Rechtsbestand angehört habe und davor diese Rechtslage als gemeinschaftsrechtswidrig anzusehen war.

Insofern hätte also das Grundstück zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden können, sodass – jedenfalls zunächst – auch zur Gänze der Vorsteuerabzug zugestanden sei, was im vorliegenden Fall auch tatsächlich erfolgt sei.

Da nach der ab 1998 geltenden Zuordnungsmöglichkeit aber die nichtunternehmerische Nutzung (Eigenverbrauch) unecht steuerbefreit war, was im Ergebnis einen Vorsteuerausschluss zur Folge gehabt habe, sei auch diese Regelung im Lichte des Urteiles des EuGH vom 8. Mai 2003, C-269/00, *Seeling* als gemeinschaftsrechtswidrig zu werten.

Da die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *Seeling* erga omnes und ex tunc wirke, erweise sich der Ausschluss des Vorsteuerabzuges in Bezug auf den nach Auffassung der Finanzverwaltung privat genutzten Gebäudeanteil als rechtswidrig.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. November 2006 wurde die Entscheidung über die Berufung im Hinblick auf die beim Verwaltungsgerichtshof unter den Geschäftszahlen 2005/15/0067 (nunmehr 2009/15/0103), 2005/15/0064 (nunmehr 2009/15/0102), 2005/15/0044 (nunmehr 2009/15/0101), 2006/15/0231 und 2005/14/0035 (nunmehr 2009/15/0100) betreffend den Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden anhängigen Verfahren gemäß § 281 BAO ausgesetzt. Aus Anlass des Beschwerdeverfahrens 2005/14/0035 hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 24. September 2007, EU 2007/0008, ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 234 EG an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) gerichtet. Dazu ist in der Rs. *Sandra Puffer*, C-460/07 am 23. April 2009 das Urteil des EuGH ergangen. Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde im Ausgangsverfahren als unbegründet abgewiesen.

In dem am 4. Februar 2010 durchgeföhrten Erörterungsgespräch wurde von der bevollmächtigten Vertreterin des Bw. ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

Das gesamte Gebäude sei von Beginn an, seit 1997, dem unternehmerischen Bereich zugeordnet worden, was insbesondere durch die Aufnahme der gesamten Vorsteuerbeträge in die jeweiligen Jahresumsatzsteuererklärungen dokumentiert sei. Es habe seit Beginn eine Vermietungsabsicht bestanden, was auch Voraussetzung für die Vergabe der Förderungen von der Steiermärkischen Landesregierung zur Sanierung des Wohnobjektes gewesen sei. Eine tatsächliche Vermietung des strittigen Top 1 sei auf Grund eines Brand- und auch eines Wasserschadens und der darauf folgenden Sanierungsarbeiten erst ab dem Jahr 2000 erfolgt.

Dies sei in der Berufung bzw. im Vorlageantrag dem Unabhängigen Finanzsenat bereits ausführlich mitgeteilt worden. Auf die beantragten positiven Vorsteuerberichtigungen sowohl nach österreichischer Rechtslage als auch nach dem Gemeinschaftsrecht werde verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur strittigen Rechtsfrage des Umfanges des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Gebäuden hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, Nachstehendes zu Recht erkannt:

"Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Dieselbe Regelung fand sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 erfasst in Z 1 "die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge" und in Z 2 lit. a "Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung". Aufwendungen des Unternehmers für die seinen privaten Wohnzwecken dienende Wohnung stellen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar.

Werden räumliche Bereiche eines Gebäudes unterschiedlich genutzt, die einen betrieblich, die anderen privat, so erfolgt aus einkommensteuerlicher Sicht eine Aufteilung des Gebäudes in einen betrieblichen und einen privaten Teil.

Wird wie im Beschwerdefall ein Gebäude nur zum Teil vermietet und zum anderen Teil für eigene Wohnzwecke genutzt, richtet sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils grundsätzlich wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche.

Der Anordnung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 zufolge sind in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Teile (im Sinne der einkommensteuerlichen Aufteilungsgrundsätze) überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind, die Umsatzsteuern, welche auf eben diese Räume entfallen, vom Vorsteuerausschluss erfasst.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. also – um mit den Worten des EuGH zu sprechen (Rn 95) – autonom anwendbar. Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen ist, dass ein Teil des Gebäudes als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, ergibt sich der anteilige Vorsteuerausschluss (auch

abschließend) aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Einer Bezugnahme auf § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. bedarf es nicht.

Allerdings führen bei einem Gebäude, das zum Teil für private Wohnzwecke des Unternehmers gewidmet ist, § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 einerseits und § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. andererseits unabhängig voneinander zu jeweils gleichartigen Rechtsfolgen. In diesem Sinne sind die beiden Bestimmungen im Vorlagebeschluss als "überlappend" beurteilt worden. Und in diesem Sinne ist es für die Art der Rechtsfolge unerheblich, ob sich der Rechtsanwender (in der Vergangenheit) auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 oder auf § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. (dessen gemeinschaftsrechtliche Unbedenklichkeit fingiert) gestützt hat.

Im Beschwerdefall ergibt sich – wie bereits im Vorlagebeschluss ausgeführt – der Vorsteuerausschluss hinsichtlich des privaten Wohnzwecken der Beschwerdeführerin dienenden Gebäudeteils bereits als Rechtsfolge der Anwendung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Diese Bestimmung ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. anwendbar. Im Beschwerdefall ergibt sich der strittige Vorsteuerausschluss, ohne dass es eines Rückgriffes auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 bedarf, aus der durch Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der 6. RL gedeckten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994."

Da vom Bw. im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat die in der Berufung behauptete, seit 1997 bestandene Absicht der unternehmerischen Nutzung der Wohnung Top 1 nicht mehr weiter aufrecht erhalten wird – "Da es auf Grund leider unzureichend vorhandener Beweismittel offenbar nicht möglich gewesen sei, das Finanzamt von der Vermietungsabsicht seit Erwerb des Gebäudes zu überzeugen, stütze er sich insbesondere auf das Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003, C-269/00, *Seeling* und dessen unmittelbare Auswirkungen auf die österreichische Rechtslage" (vgl. Ausführungen im Vorlageantrag) – erweist sich die in den angefochtenen Bescheiden vorgenommene Kürzung der auf die strittige Wohnung entfallenden Vorsteuern unter Bedachtnahme auf die Ausführungen des vorhin zitierten Erkenntnisses als rechtmäßig.

Auch dem in der Berufung als Eventualantrag formulierten Begehren, wonach infolge nachweislicher Zuordnung des gesamten Gebäudes zum Unternehmensbereich seit 1997 durch die Aufnahme in das Anlagevermögen und durch die Geltendmachung der gesamten Vorsteuerbeträge die im Einzelnen dargestellten Vorsteuerberichtigungen nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 ab dem Jahr 1998 vorzunehmen wären, konnte aus nachstehenden Erwägungen nicht entsprochen werden:

Es ist festzustellen, dass im Streitjahr 1997, in dem die Bauleistungen im Zusammenhang mit der strittigen Wohnung an den Bw. erbracht worden sind, im Rahmen des UStG 1994 noch kein Zuordnungswahlrecht normiert war. Soweit sich der Bw. in diesem Zusammenhang aber auf den Grundsatz der unmittelbaren Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechtes bezieht, ist festzustellen, dass es eine unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhaltes, zu denen die Art der betreffenden Gegenstände und der zwischen dem Erwerb der Gegenstände und ihrer Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen liegende Zeitraum gehören, zu beurteilende Tatfrage ist, in welchem Ausmaß der Steuerpflichtige einen Gegenstand bei dessen Erwerb dem Unternehmen zugeordnet hat (vgl. VwGH 30.10.2001, 2000/14/0204).

In dem mit 2. Februar 1998 unterfertigten Formular hat der Bw. als Förderungswerber die gegenständliche Wohnung unter Nennung seines Namens als "Eigentumswohnung" ausgewiesen, während er die restlichen fünf Wohnungen als Mietwohnungen deklariert hat. Damit hat er nach außen hin wohl unmissverständlich und zweifelsfrei sein Interesse an der Eigennutzung dokumentiert. An dieser Schlussfolgerung vermag auch der im Jänner 1998 eingetretene Brandschaden nichts zu ändern, da die Beseitigung des Schadens bereits rd. zwei Wochen nach Unterfertigung des vorhin erwähnten Formulars, nämlich am 14. Februar 1998 in Rechnung gestellt worden ist. Hätte er im Zeitpunkt der Unterfertigung des Formulars tatsächlich eine ernsthafte Vermietungsabsicht gehabt, hätte er dies im vorhin zitierten Formular wohl entsprechend – "MW" = Mietwohnung - zum Ausdruck gebracht. Überdies hat der Bw. in der Berufung selbst zugestanden, dass es "richtig ist, dass er ursprünglich überlegt hat, seinen Wohnsitz ins Selzthal zu verlegen". Auch wenn er diese Ausführungen ohne näheren zeitlichen Bezug gemacht hat, ist wohl aus dem textlichen Zusammenhang mit dem im vorangegangenen Satz genannten 2. Februar 1998 zweifelsfrei erschließbar, dass es sich um entsprechende Überlegungen am Anfang des Jahres 1998 gehandelt haben muss. Denn nur eine im Zeitpunkt der Unterfertigung des Formulars tatsächlich bestandene Absicht der Begründung eines Wohnsitzes liefert eine sinnvolle Erklärung für die Ausweisung der strittigen Wohnung als Eigentumswohnung des Berufungswerbers. Die von der bevollmächtigten Vertreterin des Bw. im Erörterungsgespräch am 4. Februar 2010 ohne nähere Bezugnahme auf die Bestimmungen des Steiermärkischen Wohnbauförderungsgesetzes 1993 (Stmk. WFG 1993), LGBI. Nr. 25/1993 in den hier maßgeblichen Fassungen LGBI. Nr. 11/1996, 61/1997, 25, 75 und 96/1998, aufgestellte Behauptung, dass die Vermietungsabsicht eine Voraussetzung für die Vergabe der Förderung gewesen sei, erweist sich aus nachstehenden Gründen als unzutreffend:

Nach der aktenkundigen Förderungszusicherung vom 30. Oktober 1996, GZ 14-64-Z-1451, ist die sechs Wohnungen betreffende "Wohnhaussanierung" gefördert worden. Das vorhin

zitierte Gesetz regelt im IV. Hauptstück in den §§ 23 bis 34 die "Förderung der Sanierung von Wohnhäusern, Wohnungen, Wohnheimen und sonstigen Gebäuden". Nach § 25 Stmk. WFG 1993 darf eine Förderung im Wesentlichen nur dem Eigentümer des Gebäudes, bei Sanierungsmaßnahmen innerhalb einer Wohnung auch dem Mieter, Wohnungseigentümer oder Eigentümer (Miteigentümer), der eine in seinem Haus gelegene Wohnung selbst benutzt, gewährt werden. Demnach und auch in den übrigen Bestimmungen des IV. Hauptstückes findet sich keine Bestimmung, die die Gewährung einer Förderung bei Eigennutzung einer Wohnung durch den Eigentümer ausschließen würde.

Wenn unter Bedachtnahme auf diese Umstände nicht einmal im Februar 1998 die behauptete Vermietungsabsicht als erwiesen angenommen werden kann, dann kann eine derartige Absicht wohl auch nicht für das vorangegangene Jahr 1997, in dem die Bauleistungen bezüglich der in Rede stehenden Wohnung erbracht worden sind, als erwiesen angenommen werden. Damit kann aber im Jahr 1997 auch nicht von einer Zuordnung dieser Wohnung zum Unternehmensbereich ausgegangen werden. An dieser Beurteilung vermögen die Tatsachen, dass die auf diese Wohnung entfallenden Vorsteuern in den Umsatzsteuererklärungen geltend gemacht wurden und die Wohnung in das Anlagenverzeichnis aufgenommen wurde, nichts zu ändern. Denn aus der auf einer unrichtigen Rechtsansicht beruhenden abgabenrechtlichen Würdigung kann keine zwingende Schlussfolgerung bezüglich einer im Tatsachenbereich nicht manifestierten Absichtserklärung des Bw. gezogen werden. Überdies ist zu bemerken, dass der Bw. erst rd. drei Jahre nach Vermietung der übrigen Wohnungen die strittige Wohnung in Bestand gegeben hat, wobei er Nachweise für ernsthafte Bemühungen, geeignete Mieter zu finden, schuldig geblieben ist. Die näheren Gründe, die ihn dazu veranlasst haben, seine ursprüngliche Absicht der Eigennutzung aufzugeben, sind für die abgabenrechtliche Beurteilung unbeachtlich.

Da demnach von einer Zuordnung der strittigen Wohnung im Jahr 1997 zum Unternehmensbereich nicht ausgegangen werden kann und somit die Bauleistungen, soweit sie die strittige Wohnung betreffen, nicht im Rahmen des Unternehmens angefallen sind, ergibt sich auch für die Jahre 2000 und 2001, in denen die Wohnung tatsächlich unternehmerisch im Wege der Vermietung genutzt worden ist, kein Anwendungsbereich für die Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG 1994. Vielmehr handelt es sich um die Überführung eines Gegenstandes aus dem nichtunternehmerischen in den unternehmerischen Bereich, die einer Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 nicht zugänglich ist (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 12, Tz 204 und 205).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 8. Februar 2010