jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2003/10/7 2001/15/0085

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 07.10.2003

Index

E6J;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

61990CJ0097 Lennartz VORAB;
61995CJ0037 Ghent Coal Terminal VORAB;
61998CJ0110 Gabalfrisa VORAB;
EStG 1988 §16 Abs1;
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §28;
EStG 1988 §4 Abs4;
UStG 1994 §12 idF 1998/I/009;
UStG 1994 §12;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der G in R, vertreten durch Dr. Manfred Puchner, Rechtsanwalt in 6800 Feldkirch, Leusbündtweg 49A, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 9. März 2001, GZ. RV 1179/1-V6/00, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 1995 bis 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin erklärte für 1995 und 1996 mit ihren am 25. November 1997 beim Finanzamt eingelangten und für 1997 mit ihren am 23. April 1998 beim Finanzamt eingelangten Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und machte Vorsteuern geltend. In den Beilagen zu den Abgabenerklärungen für 1995 erläuterte sie:

"Entsprechend dem mit Notariatsakt vom 21.03.1995 aufgenommenen Übergabs- und Wohnungseigentumsvertrag

wird (Beschwerdeführerin) Alleineigentümerin der Wohnung W 2 (OG) des auf GStNr. X in EZ Y zu errichtenden Mehrfamilienhauses mit 306/638 Anteilen, sowie mit 166/638 Anteilen zusammen mit dem Gatten J.T. Hälfteeigentümerin der Wohnung W 1 (EG).

Zur Vermietung stehen an: 65 qm in W2 im Ausbau befindlich Bezug Ende 1997, Anfang 1998

Die Gesamtnutzfläche des Objektes errechnet sich ohne Lager, Waschküche, Heizungs- und anderen gemeinschaftlichen Räumen mit 304 qm, sohin je 152 qm für

W 1

und W2

W 1

Anteil

Vermietung:

15

von

152 qm

9,87 %

4,94 %

W 2

Anteil

Vermietung:

65

von

152 qm

42,76 %

21,38 %

W1

+ W2

Anteil Vermietung:

80

von

304 qm

26,32 %

Baubeginn war der April 1995, das Mehrfamilienwohnhaus wurde im Mai 1996 bezogen. Die zur Vermietung stehenden Räumlichkeiten wurden nie privat genutzt."

Auf einem beigelegten Plan der Wohnung "Obergeschoß Top 2" ist eine Gesamtwohnfläche von 130 m2 angeführt. Aus den Beilagen zu den Abgabenerklärungen ist ersichtlich, dass keine Einnahmen aus Wohnraummiete geflossen sind. Von den aufgegliederten Kosten (Zinsen und Spesen für Darlehen) machte die Beschwerdeführerin 21,38 % als Werbungskosten geltend, als Vorsteuern machte sie 21,38 % Umsatzsteuern der aufgegliederten "Baukosten des Hauses" geltend.

Das Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 29. Jänner 1998 die Einkommen- und Umsatzsteuer 1995 und 1996 und mit Bescheiden vom 9. Juli 1998 die Einkommen- und Umsatzsteuer 1997 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erklärungsgemäß fest.

Mit ihrer Einkommen- und Umsatzsteuererklärung für 1998 erklärte die Beschwerdeführerin neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus der Vermietung erzielte Umsätze und machte Vorsteuern geltend. Die erklärten Einnahmen und Umsätze ergäben sich aus der Vermietung der Wohnung ab Jänner 1998. Sie machte dabei 21,38 % der entstandenen Kosten und der auf das Haus entfallenden AfA als Werbungskosten sowie 21,38 % der Umsatzsteuerbeträge, welche auf den "1998 direkt zuordenbaren Herstellungskosten" entfielen, als Vorsteuern geltend.

Mit Bescheid vom 20. Dezember 1999 setzte das Finanzamt die Einkommen- und Umsatzsteuer 1998 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erklärungsgemäß fest.

Mit Schriftsatz vom 15. Mai 2000 beantragte die Beschwerdeführerin die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1995 bis 1998. Als neu hervor gekommene Tatsache sei zu werten, dass ab 1. März 2000 die Vermietung der Restfläche der Wohnung W 2 erfolge, welche zunächst als "Reservefläche" weder umsatz- noch einkommensteuerlich berücksichtigt worden sei. Diese Restfläche sei von 1995 bis 1999 bis zur Benutzbarkeit ausgebaut und zu keinem Zeitpunkt privat genutzt worden.

Mit Bescheid vom 21. Juni 2000 wies das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren ab, weil die Vermietung ab 1. März 2000 keine neu hervor gekommene Tatsache sei.

Mit Bescheiden vom 14. August 2000 erklärte das Finanzamt die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 1995 bis 1998 gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig.

Dagegen berief die Beschwerdeführerin. Seit 1998 werde rund die Hälfte des Obergeschosses des in Rede stehenden Mehrfamilienhauses vermietet und für diesen Anteil sei seit Baubeginn der anteilige Vorsteuerabzug geltend gemacht worden. Ab 1. März 2000 werde nun auch "die Restfläche (Wohnung 2)" des Obergeschosses vermietet, was bisher weder umsatz- noch einkommensteuerlich berücksichtigt worden sei. Da diese Restfläche von 1995 bis 1999 bis zur Benutzbarkeit ausgebaut und zu keinem Zeitpunkt privat genutzt worden sei, würden hiermit die anteiligen Vorsteuern und Werbungskosten geltend gemacht. Bis zur Novellierung des § 12 Abs. 1 Z. 2 UStG durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 206/1999 (gemeint: das Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999) mit Wirkung ab dem Jahr 2000 sei keine den Konsequenzen der EuGH-Rechtsprechung vergleichbare Bestimmung in Geltung gestanden. Aus der Sicht des Jahres 1995 sei ein Vorsteuerabzug für nicht privat genutzte, in ihrer Zweckbestimmung noch neutrale Baumaßnahmen nicht zulässig gewesen. Das Recht auf Vorsteuerabzug werde daher unter direkter Berufung auf das Gemeinschaftsrecht geltend gemacht.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Die Beschwerdeführerin habe mit Übergabevertrag vom 21. März 1995 das alleinige Eigentumsrecht an der Wohnung W 2 (Obergeschoss) im zu errichtenden Mehrfamilienhaus in R., H.- Gasse, erworben. Die im Erdgeschoss befindliche Wohnung stehe im Miteigentum der Beschwerdeführerin und ihres Ehemannes. Die Gesamtnutzfläche des Mehrfamilienhauses betrage ohne gemeinschaftliche Räume 304 m2, beide Geschosse würden eine Nutzfläche von je 152 m2 umfassen. Der von der Beschwerdeführerin unternehmerisch genutzte Teil der Wohnung im Obergeschoss des Wohnhauses sei selbst nur mit 65 m2, das seien 42,76 % der Gesamtfläche des Obergeschosses oder 21,38 % der Gesamtnutzfläche des Wohnhauses angegeben worden. Daraus folge, dass in den Streitjahren 1995 bis 1998 die Vermietung des restlichen Teiles (noch) nicht beabsichtigt gewesen sei. Deshalb seien die mit der Errichtung der in den Streitjahren nicht vermieteten Fläche in Zusammenhang stehenden Finanzierungskosten nicht als Werbungskosten abziehbar gewesen,

weil so genannte vorweg genommene Werbungskosten nur dann vorlägen, wenn im Zeitpunkt der Entstehung der Kosten die ernsthafte Absicht einer späteren Einkünfteerzielung klar erwiesen sei. Deshalb stünde auch der Abzug der mit dem nicht vermieteten Teil der Wohnung in Verbindung stehenden Vorsteuern nicht zu. Die mit der Novellierung des Umsatzsteuergesetzes durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 9/1998 mit Wirkung ab 1. Jänner 1998 eingeführte Möglichkeit der Zuordnung auch nicht unternehmerisch genutzter Gebäudeteile zum Unternehmen setze eine nach außen erkennbare Dokumentation dieser Absicht voraus. Das Finanzamt müsse erkennen können, in welchem Ausmaß der Unternehmer ein Gebäude dem Unternehmen zuordne. Die Beschwerdeführerin hätte eine von der tatsächlichen Nutzung abweichende Zuordnung der Gebäudeteile zum Unternehmensbereich spätestens mit der Jahreserklärung für das Jahr 1998 anzeigen müssen. Die Beschwerdeführerin habe aber lediglich den tatsächlich unternehmerisch genutzten Teil der in Rede stehenden Wohnung ihrem Unternehmen zugeordnet. Die anders lautende Absicht, die ganze Wohnung, wenn auch erst in späteren Jahren, vermieten zu wollen, sei bis zur tatsächlich geänderten Nutzung am 1. März 2000 von der Beschwerdeführerin nie zum Ausdruck gebracht worden. Die von der Beschwerdeführerin ab 1. März 2000 vorgenommene Vermietung der restlichen Fläche des Obergeschosses bewirke die Zuordnung dieser Gebäudeteile zum Unternehmensbereich und müsse daher als steuerlich unbeachtliche Einlage gewertet werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 EStG 1988) können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. jüngst etwa die Erkenntnisse vom 30. April 2003, 98/13/0127, und vom 4. Juni 2003, 99/13/0173) unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt. Für eine Berücksichtigung solcher Vorwerbungskosten reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten.

Den behördlichen Feststellungen, die Beschwerdeführerin habe den unternehmerisch (zur Vermietung) gewidmeten Teil der Wohnung im Obergeschoss des Wohnhauses nur mit 65 m2 angegeben, die Vermietung des restlichen Teiles in den Streitjahren noch nicht beabsichtigt und die anders lautende Absicht, die ganze Wohnung vermieten zu wollen, bis zur tatsächlich geänderten Nutzung ab 1. März 2000 nie zum Ausdruck gebracht, tritt die Beschwerde lediglich mit dem angesichts der wiedergegebenen hg. Rechtsprechung unzutreffenden Argument entgegen, das Erfordernis einer im jeweiligen Zeitpunkt der Entstehung (Verausgabung) der Kosten nachweisbaren Absicht der Vermietung sei Fiktion. Somit ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin in den Streitjahren noch nicht die nachweisbare Absicht gehabt hat, die restliche, verbleibende Fläche der Wohnung zu vermieten, woraus bereits folgt, dass ein klarer Nachweis der Vermietungsabsicht nicht in Betracht kam. Damit ist das Schicksal der Beschwerde, soweit sie die Einkommensteuer betrifft, bereits entschieden, weil das Fehlen dieser Absicht und des klaren Nachweises hiefür der von der Beschwerdeführerin angestrebten steuerlichen Berücksichtigung der Vorwerbungskosten entgegensteht (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 21. Oktober 1993, 92/15/0060).

Die Voraussetzungen einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gelten auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn aus Vermietung erzielt werden (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 20. September 2001, 96/15/0231).

Die Beschwerdeführerin trägt vor, der Vorsteuerabzug stünde ihr unter direkter Berufung auf die in namentlich angeführten Urteilen zum Ausdruck kommende Rechtsprechung des EuGH zu.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 30. Oktober 2001, 2000/14/0204, auf welches gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH, insbesondere der Urteile vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz), vom 4. Oktober 1995 in der Rechtssache C-291/92 (Armbrecht), und vom 8. März 2001 in der Rechtssache C-415/98 (Bakcsi) festgestellt, dass es eine unter

Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhaltes, zu denen die Art der betreffenden Gegenstände und der zwischen dem Erwerb der Gegenstände in 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. Die belangte Behörde hat auch im Beschwerdefall in freier Beweiswürdigung die Feststellung getroffen, dass sich die Beschwerdeführerin für eine mit 21,38 % anteilige Zuordnung entschieden hat. Diese Entscheidung ist dadurch dokumentiert, dass in den Beilagen zu den Umsatzsteuererklärungen für 1995 bis 1998 eine Vorsteuer nur in diesem Ausmaß geltend gemacht worden war, wobei das Gesamtausmaß der in Rede stehenden Wohnung bereits bekannt war. Im Hinblick darauf hält die Beweiswürdigung der belangten Behörde der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand. Nach Beginn der unternehmerischen Nutzung des in Rede stehenden Wohnungsteiles im März 2000, kann nachträglich eine Jahre zuvor unterlassene Zuordnung des vorher nicht unternehmerisch genutzten Wohnungsteiles zum Unternehmensbereich nicht nachgeholt werden (vgl. auch Ruppe, UStG 19942, Tz 95/2 zu § 12).

Nach der durch das Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I Nr. 9/1998, geänderten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer auch nach nationalem Recht die Möglichkeit, den Teil der Lieferung oder sonstigen Leistungen dem Unternehmen zuzuordnen, welcher nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, weil die Entgelte für die in Betracht kommenden Lieferungen oder sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden nach den einkommensteuerlichen Vorschriften insoweit nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Mit dieser Änderung sollte dem Urteil des EuGH vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz) entsprochen werden, wonach der Unternehmer ein zum Teil unternehmerisch, zum Teil privat genutztes Gebäude zur Gänze dem Unternehmensbereich zuordnen kann (EB zur RV 933 BlgNR 20. GP 14). Somit kommt es auch bei der Anwendung dieser (nationalen) Bestimmung des UStG 1994 darauf an, dass der Unternehmer eine Zuordnung vornimmt (vgl. auch Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer IV8, Anm. 221ff zu § 12 UStG). Den - wie erwähnt - unbedenklichen Feststellungen der belangten Behörde zufolge ist diese Zuordnung in dem von der Beschwerdeführerin gewünschten Sinn nicht erfolgt, bis der in Rede stehende Wohnungsteil dann tatsächlich unternehmerisch genutzt wurde.

Mit dem Hinweis auf die Urteile des EuGH vom 15. Jänner 1998 in der Rechtssache C 37/95 (Ghent Coal Terminal) und insbesondere vom 21. März 2000 in der Rechtssache C 110/98 - C 147/98 (Gabalfrisa u.a.) zeigt die Beschwerdeführerin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Das von der Beschwerdeführerin aus dem zuletzt genannten Urteil, insbesondere aus dessen Randnummern 45 und 51 abgeleitete Recht auf Vorsteuerabzug vor der tatsächlichen Nutzung und dem Entstehen zu versteuernder Einkünfte des Wohnungsteiles, wurde in dem diesem Urteil des EuGH zu Grunde liegenden Fall durch nationale Regelungen beeinträchtigt, welche den Vorsteuerabzug von einem ausdrücklichen Antrag und vom Einhalten einer daran anschließenden Frist für den Beginn der Vornahme der besteuerten Umsätze abhängig machten. Die Beschwerdeführerin ist auf Randnummer 46 des zuletzt erwähnten Urteiles des EuGH hinzuweisen. Darin wird ausgeführt, dass die Abgabenverwaltung nicht gehindert ist, objektive Nachweise für die erklärte Absicht zu verlangen, zu besteuerten Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeiten aufzunehmen. Auch im Urteil vom 15. Jänner 1998 in der Rechtssache C 37/95 (Ghent Coal Terminal) setzte der EuGH voraus, dass die jenem Beschwerdefall zu Grunde liegenden Gegenstände zur Bewirkung steuerpflichtiger Umsätze bestimmt waren (vgl. Randnummern 8, 17 und 19). Das von der Beschwerdeführerin für sich in Anspruch genommene Recht auf Vorsteuerabzug vor der tatsächlichen Nutzung oder vor dem Entstehen zu versteuernder Einkünfte setzt sohin voraus, dass entweder ihre nachgewiesene Absicht nach außen hin zum Ausdruck gekommen ist, die Wohnung zur Gänze zu unternehmerischen Zwecken erworben oder hergestellt zu haben, oder dass der zu nicht unternehmerischen Zwecken beabsichtigte Anteil dem Unternehmen zugeordnet wurde. Beides fehlt im Beschwerdefall jedoch nach den Feststellungen der belangten Behörde.

Da die Beschwerde somit insgesamt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen vermag, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Wien, am 7. Oktober 2003

Gerichtsentscheidung

EuGH 61990J0097 Lennartz VORAB

EuGH 61995J0037 Ghent Coal Terminal VORAB

EuGH 61998J0110 Gabalfrisa VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:2001150085.X00

Im RIS seit

31.10.2003

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at