

VORWEGGENOMMENE WERBUNGSKOSTEN UND VORSTEUERABZUG BEI VERMIETUNG & VERPACHTUNG

Werbungskosten können auch abgezogen werden, bevor die ersten Einkünfte zufließen. Gleiches gilt im Rahmen des Vorsteuerabzuges. Für beides ist jedoch eine eindeutige, klare und nach außen erkennbare Zuordnung des Vermögensgegenstandes zur Unternehmenssphäre notwendig. Eine spätere Zurechnung zur Unternehmenssphäre ermöglicht keine rückwirkende Abzugsmöglichkeit.

§§ 4 Abs. 4, 16 Abs. 1, 28 EStG, § 12 UStG

VWGH 7. OKTOBER 2003, 2001/15/0085

Kurzdarstellung des Sachverhaltes:

Die Beschwerdeführerin kaufte im Jahr 1995 ein Mehrfamilienhaus. Für eine Teilfläche einer Wohnung machte sie Werbungskosten und den Abzug von Vorsteuern geltend, obwohl ihr in diesem Jahr noch keine Einnahmen aus der Vermietung zugeflossen sind. Erst ab dem Jahr 1998 erzielte sie Mieteinnahmen. Im Jahr 2000 beantragte die Beschwerdeführerin, den prozentuellen Anteil an Werbungskosten und Vorsteuerabzug nachträglich zu erhöhen, da die Restfläche der Wohnung nun ebenfalls vermietet wird. In den vorangegangenen Jahren wäre diese Restfläche ausgebaut und zu keinem Zeitpunkt privat genutzt worden. Dieses Anliegen wies die belangte Behörde ab. Begründet wurde dies damit, dass im Zeitpunkt der Entstehung der Kosten nicht die ernsthafte Absicht bestand, die Fläche für eine spätere Einkünfterzielung zu nutzen. Die Zuordnung auch nicht unternehmerisch genutzter Gebäudeteile zum Unternehmen setze nämlich eine nach außen erkennbare Dokumentation dieser Absicht voraus.



von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung [...] 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 [...] 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 (Vorausga- bung) 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. [...]

Aus den Entscheidungsgründen:

Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 EStG 1988) können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. jüngst etwa die Erk vom 30.4.2003, 98/13/0127, und vom 4.6.2003, 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

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 Erk vom 20.09.2001, 96/15/0231).

[...] Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erk vom 30.10.2001, 2000/14/0204 [...] 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 (Arm-brecht), und vom 8. März 2001 in der Rechtssache C-415/98 (Bakcsi) festgestellt, dass es eine unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhaltes [...] zu beurteilende Tatfrage ist, in welchem Ausmaß der Steuerpflichtige einen Gegenstand bei dessen Erwerb dem Unternehmen zugeordnet hat. [...] 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 Be-

triebsausgaben 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). [...]

[...] 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.

ANMERKUNG

In diesem Verfahren stand zu jedem Zeitpunkt die grundsätzliche Möglichkeit außer Streit, Werbungskosten – wie auch Betriebsausgaben – vor der ersten Erzielung von Einnahmen anzusetzen zu können. Das Urteil steht insoweit in der Tradition hg. Rechtsprechung sowie der herrschenden Meinung (vgl. mwN *Doralt*, EStG Kommentar, Band 1, § 4 Rz 235, § 16 Rz 16; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 4 Rz 38, § 16 Rz 10). Strittig war jedoch der Umstand, mit welcher Deutlichkeit die Absicht kundgetan werden muss, dass bestimmtes Vermögen der Einnahmenerzielung gewidmet ist. Der Gerichtshof maß dem Argument keine Bedeutung bei, dass die Wohnung lediglich ausgebaut wurde und eine private Nutzung in der Vergangenheit nicht stattfand. Die Beschwerdeführerin selbst bezeichnete die Wohnung für diesen Zeitraum als „Reservefläche“ und die Vermietung als neu hervorgekommene Tatsache, die eine rückwirkende Anerkennung von Werbungskosten im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertige. Sowohl für die belangte Behörde als auch für den Gerichtshof war die ernsthafte Absicht der Vermietung zum Zeitpunkt des Kaufes nicht klar erwiesen und eindeutig nach außen hin kommuniziert (vgl. auch Erk vom



2.11.1951, 2717/49 für Betriebsausgaben bzw. 25.6.1977, 94/15/0227; 29.7.1997, 93/14/0132 für Werbungskosten). Die bloße Möglichkeit der Verwendung spiegelt die ernsthafte Absicht der Nutzung für die Erzielung von Einnahmen nicht ausreichend wider (vgl. Erk vom 11.10.1972, 69/72, 22.10.1997, 93/13/0267; 20.2.1998, 96/15/0192). Vielmehr muss der Umstand der unternehmerischen Nutzung objektiv nachvollziehbar sein. Liegen daher diese Umstände nicht von Anfang an vor, so sind die Aufwendungen auch dann nicht als Werbungskosten abziehbar, wenn sie sich im Zuge einer späteren Einkunftserzielung als nützlich erweisen (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 16 Rz 10). Die Beschwerdeführerin hat demnach zu Beginn nur einen geringeren Anteil der Fläche der Einkünfteerzielung gewidmet als später tatsächlich unternehmerisch genutzt, obwohl das Gesamtausmaß der Wohnung von Anfang an bekannt war.

Eine idente Argumentationslinie verfolgt der Gerichtshof im Rahmen eines möglichen vorweggenommenen Vorsteuerabzugs. Unter Berufung auf die Rechtsprechung des EuGH mach-

te die Beschwerdeführerin geltend, dass zum Zeitpunkt des Kaufes der Wohnung ein Vorsteuerabzug für nicht privat genutzte, in ihrer Zweckbestimmung noch neutrale Baumaßnahmen nicht zulässig war. Dies wäre vom EuGH als gemeinschaftswidrig eingestuft worden und vom österreichischen Gesetzgeber im Rahmen der Neufassung von § 12 Abs 2 Z 1 UStG korrigiert worden. Die Beschwerdeführerin hat jedoch verkannt, dass der EuGH sehr wohl auch von der Voraussetzung ausgeht, dass eine vorherige Zuordnung zum Privatvermögen bzw. zum unternehmerisch genutzten Vermögen zu erfolgen hat, bevor ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann. Der EuGH geht davon aus „... dass eine Person als Steuerpflichtiger Investitionsgüter erwirbt und sie Zwecken ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten ... zuordnet. In diesem Fall ist aber die sofortige Verwendung der Gegenstände ... keine Voraussetzung für die

Anwendung von Artikel 20 Absatz 2 [der 6. MWSt-RL]. Die Frage, ob ein Steuerpflichtiger im Einzelfall Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten erworben hat, ist eine Tatfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts ... zu beurteilen ist“ (EuGH v 11.07.1991, Rs *Lennartz*, C-97/90, Leitsätze des Urteils). Die im Jahr 1999 auf die Rechtsprechung erfolgte Änderung des § 12 Abs 2 Z 1 UStG ist daher für den vorliegenden Fall nicht von Bedeutung, da Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug – auch bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern – ist, dass diese – zumindest teilweise – eindeutig und nach außen durch intersubjektiv nachvollziehbare Handlungen erkennbar der Unternehmenssphäre zugeordnet werden.

INES HOFBAUER