



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch WT-Ges. Dkfm. Dr. Burkert & Co, 1020 Wien, Praterstraße 33, vom 6. September und 19. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20

- 1) vom 30. August 2004 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für Oktober 2003 sowie
- 2) vom 10. November 2004 betreffend Umsatzsteuer 2003

1) beschlossen: Die Berufung vom 6. September 2004 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Oktober 2003 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen;

2) entschieden: Die Berufung vom 10. November 2004 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der berufungswerbenden GmbH, deren Unternehmensgegenstand in den Steuererklärungen mit „Handel mit Immobilien, Vermietung“ angegeben wird, fand eine auch den Zeitraum Oktober 2003 umfassende Außenprüfung gemäß § 147 BAO statt. Dem Betriebsprüfungsbericht ist zu entnehmen, dass insgesamt vier, im Bericht näher bezeichnete Hausgemeinschaften im Jahr 2002 Liegenschaften an die Bw. verkauft haben. Weiters wurden von den Hausgemeinschaften an die Bw. jeweils mit Datum 24. Oktober 2003 Rechnungen gelegt, deren eine folgenden Inhalt hat:

„Rechnung-Nr. 01		
Hinsichtlich des Eigenverbrauchs wird zur Umsatzsteuerpflicht optiert. Wir erlauben uns daher in Rechnung zu stellen:		
(Liegenschaftsadresse)		Buchwert Eigenverbrauch per 31.12.2002 (EURO)
Herstellungsaufwand 1994 davon 9/10	14.928,23 - 13.435,41	1.492,82
Herstellungsaufwand 1996 davon 7/10	47.218,30 - <u>33.052,81</u>	<u>14.165,49</u>
	(KZ 001) 20% Umsatzsteuer	15.658,31 <u>3.131,66</u>
		<u>18.789,97“</u>

Die übrigen drei Rechnungen sind vom inhaltlichen Aufbau her ident.

Der von der Bw. geltend gemachte Vorsteuerabzug (insgesamt 20.283,28 €) wurde von der Betriebsprüfung mit folgender Begründung nicht anerkannt:

Eine Entnahme und eine „juristische Sekunde“ später (= de facto gleichzeitig) erfolgte Veräußerung sei wirtschaftlich betrachtet nicht möglich. Es könne nur ein Eigenverbrauch oder ein Veräußerungsvorgang vorliegen. Nach dem wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes liege ein entgeltlicher Vorgang und somit nur eine Grundstückslieferung vor, die, wenn sie nicht nach § 6 Abs. 2 UStG steuerpflichtig behandelt werde, unter die Steuerfreiheit des § 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG falle. Eine im Falle der Steuerfreiheit allenfalls sich ergebende Steuerschuld nach § 12 Abs. 10 UStG könne nach der nunmehr geltenden Rechtslage dem Erwerber nicht mehr in Rechnung gestellt werden. Um in der Unternehmerkette den Vorsteuerabzug zu erhalten, müsste somit beim Grundstücksverkauf von der Option zur Steuerpflicht Gebrauch gemacht und die Leistungsumsatzsteuer (vom gesamten Kaufpreis) in Rechnung gestellt werden.

Eine hingegen nach § 12 Abs. 15 leg.cit. in Rechnung gestellte Umsatzsteuer könne bei der Sachlage vom Erwerber ebenfalls nicht als Vorsteuer abgezogen werden, wobei dieser ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag als eine nach § 11 Abs. 12 UStG geschuldete Steuer zu behandeln sei.

In der gegen den in dieser Weise erlassenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid gerichteten Berufung brachte die Bw. vor, die Liegenschaftsveräußerer hätten unmittelbar vor Verkauf der angeführten Liegenschaften diese aus dem Unternehmensbereich Vermietung und Verpachtung entnommen; dadurch wäre ein Eigenverbrauchstatbestand gesetzt und die auf diesen Eigenverbrauch entstandene Vorsteuer gem. § 12 Abs. 15 UStG dem Erwerber in Rechnung gestellt worden.

Die Betriebsprüfung des Finanzamtes führe in ihrer nunmehrigen Begründung an, dass eine Entnahme und eine „eine juristische Sekunde“ später erfolgte Veräußerung wirtschaftlich betrachtet nicht möglich sei, bleibe jedoch eine ausreichende Begründung hierfür schuldig.

Eine diesbezügliche Vorgangsweise könne aber keineswegs als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten angesehen werden, da es in der Dispositionsfreiheit eines Unternehmers stehen müsse, wie er mit seinen unternehmerisch genutzten Gegenständen vorgehe. Des Weiteren würde die Versagung des Vorsteuerabzuges der durch die Kommission der Europäischen Union stets beabsichtigten und betonten Kostenneutralität innerhalb der Unternehmersphäre widersprechen.

Nach Einbringung der Berufung hat das Finanzamt den Umsatzsteuer(jahres)bescheid 2003 erlassen; auch in ihm wurden die Vorsteuern um die oben angegebenen Beträge gekürzt.

In der dagegen eingebrachten Berufung verwies die Bw. zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Oktober 2003.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Oktober 2003

Durch die Erlassung des Umsatzsteuer(jahres)bescheides 2003 gehört der erstangefochtene Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand an, weshalb die dagegen gerichtete Berufung als unzulässig geworden zurückzuweisen war.

Die Berufungsbehörde vertritt hierzu die Ansicht, dass entgegen Ritz, BAO³, § 274 Tz 2, kein Anwendungsfall des § 274 BAO gegeben ist, die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Oktober 2003 also nicht als gegen den Jahresbescheid 2003 gerichtet gilt. Dies ist damit zu begründen, dass der Jahresbescheid nicht an die Stelle des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides tritt, sondern darüber hinaus geht, also keine Identität von Abgabenart und Zeitraum gegeben ist.

Bemerkt wird allerdings, dass die Bw. durch die Zurückweisung nicht beschwert sein kann, da in weiterer Folge ohnehin materiell über die Berufung gegen den ebenfalls angefochtenen Jahresbescheid entschieden wird und dabei auch sämtliche im Festsetzungsverfahren vorgebrachten Berufungsargumente berücksichtigt werden.

2. Umsatzsteuerbescheid 2003

2.1 Rechtsgrundlagen

§ 12 Abs. 15 UStG in der im Berufungsfall anwendbaren Fassung lautet.

„Erbringt ein Unternehmer an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen eine Lieferung oder sonstige Leistung, die einen Eigenverbrauch darstellt, so ist er berechtigt, dem Empfänger der Liefere-

zung oder sonstigen Leistung den für den Eigenverbrauch geschuldeten Steuerbetrag gesondert in Rechnung zu stellen. Dieser in der Rechnung gesondert ausgewiesene Betrag gilt für den Empfänger der Lieferung als eine für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellte Steuer (Abs. 1 Z 1). Weist der Unternehmer für den Eigenverbrauch in der Rechnung einen Betrag aus, den er für diesen Umsatz nicht schuldet, so ist dieser Betrag wie eine nach § 11 Abs. 12 auf Grund der Rechnung geschuldete Steuer zu behandeln.“

2.2 Sachverhalt

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt ist unstrittig; es steht fest, dass zwischen den oben angeführten Hausgemeinschaften und der Bw. im Jahr 2002 jeweils entgeltliche Übertragungen von Liegenschaften stattgefunden haben und im Oktober 2003 von den Hausgemeinschaften Rechnungen mit Steuerausweis nach § 12 Abs. 15 UStG erstellt worden sind.

2.3 Rechtliche Würdigung

2.3.1 Zunächst ist dem Finanzamt Recht zu geben, dass wirtschaftliches Substrat des zwischen den Hausgemeinschaften und der Bw. abgeschlossenen Rechtsgeschäftes die entgeltliche Übertragung von Liegenschaften war. Es ist nicht möglich, diesen Vorgang in zwei Teile aufzuspalten, nämlich die umsatzsteuerliche Entnahme der Liegenschaft auf der einen Seite und uno actu den Verkauf der Liegenschaft auf der anderen Seite, da keinerlei Hinweis besteht, dass nicht von beiden Vertragspartnern ein Kauf gewollt war. Dafür spricht auch, dass die Erstellung der in Rede stehenden Rechnungen in keinerlei zeitlichem Konnex zur Liegenschaftsveräußerung gestanden ist.

2.3.2 Selbst wenn man aber die Rechtsmeinung der Bw., dass zwei getrennte Rechtshandlungen vorliegen, teilen würde, wäre für sie nichts gewonnen. Sie übersieht nämlich, dass folgende Voraussetzungen für die Steuerweiterleitung gegeben sein müssen (sh. zB Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 12 Rz 382:

- Ein Unternehmer erbringt an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen
- eine (mangels Leistungsaustausches nichtsteuerbare) Leistung,
- die einen Eigenverbrauch darstellt.

Dies bedeutet, dass der Eigenverbrauch **durch die Leistung an den anderen**

Unternehmer bewirkt werden muss. Hauptanwendungsfälle sind unentgeltliche

Übertragungen von Unternehmensvermögen innerhalb der Familie, verdeckte

Gewinnausschüttungen sowie die Auflösung bürgerlich-rechtlicher Gesellschaften (sh. zB

Ruppe, UStG³, § 12 Tz 261). Nach der Darstellung der Bw. wurde aber im Berufungsfall der Eigenverbrauch durch die Entnahme und nicht durch die Leistung an einen Unternehmer ausgelöst, weshalb auch aus diesem Grund eine Weiterleitung der Vorsteuer unzulässig ist.

2.3.3 Zuletzt ist darauf zu verweisen, dass die in Rechnung gestellte Vorsteuer offenkundig den von den Hausgemeinschaften gem. § 12 Abs. 10 UStG geschuldeten Vorsteuerkorrekturen entspricht. Führt ein steuerfreier Eigenverbrauch aber zu einer Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG, so liegt hinsichtlich der Vorsteuerkorrektur keine für den Eigenverbrauch geschuldete Steuer vor. Eine Weiterleitung des Korrekturbetrages ist nicht möglich (sh. Ruppe, UStG³, § 12 Tz 262; Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 12 Rz 389).

Allerdings könnte für die Entnahme ebenso wie für den Verkauf der Liegenschaft gem. § 6 Abs. 2 UStG zur Steuerpflicht optiert werden, wodurch die Steuerneutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmerkette gewahrt bleibt. Dadurch sind auch die europarechtlichen Bedenken der Bw. entkräftet.

2.3.4 Aus den oben angeführten Gründen musste somit die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 als unbegründet abgewiesen werden, wobei der von der Bw. relevierte Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten als unerheblich auf sich beruhen konnte.

Wien, am 9. Jänner 2007