

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache x, y, vertreten durch APS Buchführungs- & Steuerberatungs GmbH, Teinfaltstrasse 8, 1010 Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 1. Oktober 2013, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung vom 27. Mai 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die x (Beschwerdeführer i.d.F. Bf.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Februar 2002 errichtet. Betriebsgegenstand ist u.a. der An- und Verkauf zur Vermietung, Verwaltung und Verwertung von Liegenschaften, Baurechten und Superädifikaten sowie die Entwicklung von Liegenschaftsprojekten.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2012 bis Mai 2013 wurde festgestellt, dass im Juli 2012 die Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen i.H.v. € 93.280,32, die auf im Jahr 2003 nicht anerkannte Vorsteuern aus Planungsleistungen eines Gebäudekomplexes zurückzuführen waren, gemäß § 12 (11) UStG 1994 beantragt wurde. Da die Vorsteuern aus dem Jahr 2003 nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der gegenständlichen Nutzung, der Vermietung von Kfz-Abstellplätzen stehe, wurde der Vorsteuerabzug nicht anerkannt.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte der Darstellung des Prüfungsorganes und erließ einen von der Voranmeldung abweichenden Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Juli 2012 mit dem die Vorsteuerberichtigung i.H.v. € 93.280,32 versagt wurde.

Im Einzelnen führte das Prüfungsorgan in der Niederschrift aus, dass die Bf. die Liegenschaft y1 am 17. Dezember 2003 um € 10.163.505,45 zzgl. 20% USt erworben habe. Das darauf befindliche Bürogebäude samt Lagerhalle sei bis 2007 vermietet worden, wobei die Absicht bestanden habe, ein neues Bürogebäude zu errichten. Damit in Zusammenhang stehende Vorsteuerbeträge seien im Jahr 2003 mangels steuerpflichtiger Umsätze nicht anerkannt worden und würden nunmehr in der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2012 geltend gemacht. Das Bürogebäude sei 2008 abgerissen worden, das Grundstück sei im Prüfungszeitraum unbebaut und die seinerzeit am 24. April 2008 rechtskräftig erteilte Baubewilligung mittlerweile ungültig geworden. Seit 20. April 2011 werde ein genau bestimmter Teil des Grundstückes an die s verpachtet. Am 15. Juli 2013 habe ein Gesellschafterwechsel stattgefunden, wobei die neuen Eigentümer beabsichtigen würden, ein neues Projekt als Bauvorhaben einzureichen. Die Behörde versagte die Vorsteuerberichtigung mit dem Hinweis, dass die Verpachtung des Parkplatzes unabhängig von der Planung eines Gebäudekomplexes erfolgen könne und für die Geltendmachung der Vorsteuer aus dem Jahr 2003 eine direkte bzw. unmittelbare Verbindung mit den Vorleistungen aus diesem Jahr und den nicht unecht steuerfreien Umsätzen des Jahres 2012 erforderlich sei. Planungskosten für die Errichtung eines neuen Gebäudes stünden in keinem direkten Zusammenhang mit der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art. Die rechtliche Würdigung umfasst weiters eine Wiedergabe der Stellungnahme des Fachbereiches für Umsatzsteuer, wonach die beiden EuGH-Erkenntnisse Rs. C-110/94 'Inzo' vom 29. Februar 1996 bzw. Rs. C/37/95 'Ghent Coal' vom 15. Januar 1988, die von der Bf. zur Begründung der Berechtigung der Vorsteuerberichtigung herangezogen worden waren, nicht einschlägig seien. Im EuGH Urteil 'Inzo' werde der Frage nachgegangen, ob überhaupt eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliege. Demnach könne die Vergabe einer Rentabilitätsstudie von einer Gesellschaft, die ihre Absicht zur Ausführung steuerbarer Umsätze erklärt habe als wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art. 4 der 6. EG-Richtlinie angesehen werden. Mit Ausnahme eines allfällig vorliegenden Missbrauches oder Betrug könne demnach die Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtige nicht rückwirkend aberkannt werden, wenn aufgrund der Studie beschlossen worden sei, nicht in die werbende Tätigkeit einzutreten. Nach dem Erkenntnis 'Ghent Coal' werde Steuerpflichtigen, der als solcher handle erlaubt, die Mehrwertsteuer für Gegenstände oder Dienstleistungen, die ihm für Investitionsarbeiten geliefert oder erbracht worden seien und im Rahmen steuerbarer Umsätze verwendet werden sollten, in Abzug zu bringen. Das Recht auf Vorsteuerabzug bleibe erhalten, wenn der Steuerpflichtige aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig seien, diese Gegenstände nie verwendet habe um steuerbare Umsätze zu bewirken. Beide Erkenntnisse seien im vorliegenden Fall nicht anwendbar, da das Vorliegen einer wirtschaftlichen Betätigung gegenständlich nicht in Frage gestellt werde und das ursprünglich geplante und bewilligte Bauvorhaben nicht umgesetzt worden sei. Der Vorsteuerabzug für Vorleistungen aus 2003 sei in der Umsatzsteuervoranmeldung 7/2012 nicht zu gewähren sondern könne, soweit die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2

UStG 1994 erfüllt seien – bei Umsetzung des Projektes gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 gewährt werden.

Die Bf. erhob mit Eingabe vom 25. Oktober 2013 eine als Beschwerde zu wertende Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Juli 2012. Sie habe auf einer Liegenschaft im Betriebsvermögen eine befristete Baugenehmigung erwirkt. Im Jahr 2003 begonnene Planungsarbeiten (geplante Nutzfläche 40.000 m²) seien auf die ausschließlich gewerbliche Nutzung ausgerichtet gewesen. Letztlich sei es nach umfangreichen Verhandlungen mit potentiellen Mietern wie u.a. dem österreichischen Verteidigungsministerium zu keiner Projektrealisierung der bis Ende April 2012 gültigen Baugenehmigung gekommen. Seit 20. April 2011 erfolge eine umsatzsteuerpflichtige Parkplatzvermietung an die s. Die neuen Machthaber würden nunmehr beabsichtigen, ein ähnliches Projekt wie jenes 2003 zu realisieren. Von der geplanten Nutzfläche von 50.000 m² sollten zwei Drittel als Gewerbe- und Wohnimmobilie einer steuerpflichtigen Vermietung zugeführt (Option gemäß § 6 (2) UStG 1994) und ein Drittel als Wohnungseigentum (unecht befreiter Umsatz) veräußert werden. Ein Architektenwettbewerb zur Realisierung des Projektes sei in Abstimmung mit der Gemeinde Wien im Dezember 2013 gestartet worden. Eine Entscheidung werde nach Auskunft der Geschäftsführung im Jahr 2014 zu erwarten sein. Wenn die Ap. anführe, dass für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges aus 2003 eine direkte/unmittelbare Verbindung zwischen den Vorleistungen aus 2003 und den nicht unecht steuerfreien Umsätzen 2012 (Parkplatzvermietung) erforderlich sei, würde dies zu dem nicht erwünschten Ergebnis führen, dass bei verlorenen Baukosten die angefallene Vorsteuer – soweit es zu keiner Realisierung eines geplanten Projektes komme, - nie mehr zum Vorsteuerabzug zugelassen wäre. Gemäß dem EuGH-Urteil Rs. 'Ghent Coal' bleibe das Recht auf Vorsteuerabzug auch dann erhalten, wenn der Steuerpflichtige auf Grund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig seien, Gegenstände oder Dienstleistungen nie verwendet habe um steuerpflichtige Umsätze zu bewirken. Der von der Ap. geforderte Zusammenhang zwischen Vorleistungen und den nicht unecht befreiten Umsätzen verstoße gegen die EuGH-Rechtsprechung. Der Hinweis in der Niederschrift, den Vorsteuerabzug für die Vorleistung aus dem Jahr 2003 bei einer möglichen Umsetzung eines neuen Projekts nach § 12 (11) UStG 1994 zu gewähren, trage nicht den Rechtsgrundsätzen des EuGH Rechnung, da dieser bereits bei Entstehen von nicht unecht befreiten steuerlichen Umsätzen, soweit es das Grundstück betreffe, zu gewähren sei. Erst bei Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 (10) UStG 1994 sei eine Vorsteuerberichtigung in jenem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eintrete. In der Rechtssache 'Ghent Coal' habe der EuGH festgestellt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug der für die Gegenstände und Dienstleistungen geschuldeten oder gezahlten Mehrwertsteuer, die ursprünglich dazu bestimmt gewesen seien, zur Bewirkung steuerpflichtiger Umsätze verwendet zu werden, endgültigen Charakter habe und selbst dann nicht in Frage gestellt werden könne, wenn der Betroffene die Gegenstände und Dienstleistungen nie verwendet habe. In der Rechtssache 'Intro' (Rz.

20 u. 21 Urteil v. 29.2.1996) habe der EuGH bestätigt, dass das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug bestehen bleibe, selbst wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu steuerbaren Umsätzen geführt habe. Es werde daher beantragt, die in der Umsatzsteuervoranmeldung Juli 2012 gemäß § 12 (11) UStG 1994 berichtigte Vorsteuer in voller Höhe anzuerkennen.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes (BFG) vom 20. März 2015 wurde die Bf. ersucht zu erläutern, weshalb sie eine Verrechnung der fraglichen Vorsteuerbeträge nicht bereits mit Juli 2003, dem Zeitpunkt der Vorlage einer Vereinbarung über die steuerpflichtige Vermietung des gesamten geplanten Komplexes an die L beantragt habe. Weiters wurde sie ersucht darzulegen, aus welchem Grund für den Voranmeldungszeitraum 7/2012 von einer Änderung der Verhältnisse i.S.d. § 12 (11) UStG 1994 auszugehen sei.

In Beantwortung der Fragen erläutert die Bf., in der Niederschrift zur UVA-Prüfung Februar 2002 bis Mai 2003 werde ausgeführt, dass der Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt des Vorliegens von steuerpflichtigen Umsätzen geltend gemacht werden könne (UStRL Rz. 901), weshalb mangels Vorliegen von Umsätzen im Jahr 2003 keine Berichtigung habe durchgeführt werden können. Zur Begründung des Zeitpunktes der Änderung der Verhältnisse (Juli 2012) wurde dargelegt, dass mit der s im Jahr 2011 ein Vertrag über Parkplatzvermietungen abgeschlossen worden war und die Bf. erstmals im Jahr 2012 steuerbare und steuerpflichtige Umsätze in der Umsatzsteuererklärung ausgewiesen habe. Im Zuge der Umsatzsteuerprüfung für den Zeitraum Juli 2012 bis Mai 2013 sei auch vom Finanzamt festgehalten worden, dass ein Unternehmer einen Umsatz, der gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 oder Z 17 UStG 1994 steuerfrei sei, steuerpflichtig behandeln könne, wobei der Verzicht auf die Steuerbefreiung nur zulässig sei, wenn der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbstständigen Teil des Grundstückes nahezu ausschließlich für Umsätze verwende, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen würden. Wenn die Voraussetzungen i.S.d. § 6 (2) UStG 1994 gegeben seien, dann könne gemäß § 12 (11) UStG 1994 eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Veränderung eingetreten sei. Aufgrund der Vermietung des Grundstückes sei diese Vorschrift auch konsequent verfolgt worden. In der Beilage wurden Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2011 und 2012 vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass im Jahr 2012 mit dem Normalsteuersatz zu versteuernde Umsätze erklärt wurden.

In der mündlichen Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter der Bf. auf den bisherigen Gang des Verfahrens. Er wandte sich gegen die eingengende Sichtweise der Finanzverwaltung und erläuterte, dass bereits in den Jahren 2003 bis 2008 Vorsteuerbeträge geltend gemacht und von der Finanzverwaltung anerkannt worden seien. Die Vertreterin des Finanzamtes verwies darauf, das Grund für den Vorsteuerabzug dieser Jahre eine Vereinbarung mit der L gewesen sei und die Bf. zugestanden habe, dass bei korrekter Umsetzung der EuGH-Urteile der Vorsteuerabzug bereits 2003 zugestanden sei. Der Vorsteuerabzug bestehe, sobald die Voraussetzungen hierfür gegeben sei. Es bestehe kein Wahlrecht hinsichtlich des Zeitpunktes, wobei

im Jahr 2012 keine Veränderung der Verhältnisse eingetreten sei. Der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang zwischen 2002 und 2003 angefallenen Vorsteuern und den steuerpflichtigen Umsätzen des Jahres 2012 sei nicht gegeben. In den Jahren 2003 und 2004 habe die Bf. laut Behörde steuerpflichtige Umsätze aus der gegenständlichen Liegenschaft erzielt, wobei von Seiten des BFG korrigierend festgestellt wurde, dass entsprechende Umsätze aus den Jahren 2003 bis 2007 vorliegen. Die steuerliche Vertretung erläutert dazu, dass ihr der Umstand der steuerpflichtigen Vermietung der Liegenschaft in den diesen Jahren infolge eines zwischenzeitigen Vertreterwechsels nicht bekannt gewesen sei.

Rechtliche Würdigung

§ 6 (1) Z 16 UStG 1994 lautet:

Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

16. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Nicht befreit sind:

- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke;
- die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind;
- die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke;

Gemäß § 6 (2) UStG 1994 ist ein Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 und Z 17 ist nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat diese Voraussetzung nachzuweisen.

§ 12 (11) UStG 1994 lautet:

Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

§ 12 (3) UStG 1994 lautet auszugsweise:

Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen:

1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet,
2. Die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt;
3. die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die - wären sie steuerbar - steuerfrei sein würden.

...

§ 20 (2) UStG 1994 in der maßgeblichen Fassung lautet:

(2) Von dem nach Abs. 1 errechneten Betrag sind die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen. Die abziehbare Einfuhrumsatzsteuer fällt in jenen Kalendermonat, in dem sie entrichtet worden ist.

Zur Ergänzung des oben dargelegten Sachverhalts ist anzuführen:

Im Jahr 2003 wurde eine Umsatzsteuerprüfung für die Monate Februar 2002 bis Mai 2003 durchgeführt. Der in diesem Zeitraum beantragte Vorsteuerabzug wurde i.H.v. € 56.033,40 (2002) bzw. € 37.246,83 (2003) gesamt € 93.280,23 versagt, nachdem die Bf. noch keine steuerpflichtigen Umsätze tätigte und eine Option zur Steuerpflicht nicht möglich war. Die UStRL (Rz. 901) wurde zitiert. Die Ap. erläutert dazu: *„Die Abgabepflichtige hat nun im Prüfungsverfahren eine Vereinbarung vorgelegt, aus der hervorgeht, dass die Firma L das gegenständliche Bürogebäude zur Gänze, nach Fertigstellung, mieten wird. Da somit feststeht, dass das Bürogebäude steuerpflichtig vermietet wird, ist der Vorsteuerabzug ab dem Veranlagungszeitraum in dem diese Vereinbarung getroffen wurde (Juli 2003) zulässig. In den Veranlagungszeiträumen die vor dieser Vereinbarung liegen ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig, diese Vorsteuern können erst zum Zeitpunkt des Vorliegens von steuerpflichtigen Umsätzen geltend gemacht werden (Rz 901 UStRL).“* Der Wortlaut der UStRL. Rz. 901 wird im Anschluss wiedergegeben.

Aus der gegenständlichen Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 19. September 2013 ergibt sich, dass die Bf. die bebaute y2 um € 10.163.505,45 zzgl. 20% USt am 17. Dezember 2003 erwarb und das darauf befindliche Bürogebäude samt Lagerhalle bis 2007 vermietet wurde.

Im Veranlagungsakt findet sich der Bezug habende Mietvertrag der Bf. mit der B vom 17. Dezember 2003 wobei als Hauptmietzins monatlich € 29.550,- zzgl. Betriebskosten und 20% Umsatzsteuer vereinbart wurde. In den Jahren 2003 bis 2007 wurden daraus resultierend steuerpflichtige Umsätze erklärt. Im Veranlagungsakt finden sich des Weiteren mehrere Rechnungen der Jahre 2007 und 2008, die nach Ergänzungsersuchen des Finanzamtes übersendet wurden. Demnach wurde z.B. im April 2008 Vorsteuer i.H.v. € 289.160,94 beantragt und gewährt. Bei den Rechnungen handelt es sich u.a. um Honorarnoten von Architekten (v bzw. v1), wobei sich die abgerechneten Leistungen z.T. auf Planungsleistungen betreffend das Projekt Bürogebäude Liegenschaft y3 (ident y4) beziehen.

Aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt sich, dass im Zuge der Umsatzsteuerprüfung 2003 Leistungen des Prüfungszeitraums Februar 2002 bis Mai 2003 mangels Vorliegen weiterer Umstände, auf Grund derer mit der erforderlichen Sicherheit davon auszugehen war, dass den geltend gemachten Vorsteuerbeträgen zum Abzug berechtigte Umsätze gegenüberstehen werden, der Vorsteuerabzug versagt wurde. Von der Ap. wurde dabei dargelegt, dass im Prüfungsverfahren eine Vereinbarung, aufgrund derer von künftig steuerpflichtigen Umsätzen ausgegangen werden könne, ab Juli 2003 der Vorsteuerabzug zulässig ist wobei unter Bezugnahme auf die UStRL Rz. 901 dargelegt wird, dass Vorsteuern erst im Zeitpunkt des Vorliegens von steuerpflichtigen Umsätzen geltend gemacht werden können. Die Bf. bestätigt in ihrer Vorhaltsbeantwortung (eingelangt am 21. April 2015) diese Darstellung wenn sie erläutert, den Vorsteuerabzug im Juli 2003 mangels steuerpflichtigen Umsätzen und einer damit verbundenen Option nach § 6 (2) UStG 1994 noch nicht möglich war.

Anzumerken ist dazu, dass die Umsatzsteuerrichtlinie mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für das BFG maßgebliche Rechtsquelle darstellt.

Mit der Frage, ob der Vorsteuerabzug bereits vor Erzielung von steuerpflichtigen Umsätzen zusteht, hatte sich der VwGH bereits mehrmals zu beschäftigen. Im Erkenntnis Zl. 2002/13/0063 vom 13. September 2006 erläutert er dazu: *„Das vom EuGH in der wiedergegebenen Judikatur aus Art. 17 Abs. 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie abgeleitete Recht zum sofortigen Vorsteuerabzug noch vor der Erzielung von Umsätzen wurde auch in der zum Umsatzsteuergesetz 1972 ergangenen Judikatur grundsätzlich nie in Frage gestellt. Dass es aber dem Gemeinschaftsrecht nicht widerspricht, wenn die Abgabenverwaltung objektive Nachweise für die erklärte Absicht verlangt, zu besteuerten Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeiten aufzunehmen, hat der EuGH in seiner Judikatur ohnehin auch ausgesprochen. Schon in dem von der beschwerdeführenden Partei ins Treffen geführten Urteil vom 14. Februar 1985, 268/83 (Rompelman), hat der EuGH darauf hingewiesen, dass derjenige, der einen*

Vorsteuerabzug vornimmt, nachzuweisen hat, dass die Voraussetzungen hiefür gegeben sind und dass er Steuerpflichtiger ist (RNR. 24)... Für den Geltungsbereich des Umsatzsteuergesetzes 1994 erfordert die Abziehbarkeit von Vorsteuern im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit noch vor deren Beginn damit ein Vorbringen des Steuerpflichtigen, mit welchem er Sachverhalte darlegt, bei deren Würdigung am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung ist. ‘

In seinem Erkenntnis vom 11. November 2008 Gz. 2006/13/0070 RS 1 hat der VwGH zu dieser Frage erläutert: *„Ein Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 2 der Sechsten MwSt-RL ist für einen einem Unternehmer gelieferten Gegenstand oder eine einem Unternehmer erbrachte Dienstleistung im Regelfall bereits zulässig, wenn die Ausführung eines steuerpflichtigen Umsatzes erst beabsichtigt ist, und setzt nicht voraus, dass der Unternehmer damit einen Umsatz bereits ausgeführt hat oder ausführt (vgl. etwa das Urteil des EuGH vom 21. März 2000 in der Rs. C-110/98 (Gabalfria SL ua), Rn 45, unter Verweis auf seine frühere Rechtsprechung). Es genügt, wenn die Gegenstände oder Dienstleistungen zur Verwendung im Rahmen steuerpflichtiger Umstände bestimmt sind (vgl. etwa das Urteil des EuGH vom 15. Jänner 1998 in der Rs. C-37/95 (Ghent Coal Terminal NV), Rn 17, und das hg. Erkenntnis vom 19. März 2008, 2007/15/0134).‘*

Wenn die Behörde somit in ihrer Niederschrift vom 8. September 2003 bezüglich einer UVA-Prüfung für den Zeitraum Februar 2002 bis Mai 2003 feststellt, dass aufgrund einer Vereinbarung mit der L, die das zu errichtende Bürogebäude nach der Fertigstellung zur Gänze mieten wird die steuerpflichtige Vermietung ergibt und der Vorsteuerabzug somit nicht im Prüfungszeitraum, wohl aber ab Juli 2003 zulässig sein wird, so hat sie damit (unwidersprochen) zum Ausdruck gebracht, dass die erforderliche Gewissheit der steuerpflichtigen Vermietung erst mit der vorgelegten Vereinbarung vorlag.

Nach der oben zit. Rechtsprechung des VwGH wie auch des EuGH ist die Abziehbarkeit von Vorsteuern im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit noch vor deren Beginn unter der Voraussetzung des Falles, dass die künftige steuerpflichtige Vermietung wahrscheinlicher ist als die steuerbefreite Vermietung, zu gewähren.

Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz-Kommentar⁴, § 6 Rz. 249/12 bemerken dazu: „Die UStR interpretierten die Vorschrift zunächst so, dass eine Optionsausübung frühestens im Zeitpunkt des Umsatzes möglich ist (Rz 793) und dass ein Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine zukünftige Option ausgeschlossen ist; eine bis zur Option vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer konnte danach frühestens für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt (UStR Rz 799); die bisher im Hinblick auf die Steuerfreiheit der Umsätze gemäß § 12 Abs 3 vom Abzug ausgeschlossenen Vorsteuern konnten danach nach Maßgabe des § 12 Abs 3 und Abs 10 bis 12 geltend gemacht werden (UStR Rz 800). Der UFS hingegen

hat in der Entscheidung vom 30.12.2003, RV/1617-L/02 (UFSaktuell 2004, 131; die Entscheidung betraf Aufschließungskosten für Betriebsbaugrundstücke, die unstrittig zum stpfl Weiterverkauf an Unternehmer bestimmt waren), die Auffassung vertreten, es liege gar keine vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Vorsteuer vor, wenn im Zeitpunkt des Leistungsbezuges bereits feststehe, dass der künftige Grundstücksumsatz als steuerpflichtig behandelt werde. Der Gesetzgeber habe seine Absicht im Gesetzeswortlaut nicht umsetzen können. Ebenso UFS 16.11.2004, RV/0456-L/04, SWK 2005, S 40; 7.2.2006, RV/0188-F/05). Dazu auch Gaedke/Tumpel, SWK 2006, S 899. Der VwGH ist dieser Auffassung im Erk 20.10.2009, 2006/13/0193, ÖStZB 2010, 216, gefolgt: die Vorsteuerabzugsberechtigung in Hinblick auf einen beabsichtigten Grundstücksumsatz ist danach nicht anders zu behandeln als im Fall einer in Aussicht genommenen Vermietung; in beiden Fällen steht bei nachweislicher Absicht zur Optionsausübung der VStA (sofort) zu. Nur diese Deutung dürfte unionsrechtlich haltbar sein (vgl a Voraufgabe unter dieser Tz). Die UStR folgen ihr nunmehr (Rz 799 idF AÖF 243/2010).‘

Der nunmehr begehrte Vorsteuerabzug stand somit unzweifelhaft bereits im Juli 2003 zu.

Der Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges (Juli 2012) aufgrund geänderter Verhältnisse gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 wurde von der Bf. willkürlich gewählt. Sie geht (im Gegensatz zum Finanzamt) davon aus, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Vorsteuerabzug und nachfolgenden, den Vorsteuerabzug nicht ausschließenden Umsätzen nicht erforderlich ist, da sonst *‚bei verlorenen Baukosten die angefallene Vorsteuer – soweit es zu keiner Realisierung eines geplanten Objekts kommt – nie mehr zum Vorsteuerabzug zugelassen wäre.‘* Dem ist zu entgegnen, dass nach der oben zit. Judikatur auch Vorsteuer aus verlorenen Baukosten dann abzugsfähig ist, wenn mit der erforderlichen Sicherheit darauf geschlossen werden kann, dass in diesem Zusammenhang die Ausführung steuerpflichtiger Umsätze geplant war.

Die Bf. verweist in ihrer Vorhaltsbeantwortung (Eingang 21. April 2015) auf die Ausführungen der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 8. September 2003, weshalb die gegenständlich zu beurteilenden Vorsteuern, die im Zusammenhang mit dem seinerzeit begonnenen Bauprojekt, dass in der Folge nicht realisiert wurde, entstanden sind, nach ihrer Ansicht erst im Zeitraum der Erzielung von steuerpflichtigen Umsätzen aus der Vermietung eines Teils des Grundstücks an die s zur Nutzung als Parkplatz ab dem Jahr 2012 abzugsfähig sind. Sie übersieht bei ihrer Argumentation (der von Seiten des BFG nicht gefolgt wird), dass sie bereits in den Jahren 2003-2007 (mit Abschluss eines Mietvertrages mit der B) umsatzsteuerpflichtige Umsätze erzielte und somit eine Vorsteuerberechtigung im Jahr 2003 auch nach der von ihr vertretenen Rechtsansicht möglich gewesen wäre, lagen doch in diesem Zeitraum steuerpflichtige Umsätze im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Grundstück vor.

Des Weiteren wurde in Folgejahren (2007, 2008) Vorsteuern aus Rechnungen beantragt, die zum Gutteil auf das in den Jahren 2002/2003 initiierte Projekt zurückzuführen waren (Projektkosten) und die von Seiten des Finanzamtes (teilweise nach Einsichtnahme in die Rechnungen) unbeanstandet blieben und anerkannt wurden. Würde man der Ansicht

der Bf. folgen (Vorsteuerabzug erst Juli 2012), so würde dies zu dem (gleichermaßen falschen wie unsinnigen) Ergebnis führen, dass (bezogen auf das nicht realisierte Bauprojekt) Vorsteuern die in den Jahren 2007 und 2008 anfielen aufgrund der Rechnung im jeweiligen Voranmeldungszeitraum, Vorsteuerbeträge die aus Rechnungen aus den Jahren 2002 und 2003 stammen hingegen erst im Jahr 2012 (gemäß § 12 (11) UStG 1994) geltend gemacht werden könnten.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Bf. die im Zuge der Umsatzsteuerprüfung nicht gewährte Vorsteuer aus den Jahren 2002 bzw. bis 5/2003 rechtens bereits in der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2003 geltend hätte machen können. Eine Nachholung der Vorsteuerbeträge im Jahr 2012 ist nicht möglich, da gemäß § 12 (11) UStG 1994 Berichtigungen in jenem Zeitraum vorzunehmen sind, in dem die Änderung eingetreten sind. Ein nicht geltend gemachter Vorsteuerabzug kann nicht nach § 12 Abs. 10 oder Abs. 11 berichtigt ('nachgeholt') werden (vgl. u.a. UFS Graz, Gz. RV/0634-G/06 v. 25. Februar 2009 mit Verweis auf Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 595 und 577, sowie Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 12, Tz. 213).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 9 i.V.m. Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da die hier zu beurteilende Rechtsfrage vom VwGH in mehreren Erkenntnissen, u.a. Zl. 2002/13/0063 v. 13. September 2006 bzw. 2006/13/0070 vom 11. November 2008 in Prüfung gezogen und beurteilt wurde, wobei das gegenständliche Erkenntnis den dortigen Ausführungen folgt.

Wien, am 27. Mai 2015