

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf-Realitätenverwertung GmbH & Co KG, Gewerblicher Grundstückshandel, G, vertreten durch THT Treuhand Team Graz, Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Conrad von Hötendorf-Straße 68, 8010 Graz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 15. Oktober 2013, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011, 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:

Das Finanzamt hat in dem von der Umsatzsteuererklärung nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens abweichend ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2011 hinsichtlich der als Berichtigung gemäß § 16 UStG geltend gemachten Vorsteuern aus den Jahren 2002-2010 auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 6.11.2012, RV/0186-G/11 hingewiesen.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde, die sich gegen die Versagung der Anerkennung der „in der Umsatzsteuererklärung vorgenommenen Berichtigungen gemäß § 16 UStG 1994 für im Jahr 2011 geltend gemachte Vorsteuern aus den Jahren 2002 bis 2010 richtet“, hat die Beschwerdeführerin (Bf.), die einen gewerblichen Grundstückshandel betreibt, Nachstehendes ausgeführt:

Das Finanzamt habe in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1. Dezember 2010 festgestellt, dass die in den Jahren 2007 und 2009 sowie im Jänner 2010 angefallenen Vorsteuern nur anteilmäßig (33,96 %) im Umfang der bereits

stattgefundenen, umsatzsteuerpflichtig behandelten Liegenschaftsverkäufe anzuerkennen seien.

Mit der in der Umsatzsteuererklärung 2011 durchgeführten Berichtigung gemäß § 16 UStG 1994 sei lediglich diesem Umstand entsprochen worden, da im Jahr 2012 weitere Verkäufe durchgeführt und diese unter Inanspruchnahme der Optionsbestimmung des § 6 Abs. 2 erster Satz UStG 1994 umsatzsteuerpflichtig behandelt worden seien. Die darauf entfallende Umsatzsteuer sei gemäß § 11 UStG 1994 in Rechnung gestellt, ordnungsgemäß gemeldet und termingerecht bezahlt worden.

Es sei aus ihrer Sicht denkunmöglich, dass die einem Unternehmen nachweislich in Rechnung gestellten Vorsteuern, die betrieblich veranlasst seien und mit zukünftigen Umsätzen in Zusammenhang stünden, in keinster Weise zugesprochen und zum Abzug zugelassen werden.

Auch der Unabhängige Finanzsenat erkenne in der Berufungsentscheidung vom 6. November 2012, RV/0186-G/11, die Abzugsfähigkeit der angefallenen Vorsteuern an, fraglich sei lediglich der Zeitpunkt der Inanspruchnahme. Da die der Berufungsentscheidung zugrunde liegenden Judikate des Verwaltungsgerichtshofes zu einer Änderung der Gesetzesinterpretation und der Gesetzesanwendung geführt hätten, sei die von ihr vorgenommene Anwendung der Berichtigung gemäß § 16 UStG 1994 wohl die einzig richtige, um die dem Steuerpflichtigen eindeutig zustehenden, betrieblich veranlassten Vorsteuern auch tatsächlich in Anspruch nehmen zu können. „Der aus unserer Sicht untaugliche Versuch der Versagung von betrieblich veranlassten und somit aufgrund der zitierten Judikatur und Richtlinien zustehenden Vorsteuern lediglich mit dem Hinweis, dass diese (in Folge einer anders lautenden Gesetzesinterpretation – siehe dazu Ausführungen in zitierter Niederschrift betreffend die mit 1.12.2010 abgeschlossene Außenprüfung), kann nicht gesetzeskonform und auch nicht Wille des Gesetzgebers sein, zumal durch den Zwang der Anwendung der Optionsbestimmungen des § 6 Abs. 2 UStG 1994 in die nachweislich anfallenden Vorsteuern und somit betrieblich veranlassten Vorsteuern jedenfalls zustehen müssen.

Bei Aufrechterhaltung der Versagung wäre dies wohl auch ein grober Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und auch mit verfassungswidrigen Verhalten behaftet.“

In der Beschwerdeergänzung vom 20. August 2014 teilte die Bf. unter Vorlage von vier am 31. Juli 2014 ausgestellten Rechnungen mit, dass zwischenzeitig auch die restlichen Liegenschaftsflächen umsatzsteuerpflichtig veräußert worden sind. Demnach seien die gesamten Liegenschaftsflächen unter Inanspruchnahme der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 umsatzsteuerpflichtig veräußert, die entsprechenden Umsatzsteuerbelastungen auch ordnungsgemäß gemeldet und entrichtet worden.

Somit sei der Beschwerde jedenfalls stattzugeben und der angefochtene Umsatzsteuerbescheid zu berichtigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat hat in der vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid und von der Bf. in der Beschwerdeschrift zitierten Berufungsentscheidung vom 6. November 2012, RV/0186-G/11, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2009 sowie Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Jänner 2010 zum Streitpunkt des Zeitpunktes der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges im Wesentlichen Nachstehendes ausgeführt:

„Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind als Vorsteuerbetrag abziehen.

Durch den Hinweis auf § 11 ist eine Rechnung mit den besonderen Merkmalen des § 11 Anspruchsvoraussetzung. Die Rechnung im Sinne des § 11 ist eine materiellrechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzuges (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band V, Anm. 116 zu § 12 und Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, Tz 43 zu § 12).

Zufolge § 20 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sind von dem nach Abs. 1 errechneten Betrag die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen.

Gemäß § 21 Abs. 1 leg. cit. hat der Unternehmer in der Voranmeldung die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen.

Die Vorsteuern „fallen“ in den Veranlagungs- bzw. Voranmeldungszeitraum, in dem sämtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind. Der Vorsteuerabzug auf Grund einer Rechnung für Leistungen ist erst und nur in dem Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum) zugelassen, in dem sowohl die Umsätze an den Unternehmer ausgeführt als auch die entsprechenden Umsatzsteuerbeträge an ihn in Rechnung gestellt sind. Maßgebend ist nach der Judikatur grundsätzlich der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung und nicht der Zeitpunkt des Einlangens der Rechnung beim Leistungsempfänger (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band V, Anm. 30 zu § 20; Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, Tz 19 zu § 20 sowie UFS 25.8.2010, RV/0274-W/08). Will der Unternehmer die Vorsteuern geltend machen, hat er sie in dem Veranlagungs- bzw. Voranmeldungszeitraum geltend zu machen, in den sie fallen; es besteht nach dem Gesetz keine Wahlmöglichkeit dergestalt, den Vorsteuerabzug erst in einem späteren Veranlagungszeitraum geltend zu machen. Allerdings kann ein in der Voranmeldung

unterlassener Vorsteuerabzug in der Jahreserklärung nachgeholt werden (vgl. Kolacny-Caganek, Umsatzsteuergesetz 1994, Kurzkommentar, Wien 2005, Anm 10 zu § 20 und Anm 5a) zu § 12 sowie UFS 3.9.2003, RV/0130-G/03 und UFS 23.8.2011, RV/0722-G/10 betreffend einen gewerblichen Grundstückshandel).

Die Frage, welcher Zeitpunkt für den Vorsteuerabzug maßgebend ist, wurde auch bereits an den Europäischen Gerichtshof herangetragen. Im Urteil vom 29. April 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, hat der EuGH festgestellt, dass das Vorsteuerabzugsrecht für den Erklärungszeitraum auszuüben ist, in dem die beiden erforderlichen Voraussetzungen, nämlich dass die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt wurde und dass der Steuerpflichtige die Rechnung oder das Dokument besitzt, das nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Kriterien als Rechnung betrachtet werden kann, erfüllt sind.“

Unter Bedachtnahme auf diese Rechtslage hat der Unabhängige Finanzsenat die in den in den Jahren 2002 bis 2006 ausgestellten Rechnungen enthaltenen Vorsteuerbeträge, welche zwingend jeweils in diesen Jahren geltend zu machen gewesen wären, wobei ein aus welchen Gründen auch immer unterlassener Vorsteuerabzug nicht in späteren Jahren nachgeholt werden könne, nicht zum Abzug im Jahr 2007 zugelassen.

Der Unabhängige Finanzsenat führt in der Berufungsentscheidung weiter aus, dass an dieser Beurteilung auch das von der Bf. für ihre Argumentation herangezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Oktober 2009, 2006/13/0193 nichts zu ändern vermöge, da in dem Beschwerdefall die mitbeteiligte Partei die strittigen Vorsteuern im Sinne des § 20 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zeitgerecht geltend gemacht habe.

Hinsichtlich der im Jahr 2007 ausgestellten Rechnungen war der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

„Bezüglich der für die Vorsteuerabzugsberechtigung erforderlichen nachweislichen Absicht der Option zur Steuerpflicht hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13.9.2006, 2002/13/0063 bis 0065 zur unechten Steuerbefreiung für Vermietungsumsätze, für die ebenfalls im ersten Satz des § 6 Abs. 2 UStG 1994 eine Option zur Steuerpflicht vorgesehen ist, zu Recht erkannt, dass für den Fall einer künftigen Vermietung die Vorsteuerausschlussbestimmung nicht zur Anwendung kommt, wenn bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher ist als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung. Dass die Steuerpflicht der aus der künftigen Vermietung erwirtschafteten Umsätze zusätzlich noch der Option des vermietenden Steuerpflichtigen im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG 1994 bedarf, gebietet für die Beurteilung der Abziehbarkeit geltend gemachter Vorsteuern keine andere Lösung. Auch die Frage, ob vom Gebrauch der im § 6 Abs. 2 UStG 1994 eingeräumten Möglichkeit durch den künftigen Vermieter auszugehen ist, muss (wie schon die Frage, ob überhaupt vermietet

werden wird) mit der Wahl jener Möglichkeit beantwortet werden, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat.

„Ausgehend vom Wortlaut der Optionsbestimmung des § 6 Abs. 2 erster Satz UStG 1994, in den mit dem BudgetbegleitG 1998, BGBl. I Nr. 79/1998, auch die Grundstücksumsätze betreffende Bestimmung des Abs. 1 Z 9 lit. a leg. cit. einbezogen wurde, ist die Vorsteuerabzugsberechtigung in Hinblick auf einen beabsichtigten Grundstücksumsatz nicht anders zu behandeln als der Fall einer in Aussicht genommenen Vermietung. In beiden Fällen steht demnach bei nachweislicher Absicht der Option zur Steuerpflicht der Vorsteuerabzug entsprechend der Bestimmung des § 12 Abs. 1 UStG 1994 (sofort) zu, sodass auch die Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht zum Tragen kommt“ (vgl. VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193).

Angesichts der Tatsache, dass „im Rahmen des vorliegenden Beteiligungsmodells Liegenschaftsweiterverkäufe durch die KEG jeweils ausschließlich umsatzsteuerpflichtig (an Unternehmer) erfolgen“ (vgl. Anbot zur Beteiligung an der Realitätenverwertung GmbH & Co KEG, Ausfertigung vom 13.11.2001, Seite 38, Punkt 10. Umsatzsteuerliche Aspekte) und dass tatsächlich im Jahr 2007 bereits zwei Grundstücke unter Ausübung der Option umsatzsteuerpflichtig verkauft worden sind, ist nach dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut und den Denkgesetzen wohl auch hinsichtlich der verbleibenden Restfläche die steuerpflichtige Veräußerung jedenfalls wahrscheinlicher als die steuerfreie Veräußerung.“

Dieser Rechtsansicht schließt sich auch das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Verfahren, in dem die Bf. den Vorsteuerabzug von in die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2010 fallenden Vorsteuerbeträgen unter Hinweis auf die in den Jahren 2012, 2013 und 2014 stattgefundenen umsatzsteuerpflichtigen Grundstücksverkäufe (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 2. Oktober 2013 und Beschwerdeergänzung vom 20. August 2014) begehrt, vollinhaltlich an.

An dieser Beurteilung ergibt sich auch unter Bedachtnahme auf die von der Bf. zitierte Bestimmung des § 16 UStG 1994 keine Änderung.

§ 16 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

„Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und
2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.“

Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges ist in Art. 184 ff der MWSt-RL geregelt; die Berichtigung ist gemäß Art. 185 MWSt-RL zwingend, wenn sich die Faktoren, die

bei der Festsetzung der Vorsteuern berücksichtigt wurden, nachträglich geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder Rabatten. Die Regelung des Art. 185 Abs. 2 ist vor dem Hintergrund zu lesen, dass nach der MWSt-RL der Vorsteuerabzug nur zusteht, wenn mit den Vorleistungen bestimmte (besteuerbare) Umsätze ausgeführt werden (Art. 168). Wird der Umsatz nicht bezahlt, so müsste vom Leistenden grundsätzlich der eigene Vorsteuerabzug berichtigt werden, weil der Vorumsatz jetzt nicht mehr mit einem bestimmten Umsatz im Zusammenhang steht (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, Tz 10 zu § 16).

Da im vorliegenden Fall die erstmalige Geltendmachung von aus den Jahren 2002 bis 2010 stammenden Vorsteuern in Streit steht, bleibt für die von der Bf. begehrte „Berichtigung“ von Vorsteuern nach § 16 UStG 1994 kein Raum.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Da die Entscheidung auf der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beruht (vgl. VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193) ist die Revision nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 8. September 2014