



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Mag. Bernhard Rothenbuchner, Wirtschaftsprüfer, 1040 Wien, Schwindgasse 3, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer 1995 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wir abgeändert.

Die Umsatzsteuer 1995 wird festgesetzt mit € - 292,51.

Die Fälligkeit des mit dieser Berufungsentscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw war Alleineigentümer der Liegenschaft EZxy;Adrxy.

Die Liegenschaft wurde per 30. Juni 1995 veräußert. Bis zum Veräußerungszeitpunkt hat der Bw Einkünfte aus der Vermietung dieser Liegenschaft erklärt.

Im Streitjahr hat der Bw Vorsteuern für nicht erbrachte Leistungen geltend gemacht. Es handelt sich dabei um eine Rechnung der Architektin folgenden Inhalts:

A Büroleistung

d.s. (5,75 % der Erhaltungs- und 8,75 % der Verbesserungskosten)

Erhaltung =	5,5 % von OS 5,524.876,00	= OS 307.367,22
Verbesserung =	8,5 % von OS 6,240.787,00	= OS 534.835,45
Gesamte Büroleistung =		= OS 842.598,67

Erbrachte Büroleistung:

Vorentwurf	= 10 %	
Entwurf	= 15 %	
Einreichung	= 10 %	
Kostenberechnung	= 15 %	
Künstlerische Oberleitung	= 2,5 %	
Technische und geschäftliche Oberleitung	= 5 %	
Ausführungs- und Detailzeichnungen	<u>= 10 % von 35 %</u>	
	67,5 der ges. Büroleistung	
	d.s. 67,5 % von OS 842.598,67 (excl. MWSt) = 568.754,10 für die bisher erbrachten Büroleistungen	(A1)
Nebenkostenpauschale	= 4,06 % des Honorar für Büroleistung = 4,06 % von OS 842.598,67 = OS 34.210,00 (excl. MWSt)	
	Davon 67,5 % = OS 23.091,75 (A2)	
A1 + A2	= OS 568.754,10 + OS 23.091,75 = OS 591.845,85 excl. MWSt (A)	

Zur Erläuterung siehe beigelegte Kopien der:

1. Leistungskatalog der Architektenleistungen für die Sanierung von Wohnhäusern unter Inanspruchnahme von Förderungsmitteln.

2. Berechnung der Gebühren für Architektenleistungen des STEF vom 2. Dezember 1994.

3. Vergabevorschlag gem. WWFSG 1989 bestätigt am 21. Dezember 1994 vom STEF.

B BAUVERWALTUNGSKOSTEN lt. Richtlinien des STADTERNEUERUNGSFONDS:

d.s. 1/3 der auf % reduzierte reine Herstellungskosten =

$1/3 \times 8 \% \text{ von } 11,765.663,00 \text{ (exkl. MWSt)} = 1/3 \text{ von OS } 941.253,00 = \text{OS } 313.751,00 \text{ (B)}$

C FORDERUNGEN FÜR NICHT ERBRACHTE LEISTUNGEN IM RAHMEN DES WERKVERTRAGES:

C1 = 32,5 % der gesamten Büroleistung (nicht erbracht)	= OS 273.844,56
C2 = Bauaufsicht (nicht erbracht)	= OS 523.572,00
(C)	= OS 797.416,56 (exkl. MWSt)
A+B+C	= 591.845,85 + 313.751,00 + 797.416,56
	+ 20 % MWSt
	= OS 1.703.013,40
	<u>OS 340.602,68</u>
	= OS 2.043.616,00
	Minus geleisteter Anzahlung
	<u>OS 80.000,00</u>
	<u>OS 1.963.616,00</u>

Der Betrag von OS 1.963.616,00 ist binnen acht (8) Tagen nach Erhalt unserer Rechnung auf unser Bankkonto einzuzahlen.

Diese Rechnung wurde mit der Berufung vorgelegt.

In der Umsatzsteuerklärung 1995 hat der Bw Einnahmen für die eigengenutzte Wohnung erklärt und den auf die Wohnung entfallenden Vorsteueranteil abgezogen. Diese Ansätze wurden im angefochtenen Bescheid unverändert übernommen.

In der frist- und formgerechten Berufung wird ausgeführt, der Bw habe das Gebäude bis zum Jahr 1995 vermietet. Für die Sanierung sei der Bw an die Architektin herangetreten, damit diese die Sanierungs- und Verbesserungsarbeiten plane und leite. Dafür sei seitens des Bw eine Akontozahlung in Höhe von S 80.000,00 geleistet worden. Für die beiliegende Honorarnote sei, da darüber ein Gerichtsverfahren anhängig gewesen sei, der Vorsteuerabzug im Ausmaß von S 340.268,00 in der Umsatzsteuererklärung nicht angesetzt worden. Mittels gerichtlichen Vergleichs vom 27. Jänner 1997 hätten von der gesamten Honorarnote in Höhe von S 2.043.616,00 von der bereits S 80.000,00 als Akontozahlung berichtigt wurden, noch weitere S 850.000,00 bezahlt werden müssen. Das gesamte Honorar habe somit S 930.000,00 betragen. Da Berichtigungen der Bemessungsgrundlage in jenem Zeitraum vorzunehmen seien, in dem die Änderung eingetreten sei, sei für 1995 ein Vorsteuerbetrag in Höhe von S

340.602,68 anzusetzen und im Jahr 1997 ein Betrag in Höhe von S 185.602,68 gem. § 16 UStG zu berichtigen. Inwieweit seitens der Berufungsbehörde eine Möglichkeit bestehe, die umsatzsteuerlichen Auswirkungen der Veranlagungsjahre 1995 und 1997 abzustimmen, könne nur von dieser beantwortet werden. Die letztendlich mit Vergleich verrechneten Architekturleistungen seien bereits 1994 für das vermietete Objekt erbracht worden.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt das Berufungsbegehren ab. Begründend führte das Finanzamt aus:

- Grundlegende Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sei die Leistungserbringung. Der Vorsteuerabzug könne schon deshalb nicht zur Gänze zustehen, weil auch für nicht erbrachte Leistungen Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden sei.
- Ein Anwendungsfall des § 16 UStG könne nur insoweit vorliegen, als er sich auf die Änderung des Entgelts für erbrachte Leistungen beziehe.
- Eine sonstige Leistung werde grundsätzlich dann als erbracht anzusehen sein, wenn sie vollständig erbracht wurde. Dass allenfalls Teilleistungen vereinbart oder erbracht worden seien, sei weder behauptet noch nachgewiesen worden. Auch eine Zuordnung zu konkreten Besteuerungszeiträumen sei nicht erfolgt. In Ansehung der unterbliebenen Sanierung und der dadurch unterbliebenen Erfüllung des Gesamtauftrages der Architektin stelle sich die Frage, ob die vereinbarte Gesamtleistung überhaupt bis 1995 erbracht worden sei und nicht erst durch den Vergleich aus 1997 als erbracht anzusehen sei.
- Bei Durchführung der geplanten Sanierung wäre für das Architektenhonorar als Bestandteil der Großreparatur bzw. Instandsetzungskosten eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG vorzunehmen gewesen. Da die Liegenschaftsveräußerung jedoch im gleichen Jahr wie (frühestens) die Erbringung der Architektenleistung erfolgt sei, stehe nach Ansicht des Finanzamtes ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Rechnung nicht zu.
- Hinsichtlich der eigengenutzten Wohnung seien die "Umsätze" und Vorsteuern aus den Bemessungsgrundlagen auszuscheiden. Der Eigentümer einer Liegenschaft könne nicht zugleich sein eigener Mieter sein. Die Wohnung diene nicht der Erzielung von Einnahmen/Umsätzen.

Es wurde rechtszeitig ein Vorlageantrag gestellt und auf das Berufungsvorbringen verwiesen.

In der Eingabe vom 14. August 1998 führt der steuerliche Vertreter aus:

Aufgrund des Deckblattes der Honorarnote ergebe sich, dass die geleisteten Tätigkeiten im Zeitraum 23. August 1991 bis 3. Juli 1995 erbracht worden seien. Hinsichtlich der Höhe der Honorarnote habe es einen Rechtsstreit beim Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien zur

GZxy zwischen dem Bw und der Architektin gegeben, das durch einen bedingten Vergleich abgeschlossen worden sei. Zu diesem Vergleich sei es aufgrund der Feststellung eines Sachverständigen gekommen, der festgehalten habe, dass Leistungen in Höhe von S 900.000,00 zuzüglich Sonderleistungen von Statikern erbracht worden seien. Der Vergleich habe dazu geführt, dass zu den S 80.000,00 Anzahlung weitere S 850.000,00 gezahlt hätten werden müssen. Insgesamt hätten aufgrund des Vergleichs S 930.000,00 bezahlt werden müssen. Dies stelle somit im Jahr 1997 eine Berichtigung gem. § 16 UStG dar. Die von der Architektin in Rechnung gestellte Leistungsbereitschaft (lit. C der Honorarnote) im sinne des Werkvertrages stelle, soweit sie gemäß dem Vertrag als Anspruch vom Bw akzeptiert worden wäre, eine sonstige Leistung im Sinne des § 3a UStG dar. Dabei unterscheide sich die zivilrechtliche von der umsatzsteuerlichen Terminologie.

Aus den formalrechtlichen Bestimmungen des UStG ergebe sich, dass Verringerungen des Entgeltbetrages im jeweiligen Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen seien. Aus diesem Grund wäre 1997 die Berichtigung gem. § 16 UStG vorzunehmen. In der Umsatzsteuererklärung, die dem Finanzamt vorliege, sei auf diesen Umstand hingewiesen worden.

Der Leistungszeitraum habe, wie bereits oben ausgeführt und der Gebührennote entnehmbar, vom 23. August 1991 bis 3. Juli 1995 gedauert. Aus diesem Grund könne der Auffassung nicht gefolgt werden, dass die Leistung im Jahr 1995 erbracht worden wäre. In eventu, dass es zu einer Berichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG für 1995 zu kommen habe, werde eine Rechnungsberichtigung für den Kaufpreis von S 2.000.000,00 für den überwiegenden Verkauf des Hauses erstellt und nachgereicht werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorsteuerabzug:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die in der Rechnung der Architektin ausgewiesene Vorsteuer abzugsfähig ist.

Zunächst muss die Frage geklärt werden, inwieweit die in der Rechnung angeführten Leistungen erbracht wurden.

Zum Zeitpunkt der sonstigen Leistungen enthalten weder § 3a noch § 19 UStG eine explizite Aussage. Maßgebend kann daher nur sein, wann die sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Die ist nicht eindeutig geregelt.

Art. 10 Abs. 2 der 6. MWSt-Richtlinie stellt hinsichtlich des Zeitpunktes darauf ab, wann die Dienstleistung bewirkt ist. Dienstleistungen, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder

Zahlungen Anlass geben, gelten jeweils mit Ablauf des Zeitraums als bewirkt, auf den sich die Abrechnung oder die Zahlung bezieht. Diese Sonderregelung fehlt im österreichischen Recht.

Erstreckt sich die der sonstigen Leistung zugrunde liegende Tätigkeit über den Voranmeldungszeitraum hinaus, so ist fraglich, ob es auf die Vollendung ankommt oder ob kontinuierliche und daher abschnittsweise Leistungserbringung anzunehmen ist. Es sind folgende Fallgruppen zu unterscheiden:

Fallgruppe 1:

Die sonstige Leistung erfordert zwar Tätigkeiten durch eine bestimmte Zeit hindurch, beinhaltet aber die Erbringung eines bestimmten Erfolges (Zielschuldverhältnis). Die Leistung ist erst bewirkt, wenn der Erfolg erbracht ist.

Fallgruppe 2:

Die sonstige Leistung beruht auf einem zeitraumbezogenen Dauerschuldverhältnis, das immer wieder zu konkreten Einzelleistungen Anlass gibt. Hier liegt es nahe, die Abgrenzung der einzelnen sonstigen Leistungen den Parteien zu überlassen. Die Abgrenzung kann entweder nach Zeitabschnitten oder nach sachlichem Zusammenhang vorgenommen werden und wird i.d.R. in der Abrechnung zum Ausdruck kommen, mit der dokumentiert wird, welche Leistungen als Einheit betrachtet werden. Es entspricht in diesem Fall auch der 6. MWSt-Richtlinie, den Leistungszeitpunkt mit Ende des Abrechnungszeitraumes anzunehmen.

Fallgruppe 3:

Die sonstige Leistung besteht in einem Dauerverhalten, das nicht zu Einzelleistungen Anlass gibt. In diesen Fällen der kontinuierlichen Leistungserbringung ist dem Gesetz nicht zwingend zu entnehmen, dass erst mit der Beendigung des Verhaltens die Leistung erbracht ist. Es ist vielmehr vertretbar, auch umsatzsteuerlich davon auszugehen, dass die sonstige Leistung laufend bewirkt und daher anteilig in jedem Voranmeldungszeitraum erbracht wird. Bei Sollbesteuerung sind daher die vereinbarten Entgelte anteilmäßig in jedem Voranmeldungszeitraum zu versteuern. Lediglich für Anzahlungen kommt es auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung an. Der Vorsteuerabzug steht entsprechend für jeden Voranmeldungszeitraum zu.

Fallgruppe 4:

Die sonstige Leistung ist so geartet, dass sie nach Erwerb einer Zutrittsberechtigung nach Belieben in Anspruch genommen werden kann. Vieles spricht hier dafür, den Leistungszeitpunkt in dem Moment anzunehmen, in dem die Zutrittsberechtigung erworben (eingeräumt) wird und nicht auf die tatsächliche Inanspruchnahme abzustellen. Da die Leistung abstrakt angeboten wird, somit jederzeit konsumiert werden kann, ist davon auszugehen, dass die Leistung mit der Einräumung der Zutrittsberechtigung erbracht ist. Das

entspricht der Situation bei der Lieferung: auch dort genügt die Erlangung der Verfügungsmacht über den Gegenstand, ja sogar die Bereitstellung, tatsächlicher Konsum ist nicht erforderlich.

Zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten kann davon ausgegangen werden, dass bestimmte sonstige Leistungen mit der Rechnungslegung ausgeführt sind. Die Versteuerung darf daher nach Maßgabe der Abrechnung erfolgen, wobei in der Einhebung von Teilentgelten und Anzahlungen bereits eine Abrechnung erblickt wird. Dem Leistungsempfänger wird bei entsprechender Rechnungserteilung das Recht auf Vorsteuerabzug zugesprochen, auch wenn er die Leistung noch nicht zur Gänze erhalten hat.

Wenn auch in der Berufung bzw. in den ergänzenden Eingaben ausgeführt wird, die Leistungen hätten sich über einen bestimmten Zeitraum erstreckt, so kann doch der Rechtsmeinung des Finanzamtes nicht entgegengetreten werden, dass die Leistungserbringung frühestens im Jahr 1995 erfolgt sein kann, nämlich mit der Rechnungslegung. Soweit aufgrund der Aktenlage festgestellt werden kann, war Gegenstand des Werkvertrages die Generalsanierung des Gebäudes. Zu dieser Generalsanierung ist es aber nicht gekommen, weshalb zu Recht in Frage gestellt wird, ob überhaupt eine Leistung erbracht wurde.

Durch einen Vergleich des Landesgerichts für Zivilrechtssachen Wien vom 27. Jänner 1997, 27 Cg 171/95b wurde der Bw verpflichtet, an die Architektin eine Betrag in Höhe von S 850.000,00 für erbrachte Leistungen zu bezahlen. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass Leistungen in dieser Höhe erbracht wurden. Allenfalls von diesem Bruttobetrag könnte ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden, allerdings im Jahr 1995.

§ 12 Abs. 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 Abs. 10 UStG ist nicht anwendbar, weil die Änderung der Verhältnisse durch den Verkauf des Hauses nicht in einem auf die Leistungserbringung folgenden, sondern im selben Jahr eingetreten ist. Daher hätte aus diesem Titel eine zum gleichen steuerlichen Ergebnis führende vollständige Berichtigung des Vorsteuerabzuges erfolgen müssen.

Die Rechtsmeinung des steuerlichen Vertreters, dass die gesamte in der Rechnung ausgewiesene Vorsteuer im Jahr 1995 abzuziehen und im Jahr 1997 zu korrigieren sei, findet durch das Gesetz keine Deckung. Diese Vorgangsweise wäre nur dann zulässig, wenn im Jahr

1995 alle Leistungen tatsächlich erbracht worden wären und im Jahr 1997 das Entgelt herabgesetzt worden wäre. Dieser Sachverhalt wurde aber im gegenständlichen Fall nicht verwirklicht, da selbst in der Rechnung ausgeführt wird, dass gewisse Leistungen nicht erbracht wurden. Wie bereits oben ausgeführt ist aber ein Vorsteuerzug von nicht erbrachten Leistungen nicht zulässig.

Aber selbst wenn die gesamte in der Rechnung ausgewiesene Vorsteuer abzugsfähig wäre, müsste aufgrund der Veräußerung der Liegenschaft im Jahr der Leistungserbringung die Vorsteuer berichtigt werden, was den Ausschluss vom Vorsteuerabzug zur Folge hätte.

Einnahmen und Vorsteuer aus der eigengenutzten Wohnung:

In der Steuererklärung 1995 hat der Bw für die eigengenutzte Wohnung Einnahmen angesetzt und die auf seinen Wohnungsanteil entfallende Vorsteuer abgezogen. Da der Bw nicht Mieter der in seinem Eigentum stehenden Wohnung sein kann, ist er bezüglich dieser Wohnung nicht Unternehmer und sind weder Einnahmen zu berücksichtigen noch die auf diesen Wohnungsanteil entfallende Vorsteuer abziehbar.

Die auf die Wohnung des Bw entfallenden Einnahmen betragen S 7.970,02 und der Vorsteueranteil S 1.054,30. Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist um den Betrag von S 7.970,02 und die abziehbare Vorsteuer um S 1.054,30 zu vermindern. Dies war durch die Berufungsentscheidung zu korrigieren, da die Beträge im angefochtenen Bescheid angesetzt wurden.

Der angefochtene Bescheid war abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 15. Juni 2004

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: