



GZ. RV/0233-W/03,
GZ. RV/0238-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Walter St. Weinhandl & KR Engelbert Katt WTH KG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Umsatzsteuer für das Jahr 1996 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

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13. Februar 1992 gegründet. Gegenstand des Unternehmens der Bw. ist laut Punkt III lit a des Gesellschaftsvertrages u.a. die Planung, Schaffung und Weiterveräußerung von Bauwerken bzw. Teilen derselben und die Begründung von Wohnungseigentum. Eine Vermietung von Bauwerken bzw. Teilen derselben ist in Punkt III des Gesellschaftsvertrages vom 13. Februar 1992 als Gegenstand des Unternehmens nicht vorgesehen. Geschäftsführer der Bw. ist deren Alleingesellschafter Ing. KL.

Im Zuge einer die Jahre 1995 bis 1998 umfassenden mit 24. Jänner 2001 beginnenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde u.a. festgestellt, dass für das vierte Haus in der Reihenhausanlage in T von der Bw. die eindeutige und ausschließliche Vermietungsabsicht im Zeitpunkt der Geltendmachung der Vorsteuern nicht nachgewiesen worden sei. Die mit der Errichtung dieses Hauses geltend gemachten Vorsteuern seien daher nicht abzugsfähig. Die Vorsteuern bezüglich der übrigen Häuser seien von der Bw. im Zuge der jeweiligen Hausverkäufe berichtigt worden. Demzufolge habe die Betriebsprüfung folgende Vorsteuerberichtigungen vorgenommen:

Jahr	Vorsteuerberichtigung für das vierte Haus Schilling	Vorsteuerberichtigung gesamt Schilling
1995	471.453,10	942.906,20
1996	69.879,82	69.879,82
1997	203.288,94	1.285.954,77

Aufgrund dieser Feststellungen ergingen an die Bw. im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren u. a. die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1997.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 18. Juli 2001 brachte die Bw. vor, es seien im Zusammenhang mit der Errichtung der vier Häuser folgende Vorsteuern geltend gemacht worden (Beträge in Schilling):

	1994	1995	1996	1997	Summe
Haus 1	248.292,88	223.160,22			471.453,10
Haus 2	248.292,88	223.160,22	69.879,82		541.332,92
Haus 3	248.292,88	223.160,22	69.879,82		541.332,92
<u>Haus 4</u>	<u>248.292,88</u>	<u>223.160,22</u>	<u>69.879,82</u>	<u>203.288,94</u>	<u>744.621,86</u>
Summe	993.171,52	892.640,88	209.639,46	203.288,94	2.298.740,80

Die vier Häuser seien in der Absicht, diese zu vermieten, errichtet worden, wofür Werbemaßnahmen gesetzt, z.B. Inserate geschaltet worden seien. Entsprechende Unterlagen seien dem Betriebsprüfer übergeben worden. Nach Ansicht der Bw. sei der Vorsteuerabzug erst dann zu berichtigen, nachdem sich die Vermietung nicht als erfolgsversprechend erwiesen hätte und

die Häuser Zug um Zug verkauft würden. Dementsprechend habe die Bw. die Vorsteuern in den jeweiligen Erklärungen auch wie folgt berichtet:

Umsatzsteuererklärung	Vorsteuerberichtigung in Schilling	Objekt
1995	471.453,10	für Haus 1
1997	1.082.665,84	für Haus 2 und 3

Für das vierte Haus werde die Berichtigung im Jahr 2001 in Höhe von S 744.621,86 zu erfolgen haben, weil dieses Haus erst Mitte des Jahres 2001 verkauft worden sei. Ein Kaufvertrag sei zum Zeitpunkt der Berufungseinbringung (18. Juli 2001) noch nicht vorgelegen. Es sei für die Bw. nicht nachvollziehbar, wie die Betriebsprüfung die Berichtigungen auf die einzelnen Perioden verteilt habe, obwohl die Gesamtsumme an zu berichtigenden Vorsteuern in Höhe von S 2.298.740,80 richtig erscheine. Beantragt werde daher die periodengerechte Berichtigung der Vorsteuern.

In seiner Stellungnahme führt der Betriebsprüfer dazu aus, dass die Berichtigung der Vorsteuern bezüglich der drei im Prüfungszeitraum verkauften Häuser von der Bw. in richtiger Höhe vorgenommen worden sei, weshalb hinsichtlich deren Abzugsfähigkeit von ihm keine Feststellungen getroffen wurden. Für das vierte Haus werde festgestellt, dass die Entscheidung darüber, ob Vorleistungen mit einem künftigen steuerfreien - und damit vom Vorsteuerabzug ausschließenden - Umsatz oder mit einem künftigen steuerpflichtigen - und damit zum Vorsteuerabzug berechtigenden - Umsatz zusammenhängen, der Unternehmer mit der geltend gemachten Verwendungsabsicht treffe. Die bloße Absicht - als nicht objektiv nachvollziehbares Internum - sei allerdings nicht ausreichend. Der Verwaltungsgerichtshof sehe eine vom Steuerpflichtigen geltend gemachte Verwendungsabsicht dann als hinreichend belegt an,

- wenn sie entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder
- wenn sie aufgrund der sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umstände, mit ziemlicher Sicherheit feststehen würde.

Da für den Prüfungszeitraum keine derartigen Unterlagen vorgelegt worden seien, stehe der Vorsteuerabzug nicht zu.

In ihrer Gegenäußerung vom 30. September 2002 brachte die Bw. hiezu vor, dass gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 eine Vorsteuerberichtigung dann vorzunehmen sei, wenn sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Anlagevermögen verwende oder nutze, sich die diesbezüglichen Verhältnisse verändern würden. Im Falle der Veräußerung sei die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum im Zeitpunkt der Veräußerung vorzunehmen. Die Bw. habe vier Häuser in einer speziellen Mantelbeton-Bauweise mit verlorener Schalung als Musterhäuser in T mit der Absicht errichtet, diese als Pilotanlage sowie als Musterhäuser für Interessenten zu führen und diese gleichzeitig aus Wirtschaftlichkeitsgrün-

den zu vermieten. Die Bw. sei zu dieser Zeit für derartige Anlagen, Bauweisen bzw. Material als Generalvertreter für nahezu den gesamten arabischen Raum zuständig gewesen. Es seien im Jahre 1995 in verschiedenen Zeitungen mehrmals Inserate geschaltet, sowie internationale Messen in Saudi-Arabien und den Vereinigten Emiraten beschickt worden. Die entsprechenden Belege für Inserate als auch veranstaltete Messen seien der Betriebsprüfung vorgelegen. Durch die lange Bauzeit bedingt, sei versucht worden, die damals noch nicht ganz fertigen Objekte durch rechtskräftige Mietverträge zu belegen, zumal die Banken diesbezüglich für weitere Finanzierungen offen gewesen wären. Die unfertigen Objekte hätten sich jedoch als nicht wirklich vermietbar entpuppt. Überdies hätte sich der Versuch, die unregelmäßig stattgefundenen Besichtigungen vertraglich zu fixieren, als nicht realistisch dargetan, zumal dies von den Mietern nicht erwünscht worden sei. Als Zeuge, der die Objekte, in der Absicht sie zu mieten, besichtigt habe, werde WN angeführt. Als weiterer Zeuge hiefür werde das Transportunternehmen E angeführt. Einige der Interessenten hätten der Bw. klar gemacht, dass sie die Häuser lieber kaufen als mieten würden. Wegen des Liquiditätsengpasses und des Druckes der Banken, sei daher nichts anderes übrig geblieben, als die Häuser zu verkaufen. Für den Vorsteuerabzug seien grundsätzlich die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgeblich. Unter Hinweis auf Ruppe, UStG 1994, Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999 Tz. 198 zu § 12 UStG seien die von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen unrichtig. Eine Absichtsänderung führe im Sinne des BFH vom 16. Mai 2002, Vr 56/00 in BB 2002, 1575 f. zu einer Vorsteuerberichtigung. Es sei somit klar, dass die Bw. die Häuser im Zeitpunkt der Leistungserbringung als Anlagevermögen verwenden wollte, womit es im Zeitpunkt des Verkaufes nur zu einer Berichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 kommen könne.

In einer weiteren Stellungnahme vom 25. Februar 2003 führt der Betriebsprüfer zur Gegenäußerung der Bw. aus, dass eine Befragung der beiden von der Bw. genannten Zeugen als nicht zweckmäßig abgelehnt werde, zumal den von der Bw. vorgelegten Unterlagen (Inserate der Berufungswerberin) ein Verkaufsangebot zu entnehmen sei, womit die vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 23. Juni 1992, Zl. 92/14/0037 geforderten Voraussetzungen für die Anerkennung des Vorsteuerabzuges nicht erfüllt seien. Überdies seien die eine Absichtsänderung der Bw. betreffenden Ausführungen in der Gegenäußerung nicht nachvollziehbar.

Mit Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 7. April 2003 wurde sowohl der Bw. als auch dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Bw. sämtliche vier Häuser in T seit Beginn ihrer Herstellung im Jahre 1994 nicht dem Anlagevermögen, sondern als Vorräte dem Umlaufvermögen gewidmet habe. Aus dieser Widmung sei die klare Absicht der Bw. erkennbar, dass die Errichtung der Häuser schon im Jahr 1994 in Veräußerungsabsicht erfolgt sei. Entgegen der

Ansicht der Bw. bzw. des Finanzamtes liege daher kein Berichtigungsfall im Sinne des § 12 Abs. 10 bzw. 11 UStG 1994 vor, da der Abzug der mit den fraglichen vier Häusern in Zusammenhang stehenden Vorsteuern schon im Jahr 1994 unzulässig gewesen und daher in den Folgejahren keine Änderung in den Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug eingetreten sei. Daher seien die Vorsteuern laut Erklärung bzw. laut Vorbescheid im jeweiligen Streitjahr um die unzulässigerweise in Abzug gebrachten Vorsteuern periodengerecht wie folgt zu kürzen:

	1995	1996	1997
	Schilling	Schilling	Schilling
Vorsteuern lt. Vorbescheid (BVE) bzw. Erklärung 1997	1.040.414,57	416.873,00	512.314,74
abzüglich Vorsteuerkürzung lt. Tabelle Bw.	<u>-892.640,88</u>	<u>-209.639,46</u>	<u>-203.288,94</u>
abzugsfähige Vorsteuern lt. Berufungsentscheidung	147.773,69	207.233,54	309.025,80

In der Stellungnahme vom 22. April 2003 vertritt das Finanzamt bzw. der Betriebsprüfer die Ansicht, dass richtigerweise die geltend gemachten Vorsteuern infolge einer Änderung der Verwendungsabsicht im Jahr 1995 zu berichtigen und die geltend gemachten Vorsteuern ab 1995 um die zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuern zu kürzen seien. Im Hinblick auf die Gegenäußerung vom 30. September 2002 könne einer Vermietungsabsicht im Jahre 1994 nicht entgegengetreten werden, sei doch von der Richtigkeit der darin enthaltenen Angaben der Bw. auszugehen. Unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Juni 1992, Zl. 92/14/0037 habe die Beurteilung des Jahres 1994 anhand des Sachverhaltes im Jahre 1994 zu erfolgen, zumal die Bw. zu Beginn des Prüfungsverfahrens bis dato eine Vermietungsabsicht behauptet habe. Es seien daher die über die Absichtserklärung hinausgehenden Umstände nachvollziehbar gegeben. Mit den Ausführungen der Bw. in ihrer Gegenäußerung, dass sie durch die lange Bauzeit bedingt und auf Druck der Banken versucht habe, die noch nicht ganz fertigen Objekte mit einem Mietvertrag zu belegen, könne nicht das Jahr 1994 gemeint sein. Vielmehr sei in den Ausführungen der Bw., die Häuser hätten aufgrund von Liquiditätsengpässen und des Druckes der Banken verkauft werden müssen, eine Änderung der Verwendungsabsicht im Jahr 1995 zu erkennen. Aus der Tatsache allein, dass in den vom steuerlichen Vertreter der Bw. erstellten Bilanzen, die unfertigen Bauten nicht als Anlagevermögen sondern als Umlaufvermögen angeführt seien, erkenne die Betriebsprüfung keinen Nachweis einer Verkaufsabsicht im Jahr 1994.

Die Bw. brachte in ihrer entsprechenden Vorhaltsbeantwortung vor, sie habe infolge ihrer nicht ganz klaren Absicht die gegenständlichen Häuser zu verkaufen oder zu vermieten, irrtümlich angenommen, dass der Abzug der mit der Errichtung der Häuser anfallenden Vorsteuern bis zum Zeitpunkt des Verkaufes zulässig gewesen wäre und schränkte ihr bislang nicht klar gefasstes Berufungsbegehren dahingehend ein, als nunmehr die periodengerechte

Kürzung der erklärten Vorsteuern um die unzulässig in Anspruch genommenen Vorsteuerbeträge beantragt werde.

Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren wurde aufgrund der im Steuerakt und der im Arbeitsbogen aufliegenden Unterlagen festgestellt, dass die vier Häuser laut Jahresabschlüssen der Bw. seit Beginn ihrer Errichtung im Jahr 1994 unter den Vorräten als Umlaufvermögen ausgewiesen wurden und auch in den Folgejahren, bis zum Zeitpunkt ihres jeweiligen Verkaufes, weiterhin als Vorräte im Umlaufvermögens verblieben sind. Erlöse aus einer nachhaltigen Gebäudevermietung wurden weder im Jahr 1994 noch im Folgezeitraum erzielt. Dem im Arbeitsbogen aufliegenden Kurier-Inserat vom 20. Mai 1995 bzw. Werbeplakat aus dem Jahr 1996 zufolge, wurden die fraglichen Doppelhäuser bzw. Reihenhäuser zum Kauf oder zur Miete angeboten, wobei dem Inserat bzw. Werbeplakat eine Einschränkung des Angebotes auf das vierte Haus nicht klar zu entnehmen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 bzw. 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1972 bzw. 1994 sind u.a. vom Vorsteuerabzug 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.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 9 lit a UStG 1994 sind die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbssteuergesetzes 1987 steuerfrei. Analoges sah § 6 Z. 9 lit. a UStG 1972 für das Jahr 1994 vor.

In Ruppe UStG 1994, Kommentar, Seite 994, Tz. 164ff. zu § 12 Abs. 3 UStG, WUV-Universitätsverlag Wien, 2. Auflage, 1999, wird zur Frage, ob Gegenstände oder sonstige Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet oder in Anspruch genommen werden, ausgeführt, dass dies zunächst an Hand des wirtschaftlichen Zusammenhanges ***im Zeitpunkt der Leistung an den Unternehmer*** (vgl. dazu auch VwGH vom 2.7.2002, Zl. 2001/14/0153) zu beurteilen ist. Ist ***im Zeitpunkt der Leistung*** der ***Zusammenhang unklar*** oder ***nicht quantifizierbar***, muss die Lösung gewählt werden, die ***den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit*** für sich hat. Klären sich die Verhältnisse noch im Laufe des Veranlagungszeitraumes, ist auf die endgültigen Verhältnisse abzustellen. Eine spätere

Änderung des Zusammenhanges ist eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. In diesem Fall ist eine Korrektur nach Maßgabe des § 12 Abs. 10 und 11 UStG vorzunehmen. ***Ein mittelbarer Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen genügt. Umgekehrt genügt ein mittelbarer Zusammenhang mit steuerpflichtigen Leistungen nicht, um den Ausschluss vom Vorsteuerabzug zu verhindern.***

Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Juni 1992, Zl. 92/14/0037 können vor einer tatsächlichen Vermietung Vorsteuern nur dann berücksichtigt werden,

- wenn die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder
- wenn aufgrund der sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umstände, mit ziemlicher Sicherheit feststeht, dass eine Vermietung erfolgen wird.

§ 12 Abs. 11 UStG 1994 bestimmt für den Fall, dass bei einem – nicht zum Anlagevermögen gehörigen - Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, sich die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), ändern, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum, in dem die Änderung eingetreten ist, vorgenommen werden muss.

Zu klären ist im gegenständlichen Fall, ob anhand der zu Errichtungsbeginn im Jahr 1994 gegebenen objektiv erkennbaren Umstände, nachvollziehbar mit überwiegender Wahrscheinlichkeit anzunehmen war, dass die fraglichen vier Häuser der Reihenhausanlage in T künftig veräußert werden und damit die mit der Errichtung anfallenden Vorsteuern bereits zu Baubeginn im Jahr 1994 im Zusammenhang mit unecht befreiten Umsätzen i. S. des § 6 Z. 9 lit a UStG 1972 bzw. § 6 Abs. 1 Z. 9 lit a UStG 1994 gestanden sind bzw. ob ***zu diesem Zeitpunkt (d.h. im Jahr 1994)*** eine im Sinne der eingangs zitierten Judikatur nachvollziehbar belegte, zum Vorsteuerabzug berechtigende, Vermietungsabsicht der Bw. bzw. Vermietungswahrscheinlichkeit vorlag und in den Folgejahren Änderungen dieser eingetreten sind, welche die Vornahme von Vorsteuerberichtigungen gem. § 12 Abs. 11 UStG 1994 in den entsprechenden Folgezeiträumen rechtfertigen würden.

Die Existenz eines rechtsverbindlichen Mietvertrages, welcher eine im Jahr 1994 vorgelegene eindeutige Vermietungsabsicht der Bw. bezüglich der vier Häuser belegen könnte, wurde weder von der Bw. behauptet, noch vom Betriebsprüfer festgestellt. Anhand des Hinweises der Bw. in ihrer der Gegenäußerung, dass eine vertragliche Fixierung von den Interessenten nicht erwünscht gewesen sei, wird im Zusammenhang mit dem Fehlen entsprechender Miet-

erlöse im Jahresabschluss 1994 (bzw. des Folgezeitraumes), klar erkennbar, dass es trotz der behaupteten Versuche der Bw., die fraglichen Häuser zu vermieten, nicht zum Abschluss eines rechtsverbindlichen Mietvertrages gekommen ist.

Dem Steuerakt bzw. dem Betriebsprüfungsbericht ist außerdem kein Ermittlungsergebnis zu entnehmen, welches die Annahme rechtfertigen würde, dass im Jahr 1994, also bei Baubeginn, mit ziemlicher Sicherheit festgestanden wäre, dass eine künftige Vermietung der vier Häuser erfolgen werde. Vielmehr wurden laut Jahresabschluss 1994 die fraglichen Häuser bereits mit Baubeginn als Vorräte dem Umlaufvermögen gewidmet. Den maßgeblichen Jahresabschlüssen ab 1995 ist außerdem klar zu entnehmen, dass die fraglichen Häuser auch in den Folgejahren (bis zum jeweiligen Verkauf) als Vorräte dem Umlaufvermögen gewidmet waren. Gemäß § 198 Abs. 4 HGB sind als Umlaufvermögen, jene Gegenstände auszuweisen, die nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen. Laut Punkt III des Gesellschaftsvertrages vom 13. Februar 1992, ist der **Unternehmensgegenstand der Bw. seit ihrer Gründung - also bereits vor 1994** - die Planung, Schaffung und **Weiterveräußerung von Bauwerken** bzw. Teilen derselben und die Begründung von Wohnungseigentum, nicht jedoch die **Vermietung von Bauwerken**. Es wurden im Jahr 1994 von der Bw. auch keine Erlöse aus einer Gebäudevermietung erzielt. Durch diese im Jahr 1994 zu Baubeginn gegebenen Umstände wird die hohe Wahrscheinlichkeit einer künftigen Veräußerung der fraglichen Häuser in nachvollziehbarer Weise belegt. Die **Zuordnung zu den entsprechenden Umsätzen** hat anhand des wirtschaftlichen Zusammenhanges **im Zeitpunkt der Leistung an den Unternehmer** (VwGH vom 2.7.2002, ZI. 2001/14/0153) und nicht anhand von nachträglich in den Folgejahren vorgebrachten Behauptungen bzw. Absichtserklärungen zu erfolgen. Letztere vermögen auch nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Juni 1992, ZI. 92/14/0037, die Absicht einer künftigen Vermietung nicht mit jener Nachvollziehbarkeit zu belegen, um eine Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges rückwirkend zu begründen. Verfehlt ist daher die Ansicht des Betriebsprüfers, weil die Bw. seit Prüfungsbeginn (24. Jänner 2001) eine Vermietungsabsicht behauptet habe, würden jene über die Absichtserklärung hinausgehenden Umstände nachvollziehbar (d.h. rückwirkend) für das Jahr 1994 vorliegen, welche der Verwaltungsgerichtshof für die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges einfordert.

Da - wie bereits erwähnt - die Gebäudevermietung schon seit Gründung der Bw. im Jahre 1992 nicht Unternehmensgegenstand war und auch keine Erlöse aus einer solchen von der Bw. im Jahr 1994 bzw. im Folgezeitraum erzielt wurden, bestand im Jahr 1994 zu Baubeginn auch **kein mittelbarer Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen** aus einer Gebäudevermietung. Die vier Häuser wurden daher beginnend mit 1994 im Zusammenhang

mit gemäß § 6 Z. 9 lit a UStG 1972 bzw. § 6 Abs. 1 Z. 9 lit a UStG 1994 steuerbefreiten Umsätzen errichtet.

Verfehlt ist weiters die Ansicht des Betriebsprüfers in seiner Stellungnahme vom 22. April 2003, es sei im Jahr 1994 als Baubeginn deswegen eine Vermietungsabsicht anzunehmen, weil die Bw. in ihrer Gegenäußerung Zeugen anführe, die in Mietabsicht die fraglichen Objekte besichtigt hätten. Mangels erkennbarer vertraglicher Fixierung der als Zeugen angebotenen Interessenten - unter Bedachtnahme auf die zuvor erwähnten im Jahr 1994 nachvollziehbar gegebenen Umstände (Unternehmensgegenstand, fehlende Erlöse aus Gebäudevermietung etc.), sind diese Zeugen untauglich eine überwiegende Vermietungsabsicht bzw. -wahrscheinlichkeit für das Jahr 1994 unter Beweis zu stellen. Wenn der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme vom 22. April 2003 feststellt, die Bw. könne mit ihren Ausführungen, sie habe versucht, die noch nicht ganz fertigen Objekte zu vermieten, nicht das Jahr 1994 gemeint haben, so bringt damit indirekt auch er die Untauglichkeit der Zeugen zum Nachweis einer Vermietungsabsicht für das Jahr 1994 zum Ausdruck. Bereits in der Stellungnahme vom 25. Februar 2003 wurde die Vernehmung der Zeugen als unzweckmäßig abgelehnt. Unvollständig in der Darstellung und damit unzutreffend ist jedoch die dazu angeführte Begründung, dass dem Werbematerial der Bw. ein Verkaufsangebot zu entnehmen sei. Entgegen dieser Darstellung, ist dem Kurier-Inserat vom 20. Juni 1995 bzw. dem Werbeplakat aus dem Jahre 1996 kein reines Verkaufsangebot, sondern ein Mischangebot (Kauf oder Miete) bezüglich der Reihenhäuser (Pluralformulierung) in T zu entnehmen. Das ins Treffen geführte Werbematerial kann daher weder zum Beweis einer eindeutig überwiegenden Verwendungsabsicht (Verkauf oder Vermietung), noch zum Beweis einer klaren Änderung einer solchen, herangezogen werden. Ebensowenig ist dem fraglichen Werbematerial eine Einschränkung dieses Mischangebotes auf das vierte Haus zu entnehmen. Obwohl der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme vom 25. Februar 2003 die mangelnde Nachvollziehbarkeit einer Absichtsänderung anhand der Ausführungen der Bw. betont, vermeint er dennoch in seiner Stellungnahme vom 22. April 2003 eine hinreichend belegte Änderung einer Verwendungsabsicht im Jahre 1995 gegenüber 1994 zu erkennen, weil die Bw. in ihrer Gegenäußerung ausführt, sie habe versucht die Häuser zu vermieten und diese letztlich aufgrund von Liquiditätsengpässen und des Druckes der Banken verkaufen müssen. Damit ist es Betriebsprüfer jedoch nicht gelungen, für seine gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 vorgenommenen Vorsteuerberichtigungen, die hierfür notwendige Vermietungsabsicht im Jahr 1994 sowie die hierfür erforderlichen Absichtsänderungen in den Folgejahren, in der vom Verwaltungsgerichtshof gebotenen Form unter Beweis zu stellen. Ebensowenig ist solches der Bw. mit ihrem vorgelegten Werbematerial bzw. mit den Ausführungen in ihrer Gegenäußerung

gelingen. Für die gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 vom Betriebsprüfer bzw. von der Bw. vorgenommenen Vorsteuerberichtigungen fehlen daher die notwendigen Voraussetzungen. Der Abzug der Vorsteuern, welche mit Errichtung der Häuser angefallen sind, war daher schon im Jahre 1994 unzulässig, weil diese schon damals im Zusammenhang mit gemäß § 6 Z. 9 lit a UStG 1972 bzw. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 (unecht) befreiten Umsätzen gestanden sind. Selbiges gilt für die entsprechenden Vorsteuern der Folgejahre. Demzufolge sind die von der Bw. im jeweiligen Veranlagungsjahr erklärten Vorsteuern, in welchen die nicht zum Abzug zulässigen Vorsteuerbeträge enthalten sind, um diese periodengerecht zu kürzen. Aus diesem Grunde werden die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide wie folgt abgeändert:

Umsatzsteuer 1995	Bemessungsgrundlage Schilling	Steuer Schilling
Gesamtbetrag der Entgelte lt. BP bzw. Erklärung	5.553.103,54	
Eigenverbrauch lt. Bp bzw. lt. Erklärung	5.000,00	
Summe	5.558.103,54	
abzüglich unecht steuerbefreite Umsätze	-3.299.500,00	
Steuerpflichtige Umsätze (20 %)	2.258.603,54	451.720,71
Innergemeinschaftliche Erwerbe 20 %	129.719,53	25.943,91
abzüglich Vorsteuern lt. Berufungsentscheidung		-147.773,69
abzüglich Einfuhrumsatzsteuer		-37.759,00
abzüglich Vorsteuern aus ig. Erwerbe		<u>-25.943,91</u>
Zahllast 1995 laut Berufungsentscheidung		266.188,02
Zahllast 1995 laut Berufungsentscheidung gerundet		S 266.188,00
Zahllast 1995 laut Berufungsentscheidung in Euro		€ 19.344,64

Umsatzsteuer 1996	Bemessungsgrundlage Schilling	Steuer Schilling
Gesamtbetrag der Entgelte lt. BP bzw. Erklärung	5.021.064,89	
Steuerpflichtige Umsätze (20 %)	5.021.064,89	1.004.212,98
abzüglich Vorsteuern lt. Berufungsentscheidung		<u>-207.233,54</u>
Zahllast 1996 laut Berufungsentscheidung		796.979,44
Zahllast 1996 laut Berufungsentscheidung gerundet		S 796.979,00
Zahllast 1996 laut Berufungsentscheidung in Euro		€ 57.918,72

Umsatzsteuer 1997	Bemessungsgrundlage Schilling	Steuer Schilling
Gesamtbetrag der Entgelte lt. BP bzw. lt. Erklärung	9.186.803,81	
abzüglich unecht steuerbefreite Umsätze	-5.350.630,00	
Steuerpflichtige Umsätze (20 %)	3.836.173,81	767.234,76
Innergemeinschaftliche Erwerbe 20 %	1.275.479,03	255.095,81
abzüglich Vorsteuern lt. Berufungsentscheidung		-309.025,80
abzüglich Vorsteuern aus ig. Erwerbe		<u>-255.095,81</u>
Zahllast 1997 laut Berufungsentscheidung		458.208,96
Zahllast 1997 laut Berufungsentscheidung gerundet		S 458.209,00
Zahllast 1997 laut Berufungsentscheidung in Euro		€ 33.299,35

Über Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 7. April 2003, schränkte die Bw. ihr bisher teilweise auf § 12 Abs. 10 bzw. 11 UStG 1994 gestütztes und nicht ganz klar gefasstes Berufungsbegehren ein, als sie nunmehr die periodengerechte Kürzung ihrer erklärten Vorsteuern um die unzulässigerweise geltend gemachten Beträge beantragt und dies damit begründet, dass sie infolge ihrer nicht ganz klaren Verwendungsabsicht irrtümlich eine Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges bis zum jeweiligen Hausverkauf angenommen habe.

Es war daher aufgrund des eingeschränkten Berufungsbegehrens spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 3. Juli 2003