



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Anschrift, vertreten durch Erwin Huber, 5280 Braunau, Stadtplatz 56, vom 21. Februar 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau am Inn, vertreten durch Peter Bernroider, vom 17. Dezember 2002 betreffend Umsatzsteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte im Kalenderjahr 2000 durch den Betrieb eines Gasthauses und eines Grundstückshandels Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie durch die Vermietung mehrerer Wohnungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Vermietet wurde u.a. ab 2000 auch die in diesem Verfahren gegenständliche Wohnung Top 2 in H.

Mit Bescheid vom 17. Dezember 2002 wurde die Umsatzsteuer 2000 zunächst mit 13.081,11 € festgesetzt. Die Besteuerungsgrundlagen dieses Bescheides waren gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt worden, da keine Steuererklärungen abgegeben worden waren.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000 wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist im Jahr 2003 Berufung eingebracht. In der Beilage zur Berufung befand sich auch eine Umsatzsteuererklärung für 2000.

Noch vor Bearbeitung dieser Berufung wurde beim nunmehrigen Bw. eine Buch- und Betriebsprüfung durchgeführt. Geprüft wurden die Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1998 bis 2001. Neben anderen Feststellungen kürzte der Betriebsprüfer

(Darstellung im BP-Bericht Tz 17) für das Jahr 2000 die Vorsteuer um 27.940,00 ATS und die Erwerbsteuer um 17.979,00 ATS. In der Begründung dafür führte der Betriebsprüfer aus:

Im Jahr 2000 war für die Wohnung Top 2 ein Vorsteuerabzug von den damaligen Herstellungskosten geltend gemacht worden. Die gegenständliche Wohnung war im Jahr 1997 umsatzsteuerfrei an einen privaten Käufer veräußert worden, wurde im Jahr 2000 zurückgekauft und in weiterer Folge vermietet. Da mit dem angeführten Rückkauf ein selbstständiger Geschäftsvorgang gegeben ist und gleichzeitig auch ein gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfreier Grundstücksumsatz (Anm. des Referenten: gemeint ist in 1997) vorliegt, ist ein Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG nicht möglich.

Im Arbeitsbogen (S. 40f) der Betriebsprüfung befindet sich eine Kopie des "Stornierungsvertrages" vom 17.4.2000, nach dem der ursprüngliche Kaufvertrag "auf Grund gewerberechtlicher Aspekte einvernehmlich aufgelöst" wird. Der Bw und frühere Verkäufer verpflichtete sich darin der Käuferin gegen Rückgabe der Wohnung den ursprünglichen Kaufpreis (ATS 1.290.000,00) sowie die damit zusammenhängenden Nebengebühren, somit in Summe ATS 1.437.000,00, zu bezahlen.

Der Betriebsprüfung folgend erließ das Finanzamt B am 30. Oktober 2003 eine Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO, in der neben den anderen Feststellungen auch die o.a und in Tz 17 des BP-Berichts dargestellte Feststellung ihren Niederschlag fand. Gegen die Kürzung der genannten Vorsteuer- und Erwerbssteuerbeträge brachte der Bw. in der Folge einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. In der Begründung führte der Bw. aus, dass aus gewerberechtlichen Gründen der Kaufvertrag für die gegenständliche Wohnung Top 2 rückgängig gemacht werden hätte müssen. Es liege somit kein Rückkauf vor, da für die Rückgängigmachung ausschließlich zwingende gewerberechtliche Gründe bestimmend gewesen wären. Im Fall eines Rückkaufs wäre für den Zeitraum 1997 bis 2000 auch ein Nutzungsentgelt vereinbart bzw. bezahlt worden.

In der Stellungnahme zum Vorlageantrag wiederholte der Betriebsprüfer zunächst den festgestellten Sachverhalt und führte sodann aus, warum seiner Ansicht nach keine Rückgängigmachung des ursprünglichen Kaufvorganges sondern ein so genannter Rückkauf vorliege. So spreche etwa die Zeitspanne von drei Jahren zwischen Hingabe und Rückgabe des Gegenstandes eindeutig gegen eine Rückgängigmachung. Ebenso lasse der gegenüber dem ursprünglichen Verkaufspreis (1.290.000,00 ATS) höhere Erwerbspreis (1.437.000,00 ATS) den Schluss zu, dass die gegenständliche Wohnungseinheit rückgeliefert worden sei. Überdies könnten die angeführten gewerberechtlichen Gründe für die umsatzsteuerliche Beurteilung nicht von ausschlaggebender Bedeutung sein, da diese

privatrechtlich begründet seien. Jedenfalls liege im Rückkauf ein selbstständiger Geschäftsvorgang, der gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG steuerfrei sei und somit ein Vorsteuerabzug aus diesem Rückkauf von Vornherein nicht möglich sei.

Mit Schreiben vom 16. Juni 2004 wurde die Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz dem UFS vorgelegt. Dieser bat mit Schreiben vom 18. Juli 2005 den Bw. um Beantwortung der im folgenden angeführten Fragen bzw. Vorlage der genannten Schriftstücke.

Vorweg wird angemerkt, dass der selbe Vorhalt auch der Amtspartei übermittelt worden war. Auf Grund der daraufhin von der Amtspartei beim UFS eingegangenen Mitteilungen können folgende Umstände als unstrittig behandelt werden:

1. Ab dem Jahr 2000 liegt eine steuerpflichtige Vermietung der genannten Wohnung vor.
2. Die berufungsgegenständlichen Vorsteuer- und Erwerbsteuerbeträge sind unstrittig im Zusammenhang mit der Errichtung der zunächst steuerfrei verkauften und nun steuerpflichtig vermieteten Wohnung angefallen.
3. Die weiters geltend gemachten Vorsteuern sind durch die Betriebsprüfung geprüft und als in Ordnung befunden worden.

Mit dem genannten Vorhalt wurde der Bw. eingeladen, folgende Schriftstücke vorzulegen:

Eine Kopie der im Stornierungsvertrag genannten Klage und Gegenschrift zum zivilrechtlichen Verfahren GZ.

Weiters wurde der Bw. ersucht, die genannten gewerberechtlichen Aspekte näher zu konkretisieren und mit tauglichen Unterlagen zu belegen. Es erscheine nämlich dem UFS nicht als glaubwürdig, dass ein Wohnungseigentümer nach drei Jahren bereit sei, auf Grund gewerberechtlicher Aspekte des Verkäufers seinen Wohnungskauf einvernehmlich rückgängig zu machen.

Weiters wurde dem Bw. mitgeteilt, dass nach Ansicht des UFS nach dreijähriger Nutzung der Wohnung durch die Eigentümerin eine Rückabwicklung des ursprünglichen Kaufs im Sinne einer umsatzsteuerrechtlichen Rückgängigmachung dieser ersten Lieferung wenig vorstellbar sei. Nach dem Ablauf von drei Jahren sei eher vom Vorliegen eines eigenständigen neuen Liefervorganges auszugehen. Aus diesem Grund möge der Bw. nachweisen, dass der Parteiwille tatsächlich auf Rückgängigmachung des ursprünglichen Geschäfts gerichtet gewesen sei. Auf Grund der Darstellung des Bw. liege für den UFS der Schluss nahe, dass aus den angeführten aber nicht näher definierten gewerberechtlichen Gründen im Jahr 2000 eine gewerberechtliche Beurteilung vorlag, die den Bw. zum Rückkauf der Wohnung motivierte.

Der Bw. legte daraufhin das ursprüngliche Kaufanbot, den Kaufvertrag vom 19. April 1997, die Klage und Klagebeantwortung zum o.a. Zivilrechtsverfahren sowie mehrere Gutachten bzw. Berichte über durchgeführte Ortsaugenscheine im Zusammenhang mit der Lärmentwicklung bzw. Lärmauswirkung in der gegenständlichen Wohnung, verursacht durch den Gaststättenbetrieb im Erdgeschoss, vor. Hinsichtlich der gewerberechtlichen Aspekte wies der Bw. darauf hin, dass lt. Kaufanbot der Käuferin zugesichert worden sei, dass im Erdgeschoss kein Gasthaus bzw. Gaststättenbetrieb oder Discothekenbetrieb aufgenommen werde. Diese Zusage hätte jedoch nicht eingehalten werden können und der Wohnung hätte somit ein Mangel angehaftet. Es hätten die Betriebszeiten des im Erdgeschoss gelegenen Lokals entsprechend verändert werden müssen. Aus diesem Grund sei es unumgänglich gewesen, die Wohnung Top 2 zurückzunehmen bzw. wäre es der Käuferin in Folge des vorliegenden Mangels offen gestanden, zur Durchsetzung ihrer Ansprüche eine Klage auf Wandlung zu erheben.

In der Beilage zur Vorhaltsbeantwortung finden sich folgende Unterlagen:

1. Ein schriftliches Kaufanbot vom 25. Februar 1997. "Im Punkt 4. d dieses Anbots wird ausgeführt, dass die Verkäufer verbindlich erklären, dass im Erdgeschoss kein Gasthaus, bzw. Gaststättenbetrieb oder Discobetrieb errichtet wird". "Über ein Cafehaus oder Eisdiele ist die Käuferin unterrichtet". In Punkt 6 wurde festgehalten, dass die Annahme des Kaufanbotes schriftlich erfolgt und eine rechtsverbindliche Annahme durch den Vermittler im Auftrag des Verkäufers volle Rechtswirksamkeit hat. Zuletzt ist die vollinhaltliche Annahme des Kaufanbotes angemerkt. Diese ist offensichtlich sowohl vom Vermittler als auch vom Verkäufer unterschrieben.
2. Kaufvertrag vom 19.4.1997. In diesem Kaufvertrag vereinbaren der nunmehrige Bw. sowie die Erwerberin den Kauf bzw. Verkauf der Wohnung Top 2 im H.H.. Als Kaufpreise wurde zwischen den Vertragsparteien ein Betrag in der Höhe von 1.290.000,00 ATS vereinbart. Stichtag der Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes sollte nach dem Vertrag der 30. April 1997 sein. In Punkt 12. des Vertrages wurde vereinbart, dass Nebenabreden und Ergänzungen des gegenständlichen Vertrages zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform bedürfen. Der Vertrag enthält keinen Hinweis mehr auf die oben angeführte Bedingung in Punkt 4 des Kaufanbotes.
3. Klage der Erwerberin gegen den Bw. vom 16. Dezember 1999. Darin begeht die Erwerberin der Wohnung vom nunmehrigen Bw., er möge es unterlassen, am Standort H.H. einen Gewerbebetrieb in der Betriebsart Gasthaus oder Diskothek zu führen und die gastgewerbliche Betriebsanlage "C" nach 22.00 Uhr geöffnet zu halten. Weiters führte die Klägerin aus, dass zum Zeitpunkt der Erstellung ihres Kaufanbots im Februar 1997 das Haus

umgebaut worden sei und das Erdgeschoss noch leer gestanden sei. Sie sei während der Verkaufsverhandlungen unterrichtet worden, dass möglicherweise ein Tagescafe bzw. eine Eisdiele errichtet werden könnte. Dadurch hätte die Klägerin keine unzumutbaren Beeinträchtigungen erwartet. Nach Ansicht der Klägerin hätte sich der Verkäufer dann im Kaufanbot (Anmerkung des Referenten: Betrifft eigentlich das Angebot der künftigen Erwerberin an den Verkäufer, das genannte Objekt zu einem bestimmten Preis und unter bestimmten Bedingungen kaufen zu wollen) ausdrücklich verpflichtet, im Erdgeschoss kein Gasthaus bzw. Gaststättenbetrieb oder Discothekenbetrieb zu errichten. Nur auf Grund dieser wesentlichen Zusage habe sich die Klägerin zur Annahme des gegenständlichen Angebots entschieden. Sie hätte beabsichtigt, diese Wohnung ganzjährig als Wochenend- und Ferienwohnung zu ihrer Erholung zu nützen. Anlässlich der Kaufvertragsunterfertigung hätte die Klägerin ausdrücklich ersucht, die Art des geplanten Lokales und dessen Öffnungszeiten schriftlich festzuhalten. Sie sei jedoch dahingehend vertröstet worden, dass dies Thema einer eigenen "Eigentumsrechtsverhandlung" sei. Im Vertrauen auf die Zusage im Angebot vom 25.2.1997 hätte die Klägerin dann den Kaufvertrag vom 19.4.1997 unterfertigt. Nachdem die Klägerin die Wohnung bereits ein halbes Jahr bewohnt hätte, sei am 18. Dezember 1997 im Erdgeschoss des gegenständlichen Hauses das Lokal "C" eröffnet worden. Entgegen der Zusage im Kaufanbot vom 25.2.1997 handle es sich bei diesem Lokal um einen Gaststättenbetrieb mit einer für die Klägerin unerträglichen und unzumutbaren Lärm- bzw. Geruchsbelästigung bis spät in die Nacht. Die Wohnung der Klägerin befindet sich direkt über dem Lokal, durch die laute Musik und das Lärmen der Gäste in bzw. vor dem Lokal sei für die Klägerin an Schlaf nicht zu denken, weshalb längerfristig mit schweren gesundheitlichen Schäden zu rechnen sei. Insbesondere an Wochenenden herrsche bis in die frühen Morgenstunden reger Betrieb. Der Beklagte sei unzählige Male erfolglos aufgefordert worden, die Vereinbarung vom 25.2.1997 einzuhalten und das Lokal zumindest um 22.00 Uhr zu schließen.

4. In der Klagebeantwortung vom 14. Jänner 2000 gab der Beklagte (nunmehriger Bw.) an, dass der Klägerin bereits vor Unterfertigung des Kaufanbots auf Grund der mehrmaligen Besichtigungen des Kaufobjekts erkennbar gewesen sein müsse, dass im Parterre des H.H. ein Gastlokal bestand und sohin auch eine Betriebsberechtigung vorlag. Das vom Beklagten eingeschaltete Vermittlungsbüro wäre nach Ansicht des Bw. nicht berechtigt gewesen, die getroffenen Zusagen zu machen, da dem Vermittlungsbüro bekannt gewesen sei, dass der Lokalbetrieb wieder aufgenommen werde und diesbezüglich bereits Bier- und Limobezugsverträge unterfertigt worden seien. Eine Zusage seitens des Bw. betreffend der Art der Lokalführung bzw. Betriebssperrenzeiten seien gegenüber der Klägerin nicht gemacht worden und seien derartige Vereinbarungen auch nicht in den Kaufvertrag aufgenommen

worden. Es wäre nicht zum Abschluss des Kaufvertrages gekommen bzw. hätte der Bw. eine Aufnahme einer Bedingung in der Form, dass hier lediglich ein Tagescafe bzw. eine Eisdielen geführt werden dürfe und eine Betriebszeitensperre ab 22.00 Uhr zu erfolgen habe, nicht zugestimmt. Der Klägerin sei auch wiederholt eine andere ruhigere Wohnung zum Tausch angeboten worden. Sie hätte aber die bisherigen Angebote mit dem Hinweis, sie würde in erster Linie eine Betriebszeitensperre erreichen wollen, abgelehnt. Erst bei Misslingen ihres Vorhabens beabsichtige sie mit dem Beklagten Gespräche über einen allfälligen Tausch führen zu wollen.

5. Aktenteile des gewerbebehördlichen Aktes zur Zl.Ge-GZ.

Im Zuge von Lärmessungen sollte geprüft werden, inwieweit bei einem Verfahren gem. § 79 Gewerbeordnung die Vorschreibung von zusätzlichen Auflagen (z.B. Verkürzung der Öffnungszeiten, der Einbau von schalldämmenden Maßnahmen usw.) möglich sei. Zusammenfassend wurde festgestellt, dass während der gesamten Messdauer die Lokalunterhaltung ohne Unterbrechung im Schlafzimmer hörbar war und daher die Beschwerden der Käuferin nicht nur durch die Messung sondern auch rein subjektiv nachvollziehbar gewesen seien. Auf Grund der mangelhaften bauakustischen Dämmung sei zur Vermeidung von Lärmbelästigungen in der über dem Lokal liegenden Wohnung kurzfristig aus technischer Sicht nur eine Verkürzung der Öffnungszeiten (Beschränkung auf die Tageszeit bis 22.00 Uhr) vorstellbar.

6. Gutachten der Amtsärztin an die Bezirkshauptmannschaft B , Abteilung Gewerbe vom 18.9.1998. In diesem Gutachten wird ausgeführt, dass nach den Feststellungen des lärmtechnischen Sachverständigen damit gerechnet werden müsse, dass der vom Gaststättenbetrieb herrührende Lärm zu Schlafstörungen und funktionellen oder organischen Störungen führen könne. Aus medizinischer Sicht sei daher die Weiterführung des Betriebes während der Nachtzeit nicht länger vertretbar.

7. Bericht über den am 18.6.1999 durchgeföhrten Ortsaugenschein und amtsärztliche Stellungnahme vom 18. August 1999. Ausgeführt wurde auch in dieser Stellungnahme, dass auf Grund der Wahrnehmbarkeit des betrieblichen Lärms Einschlafstörungen sowie Störungen der Schlafqualität verursacht werden könnten. Bei längerem Fortbestehen der Schlafstörung könne es überdies auch zu funktionellen Störungen kommen. Eine Gesundheitsgefährdung könne aus medizinischer Sicht nicht ausgeschlossen werden.

8. Bericht des technischen Sachverständigen zum Ortsaugenschein vom 18.6.1999. In diesem wird ausgeführt, dass auf Grund der baulichen und technischen Gegebenheiten die Durchführung von baulichen Schallschutzmaßnahmen zum gegebenen Zeitpunkt nicht möglich

erscheine. Somit bliebe vorerst nur die Möglichkeit der Beschränkung der Betriebszeit, falls dies aus medizinischer Sicht erforderlich sein sollte.

9. In der amtsärztlichen Stellungnahme vom 18.11.1999 führte die Amtsärztein aus, dass sie ihre Ausführungen vom 18. August 1999 (siehe 7.) aufrecht halte.

Mit Schreiben des UFS vom 30. November 2005 wurde die frühere Käuferin ersucht, die näheren Gründe für die Rückabwicklung des seinerzeitigen Kaufs aus ihrer Sicht darzustellen.

Die Käuferin teilte daraufhin schriftlich mit, dass nach einer ruhigen Phase von Mai 1997 bis Dezember 1997 starke Lärmelästigungen durch das im Dezember 1997 eröffnete Lokal im Erdgeschoss eingesetzt hätten. Lärmessungen und amtsärztliche Gutachten hätten dies bestätigt. Auf Grund von Einsprüchen des Verkäufers hätte sich aber an den Sperrzeiten nichts geändert und die Lärmelästigungen seien geblieben. Im März des Jahres 2000 sei es dann im Verlauf einer zivilgerichtlichen Verhandlung zum außergerichtlichen Stornierungsvertrag gekommen. Es sei der Eindruck entstanden, dass der Verkäufer froh gewesen sei, "uns los zu werden", damit seine Tochter das Lokal ungestört weiter führen könne. Sie hätte lediglich die von ihr gezahlten Beträge (Kaufpreis und Nebenkosten) zurückbekommen. Einen Schadenersatz oder dergleichen hätte es nicht gegeben. Vermutlich hätten alle Beteiligten auf der Verkäuferseite damals gewusst, dass ein Lokal mit langen Öffnungszeiten und keinesfalls ein Tagescafe oder eine Eisdielen beabsichtigt gewesen sei. Dass in dem schriftlichen Kaufvertrag die Bedingung nicht aufgenommen wurde, sei an der Vertragserrichterin gelegen. Ein Wohnungstausch sei abgelehnt worden, da der Käuferin nur die gekaufte Wohnung gefallen habe und sie sicher gewesen sei, ihr Recht (Anmerkung des Referenten: gemeint ist nach dem Inhalt der zivilrechtlichen Klage wohl das Recht auf Einhaltung einer entsprechenden Ruhezeit bzw Schließung des Lokals.) durchsetzen zu können. Zum außergerichtlichen Stornierungsvertrag sei es in der Folge gekommen, da ihr Rechtsanwalt im Zuge des Zivilprozesses die Rückabwicklung des Kaufes vorgeschlagen habe.

Dem Schreiben ist ein Schriftverkehr zwischen den Rechtsanwälten der beteiligten Parteien beigelegt. Es werden darin die unterschiedlichen Auffassungen betreffend der im ursprünglichen Kaufanbot enthaltenen Bedingung dargelegt. Nach Ansicht der Käuferin wäre die Vereinbarung einer Sperrstunde zwischen 20.00 und 22.00 Uhr Vertragsbestandteil geworden. Sie hätte daher neben einem Unterlassungsanspruch auch einen Schadenersatzanspruch, da sie die Wohnung nicht vereinbarungsgemäß nutzen könne. Nach Ansicht des Anwalts des Bw. hätte es beim Abschluss des Verkaufvertrages lediglich unverbindliche Gespräche gegeben und sei auch keine Bedingung im gegenständlichen Kaufvertrag aufgenommen worden. Wiederum wurde der Käuferin ein Wohnungstausch angeboten.

Weiters war beigelegt der Bescheid der Bezirkshauptmannschaft B vom 27. April 2000, nachdem die Sperrstunde im Sommer um 23.00 Uhr und im übrigen Zeitraum eines jeden Jahres um 22.00 Uhr einzuhalten sei. In diesem Bescheid wird in der Begründung ausgeführt, dass umfangreiche Erhebungen durch Sachverständige ergeben hätten, dass es in der über dem Lokal liegenden Wohnungen zu erheblichen Lärmbelästigungen und Gesundheitsgefährdungen gekommen sei. Gem. § 79 Gewerbeordnung habe die Behörde zur Vermeidung einer Gefährdung des Lebens oder der Gesundheit bestimmter berechtigter Personen Auflagen zu erteilen. Nach den vorliegenden Gutachten stehe für die Behörde fest, dass eine derartige Gefährdung gegeben sei. Es wäre daher in Anwendung der zitierten Gesetzesbestimmung die Betriebszeit einzuschränken gewesen.

Auf Grund eines Ersuchschreibens legte die Bezirkshauptmannschaft B den VerfahrensaktGe-GZ vor. Neben den bereits angeführten amtsärztlichen und technischen Gutachten befindet sich im Akt insbesondere auch eine Berufung des damaligen Verkäufers und Bw. in diesem Verfahren gegen den Bescheid der Bezirkshauptmannschaft B vom 27.4.2000 betreffend die Vorverlegung der Sperrzeiten. Darin wird ausgeführt, dass die unmittelbar und über der gegenständlichen Betriebsanlage wohnende einzige beschwerdeführende Nachbarin noch vor Bescheiderlassung am 17.4.2000 ihre Rechtsposition aufgegeben habe und nunmehr der Bw. wieder Eigentümer der über der Betriebsanlage befindlichen Wohnung sei. Es sei somit die Parteistellung der Bf. und das im Bescheid zum Ausdruck gekommene Rechtsschutzinteresse nicht mehr gegeben. Auf Grund des Stornierungsvertrages vom 17.4.2000 sei die Bf. nicht mehr dinglich berechtigt. Die anderen Bewohner des Hauses fühlten sich in keiner Weise durch den gegenständlichen Betrieb beeinträchtigt.

Mit Berufungsentscheidung vom 19.12.2000 wurde vom Landeshauptmann als Organ der mittelbaren Bundesverwaltung in zweiter Instanz der Berufung Folge gegeben und der Bescheid der Bezirkshauptmannschaft B vom 27.4.2000 behoben. In der Begründung der Berufungsentscheidung wird festgehalten, dass in Bestätigung der Rechtsansicht des Bw. auf Grund des vorliegenden Stornierungsvertrages vom 17.4.2000 davon auszugehen sei, dass die vormalige Käuferin nicht mehr Eigentümerin der gegenständlichen Wohnung sei und diese somit ihre Stellung als schützenswürdige Nachbarin iSd § 75 Gewerbeordnung verloren habe.

Telefonisch wurden dem steuerlichen Vertreter des Bw am 18. April 2006 nochmals die Argumente, die für das Vorliegen eines Rückkaufes sprechen, mitgeteilt. Gleichzeitig wurde er ersucht, mitzuteilen, aufgrund welcher rechtlichen Grundlage seiner Meinung nach eine Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferung mit ex tunc Wirkung vorliegen solle.

Der steuerliche Vertreter des Bw teilte darauf hin mit Schreiben vom 24. April 2006 mit, dass es unumgänglich gewesen sei, die Wohnung zurückzunehmen, da der Wohnung ein Mangel

angehaftet hätte bzw. es der Käuferin wegen des vorliegenden Mangels offen gestanden wäre, zur Durchsetzung ihrer Ansprüche eine Klage auf Wandlung zu erheben. Als Anlage zu diesem Schreiben wurde ein Bescheid betreffend Vergütung der ursprünglich festgesetzten Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG 1987 wegen Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges übermittelt.

Eine Rückfrage beim für die Grunderwerbsteuer zuständigen Finanzamt ergab, dass die GrESt gem § 17 GrEStG unter anderem nicht festzusetzen ist, wenn der Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wird. Gleiches gilt aber auch, wenn zur Durchführung der Rückgängigmachung ein Rechtsvorgang erforderlich ist, der selbst einen Erwerbsvorgang nach dem GrEStG 1987 (zB Kauf) darstellt. Eine nähere Überprüfung des Sachverhaltes sei nicht erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Rückabwicklung des Wohnungsverkaufs aus dem Jahr 1997 im Jahr 2000 eine Rückgängigmachung der in 1997 steuerfreien Grundstückslieferung darstellt oder, ob in 2000 ein selbständig zu beurteilender Rückkauf vorliegt. Bei Vorliegen einer Rückgängigmachung der Lieferung wären die Vorsteuern aus der Errichtung der gegenständlichen Wohnung nach Ansicht des Bw nicht mehr im Zusammenhang mit der nicht mehr existenten unecht befreiten Grundstückslieferung sondern mit der seit 2000 durchgeführten steuerpflichtigen Vermietung und somit spätestens ab steuerpflichtiger Erklärung der Vermietungsumsätze abzugsfähig. Würde in der Rückabwicklung aber eine eigenständige Rücklieferung (ein sog. Rückkauf) zu sehen sein, wäre die Wohnung durch den steuerfreien Verkauf im Jahr 1997 aus dem Unternehmen ausgeschieden und im Jahr 2000 wieder für das Unternehmen angeschafft worden. Da dieser Rückkauf aber von einer Nichtunternehmerin erfolgte, kann es zwangsläufig zu keinem Umsatzsteuer-Ausweis oder Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Anschaffung der Wohnung kommen. Die ursprünglich angefallenen Vorsteuern würden endgültig mit dem steuerfreien Verkauf in Zusammenhang stehen und vom Abzug ausgeschlossen sein.

Die Bezeichnung als "Stornierungsvertrag" oder auch andere Bezeichnungen der Parteien sind nach Ansicht des Referenten für die rechtliche Beurteilung, ob eine Rücklieferung oder eine Rückgängigmachung vorliegt, nicht von wesentlicher Bedeutung. Vielmehr ist nach dem gesamten Sachverhalt zu prüfen, ob in der Rückgabe der Wohnung ein Vorgang mit eigenem wirtschaftlichen Gehalt gesehen werden muss.

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Nach § 3 Abs. 1 UStG 1994 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.

Gemäß § 6 Abs 1 Zi 9 lit.a UStG 1994 sind Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 steuerfrei. In der Zi. 16 der genannten Bestimmung wird grundsätzlich die Vermietung von Grundstücken steuerbefreit, die Vermietung zu Wohnzwecken aber von der Befreiung ausgenommen.

Nach § 12 Abs 3 UStG 1994 ist der Vorsteuerabzug aus Vorleistungen für den steuerfreien Grundstücksverkauf ausgeschlossen.

§ 16 Abs. 1 UStG 1994 ordnet an, dass im Falle der Änderung der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen haben. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Abs. 3 der zitierten Bestimmung stellt der Änderung der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz die Rückgängigmachung einer steuerpflichtigen Lieferung oder sonstigen Leistung gleich.

Nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen, wenn sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in dem auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahre die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), ändern. Bei Grundstücken iSd § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren.

§ 79 Gewerbeordnung bestimmt im Wesentlichen, dass die Behörde die nach dem Stand der Technik und dem Stand der medizinischen und der sonst in Betracht kommenden Wissenschaften erforderliche Auflagen vorzuschreiben hat, wenn sich nach der Genehmigung der Anlage ergibt, dass die nach der Gewerbeordnung wahrzunehmenden Interessen trotz Einhaltung der im Genehmigungsbescheid vorgeschriebenen Auflagen nicht hinreichend geschützt sind. Zu Gunsten von Personen, die erst nach Genehmigung der Betriebsanlage Nachbarn iSd Gewerbeordnung geworden sind, sind Auflagen nur soweit vorzuschreiben, als diese zur Vermeidung einer Gefährdung des Lebens und der Gesundheit dieser Personen notwendig sind.

§ 16 Abs 3 Zi 3 UStG 1994 ist grundsätzlich nicht anwendbar, da keine Rückgängigmachung einer steuerpflichtigen Lieferung vorliegt. Dennoch ist nach Ansicht des Referenten zu prüfen,

ob der ursprüngliche Kaufvertrag rückwirkend rückgängig gemacht wurde und dadurch auch das umsatzsteuerlich relevante Verfügungsgeschäft mit ex tunc Wirkung wegfällt oder, ob der Tatbestand eines selbständig zu beurteilenden Rückkaufs vorliegt.

Unstrittig wurde die gegenständliche Wohnung im April 1997 unecht steuerfrei vom Bw an die Käuferin zum Preis von 1.290.000,- S geliefert. Die Wohnung konnte dann von der Käuferin als Eigentümerin bis Dezember 1997 ungestört genutzt werden. Mit der Eröffnung des Lokals im Erdgeschoss, unmittelbar unter der gegenständlichen Wohnung, im Dezember 1997 begannen erhebliche Lärmbelästigungen, die nach den aufliegenden Gutachten zu einer Gesundheitsgefährdung führen hätten können. Die Käuferin begann daraufhin bei der zuständigen Gewerbebehörde eine Einschränkung der Betriebszeiten zu erreichen und klagte im Dezember 1999 beim Zivilgericht auf Unterlassung des Gaststättenbetriebes und auf Einhaltung der vereinbarten Sperrstunde.

Aufgrund des am 17. April 2000 im Vergleichsweg geschlossenen "Stornierungsvertrages" wurde der ursprüngliche Kaufvertrag "auf Grund gewerbebehördlicher Aspekte einvernehmlich aufgelöst" und die Käuferin hatte die Wohnung gegen Zahlung des ursprünglichen Kaufpreises zuzüglich der angefallenen Nebengebühren, in Summe 1.437.000,- S, zurück zu geben. Die Wohnung wurde in weiterer Folge vom Bw steuerpflichtig vermietet. Die für das Jahr 2000 geltend gemachten und in diesem Verfahren strittigen Vorsteuerbeträge in Höhe von insgesamt 45.919,- S sind im Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Wohnung angefallen.

Unklar und letztlich auch im Zivilrechtsstreit nicht geklärt ist die Frage, ob die im Kaufanbot enthaltene Vereinbarung, dass im Erdgeschoss kein Gaststätten.- bzw Diskothekenbetrieb aufgenommen wird, Vertragsbestandteil wurde. Zivilrechtlich ungeklärt blieb auch die Frage, ob der Vermittler zu einer derartigen Zusage berechtigt war bzw, ob nicht der Bw selbst die Bedingung akzeptiert hat. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Bw in diesem Verfahren mitteilte, dass der Käuferin im Kaufanbot zugesichert worden sei, dass im Erdgeschoss kein Gaststätten.- oder Diskothekenbetrieb aufgenommen werde. Da diese Zusage nicht eingehalten werden hätte können, hätte der Wohnung ein Mangel angehaftet. Der ursprüngliche Kauf hätte rückgängig gemacht werden müssen, da aufgrund des Gewerberechts die Betriebszeiten entsprechend verändert worden wären bzw es der Käuferin offen gestanden wäre, eine Klage auf Wandlung zu erheben. In der Klagebeantwortung im zivilgerichtlichen Verfahren dagegen bestand der jetzige Bw darauf, dass eine derartige Vereinbarung nie getroffen und keinesfalls Vertragsbestandteil geworden sei.

Im Kaufvertrag vom 19.4.1997 ist festgehalten, dass Ergänzungen zum Vertrag der Schriftform bedürfen. Der Vertrag enthält keinen Hinweis auf die im Kaufanbot noch

enthaltene Bedingung. Vielmehr gab die Käuferin bekannt, dass die Nichtaufnahme der Bedingung an der Vertragserrichterin lag und - wie der Klage im zivilgerichtlichen Verfahren zu entnehmen ist - sollte dieses Thema Gegenstand einer eigenen "Eigentumsrechtsverhandlung" sein. Aus der Klagsbeantwortung des jetzigen Bw ist zu entnehmen, dass der Bw einer derartigen Bedingung nie zugestimmt hätte. Diese Umstände sprechen nach Ansicht des Referenten dafür, dass die Bedingung nicht Vertragsbestandteil wurde.

Wie dem gewerbebehördlichen Akt, insbesondere den angeführten Gutachten, und auch den Ausführungen des Bw selbst zu entnehmen ist, war dagegen mit ziemlicher Sicherheit abzusehen, dass es zu einer Betriebszeitenvorverlegung kommen wird, wenn der Bw die Wohnung nicht zurückkauft. Tatsächlich wurde mit Bescheid vom 27. April 2000 (10 Tage nach Abschluss des "Stornierungsvertrages") die Sperrstunde vorverlegt und der Berufung dagegen im wesentlichen mit der Begründung, dass durch die "Stornierung" des Kaufvertrages die Käuferin die Stellung einer schutzwürdigen Nachbarin im Sinn der Gewerbeordnung verloren habe, stattgegeben.

Aufgrund der unsicheren zivilrechtlichen Beurteilung, der widersprüchlichen Aussagen des Bw dazu und des Umstandes, dass die Käuferin ja selbst nicht auf Wandlung geklagt hatte, sondern eigentlich nur die Vorverlegung der Sperrstunde im gewerbebehördlichen Verfahren als auch auf dem Zivilrechtsweg betrieb, geht der Referent davon aus, dass der Wille des Bw, den Kauf rückabzuwickeln, darauf beruhte, dass er die Sperrstundenvorverlegung verhindern wollte. Die Käuferin wollte die Wohnung weiterhin nutzen und hat nicht auf Wandlung geklagt. Der entscheidende Grund für den Rückkauf waren somit gewerberechtliche Gründe, die unabhängig von den ursprünglichen Vereinbarungen zu einer Vorverlegung der Sperrstunde geführt hätten bzw auch haben.

Nach Ansicht des Referenten liegt insbesondere bei wirtschaftlicher Betrachtung ein Rückkauf vor, wobei die Bezeichnung des Vorgangs durch die Parteien nicht wesentlich ist. Damit eine einmal verschaffte und über einen jahrelangen Zeitraum genutzte Verfügungsmacht mit ex tunc Wirkung als rückgängig gemacht angesehen werden könnte, müsste es einen klaren und zweifellosen Zusammenhang mit dem ursprünglichen Vertrag geben. Der Wille der Parteien dürfte nur auf die Rückgängigmachung der ursprünglichen Verschaffung der Verfügungsmacht und Rückzahlung des Kaufpreises gerichtet sein. Da die umsatzsteuerrechtlich maßgebliche Verschaffung der Verfügungsmacht ein tatsächlicher Vorgang ist, dessen rückwirkender Wegfall eigentlich – insbesondere nach mehrjähriger Nutzung – schwer vorstellbar ist, muss ein strenger Maßstab angelegt werden. Für diesen strengen Maßstab spricht auch, dass nach § 16 UStG 1994 selbst bei Rückgängigmachung einer steuerpflichtigen Lieferung die vorgeschriebenen Berichtigungen in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen sind, in dem

die Rückgängigmachung vereinbart wurde. Das Gesetz trifft aber keine Aussage, dass das Umsatzgeschäft als solches rückwirkend wegfällt.

Liegt ein Vorgang mit eigenem wirtschaftlichen Gehalt vor, ist darin ein selbständiges, vom ursprünglichen Geschäft losgelöstes Rechtsgeschäft zu sehen. Nach einer mehrmonatigen ungestörten und folgenden mehr als zweijährigen "gestörten" Nutzung der eingeräumten Verfügungsmacht und dem bis zum Abschluss des Vergleichs über mehrere Jahre bestehenden festen Willen der Käuferin die eingeräumte Verfügungsmacht behalten zu wollen, kann von keiner Rückgängigmachung des ursprünglichen Vertrages bzw der Lieferung gesprochen werden. So hat die Käuferin mehrmals einen Tausch abgelehnt und auch gerade nicht auf Wandlung sondern auf Einhaltung der ihrer Ansicht nach zugesagten Ruhezeiten geklagt. Auch nach Ruppe (Kommentar zum UStG, 3. Auflage, Tz 39ff zu § 1) soll der Aufwand für einen verbrauchsfähigen Nutzen steuerbar sein. Lediglich, wenn ein derartiger Nutzen letztlich nicht übertragen wurde, besteht kein Anlass zur Besteuerung. Hier wurde aber sehr wohl Verfügungsmacht übertragen, die zu einer mehrjährigen Nutzung führte, sodass die steuerbare ursprüngliche Übertragung der Verfügungsmacht nicht rückwirkend beseitigt werden kann. Für das Vorliegen eines Geschäfts mit eigenem wirtschaftlichen Gehalt spricht auch, dass der Bw offensichtlich zur Hintanhaltung der drohenden Sperrstundenvorverlegung bereit war, für den Rückkauf um 147.000,- S mehr als den ursprünglichen Kaufpreis zu zahlen. Der Bw hat also nicht nur das Entgelt zurückgezahlt sondern zusätzliche Mittel aufgewendet, um den Gegenstand zurück zu bekommen. Mit der Sperrstundenvorverlegung musste der Bw nach den vorliegenden Gutachten und Ausführungen der Gewerbebehörde jedenfalls ernsthaft rechnen. Aber auch im zivilgerichtlichen Verfahren war der Ausgang aufgrund des gegebenen Sachverhalts unsicher und es drohte auch dort, dass die Klägerin ihren Anspruch auf Sperrstundenvorverlegung durchsetzen könnte.

Entgegen der Ansicht des Bw spricht auch die Nichtfestsetzung eines Entgeltes für die dreijährige Nutzung gegen eine Rückgängigmachung. Wäre der Kauf rückgängig gemacht worden, wäre die Nutzung rechtsgrundlos erfolgt und man hätte dafür wohl ein Entgelt angesetzt. Wenn kein Entgelt angesetzt wird, spricht dies dafür, dass den Parteien klar war, dass die Wohnung aufgrund des übertragenen und über den Nutzungszeitraum bestehenden Eigentums der Käuferin genutzt wurde.

Der Bw hat im Jahr 1997 die unternehmerische Entscheidung getroffen, eine Wohnung unecht befreit zu liefern (Option zur Steuerpflicht wäre möglich gewesen). Im Jahr 2000 hat er entschieden diese Wohnung um einen höheren Preis zurückzukaufen, um die Vorverlegung der Sperrstunde für das im Erdgeschoss liegende Lokal zu verhindern. Darin ist nach Ansicht

des Referenten ein Vorgang mit eigenem wirtschaftlichen Gehalt und somit ein Rückkauf zu sehen.

Es stand im Zeitpunkt des Abschlusses des Stornierungsvertrages mit ziemlicher Sicherheit fest, dass es aufgrund des § 79 GewO zur Vorverlegung der Sperrstunde kommen wird, wenn die Käuferin Nachbarin iSd der GewO bleibt. Auch der Bw selbst spricht ja davon, dass gewerberechtliche Gründe maßgeblich für die Stornierung gewesen seien. Dagegen war der Ausgang des Zivilrechtsstreites äußerst ungewiss. Unsicher war insbesondere, ob die im Kaufanbot aufgenommene Bedingung Vertragsbestandteil wurde oder nicht. Gerade aus der Klagsbeantwortung des Bw ergibt sich, dass er selbst nicht dieser Ansicht war. Zudem wollte die Käuferin bis zum Vergleich keinesfalls eine Wandlung sondern eben nur die Einhaltung der ihrer Ansicht nach zugesagten Ruhezeiten.

Für das Vorliegen eines Rückkaufes bei gegenständlicher Sachlage sprechen auch die in der Entscheidung des VwGH vom 27. Oktober 1979, Zl. 1865/68 zum Ausdruck gebrachten Überlegungen. Demnach ist für die hier zu entscheidende Frage nicht nur die Höhe des ursprünglichen und zurückverrechneten Kaufpreises, sondern auch die zwischen Kauf und Rückgabe vergangene Zeitspanne von Bedeutung. Ist diese Zeitspanne relativ lang (etwa mehrere Jahre) wird man in der Regel nicht mehr von der Rückgängigmachung des Kaufes sprechen können.

Die Absicht der Geschäftspartner war zudem nicht primär auf die Beseitigung der wirtschaftlichen Folgen des ersten Verkaufs gerichtet. Zumindest die Käuferin wollte ja die Verfügungsmacht an der Wohnung behalten und der Bw beabsichtigte auch nicht ein Entgelt für die im Fall einer Rückgängigmachung rechtsgrundlosen Nutzung der Wohnung zu verrechnen. Letztlich aber konnte der Bw nur durch den Rückkauf die Sperrstundenvorverlegung verhindern und die Käuferin den "lästig" gewordenen Streit beilegen. Es liegt im Ergebnis kein "Zurücknehmenmüssen" aufgrund einer Vertragsverletzung, sondern ein "Zurücknehmenwollen" zur Verhinderung der drohenden gewerbebehördlichen Maßnahmen bzw zur Streitbeilegung vor. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass den früheren Ausführungen des Bw im Vorlageantrag, die Stornierung sei ausschließlich aufgrund zwingender gewerberechtlicher Gründe erfolgt, größeres Gewicht beizumessen ist, als den späteren Aussagen, wonach die Stornierung aufgrund des Anspruchs der Käuferin auf Wandlung erfolgt sei. Auch im Stornierungsvertrag selbst werden die gewerberechtlichen Gründe als Ursache für die Stornierung angeführt.

Der innere Zusammenhang zwischen ursprünglichem Geschäft und der im Jahr 2000 erfolgten "Stornierung" ist somit nicht in der geforderten Klarheit gegeben. Bei Würdigung all der angeführten Überlegungen und Vorgänge muss vom Vorliegen eines Rückkaufes ausgegangen

werden, der seine selbständige Motivation in der Verhinderung der Sperrstundenvorverlegung hatte. Es liegt somit keine Wandlung und Rückgängigmachung vor, die ihren Grund in einem zweifellosen Zusammenhang mit dem ursprünglichen Vertrag hat.

Nach Ansicht des Referenten kann bei Vorliegen einer Rücklieferung auch § 12 Abs 10 UStG 1994 nicht zur Anwendung gelangen. Wie Kolacny – Caganek in Anm 56 zu § 12 UStG 1994 (Manz Kurzkommentar zum UStG, 3. Auflage) ausführen, hat eine Unterbrechung der unternehmerischen Nutzung das Ende des Berichtigungszeitraumes zur Folge. Zudem ist die erstmalige Verwendung der Wohnung als Anlagevermögen erst im Jahr 2000 und eine Berichtigung erfolgt erst, wenn sich im Jahr nach der erstmaligen Verwendung die Verhältnisse ändern. Da nach den oben getroffenen Ausführungen eine nicht steuerbare Lieferung durch eine Privatperson an den Bw erfolgte, kann es auch gar nicht zu einem Anfall von Umsatzsteuer kommen.

Auch der Hinweis des Bw auf die steuerliche Beurteilung des Sachverhalts durch das zuständige Finanzamt im Zusammenhang mit der Grunderwerbsteuer kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Wie das Finanzamt dazu mitteilte, erfolgte in diesem Verfahren keine nähere Überprüfung des Sachverhaltes, da sowohl bei Rückgängigmachung als auch bei Rückkauf die Grunderwerbsteuer zurück zu zahlen ist. Überdies hat im Rahmen der Umsatzbesteuerung eine eigenständige Beurteilung zu erfolgen.

Aus diesen Gründen ist vom Vorliegen einer selbständig zu beurteilenden Rücklieferung auszugehen, sodass die für die gegenständliche Wohnung angefallenen Vorsteuern endgültig mit der unecht befreiten Grundstückslieferung im Jahr 1997 zusammenhängen und somit gemäß § 12 Abs 3 nicht abzugsfähig sind und die Berufung abzuweisen war.

Linz, am 10. Mai 2006