



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch w.t. WIRTSCHAFTSTREUHAND, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 1190 Wien, Scheibengasse 4, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch ADir. Elisabeth Gürschka, betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2002, 2003 und 2004, nach der am 31. Jänner 2008 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw., die als Unternehmensgegenstand „Gewerbliche Vermietung, Immobilien development, Immobilien Maklerei“ angibt, fand eine die Streitjahre umfassende Außenprüfung statt. Dem gemäß § 150 BAO erstellten Bericht ist zu entnehmen, dass nach Parifizierung von im Eigentum der Bw. stehenden Miethäusern einzelne Wohnungen verkauft wurden. Somit sei einerseits eine Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG vorzunehmen, andererseits bisher als steuerpflichtig behandelte Umsätze, die einen Verkaufserlös darstellten, aus der USt-Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

In der dagegen gerichteten Berufung brachte die Bw. vor, sie habe in der Vergangenheit die ihr ursprünglich im Alleineigentum gehörende Immobilie G-gasse unter Inanspruchnahme der Möglichkeiten gemäß § 18/19 MRG in Bezug auf die allgemeinen Teile des Hauses generalsaniert. Die Kosten dieser Generalsanierung seien gemäß den Bestimmungen der §§

18/19 MRG behördlich auf die Bestandswohnungen umgelegt worden und würden auf einen Zeitraum von 10 Jahren in Form der Mietzahlungen bzw. Zuschläge auf die Mietzahlungen durch die Mieter bzw. **auch die Wohnungseigentümer** getragen. Diese von der Hausverwaltung eingehobenen so genannten § 18-Beiträge seien dem jeweiligen Umsatzsteuersatz von 10 bzw. 20 % unterworfen worden. Zwischenzeitlich wären einzelne Wohnungen an Interessenten ohne USt verkauft worden. Die von der Hausverwaltung vorgeschriebenen Sanierungsbeiträge würden jedoch auch nach dem Verkauf weiter bis zum Ende der § 18-Periode vom neuen Eigentümer eingehoben **und somit die darin enthaltene Umsatzsteuer auch für die bereits verkauften Wohnungen weiter abgeführt**. Für die Abrechnung des § 18-Verfahrens sei es nämlich unerheblich, ob die Wohnung vermietet sei oder durch den Eigentümer selbst genutzt werde.

In diesem Verfahren seien ausschließlich die Sanierungskosten der allgemeinen Teile des Hauses (Fassade, Stiegenhaus, Steigleitungen etc.) und nicht die Sanierung von wohnungsinnenseitigen Schäden abgerechnet worden. Für diese Sanierung müssten daher grundsätzlich auch alle Wohnungen/Geschäftsflächen ihren Beitrag leisten, da diese Flächen auch von den Eigentümern und nicht nur von den Mietern genutzt würden.

Im Gegensatz zu einer freiwilligen Sanierung werde mit diesem Verfahren ein gesetzlich normierter zwangsweiser Beitrag eingehoben, dem sich auch Eigentümer, die selbst nutzen, nicht entziehen könnten (Ausnahme: § 18c MRG für neu geschaffene Flächen).

Diese Zwangsbeiträge seien kraft gesetzlicher/behördlicher Anordnung auf einen bestimmten behördlich festzustellenden Zeitraum (maximal 10 Jahre) zu verteilen.

Dies sei der Unterschied zu einer freiwilligen „üblichen“ Sanierung, bei dem es dem Eigentümer selbst obliege, ob er auf ihn entfallenden Sanierungsanteil sofort oder auf Raten (zB über die Reparaturrücklage) verteilt tragen möchte. Die hier vorliegende gesetzliche Anordnung der Verteilung der Sanierung bedinge somit nach Meinung der Bw. die Berechtigung, die sonst übliche Korrektur der Vorsteuer nicht vorzunehmen, da die gesetzlich/behördlich vorgeschriebenen Sanierungsbeiträge dann in der Folge ohnehin der USt unterliegen müssten.

Die gesetzlich vorgeschriebene Verteilung auf maximal 10 Jahre sei ident mit dem Vorsteuerkorrekturzeitraum, was zu keiner Schlechterstellung des Fiskus führen könne. Auch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Wohnungseigentümer stehe im Einklang mit dem gesamten USt-System.

Bei der mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend vorgebracht:

„Dr. Schiff: Bei der Großreparatur nach § 18 MRG wurde in Grunde alles saniert, was im Rahmen dieses Verfahrens zulässig ist; so wurden z.B. die Steigleitungen erneuert, weiters Abfallsstränge, Kanal, Stiegenhausfliesen, Fenster und Fassade.“

Das Verfahren nach § 18 MRG unterscheidet sich von der normalen Sanierung dadurch, dass der Gesetzgeber zwingend die Überwälzung auf Mieter und Wohnungseigentümer vorsieht sowie eine Verteilung auf 10 Jahre.

Daraus folgt, dass die Wohnungseigentümer mit den Erhaltungsaufwendungen – nur solche und nicht Herstellungsaufwendungen sind im Rahmen des § 18 MRG-Verfahrens verteilungsfähig – belastet worden sind und die Umsatzsteuer somit de facto für einen Betrag von der WEG weiterverrechnet worden ist, der bereits Gegenstand der Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG gewesen ist. Somit liegt eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer vor.

Frau Gürschka: Das Finanzamt kann in der nach § 18 MRG durchgeführten Sanierung keine substantiell andere Sanierung erblicken als bei jeder „normalen“ Großreparatur. Maßgeblich für ein Verfahren nach § 18 MRG ist, dass die entsprechenden Reparaturkosten nicht in der mietrechtlichen Mietzinsreserve Deckung finden. Wäre dies der Fall, so müsste der Hauseigentümer mit Eigenmitteln die Sanierung nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 3 bis 5 MRG durchführen, wohingegen er dann, wenn dies nicht der Fall ist, die Kosten der Reparatur zumindest teilweise auf die Mieter überwälzen darf, und es dann unstrittig ist, dass die so eingehobenen Zwangsmieten umsatzsteuerpflichtig sind.

Fest steht weiters, dass die Wohnungen verkauft worden sind, ohne dass zur Normalbesteuerung optiert worden ist. Hieraus folgt nach Meinung des Finanzamtes, dass die Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG zu Recht durchgeführt worden ist.

Die Berufungswerberin übersieht weiters, dass die verkaufende GmbH sowie die daran anschließende WEG unterschiedliche Umsatzsteuersubjekte sind. Ferner kann angenommen werden, dass dem Umstand, dass manche Wohnungseigentümer bereits sanierte Wohnungen erworben haben, im Rahmen der Kaufpreisgestaltung Rechnung getragen worden ist.

Dr. Schiff: Ich möchte zunächst in rechtlicher Hinsicht eine Korrektur insofern anbringen, als unter § 18 MRG nur Reparaturaufwendungen nach § 3 MRG fallen. Weiters ist es rechtlich so, dass bei Vornahme eines § 18 MRG-Verfahrens nicht nur die aushaltende Mietzinsreserve, sondern auch die Mietzinse der nächsten 10 Jahre eingerechnet werden. Dies bedeutet also, dass der Hauseigentümer nur insofern die Miete erhöhen darf, als diese beiden Größen überschritten sind.

Zutreffend ist es jedenfalls, dass dann, wenn ein Wohnungseigentümer beispielsweise 4 Jahre nach Abschluss der Sanierungsarbeiten die Wohnung erwirbt, er nur mehr mit 6/10 der § 18-Beträge belastet wird.

Zutreffend ist weiters, dass die tatsächlichen Reparaturaufwendungen nie ident sein können mit den auf die Mieter bzw. Wohnungseigentümer überwälzten Beträgen, da diese – wie oben ausgeführt – von der Hauptmietzinsreserve sowie von den tatsächlich zu erwartenden Mieten der nächsten 10 Jahre abhängen. Im Rahmen der WEG hebt die Hausverwaltung die in Rede stehenden Beträge zugleich mit der Betriebskostenvorschreibung ein.“

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Europarechtliche Vorgaben

Kapitel 5 (Berichtigung des Vorsteuerabzugs) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (entspricht inhaltlich Artikel 20 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie) lautet:

„Artikel 184

Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war.

Artikel 185

(1) Die Berichtigung erfolgt insbesondere dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten.

(2) Abweichend von Absatz 1 unterbleibt die Berichtigung bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, in ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Fällen von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster im Sinne des Artikels 16.

Bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, und bei Diebstahl können die Mitgliedstaaten jedoch eine Berichtigung verlangen.

Artikel 186

Die Mitgliedstaaten legen die Einzelheiten für die Anwendung der Artikel 184 und 185 fest.

Artikel 187

(1) Bei Investitionsgütern erfolgt die Berichtigung während eines Zeitraums von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem diese Güter erworben oder hergestellt wurden.

Die Mitgliedstaaten können jedoch für die Berichtigung einen Zeitraum von fünf vollen Jahren festlegen, der mit der erstmaligen Verwendung dieser Güter beginnt.

Bei Grundstücken, die als Investitionsgut erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf 20 Jahre verlängert werden.

(2) Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel beziehungsweise im Falle der Verlängerung des Berichtigungszeitraums den entsprechenden Bruchteil der Mehrwertsteuer, mit der diese Investitionsgüter belastet waren.

Die in Unterabsatz 1 genannte Berichtigung erfolgt entsprechend den Änderungen des Rechts auf Vorsteuerabzug, die in den folgenden Jahren gegenüber dem Recht für das Jahr eingetreten sind, in dem die Güter erworben, hergestellt oder gegebenenfalls erstmalig verwendet wurden.

Artikel 188

(1) Bei der Lieferung eines Investitionsgutes innerhalb des Berichtigungszeitraums ist dieses so zu behandeln, als ob es bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums weiterhin für eine wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen verwendet worden wäre.

Diese wirtschaftliche Tätigkeit gilt als in vollem Umfang steuerpflichtig, wenn die Lieferung des Investitionsgutes steuerpflichtig ist.

Die wirtschaftliche Tätigkeit gilt als in vollem Umfang steuerfrei, wenn die Lieferung des Investitionsgutes steuerfrei ist.

(2) Die in Absatz 1 genannte Berichtigung wird für den gesamten noch verbleibenden Berichtigungszeitraum auf einmal vorgenommen. Ist die Lieferung des Investitionsgutes steuerfrei, können die Mitgliedstaaten jedoch von der Berichtigung absehen, wenn es sich bei dem Erwerber um einen Steuerpflichtigen handelt, der die betreffenden Investitionsgüter ausschließlich für Umsätze verwendet, bei denen die Mehrwertsteuer abgezogen werden kann.

Artikel 189

Für die Zwecke der Artikel 187 und 188 können die Mitgliedstaaten folgende Maßnahmen treffen:

- a) den Begriff "Investitionsgüter" definieren;
- b) den Betrag der Mehrwertsteuer festlegen, der bei der Berichtigung zu berücksichtigen ist;
- c) alle zweckdienlichen Vorkehrungen treffen, um zu gewährleisten, dass keine ungerechtfertigten Vorteile aus der Berichtigung entstehen;
- d) verwaltungsmäßige Vereinfachungen ermöglichen.

Artikel 190

Für die Zwecke der Artikel 187, 188, 189 und 191 können die Mitgliedstaaten Dienstleistungen, die Merkmale aufweisen, die den üblicherweise Investitionsgütern zugeschriebenen vergleichbar sind, wie Investitionsgüter behandeln.

Artikel 191

Sollten die praktischen Auswirkungen der Anwendung der Artikel 187 und 188 in einem Mitgliedstaat unwesentlich sein, kann dieser nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses unter Berücksichti-

gung der gesamten mehrwertsteuerlichen Auswirkungen in dem betreffenden Mitgliedstaat und der Notwendigkeit verwaltungsmäßiger Vereinfachung auf die Anwendung dieser Artikel verzichten, vorausgesetzt, dass dies nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt.

Artikel 192

Geht der Steuerpflichtige von der normalen Mehrwertsteuerregelung auf eine Sonderregelung über oder umgekehrt, können die Mitgliedstaaten die erforderlichen Vorkehrungen treffen, um zu vermeiden, dass dem Steuerpflichtigen ungerechtfertigte Vorteile oder Nachteile entstehen.“

2. Innerstaatliche Rechtsgrundlagen

§ 12 Abs. 10 UStG lautet:

„Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.“

3. Sachverhalt

Der anzunehmende Sachverhalt ist unstrittig; die Bw. hat nach Generalsanierung und Parifizierung der ursprünglich in ihrem Alleineigentum stehenden Immobilie G-gasse Wohnungen an private Erwerber verkauft. Auch die Höhe der auf die Generalsanierung entfallenden Vorsteuer steht fest.

4. Rechtliche Würdigung

Die Bw. bestreitet in keiner Weise die rechnerische Richtigkeit der nach § 12 Abs. 10 UStG durchgeführten Vorsteuerkorrektur. Sie vermeint jedoch, dass eine Korrektur deshalb nicht vorgenommen werden musste, weil diejenigen Sanierungsmaßnahmen, die potentiell eine Vorsteuerkorrektur bewirken könnten, über die steuerpflichtige Weiterverrechnung der Aufwendungen im Rahmen des § 18 MRG-Verfahrens an die nunmehrigen Wohnungseigentümer eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer herbeigeführt haben.

Dem ist zu entgegnen – und hierauf hat auch die Finanzamtsvertreterin bereits hingewiesen –, dass es sich bei der Bw., bei der die Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG erfolgte, und bei der Wohnungseigentumsgemeinschaft (WEG), im Rahmen derer die Belastung mit den

Beträgen des § 18 MRG-Verfahrens stattgefunden hat, um zwei getrennte Unternehmen handelt, die überdies in Hinblick auf die in Rede stehenden Beträge in keiner direkten Leistungsbeziehung gestanden sind. Ferner besteht auch in keinem Fall eine beträchtliche Gleichheit zwischen dem Korrekturbetrag und den aufgrund des § 18 MRG-Verfahrens weiterverrechneten Aufwendungen. In welcher Höhe die Reparaturkosten in diesem Fall auf die Mieter und Wohnungseigentümer überwälzt werden können, hängt wesentlich von der bestehenden mietrechtlichen Mietzinsreserve sowie von den in den nächsten zehn Jahren zur Vorschreibung kommenden Altmietzinsen ab. Welcher Betrag tatsächlich als Basis für die Vorschreibung von Umsatzsteuer seitens der WEG herangezogen wird, bestimmt sich also danach, in welcher Höhe die Mietzinsreserve noch aushaftet und in welcher Höhe Altmietzinse zur Vorschreibung kommen. Es besteht also keinerlei Korrelation zur Vorsteuerkorrektur. Auch der Steuersatz ist unterschiedlich; während bei der Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG der Normalsteuersatz zur Anwendung kommt, unterliegen die Umsätze der WEG nach § 10 Abs. 1 Z 4 lit. d UStG zumindest zum Großteil dem ermäßigten Steuersatz von 10%. Es ist nicht einmal sicher, ob es überhaupt zu einer Steuerpflicht kommt, da die WEG auch unter die Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG fallen könnte und dann nicht umsatzsteuerpflichtig wäre.

Eine Bestimmung dergestalt, dass eine Vorsteuerkorrektur nur insoweit zu erfolgen hat, als nicht Sanierungsaufwendungen auf die Wohnungseigentümer überwälzt werden, widerspricht einerseits dem innerstaatlichen Recht und lässt sich auch aus den europarechtlichen Vorgaben nicht ableiten. Hinzuzufügen ist, dass eine Doppelbelastung schon rein faktisch nicht vorliegen kann, wenn noch gar nicht feststeht, ob und in welcher Höhe die WEG USt abzuführen hat.

Es sei darauf hingewiesen, dass sich das von der Bw. aufgezeigte Ergebnis auch in den Fällen nicht vermeiden lässt, in denen eine Liegenschaft veräußert wird, ohne dass der Veräußerer gem. § 6 Abs. 2 UStG zur Besteuerung optiert. Auch hier steht einem Erwerber auch trotz Unternehmereigenschaft kein Vorsteuerabzug zu, wiewohl der Veräußerer eine Berichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG vorzunehmen hat, die in der Unternehmertkette letztlich nicht weiterleitbar ist. Da aber – wie oben ausgeführt – die Bw. und die WEG in keiner direkten Leistungsbeziehung stehen, liegt im Berufungsfall nicht einmal ein Verlust des Vorsteuerabzugs in der Unternehmertkette vor.

Wien, am 5. Februar 2008