

GZ. RV/0368-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XY über die Berufung der Bw., vertreten durch HFP Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Umsatzsteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Bei der Berufungswerberin (in der Folge mit Bw. bezeichnet) handelt es sich um eine gemeinnützige Bauvereinigung (GBV). Die Bw. machte in der UVA 12/2000 und in Ihrer Umsatzsteuererklärung 2000 eine Berichtigung gemäß § 16 UStG in Höhe von S 43.341.137,23 geltend. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde diese § 16-Berichtigung durch die Großbetriebsprüfung nicht anerkannt. Das Finanzamt erließ einen Umsatzsteuerjahresbescheid 2000

ohne Berücksichtigung der Berichtigung nach § 16 USTG, gegen den seitens der Bw. das Rechtsmittel der Berufung eingebracht wurde.

Seitens der Betriebsprüfung (BP) wird im Betriebsprüfungsbericht, der Niederschrift über die Schlussbesprechung und mehreren Stellungnahmen im Rahmen des Verfahrens vor dem UFS insbesondere Folgendes festgehalten:

Von den Wohnungswerbern seien i.d.R. vor der Errichtung von Wohnungen Grund- und Baukostenbeiträge (Finanzierungsbeiträge) an die GBV zu entrichten. Diese Beiträge seien bis zur Wohnrechtsnovelle 2000 nicht bereits im Zeitpunkt der Entrichtung der Umsatzsteuer zu unterziehen, sondern erst nach Maßgabe ihrer Verwohnung gem. § 17 WGG zu versteuern. D.h. die jährliche Abschreibung von 2% sei (in jedem Monat zu einem Zwölftel) in die UVA einzubeziehen. Nach 50 Jahren wäre der gesamte Finanzierungsbeitrag versteuert worden. Bei Auflösung des Mietverhältnisses hätte der weichende Mieter bis 31.12.2000 Anspruch auf Rückzahlung der von ihm geleisteten - adaptierten - Finanzierungsbeiträge. Diese seien um die jährliche „Verwohnung“ (2% p.a.) zu reduzieren und im Gegenzug um den Aufwertungsbetrag gem. § 17 WGG (d.i. Valorisierung nach dem Verbraucherpreisindex) zu erhöhen.

Für Mietverhältnisse in Baulichkeiten, die vor dem 1.7.2000 bezogen worden seien („Altmieten“) und die nach dem 31.12.2000 aufgelöst wurden, brachte die Wohnrechtsnovelle 2000 folgende Änderungen („Neumieten“ blieben im gegenständlichen Verfahren unbeanstandet): Der abgeschriebene und wieder aufgewertete Betrag sei zum 31.12.2000 in die Bilanz einzustellen und mit 1% p.a. abzuschreiben. Weiters habe für den Fall der Auflösung des Nutzungsverhältnisses der weichende Mieter einen unbedingten Anspruch auf Rückzahlung der von ihm geleisteten Finanzierungsbeiträge abzüglich Abschreibung gegenüber der Bauvereinigung.

Solange kein Mieterwechsel stattfinde, habe die von der GBV buchmäßig vorgenommene Aufwertung keinen Einfluss auf die Ermittlung des jährlich zu versteuernden Anteils des Finanzierungsbeitrages. Die Bemessungsgrundlage bleibe daher unverändert - lediglich deren Verbrauch werde zeitlich gestreckt. Da nämlich ab 1.1.2001 auch für die Altmieter eine Umstellung auf die 1%ige Abschreibung des noch nicht abgeschriebenen (noch nicht verwohnnten) Finanzierungsbeitrages erfolge, sei auch umsatzsteuerlich auf die jährlich 1%ige Versteuerung des zum 1.1.2001 noch nicht abgeschriebenen (noch nicht verwohnnten) Finanzierungsbeitrages (ohne Aufwertung) umzustellen. Der USt-Betrag, der den Altmieter vorzuschreiben (und an das Finanzamt abzuführen) sei, habe sich daher ab 1.1.2001 zu

reduzieren. Komme es zur Auflösung des Mietverhältnisses und Begründung eines Mietverhältnisses mit einem neuen Mieter sei für die Umsatzversteuerung des Finanzierungsbeitrages (nach Maßgabe der Verwohnung) nunmehr von dem vom Neumieter verlangten Betrag (also einschließlich Aufwertung) auszugehen. Der Aufwertungsbetrag sei deshalb in die Besteuerung einzubeziehen, weil dieser Betrag vom Nachfolgemieter an die Bauvereinigung tatsächlich zu entrichten sei (§ 17 Abs. 2 WGG).

Beispiel:

Erstbezug Anfang Jänner 1991, Mieterwechsel Ende Dezember 2010. Der ursprüngliche Mieter leistete im Jahr des Erstbezuges 1991 einen Finanzierungsbeitrag von S 200.000,00. Zum 1.1.2001 waren bereits S 40.000,00 verwohnt (2% jährlich); ergebe einen noch nicht verwohnten Wert von S 160.000,00 zuzüglich die zum 1.1.2001 vorzunehmende Aufwertung von angenommenen S 30.000,00. Die Bauvereinigung habe in den Jahren 2001 bis 2010 eine Umsatzversteuerung nach Maßgabe der Verwohnung in Höhe von je 1 % von S 160.000,00 vorzunehmen. Ab dem Jahr 2011 (also nach dem Mieterwechsel) habe die Bauvereinigung eine Versteuerung von jährlich 1% von S 190.000,00 für die verbleibende Abschreibungsdauer von 90 Jahren (also bis zum Jahr 2100) vorzunehmen.

Es bestehe keine Notwendigkeit, im Jahr 2000 steuerliche Konsequenzen aufgrund der erwähnten WGG-Änderung zu ziehen. Ab dem Voranmeldungszeitraum 1/2001 sei die USt-Bemessungsgrundlage - solange es zu keinem Mieterwechsel kommt - aus der Verwohnung wie folgt zu ermitteln: Vom im Vorjahr entrichteten Finanzierungsbeitrag, der nicht aufgewertet wurde (also vom gegenüber den Vorjahren unveränderten Betrag), sind 1% zu errechnen und mit jeweils einem Zwölftel in die UVA als USt-Bemessungsgrundlage aufzunehmen.

Die Berufungswerberin habe den gesamten zum 31.12.2000 fiktiv errechneten Aufwertungsbetrag sämtlicher Mieter im Veranlagungszeitraum 2000 als Bemessungsgrundlage für eine Berichtigung gem. § 16 UStG gewählt, obwohl in nahezu keinem der Fälle exakt bekannt war, wann das Mietverhältnis beendet sein werde und wie hoch der von der Dauer des Bestehens des Mietverhältnisses abhängige Rückzahlungsbetrag sein werde, obwohl darin *Fälle* enthalten waren, bei denen es zu überhaupt keiner Rückzahlung eines Finanzierungsbeitrages kommen werde; obwohl darin Fälle enthalten seien, bei denen es zwar zu einer Rückzahlung des Finanzierungsbeitrages komme, dieser aber aufgrund der Bestimmungen des WGG nicht aufzuwerten sei und obwohl darin Fälle

enthalten seien, bei denen die gemeinnützige Bauvereinigung zum 31.12.2000 mehr an USt rückfordere, als durch die GBV je abgeführt worden sei.

Unklare Beendigung des Mietverhältnisses

Zum 31.12. 2000 könne die Gesellschaft noch nicht den Zeitpunkt der Vertragsauflösung bestimmen und daher noch nicht mit der erforderlichen Genauigkeit den Änderungsbetrag berechnen. Achatz (vgl. Abschnitt 4.3.4., Seite 17 ff des Achatz-Gutachtens: Zum Zeitpunkt der Änderung der Bemessungsgrundlage“) stütze seine Auslegung, dass § 16 UStG „*für den Zeitpunkt der Berichtigung nämlich lediglich den Eintritt der Entgeltsänderung, nicht aber eine Rückzahlung des Entgeltes verlangt*“ auf die „herrschende Auffassung“. Der Gutachter präzisiere seine weitere Argumentation mit dem Hinweis auf Kranich/Siegl/Waba, UStG, Loseblattausgabe, § 16 Anm. 54 „*...wenn sie davon ausgehen, dass bereits ein vertraglicher Anspruch auf einen Mengenrabatt nach der Maßgabe der Abgabemenge in einem bestimmten Abschnitt eine Änderung der Bemessungsgrundlage bereits vor Ablauf dieses Zeitabschnitts eintreten lässt*“. Der Gutachter übersehe allerdings eine nach der Meinung der Betriebsprüfung wesentliche Beifügung, wenn Kranich/Siegl/Waba von einem „*Rechtsanspruch auf einen feststehenden Mengenrabatt*“ sprechen. Bestätigt würden Kranich/Siegl Waba zwanzig Jahre nach ihrer Auslegung durch den VwGH (Erk. vom 28.5.1998 Zl. 96/15/0229), das in dem Achatz-Gutachten nicht angeführt werde. Gewähre ein Unternehmer seinen Kunden bei Einkäufen gegen Barzahlung einen Rabatt in Form einer Rabattgutschrift, die erst nach dem Einkauf eingelöst werden kann, so sei zunächst der volle Kaufpreis der USt zu unterwerfen. Zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage komme es erst, wenn der jeweilige Kunde die Gutschrift tatsächlich einlöse. Die BP sehe in dem durch Kranich/Siegl/Waba ausgeführten Rechtsproblem und seine Lösung (wie auch jener des VwGH) eindeutige und klare Parallelen, die für die Lösung des anhängenden Berufungsverfahrens herangezogen werden müssten. In beiden Fällen lägen eindeutig definierte Rechtsgrundlagen vor (Kaufvertrag in dem einen Fall, Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz in dem anderen). In beiden Fällen löse eine eindeutig definierte Bedingung (Kauf einer bestimmten Menge in einem eingegrenzten Zeitraum – Andauern eines Mietverhältnisses bis zum Kündigungstermin) eine eindeutig definierte Folge (Anspruch auf Umsatzboni – Anspruch auf Rückzahlung von Finanzierungsbeiträgen) aus. Dies führe zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage und zur Verpflichtung der Berichtigung gem. § 16 UStG.

Zum Zeitpunkt der Änderung der Bemessungsgrundlage und des Entstehens der Verpflichtung zur Berichtigung gem. § 16 UStG würden Kranich/Siegl/Waba als Auslegungshilfe die GOB heranziehen, ob (und wann) durch den Anspruch auf Mengenrabatt bereits ein

bewertungsfähiges Wirtschaftsgut entstehe. Im Falle der Umsatzboni sei eine Bewertung des Bonusanspruchs nicht vor Ablauf des Jahres möglich. Dann lägen die Umsatzdaten des Kunden vor, dann könne der Lieferant seine Verbindlichkeit und der Kunde seine Forderung exakt ermitteln (vgl Kranich/Siegl/Waba „*feststehender Mengenrabatt*“). Im Fall des anhängigen Rechtsmittels könne die Berufungswerberin zum 31.12.2000 keine bilanzierungsfähige konkrete Verbindlichkeit für die zu erwartenden Rückzahlungen aus VPI-Aufwertungen ermitteln. § 17 (1) WGG sehe vor dass "im Falle der Auflösung eines Mietverhältnisses...." der ausscheidende Mieter Anspruch auf Auszahlung – also ein bedingter Anspruch habe. Es gebe weiters Situationen, in denen überhaupt kein Anspruch (Verbindlichkeit/Forderung) entstehe. Wenn eine zukünftige Auflösung eines Mietvertrags zu einem Anspruch führe, dann sei dieser zum 31.12.2000 nicht exakt ermittelbar.

Beispiel 1: ein 20jähriger würde 1999 einen Mietvertrag abschließen und leiste einen Finanzierungsbeitrag; nach einem erfüllten Leben kündige er mit 75 (55 Jahre nach Begründung) seinen Mietvertrag und erhalte dann einen Anspruch auf Auszahlung eines zum 31.12.2000 valorisierten Aufwertungsbetrages, der um 55% verringert (verwohnt) wird. Sollte bereits nach 3 Jahren – etwa bedingt durch seinen Tod – der Mietvertrag enden, dann verringere sich die Verwohnung des Aufwertungsbetrags auf 2%.

Beispiel 2: Eine Handelskette in der Rechtsform eine Kapitalgesellschaft leiste 1999 anlässlich des Abschlusses eines Mietvertrages mit der Bw. einen Finanzierungsbeitrag. Bei dieser juristischen Person bestünden hinsichtlich der Mietdauer nicht einmal die biologischen Grenzen wie im vorherigen Beispiel. Es sei denkbar, dass der Mietvertrag länger als 100 Jahre (in solchen Dimensionen bewegt sich das WGG!) dauern werde und der Finanzierungsbeitrag und der fiktive Aufwertungsbetrag zur Gänze verwohnt würden. Welche Passivpost werde die Bw. in ihrer Bilanz zum 31.12.2000 einstellen? Welche Forderung würde die Kapitalgesellschaft/Handelskette in ihre Bilanz zum 31.12.2000 einstellen? Die GOB würden den Ausweis nicht realisierter Gewinne (wie jener einer ungewissen Rückforderung, die sich mit Ablauf der Zeit gegen Null bewegt) nicht zulassen. Einzig in dem Fall, dass der Mietvertrag bereits vor dem 31.12.2000 gekündigt werde, der Rückzahlungsanspruch bereits entstanden sei, die Rückzahlung aber erst nach dem 31.12.2000 erfolge, sei in Anlehnung an Kranich/Siegl/Waba bzw. das zitierte VwGH-Erkenntnis bereits zum 31.12.2000 ein entsprechender Ansatz in der Bilanz vorzunehmen und die Umsatzsteuer zu berichtigen. Zur umsatzsteuerlichen Auswirkung ziehe dieses Erkenntnis folgende Conclusio: „*Wenn die belangte Behörde die Auffassung vertreten habe, die Änderung der Bemessungsgrundlage*

trete in den in Rede stehenden Fällen erst ein, wenn der jeweilige Kunde durch Einlösung der Gutschrift eine entsprechende Handlung setze, befindet sie sich im Einklang mit dem Gesetz“. Auf den vorliegenden Berufungsfall würde dies bedeuten, dass nicht schon durch die gesetzlichen Bestimmungen (WGG-Novelle) sondern erst durch das Eintreten einer Bedingung (Kündigung des Mietverhältnisses, Tod des Mieters, Verzicht oder Nichtverzicht auf die Rückzahlung der Finanzierungsbeiträge, etc.) die Änderung der Bemessungsgrundlage eintrete.

Eine Änderung der Bemessungsgrundlage führe nicht nur zur Verpflichtung des die Leistung ausführenden Unternehmers (GBV), die Umsatzsteuer zu berichten, sondern zwinge auch den Leistungsempfänger (Mieter), soferne er Unternehmer ist, seinen Vorsteuerabzug zu berichten. Diese Berichtigungspflicht bestehe auch ohne Austausch von Belegen; jeder Unternehmer habe für sich selbst zu beurteilen, ob und wann eine derartige Berichtigung vorzunehmen sei. Wenn man die durch die Berufungserberin vorgenommene Beurteilung als richtig ansehen würde, hätte dies als Konsequenz, dass auch der Mieter/die Handelskette im Veranlagungszeitraum 2000 die Vorsteuer, die sie aus den Mietvorschreibungen der Jahre vor 2000 geltend gemacht habe, im Hinblick auf die lt. WGG bei der Bw. vorgenommene fiktive Aufwertung berichten müsste. Dies auch dann, wenn sie von der GBV nicht benachrichtigt werde. Eine seriöse Ermittlung eines einigermaßen richtigen Betrags für eine derartige Vorsteuerberichtigung erscheine der Betriebsprüfung schlicht unmöglich.

Es gebe im WGG in der zum 31.12.2000/1.1.2001 geltenden Fassung eine Konstellation, bei deren Zutreffen überhaupt kein vor dem 1.7.2000 geleisteter Grund- und Baukostenbeitrag (und daher auch kein zum 1.1.2000 ermittelter Aufwertungsbetrag) durch die GBV an den Mieter (zurück)zuzahlen sei: Gem. § 17a (1) WGG können G+B-Beiträge umfinanziert werden (Ersatz durch Eigen- oder Fremdmittel); gem. Abs. 2 habe der Mieter in diesem Fall einen Anspruch auf Rückzahlung der geleisteten G+B-Beiträge; gem. Abs. 3 kann der Mieter schriftlich auf diese Rückzahlung verzichten; in diesem Fall erwirbt er ein Antragsrecht auf Übertragung in das Wohnungseigentum (bewusste, weitreichende Handlung des Mieters im Hinblick auf die Erfüllung der Wohnbedürfnisse). Eine Rückzahlung von geleisteten G+B-Beiträgen (einschl. Aufwertung) erfolge daher nicht.

Es gebe weiters im WGG in der zum 31.12.2000/1.1.2001 geltenden Fassung auch eine Konstellation, bei deren Zutreffen ein vor dem 1.7.2000 geleisteter G+B-Beitrag nicht mit dem VPI aufzuwerten sei: Gem. § 17a (1) WGG könnten G+B-Beiträge umfinanziert werden (Ersatz durch Eigen- oder Fremdmittel); gem. Abs. 2 habe der Mieter in diesem Fall einen Anspruch

auf Rückzahlung der geleisteten G+B-Beiträge (auch bei Nicht-Auflösung des Mietvertrags). Gem. § 17 (1) i.v. mit § 17 (4) WGG seien die (auch vor dem 1.7.2000 geleisteten) G+B-Beiträge mit 1 % abzuschreiben. Eine Aufwertung habe in diesem Fall nicht zu erfolgen! Die in § 39 (27) WGG vorgesehene Berechnung (Abschreibung mit 2%, dann Aufwertung nach VPI, dann Abschreibung mit 1%) gelte nämlich nur "für den Fall der Auflösung eines Mietverhältnisses" und im Umkehrschluss nicht für den oben skizzierten Fall der Umfinanzierung bei Weiterbestehen des Mietverhältnisses. *Die vom Berufungswerber zitierte Kommentierung von Würth-Zingher zu § 17a Abs 2 WGG stehe nicht im Gegensatz zur Interpretation der BP.*

Weiters seien – abhängig vom Zeitpunkt der Leistung des Finanzierungsbeitrages und die Entwicklung des VPI – Aufwertungsbeträge errechnet worden, die größer als der zum 31.12.2000 ermittelte Verwohnungsbetrag gewesen seien (im Beispiel 50 statt 30). Dies treffe insbesondere auf ältere Verträge zu, die aus Jahren stammen, in denen der VPI (weit) höher als der Verwohnungssatz von 2% war. In diesen Fällen sei nach Ansicht der BP durch die Berichtigung gem. § 16 UStG in 2000 mehr Umsatzsteuer (*aus dem Aufwertungsbetrag*) vom Fiskus gefordert worden, als je (*durch die Verwohnung*) entrichtet worden sei.

Bei sämtlichen Überlegungen/Beispielen der BP sei immer klar, dass *nur die Umsatzsteuer auf den verwohnnten Anteil der Finanzierungsbeträge* bzw. auf den Aufwertungsbetrag zur Diskussion stehe. Der Berufungswerber bringe nunmehr die *laufende Miete* ins Spiel. Die laufenden (monatlichen) Zahlungen hätten auf die USt-Versteuerung der Verwohnung in dieser Betrachtung überhaupt keinen Platz. Eine einmal bezahlte USt für die laufende (Monats)miete habe keine Auswirkung auf die USt auf den Verwohnungsbetrag (sowohl vor als auch nach der Wohnrechtsnovelle 2000) und keine Auswirkung auf den Aufwertungsbetrag.

In vielen Fällen sei die in 2000 geltend gemachte Berichtigung höher als die in den Jahren vorher aus dem Titel der Verwohnung abgeführte USt: Bei jenen Mietverträgen, die vor dem 1.1.1973 (dem Tag der Einführung des UStG 1972, welche den Charakter einer Mehrwertsteuer aufweist) abgeschlossen wurden, sei der „Mehrwert“ (d.i. die „Verwohnung“) erst ab dem Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum Jänner 1973 der Umsatz-/Mehrwertsteuer unterzogen worden. Die Verwohnung der Zeiträume vor dem Jänner 1973 sei im Sinne des UStG 1972 unbesteuert geblieben.

Trotz dieser Tatsache machten die Gesellschaftsvertreter auch für derartige Altverträge eine Berichtigung im Umfang der gesamten fiktiven Aufwertung umsatzsteuerlich geltend und forderten dadurch mehr Umsatzsteuer (Mehrwert-) in 2000 zurück, als sie in den Jahren vor 1973 und 1973 bis 2000 abgeführt hätten.

Der zum 31.12.2000 in die Bilanz der GBV eingestellte *fiktive Aufwertungsbetrag* (d.i. gleichzeitig die Basis der beantragten USt-Berichtigung) sei *keinesfalls* mit jenem Betrag ident, der im Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses (in 1, 10, 50,??? Jahren) zu berichtigen sei! Der Aufwertungsbetrag zum 31.12.2000 sei exakt ermittelbar und sei auch als solcher in die Bilanz des Berufungswerbers eingestellt worden (diese Vorgangsweise hätten auch sämtliche weiteren ca. 200 in Österreich tätigen GBVs gewählt – *ohne* aber dieselbe umsatzsteuerliche Konsequenz wie die Berufungswerberin zu ziehen!). Dieser Aufwertungsbetrag sei allerdings ein *fiktiver* Wert, der mit den in Zukunft auszuzahlenden Beträgen nicht übereinstimme. Es sei jener Wert, der bei *schlagartiger Beendigung sämtlicher Mietverhältnisse zum 31.12.2000* von der GBV an die Mieter zurückgezahlt werden müsse. Die Form der Bilanzierung beruht auf § 39 (28) WGG ("Die buchmäßige Darstellung hat über die Verbindlichkeiten und einen Sonderposten im Bereich der Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu erfolgen"). Der Buchungssatz "ARA gegen Verbindlichkeiten" führe lediglich zu einer Bilanzverlängerung und habe daher keinerlei erfolgsmäßige Auswirkung. Der Direktor des Prüfungsverbands gemeinnütziger Bauvereinigungen Theodor Österreicher spricht in "GBV-Intern" Nr. 4/2000, S.6 von "*fiktiven Rückzahlungswerten*" (Beilage A), wobei der Kontenrahmen der GBV aufgrund der Wohnrechtsnovelle 2000 u.a. um folgende Konten ergänzt wurde:

Kto 09030 "Sonderposten nach § 39 (28) WGG aufgrund *gesetzlicher Fiktion*", sowie
Kto 3630 "zusätzliche Rückzahlungsverpflichtung aufgrund *gesetzlicher Fiktion*"

Im vorliegenden Fall sei die in die Bilanz der Bw. zum 31.12.2000 eingestellte Verbindlichkeit so wenig exakt ermittelbar (sie könne es aufgrund der dargestellten Ungewissheit gar nicht sein; sie sei eben nur eine fiktive Hilfsgröße), sodass sie spiegelbildlich bei den potentiellen Empfängern der Gutschrift der Finanzierungsbeiträge zu keiner bewertbaren Bilanzposition (einer Forderung) führen könne. Die bei der GBV eingemietete A-WarenhandelsGmbH, die B-Bäckereikette, die C-ParfumerieAG, die D-BuchhandelsGmbH etc. könne eben zum 31.12.2000 nicht seriöserweise beurteilen, ob sie in 1, 10, 50 Jahren oder erst nach 100 Jahren den bestehenden Mietvertrag kündigen werde und einen abhängig von diesem Zeitpunkt errechenbaren Rückfluss des geleisteten Finanzierungsbeitrags erwarten könne. Die BP habe

in der erwähnten Befragung einer repräsentativen Anzahl von Kapitalgesellschaften, die die von der GBV gemieteten Räume unternehmerisch nutzten, keine Unternehmen eruieren können, die eine derartige Aktivpost in die Bilanz zum 31.12.2000 einstellten. Daher habe auch keines dieser Unternehmen eine entsprechende Berichtigung gem. § 16 UStG vorgenommen.

Die Auditor Treuhand GmbH (als Vertreter von mehreren Handelsketten, die Mieter bei der Gruppe der geprüften GBVs seien) habe im Rahmen einer durch die BP durchgeführten Befragung mit Schreiben vom 27.5.2004 folgende Auskunft gegeben: "Für die bis zum 31. Dezember 2000 entrichtete Umsatzsteuer und von uns geltend gemachte Vorsteuer ergibt sich daher unseres Erachtens weder aus der gesetzlichen Neuregelung noch aus den Richtlinien eine Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 16 UStG. Dass Vertreter bestimmter gemeinnütziger Bauvereinigungen, ..., die Wohnrechtsnovelle 2000 zum Anlass genommen haben, diese Gesetzesänderung als Änderung der Verhältnisse anzusehen und daraufhin eine Umsatzkorrektur vorgenommen haben, war uns weder bekannt, noch entspricht dies unserer Rechtsauffassung. Es wurden auch keine Rechnungskorrekturen seitens der GBV vorgenommen, die darauf schließen hätten lassen, dass sich die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer geändert hätte."

Sowohl die o.a. Auskunft der Auditor als auch die Folgenden (aus Mai/Juni 2004) lassen darauf schließen, dass eine Informationsweitergabe nicht in der nachdrücklichen Form erfolgte, damit Vertreter renommierter österreichischer Unternehmen die zu setzenden Gegenberichtigungen durchführen hätten können:

- "..... Von der L-AG wurde keine Berichtigung der Vorsteuer vorgenommen. Die L-AG erhielt keine diesbezüglichen Informationen von der "GBV". Ebenso gab es keine Mitteilung über die Aufwertung des Finanzierungsbeitrages zum 31.12.2000".
- "..... Nachdem wir (die Z-WarenhandelsGmbH&Co KG) durch die "GBV" für das Objekt ... bislang weder berichtigte Abrechnungen erhalten haben, noch über eine Information über Korrektur der Umsatzsteuer auf die von uns geleisteten Baukostenzuschüsse, wurde von uns bis dato auch keine Korrektur des Vorsteuerabzugs vorgenommen, d.h. der Vorsteuerabzug wurde dergestalt vorgenommen, wie er in den Rechnungen der "GBV" als Umsatzsteuer ausgewiesen war".

- Bezugnehmend auf Ihre Anfrage vom 26.4.2004 teilen wir (die S-Warenhandels AG) Ihnen mit, dass wir genau jene Umsatzsteuer/Vorsteuer mit dem Finanzamt verrechnet haben, die auf den Rechnungsbelegen der GBV ausgewiesen war".

Aber auch die durch die BP am 22.4.2004 beim Berufungswerber eingesehenen Unterlagen lassen den Schluss zu, dass es sich bei dem in der Stellungnahme der GBV vom 31.3.2004 erwähnten Schreiben um ein Schriftstück handelt, das aus anderen als den vorgeblichen Absichten an die Mieter versandt wurden (Betreff "Mitteilung gem. § 3 Abs. 1 1.EURO-JuBeG"). Es sei aus dessen Inhalt nicht möglich, etwaige USt-Komponenten zu ersehen bzw. zu errechnen. Außerdem sei das erwähnte Schreiben mit 28.12.2001 datiert und sei erst anschließend an dieses Datum an die Mieter versandt worden. Dies zu einem Zeitpunkt, in dem der Bilanzstichtag, der Bilanzerstellungszeitpunkt und die Abgabenerklärungstermine der Mieter für 2000 üblicherweise bereits verstrichen seien (zum Vergleich: der Berufungswerber habe seine umstrittene §16-Berichtigung in der UVA 12/2000 geltend gemacht). Nach Meinung der Betriebsprüfung sei daher die Informationspflicht des Berufungswerbers, die dem Mieter eine gegengleiche USt-/VSt-Berichtigung ermöglichen sollte, entgegen der Darstellung auf Seite 4 des Schreibens vom 31.3.2004 nicht in ausreichendem Umfang wahrgenommen worden.

Der Begriff des Verwohnens, der schon durch Jahrzehnte in der österreichischen Finanzverwaltung praktiziert werde, sei ein Ausfluss jenes Gedankens, den der EuGH immer öfters hervorstrecke – dass die USt im Unternehmerkreis aufkommensneutral zu sein habe und daher die Letztverbrauchsbesteuerung der Kern des UStG sei. Die Verwohnung bewirke aber insbesonders, dass die Leistung (Erfüllung eines Wohnbedürfnisses) entsprechend ihres Anfalls – kontinuierlich – besteuert werde. Die am Beginn des Mietverhältnisses stehende Einmalzahlung (Finanzierungsbeitrag) eines Wohnungswerbers werde nicht sofort zur Gänze der Umsatzsteuer unterzogen (und würde als solche den Mieter schlagartig belasten), sondern periodengerecht verteilt und Ust-versteuert. Würde man dem Berufungsbegehren folgen, würde dies bedeuten, dass die Zeiträume vor 2001 schlagartig "entsteuert" würden, dass also für die Leistungen der Vermieterin für Zeiträume zwischen 1973 und 2000 – soweit es den Anteil der Finanzierungsbeiträge betrifft – keine Umsatzsteueranlastung stattfinden würde. Erst in den folgenden (maximal 100) Jahren ab 2001 würde kontinuierlich eine gleichmäßig verteilte USt-Versteuerung stattfinden (bei der Vermietung von Geschäftsräumen an eine Handelskette in Form einer Kapitalgesellschaft könnte dies zu der Konsequenz führen, dass in der Gesamtbetrachtung die ersten 20 bis 30 Jahre hinsichtlich der Einmalzahlungen nicht

umsatzversteuert würden und dass die USt für diese Finanzierungsbeiträge erst verteilt auf die 100 Jahre nach 2000 entrichtet werden würde.

In ihrer Berufungsschrift, ihrem Vorlageantrag und vier im Rahmen des Berufungsverfahrens dem UFS übermittelten Stellungnahmen hält die Bw. insbesondere Untenstehendes fest.

Die Bw. beantragt, für den Veranlagungszeitraum 2000 die streitgegenständliche Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG anzusetzen.

Durch die Wohnrechtsnovelle (WRN) 2000 sei die Rückzahlung der Finanzierungsbeiträge im § 17 und im § 39 Abs. 27 WGG (Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz) neu geregelt worden. Laut der vor der WRN 2000 geltenden Rechtslage seien die Finanzierungsbeiträge mit 2% p.a. abgeschrieben (verwohnt) und diese Verwohnung jährlich der Umsatzsteuer unterworfen worden. Im Falle der Auflösung eines Miet- oder sonstigen Nutzungsvertrages hatte der ausscheidende Mieter nur insoweit einen Anspruch auf eine Aufwertung des rückgezahlten Finanzierungsbetrages nach dem Verbraucherpreisindex, als ein Nachfolgemieter bereit war, diesen zu leisten. Diese Aufwertungsbeträge seien von den gemeinnützigen Bauvereinigungen nur für Rechnung des Vormieters vom Nachfolgemieter eingehoben und weitergeleitet worden und seien umsatzsteuerlich unbedeutlich gewesen.

Gemäß § 17 Abs. 4 WGG idF WRN 2000 seien die Finanzierungsbeiträge nunmehr mit 1% p.a. abzuschreiben und nicht mehr aufzuwerten. Für Mietverhältnisse, die bereits vor dem 1.7.2000 bestanden hätten, sei zum 31.12.2000 nunmehr eine „Bilanz“ zu erstellen, in der der zu diesem Zeitpunkt zustehende (noch mit 2%) abgewertete und nach § 17 Abs. 4 aF aufgewertete Finanzierungsbeitrag errechnet werde. Dieser sei dann gemäß § 39 Abs. 27 lit. b WGG ab 01.01.2001 einer 1%igen Abwertung zu unterziehen. Die Finanzierungsbeiträge seien in sinngemäßer Anwendung der Behandlung von Käutionen jeweils in der Höhe der Umsatzsteuer zu unterziehen, in der sie jährlich abgeschrieben wurden (bis einschließlich 2000 2% p.a.). Die jährlichen Steigerungsbeträge aufgrund der Erhöhung des VPI seien hingegen bei der USt-Bemessung nicht vermindernd berücksichtigt worden, da nicht sicher sei, ob der Nachfolgemieter diese Steigerungsbeträge tatsächlich übernehmen werde.

Aufgrund der gesetzlichen Neuregelung seien nunmehr alle Finanzierungsbeiträge zum 31.12.2000 verpflichtend aufzuwerten:

Beispiel:

Finanzierungsbeitrag geleistet am 01.01.1991	EUR	20.000,00
Abschreibung 1991-2000: 10 Jahre á 2%	EUR	-4.000,00
Aufwertung per 31.12.2000 gemäß VPI 86 (Annahme)	EUR	+3.000,00
Aufgewerteter Betrag	EUR	19.000,00
= Bemessung für die Abschreibung 1% p.a. ab 2001		

Im obigen Beispiel seien somit im Zeitraum 1991-2000 EUR 4.000,00 (Verwohnung) verlustet worden. Dieses Entgelt werde per 31.12.2000 um EUR 3.000,00 (Aufwertung) verminderst. Der Anspruch auf Auszahlung des Aufwertungsbetrages führe somit zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage gemäß § 16 UStG, sodass die Umsatzsteuer entsprechend zu korrigieren sei. Soweit der Vermieter den Aufwertungsbetrag dem Altmietner ausbezahle, sei er gemäß § 17 Abs. 2 WGG berechtigt, vom Neumieter den entsprechenden Betrag einzufordern.

Der in 1991 geleistete Finanzierungsbeitrag in Höhe von EUR 20.000,00 sei nicht als Anzahlung iSd § 19 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG anzusehen und somit nicht im Zeitpunkt der Entrichtung sondern nach Maßgabe der Verwohnung zu versteuern. Die im Zeitraum 1991 bis 2000 vorzunehmende Aufwertung des Finanzierungsbetrages stelle eine Korrektur der im Zeitraum 1991 bis 2000 verwohnnten Finanzierungsbeiträge dar, wodurch sich die Bemessungsgrundlage gemäß § 16 UStG entsprechend vermindere. Im obigen Beispiel verringere sich das zu versteuernde Entgelt im Zeitraum 1991 bis 2000 von EUR 4.000,00 auf EUR 1.000,00. Ab 2001 werde im Rahmen der Verwohnung 1% des aufgewerteten Finanzierungsbeitrages (im Beispiel EUR 190,00 jährlich) der Umsatzsteuer unterworfen.

Gehe man davon aus, dass sich das Entgelt für die an den Neumieter erbrachte Leistung am Aufwand des Neumieters orientiere, werde für die Versteuerung der Leistung an den Neumieter der aufgewertete Betrag heranzuziehen sein. Würde man annehmen, dass die Auszahlung des Aufwertungsbetrages zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlage führe, hätte dies die Folge, dass das Umsatzsteueraufkommen im Fall des Mieterwechsels um die Umsatzsteuer aus dem Aufwertungsbetrag höher wäre, als in jenem Fall, in dem der Erstmieter das Mietverhältnis nicht aufgelöst hätte und den Finanzierungsbeitrag vollständig verbraucht hätte.

Dieses Ergebnis überzeuge freilich nicht, wenn man beachte, dass sowohl im Fall des Mieterwechsels wie auch im Fall dass ein solcher unterbleibt, das für den Verbrauch insgesamt

aufgewendete Einkommen ident sei. Allein der Umstand des Mieterwechsels würde dazu führen, dass derselbe objektiv eingetretene Verbrauch und das insgesamt für diesen Verbrauch aufgewendete selbe Einkommen einer höheren Besteuerung unterläge als in jenem Fall, in dem ein Mieterwechsel unterbleibe. Ein solches Besteuerungsergebnis stehe nicht im Einklang mit der Belastungskonzeption der Umsatzsteuer, die auf die Belastung der Einkommensverwendung für den Verbrauch von Leistungen ziele. Das der Umsatzsteuer konforme Belastungsergebnis könne vielmehr nur dann erzielt werden, wenn man den Anspruch des Altmieters auf Auszahlung des Aufwertungsbetrages entgeltsmindernd berücksichtige.

Der Anspruch auf Auszahlung des Aufwertungsbetrages an den Altmietner führe jedenfalls zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage infolge Entgeltsminderung. Fraglich sei, ob eine solche Entgeltsminderung unabhängig von einem Mieterwechsel bereits im Zeitpunkt der Änderung der Rechtslage mit 31.12.2000 vorzunehmen sei. Gemäß § 16 Abs. 1 UStG sei die Berichtigung für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten sei. Die herrschende Auffassung gehe davon aus, dass bei Änderung aufgrund einer Vereinbarung der Zeitraum maßgebend sei, in dem die Vereinbarung geschlossen worden sei. Erfolge die vereinbarte Rückzahlung nicht, so sei die Steuer erneut zu berichtigen. § 16 UStG verlange für den Zeitpunkt der Berichtigung lediglich den Eintritt der Entgeltsänderung, nicht aber eine Rückzahlung des Entgelts. Dem entsprechen auch Kranich/Siegl/Waba, § 16 Anm. 54, wenn sie davon ausgehen, dass bereits ein vertraglicher Anspruch auf einen Mengenrabatt nach Maßgabe in einem bestimmten Abschnitt eine Änderung der Bemessungsgrundlage bereits vor Ablauf dieses Zeitabschnitts eintreten lasse. Folglich sei bereits mit dem Entstehen eines Anspruchs auf Entgeltsminderung unabhängig von einer erst zu einem späteren Zeitpunkt vorgesehenen Rückzahlung eine Berichtigung vorzunehmen. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage könne nicht nur aufgrund einer Vereinbarung, sondern auch auf Grundlage des Gesetzes erfolgen.

Im vorliegenden Fall sei freilich zu beachten, dass der Anspruch auf Rückzahlung erst mit der Auflösung des Vertragsverhältnisses voll inhaltlich entstehe und es könne eingewendet werden, dass mit 31.12.2000 eine Berichtigung mangels bestehenden Anspruchs nicht vorgenommen werden könne. Dieser Betrachtung könne allerdings nicht gefolgt werden, da der Anspruch in Anbetracht des Umstandes, dass der Mieter den Anspruch jederzeit durch einseitige Auflösung herbeiführen könne, wirtschaftlich betrachtet jedenfalls bestehe.

Angesichts der bestehenden wirtschaftlichen Ausgangslage und des somit wirtschaftlich bestehenden Anspruchs auf Auszahlung des Aufwertungsbetrages könne vertreten werden, dass der Mieter ab in-Kraft-treten der Neuregelung für den Bezug der Mietleistung nicht nur den jährlichen Abschreibungsbetrag iHv 1%, sondern letztlich auch den aliquoten Teil seines Anspruchs auf Rückzahlung des Aufwertungsbetrages zur Erlangung der Mietleistung aufwende. Folge man dieser Überlegung, zeige sich, dass wirtschaftlich betrachtet das Entgelt ab 01.01.2001 neben einer Abschreibung des nicht aufgewerteten nicht verbrauchten Finanzierungsbeitrages auch einen aliquoten Teil des Aufwertungsbetrages erfasse. Gehe man aber davon aus, dass sich ab dem 01.01.2001 das Entgelt um den aliquoten Teil des Aufwertungsbetrages erhöhe, müsse - konsequent angesichts des sich nicht verändernden Aufwandes des Letztabbrauchers - eine Änderung der Bemessungsgrundlage Platz greifen, um sicherzustellen, dass letztlich nur der tatsächliche Aufwand des Leistungsempfängers der Umsatzbesteuerung unterliege.

Das seitens der BP zitierte VwGH-Erkenntnis vom 28.5.1998, Zl. 96/15/0229, sei auf die umsatzsteuerliche Problematik der Aufwertung der Finanzierungsbeiträge nicht unmittelbar anwendbar, da, wie der VwGH in diesem Erkenntnis argumentiere, eine Entgeltsminderung im umsatzsteuerlichen Sinn zur Voraussetzung habe, dass das genannte Angebot des Verkäufers durch die Einlösung der Gutschrift in Anspruch genommen werde. Im zitierten Erkenntnis stehe nämlich dem Kunden der entsprechende Treuerabatt nur dann zu, wenn er ihn auch einlöse. Löse der Kunde den Treuerabatt nicht ein, bestehre für den Unternehmer auch keine Zahlungsverpflichtung. Im Rahmen der Aufwertung der Finanzierungsbeiträge bestehe jedoch von Gesetzes wegen bereits eine Zahlungsverpflichtung in zum jeweiligen Stichtag exakt ermittelbarer Höhe. Ungewiss sei lediglich der Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung. Solle nun die Aufwertung der Finanzierungsbeiträge mit dem Sachverhalt des oben angeführten VwGH-Erkenntnisses verglichen werden, so müsse man davon ausgehen, dass der Kunde sich für den erworbenen Rabatt eine Gutschrift ausstellen lasse und mit dem Unternehmer vereinbare, dass diese Gutschrift zur Auszahlung zu gelangen habe, wenn er die Gutschrift nicht innerhalb einer bestimmten Zeit durch Gegenrechnung mit in Anspruch genommenen Leistungen verbrauche. Würde eine derartige Vereinbarung zwischen Unternehmer und Kunden bestehen, bestünde wohl kein Zweifel daran, dass im Zeitpunkt des Abschlusses dieser Vereinbarung eine Änderung der Bemessungsgrundlage eintrete.

Im Rahmen der Aufwertung der Finanzierungsbeiträge bedürfe es aber nun einer derartigen Vereinbarung nicht, da bereits § 39 Abs. 27 WGG bestimme, dass der Mieter bis

31. Dezember 2000 Anspruch auf Rückzahlung der von ihm neben dem Entgelt geleisteten Beträge im Ausmaß gem. § 17 Abs. 4 in der bis 30. Juni 2000 geltenden Fassung (=die aufgewerteten Finanzierungsbeiträge) habe und dass gemäß § 29 Abs. 28 WGG die zusätzliche Rückzahlungsverpflichtung (der Aufwertungsbetrag zum 31.12.2000) als Verbindlichkeit buchmäßig darzustellen sei. Im Gegensatz zur Meinung der Betriebsprüfung sei der Anspruch auf Rückzahlung des Aufwertungsbetrages zum 31.12.2000 exakt ermittelbar und entsprechend zu bilanzieren. Im WGG sei genau festgelegt, wie der Rückzahlungsanspruch zum 31.12.2000 zu ermitteln und zu bilanzieren sei. Folglich stelle der Rückzahlungsanspruch des Mieters in Bezug auf den Aufwertungsbetrag eine gemäß den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung auszuweisende Verbindlichkeit dar, sodass der gegenständliche Sachverhalt genau den Ausführungen von Kranich/Siegl/Waba (Anm. 54 zu § 16) entsprechen würde.

Eine solche Ermittlung werde per 31.12.2000 für jede Wohnung bzw. jedes Lokal etc. vorgenommen und im Jahresabschluss unter der Bilanzposition Verbindlichkeiten aus Finanzierungsbeiträgen ausgewiesen. Diese Verbindlichkeiten würden in der Buchhaltung jeden Monat um 1/12 eines Prozentes des Wertes per 31.12.2000 vermindert, sodass bei gleich bleibenden gesetzlichen Bestimmungen der Rückzahlungsanspruch zu jedem beliebigen Zeitpunkt angegeben werden könne, was im übrigen auch allen Mietern mitgeteilt worden sei. Darüber hinaus seien diese Verbindlichkeiten vom Wirtschaftsprüfer unserer Mandatschaften und vom Österreichischen Verband gemeinnütziger Bauvereinigungen - Revisionsverband im Rahmen der Jahresabschlussprüfung geprüft und für in Ordnung befunden worden. Diese per 31.12.2000 ermittelten Beträge bildeten die Grundlage für die Abrechnung anlässlich eines Wohnungswechsels (derzeit schon ca. 4.000 Abrechnungen erfolgt) und es könnten diese Abrechnungen über Antrag gem. § 22 Abs. 1 Z 12 WGG gerichtlich geprüft werden, sodass das Argument der Nichtermittelbarkeit, das seitens der BP eingewendet wurde, nicht nachvollzogen werden könne.

Selbstverständlich führe eine Änderung der Bemessungsgrundlage, wie von der BP ausgeführt, nicht nur zur Verpflichtung des die Leistung ausführenden Unternehmers die Umsatzsteuer zu berichtigen, sondern zwinge auch den Leistungsempfänger (Mieter), sofern er Unternehmer ist, seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen. Die Berechnung dieser Berichtigung sei wie oben bereits ausgeführt, jederzeit möglich und es seien die Aufwertungsbeträge darüber hinaus jedem Mieter bekannt gegeben worden.

Zur Veranschaulichung des Lösungsweges (Beispiel):

	Betrag	Umsatzsteuer
ursprünglicher Finanzierungsbeitrag in 1990	200,00	0,00
verwohter Betrag bis zum 31.12.2000	-40,00	-4,00
Aufwertung zum 31.12.2000	30,00	3,00
Verwohnung bis 2010	-19,00	-1,90
Rückzahlung Finanzierungsbeiträge in 2010	171,00	0,00

Der Vorwurf seitens der BP, dass grundsätzlich Fälle denkbar seien, bei denen es zu überhaupt keiner Rückzahlung des Finanzierungsbeitrages komme, weil der Mieter in Fällen bis 01.01.2002 auf die Rückzahlung verzichten könne und dafür ein Antragsrecht auf Übertragung in das Wohnungseigentum erhalte, sei laut Kommentar Würth - Zingher, Wohnrecht 2000, Anmerkung 4 zu § 17a WGG insofern unzutreffend, als dem Mieter, wenn er einer vorzeitigen Rückzahlung nicht zustimme, seine Ansprüche nach § 17 WGG im Falle eines Ausscheidens erhalten blieben. Im Falle einer Umfinanzierung von Finanzierungsbeiträgen, die bei bestehenden Mietverhältnissen nur im Einvernehmen mit dem Mieter vorgenommen werden können, werde der (noch nicht verwohnte) Einmalbetrag des Mieters ganz oder teilweise durch Eigen- oder Fremdmittel der GBV ersetzt, was (gemäß Kommentar Würth - Zingher, Wohnrecht 2000, Anmerkung 3 zu § 17a WGG) zur Rückzahlung des nach § 17 Abs. 1 und 4 iVm § 39 Abs.- 27 WGG im Falle des Ausscheidens gebührenden Betrages (folglich des aufgewerteten Betrages) bzw. dessen Teils an den Mieter binnen 8 Wochen führe, sodass er nach erfolgter Umfinanzierung einen Rückzahlungsanspruch auf die auf seine Wohnung entfallenden Finanzierungsbeiträge wie ein ausscheidender Mieter habe (vgl. auch Kommentar Würth - Zingher, Wohnrecht 2000, Ausführungen zu § 17a Abs. 2 WGG, Seite 235).

Der Einwand, dass bei gewissen Verträgen mehr Umsatzsteuer vom Fiskus zurückgefordert worden sei, als je entrichtet worden sei, weil Aufwertungsbeträge errechnet worden seien, die höher waren, als der zum 31.12.2000 ermittelte Verwohnungsbetrag, übersehe, dass das Entgelt für die Nutzung der Wohnung regelmäßig aus Miete und dem Betrag der Verwohnung des Finanzierungsbeitrages bestehe, sodass das entrichtete Entgelt jedenfalls höher gewesen sei als die per 31.12.2000 ermittelte Aufwertung, bzw. die entrichtete Umsatzsteuer jedenfalls höher sei, als die per 31.12.2000 aufgrund des Aufwertungsbetrages und der damit verbundenen Änderung der Bemessungsgrundlage gutzuschreibende Umsatzsteuer. Würde nämlich im obigen Beispiel der Aufwertungsbetrag, wie seitens der BP angeführt, 50,00

betrugen und die monatliche Miete 3,00, so würde die Miete von 1991 bis 2000 360,00 betragen, sodass sich ein saldiertes Entgelt von gesamt 350,00 ergeben würde.

Für Verträge die vor dem Geltungsbereich des UStG 1972 abgeschlossen wurden, sei der Auffassung der BP zuzustimmen, dass diesbezüglich in der ursprünglichen Berechnung eine Umsatzsteuerberichtigung auch für den Aufwertungsbetrag beantragt worden sei, der die Jahre vor 1972 betroffen habe. Gegen die seitens der BP vorgenommene vorläufige Berichtigung der Bemessungsgrundlage von im Schätzungswege ermittelten 4% sei nichts einzuwenden. Das exakte Splitten des Aufwertungsbetrages in einen umsatzsteuerfreien und in einen umsatzsteuerpflichtigen Teil werde anlässlich der Rückzahlung der überhöhten Umsatzsteuer in jedem einzelnen Fall vorgenommen werden.

Prinzip des Verwohnens: Mit dem WGG 1979 sei die Verwohnung einheitlich geregelt und in bestehende Mietverträge eingegriffen worden. Die Unterscheidung in Grund und Bau wurde aufgehoben, eine 2%ige Verwohnung p.A. und eine Aufwertung nach dem VPI, wenn der Nachmieter diesen Aufwertungsbetrag tatsächlich entrichtet, sei festgelegt worden. Die Verwohnung als Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückzahlungsanspruch am Anfang der Periode und dem Rückzahlungsanspruch am Ende der Periode sei als zusätzliches Entgelt der Umsatzsteuer unterworfen worden. Unter der Voraussetzung, dass der Nachfolger den Aufwertungsbetrag ersetze, sei die Umsatzsteuerbasis in der Vergangenheit um den Aufwertungsbetrag zu hoch angesetzt worden. Es sei also kontinuierlich zuviel Umsatzsteuer bezahlt worden. Richtig und vertretbar wäre aber mit einem sehr hohen Aufwand verbunden gewesen, jeden Monat bei der Verwohnung den VPI-Index zu berücksichtigen. Durch die Aufwertung der Finanzierungsbeiträge zum 31.12.2000 gemäß den Bestimmungen des § 39 Abs. 27 WGG und der damit verbundenen Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 Abs. 1 UStG komme man nun ebenfalls zu dem Ergebnis, das sich durch laufendes Korrigieren der Verwohnungsbeträge mit dem VPI-Index ergeben hätte.

Es komme also nicht, wie seitens des Finanzamtes angeführt, zu einer schlagartigen „Entsteuerung“ sondern zu einer Korrektur der über die Jahre zuviel bezahlten Umsatzsteuer. In welchem Ausmaß nun der Anteil der Finanzierungsbeiträge der die Jahre vor 2000 betreffen würde, der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei, sei, wie vom Gesetzgeber gewollt, von der Entwicklung des VPI bestimmt worden. Eine periodengerechte Umsatzbesteuerung, wie von der Finanzbehörde gefordert, könne nur erreicht werden, wenn die Umsatzsteuerberichtigung per 31.12.2000 durchgeführt werde, wie das nachfolgende Beispiel veranschaulichen soll:

Finanzierungsbeitrag 1980	20.000,00
Verwohnung bis 2000 (20 Jahre)	8.000,00
Finanzierungsbeitrag per 31.12.2000 vor Aufwertung	12.000,00
Aufwertungsbetrag per 31.12.2000	6.000,00
Finanzierungsbeitrag per 31.12.2000 nach Aufwertung	18.000,00
Verwohnung ab 2001	180,00
Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer pro Jahr 1980-2000 mit Aufw. in 2000	100,00

Im VwGH-Erkenntnis vom 28.05.1998, Zl. 96/15/0229, sei angeführt, dass „der Umsatz im Fall der Lieferungen und sonstigen Leistungen nach dem Entgelt bemessen werde und Entgelt alles sei, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden habe, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Nehme man nun an, dass ein „Altmietner“ seinen Vertrag mit einer GBV per 01.01.2001 auflöse und folglich den aufgewerteten Finanzierungsbeitrag in Höhe von EUR 18.000,00 ausbezahlt bekomme und diesen ausbezahlten Finanzierungsbeitrag dazu verwende, mit der GBV einen Vertrag über dieselbe Wohnung abzuschließen, so würde das steuerpflichtige Entgelt, das er für die Wohnung aufzuwenden habe EUR 180,00 zuzüglich laufende Zahlungen betragen. Löse er jedoch seinen Vertrag mit der GBV nicht auf, so würde das steuerpflichtige Entgelt für dieselbe Wohnung EUR 120,00 zuzüglich laufende Zahlungen betragen, sodass, würde man der Ansicht der Finanzbehörde folgen, für dieselbe Leistung zwischen denselben Vertragspartnern unterschiedliche Beträge der Umsatzsteuer zu unterwerfen wären.

Dass der Aufwertungsbetrag von den übrigen GBV nicht zum Anlass für die Umsatzsteuerberichtigung genommen worden sei, beruhe hauptsächlich auf dem Erlass des BMF vom 19.07.2001, GZ V 47/1-IV/9/01, der ausdrücklich angebe, dass „... umsatzsteuerlich auf die jährlich 1%ige Versteuerung des zum 01.01.2001 noch nicht abgeschriebenen (noch nicht verwohnnten) Finanzierungsbeitrages (ohne Aufwertung) umzustellen ist,“ und diese GBV die Rechtsansicht des BMF nicht bekämpfen wollten, sodass das Verhalten der übrigen GBV absolut irrelevant für dieses Verfahren sei.

Dass eine exakt ermittelbare, zu bilanzierende Verbindlichkeit ein fiktiver Wert sein solle, könne in keiner Weise nachvollzogen werden. Nicht nur, dass das dem österreichischen Umsatzsteuerrecht immanente Prinzip der Sollbesteuerung negiert werde, würde dies zu dem Ergebnis führen, dass Verbindlichkeiten, die zu einem unbestimmten Zeitpunkt innerhalb eines bestimmten Zeitraumes fällig seien, fiktiv seien und keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen

auslösen würden. Darüber hinaus führe die Aufwertung der Finanzierungsbeiträge zum 31.12.2000 und anschließende Verwohnung dazu, dass zu jedem Zeitpunkt in der Zukunft der bilanzierte Wert und somit der noch nicht mit Umsatzsteuer belastete Finanzierungsbeitrag exakt mit dem auszuzahlenden Betrag übereinstimme. Das Argument, dass ein umsatzsteuerlich relevanter Sachverhalt auch eine erfolgsmäßige Auswirkung aufweisen müsse, erscheine nicht plausibel. Anzumerken sei, dass mit der im WGG vorgesehenen, buchmäßigen Darstellung (Sonderposten im Bereich der Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten als Gegenposition zur bilanzierten Verbindlichkeit) eine Möglichkeit geschaffen wurde, die Aufwertungsbeträge auch aktiv abzugrenzen, um nicht bei einer gesamten Branche einen außerordentlichen Aufwand und gegebenenfalls eine buchmäßige Überschuldung darstellen zu müssen.

Dass geleistete Finanzierungsbeiträge beim Mieter jedenfalls bewertbare Bilanzpositionen darstellen und als Aktiva zu bilanzieren seien (Bilanzierungspflicht vorausgesetzt), sei erwiesen. In diesem Zusammenhang könne lediglich darüber diskutiert werden, ob die geleisteten Finanzierungsbeiträge als Anlage- oder Umlaufvermögen auszuweisen seien, worauf jedoch in der Folge, aufgrund der Irrelevanz für diese Verfahren, nicht näher eingegangen werde. Ob nun der Aufwertungsbetrag zum 31.12.2000 zusätzlich zu den geleisteten Finanzierungsbeiträgen zu aktivieren sei, müsse unseres Erachtens unter Zugrundelegung der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften beurteilt werden. Diesbezüglich sei ausgehend vom Niederstwertprinzip unter Berücksichtigung des Anschaffungskostenprinzips zu beurteilen ob und in welcher Höhe eine zusätzliche Aktivierung zu erfolgen habe. Diese Entscheidung habe jedoch keine Auswirkung auf die Bilanzierung der erhaltenen Finanzierungsbeiträge bzw. die darauf entfallenden Aufwertungsbeiträge, die unter Zugrundelegung des Höchstwertprinzips jedenfalls als Passivposten auszuweisen seien. Ob die Kündigung des Mietvertrages in 1, 10, 50 Jahren oder erst nach 100 Jahren erfolge, sei für die Bilanzierungspflicht der Finanzierungsbeiträge jedenfalls nicht maßgeblich, da zum jeweiligen Bewertungsstichtag die Finanzierungsbeiträge mit dem nach den Vorschriften des WGG ermittelten Wert zu bilanzieren und jährlich anzupassen seien. Vielmehr sei die fehlende Berichtigung gem. § 16 UStG darauf zurückzuführen, dass der zitierte Erlass des BMF vom 19.07.2001, GZ V 1-IV/9/01 nicht kritisch hinterfragt sondern dem Wortlaut entsprechend angewendet worden sei.

Die aufgewerteten Finanzierungsbeiträge seien, wie bereits in der Stellungnahme vom 31.03.2004 angeführt, jedem Mieter mitgeteilt worden, sodass diese, bei entsprechender

Interpretation eine (zwar dem Erlass widersprechende) Berichtigung gemäß § 16 UStG hätten durchführen können. Eine genaue Information der Mieter mit entsprechender Rechnungslegung und Rückzahlung der zuviel entrichteten Umsatzsteuer, sei erst nach rechtskräftiger Veranlagung des Jahres 2000 (in Absprache mit der Betriebsprüfung) geplant, da eine Auszahlung und damit eine Vorfinanzierung an über 40.000 Mieter eine erhebliche Liquiditätsbelastung darstelle. Selbstverständlich würden sofort nach entsprechender rechtskräftiger Entscheidung dieses Verfahrens die erforderlichen Rechnungsberichtigungen durchgeführt und die entsprechenden Auszahlungen veranlasst werden. In diesem Zusammenhang sei außerdem anzumerken, dass die einzelne Wohnbauvereinigung aus der Berichtigung der Umsatzsteuer zum 31.12.2000 selbst keinen Vorteil erziele, sondern lediglich gewährleistet sei, dass dem einzelnen Mieter die in den Vorjahren zuviel bezahlte Umsatzsteuer rückerstattet werde.

Dass dem Mieter für den Fall seines Ausscheidens das Recht auf Rückzahlung erhalten bleibe, sei unbestritten. Wenn der Mieter nicht innerhalb des ab 2001 gültigen neuen Verwohnungszeitraums (100 Jahre) ausscheide, dann habe der Mieter den gesamten Finanzierungsbeitrag (inklusive des Aufwertungsbetrages) verwohnt und der Umsatzsteuer unterworfen, sodass es klarerweise zu keiner Rückzahlung komme.

Zum Recht auf Übertragung in das Wohnungseigentum sei festzuhalten, dass die einzelnen Wohnbauvereinigungen eine strenge Trennung der Objekte in einerseits Mietobjekte und andererseits Eigentumsobjekte vornehmen und bei allen Mietobjekten seit nunmehr 10 Jahren das Entstehen von Optionen zur Wohnungseigentumsbegründung dadurch vermieden würde, dass die Grenzen über die Höhe der Finanzierungsbeiträge gemäß § 15 c WGG strikt eingehalten werden. Dass ein Mieter von seinem Recht auf Übertragung in das Wohnungseigentum Gebrauch mache, könne vernachlässigt werden, weil diese Fälle in der Praxis nicht vorkommen würden. Falls jedoch aus einem derzeit nicht erkennbaren Grund in einem Einzelfall keine Rückzahlung erfolgen sollte und auch keine Anrechnung auf einen künftigen Kaufpreis vorgenommen werde, würde selbstverständlich eine neuerliche Korrektur gemäß § 16 UStG vorgenommen werden.

Warum der verwohnte Anteil der Finanzierungsbeiträge als isoliertes Entgelt zu betrachten sein soll, könne nicht nachvollzogen werden, da die Leistung einer gemeinnützigen Wohnbauvereinigung (Überlassung der Nutzung einer Wohnung etc) eine einheitliche Leistung darstelle, für die der Mieter ein einheitliches Entgelt zu entrichten habe, das aus zwei Komponenten, nämlich der laufenden Miete und dem Verwohnungsanteil des

Finanzierungsbeitrages inklusive Aufwertungsbetrag, bestehe. Die Berichtigung der Umsatzsteuer im Zuge der Aufwertung der Finanzierungsbeiträge zum 31.12.2000 führe daher zu einer Berichtigung dieses einheitlichen Entgelts.

Wenn seitens der BP der Rechtsansicht nicht widersprochen werde, dass bei der Verwohnung der Finanzierungsbeiträge eine laufende, monatliche VPI-Anpassung die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage der Verwohnungsbeträge geändert hätte, sondern argumentiert werde, dass anlässlich der WGG-Novelle 2000 dieses Versäumnis „saniert“ werden solle, sei festzuhalten, dass der Anspruch auf Rückzahlung der Aufwertungsbeträge vor der WGG-Novelle 2000 von verschiedenen Bedingungen abhängig gewesen sei (insbesondere musste ein Nachmieter gefunden werden, der bereit war diese Aufwertungsbeträge zu bezahlen), sodass der Rückzahlungsanspruch vor dem 31.12.2000 nicht mit ausreichender Gewissheit bestand, um eine Umsatzsteuerkorrektur zu ermöglichen. Erst mit der WGG-Novelle 2000 wurde der Rückzahlungsanspruch gesetzlich festgelegt (unabhängig vom Eintritt diverser Bedingungen), sodass erstmals eine umsatzsteuerlich relevante Änderung der Bemessungsgrundlage per 31.12.2000 vorgelegen sei, die auch sofort im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen 12/2000 geltend gemacht worden sei.

Das *Gutachten betreffend die „Umsatzsteuerliche Beurteilung von Finanzierungsbeiträgen iSd WGG“* von Univ.Prof. Dr. Markus Achatz, datiert mit 28. April 2003, welches im Zuge des Berufungsverfahrens vor dem UFS vorgelegt wurde, kommt zusammenfassend zu folgenden Ergebnissen:

- Die im Fall eines Mieterwechsels an den Altmietner auszuzahlenden Aufwertungsbeträge führten zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage, da sie in einem hinreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit der bis zur Auflösung erbrachten Leistung des Vermieters stünden. Der anzuwendende Index sei nämlich von der tatsächlichen Mietvertragsdauer abhängig und der Aufwertungsbetrag sei Teil einer umfassenden Leistungs-Gegenleistungsbeziehung, in der für den Leistenden aufgrund der gesetzlichen Regelung von Anbeginn absehbar sei, dass der Aufwertungsbetrag bei vorzeitiger Vertragsauflösung zu einer Kürzung der durch Verwohnung erzielten Beiträge führe.
- Umsatzsteuerlich knüpfe die Änderung der Bemessungsgrundlage nicht an die Rückzahlung, sondern an den Anspruch auf Änderung des Entgelts. Gesetzliche oder vertragliche Ansprüche auf Rückzahlung führten daher bereits mit Entstehen der Ansprüche – und nicht erst mit tatsächlicher Rückzahlung – zu einer Berichtigung.

- Der Anspruch auf den Aufwertungsbetrag gemäß § 39 Abs. 27 WGG führe unabhängig von einem Mieterwechsel bereits zum 31.12.2000 zur Änderung der Bemessungsgrundlage, da der Anspruch auf Rückzahlung angesichts des Umstandes, dass diesen der Mieter durch Auflösung jederzeit herbeiführen könne, wirtschaftlich im relevanten Zeitpunkt bereits bestehe. Der für die Umsatzbesteuerung relevante Aufwand des Letztverbrauchers bestehet somit nicht nur im aliquoten Teil des nicht aufgewerteten Finanzierungsbeitrages, sondern auch im aliquoten Teil des in Folge Nichtauflösung nicht geltend gemachten Rückzahlungsanspruches. Sei aber das Leistungsentgelt für die Verwohnung ab 31.12.2000 um den aliquoten Anteil des Aufwertungsbetrages zu erhöhen, müsse dem eine Änderung der Bemessungsgrundlage gegenüberstehen, da ansonsten systemwidrig ein den tatsächlichen Aufwand des Letztverbrauchers übersteigender Betrag belastet würde.

Im Einzelnen wird im Gutachten vom 28. April 2003 Folgendes ausgeführt:

Im Zuge der Wohnrechtsnovelle 2000, BGBl I 2000/36 sei auch § 17 WGG novelliert worden. So sei in Abs. 4 nunmehr normiert, dass die Beträge gemäß Abs. 1 pro Jahr mit 1 vH abzuschreiben seien. In § 39 Abs. 27 WGG finde sich folgende Übergangsbestimmung:

"Abweichend von § 17 Abs. 1 gilt für den Fall der Auflösung eines Miet- oder sonstigen Nutzungsverhältnisses in Baulichkeiten, die vor dem 1. Juli 2000 bezogen worden sind:

- a) der Mieter oder sonstige Nutzungsberechtigte hat bis 31. Dezember 2000 Anspruch auf Rückzahlung der von ihm neben dem Entgelt geleisteten Beträge im Ausmaß gemäß § 17 Abs. 4 in der bis 30. Juni 2000 geltenden Fassung,
- b) ab dem 1. Jänner 20001 vermindert um eine Abschreibung von 1 vH pro Jahr."

Mit dieser Regelung sollten die bereits vor der Wohnrechtsnovelle 2000 bestehenden Bestandverhältnisse auf eine 1%-ige Verwohnung des Finanzierungsbeitrages umgestellt werden. Auf die Tatsache, dass bei der Berechnung der Beträge schon unter Geltung der alten Fassung des § 17 WGG Friktionen bestanden, sei hier hingewiesen. Fest stehe, dass mit der Regelung des § 39 Abs. 27 WGG jene Bestandnehmer, die Baulichkeiten vor dem 1.7.2000 bezogen haben und deren Bestandverhältnis über den Stichtag 31.12.2000 hinaus fortbestehe, jedenfalls Anspruch auf einen Aufwertungsbetrag entsprechend der Indexsteigerung hätten. Aus der neuen Textierung des WGG gehe jedoch nicht eindeutig hervor, ob die Abschreibung iHv 1% pro Jahr von dem zum Stichtag 31.12.2000 aufgewerteten Betrag oder vom ursprünglich entrichteten Finanzierungsbeitrag gemäß § 17

Abs. 1 WGG zu berechnen sei. Diese Frage sei jedoch ausschließlich eine buchungstechnische, die den Wertungen des WGG entsprechend zu beurteilen sei. Demgegenüber sei die Frage, ob umsatzsteuerlich durch den Aufwertungsbetrag eine Änderung der Bemessungsgrundlage bewirkt werde, eine umsatzsteuerliche Problemstellung, die nach umsatzsteuerlichen Systemgrundsätzen zu lösen sei. Aus der buchungstechnischen Handhabung und der allfälligen zivilrechtlichen Qualifikation des Aufwertungsbetrages könne seine umsatzsteuerliche Behandlung jedenfalls nicht abgeleitete werden. Aus diesem Grund werde die Frage, wie die Höhe der verwornten Finanzierungsbeiträge buchungstechnisch zu ermitteln sei, an dieser Stelle offen gelassen.

Werde ein Bestandsverhältnis aufgelöst, habe der Mieter gem. § 17 Abs. 1 WGG Anspruch auf Rückzahlung des von ihm geleisteten Finanzierungsbeitrages vermindert um die ordnungsgemäße Absetzung für Abschreibung gem. Abs. 4. Da die Zahlung des Finanzierungsbeitrages umsatzsteuerlich keine Steuerschuld begründe und eine Versteuerung pro rata temporis gemäß der Abschreibung erfolgt, sei auch die Rückzahlung des noch nicht abgeschriebenen Betrages umsatzsteuerlich neutral. Die Rückzahlung des Betrages führe insbesondere zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 16 UStG. Neben dem Anspruch auf Rückzahlung des nicht abgeschriebenen Finanzierungsbeitrages sei dem Mieter gem. § 17 Abs. 4 WGG idF von BGBl I 2000/36 ein Anspruch auf Aufwertung des rückzuzahlenden Finanzierungsbeitrages zugestanden. Mit der Novelle BGBl I 2000/36 sei die Aufwertung des Rückzahlungsbetrages grundsätzlich entfallen. Allerdings sehe § 39 Abs. 27 WGG für vor dem 1.7.2000 bezogene Baulichkeiten vor, dass der Mieter Anspruch auf Rückzahlung der von ihm neben dem Entgelt geleisteten Beträge im Ausmaß gem. § 17 Abs. 4 in der bis 30. Juni 2000 geltenden Fassung und somit unter Einschluss eines Aufwertungsbetrages habe.

Umsatzsteuerlich stelle sich die Frage, ob der dem Mieter geschuldete Aufwertungsbetrag aus der Sicht des Vermieters zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 16 UStG führe. Der Erlass des BMF vom 19.7.2001, GZ 547/1-IV/9/01 (UStR 2001 Rz 2610) enthalte zu dem vorliegenden Sachverhalt betreffend Altmieten folgende Aussagen:

- a) Die von der Bauvereinigung darzustellende Aufwertung habe, solange kein Mieterwechsel stattfinde, keinen Einfluss auf die Ermittlung des jährlich zu versteuernden Anteils des Finanzierungsbeitrages. Der jährlich zu versteuernde Anteil betrage ab 1.1.2001 1% des noch nicht verwornten Finanzierungsbeitrages (ohne Aufwertung).

b) Komme es zur Auflösung des Mietverhältnisses und zur Begründung eines Mietverhältnisses mit einem neuen Mieter, sei für die Umsatzversteuerung des Finanzierungsbeitrages nach Maßgabe der Verwohnung von dem vom Neumieter verlangten Betrag (somit einschließlich Aufwertung) auszugehen.

Caganek erläutere die Ausführungen des BMF dahingehend, dass der zum 1.1.2001 zu ermittelnde und buchmäßig darzustellende Aufwertungsbetrag einen fiktiven – nur für den Fall eines zukünftigen Wohnungswechsels relevanten – Betrag darstelle und daher ab 1.1.2001 bis zu einem Mieterwechsel tatsächlich nicht zu entrichten sei. Sowohl der Erlass wie auch die Ausführungen von Caganek würden allerdings die Frage offen lassen, ob der anlässlich der Auflösung des Mietverhältnisses an den Altmüter zu überweisende Aufwertungsbetrag zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage führe und somit die bis zum Zeitpunkt der Auflösung entstandene Steuerschuld mindere. Das BMF gehe davon aus, dass der zum 31.12.2000 zu ermittelnde Aufwertungsbetrag lediglich buchmäßig darzustellen sei und in weiterer Folge auch die Abschreibung des Finanzierungsbeitrages vom nicht aufgewerteten Betrag vorzunehmen sei.

Gem. § 16 Abs. 1 UStG sei die Berichtigung für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Die herrschende Auffassung gehe davon aus, dass bei einer Änderung des Entgelts aufgrund einer Vereinbarung der Zeitraum maßgebend sei, in dem die Vereinbarung geschlossen worden sei. § 16 verlange für den Zeitpunkt der Berichtigung nämlich lediglich den Eintritt der Entgeltsänderung, nicht aber eine Rückzahlung des Entgelts. Dem entsprechen auch Kranich/Siegl/Waba, § 16 Anm 54, wenn sie davon ausgehen, dass bereits ein vertraglicher Anspruch auf einen Mengenrabatt nach Maßgabe der Abgabenmenge in einem bestimmten Abschnitt eine Änderung der Bemessungsgrundlage bereits vor Ablauf dieses Zeitabschnittes eintreten lasse. Auch aus dem Gemeinschaftsrecht ergeben sich in diesem Zusammenhang keine weitergehenden Anforderungen, da Art 11 der 6. EG-RL die Festsetzung der Bedingungen für eine nachträgliche Verminderung der Besteuerungsgrundlage im Wesentlichen den Mitgliedstaaten überlasse. Es sei somit davon auszugehen, dass bereits mit dem Entstehen eines Anspruchs auf Entgeltminderung unabhängig von einer erst zu einem späteren Zeitpunkt vorgesehenen Rückzahlung eine Berichtigung vorzunehmen sei. Die hA gehe hiebei ferner davon aus, dass eine Änderung der Bemessungsgrundlage nicht nur aufgrund einer Vereinbarung, sondern auch auf Grundlage des Gesetzes erfolgen könne. Im vorliegenden Fall sei zu beachten, dass der Anspruch auf Aufwertung in Anbetracht des Umstandes, dass der Mieter den Anspruch jederzeit durch

einseitige Auflösung herbeiführen könne, wirtschaftlich betrachtet jedenfalls bereits vor Auszahlung mit 31.12.2000 entstanden sei. Angesichts dieser bestehenden wirtschaftlichen Ausgangslage und des somit wirtschaftlich gegebenen Anspruchs auf den Aufwertungsbetrag wende der Mieter seit In-Kraft-Treten der Neuregelung nicht nur den aliquoten Teil des nicht verbrauchten Finanzierungsbeitrages, sondern auch einen aliquoten Teil des Aufwertungsbetrages selbst für die Erlangung der Mietleistung auf. Wirtschaftlich betrachtet, enthalte somit das umsatzsteuerliche Entgelt ab 31.12.2000 neben einer Abschreibung des nicht aufgewerteten nicht verbrauchten Finanzierungsbeitrages iHv 1% auch einen aliquoten Teil des Aufwertungsbetrages. Gehe man aber davon aus, dass sich ab dem 31.12.2000 das Enttelt um den aliquoten Teil des Aufwertungsbetrages erhöht, müsse – konsequent angesichts des sich nicht verändernden Aufwandes des Letztverbrauchers – eine Änderung der Bemessungsgrundlage betreffend den Aufwertungsbetrag Platz greifen, um sicherzustellen, dass letztlich nur der tatsächliche Aufwand des Leistungsempfängers der Umsatzbesteuerung unterliege.

Anfang Dezember 2006 erfolgte ein Erörterungsgespräch betreffend den Berufungsfall zwischen Mitgliedern des UFS, der steuerlichen Vertretung der Bw. und Vertretern der gemeinnützigen Baugruppe, der auch die Bw. angehört.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der steuerlichen Vertretung das bisherige Berufungsvorbringen erläutert.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme).

Hat sich gemäß § 16 Abs. 1 UStG 1994 die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

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

Abs. 1 gilt gemäß § 16 Abs. 3 UStG 1994 sinngemäß, wenn

1. das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen;
2. für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist;
3. eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist.

Werden nach § 16 Abs. 5 UStG 1994 die Entgelte für unterschiedlich besteuerte Lieferungen oder sonstige Leistungen eines bestimmten Zeitabschnittes gemeinsam geändert (zB Jahresboni, Jahresrückvergütungen), so hat der Unternehmer dem Abnehmer der Lieferungen oder dem Empfänger der sonstigen Leistungen einen Beleg zu erteilen, aus dem zu ersehen ist, wie sich die Änderung der Entgelte auf die unterschiedlich besteuerten Umsätze verteilt.

Rückzahlung von Beiträgen (nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz in der ab 1.7.2000 geltenden Fassung):

Gemäß § 17 Abs. 1 WGG hat im Falle der Auflösung eines Miet- oder sonstigen Nutzungsvertrages der ausscheidende Mieter oder sonstige Nutzungsberechtigte einen Anspruch auf Rückzahlung der von ihm zur Finanzierung des Bauvorhabens neben dem Entgelt geleisteten Beträge, vermindert um die ordnungsmäßige Absetzung für Abschreibung im gemäß Abs. 4 festgesetzten Ausmaß.

Nach Abs. 2 darf vom Nachfolgemieter neben dem Entgelt der Betrag gemäß Abs. 1 verlangt oder unter sinngemäßer Anwendung des § 17a Abs. 1 ganz oder teilweise durch Eigen- oder Fremdmittel ersetzt werden.

Nach Abs. 3 ist der Betrag gemäß Abs. 1 binnen acht Wochen nach Räumung des Miet- oder sonstigen Nutzungsgegenstandes an den ausscheidenden Mieter oder sonstigen Nutzungsberechtigten auszuzahlen.

Nach Abs. 4 sind die Beträge gemäß Abs. 1 mit 1 vH pro Jahr, gerechnet ab Erteilung der baubehördlichen Benützungsbewilligung, bei allfälligem früheren Beziehen der Baulichkeit ab diesem Zeitpunkt abzuschreiben.

Nach Abs. 5 finden bei Baulichkeiten, für die die baubehördliche Benützungsbewilligung vor dem 1. Jänner 1955 erteilt wurde, die Bestimmungen der Abs. 1 und 2 keine Anwendung.

Nach Abs. 6 haben sämtliche vom Mieter oder sonstigen Nutzungsberechtigen neben dem Entgelt zu erbringende Beträge auf einer Berechnungsgrundlage (Preisbasis) zu beruhen, die nicht länger als ein Jahr, gerechnet vom Vertragsabschluß, zurückliegt. Die geleisteten Beträge sind im Falle der Vertragsauflösung vor Baubeginn zurückzuerstatten und mit dem sich aus § 14 Abs. 1 Z 3 ergebenden Zinsfuß jährlich zu verzinsen.

Übergangsbestimmungen:

Gemäß Artikel I § 39 Abs. 27 WGG gilt abweichend von § 17 Abs. 1 für den Fall der Auflösung eines Miet- oder sonstigen Nutzungsverhältnisses, das vor dem 1. Juli 2000 begründet worden ist:

- a) der Mieter oder sonstige Nutzungsberechtigte hat bis 31. Dezember 2000 Anspruch auf Rückzahlung der von ihm neben dem Entgelt geleisteten Beträge im Ausmaß gemäß § 17 Abs. 4 in der bis 30. Juni 2000 geltenden Fassung,
- b) ab dem 1. Jänner 2001 vermindert um eine Abschreibung von 1 vH pro Jahr.

Gemäß Artikel I § 39 Abs. 28 WGG hat die buchmäßige Darstellung der sich aus Abs. 27 ergebenden zusätzlichen Rückzahlungsverpflichtungen der Bauvereinigung über die Verbindlichkeiten und einen Sonderposten im Bereich der "Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten" zu erfolgen.

Rückzahlung von Beiträgen (nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz in der vor dem 1.7.2000 geltenden Fassung):

Gemäß § 17. Abs. 1 WGG hat im Falle der Auflösung eines Miet- oder sonstigen Nutzungsvertrages der ausscheidende Mieter oder sonstige Nutzungsberechtigte einen Anspruch auf Rückzahlung der von ihm zur Finanzierung des Bauvorhabens neben dem Entgelt geleisteten Beträge, vermindert um die ordnungsmäßige Absetzung für Abschreibung im gemäß Abs. 4 festgesetzten Ausmaß.

Falls die Bauvereinigung für den Miet- oder sonstigen Nutzungsgegenstand einen neuen Vertrag abschließt, hat nach Abs. 2 der ausscheidende Mieter oder sonstige Nutzungsberechtigte einen Anspruch auf den vom nachfolgenden Mieter oder sonstigen

Nutzungsberechtigten geleisteten Betrag. Die Bauvereinigung darf einen neuen Miet- oder sonstigen Nutzungsvertrag bis zum Ablauf von drei Monaten nach Räumung des Miet- oder sonstigen Nutzungsgegenstandes nur abschließen, wenn sich der nachfolgende Mieter oder sonstige Nutzungsberechtigte verpflichtet, eine Leistung in dem gemäß Abs. 4 ermittelten Ausmaß zu erbringen, es sei denn, daß der ausscheidende einer anders lautenden Vereinbarung schriftlich zustimmt.

Nach Abs. 3 ist der Betrag gemäß Abs. 1 binnen acht Wochen nach Räumung des Miet- oder sonstigen Nutzungsgegenstandes an den ausscheidenden Mieter oder sonstigen Nutzungsberechtigten auszuzahlen. Der Betrag gemäß Abs. 2 ist unter Bedachtnahme auf Zahlungen nach Abs. 1 innerhalb von 14 Tagen ab Leistung durch den nachfolgenden Mieter oder sonstigen Nutzungsberechtigten an den Ausscheidenden zu bezahlen. Die Bauvereinigung ist verpflichtet, alle geeigneten Schritte zur Hereinbringung der vertraglich vereinbarten Leistungen zu unternehmen. Wird von der Bauvereinigung ein neuer Miet- oder sonstiger Nutzungsvertrag innerhalb von drei Monaten ab Räumung des Miet- oder sonstigen Nutzungsgegenstandes nicht abgeschlossen, so hat der ausgeschiedene Mieter oder sonstige Nutzungsberechtigte für einen Zeitraum von drei Monaten ein Vorschlagsrecht für den nachfolgenden Mieter oder sonstigen Nutzungsberechtigten. Die Bauvereinigung kann den vorgeschlagenen Mieter oder sonstigen Nutzungsberechtigten nur aus triftigen, ihren Interessen zuwiderlaufenden Gründen oder dann ablehnen, falls sie mit einer anderen Person als dem Vorgeschlagenen einen Miet- oder sonstigen Nutzungsvertrag abschließt.

Nach Abs. 4 sind die Beträge gemäß Abs. 1 mit 2 v. H. pro Jahr, gerechnet ab Erteilung der baubehördlichen Benützungsbewilligung, bei allfälligem früheren Beziehen der Baulichkeit ab diesem Zeitpunkt abzuschreiben. Der so ermittelte Betrag ist mit jenem Faktor aufzuwerten, der sich aus der Veränderung des vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten Verbraucherpreisindex 1986 oder der jeweils vorangegangenen Indizes oder der an seine Stelle getretenen Indizes ergibt. Der Berechnung der Aufwertung ist der Indexwert des Monats, in dem die baubehördliche Benützungsbewilligung erteilt wurde oder - falls die Baulichkeit früher bezogen wurde – in dem der Bezug des Miet- oder sonstigen Nutzungsgegenstandes erfolgte und der Indexwert des der Räumung des Miet- oder sonstigen Nutzungsgegenstandes zweitvorangegangenen Monats zugrunde zu legen. Bei der Berechnung des aufzuwertenden Betrages haben Beträge, für die ein Eigenmittlersatzdarlehen oder andere Finanzierungshilfen aus öffentlichen Mitteln zur

Aufbringung der neben dem Entgelt zu leistenden Beträge gewährt wurden, außer Betracht zu bleiben.

Nach Abs. 5 finden bei Baulichkeiten, für die die baubehördliche Benützungsbewilligung vor dem 1. Jänner 1955 erteilt wurde, die Bestimmungen der Abs. 1 und 2 keine Anwendung.

Nach Abs. 6 haben sämtliche vom Mieter oder sonstigen Nutzungsberechtigten neben dem Entgelt zu erbringende Beträge auf einer Berechnungsgrundlage (Preisbasis) zu beruhen, die nicht länger als ein Jahr, gerechnet vom Vertragsabschluß, zurückliegt. ...

Gemeinnützige Bauvereinigungen (GBV), unabhängig davon, ob sie als Genossenschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder eine Aktiengesellschaft gestaltet sind, unterliegen im Unterschied zu privaten (nicht gemeinnützigen) Bauträgern dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGG). Die GBV werden von einem eigenen gesetzlichen Prüfungsverband (Revisionsverband der gemeinnützigen Bauvereinigungen) wie auch von den Landesregierungen kontrolliert. Neben laufend zu entrichtenden Beträgen (wie Grundmiete, Verwaltungs- und Betriebskosten, Instandhaltungskostenzuschlag, etc.) sind von "Mietern" (der GBV) Grund- und Baukostenbeiträge ("Finanzierungsbeiträge") an die gemeinnützigen Wohnbaugesellschaften zu leisten. Diese Finanzierungsbeiträge sind *wohnrechtlich* von den Mietern jedoch nicht laufend, sondern bereits mit Vertragsabschluss auf einmal zu entrichten. Bei Vertragsauflösung (§ 17 WGG) werden diese Finanzierungsbeiträge rückerstattet, soweit sie nicht verwohnt wurden ("abgeschrieben waren"). Nach der alten Rechtslage betrug die Abschreibung 2 %, wobei noch ein "Aufwertungsbetrag", eine Art Inflationsabgeltung vom nicht verwohnnten Finanzierungsbeitrag vergütet wurde (nach neuer Rechtslage 1 % und keine Inflationsabgeltung). Ob und in welcher Höhe derartige Beträge verlangt werden, ist bundesländerweise unterschiedlich (Förderungsvorschriften) und hängt von den unterschiedlichen Kosten der jeweiligen Bauvorhaben ab. Umsatzsteuerlich wurden nach dem UStG 1972 und der Verwaltungspraxis nach dem UStG 1994 (Ergänzung der UStR 2000/Rz. 2610) diese Grund- und Baukostenbeiträge (Finanzierungsbeiträge) nicht bereits im Zeitpunkt der Entrichtung, sondern erst nach Maßgabe der "Verwohnung" versteuert.

Anlässlich eines Mieterwechsels wurde zur alten WGG-Rechtslage (§ 17 Abs. 2 WGG) die Rechtsaufassung vertreten, dass die Bestimmungen u.a. über den Aufwertungsbetrag nicht zwingendes Recht seien und es wurde die Möglichkeit geschaffen, schriftlich mit den Mietern zu vereinbaren, dass die nicht verwohnnten Finanzierungsbeträge einschließlich Aufwertungsbetrag vom nachfolgenden Mieter im eigenen Namen und auf eigene Rechnung

dem ausscheidenden Mieter bezahlt werden. Wenn die Weiterleitung dieser Beträge auch durch die Bauvereinigung erfolgte, so stellten sie bei dieser nur durchlaufende Posten dar. Eine derartige Vereinbarung bewirkte im Ergebnis, dass trotz Mieterwechsel der Aufwertungsbetrag nicht in die Umsatzsteurbemessungsgrundlage einzubeziehen war.

Auf Grund der Wohnrechtsnovelle 2000, BGBl I 2000/36, wurden u.a. die Bestimmungen im Wohnungsgemeinnützigekeitsgesetz (WGG) betreffend die Rückzahlung von Beiträgen im Falle der Auflösung eines Miet- oder sonstigen Nutzungsvertrages über die vom Mieter oder sonstigen Nutzungsberechtigten zu leistenden Finanzierungsbeiträge geändert. Der Abschreibungsprozentsatz für die Finanzierungsbeiträge wurde von 2 Prozent auf 1 Prozent gesenkt, wobei dies aufgrund einer Übergangsregelung auch für Altmieten ab 2001 gilt. Zusätzlich wurde für den Fall der Auflösung des Miet- (oder sonstigen Nutzungs-) Verhältnisses ein unbedingter Anspruch des ausscheidenden Mieters auf Rückzahlung der von ihm geleisteten Finanzierungsbeiträge abzüglich Abschreibung gegenüber der Bauvereinigung geschaffen. Ab der Umstellung auf die einprozentige Abschreibung kommt es im Falle des Ausscheidens des bisherigen Mieters zu keiner Aufwertung des Finanzierungsbeitrages mehr. Für Mietverhältnisse in Baulichkeiten, die vor dem 1. 7. 2000 bezogen worden sind, hat nach der Wohnrechtsnovelle 2000 der bisherige Mieter im Falle der Auflösung des Mietverhältnisses Anspruch auf Rückzahlung der von ihm geleisteten Finanzierungsbeiträge abzüglich der bisher vorgesehenen jährlichen 2-prozentigen Abschreibung zuzüglich eines Aufwertungsbetrages nach § 17 Abs 4 WGG in der Fassung vor der Wohnrechtsnovelle 2000 bis zum Stichtag 31. 12. 2000. Ab dem 1. 1. 2001 vermindert sich auch diese Abschreibung auf 1 Prozent.

Die Berufungswerberin macht Umsatzsteuerberichtigungen gemäß § 16 UStG aufgrund von Änderungen im Wohnungsgemeinnützigekeitsgesetz (WGG) im Jahr 2000 geltend, die von der Großbetriebprüfung bzw. dem Finanzamt nicht anerkannt wurden. In Ihren Kernaussagen kommen die Bw. und das von der Bw. vorgelegte Gutachten zum Schluss, dass der Anspruch des Mieters auf den Aufwertungsbetrag gemäß § 39 Abs. 27 WGG unabhängig von einem Mieterwechsel zum 31.12.2000 zur Änderung der Bemessungsgrundlage führe und somit zu einer Berichtigung nach § 16 UStG 1994, da der Anspruch auf Rückzahlung angesichts des Umstandes, dass diesen der Mieter durch Auflösung jederzeit herbeiführen kann, wirtschaftlich im relevanten Zeitpunkt bereits besteht, was auch durch die verpflichtende bilanzmäßige Erfassung gemäß § 39 Abs. 28 WGG untermauert werde.

Dem Begehr der Berufungswerberin, im Jahr 2000 eine Berichtigung gem. § 16 UStG vorzunehmen, kann der Berufungssenat aus den folgenden Gründen nicht folgen:

- Der Berufungssenat sieht im Gegensatz zur Bw. und dem Gutachter der Bw. keine Möglichkeit im Jahr 2000 (und auch nicht in späteren Jahren) umsatzsteuerliche Konsequenzen im Sinne einer Berichtigung nach § 16 UStG aus dem vorliegenden Sachverhalt vorzunehmen, da keine Änderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage für die Jahre vor 2001 für den Berufungssenat erkennbar ist. Weder aus dem UStG, noch aus dem WGG ist ableitbar, dass eine *rückwirkende* Änderung des Entgeltes vor 2001 für die Verwohnung und Versteuerung des Finanzierungsbeitrages bei laufenden Mietverträgen durch die WGG-Änderung bewirkt wurde. Erst ab dem Jahr 2001 kommt es zu einer Änderung des Abschreibungssatzes auf 1 % für die "Verwohnung".
- Aus der Überlegung der Bw., *dass wirtschaftlich betrachtet, das Entgelt ab dem 1.1.2001 neben einer Abschreibung des nicht aufgewerteten, nicht verbrauchten Finanzierungsbeitrages auch einen aliquoten Teil des Aufwertungsbetrages erfasst*, ist für eine begehrte Umsatzsteuerberichtigung nach § 16 USTG, die im Jahr 2000 für vergangene Zeiträume durchgeführt werden soll, nichts zu gewinnen (abgesehen von der generellen Verifizierbarkeit dieser Überlegung der Bw.). Das umsatzsteuerliche Entgelt vor dem 1.1.2001 änderte sich nicht.
- Ursprünglich bestand bezüglich der Rückzahlung der Beiträge an die Mieter und sonstigen Nutzungsberechtigten keine ausdrückliche Regelung, wobei es in der Praxis zu verschiedenen Lösungsvarianten gekommen ist. In zahlreichen Fällen waren in den mit den Wohnungswerbern abgeschlossenen Vereinbarungen Klauseln vorhanden, die im Interesse der Liquidität der Bauvereinigung für den Fall der Wohnungsaufgabe eine angemessene Rückzahlungsfrist und eine durch eine Möglichkeit der Weitervermietung der betreffenden Räumlichkeiten bedingte Rückzahlung vorsahen. Zur Bereinigung dieser unbefriedigenden Rechtslage und um dem Bedürfnis nach Werterhaltung der Geldleistungen von Mietern und sonstigen nutzungsberechtigten im Zusammenhang mit der Verschaffung einer Wohnung abzuholen, wurde die ehemalige Regelung einer zweiprozentigen Amortisation und einer Valorisierung nach dem Verbraucherindex in das WGG aufgenommen. Es trat somit ein Nachzieheffekt gegenüber dem Wohnungseigentum ein, da bei diesem aufgrund der Veräußerungsmöglichkeit diese Problematik nicht bestand (vgl. Korinek/Funk/Scherz/Weinberger/Wieser: Kommentar zum Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz, Orac 1987, S 54 f.). Der ursprüngliche Betrag, der zur Abdeckung der Grund- und Errichtungskosten des Bestandsobjektes verwendet wird und ein allfälliger Aufwertungsbetrag mögen zwar als einheitliche Geldleistung für einen

Folgemieter erscheinen, diese Beträge unterliegen jedoch einer unterschiedlichen rechnerischen Behandlung und sind daher zweizuteilen (vgl.

Korinek/Funk/Scherz/Weinberger/Wieser: Kommentar zum Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz, Orac 1987, S 55 f.). Der Berufungssenat ist der Ansicht, dass auch umsatzsteuerlich eine strikte Unterscheidung und Trennung zwischen "Finanzierungsbeitrag" und "Aufwertungsbetrag zum Finanzierungsbeitrag" zu treffen ist.

- Der Aufwertungsbetrag orientiert sich am nicht verbrauchten Teil des Finanzierungsbetrages bzw. wird auf Basis dessen berechnet. Dieser nicht verbrauchte Finanzierungsbeitrag wurde nach der bisherigen Verwaltungspraxis keiner Umsatzsteuer unterzogen. Wie der Gutachter der Bw. richtig ausführt, führt die Rückzahlung des nicht verwornten Finanzierungsbeitrages zu keiner Berichtigung gemäß § 16 UStG, da die USt-Besteuerung "pro rata temporis" gemäß der Verwohnung erfolgte und die Rückzahlung umsatzsteuerlich neutral ist. Der fiktive Anspruch per 31.12.2000 auf einen Aufwertungsbetrag zum nicht verbrauchten Finanzierungsbeitrag kann ebenfalls keine Umsatzsteuerberichtigung auslösen, da kein umsatzsteuerpflichtiger Umsatz im Zusammenhang mit diesen Aufwertungsbeträgen erkennbar ist.
- Hinzu kommt, dass auch allfällige permanente Aufwertungen (laufende Indexanpassungen) bei der jeweiligen laufenden Verwohnung nicht in die Umsatzsteurbemessungsgrundlage einbezogen wurden, sondern ein gleich bleibender statischer Betrag im Rahmen der "Verwohnung" des Finanzierungsbeitrages der Umsatzsteuer unterzogen wurde (Eine permanente betragliche Indexanpassung der jeweiligen Verwohnung des Finanzierungsbeitrages wäre allerdings auch als "verwohnt" zu beurteilen). Wirtschaftlich gesehen sinkt die reale Umsatzsteuerleistung der laufenden Verwohnung der zu Vertragsbeginn erlegten Finanzierungsbeiträge jeweils um die Inflation (Wenn die entrichteten Finanzierungsbeiträge im Zeitpunkt der Entrichtung sofort der Umsatzsteuer unterzogen wären, entstünde vergleichsweise kein Inflationsverlust für den Fiskus). Der Berufungssenat sieht in einer Vergütung von (dynamischen) Aufwertungsbeträgen, die eine Inflationsabgeltung bei Beendigung des Mietverhältnisses darstellen sollen und einer laufend der Umsatzsteuer unterworfenen (statischen) Verwohnung von jeweils 2 % p.a. (laut alter WGG-Rechtslage) der Finanzierungsbeiträge im Gegensatz zum vorgelegten Gutachten keinerlei inhaltlich-rechtlichen Zusammenhang im Hinblick auf eine streitgegenständliche Berichtigungsmöglichkeit nach § 16 UStG.

- Betreffend der von der Bw. begehrten Berichtigung im Jahr 2000 ist zudem festzuhalten, dass Mieter und sonstige Nutzungsberechtigte nicht "jederzeit" eine Auszahlung aus dem Titel der Finanzierungsbeiträge und der Aufwertung herbeiführen können, sondern erst zukünftig mit Auflösung des Mietvertrages, sofern der Finanzierungsbetrag in Zukunft noch nicht verwohnt wurde. Der Zeitpunkt der Auflösung des Mietverhältnisses und die Höhe des künftigen nicht verwohnnten Finanzierungsbeitrages und des davon zu berechnenden Aufwertungsbetrages sind daher noch weitgehend unbekannt (vgl. auch Beispiele der BP zu den "biologischen Grenzen" betreffend die Dauer eines Mietvertrages bei natürlichen Personen oder die Dauer eines Mietvertrages bei juristischen Personen). Es kann somit zu völlig unterschiedlichen Ergebnissen betreffend des nicht verwohnnten Finanzierungsbeitrages und des davon zu errechnenden Aufwertungsbetrages führen.
- Nach Ansicht des Berufungssenates kann auch in der von der Bw. laut Artikel I § 39 Abs. 28 WGG buchmäßig darzustellenden "Aufwertung", keine Begründung für eine Berichtigung nach § 16 UStG 1994 erblickt werden. Dieser Aufwertungsbetrag stellt lediglich einen, nur für den Fall der schlagartigen Auflösung des Miet- oder sonstigen Nutzungsverhältnisses hochgerechneten, kalkulatorischen Abfindungsbetrag laut einer wohnungsrechtlichen Sonderregelung dar (Fiktion zum 31.12.2000). Es handelt sich um fiktive Rückzahlungswerte. Solange das Miet- oder sonstige Nutzungsverhältnis nicht aufgelöst wird, ist dieser oder ein anderer Betrag weder von der Bw. zu entrichten, noch hat der Mieter Anspruch auf die Auszahlung dieses Betrages. Die buchmäßige Darstellung hat über die Verbindlichkeiten sowie einen Sonderposten im Bereich der aktiven Rechnungsabgrenzung zu erfolgen (vgl. § 39 Abs. 28 WGG) und stellt lediglich eine Bilanzverlängerung dar. Die Bw hält diesbezüglich selbst in Ihrer Stellungnahme vom 20.07.2004 auf Seite 4 fest, dass "*mit der im WGG vorgesehenen, buchmäßigen Darstellung (Sonderposten im Bereich der Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten als Gegenposition zur bilanzierten Verbindlichkeit) eine Möglichkeit geschaffen wurde, die Aufwertungsbeträge auch aktiv abzugrenzen, um nicht bei einer gesamten Branche einen außerordentlichen Aufwand und gegebenenfalls eine buchmäßige Überschuldung darstellen zu müssen*". Auch der Direktor des Prüfungsverbandes gemeinnütziger Bauvereinigungen, Theodor Österreicher spricht in "gbv-intern" 4/2000, S 6, von fiktiven Rückzahlungsansprüchen zum 31.12.2000.
- Seitens der Bw. wurden Umsatzsteuerberichtigungsbeträge angesetzt, die pauschal auf den fiktiven Ansprüchen der Mieter und Nutzungsberechtigten auf Zahlung des

Aufwertungsbetrages, berechnet zum 31.12.2000, beruhen. Vergleichsweise gibt es Fälle, bei denen es jedoch zu keiner Rückzahlung von Finanzierungsbeiträgen kommt wie u.a. der baubehördlichen Benützungsbewilligung vor dem 1.1.1955 oder ganz allgemein "nach dem Ablauf der Verwohnung". Nach § 17 Abs. 4 WGG (alte und neue Fassung) berechnet sich im Falle der Auflösung eines Miet- oder sonstigen Nutzungsvertrages die Abschreibung ab der baubehördlichen Benützungsbewilligung bzw. ab dem Zeitpunkt des allfälligen früheren Beziehens. Aufgrund der festgelegten Abschreibungsdauer (ehemals 50 Jahre bzw. 100 Jahre nach neuer Rechtslage) der Finanzierungsbeiträge ergeben sich zeitliche Grenzen für eine (teilweise) Rückzahlung von solchen Finanzierungsbeiträgen. Wenn seit der baubehördlichen Benützungsbewilligung oder dem erstmaligen Bezug des Gebäudes mehr als 100 Jahre vergangen sind, gelten die Finanzierungsbeiträge (grundsätzlich) als abgeschrieben bzw. verwohnt. Dann müssen die GBV "nichts mehr zurückzahlen" (vgl. auch Rosifka: Wohnrecht für Mieter von Genossenschaftswohnungen, Kammer der Arbeiter und Angestellten für Wien, September 2000, S 126). Nachdem die Aufwertungsbeträge von den *nicht verwohnnten* Finanzierungsbeiträgen berechnet werden, können sich nach Ablauf der Laufzeit (Verwohnung) auch keine Aufwertungsbeträge ergeben, die abgegolten werden müssten. Somit kann nach Ablauf der Laufzeit auch keine Berichtigung nach § 16 UStG aus dem Titel solcher Aufwertungsbeträge begehrt werden.

- Dass pauschal errechnete (fiktive) Aufwertungsbeträge als Bemessungsgrundlage für die USt-Berichtigung nach § 16 angesetzt wurden, zeigen auch die Verträge vor dem UStG 1972. Die Bw. stimmte für Verträge, die vor dem Geltungsbereich des UStG 1972 abgeschlossen wurden (vgl. Stellungnahme vom 31.3.2004 im Rahmen des Berufungsverfahrens vor dem UFS), der Ansicht der BP zu, dass in der Berechnung eine Umsatzsteuerberichtigung auch für jene Aufwertungsbeträge beantragt worden ist, die die Jahre vor 1972 betroffen habe, obwohl die Verwohnung in den Zeiträumen vor dem Jänner 1973 unbesteuert blieb. Gegen eine Berichtigung im Schätzungswege sei laut Bw. nichts einzuwenden.
- Der Umsatzsteuer wurden seitens der Bw. pro Jahr jeweils 2 % der Finanzierungsbeiträge nach Maßgabe der "Verwohnung" unterzogen (vor der Wohnrechtsnovelle 2000). Die Inflationsrate (Veränderungen des VPI) belief sich vergleichsweise in den Jahren 1990 bis 2000 zwischen 0,6 % und 4,1 %. In 7 Jahren lag die Inflationsrate über 2 %, in 4 Jahren unter 2 %. Im Durchschnitt lag sie bei 2,41 % in den Jahren 1990 bis 2000. Bei Betrachtung der Jahre 1980 bis 2000 käme man auf eine (höhere) durchschnittliche

Inflation von 3,08 %. In 14 Jahren des Zeitraumes 1980 bis 2000 lag die Inflation über 2 %. Bei längerfristigen Verträgen kann es vorkommen, dass der Mieter (mit Stichtag per 31.12.2000) einen höheren (fiktiven) Rückzahlungsanspruch hätte, als er jemals als Finanzierungsbeitrag erlegt hat. Wenn die Inflation eine höhere Auswirkung als die Abschreibung für die Verwohnung hat, würde dies bedeuten, dass die Bw. mehr Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückfordert, als diese jemals für die monatliche bzw. jährliche Verwohnung der Finanzierungsbeiträge insgesamt abgeführt hat. Nach § 16 UStG 1994 kann der Unternehmer, soweit sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert hat, *den (jeweils) dafür geschuldeten Steuerbetrag berichtigen und nicht irgendeinen Betrag*. Wie jener allfällige Berichtigungsbetrag nach § 16 UStG betreffend die Aufwertungsbeträge überhaupt ermittelt werden soll, verschweigt das vorgelegte Gutachten völlig. Selbst die Frage, wie die Höhe der verwohnnten Finanzierungsbeiträge buchungstechnisch (nach dem WGG) zu ermitteln ist, wird im Gutachten "offen gelassen" (vgl. vorgelegtes Gutachten, Seite 8 und 9).

- Verdeutlich wird die Problematik, wenn man das Beispiel der Bw. im Berufungsschriftsatz und im Vorlageantrag zu Rate zieht und 1) mit der tatsächlichen Inflationsrate in dem ersichtlichen Zeitraum rechnet und 2) auf einen Zeitraum 1989 bis 2000 bezieht. Im Beispiel der Bw. sind im Zeitraum 1991-2000 EUR 4.000,00 (Verwohnung) der Umsatzsteuer unterzogen worden. Dieses Entgelt wurde per 31.12.2000 um EUR 3.000,00 (Aufwertung) vermindert. Der Anspruch auf Auszahlung des Aufwertungsbetrages führt laut Bw. somit zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage gemäß § 16 UStG, sodass die Umsatzsteuer entsprechend zu korrigieren sei.

Beispiel der Bw.:

Finanzierungsbeitrag geleistet am 01.01.1991	EUR	20.000,00
Abschreibung 1991-2000: 10 Jahre á 2%	EUR	-4.000,00
Aufwertung per 31.12.2000 gemäß VPI 86 (Annahme)	EUR	+3.000,00
Aufgewerteter Betrag	EUR	19.000,00

Abgeändertes Beispiel 1 des UFS (tatsächlicher VPI Index 1950 1991 = 644,1; 2000 = 783,8) (Beispiel gerundet):

Finanzierungsbeitrag geleistet am 01.01.1991	EUR	20.000,00
Abschreibung 1991-2000: 10 Jahre á 2%	EUR	-4.000,00
fiktiver Rückzahlungsanspruch zum 31.12.2000 (ohne Aufwertung)		16.000,00
Aufwertung per 31.12.2000 gemäß VPI 1950	EUR	3.470,00
fiktiver Rückzahlungsanspruch zum 31.12.2000 (mit Aufwertung)	EUR	19.470,00

Abgeändertes Beispiel 2 des UFS (VPI Index 1950: 1980 = 441,8; 2000 = 783,8) (Beispiel gerundet):

Finanzierungsbeitrag geleistet am 01.01.1980	EUR	20.000,00
Abschreibung 1980-2000: 21 Jahre á 2%	EUR	-8.400,00
fiktiver Rückzahlungsanspruch zum 31.12.2000 (ohne Aufwertung)		11.600,00
Aufwertung per 31.12.2000 gemäß VPI 1950	EUR	8.980,00
fiktiver Rückzahlungsanspruch zum 31.12.2000 (mit Aufwertung)	EUR	20.580,00

- Die Beispiele des UFS zeigen, dass bei *10 Jahren* die Leistungserbringung der Verwohnung der Finanzierungsbeiträge durch die Bw. bis auf eine kleine Restbemessungsgrundlage von Euro 530,00 durch den (unrichtigen umsatzsteuerlichen) Einbezug der Aufwertungsbeträge umsatzsteuerlich entsteuert sein würde. Bei weiterer Betrachtung zeigt sich, dass nach 21 Jahren nicht nur eine völlige umsatzsteuerliche Entsteuerung für sämtliche 21 Jahre (!) die Folge wäre, nach dem Modellschema der Bw. hätte das Finanzamt quasi noch zusätzlich Umsatzsteuer an die Bw. zu "entrichten". Die Betriebsprüfung hat somit richtig erkannt, dass das Begehen der Bw. dazu führen würde, dass die betroffenen Jahre bis incl. 2000 teilweise bzw. völlig umsatzsteuerlich "entsteuert" würden, bzw. unzulässige "Gegenverrechnungen" mit anderen Entgeltsbestandteilen bedingen würde.
- Wenn die Bw. nunmehr umsatzsteuerlich argumentiert, dass das Entgelt für die Nutzung der Wohnung aus "Miete und dem Betrag der Verwohnung des Finanzierungsbeitrages" bestehe und die Berichtigung der Umsatzsteuer im Zuge der Aufwertung der Finanzierungsbeiträge daher zu einer Berichtigung dieses "einheitlichen Entgelts" führe, womit quasi noch ein weiterer interner Ausgleich zwischen weiteren Entgeltsbestandteilen durchgeführt werden soll, kann dies vom Berufungssenat nicht nachvollzogen werden. Das

der Umsatzsteuer zu unterziehende Entgelt (wobei der Entgeltsbegriff nicht deckungsgleich zum WGG ist) im Falle von GBV besteht u.a aus zahlreichen einzeln normierten und kalkulierten Komponenten (vgl. auch § 14 WGG "Berechnung des Entgelts"), die zum Teil unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen zu unterziehen sind (z.B. Grundmiete, Grundmiete Garage, Verwohnung Baukostenbeitrag, Verwohnung Baukostenbeitrag Garage, Betriebskosten im engeren Sinne, Betriebskostenanteil Garage, Instandhaltungsanteil Garage, diverse Verwaltungskostenzuschläge, Aufzugsanteil, Entgelte nach § 13 Abs. 4 und 6 WGG, etc.). Nach dem Verständnis der Bw. würde dies bedeuten, dass sich bei genügend hoher Inflation z.B. die Grundmiete für die Garage oder der Aufzugsanteil für den Mieter "verringern" würde.

- Die gänzliche Neuregelung betreffend der Rückzahlung der Finanzierungsbeiträge brachte an Stelle einer 2-prozentigen Verminderung der Ansprüche pro Jahr und eines nicht gesicherten Valorisierungsanspruches für den Mieter eine kalkulierbare Abschreibung von 1 Prozent pro Jahr. Diese Abschreibung wird, wie schon die bisherige Abschreibung von 2 Prozent pro Jahr, gemäß § 17 Abs. 4. WGG ab Erteilung der baubehördlichen Benützungsbewilligung, bei allfälligem früheren Beziehen der Baulichkeit ab diesem Zeitpunkt gerechnet. Die Übergangsbestimmung des § 39 WGG zielt laut dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut, aber auch gemäß den Erläuterungen ausdrücklich nur auf die Auflösung eines vor dem 1. Juli 2000 begründeten Mietverhältnisses ab. Damit ist laut Mag. Walter Rosifka (vgl. Rosifka: Der wohnungsgemeinnützige Rechtliche Teil der WRN 2000 in Wobl 2000, S 313 ff., Die Änderungen im WGG, Punkt G: "Rückzahlung von Finanzierungsbeiträgen") unklar, welcher Finanzierungsbeitrag von einem Mieter, der einem derartigen Altmieter nachfolgt, verlangt werden darf. Rosifka zeigt zwei Auslegungsvarianten betreffend Einzahlung und anschließender Rückzahlung auf (Nachfolgemieter erlegt Finanzierungsbeitrag abzüglich Abschreibung von 1 % bzw. Nachfolgemieter leistet den Betrag laut Übergangsbestimmung). Je nach Auslegung ergeben sich finanzielle Vor- und Nachteile für die gemeinnützige Bauvereinigung oder für den Nachfolgemieter. Die Frage, welche Beträge als (wohnrechtliche) Entgelte in welcher Höhe und ob Finanzierungsbeiträge (Anmerkung: Das WGG spricht hierbei von "neben dem Entgelt geleisteten Beiträgen" für die Finanzierung von Bauvorhaben) in welcher Höhe an und durch wen zu entrichten oder zu erstatten sind bzw. verlangt oder rückgezahlt werden können, ist eine Frage der Auslegung des WGG, für die insbesondere Schlichtungsstellen und ordentliche Gerichte zuständig sind. Die das WGG betreffenden diesbezüglichen Probleme sind hierbei vielfältig (vgl. z.B. OGH vom 16.1.2001, 5 Ob

323/00m). Der Entgeltbegriff nach WGG ist nicht deckungsgleich mit dem umsatzsteuerlichen Entgeltbegriff. Umsatzsteuerliche Problemstellungen zum WGG sind, wie der Gutachter der Bw. richtig erkannt hat, nach umsatzsteuerlichen Systemgrundsätzen zu beurteilen. Wenn einem Mieter allenfalls z.B. ein zu niedriges oder ein rechtlich überhöhtes Entgelt (bzw. Entgeltsteile) vorgeschrieben wird, ist umsatzsteuerlich dieses zu niedrige oder rechtlich überhöhte Entgelt (bzw. die Entgeltsteile) Bemessungsgrundlage. Welche allfälligen Entgelte bei einer Neuvermietung zu entrichten sind, kann im Gegensatz zur Meinung der Bw. im Vergleich zu den Altverträgen nicht maßgeblich sein. Eine Vergleichbarkeit mit Neuverträgen ist schon aufgrund der Übergangsregelungen im WGG (wie der WRN 2000) nicht gegeben.

- Das ursprüngliche Vorbringen der Bw. in ihrer Stellungnahme vom 31.3.2004, S 4, im Rahmen des Berufungsverfahrens vor dem UFS, dass die Änderung der Bemessungsgrundlage auch den Mieter (sofern er Unternehmer ist) "selbstverständlich" zu einer Vorsteuerberichtigung zwinge und die Berechnung der Berichtigung "jederzeit" möglich sei und die Aufwertungsbeträge "darüber hinaus jedem Mieter" bekannt gegeben wurden, wurde nach diesbezüglicher Befragung von verschiedenen Unternehmen (Mieter) und Vorhalt der Befragungsergebnisse *seitens der Bw. mit Stellungnahme vom 20.7.2004 an den UFS insofern relativiert*, als dass eine genaue Information der Mieter mit entsprechender Rechnungslegung und Rückzahlung der zuviel entrichteten Umsatzsteuer erst nach rechtskräftiger Veranlagung des Jahres 2000 geplant sei, da eine Auszahlung und damit eine Vorfinanzierung an über 40.000 Mieter eine erhebliche Liquiditätsbelastung darstelle und erst nach rechtskräftiger Entscheidung dieses Verfahrens die erforderlichen Rechnungsberichtigungen durchgeführt und die entsprechenden Auszahlungen veranlasst würden.
- Die befragten Unternehmen bzw. deren steuerliche Vertretungen gaben zusammenfassend dementsprechend bekannt, dass "*Vertreter bestimmter gemeinnütziger Bauvereinigungen*", "*die Wohnrechtsnovelle 2000 zum Anlass genommen haben, diese Gesetzesänderung als Änderung der Verhältnisse anzusehen und daraufhin eine Umsatzkorrektur vorgenommen haben, war uns weder bekannt, noch entspricht dies unserer Rechtsauffassung. Es wurden auch keine Rechnungskorrekturen seitens der GBV vorgenommen, die darauf schließen hätten lassen, dass sich die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer geändert hätte.*" oder verwiesen darauf, dass "*keine Berichtigung der Vorsteuer vorgenommen*" und "*keine diesbezüglichen Informationen*" bzw. "*keine*

Mitteilung über die Aufwertung des Finanzierungsbeitrages zum 31.12.2000" bzw. "keine Information über Korrektur der Umsatzsteuer auf die von uns geleisteten Baukostenzuschüsse" von der GBV bekommen hätten und "genau jene Umsatzsteuer/Vorsteuer mit dem Finanzamt verrechnet wurde, die auf den Rechnungsbelegen der GBV ausgewiesen war".

- Aus den an die Mieter versendeten Mitteilungen ist eine Erstellung einer gegengleichen Vorsteuerberichtigung 2000 absolut nicht möglich und auch ohne weiteren Hinweischarakter auf eine durchzuführende Vorsteuerberichtigung ("Gemäß § 3 Abs. 1 1.Euro-JuBeG teilen wir Ihnen mit, dass der Finanzierungbeitrag gemäß § 17 WGG in Verbindung mit § 39 Abs. 27 WGG für Ihre ... zum 31.12.2000 ... 31.12.2001 beträgt. ... Der Finanzierungsbeitrag zum 31.12.2000 vermindert sich um 1 % pro Jahr"). Zwar ist der Leistungsempfänger grundsätzlich auch dann zur Berichtigung der Vorsteuer verpflichtet, wenn der leistende Unternehmer eine Berichtigung seiner Steuerschuld unterlassen hat bzw. keine diesbezüglichen Mitteilungen oder Belege erteilt (mit Ausnahme des § 16 Abs. 5 UStG 1994), aber offensichtlich wurden weder solche Berichtigungen von den betroffenen Unternehmen vorgenommen, noch wird offensichtlich die Rechtansicht der Berufungswerberin geteilt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 15. Dezember 2006