

GZ. RV/201-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 23 betreffend Umsatzsteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Bw, eine gemeinnützige Wohnbaugenossenschaft, wurde u.a. betreffend der Jahre 1999 bis 2001 einer Betriebsprüfung (BP) unterzogen. Das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wurde seitens des Finanzamts gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und ein Umsatzsteuerbescheid 2001 erlassen, der auf den Feststellungen der Betriebsprüfung basierte. In ihrem Betriebsprüfungsbericht, der Niederschrift über die Schlussbesprechung und ihrer Stellungnahme zur Berufung der Bw. wird seitens der Betriebsprüfung (BP) zusammenfassend Folgendes festgehalten:

a) Objekt OR

Beim geprüften Unternehmen seien in den Jahren ab 1992 Aufwendungen für eine als Eigentumsobjekt geplante Wohnhausanlage in OR angefallen; ein Vorsteuerabzug sei nicht geltend gemacht worden. Infolge des gesunkenen Interesses für Eigentumsobjekte habe die Bauvereinigung im Jahr 2001 eine Widmungsänderung in Richtung Vermietung vorgenommen, wobei eine entsprechende Förderzusage des Landes eingeholt worden sei. Aufgrund der Änderung der Absicht von Verkauf zu Vermietung sei der Vorsteuerabzug für die Aufwendungen 2001 geltend gemacht und der bisher nicht zulässige Vorsteuerabzug für die Aufwendungen der Jahre 1992 bis 2000 nachgeholt worden. Die Betriebsprüfung lehne eine Vorsteuerberichtigung im Jahr 2001 für die Vorjahre ab. Eine Änderung der Verhältnisse liege nicht bereits dann vor, wenn die Absicht bestehe, das Wirtschaftsgut zur Ausführung steuerfreier oder steuerpflichtiger Umsätze zu verwenden, sondern erst mit der tatsächlichen Verwendung, d.h. erst dann, wenn tatsächliche Umsätze vorliegen, die steuerpflichtig behandelt werden. Eine entsprechende Widmungsänderung, d.h. bloß die Absicht, steuerpflichtige Umsätze zu erzielen, reiche für die Durchführung der Vorsteuerberichtigung noch nicht aus.

Die in der Umsatzsteuererklärung 2001 vorgenommene Vorsteuernachholung i. H. v. S 687.363,40 werde daher durch die Betriebsprüfung wieder rückgeführt. Der Abzug dieser Vorsteuern sei erst beim Fließen der steuerpflichtigen Mieteinnahmen zulässig.

b) Objekt SP

Auch dieses Objekt sei ursprünglich als Eigentum geplant und sei 2002 umgewidmet worden. Die Nachholung des Vorsteuerabzuges für die in 2000 und 2001 angefallenen Vorsteuern i. H. v. S 176.836,-- durch die Betriebsprüfung werde analog nicht anerkannt. Der Abzug dieser Vorsteuern sei erst bei Erzielung steuerpflichtiger Mieterträge möglich.

| Vorsteuerkürzung 2001 durch die BP: | |
|-------------------------------------|--------------|
| Objekt OR | S 687.363,40 |
| Objekt SP | S 176.836,00 |
| Summe | S 864.199,40 |

Unstrittig sei laut BP in ihrer Stellungnahme zur Berufung, dass in einem Folgejahr eine Änderung der Absicht erfolgte, die in Bau befindlichen Wohnungen zu Mietwohnungen umzuwidmen. Die Bw. führte bereits im Veranlagungszeitraum der Widmungsänderung eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 11 UStG durch und hole dadurch den in den Vorjahren unterlassenen Vorsteuerabzug nach. Eine Änderung der Absicht bewirke noch keine für eine Berichtigung gem. § 12 Abs. 10 bis 12 UStG erforderliche Änderung der Verhältnisse. Eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 bis 12 UStG und damit eine Nachholung des in den Vorjahren unterlassenen Vorsteuerabzugs sei daher erst in dem Veranlagungszeitraum möglich, in dem die erste Vermietungsleistung erbracht werde (i.d.R. werde es sich um jenen Monat handeln, in dem die Wohnung übergeben werde und die erste Mietenvorschreibung dafür erfolge). Dies sei aus dem Gesetzestext und erläuternd dazu insbesonders in Kolacny/Mayer UStG (1994) § 12 Anm. 45, 2. Absatz zu entnehmen: "Eine Änderung der Verhältnisse liegt nicht bereits dann vor, wenn die Absicht besteht, das Wirtschaftsgut zur Ausführung steuerpflichtiger oder steuerfreier Umsätze zu verwenden, sondern erst mit der tatsächlich geänderten Verwendung (Nutzung)." Dieser Passus sei nahezu unverändert in die UStR 2000 (Rz 2075) aufgenommen worden und werde daher auch hier, da die Richtlinien in der Praxis immer mehr durch die beratenden Berufe angewendet werden, zitiert. Darüber hinaus sei auch die Rz 901 der UStR 2000 angeführt, die im Analogieschluss im konkreten Fall die Rechtsansicht der BP stärke. Weiters werde in einer Schulungsunterlage des Prüfungsverbandes der gemeinnützigen Bauvereinigung (Feichtinger-Obereder, Für gemeinnützige Bauvereinigungen relevante Bereiche des Umsatzsteuergesetzes, Wien, November 2002, S 12) ein vergleichbares Beispiel angeführt, das die Rechtsmeinung der Betriebsprüfung stütze.

Wohnhausanlage OR:

Durch die Förderzusage 2001 werde die Absicht zur steuerpflichtigen Vermietung nach außen hin zum Ausdruck gebracht; die Vorsteuern 2001 ff. seien abzugsfähig. Der Abzug dieser Vorsteuern sei daher auch nicht durch die BP beanstandet worden (Die in der Berufung getätigten Aussage, die BP vertrete die Meinung, dass die Wohnungen erst nach Bezug als

Mietwohnungen zu klassifizieren seien, sei daher nicht zutreffend). Die bisher nicht abzugsfähigen Vorsteuern der Jahre 1992 – 2000 könnten erst dann berichtigt (geltend gemacht) werden, wenn sich die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse tatsächlich ändern, d.h. erst dann, wenn tatsächliche Umsätze vorliegen, die steuerpflichtig behandelt werden (bei der erstmaligen Vermietung, beim erstmaligen Fließen von steuerpflichtigen Mieteinnahmen). Wohnhausanlage SP

Bei der Wohnhausanlage SP werde in der Berufung erstmals vorgebracht, dass bereits 2001 um Förderung angesucht worden sei. Das Ansuchen reiche nach Meinung der BP aus, die Vermietungsabsicht ab 2001 zu dokumentieren. Konsequenterweise müsse daher in 2001 die dieses Jahr betreffende Vorsteuer i.H. v. S 336,-- zum Abzug zugelassen werden (bisher S 0,00). Die Vorsteuer des Jahres 2000 i.H. v. S 176.500,-- sei erst im (noch nicht feststehenden) Jahr der tatsächlichen Nutzung nach § 12 Abs. 11 UStG zu berichtigen; die Nichtanerkennung durch die BP im Jahr 2001 in diesem Umfang bleibe aufreicht (teilweise Stattgabe).

Mit Schreiben vom 7.10.2003 wurde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 16. September 2003 das Rechtsmittel der Berufung erhoben. In ihrer Berufungsschrift sowie ihrer Ergänzung vom 13.1.2004 hält die Bw. zusammenfassend Folgendes fest:

Die Abgabennachforderung resultiere aus einer angeblich zu früh geltend gemachten Vorsteuer für zwei Bauvorhaben (Errichtung von Wohnhäusern in OR bzw. in SP). Die schon lange geplanten Wohnhäuser seien ursprünglich als Eigentumsobjekte vorgesehen und auch buchhalterisch so geführt worden. Aufgrund der geringen Nachfrage nach Eigentumswohnungen seien die beiden Vorhaben schlussendlich als Mietwohnhäuser mit Kaufoption bei der NÖ Landesregierung eingereicht worden. Die Zusicherungen der Förderungsmittel des Landes für beide Wohnhausanlagen basierten auf Grundlage einer Finanzierung auf Mitebasis ohne USt. Die Zusicherung der NÖ Landesregierung für das Bauvorhaben in OR mit Finanzierungsplan ohne USt sei am 3. Mai 2001 übermittelt worden. Auf Basis dieser Finanzierung seien die Mietwohnungen kalkuliert und den Wohnungswerbern angeboten worden. In diesem Zusammenhang sei die Vorsteuer für alle das Bauvorhaben betreffende, bereits in Rechnung gestellten Leistungen von 1992 bis 2000 nachgeholt bzw. geltend gemacht worden. Die Rechtsansicht, dass erst nach Bezug der Wohnungen diese als Mietwohnungen zu klassifizieren seien, könne nicht geteilt werden, nachdem diese von Haus aus den Bewerbern als solche kalkuliert und verbindlich angeboten wurden.

Beim Bauvorhaben in SP sei die Vorgangsweise dieselbe gewesen. Im Frühjahr 2001 sei um Förderungsmittel auf Basis Miete mit Kaufoption beim Land NÖ angesucht worden. Die Zusicherung des Landes mit Finanzierungsplan ohne USt sei am 9. September 2002 erteilt worden. Auch hier sei die Kalkulation der Mietwohnungen auf Basis des vom Land bestätigten Finanzierungsplanes ohne USt vorgenommen und die Vorsteuer für die in 2000 und 2001 abgerechneten Leistungen nachgeholt bzw. geltend gemacht worden.

Kein Wohnungswerber würde es verstehen bzw. akzeptieren, für die zugesicherte Mietwohnung vorerst die Umsatzsteuer für die Baukosten wie beim Erwerb einer Eigentumswohnung bezahlen zu müssen. Mit dieser Vorgangsweise könne mit Sicherheit keine Wohnung auf Mietbasis verkauft werden. Dies würde bedeuten, dass einerseits die in den Vorjahren bezahlte Umsatzsteuer bis zum Bezug des Hauses vorzufinanzieren wäre und andererseits dafür auch noch ein Säumniszuschlag zu bezahlen wäre.

Die Bw. beantragt die Abänderung bzw. Neuerstellung des Umsatzsteuerbescheides vom 16. September 2003 für das Jahr 2001 unter Anerkennung des Vorsteuerabzuges für diese beiden Bauvorhaben.

Die Zusammenstellung der "Nachholung des Vorsteuerabzuges" für die beiden Bauvorhaben, die vom Umlaufvermögen ins Anlagevermögen umgebucht wurden, stellen sich lt. Bw. wie folgt dar (vgl. Beilage der Bw. vom Juli 2002 zur Umsatzsteuererklärung 2001):

| SP: | | | |
|--------------------------------|---------------|------------|--------------|
| Bauvorbereitungskosten: | Brutto | VST | Netto |
| 21.11.00 Re. | 1.059.000,00 | 176.500,00 | 882.500,00 |
| 21.03.01 Re. Vermessung | 3.216,00 | 336,00 | 2.880,00 |
| Summe | 1.062.216,00 | 176.836,00 | 885.380,00 |

| OR: | | | |
|-------------------------------|---------------|------------|--------------|
| Bauvorbereitungskosten | Brutto | VST | Netto |
| 02.06.93 Re. Bauschild | 30.780,00 | 5.130,00 | 25.650,00 |
| 20.11.98 Re. Webetafel | 10.650,00 | 1.775,00 | 8.875,00 |
| 24.08.99 Re. Einreichplan | 11.880,00 | 1.980,00 | 9.900,00 |

| | | | |
|---------------------------------|--------------|------------|--------------|
| 29.11.99 Re. Planung 1. TR. | 3.274.465,00 | 545.744,00 | 2.728.721,00 |
| 29.11.99 Re. Vorstatistik TR. | 604.800,00 | 100.800,00 | 504.000,00 |
| Grundstücksnebenkosten: | | | |
| 10.01.92 Re. Kaufvertrag | 29.400,00 | 4.900,00 | 24.500,00 |
| 28.12.95 Re. Lage- u. Höhenplan | 32.391,60 | 5.398,60 | 26.993,00 |
| 28.12.95 Re. Vermessung | 33.814,80 | 5.635,80 | 28.179,00 |
| 26.11.96 Re. Tauschvertrag | 96.000,00 | 16.000,00 | 80.000,00 |
| Summe | 4.124.181,40 | 687.363,40 | 3.436.818,00 |

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen:

1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet,
2. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt;
3. die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die - wären sie steuerbar - steuerfrei sein würden.

Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist gemäß § 12 Abs. 10 UStG für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen

oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind. Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren. Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Veräußerung oder der Entnahme ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgte.

Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

Strittig im Berufungsverfahren ist die Frage, ob im Jahr 2001 eine Berichtigung gem. § 12 Abs. 11 UStG betreffend Vorsteuern aus Vorjahren, aufgrund der geänderten Absicht die Objekte zu vermieten, zulässig ist. Außer Streit steht, dass in den ersten Jahren der Bauabwicklung und Bauplanung die Absicht bestand, Eigentumswohnungen zu errichten und diese (unecht) steuerfrei zu verkaufen. Richtigerweise unterblieb in diesen Jahren ein Vorsteuerabzug. Im Berichtsjahr 2001 (vgl. Prüfungsbericht 2001 des Verbandsprüfers vom Mai 2003, S 36, Position "unbebaute Verkaufsgrundstücke anlässlich Widmungsänderung") wurden die beiden Grundstücke in OR und in SP in das Anlagevermögen umgebucht. Laut Prüfungsbericht 2000 waren die beiden Grundstücke noch dem Umlaufvermögen zugeordnet. Die Bw. weist in ihrer Berufungsschrift dementsprechend darauf hin, dass ursprünglich "Eigentumsobjekte" geplant waren.

§ 12 Abs. 10 bis 13 UStG 1994 regelt Vorsteuerberichtigungen für den Fall der Änderung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug. § 12 Abs. 10 UStG 1994 betrifft Gegenstände, die der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt. Abs. 11 des § 12 UStG 1994 betrifft Gegenstände, die der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder sonstige Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Dies betrifft insbesondere Umlaufvermögen. Berichtigungen des Vorsteuerabzuges gemäß Abs. 11 sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

§ 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 bezieht sich auf jene Verhältnisse, die für den Ausschluss vom Vorsteuerauszug nach § 12 Abs. 3 maßgebend sind. Durch die Zitierung des Abs. 3 im § 12 Abs. 10 und 11 soll zum Ausdruck gebracht werden, dass eine Änderung der Verhältnisse nur vorliegt, wenn sich die dort angeführten Umsätze im Zusammenhang mit Vorleistungen ändern. Eine Änderung der Verhältnisse liegt nicht bereits vor, wenn die Absicht besteht, das Wirtschaftsgut zur Ausführung steuerpflichtiger oder steuerfreier Umsätze zu verwenden, sondern erst mit der tatsächlich geänderten Verwendung (vgl. u.a.

Scheiner/Kolacny/Caganek: Kommentar zum USTG 1994, Band 4, Seite 134 zu § 12 UStG).

Im Prüfungsbericht vom Mai 2003 betreffend das Geschäftsjahr 2001 wird auf Seite 37 betreffend das Grundstück in OR vergleichsweise angeführt, dass im Berichtsjahr mit Bauabschnitt 1 begonnen wurde. Hinsichtlich des im Jahr 2000 erstandenen Grundstückes in SP wird vermerkt, dass dort drei Wohnhäuser errichtet werden sollen und mit dem 1. Bauabschnitt im Jahre 2003 begonnen werden soll.

Es ist daher davon auszugehen, dass im Jahr 2001 noch keine tatsächlich geänderte Verwendung der streitgegenständlichen Liegenschaften erfolgte und eine Berichtigung betreffend der Vorsteuern aus Vorjahren nach § 12 Abs. 11 UStG daher im Jahr 2001 nicht durchzuführen war. Ob in späteren Jahren eine (umsatzsteuerpflichtige) Vermietung tatsächlich auch stattfindet, ist für die Beurteilung der begehrten Berichtigung nach § 12 Abs. 11 UStG für das streitgegenständliche Jahr 2001 nicht maßgeblich.

Es mag sein, dass sich aufgrund der geringen Nachfrage nach Eigentumswohnungen (Eigendarstellung der Bw.) und der erfolgten Planänderung, die ursprünglich zum Verkauf geplanten Objekte zu vermieten, zusätzliche Belastungen und ein höherer Vorfinanzierungsbedarf ergeben. Dies gilt nicht nur für die Vorsteuern aus Vorperioden. Schließlich wäre es bei einem Verkauf der Wohnungen zu einem schnelleren Kapitalrückfluss

als bei einer Vermietung gekommen. An der steuerlichen Beurteilung kann dies aber nichts ändern.

Hinsichtlich der laufenden Vorsteuern des Jahres 2001 wird zusätzlich der von der Bw. (laut Beilage zur Umsatzsteuererklärung) für 2001 angegebene Betrag von ATS 336,00 betreffend das Objekt SP als abzugsfähige Vorsteuer zugelassen, nachdem die Bw. für 2001 bereits dokumentierbare Vermietungsabsicht betreffend das Objekt SP vorbrachte und auch die BP keinen Zweifel an der Sachverhaltsdarstellung der dokumentierbaren Vermietungsabsicht hegte. (Laufende) Vorsteuern können steuerlich berücksichtigt werden, noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes umsatzsteuerpflichtige Entgelte erzielt werden. Für diese Berücksichtigung reicht die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig vermieten zu wollen, nicht aus. Vielmehr muss die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst wird. Der auf die Vermietung eines Gebäudes gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. u.a. VwGH vom 23. Juni 1992, 92/14/0037, VwGH vom 29.7.1997, 93/14/0132).

Die Änderung der Vorsteuern stellen sich wie folgt dar:

ATS

Gesamtbetrag der Vorsteuern lt.

| | |
|------------------------|--------------|
| Bescheid vom 16.9.2003 | 3.522.767,69 |
|------------------------|--------------|

| | |
|-----------------------|---------------|
| zusätzliche Vorsteuer | <u>336,00</u> |
|-----------------------|---------------|

| | |
|-------------------------|--------------|
| Vorsteuern 2001 lt. UFS | 3.523.103,69 |
|-------------------------|--------------|

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 30. November 2004