

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der IR (IR) GrundverwertungsgmbH, IRW24, vertreten durch EI, gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 2. Dezember 1997 betreffend Umsatzsteuer 1994 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabengutschrift betragen

### Entscheidungsgründe

#### 1.1.) Sachverhalt (1991-1994):

Abkürzungen, soweit sie nicht im weiteren Text erklärt werden:

VA = Vorakt 1991-1997, 9999

Betriebsgegenstand der Berufungswerberin (Bw.) ist der Erwerb von Gründstücken, die Errichtung von Gebäuden auf diesen Grundstücken und die Verwertung dieser Grundstücke insbesondere durch Vermietung und Verpachtung (Gesellschaftsvertrag vom 30.11.1990).

Die Bw. erwarb 1991 von R (R) die Liegenschaft EZ 12 KGA (A) um 16.550.000 S zuzüglich Übernahme einer Vorsteuerberichtigung in Höhe von 163.411,88 S, die der Verkäufer der Bw. überwälzt hatte (§ 12 Abs 14 UStG 1972). Diese Überwälzung der Vorsteuerberichtigung wurde 1993 wirksam (Vorhaltsbeantwortung vom 29.6.1999 = VA 111/1994; Kaufvertrag vom 25.1.1991 = VA 127/1994; Schreiben des Herrn R an die Bw. vom 1.6.1993= VA 146/1994). Die Bw. erwirkte für diese Vorsteuern, die sie Herrn R zu entrichten hatte, mit Wirksamkeit für 1993 den Vorsteuerabzug beim Finanzamt. Bei diesem Grundstück EZ 12 handelte es sich im Zeitraum 1991-1994 um die einzige Immobilie der Bw.

Die Bw. begann 1991 mit der Entwicklung eines Projektes, welches die Errichtung eines Geschäfts- und Bürohauses auf der Liegenschaft EZ 12 vorsah. Es war bereits beim Erwerb der Liegenschaft beabsichtigt, dieses noch zu errichtende Büro- und Geschäftshaus steuerpflichtig zu vermieten (Kooperationsvereinbarung vom 14.2.1991 VA 113-115/1994; Umsatzsteuererklärungen 1991-1994; VwGH vom 24.11.2004, 2000/13/0041, S. 9). Die Bw. setzte während der Jahre 1991-1994 diese Liegenschaft als Teil ihres Anlagevermögens in ihrem Rechnungswesen an (Jahresabschlüsse der Bw. 1992-1994).

Die Bw. erwirtschaftete 1991-1993 folgende Umsätze und führte dabei folgende Tätigkeiten aus (Berichte über die Prüfung der Jahresabschlüsse 1992-1993 = WP – Berichte; Bedenken vorhalt vom 14.3.2005 an das Finanzamt):

1991:

(Prüfung 1992 TZ 24 WP - Bericht)	
Tätigkeit	Planungen für Errichtung eines Mietobjektes
übrige betriebliche Erträge	0,41 S
Zinserträge	47.442,73 S

1992:

Tätigkeit (TZ 13 des WP- Berichtes)	Planungen für Errichtung eines Mietobjektes
übrige betriebliche Erträge	53.070,86 S (TZ 25,27 WP – Bericht)
Zinserträge (Punkt IV des Anhanges)	29.275,11 S

1993

Tätigkeit (TZ 13 des WP – Berichtes)	Planungen für Errichtung eines Mietobjektes
Umsatzerlöse (Mieterlöse)	50.400 S (TZ 29 WP – Bericht)
sonstige betriebliche Erträge vgl. Tz 30,33	70.913,14 S
Zinserträge	774.052,67 S

Dieses Projekt (Errichtung eines Geschäfts- und Bürohauses auf der Liegenschaft EZ 12) scheiterte 1994 endgültig; es stellte sich zwischen Jänner und September 1994 heraus, dass eine gewinnbringende Durchführung des Projektes nicht mehr zu erwarten war (Aktenvermerk vom 19.5.1994 und vom 1.9.1994 = VA 112,116/94). In diesem Zusammenhang fiel bei der Bw. ein vergeblicher Planungs- und Projektentwicklungsauwand an, in dessen Zusammenhang die Bw. Vorsteuern in folgender Höhe geltend machte (siehe Bedenken vorhalt vom 14.3.2005):

1991	200.000 S
1992	200.695 S
1993	68.345,77 S
Summe 1991-1993	469.040,77 S
1994	380.869,8 S
gesamte Vorsteuern	849.910,57 S

(Schreiben der IR vom 29.4.1996 und vom 16.5.1997 samt Beilage Kostenentwicklung A –VA 22, 25-27/1994; Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag vom 25.1.1991 = VA 31/1994; Schreiben der IR GrundverwertungsGmbH vom 7.8.1997 mit Beilagen:Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag vom 25.1.1991, 2 Rechnungen vom 15.3.1991 der AL (AL) an die Bw.; Rechnungen der AL vom 10.6.1992 und vom 23.12.1992 an die Bw.; Rechnungen vom 3.2.1994 der IT (IT) AG an die Bw. über insgesamt 890.000 S = VA 28-40/1994)

Die Bw. veräußerte die Liegenschaft nach dem Scheitern des Projektes, in dessen Zusammenhang die oben erwähnten Vorsteuern angefallen waren, mit Kaufvertrag vom 17.10.1994 an die Sparkasse A, um zu große Verluste zu vermeiden (Aktenvermerk vom 19.5.1994 und vom 1.9.1994 = VA 112,116/94; Berufung vom 12.1.1998). Die Planungs- und Projektentwicklungskosten, die bis Jänner 1994 bei der Bw. angefallen waren, erhöhten den Wert der Liegenschaft nicht und waren auch nicht Gegenstand des Kaufvertrages vom 17.10.1994 (VwGH vom 24. 11.2004, 2000/13/0041, S. 9).

Die Bw. erwirtschaftete 1994 folgende Erlöse (Bedenkenvorhalt vom 14.3.2005):

1994	
Tätigkeit (TZ 13,15 WP – Bericht):	Veräußerung des Grundstückes
weiterverrechnete Betriebskosten	8.049,65 S
gutgeschriebene Spesen des Geldverkehrs	12.176,40 S (TZ 26 WP-Bericht)
Erlös aus dem Verkauf des Grundstückes	13.600.000 S (TZ 27 WP- Bericht)

Die Bw. machte in ihrer Umsatzsteuererklärung 1994 (VA 15/1994) Vorsteuern in Höhe von 388.598,87 geltend.

Davon entfielen 378.000 S auf die Rechnung der IT AG vom 3.2.1994 an die Bw. (VA 40/94), die im Zusammenhang mit den nicht verwirklichten Planungen steht, die während des Zeitraumes November 1993 – Jänner 1994 erfolgt waren. Diese Planungen wurden durchgeführt, um steuerpflichtige Vermietungsumsätze zu erzielen, die sich nicht ereignet

haben. Daher stehen diese Vorsteuern nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem steuerfreien Grundstücksumsatz 1994. Sie stehen aber auch nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem anderen, jemals erzielten Umsatz.

Die restlichen Vorsteuern 1994 entfielen auf folgende Rechnungen (VA 153-159/1994; Bedenkenvorhalt vom 14.3.2005 an das Finanzamt):

Rechnungen 1994	Vorsteuern
RW (RW) vom 24.11.1994	137,67 S (VA 153/1994)
IT AG an die Bw. vom 12.12.1994	3.191,40 S (VA 154/1994)
EiGmbH an die Bw. vom 27.1.1994	4.400 S
Summe der nicht direkt einer Art von Umsätzen zuordnungsfähigen Vorsteuern einschließlich des Betrages von 378.000 S	385.729,07 S
Betriebskosten vom 27.1.1994	717,45 S
Betriebskosten vom 26.4.1994	717,45 S
Betriebskosten vom 26.7.1994	717,45 S
Betriebskosten vom 27.10.1994	717,45 S
Vorsteuern aus Kleinbetragsrechnungen ohne den Betrag von 378.000 S	10.598,87 S

Zu den Leistungen mit Entgelten von 137,67 S, 3.191,40 S, 4.400 S, die an die Bw. erbracht wurden: Diese Leistungen an die Bw. stehen weder in einem erkennbaren ausschließlichen wirtschaftlichen Zusammenhang zum Verkauf der Liegenschaft noch in einem erkennbaren ausschließlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Umsätzen.

Die Vorsteuern im Zusammenhang mit Betriebskosten in Höhe von 2.869,8 S ( $717,45 \text{ S} \times 4$ ) stehen im Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Umsätzen von 8.049,65 S (= weiter verrechnete Betriebskosten).

gesamte Vorsteuern 1994 (Vorhalt vom 14.3.2005 an das Finanzamt; VA 40/94):

Vorsteuern 1994 Kleinbetragsrechnungen	10.598,87 S
Rechnung der IT AG vom 3.2.1994	378.000 S
für 1994 geltend gemachte Vorsteuern	388.598,87 S

Das Finanzamt legte im endgültigen Umsatzsteuerbescheid vom 2.12.1997 die im Zusammenhang mit den gesamten frustrierten Planungs- und Projektkosten 1991-1994 angefallenen Vorsteuern in Höhe von 849.910,57 S einer Berichtigung gem. § 12 Abs 10

UStG zu Grunde (Bescheidbegründung zum Bescheid vom 2.12.1997 betreffend Umsatzsteuer 1994, VA 43/94).

Die Berichtigung gemäß § 12 Abs 10 UStG 1972, die das Finanzamt ansetzte, setzte sich wie folgt zusammen (Bedenken vorhalt vom 14.3.2005):

1991	200.000 S (70% davon: <b>140.000 S</b> )
1992	200.695 S (80% davon: <b>160.556 S</b> )
1993	68.345,77 S (90% davon: <b>61.511,22 S</b> )
1994	<b>380.869,8 S</b>
gesamte § 12 Abs 10- Berichtigung:	<b>743.937,02 S</b>

In ihrer Berufung vom 12.1.1998 brachte die Bw. vor, dass die Planungs- und Projektkosten, die im Zusammenhang mit der nicht verwirklichten Planung angefallen seien, nicht als aktivierungspflichtige Herstellungskosten anzusehen seien. Die Bw. beantragte eine mündliche Verhandlung. Bei der an die Bw. 1993 weiterbelasteten Vorsteuerberichtigung handle es sich um keine nachträglichen Anschaffungskosten.

Mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für XY vom 20. 12.1999 wurde die Ansicht vertreten, die Planungs- und Projektaufwendungen seien aktivierungspflichtige Aufwendungen. Die in diesem Zusammenhang angefallenen Vorsteuerbeträge unterliegen bei Änderung der Verhältnisse einer Berichtigung gemäß § 12 Abs 10 USTG 1972.

Zu der von R an die Bw. überwälzten Vorsteuerberichtigung: Der Erwerber einer Liegenschaft, der diese in Vermietungsabsicht erwerbe, könne die vom Verkäufer in Rechnung gestellte Vorsteuerkorrektur wie eine Vorsteuer geltend machen. Werde die Liegenschaft in der Folge weiterveräußert, komme es erneut zu einer Vorsteuerkorrektur.

Die Summe dieser Berichtigungen betrage für die Jahre 1991-1993 507.535,17 S.

Sämtliche Vorsteuern des Jahres 1994 in Höhe von 388.598,87 S seien nicht abzugsfähig, da die Absicht der geplanten Vermietungstätigkeit spätestens 1994 aufgegeben worden sei. Die steuerpflichtigen Umsätze des Jahres 1994 (8.049,65 S) seien im Vergleich zum unecht befreiten Liegenschaftsverkauf (13.600.000 S) als unbedeutend zu beurteilen.

Dagegen erhob die Bw. Beschwerde an den VwGH, über die dieser mit Erkenntnis vom 24.11.2004, 2000/13/0041 wie folgt entschieden hat: Eine Vorsteuerberichtigung für Vorsteuern, die im ursächlichen Zusammenhang mit vergeblichem Planungsaufwand stehen, ist nicht zulässig. Der VwGH hat daher den bekämpften Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Das Finanzamt legte folgende Akten vor: Akt 8888, bestehend aus Vorakt 1991-1997, Wirtschaftsprüfungsberichten betreffend Jahresabschlüsse 1992-1997, Dauerbelegen; Hauptakt 1998-2003, Umsatzsteuerakt ab 1998, Kapitalertragsteuerakt, und den Wirtschaftsprüfungsberichten betreffend die Jahresabschlüsse 1998-2003.

Der Unabhängige Finanzsenat AZZ legte die Akten RGRV vor.

Im Schreiben vom 23. März 2005 erklärte die Vertreterin der Bw. die Zurücknahme des Antrages auf mündliche Berufungsverhandlung.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1.2.) Daraus ergeben sich die nachstehenden Rechtsfolgen:**

##### **1.2.1.) Berichtigung gem. § 12 Abs 10 UStG 1972:**

Durch die Veräußerung der Liegenschaft EZ 12 trat in Bezug auf die im Jahr 1993 an die Bw. von R überwälzten Vorsteuern eine Änderung der Verhältnisse ein. 90% dieser Vorsteuern sind daher 1994 zu Lasten der Bw. zu berichtigen. Diese Berichtigung beträgt:

163.411,88 S x 90%	147.070,69 S
--------------------	--------------

##### **1.2.2.) Vorsteuern 1994:**

Zweck des Unternehmens der Bw. war es 1991-1993, diese Liegenschaft, die im Anlagevermögen der Bw. stand, zu bebauen und zu vermieten. Als sich 1994 dieser Zweck nicht mehr als profitabel herausstellte, wurde die Liegenschaft verkauft, um zu große Verluste zu vermeiden. Dieser Verkauf bildete somit nicht den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens, wurde aber zur Förderung des Unternehmens durchgeführt, und ist daher als Hilfsgeschäft anzusehen (vgl. Kranich – Siegl – Waba II § 1 UStG 1972, Anm 32,46,51; vgl. VwGH vom 17.12.2001, 2001/17/0155). Die Bw. war daher berechtigt, die 1994 angefallenen Vorsteuern gemäß § 12 Abs 5 Z 2 i.V.m. § 15 Abs 3 UStG aufzuteilen und bei der Aufteilung nach dem Verhältnis der Umsätze den steuerfreien Grundstücksumsatz außer Ansatz zu lassen.

Für die Aufteilung der Vorsteuern sind nicht die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges, sondern die Verhältnisse zur Zeit der empfangenen Leistungen maßgebend (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 12 Tz 180; Pernegger, ÖstZ 2003/134).

Zu den Vorsteuern im Zusammenhang mit vergeblichem Planungsaufwand in Höhe von 378.000 S:

Da nach Ansicht des VwGH (VwGH 24.11.2004, 2000/13/0041) keine Verwendung des Produktes der vergeblichen Planungsaufwendungen vorliegt, kann auch der Tatbestand § 12 Abs 3 Z 1 UStG 1972 (Verwendung dieser Gegenstände zur Ausführung steuerfreier

Umsätze) nicht verwirklicht worden sein. Aus demselben Grund kann auch § 12 Abs 3 Z 2 UStG 1972 (Inanspruchnahme dieser sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze) nicht angewendet werden.

Da der VwGH der Ansicht ist, dass die vergeblichen Planungsaufwendungen nicht mit dem Grundstücksumsatz im Zusammenhang stehen (S. 9 dieses Erkenntnisses), ist nicht anzunehmen, dass ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Grundstücksumsatz und vergeblichem Planungsaufwand besteht. Daher können die Vorsteuern aus dem Planungsaufwand dem steuerfreien Grundstücksumsatz auch nicht direkt zugeordnet werden.

Es ist aber auch kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem vergeblichen Planungsaufwand und den steuerpflichtigen Umsätzen des Jahres 1994 (weiterverrechnete Betriebskosten in geringfügigem Ausmaß von ca. 8.000 S) erkennbar. Daher sind die Vorsteuern aus dem vergeblichen Planungsaufwand keinem Umsatz des Jahres 1994 ausschließlich zuzurechnen. Sie sind daher nach dem Verhältnis der Umsätze (§ 12 Abs 5 Z 2 UStG) aufzuteilen.

Die 1994 abzugsfähigen Vorsteuern errechnen sich daher wie folgt:

Vorsteuern, die den steuerpflichtigen Umsätzen ausschließlich zuzurechnen sind	2.869,80 S
Vorsteuern, die weder den steuerpflichtigen noch den steuerfreien Umsätzen ausschließlich zuzurechnen sind	385.729,07 S
Summe	388.598,87 S

Da der Grundstücksumsatz bei der Aufteilung nach dem Verhältnis der Umsätze außer Ansatz zu lassen ist, sind die gesamten Vorsteuern abzugsfähig.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 29. März 2005