



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Anschrift, vertreten durch Gerhard Schlesinger Steuerberatungs GmbH, 4020 Linz, Hasnerstraße 18, vom 17. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Reinhard Schatzl, vom 15. September 2008 betreffend Umsatzsteuer 2005 entschieden:

Der angefochtene gemäß § 293b BAO berichtigende Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw (in der Folge: Bw) teilte dem Finanzamt mit Schreiben vom 15. Juni 2005 mit, dass mit der UVA für April und Mai 2005 Vorsteuern aus der Errichtung von Wohnungen, die vermietet werden sollten, verrechnet werden würden. Anfang 2006 wurde bei der Bw mit einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Zeiträume Februar bis Dezember 2005 begonnen, die aber vorerst nicht abgeschlossen wurde. Im Rahmen dieser Außenprüfung wurde der Bw auch durch ein Schreiben des Fachbereiches vom 4. Oktober 2006 die Rechtsansicht des Finanzamtes mitgeteilt. Im wesentlichen wird darin ausgeführt, dass es für den Vorsteuerabzug nicht ausreichend sei, wenn die steuerpflichtige Vermietung nur eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten ist. Die Vermietungsinserate (im Mai und Juli 2005) seien als Nachweis für die geplante Vermietung nicht ausreichend, da es nachweislich auch Verkaufsversuche gegeben habe. Keinesfalls könnten Vorsteuern aus dem Zeitraum vor Schaltung der Inserate im Jahr 2005 abgezogen werden. Dies sei erst ab tatsächlich steuerpflichtig durchgeführter Vermietung möglich.

Während der noch aufrechten Sonderprüfung reichte die Bw am 18. Oktober 2006 auf elektronischem Weg ihre Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Jahr 2005 ein. Inhaltlich wurde darin dem Schreiben des Finanzamtes vom 4. Oktober 2006 nicht entsprochen. Erklärungsgemäß erging am 20. Oktober 2006 im automatisierten Verfahren ohne Überprüfung durch das Finanzamt der Umsatzsteuerbescheid 2005, in dem der Gesamtbetrag der Vorsteuern mit € 178.307,09 anerkannt wurde und sich eine Gutschrift in Höhe von € 99.656,86 ergab.

Am 26. März 2007 wurde der ursprüngliche Auftrag zur Vornahme einer Sonderprüfung mit der Begründung, dass mittlerweile die Jahreserklärung eingereicht worden sei, storniert und ein Betriebsprüfer mit der Vornahme einer Außenprüfung der Umsatzsteuer 2005 beauftragt.

Der Niederschrift über die am 14. März 2007 durchgeführten Schlussbesprechung sowie dem Bericht vom 29. März 2007 kann entnommen werden, dass seitens des Finanzamtes die Vorsteuern in Höhe von € 118.815,69 in Zusammenhang mit der Errichtung der Wohnungen Top 13, 15 und 16 nicht als abzugsfähig anerkannt wurden. In der Begründung wird abermals festgehalten, dass die (steuerpflichtige) Vermietungsabsicht nicht ausreichend klar und eindeutig nach Außen in Erscheinung getreten sei, sondern sich insbesondere auch durch den gescheiterten Verkauf der Wohnungen im Dezember 2005 nur als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten erwiesen habe. In der Niederschrift findet sich als Nachweis der auch ins Auge gefassten Verkaufsabsicht ein Auszug aus dem angesprochenen und später wieder stornierten Kaufvertrag. In diesem wäre eine steuerpflichtige Lieferung vereinbart worden.

Mit einem Berichtigungsbescheid nach § 293b BAO vom 15. September 2008 wurde der Bescheid vom 20. Oktober 2006 dahingehend korrigiert, dass die Vorsteuern lediglich in Höhe von € 59.491,40 anerkannt wurden und sich somit eine Zahllast von € 19.158,83 ergab. Begründend wurde sinngemäß ausgeführt, dass der Abgabenbehörde die offensichtliche Unrichtigkeit der erklärten Vorsteuer bei einer Überprüfung auch ohne weitere Ermittlungen aufgefallen wäre, da diese Ermittlungsergebnisse im Zeitpunkt der Bescheiderlassung aufgrund der bereits durchgeführten Prüfungshandlungen bereits bekannt gewesen sei.

In der gegen diesen Berichtigungsbescheid eingebrachten Berufung beharrte die Bw auf ihrem Rechtsstandpunkt, dass die strittigen Vorsteuern abzugsfähig seien, da sie mit künftigen steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen (Wohnungen wären zwingend steuerpflichtig zu vermieten) in Zusammenhang stehen würden. Auch ein ursprünglich nicht beabsichtigter Verkauf wäre –wie auch bekannt sei– steuerpflichtig abgewickelt worden, wenn er nicht wieder storniert worden wäre. Somit stünde jedenfalls ausreichend fest, dass die Vorsteuern jedenfalls in Zusammenhang mit einer steuerpflichtigen Verwertung der

Wohnungen stünden. Nach der Rechtsprechung des UFS dürften auch Vorsteuern in Zusammenhang mit einer steuerpflichtigen Grundstückslieferung sofort und nicht erst in der UVA, in der die steuerpflichtige Lieferung erklärt wird, abgezogen werden. Die beabsichtigte steuerpflichtige Verwertungsabsicht sei ausreichend durch Maklerbeauftragungen und Inserate belegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Obwohl sich die Bw in ihrer Berufung gegen den Berichtigungsbescheid ausschließlich auf die materiellrechtliche Frage der Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges bezieht, ist vom UFS zunächst zu prüfen, ob die verfahrensrechtliche Grundlage für eine Bescheidberichtigung gegeben ist. Nach § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Eine Unrichtigkeit ist offenkundig, wenn sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist. Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen Ermittlungsverfahrens, welches über die Aktenlage hinausreicht, erkennbar, so ist sie nicht gem. § 293b BAO beseitigbar (VwGH 25.10.1995, 95/15/0008, 21.1.2004, 2002/13/0071; 22.12.2004, 2004/15/0126).

Es stellt sich somit zunächst die Frage, ob im Zeitpunkt der Bescheiderlassung (93/14/0113 und 16.12.2003, 2003/15/0110) am 20. Oktober 2006 aus Sicht des Finanzamtes eine offensichtliche Unrichtigkeit vorlag. Dies kann nach Ansicht des Referenten aufgrund der –wie sich aus dem Schreiben vom 4. Oktober 2006 ergibt- im Zeitpunkt der Bescheiderlassung vorhandenen Kenntnisse bezüglich der geltend gemachten Vorsteuern aus Sicht des Finanzamtes bejaht werden. Nach damaliger Rechtsansicht der Finanzverwaltung (siehe auch UStRI 2000) war ein Vorsteuerabzug vor Aufnahme des steuerpflichtigen Umsatzes in die UVA nur möglich, wenn ausreichend feststand, dass die Vorsteuern in Zusammenhang mit einer künftigen steuerpflichtigen Vermietung stehen. Und auch in diesem Fall hätten nur die ab diesem Zeitpunkt laufend anfallenden Vorsteuern abgezogen werden können. Die davor in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge wären erst ab tatsächlich steuerpflichtig erfolgter Vermietung abzugsfähig gewesen.

Liegt aber seitens des Abgabepflichtigen eine vertretbare Rechtsansicht vor, ist keine offenkundige Unrichtigkeit im Sinn des Gesetzes gegeben (Ritz, ÖStZ 1990, 180; VwGH 18.12.1996, 94/15/0157; 9.7.1997, 95/13/0124).

Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und der dazu ergangenen Rechtsprechung zu beurteilen (VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110; 22.4.2004, 2004/15/0043; 22.12.2004, 2004/15/0126)

Eine offensichtliche Unrichtigkeit in diesem Sinn (weil eben eine vertretbare Rechtsansicht übernommen wurde) liegt etwa nicht vor, wenn es eine von der Erlassmeinung abweichende Judikatur oder eine davon abweichende vertretbare Literaturmeinung gibt.

Hinsichtlich der Frage des Zeitpunktes des Vorsteuerabzuges für Vorleistungen bei beabsichtigter Option zur Steuerpflicht bei Grundstücksumsätzen hat der UFS beginnend mit der Entscheidung vom 30. Dezember 2003, RV/1617-L/02, in ständiger Rechtsprechung die Ansicht vertreten, dass auch hier ab ausreichender Wahrscheinlichkeit der steuerpflichtigen Veräußerung der Vorsteuerabzug zusteht. Dieser Rechtsansicht ist auch der VwGH in der Entscheidung vom 20. Oktober 2009 gefolgt. In weiterer Folge hat auch die Finanzverwaltung mitgeteilt, dass sie beabsichtigt, die gegensätzlich lautenden Ausführungen in den UStRI 2000 der Rechtsprechung anzupassen.

Auch bezüglich der Frage, ob ab hinreichender Wahrscheinlichkeit der steuerpflichtigen Vermietung auch die bis dahin angefallenen Vorsteuern aufgrund der Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 sofort abzugsfähig sind, hat sich die Finanzverwaltung im Wartungserlass 2009 der vom VwGH in der Entscheidung vom 11. November 2008, 2006/13/0070, vertretenen Ansicht angeschlossen und bejaht nun auch die sofortige Abzugsfähigkeit.

Die von der Bw in ihrer Steuererklärung zum Ausdruck gebrachte Rechtsauffassung war somit nicht nur vertretbar und wurde auch von der Literatur und teilweise von der Rechtsprechung vertreten, sondern ist mittlerweile durch die Rechtsprechung gefestigte Rechtsansicht, sodass von einer offensichtlichen Unrichtigkeit im Sinn des § 293b BAO nicht gesprochen werden kann.

Das Finanzamt hatte die offensichtliche Unrichtigkeit der Erklärung im wesentlichen mit ihren mittlerweile überholten Rechtsansichten zu den hier relevanten materiellrechtlichen Fragen begründet. Im wesentlichen beruhte die Berichtigung auf dem Umstand, dass aufgrund der erfolgten (später zwar wieder stornierten) Wohnungsverkäufe nicht feststand, dass die Wohnungen steuerpflichtig vermietet werden und nur wenn Letzteres zweifelsfrei feststehen würde, könnten Vorsteuern zum Abzug gebracht werden.

Selbst nach den im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannten Feststellungen der BP war spätestens im Dezember 2005 mit dem höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass die Vorleistungen in Zusammenhang mit einer steuerpflichtigen Wohnungsvermietung

oder einem steuerpflichtig behandelten Wohnungsverkauf standen. Feststellungen, dass im maßgeblichen Zeitraum Umstände vorlagen, die für eine steuerfreie Verwertung der Wohnungen sprechen würden, wurden nicht getroffen und könnten allenfalls in einem weiteren Verfahren erhoben werden. Da nach den von der BP festgestellten Umständen aus heutiger gefestigter Rechtsauffassung und auch bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung vertretener Rechtsansicht die Vorsteuern zu gewähren gewesen wären, kann keine offensichtliche Unrichtigkeit aus der Erklärung übernommen worden sein. Die Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung im Sinn des § 293b BAO lagen somit nicht vor, weshalb der Berichtigungsbescheid aufzuheben war.

Linz, am 27. März 2010