



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Krems, vom 19. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. August 2005 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate März und April 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (idF Bw) handelt es sich um eine nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz als gemeinnützig anerkannte Bauvereinigung, die in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft betrieben wird.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung hat die Betriebsprüfung (idF Bp) Folgendes festgestellt:

Bei der Bw seien ab dem Jahre 2002 Aufwendungen für eine als Eigentumsobjekt geplante Wohnhausanlage angefallen, wobei diesbezüglich kein Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei. Infolge des gesunkenen Interesses für Eigentumsobjekte sei im Jahre 2003 beschlossen worden, die Wohnungen auch in Miete anzubieten. Beim Abschluss des ersten Mietvertrages im Jahre 2003 habe die Bw die anteiligen Vorsteuern aus den Errichtungskosten der Jahre 2003 sowie 2002 geltend gemacht. Ebenso sei beim Abschluss von weiteren Mietverträgen in den Folgejahren vorgegangen worden.

Die Bp lehne eine Vorsteuerberichtigung für Errichtungskosten, die in den Jahren vor Abschluss des Mietvertrages angefallen seien, im Jahr des Mietvertragsabschlusses ab. Es könnten lediglich die anteiligen Vorsteuern aus den laufenden Errichtungskosten sowie die der Folgejahre geltend gemacht werden. Der Abzug von Vorsteuern aus Jahren vor Mietvertragsabschluss sei dagegen erst bei Erzielung steuerpflichtiger Mieterträge möglich.

Eine Änderung der Verhältnisse (im Sinne des § 12 Abs. 11 UStG 1994) liege nämlich nicht bereits dann vor, wenn die Absicht bestehe, das Wirtschaftsgut zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze zu verwenden, sondern erst mit der tatsächlich geänderten Verwendung (Nutzung), dh erst dann, wenn tatsächlich Umsätze vorliegen, die steuerpflichtig seien.

Die Vorsteuerkürzungen (in €) wurden wie folgt festgesetzt:

2003	1.472,60
2004	223.292,17
März 2005	102.840,14
April 2005	102.840,13

Gegen die entsprechenden Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. August 2005 erhob die Bw mit Schriftsatz vom 19. September 2005 Berufung. Begründend heißt es darin:

Es sei ursprünglich vorgesehen gewesen, sämtliche Wohnungen der betreffenden Wohnhausanlage in Krems im Wohnungseigentum zu verkaufen. Aufgrund der Vermarktungssituation seien dann auch Wohnungen in Miete angeboten und bereits in der Herstellungsphase rechtskräftige Mietverträge abgeschlossen worden. In diesen Mietverträgen sei vereinbart worden, dass ab Fertigstellung Nutzungsentgelte zu leisten seien, jedoch bereits die Hälfte des vereinbarten Grundkostenbeitrages einen Monat nach Unterfertigung des Mietvertrages und der Restbetrag vier Wochen vor Wohnungsübergabe einzuzahlen sei.

Die auf die Mietwohnungen entfallende Vorsteuerberichtigung basiere auf der Rechtsgrundlage des § 12 Abs. 11 UStG 1994, wonach als Anknüpfungspunkt für den Vorsteuerabzug der Zeitpunkt der Änderung der Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend gewesen wären, anzusehen sei. Eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges sei dabei für jenen Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten sei.

Nach Ansicht der Bw sei die Änderung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug jedoch bereits mit Abschluss eines rechtskräftigen Mietvertrages über eine Wohnung, die Wohnzwecken diene, eingetreten und nicht erst mit Erzielung steuerpflichtiger Mieterträge, sodass die gesamte Vorsteuerberichtigung bereits mit Abschluss eines rechtswirksamen Mietvertrages durchzuführen sei.

---

Es sei auch nicht einsichtig, warum bei Errichtung einer Wohnanlage, die im Zuge der Errichtung als Mietwohnanlage mit Kaufoption ab dem 11. Jahr konzipiert sei, bereits zur Gänze vom Beginn der Herstellung an der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden könne, ohne dass bereits verbindliche Mietverträge vorliegen müssten, während im hier vorliegenden Fall das Bestehen rechtsverbindlicher Mietverträge nicht als Erfüllung der Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug gelten sollen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. November 2005 wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt begrüßte die Rechtsansicht der Bp, wonach eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 12 Abs. 11 UStG 1994 erst mit der tatsächlich geänderten Verwendung bzw. Nutzung vorliege. In Bezug auf das für den Bereich der gemeinnützigen Bauvereinigungen gültige Spezifikum der Leistung eines Grundkostenanteiles verwies es darauf, dass diese "Anzahlung" tatsächlich längere Zeit vor dem Bezug der Wohnung und vor der erstmaligen Mietenzahlung geleistet werde. Sie werde aber vorerst nicht der Umsatzsteuer unterzogen. Erst im Rahmen der ersten Mietabrechnung werde auch dieser Grundkostenanteil "verwohnt", auf die nächsten 100 Jahre abgeschrieben und in Anlehnung daran auch nur zu 1/12 eines 1/100 monatlich der Umsatzsteuer unterzogen. Im konkreten Fall habe die Bw durch den Abschluss von Mietverträgen (2003 und Folgejahre) die Absicht zur steuerpflichtigen Vermietung nach außen hin zum Ausdruck gebracht. Die im Veranlagungszeitraum des Mietvertragsabschlusses angefallenen, anteilig auf die konkrete Mietwohnung entfallenden Vorsteuern seien daher abzugsfähig, weshalb der diesbezüglich vorgenommene Vorsteuerabzug von der Bp auch nicht beanstandet worden sei. Die bisher nicht abzugsfähigen Vorsteuerbeträge der Jahre vor dem Abschluss des Mietvertrages könnten jedoch erst dann in Form von Vorsteuerberichtigungen geltend gemacht werden, wenn tatsächlich Umsätze aus der erstmaligen Vermietung fließen würden, die als steuerpflichtig zu behandeln seien.

Im Vorlageantrag vom 5. Dezember 2005 heißt es wie folgt:

Die Rechtsauffassung des Finanzamtes, wonach eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 erst in jenem Voranmeldungszeitraum statthaft wäre, in welchem erstmals steuerpflichtige Mietumsätze erzielt würden - somit eine zeitliche Verknüpfung von Vorsteuerabzug und erstmaliger Mietumsatzerzielung - sei überschießend. Eine Vorsteuerberichtigung sei vielmehr dann durchzuführen, wenn sich die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ändern würden. Die Voraussetzungen würden sich aber schon dann ändern, wenn rechtsverbindliche Mietverträge abgeschlossen würden, die die Vermieterin einseitig nicht mehr ändern könne und bei denen mit Sicherheit feststehe, dass die daraus resultierenden Mietumsätze umsatzsteuerpflichtig seien. Hingewiesen werde diesbezüglich auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.7.1997, 93/14/0132.

---

Es sei zudem auch sachlich nicht einsichtig, dass einerseits die Vorsteuern eines als Mietobjekt beabsichtigten Gebäudes bereits während der Herstellungsphase steuerlich berücksichtigt werden könnten, obwohl eine Verwertung in der Folge in Form eines unecht umsatzsteuerbefreiten Grundstücksumsatzes (Verwertung als Eigentumswohnung) durchaus möglich wäre, andererseits aber ein Vorsteuerabzug bei sicherer umsatzsteuerpflichtiger Vermietung erst mit späterer tatsächlicher Umsatzerzielung aus der Vermietung statthaft wäre.

Das Finanzamt legte diese Berufung in der Folge dem unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

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

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen 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 sind ua 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.

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 Kalenderjahre die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist gemäß § 12 Abs. 10 für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungs- kosten, 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 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.

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, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

Strittig ist die Frage, ob im berufungsgegenständlichen Zeitraum eine solche Berichtigung gemäß § 12 Abs. 11 betreffend Vorsteuern aus Vorjahren (konkret aus dem Jahre 2002) aufgrund der geänderten Absicht der Bw, Wohnungen zu vermieten, zulässig ist. Außer Streit steht, dass im ersten Jahr der Bauabwicklung und Bauplanung (2002) die Absicht bestand, Eigentumswohnungen zu errichten und diese (unecht) steuerfrei zu verkaufen. Richtigerweise unterblieb daher im Jahre 2002 ein Vorsteuerabzug. Ab dem Jahre 2003 wurden betreffend einige Wohnungen schon in der Herstellungsphase Mietverträge abgeschlossen und die entsprechenden Objekte in den Bilanzen wegen "Widmungsänderung" vom Umlauf- ins Anlagevermögen umgebucht. Die Bw legte diesbezüglich einen Mustermietvertrag vor, wonach dem Mieter "ab Fertigstellungsmeldung" die im Bauvorhaben MM gelegene Wohnung überlassen wird. Unstrittig ist im berufungsgegenständlichen Zeitraum dieses Bauvorhaben aber noch nicht fertiggestellt worden, weshalb die Mieter auch noch keinen (umsatzsteuerpflichtigen) Mietzins zu entrichten hatten. Die Mieter mussten allerdings die Hälfte des vereinbarten Grundkostenbeitrages einen Monat nach Vertragsfertigung einzahlen.

Die Bw vertritt die Rechtsmeinung, dass schon mit Abschluss dieser Mietverträge eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 11 UStG 1994 vorliegt. Nach Ansicht der Bp bzw. des Finanzamtes ist dagegen der Zeitpunkt der erstmaligen Erzielung von umsatzsteuerpflichtigen Entgelten maßgebend.

Der UFS sieht aus folgenden Gründen die Rechtsansicht der Bp bzw. des Finanzamtes als zutreffend an:

Für den Vorsteuerabzug sind grundsätzlich die Verhältnisse im Zeitpunkt des Empfanges der Leistung maßgebend. Dabei gilt etwa, dass noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte erzielt werden, Vorsteuern berücksichtigt werden können. Die Absicht der Vermietung eines Gebäudes muss aber in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen (vgl. das von der Bw zitierte Erkenntnis des VwGH vom 29.7.1997, 93/14/0132). Sind, wie im konkreten Fall, im Zeitpunkt der Leistung (im Jahre 2002) die Vor-

aussetzungen nicht erfüllt, weil sämtliche Wohnungen dieser Wohnhausanlage im Wohnungseigentum verkauft werden sollten, demnach ein Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen besteht, so berechtigt eine nachträgliche Änderung der Verhältnisse grundsätzlich nicht zur Nachholung des Vorsteuerabzuges. § 12 Abs. 10 ff UStG 1994 enthält nun Regeln über die Vorgangsweise, wenn nach Ablauf des Jahres der Leistung eine Änderung der Verhältnisse eintritt, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Bei einer solchen Änderung ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vorzunehmen. Mit dieser Regelung sollen einerseits ungerechtfertigte Steuervorteile und Steuerumgehungen hintangehalten werden, andererseits sollen steuerliche Nachteile vermieden werden. Die Berichtigung ist somit sowohl zu Lasten als auch zugunsten des Unternehmers möglich (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 12 Tz 198 f).

§ 12 Abs. 10 ff UStG 1994 bezieht sich demnach jedenfalls auf die Verhältnisse, die für den Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 maßgebend sind, dh die Umsätze, zu deren Ausführung der Gegenstand oder die Leistung verwendet wird und deren Steuerpflicht oder (unechte bzw. echte) Steuerfreiheit über den Vorsteuerabzug entscheidet.

Die Bestimmung des Abs. 10 betrifft Gegenstände, die der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt. Der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Abs. 11 betrifft Gegenstände, die der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat, aber (derzeit) nicht als Anlagevermögen verwendet (keine Anwendbarkeit des Abs. 10) und sonstige Leistungen, die für das Unternehmen ausgeführt worden sind. Die Berichtigung hat in diesem Fall unbefristet und ohne Aliquotierung zu erfolgen, und zwar in jenem Veranlagungszeitraum, in dem die Änderung der Verhältnisse eingetreten ist (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 12 Tz 230).

Eine solche "Änderung der Verhältnisse" liegt aber nicht schon dann vor, wenn der Unternehmer in einem späteren Veranlagungszeitraum seine ursprüngliche Absicht ändert und nunmehr das Wirtschaftsgut zur Ausführung steuerpflichtiger oder steuerfreier Umsätze verwenden will. Auch wenn in diesem späteren Veranlagungszeitraum diese Absichtsänderung nach außen hin eindeutig in Erscheinung tritt, indem etwa wie im konkreten Fall Mietverträge abgeschlossen werden, ist eine "Änderung der Verhältnisse" erst in dem Zeitpunkt gegeben, wenn es zur tatsächlichen Ausführung des steuerpflichtigen oder steuerfreien Umsatzes kommt. Damit soll vor der tatsächlichen Verwendung oder Nutzung eine bei bestimmten Sachverhaltskonstellationen uU denkbare mehrfache Absichtsänderung noch nicht zu entsprechenden Vorsteuerberichtigungen führen. So verweisen auch Kolacny/Caganek, UStG<sup>3</sup> (2005), § 12 Anm 56, eindeutig darauf, dass eine "Änderung der Verhältnisse" erst im Zeitpunkt der tatsächlich geänderten Verwendung (Nutzung) vorliegt.

Da im konkreten Fall der Abschluss der Mietverträge allein noch nicht als eine "Änderung der Verhältnisse" angesehen werden kann, sondern diesbezüglich auf die erstmalige Erzielung von

---

umsatzsteuerpflichtigen Mieteinkünften abzustellen ist, hat die Bp zu Recht die Berichtigung der aus dem Jahre 2002 stammenden Vorsteuern abgelehnt. In Bezug auf das Berufungsvorbringen der Bw, wonach die Mieter die Hälfte des vereinbarten Grundkostenbeitrages schon in der Herstellungsphase, nämlich einen Monat nach Vertragsunterfertigung einzahlen mussten, kann auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen werden, wonach darin noch keine umsatzsteuerpflichtige Leistung zu sehen ist.

Dem weiteren Einwand der Bw, wonach es sachlich nicht einsichtig sei, dass im Gegensatz zum hier vorliegenden Fall die Vorsteuern eines als Mietobjekt beabsichtigten Gebäudes bereits während der Herstellungsphase steuerlich berücksichtigt werden können, obwohl in der Folge durchaus eine Verwertung als Eigentumswohnung möglich wäre, muss wiederum entgegengehalten werden, dass nach der Gesetzeslogik für den Vorsteuerabzug allein die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsempfangs maßgebend sind. Wenn demnach in diesem Zeitpunkt die Vermietungsabsicht nach außen hin eindeutig zum Ausdruck kommt, wobei der Abschluss von Mietverträgen noch nicht unbedingt erforderlich ist, steht der Vorsteuerabzug unbestritten zu. Kommt es in weiterer Folge vor der erstmaligen Verwendung zu einer Absichtsänderung, ist nicht die Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG 1994 anzuwenden, weil dort in Bezug auf die Änderung der Verhältnisse auf das dem Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden Kalenderjahr abgestellt wird. Gemäß Abs. 11 ist demnach wiederum der Zeitpunkt der Umsatzerbringung, dh in diesem Fall der Zeitpunkt des umsatzsteuerfreien Verkaufes maßgebend. Dass naturgemäß schon vor dem Verkaufszeitpunkt diese Absichtsänderung getroffen wird, die uU auch nach außen eindeutig zum Ausdruck kommt, muss wiederum unberücksichtigt bleiben.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. März 2006