UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0182-G/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw.-Realitätenverwertung GmbH & Co KG, Gewerblicher Grundstückshandel, G., vertreten durch THT Treuhand Team Graz Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Steuerberatungskanzlei, 8010 Graz, Münzgrabenstraße 36, vom 10. Jänner 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. Dezember 2010 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2009 sowie Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Jänner 2010 entschieden:

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 wird teilweise und der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 wird Folge gegeben.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum Jänner 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

© Unabhängiger Finanzsenat

Mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 2002 sei von der Berufungswerberin (Bw.) gemeinsam mit weiteren neun Kommanditerwerbsgesellschaften eine Liegenschaft im Ausmaß von 27.665 m^2 um den Gesamtkaufpreis von € 4,483.390,00 erworben worden. Davon seien mit Kaufvertrag vom 30. Mai 2007 ein Grundstück im Ausmaß von 4.332 m^2 um den Kaufpreis von € 1,039.680,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer und mit Kaufvertrag vom 26. Juli 2007 ein weiteres Grundstück im Ausmaß von 5.062 m^2 um den Kaufpreis von € 1,265.500,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer verkauft worden, während die Restfläche von 18.271 m^2 (= 66,04% der Gesamtfläche) weiterhin zum Verkauf angeboten werde. Von den bisher geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von € 13.939,80 (2007), € 424,11 (2009) und € 2.396,20 (Voranmeldungszeitraum Jänner 2010) seien entsprechend der verkauften Fläche nur 33,96 % anzuerkennen, was Vorsteuerkürzungen in Höhe von € 9.205,85 (2007), € 280,09 (2009) und € 1.582,46 (Voranmeldungszeitraum Jänner 2010) zur Folge habe.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.10.2009, 2006/13/0193 sei nämlich die Vorsteuerabzugsberechtigung im Hinblick auf einen beabsichtigten Grundstücksumsatz nicht anders zu behandeln als der Fall einer in Aussicht genommenen Vermietung. In beiden Fällen stehe demnach bei nachweislicher Absicht der Option zur Steuerpflicht der Vorsteuerabzug entsprechend der Bestimmung des § 12 Abs. 1 UStG 1994 (sofort) zu, sodass auch die Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht zum Tragen komme.

Wenn der Unternehmer im Hinblick auf eine von ihm vorzunehmende Option bereits vor der Ausführung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen wolle, sei dies nur dann möglich, wenn der Unternehmer im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung nachweisen könne (zB durch entsprechende Vorvereinbarungen mit zukünftigen Käufern oder andere über eine bloße Absichtserklärung hinausgehende Umstände), dass er den Umsatz steuerpflichtig behandeln und dem Käufer die darauf entfallende Umsatzsteuer gemäß § 11 UStG 1994 in Rechnung stellen werde (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1. Dezember 2010).

Gegen die auf dieser Basis erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2007 (im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO) und 2009 (im Wege der Erstveranlagung) und gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum Jänner 2010 hat die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Wenn das Finanzamt unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.10.2009, 2006/13/0193 auf den Umstand hinweise, dass im Jahr 2007 bereits zwei

© Unabhängiger Finanzsenat

Teilflächen umsatzsteuerpflichtig verkauft worden seien, dann erhebe sich wohl die Frage, welchen Nachweis darüber hinaus die Abgabenbehörde wohl noch haben wolle bzw. wie solle dieser noch ausgeprägter sein, als er bereits durch die beiden Kaufverträge dokumentiert werde. Grundsätzlich bedürfe es diesbezüglich keiner weiteren Ergänzungen, zumal bereits aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung selbst die Antworten für die Voraussetzungen für den sofortigen Vorsteuerabzug nach Maßgabe des zitierten Erkenntnisses ersichtlich seien.

Ergänzend könne aus dem zitierten Verwaltungsgerichtshoferkenntnis dargestellt werden, dass im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung die Wahrscheinlichkeit eines bevorstehenden steuerpflichtigen Verkaufes mit größerer Sicherheit anzunehmen sei als der Fall eines steuerbefreiten Umsatzes.

Denn warum sollte die Bw., wenn schon in den Prospektunterlagen eindeutig dargestellt werde, dass Umsätze ausschließlich steuerpflichtig unter Inanspruchnahme der Option gemäß § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 getätigt würden, den Verkauf der restlichen Liegenschaften entgegen den Projektunterlagen und im Gegensatz zu den bereits steuerpflichtig verkauften Teilflächen (im Ausmaß von 34%) umsatzsteuerbefreit behandeln. Eine logische Nachvollziehbarkeit dieses Gedankenganges sei aus ihrer Sicht nicht erkennbar und es sei somit die Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Vorsteuern zum Zeitpunkt des Anfalles aus der Vorleistung jedenfalls eindeutig und unstrittig gegeben.

In jüngster Zeit habe sich Neuhold in Immolex 2010, 277ff. mit der Thematik des Vorsteuerabzuges bei Grundstücksumsätzen befasst. Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 seien von einem Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abzuziehen. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen seien nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 ua. die Steuer für die Lieferung und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwende. Maßgeblich für den Vorsteuerabzug seien die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges. Für die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges gelte es daher zu prüfen, ob zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges die grundsätzlichen Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 vorliegen, somit kein Bezug auf einen steuerfreien Umsatz hergestellt werden könne.

Wesentlich sei daher auch für einen Grundstücksumsatz, dass unstrittig von einer beabsichtigten steuerpflichtigen Veräußerung eines Grundstückes (Grundstücksteiles) ausgegangen werden könne. Habe daher der Unternehmer nachweislich die Absicht die Liegenschaften mit Umsatzsteuerausweis zum Verkauf anzubieten bzw. durchzuführen, stehe

© Unabhängiger Finanzsenat

ihm der Vorsteuerabzug sofort (laufend) und nicht erst bei einer tatsächlichen Ausübung des Optionsrechtes zur Steuerpflicht im Zeitpunkt des Umsatzes zu. Im Rahmen eines Grundstücksumsatzes sei daher zunächst zu prüfen, ob tatsächlich die Absicht bestehe das Grundstück mit offenem Umsatzsteuerausweis zu veräußern.

Es werde daher nochmals hinterfragt, welcher größere Nachweis als die tatsächliche Ausführung von bereits getätigten Grundstücksverkäufen des Unternehmers notwendig sei, um die tatsächliche Beabsichtigung der ausschließlich umsatzsteuerpflichtigen Grundstücksumsätze zu dokumentieren.

Aus all diesen Darstellungen sei es unstrittig, dass die von der Bw. in Anspruch genommenen Vorsteuern zum Zeitpunkt des Anfalles (laufend) berechtigt seien.

Dem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. Juni 2012, sämtliche Rechnungen für die geltend gemachten Vorsteuern der einzelnen Streitzeiträume zur Einsichtnahme vorzulegen, ist die Bw. mit Schreiben vom 15. Oktober 2012 durch Übermittlung von Rechnungskopien, ohne nähere Erläuterung, nachgekommen.

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 Vorsteuerbetrag abziehen.

Durch den Hinweis auf § 11 ist eine Rechnung mit den besonderen Merkmalen des § 11 Anspruchsvoraussetzung. Die Rechnung im Sinne des § 11 ist eine materiellrechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzugs (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band V, Anm. 116 zu § 12 und Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, Tz 43 zu § 12).

Zufolge § 20 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sind von dem nach Abs. 1 errechneten Betrag die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen.

Gemäß § 21 Abs. 1 leg. cit. hat der Unternehmer in der Voranmeldung die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen.

© Unabhängiger Finanzsenat

Die Vorsteuern „fallen" in den Veranlagungs- bzw. Voranmeldungszeitraum, in dem sämtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind. Der Vorsteuerabzug auf Grund einer Rechnung für Leistungen ist erst und nur in dem Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum) zugelassen, in dem sowohl die Umsätze an den Unternehmer ausgeführt als auch die entsprechenden Umsatzsteuerbeträge an ihn in Rechnung gestellt sind. Maßgebend ist nach der Judikatur grundsätzlich der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung und nicht der Zeitpunkt des Einlangens der Rechnung beim Leistungsempfänger (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band V, Anm. 30 zu § 20; Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, Tz 19 zu § 20 sowie UFS 25.8.2010, RV/0274-W/08). Will der Unternehmer die Vorsteuern geltend machen, hat er sie in dem Veranlagungs- bzw. Voranmeldungszeitraum geltend zu machen, in den sie fallen; es besteht nach dem Gesetz keine Wahlmöglichkeit dergestalt, den Vorsteuerabzug erst in einem späteren Veranlagungszeitraum geltend zu machen. Allerdings kann ein in der Voranmeldung unterlassener Vorsteuerabzug in der Jahreserklärung nachgeholt werden (vgl. Kolacny-Caganek, Umsatzsteuergesetz 1994, Kurzkommentar, Wien 2005, Anm 10 zu § 20 und Anm 5a) zu § 12 sowie UFS 3.9.2003, RV/0130-G/03 und UFS 23.8.2011, RV/0722-G/10 betreffend einen gewerblichen Grundstückshandel).

Die Frage, welcher Zeitpunkt für den Vorsteuerabzug maßgebend ist, wurde auch bereits an den Europäischen Gerichtshof herangetragen. Im Urteil vom 29. April 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, hat der EuGH festgestellt, dass das Vorsteuerabzugsrecht für den Erklärungszeitraum auszuüben ist, in dem die beiden erforderlichen Voraussetzungen, nämlich dass die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt wurde und dass der Steuerpflichtige die Rechnung oder das Dokument besitzt, das nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Kriterien als Rechnung betrachtet werden kann, erfüllt sind.

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen bezüglich des Streitjahres 2007 ein teilweiser, bezüglich des Streitjahres 2009 ein vollinhaltlicher und bezüglich des Streitzeitraumes Jänner 2010 kein Erfolg beschieden sein:

1) UMSATZSTEUER 2007

Bezüglich der geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von € 13.939,80 hat die Bw. im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Oktober 2012 insgesamt 12 Eingangsrechnungen, in denen insgesamt Umsatzsteuerbeträge in Höhe von € 13.812,24 ausgewiesen sind, vorgelegt. Davon entfällt ein Vorsteuerbetrag von € 10.827,88 auf fünf Rechnungen (Rechnung Nr. 02/25 vom 18. Dezember 2002 der Fa. M. Projektentwicklung GmbH, drei Rechnungen vom 20. Dezember 2002 der Fa. T. GmbH und eine Rechnung vom 23. Dezember 2002 der

© Unabhängiger Finanzsenat

Fa. S. Handelsgesellschaft m.b.H.), die im Dezember 2002, ein Vorsteuerbetrag von jeweils € 416,00 auf je eine Rechnung (Rechnung Nr. 61029/03 der Fa. T. GmbH und Rechnung Nr. 61036/04 der Fa. T. GmbH), die im November 2003 und im Dezember 2004, ein Vorsteuerbetrag von € 425,15 auf zwei Rechnungen (Rechnung Nr. 61059/05 der Fa. W. GmbH und Rechnung Nr. 931/05 der Notare F.), die im Dezember und März 2005, ein Vorsteuerbetrag von € 416,00 auf eine Rechnung (Rechnung Nr. 61738/06 der Fa. W. GmbH), die im Dezember 2006 und schließlich ein Vorsteuerbetrag von € 1.311,21 auf zwei Rechnungen (Rechnung Nr. 61311/07 der Fa. W. GmbH und Rechnung Nr. 05/12/07 der Fa. H.), die im November und Dezember 2007 ausgestellt worden sind.

Da auf Grund der eingangs dargelegten Rechtslage die in den in den Jahren 2002 bis 2006 ausgestellten Rechnungen enthaltenen Vorsteuerbeträge (€ 12.501,03) zwingend jeweils in diesen Jahren geltend zu machen gewesen wären und ein aus welchen Gründen auch immer unterlassener Vorsteuerabzug nicht in späteren Jahren nachgeholt werden kann, konnte der Berufung insoweit kein Erfolg beschieden sein.

An dieser Beurteilung vermag auch das von der Bw. für ihre Argumentation herangezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.10.2009, 2006/13/0193 nichts zu ändern, da in dem Beschwerdefall die mitbeteiligte Partei die strittigen Vorsteuern im Sinne des § 20 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zeitgerecht geltend gemacht hat.

Bezüglich der in den im November und Dezember 2007 ausgestellten Rechnungen (Rechnung Nr. 61311/07 der Fa. W. GmbH und Rechnung Nr. 05/12/07 der Fa. H.) enthaltenen Vorsteuer in Höhe von insgesamt € 1.311,21, resultierend aus dem Honorar für im Jahr 2007 erbrachte Buchhaltungsarbeiten und der Provision für den Grundstücksverkauf im Juli 2007, war der Berufung aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Bezüglich der für die Vorsteuerabzugsberechtigung erforderlichen nachweislichen Absicht der Option zur Steuerpflicht hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13.9.2006, 2002/13/0063 bis 0065 zur unechten Steuerbefreiung für Vermietungsumsätze, für die ebenfalls im ersten Satz des § 6 Abs. 2 UStG 1994 eine Option zur Steuerpflicht vorgesehen ist, zu Recht erkannt, dass für den Fall einer künftigen Vermietung die Vorsteuerausschlussbestimmung nicht zur Anwendung kommt, wenn bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher ist als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung. Dass die Steuerpflicht der aus der künftigen Vermietung erwirtschafteten Umsätze zusätzlich noch der Option des vermietenden Steuerpflichtigen im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG 1994 bedarf, gebietet für die Beurteilung der Abziehbarkeit geltend

© Unabhängiger Finanzsenat

gemachter Vorsteuern keine andere Lösung. Auch die Frage, ob vom Gebrauch der im § 6 Abs. 2 UStG 1994 eingeräumten Möglichkeit durch den künftigen Vermieter auszugehen ist, muss (wie schon die Frage, ob überhaupt vermietet werden wird) mit der Wahl jener Möglichkeit beantwortet werden, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat.

„Ausgehend vom Wortlaut der Optionsbestimmung des § 6 Abs. 2 erster Satz UStG 1994, in den mit dem BudgetbegleitG 1998, BGBl. I Nr. 79/1998, auch die Grundstücksumsätze betreffende Bestimmung des Abs. 1 Z 9 lit. a leg. cit. einbezogen wurde, ist die Vorsteuerabzugsberechtigung in Hinblick auf einen beabsichtigten Grundstücksumsatz nicht anders zu behandeln als der Fall einer in Aussicht genommenen Vermietung. In beiden Fällen steht demnach bei nachweislicher Absicht der Option zur Steuerpflicht der Vorsteuerabzug entsprechend der Bestimmung des § 12 Abs. 1 UStG 1994 (sofort) zu, sodass auch die Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht zum Tragen kommt" (vgl. VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193).

Angesichts der Tatsache, dass „im Rahmen des vorliegenden Beteiligungsmodells Liegenschaftsweiterverkäufe durch die KEG jeweils ausschließlich umsatzsteuerpflichtig (an Unternehmer) erfolgen" (vgl. Anbot zur Beteiligung an der Bw.-Realitätenverwertung GmbH & Co KEG, Ausfertigung vom 13.11.2001, Seite 38, Punkt 10. Umsatzsteuerliche Aspekte) und dass tatsächlich im Jahr 2007 bereits zwei Grundstücke unter Ausübung der Option umsatzsteuerpflichtig verkauft worden sind, ist nach dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut und den Denkgesetzen wohl auch hinsichtlich der verbleibenden Restfläche die steuerpflichtige Veräußerung jedenfalls wahrscheinlicher als die steuerfreie Veräußerung.

2) UMSATZSTEUER 2009

Die Bw. hat im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Oktober 2012 eine Eingangsrechnung vom 18. November 2009 (Rechnung Nr. 200961410 der Fa. W. GmbH), in der ein Umsatzsteuerbetrag in Höhe von € 440,00 ausgewiesen ist, vorgelegt. Dieser Betrag resultiert aus dem Honorar für im Jahr 2009 erbrachte Buchhaltungsarbeiten.

Bezüglich der Abzugsfähigkeit dieses Vorsteuerbetrages wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Ausführungen unter Punkt 1) zu den im Jahr 2007 ausgestellten Rechnungen verwiesen.

3) UMSATZSTEUERFESTSETZUNG FÜR JÄNNER 2010

Bezüglich der insgesamt geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von € 2.396,20 hat die Bw. im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Oktober 2012 sechs Eingangsrechnungen, in denen ein Umsatzsteuerbetrag in Höhe von insgesamt € 2.263,28 ausgewiesen ist, vorgelegt.

© Unabhängiger Finanzsenat

Davon entfällt ein Vorsteuerbetrag von € 670,04 auf zwei Rechnungen (Rechnung Nr. 132/2008 von Rechtsanwalt Dr. X. und Rechnung Nr. 61292/08 der Fa. W. GmbH), die im Juni und Dezember 2008, und ein Vorsteuerbetrag von € 1.593,24 auf vier Rechnungen (Rechnung Nr. 21-3/2010 der Fa. Y. Treuhand und Vermögensverwaltung GmbH, Rechnung Nr. 310S4015332 der Fa. Z., Rechnung Nr. 201001531 der Fa. Q. und Rechnung Nr. 34/2010 der Fa. Y. Treuhand und Vermögensverwaltung GmbH), die im März, Juni, Oktober und Dezember 2010 ausgestellt worden sind.

Da demnach zwei Eingangsrechnungen im Jahr 2008 und vier Rechnungen erst nach dem Voranmeldungszeitraum Jänner 2010 ausgestellt worden sind, sind auf Grund der eingangs dargestellten Rechtslage die darin ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge vom Vorsteuerabzug im Voranmeldungszeitraum Jänner 2010 jedenfalls ausgeschlossen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 5. November 2012

© Unabhängiger Finanzsenat