

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 28. November 2012 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erwarb mit Kaufvertrag vom 21. Juni 2011 von einem Bauträger eine noch zu errichtende Eigentumswohnung mit der Absicht, diese in der Folge zu vermieten.

Der Kaufpreis wurde mit 192.521 € zuzüglich 20% Umsatzsteuer, gesamt somit mit 231.025,20 € vereinbart.

Der Kaufpreises war wie folgt zu bezahlen:

- 90 % bzw. 207.922,68 binnen 14 Tagen ab verbücherungsfähiger Unterfertigung des Kaufvertrages und umsatzsteuergerechter Rechnungslegung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes,
- 6 % bzw. 13.861,52 nach Bezugsfertigstellung oder bei vereinbarter vorzeitiger Übergabe der Wohnungseinheiten A2 und EP 14 und
- 4 % bzw. 9.241 € nach Fertigstellung der vom Käufer gewöhnlich nutzbaren Teile der Gesamtlage und positivem Übernahmeprotokoll.

Die Überweisungen der Kaufpreisraten hatten jeweils über Anforderung der Verkäuferin auf ein Treuhandkonto eines Treuhänders bei der LB zu erfolgen. Ferner beauftragten die Vertragsteile den Treuhänder, die Kaufpreisraten frühestens nach Verbücherung des Käufers im Grundbuch und nach Nachweis der Erreichung des entsprechenden Baufortschrittes nach dem Bauträgervertragsgesetz (BTVG) an den Bauträger samt

Zinsen zur Weiterüberweisung zu bringen. Die Weiterüberweisung hatte jeweils auf ein Konto des Bauträgers bei der LB zu erfolgen.

Der Bf. optierte auf die Bezahlung des Kaufpreises zuzüglich Umsatzsteuer, gleichzeitig verpflichtete sich die Verkäuferin dazu, vorsteuerabzugsfähige Rechnungen an den Bf. zu stellen. Der Käufer gab ferner im Vertrag an, das Kaufobjekt nicht zur Befriedigung seines eigenen dringenden Wohnbedarfes oder des Wohnbedarfes seiner nahen Angehörigen zu kaufen.

Mit der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum April bis Juni 2011 machte der Bf. Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Erwerb der Wohnung in Höhe von 34.653,78 € geltend. Nach einer entsprechenden Aufforderung durch das Finanzamt legte er eine am 22. Juni 2011 vom Bauträger ausgestellte Rechnung über einen Betrag von 173.268,90 € zuzüglich 20% Umsatzsteuer, d.s. 34.653,78 €, vor.

Das Finanzamt gewährte den beantragten Vorsteuerabzug nicht. In der Begründung des Bescheides über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Kalendermonate April bis Juni 2011 führte es dazu aus, die bloße Absicht, ein noch zu erststellendes Wohngebäude später vermieten zu wollen, reiche nicht aus, um einen Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten vornehmen zu können. Weder sei bekannt, ob eine Nutzung durch nahe Angehörige erfolge und ob diesbezüglich fremdübliche Bedingungen vereinbart worden seien, noch, welche Finanzierung gewählt worden sei und ob nicht allenfalls eine Liebhábereibetätigung vorliege. Solange die spätere Nutzung des Wohnhauses nicht in bindenden Vereinbarungen festgelegt und die Liebhábereivermutung nicht widerlegt worden sei, könne weder eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen vorgenommen noch ausgeschlossen werden, dass nicht die für „Liebhábereiumsätze“ geltende Steuerbefreiung zur Anwendung gelange.

In der Berufung gegen diesen Bescheid wandte die steuerliche Vertretung des Bf. ein, die Wohnung sei unter Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 a UStG 1994 erworben worden, was als Indiz für die von vornherein bestehende Absicht, die Wohnung zu vermieten, zu werten sei. Zudem sei der eigene Wohnbedarf des Bf. und seiner Familie bereits gedeckt und vermietet dieser auch noch eine andere Wohnung. Dass in der Phase der Errichtung der Wohnung noch keine Mietverträge bestanden hätten, sei durchaus üblich und keinesfalls als Indiz für die fehlende Vermietungsabsicht zu werten. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es aber ausreichend, wenn nach den Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehe, dass eine Vermietung erfolgen werde. Es handle sich in gegenständlichem Fall um eine klassische Investorenwohnung zum Zweck der Vermietung, gegenteilige Indizien lägen nicht vor. Da die Wohnung nahezu zur Gänze mit Eigenmitteln finanziert worden sei, sei auch Liebháberei auszuschließen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 13. September 2011 als unbegründet ab. Zur Begründung stützte es sich aber nicht mehr auf die nicht erwiesene Vermietungsabsicht oder eine allenfalls anzunehmende steuerlich unbeachtliche Liebhábereibetätigung, sondern auf den Umstand, dass die geleistete

Zahlung in Höhe von 207.922,68 € lediglich auf ein Treuhandkonto und nicht an einen anderen Unternehmer erfolgt sei. Ein Vorsteuerabzug bei Anzahlungen sei aber nur zulässig, wenn diese Anzahlung an einen anderen Unternehmer erfolgt sei. Eine Überweisung auf ein Treuhandkonto sei keine Anzahlung an einen anderen Unternehmer. Zudem liege auch keine für den Vorsteuerabzug erforderliche Anzahlungsrechnung mit gesondertem Steuerausweis vor.

Im rechtzeitig gestellten Vorlageantrag wandte die Steuervertretung des Bf. gegen diese Begründung ein, die Tatsache, dass die Zahlung entsprechend dem Bauträgervertragsgesetz gemäß den dort geltenden Regelungen auf ein Treuhandkonto überwiesen worden sei, hindere nicht an der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges. Eine Zahlung gelte als geleistet, sobald der Betrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden sei und dieser die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber verloren habe (EStR 2000, Rz. 4620; VwGH 22.1.2004, 98/14/0025). Mit der Zahlung auf das Treuhandkonto habe der Bf. keine Möglichkeit mehr gehabt, über dieses Geld zu verfügen. Die Rückforderungsmöglichkeit im Falle der Nichtleistung des Vertragspartners entspreche lediglich der bei jeder Anzahlung rechtlich möglichen Rückforderung der geleisteten Beträge im Falle der Nichterfüllung des Vertrages. Diese Rückforderungsmöglichkeit bei Nichterfüllung liege im Wesen jeder Akonto- bzw. Anzahlung (VwGH 26.6.1990, 84/13/0214).

Dass die Gelder entsprechend dem Bauträgervertragsgesetz nur nach Baufortschritt zur Auszahlung an den Verkäufer gelängen, diene lediglich der Sicherung der Rückforderungsansprüche im Falle der Vertragsverletzung. Obwohl der Zufluss der Einnahmen mit dem Abfluss von Ausgaben in der Regel in einer zeitlichen Wechselbeziehung stehe, könnten diese Zeitpunkte wie im Falle eines Treuhandlerlages auch auseinanderfallen. Es bestehে daher keine Bindung des Zeitpunktes des Zuflusses beim Empfänger an den Zeitpunkt des Abflusses beim Zahler und umgekehrt (Jakom/Baldauf, EStG, 2011, § 19 Rz 13 unter Verweis auf die Entscheidung des VwGH vom 26.6.1990, 84/13/0214).

Es liege auch eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 vor. Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug seien daher gegeben.

Am 28. November 2012 erließ das Finanzamt einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2011, mit dem es die Umsatzsteuer für dieses Jahr mit -19.924,54 € festsetzte. In diesem Betrag waren Vorsteuern in Höhe von 20.497,27 € im Zusammenhang mit dem Erwerb der in Rede stehenden Wohnung enthalten. Grund für die Anerkennung dieser Vorsteuern waren Bestätigungen des Treuhänders, wonach er im dritten und im vierten Quartal Teilbeträge in Höhe von brutto 34.653,78 € bzw. brutto 80.858,82 € an den Bauträger überwiesen habe.

Mit 1. Jänner 2014 wurde gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das

Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die gegenständliche Bescheidbeschwerde richtet sich gegen den Bescheid vom 10. August 2011 über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum April bis Juni 2011. Ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen hat nur eine zeitlich begrenzte Wirkung: Er wird mit der Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides, der denselben Zeitraum einschließt, außer Kraft gesetzt. Ab der Erlassung des Veranlagungsbescheides entfaltet der Vorauszahlungsbescheid keine Rechtswirkungen mehr, er scheidet vielmehr aus dem Rechtsbestand aus (vgl. *Ruppe/Achatz*⁴, § 21 Tz 22 und die dort zitierte höchstgerichtliche Judikatur).

Gemäß § 253 BAO, BGBI. I 2013/14 (mit Wirkung ab 1.1.2014 und anzuwenden auch auf alle an diesem Tag noch nicht erledigten Beschwerden), gilt aber, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, eine Bescheidbeschwerde als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Mit dem zweiten Satz des § 253 BAO ist auch gesetzlich klargestellt, was nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 4.6.2008, 2004/13/0124; 26.5.2010, 2009/13/0186) bereits zum dem § 253 ersten Satz BAO entsprechenden bisherigen § 274 erster Satz BAO gegolten hat, dass nämlich Umsatzsteuerjahresbescheide an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden treten und § 274 BAO bzw. jetzt § 253 BAO auch auf Beschwerden anzuwenden ist, die gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gerichtet waren.

Mit der Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides für das Jahr 2011 am 28. November 2012 hat der Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid für den Zeitraum April bis Juni 2011 zwar seine Rechtswirkung verloren, die gegen diesen gerichtete Beschwerde gilt aber gemäß § 253 BAO auch gegen den an Stelle des Vorauszahlungsbescheides tretenden Umsatzsteuerjahresbescheid 2011.

In der Sache war wie folgt zu entscheiden:

Die im Beschwerdefall ursprünglich strittige Frage, ob überhaupt eine steuerlich relevante Vermietungstätigkeit vorliegt, ist mit der Berufungsvorentscheidung vom 13. September 2014 zwischen den Parteien außer Streit gestellt.

Außer Streit steht ferner, dass im Jahr 2011 grundsätzlich Rechnungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigten, vorlagen.

Strittig ist im Beschwerdefall daher nur mehr, ob der Vorsteuerabzug bereits für die geleistete Zahlung in Höhe von brutto 207.922,68 auf ein Treuhandkonto des Treuhänders oder erst für die vom Treuhänder nach Maßgabe des Baufortschrittes vom Treuhandkonto auf das Konto des Bauträgers weiter überwiesenen Teilbeträge zustand.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesenen Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Der zweite Satz des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 enthält für Anzahlungen eine Ausnahme vom Grundsatz, dass der Vorsteuerabzug nur zusteht, wenn eine Lieferung oder sonstige Leistung bereits ausgeführt worden ist. Bei Anzahlungen ist der Vorsteuerabzug bereits dann möglich, wenn sie in Zusammenhang mit einer konkreten Leistung steht, eine Rechnung vorliegt, die den Anforderungen des § 11 genügt und die Anzahlung geleistet worden ist.

Dabei ist zu beachten, dass der Vorsteuerabzug für Anzahlungen Teil der mit dem UStG 1994 eingeführten Mindest-Istbesteuerung im Rahmen der Sollbesteuerung ist. Danach entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist, wenn die Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teiles des Entgelts vor Ausführung der Leistung liegt (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a zweiter Satz UStG 1994). Spiegelverkehrt zur Pflicht des leistenden Unternehmers, der die Anzahlung vereinnahmt, die Umsatzsteuer abzuführen, steht dem Leistungsempfänger, der die Anzahlung leistet, unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 der Vorsteuerabzug aus der Anzahlung zu (vgl. *Kanduth-Kristen/Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG Kommentar, § 12 Rz 53).

Für die Auslegung des Begriffes „Zahlung“ iSd § 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994 bedeutet dies, dass mit dieser auch die Steuerpflicht des leistenden Unternehmers entstanden sein muss. Denn der Vorsteuerabzug für Anzahlungen ist lediglich die konsequente Folge aus der ausnahmsweise bereits vor Ausführung der Leistung entstandenen Steuerpflicht für Anzahlungen. Entgegen der Rechtsansicht der steuerlichen Vertretung des Bf. liegt eine Zahlung iSd § 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994 daher erst dann vor, wenn mit dieser auch eine Anzahlung iSd § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a zweiter Satz UStG 1994 bewirkt wird.

Die Steuerpflicht entsteht bei Anzahlungen gemäß § 19 Abs. 1 Z 1 lit. a zweiter Satz UStG 1994 dann, wenn die Entgelte vereinnahmt worden sind.

Der Begriff „Vereinnahmung“ ist im Umsatzsteuergesetz nicht definiert. Nach Rechtsprechung und Lehre ist dabei aber der einkommensteuerrechtlichen Bedeutung des „Zuflusses von Einnahmen“ zu folgen. In diesem Sinne sind Entgelte in dem Zeitpunkt

vereinnahmt, in dem der Unternehmer über den Wert der Gegenleistung rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 17 Rz 33).

Die gegenständliche Zahlung auf ein Treuhandkonto erfolgte aufgrund des Bauträgervertragsgesetzes BGBI. I Nr. 7/1997 (BTVG). Nach diesem Gesetz ist die Abwicklung von Zahlungen im Rahmen von Bauträgerprojekten zwingend über einen gemäß § 12 BTVG vom Bauträger zu bestellenden Treuhänder vorzunehmen. Dieser Treuhänder hat u.a. dafür zu sorgen, dass der Erwerber Zahlungen ausschließlich auf Konten entrichtet, über die nur der Treuhänder verfügberechtigt ist (§ 12 Abs. 3 Z 4 BTVG). Gemäß § 7 Abs. 1 BTVG hat der Bauträger den Erwerber gegen den Verlust der von diesem auf Grund des Bauträgervertrages geleisteten Zahlungen (§ 1 Abs. 1) mit Ausnahme seiner Zahlungen für Abgaben und Steuern sowie für die Kosten der Vertragserrichtung und -abwicklung zu sichern. Die Sicherheitspflicht ist gemäß § 7 Abs. 6 Z 2 BTVG (auch) erfüllt, wenn Zahlungen des Erwerbers auf ein bei einem Kreditinstitut treuhändig für Rechnung des Erwerbers geführtes Konto des Bauträgers entrichtet werden und mit dem Kreditinstitut zugunsten des Erwerbers vereinbart ist, dass der Bauträger über diese Zahlungen und die angewachsenen Zinsen erst nach der tatsächlichen Übergabe des fertiggestellten eigentlichen Vertragsgegenstandes und der Sicherung der Erlangung der vereinbarten Rechtsstellung verfügen kann. Die Zahlungen an den Bauträger erfolgen dann nach Erreichen der vereinbarten Baufortschritte.

Dementsprechend wurde in gegenständlichem Kaufvertrag der Treuhänder beauftragt, die auf das Treuhandkonto überwiesenen Kaufpreisraten erst nach Nachweis des Erreichens des entsprechenden Baufortschrittes an den Bauträger weiter zu überweisen.

Daraus folgt, dass der Bauträger über das Treuhandkonto nicht verfügen konnte. Die auf dieses Konto einlangenden Zahlungen waren ihm daher nicht zugeflossen und lösten somit auch noch keine Umsatzsteuerpflicht aus. War die Überweisung auf das Treuhandkonto aber noch nicht als eine die Steuerpflicht auslösende Anzahlung anzusehen, konnte diese andererseits auch noch kein Recht auf einen Vorsteuerabzug begründen.

Die Zahlungen auf das Treuhandkonto hatten somit noch keine umsatzsteuerlichen Folgen. Dieses Konto diente vielmehr nur der Sicherstellung der Zahlungen bis zur Ausführung der entsprechenden Leistungen dar. Erst mit der Überweisung von Zahlungen vom Treuhandkonto auf das Konto des Bauträgers hatte diese auch die Verfügungsmacht über diese Zahlungen erlangt und entstanden für diese bei Vorliegen der weiteren gesetzlichen Voraussetzungen einerseits die Steuerpflicht des Bauträgers und andererseits der Anspruch des Bf. auf Vorsteuerabzug.

Auch in der Literatur wird der Vorsteuerabzug für Zahlungen auf ein Treuhandkonto abgelehnt (vgl. *Gruber*, BÖB 2013, 17; *Milcoch/Seidl*, SWK 14/2012, hier mit der Begründung, das Treuhandkonto sei dem Erwerber zuzurechnen und führe die Überweisung nicht zum Verlassen der Sphäre des Erwerbers; dieser Begründung folgen

auch die UStR 2000, Rz 1841; vgl. ferner *Kanduth-Kristen/Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON, § 12 Rz 53, Stand 1.6.2013, rdb.at).

Das Finanzamt hat daher den Vorsteuerabzug zu Recht nur für vom Treuhänderkonto im Jahr 2011 auf das Konto des Bauträgers weiterüberwiesenen Teilbeträge zuerkannt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Gegenständliches Erkenntnis hängt von der Lösung der Rechtsfrage, ob bereits die Zahlungen eines Wohnungswerbers auf ein Treuhandkonto zum Vorsteuerabzug berechtigen oder nicht, ab. Diese Rechtsfrage ist durch den Verwaltungsgerichtshof noch nicht geklärt. Ihr kommt daher grundsätzliche Bedeutung zu, weshalb die Revision zulässig ist.

Feldkirch, am 24. März 2014