

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GB, vertreten durch Dkfm. Dr. Friedrich Eisl, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 5110 Oberndorf, Uferstraße 18, vom 10. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 4. November 2003 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung / -vorauszahlungen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin Fr. GB (in der Folge Bw.) machte im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung für September 2003 Vorsteuern geltend, die ihren Angaben zufolge aufgrund einer Berichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 zum Abzug zulässig sein sollen. Diese Vorsteuern resultieren aus Investitionen in ein Grundstück in den Jahren 1998 bis 2001 (siehe Tabelle):

	Jahr	Vorsteuer gesamt	beantragte 1/10	beantragte Vorsteuer
Das Finanzamt	1998	3.877,96	5/10	1.938,98
	2000	2.057,04	7/10	1.439,93
In der dagegen	2001	633,58	8/10	506,86
		6.568,58		3.885,77

Das Begehrte auf Abzug der Vorsteuern und bezog sich unter anderem auf das EuGH-Urteil vom 8.5.2003, *Rs C-269/00 Seeling*. Sie beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides vom 4. November 2003.

Das Finanzamt verweigerte den Abzug der Vorsteuern mangels Unternehmereigenschaft der Bw. in den Jahren, für die die Vorsteuerberichtigung in Anspruch genommen wurde. Es sei weder der Finanzbehörde gegenüber erklärt worden, dass das zu errichtende Gebäude zur Einkünfterzielung verwendet werden soll, noch könne dies den beigebrachten Unterlagen entnommen werden. Die ursprüngliche Bauplanausführung deute auf eine private Nutzung hin und als Bauherren würden beide Ehegatten (Anm.: und nicht die Bw. selbst) aufscheinen. Der vorliegende geänderte Bauplan sei erst im April 2003 erstellt worden und der betreffende Baubewilligungsbescheid sei erst am 1. September 2003 erteilt worden. Die Vermietungsabsicht sei erstmals im Mai 2003 mit der Einreichung des Fragebogens (Anm.: Formular Verf 24) dokumentiert.

Im daraufhin eingebrachten Vorlageantrag ergänzte die Bw. die Ausführungen, weitete das Berufungsbegehrte aus und beantragte nun unter Hinweis auf das erwähnte EuGH-Urteil Seeling den Vorsteuerabzug in voller Höhe von € 6.568,58.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Sachverhalt

Der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates (UFS) liegt der folgende Sachverhalt zugrunde:

Das streitgegenständliche Grundstück befindet sich in H und wurde durch die Bw. mittels Schenkungsvertrag vom 30. November 1994 von ihren Eltern im unbebauten Zustand erworben. Dieses Grundstück lag im Grünland und verfügte über eine raumordnungsmäßige (Einzel)Bewilligung für die Errichtung eines Wohnhauses. Diese Bewilligung wurde aufgrund

des Beschlusses der Stadtgemeindevertretung vom 25. Februar 1993 mit Bescheid vom 6. Juli 1993 an die Geschenkgeber und damaligen Eigentümer erteilt. Aus der Bescheidbegründung ist ersichtlich, dass das geplante Wohnobjekt für die **Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses der weichenden Tochter** vorgesehen sei. Ihren eigenen Angaben zufolge musste, um diese Bewilligung nicht verfallen zu lassen, mit dem Bau des Hauses innerhalb von drei Jahren begonnen werden. Die Bebauungsmöglichkeit war zu diesem Zeitpunkt mit einer Geschoßfläche von 200 m² begrenzt.

Im Juli 1995 heiratete die Bw. Um die Einzelbewilligung nicht verfallen zu lassen, wurden in der Folge die Bauplatzerklärung und die Baugenehmigung beantragt. Die bescheidmäßige Erledigung dieser Verfahren und die Anzeige des Beginnes der Ausführung einer baulichen Anlage erfolgten im Mai 1996. Der diesbezügliche Einreichplan für die Errichtung eines Einfamilienhauses ergibt eine Geschoßfläche von 199,68 m². Als Grundeigentümer scheint die Bw. und als **Bauherr scheinen die Bw. und ihr Ehegatte auf**.

1997 wurde das Elternhaus des Ehegatten im etwa 30 km entfernten O adaptiert und von der Familie der Bw. nach den Angaben im Winter 1997 bezogen.

Der Beginn der tatsächlichen Bauführung erfolgte im Herbst 1998 mit der Errichtung des Kellergeschoßes. Im Sommer 2000 wurde der Rohbau errichtet. Die Dacheindeckung erfolgte im Herbst 2001. Die Bw. gibt an, dass man zu diesem Zeitpunkt noch immer nach einer Verwertung des Gebäudes im Vermietungsbereich gesucht habe.

Erst im Jahr 2002 wurden die Ehegatten – eigenen Angaben zufolge - darauf aufmerksam, dass sich § 24 ROG (Salzburger Raumordnungsgesetz 1992, LGBI.Nr. 98/1992) geändert hat und dass nunmehr 250 m² Geschoßfläche erlaubt waren. Die erwähnte Änderung erfolgte allerdings schon durch LGBI.Nr. 13/1995 mit Wirkung ab 1.3.1995.

2002 begann man mit der (Um)Planung des Hauses (wie bereits früher **angedacht**) auf drei Wohneinheiten und mit der Erstellung von Prognoserechnungen. **Schließlich wurde der Beschluss gefasst, drei Wohneinheiten unter Ausnutzung der nunmehr möglichen 250 m² zu errichten.** Die Fertigstellung erfolgte im September 2003.

Das Haus wurde vor 2003 nicht – auch nicht für private Zwecke – bewohnt bzw. genutzt. Im Zeitpunkt 1998 bis 2000 handelte es sich um eine Baustelle. Bevor man dann den Entschluss fasste, das Haus fertig (um)zubauen, erfolgten zweieinhalb Jahre überhaupt keine Baumaßnahmen.

Nach Ansicht der Bw. in der Berufung erfolgte die "Einlage" des Grundstückes aus der Privatsphäre bei Baubeginn im Jahr 1998 als festgestanden sei, dass das Haus nie als eigene oder als Wohnung für die Kinder dienen werde. Die Kinder waren zu diesem Zeitpunkt ein

bzw. drei Jahre alt. Diese Ansicht verbessert die Bw. im Vorlageantrag dahingehend, dass sie angibt, dass es sich doch um keine Einlage gehandelt habe, weil ursprünglich keine private Nutzung erfolgte.

Die Bw. führt aus, sie sei im Zeitpunkt der erteilten Einzelbewilligung im Jahr 1993 erst 19 Jahre alt gewesen, weshalb auch dann die **endgültige Entscheidung**, was mit dem Haus gemacht werde, **erst zehn Jahre später** gefallen sei. Der Hergang für die Entscheidung, ein Miethaus zu bauen, sei ein ungewöhnlicher gewesen.

Die zuständige Abgabenbehörde erlangte vom ganzen Vorgang für Zwecke der Umsatzsteuer erstmals durch die am 23. Mai 2003 einlangende Meldung der Bw. Kenntnis. Die Bw. verständigte das Finanzamt damit vom Beginn der Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit und war bis dahin steuerlich nicht erfasst. Der Beginn der Tätigkeit wurde in diesem Fragebogen mit 1. Mai 2003 angegeben. Eine allfällige ausdrückliche Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen der Bw. ist überhaupt nicht ersichtlich. Sollte man der Geltendmachung der Vorsteuerberichtigung eine solche Bedeutung beimessen wollen, ist diese frühestens im Zuge der Geltendmachung des Vorsteuerguthabens für September 2003 erfolgt.

2.) Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

a) Vorsteuerberichtigung

Die Bw. beantragt den Abzug der Vorsteuern aus den Jahren 1998, 2000 und 2001 unter Berufung auf die Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994. Sie macht diese Vorsteuern in der Umsatzsteuervoranmeldung für September 2003 geltend.

§ 12 Abs. 10 UStG 1994 regelt die nachträgliche Änderung der Verhältnisse für Gebäude, die bereits von einem **Unternehmer** in seinem Unternehmen **als Anlagevermögen in Verwendung bzw. Nutzung genommen** wurden folgendermaßen. Ändern sich bei einem solchen Gebäude in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden neun Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, 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 der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem **Zehntel** der gesamten

auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen (§ 12 Abs. 10 UStG 1994).

Ergänzend regelt § 12 Abs. 11 UStG 1994 die Vorsteuerberichtigung von Gebäuden, die von Unternehmern noch nicht als Anlagevermögen genutzt wurden. Ändern sich bei einem solchen Gegenstand die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug **maßgebend waren**, so ist, eine – **hundertprozentige** - Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

Die Bestimmungen der Abs. 10 und 11 gelten sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören (§ 12 Abs. 12 UStG 1994).

Ändern sich also die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so findet eine Vorsteuerkorrektur statt. Wie sich schon aus dem Gesetzeswortlaut ergibt, muss die Änderung der Verhältnisse im Unternehmensbereich eingetreten sein. Eine solche Änderung kann – für den konkreten Fall - daher nur vorliegen, wenn der Unternehmer zwar ursprünglich Umsätze ausgeführt hat, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigten, in weiterer Folge aber Umsätze ausführt, die ihn vom Vorsteuerabzug ausschließen (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Anm. 587/1).

Die Vorsteuerberichtigung soll den Sofortabzug der Vorsteuer für den Leistungsbezug so ausgleichen, dass er einem Abzug nach den Verwendungsverhältnissen im gesamten Berichtigungszeitraum entspricht. Die Berichtigung wird nicht durch rückwirkende Änderung für das Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung durchgeführt. Der **Ausgleich des Vorsteuerabzuges** wird erst bei der Steuerfestsetzung für **jenes Kalenderjahr** berücksichtigt, in dem sich die Verhältnisse gegenüber dem Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung **geändert haben** (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, aaO, Anm. 563 f.).

Für den konkreten Fall bedeutet das, dass Vorsteuern, für die die allgemeinen Abzugsvoraussetzungen schon in den Jahren 1998, 2000 und 2001 vorlagen, auch in diesen Jahren steuerlich geltend zu machen sind. Nur wenn der Abzug dieser Vorsteuern in den betreffenden Jahren aufgrund der einschränkenden Bestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 unzulässig war, ist in der Folge eine Berichtigung denkbar, wie sie von der Bw. geltend gemacht wird. Eine solche Berichtigung setzt wiederum voraus, dass im streitgegenständlichen Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum eine Änderung der Verhältnisse eingetreten ist, die nunmehr die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges bewirkt.

Als einziges Ereignis, dem eine solche Relevanz zukommen könnte, ist dem Akt zu entnehmen, dass im September 2003 die Fertigstellung des Gebäudes erfolgte, das in der Folge – aufgrund der Nutzungsüberlassung zu Wohnzwecken offenbar steuerpflichtig - vermietet wurde.

Eine Berichtigung des (ausgeschlossenen) Vorsteuerabzugs bei Einlagen von zunächst dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordneten Gegenständen in den unternehmerischen Bereich findet – gemeinschaftsrechtskonform - nicht statt.

§ 12 Abs. 10 oder 11 sind nicht anzuwenden, wenn Wirtschaftsgüter von einem Nichtunternehmer erworben oder von einem Unternehmer im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung seinem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet wurden, auch wenn diese Wirtschaftsgüter später für unternehmerische Zwecke verwendet werden. Auch Art. 20 der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) regelt nur das Verfahren für eine Vorsteuerberichtigung. Die Vorschrift enthält keine Berechtigung, eine nach Art. 17 der Sechsten Richtlinie nicht abziehbare Vorsteuer nachträglich abzuziehen (*Scheiner/Kolacny/Caganek, aaO, Anm. 557 und 582 zu § 12* unter Verweis auf EuGH 11.7.1991, *Rs C-97/90 (Lennartz)*; derselben Ansicht *Ruppe, UStG 1994², § 12 Anm. 205*).

Die Grundfrage für die Beurteilung der Zulässigkeit der geltend gemachten Vorsteuerkorrektur im September 2003 ist, warum die Vorsteuern aus den Jahren 1998, 2000 und 2001 bisher nicht abzugsfähig gewesen sind. Dafür kommen prinzipiell zwei Möglichkeiten in Frage.

Eine Abzugsfähigkeit ist zum einen nicht gegeben, wenn die Gebäudeinvestition **nicht durch einen Unternehmer oder nicht für das Unternehmen** erfolgte. Solche Vorsteuern bleiben endgültig von einem Abzug ausgeschlossen und können nicht im Wege einer Berichtigung geltend gemacht werden. Über die tatsächliche Zuordnung bzw. Abzugsfähigkeit ist dabei im Rahmen der Veranlagungen für die Jahre zu entscheiden, in denen die allgemeinen Voraussetzungen für den Abzug der Vorsteuern vorliegen, und nicht in der Umsatzsteuervoranmeldung der Fertigstellung des Gebäudes. Solche Vorsteuern könnten jedenfalls nicht nachträglich – wie hier im September 2003 – in Abzug gebracht werden (siehe etwa auch VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085).

Die Abzugsfähigkeit könnte als zweite Möglichkeit aufgrund der einschränkenden Bestimmung des **§ 12 Abs. 3 UStG 1994** nicht gegeben gewesen sein. Nur dieser Fall ist einer Vorsteuerkorrektur im Sinne der oben dargestellten Gesetzesbestimmungen zugänglich, was schon dadurch zum Ausdruck kommt, dass die Absätze 10 und 11 des § 12 UStG 1994 deziert auf §12 Abs. 3 UStG 1994 hinweisen. Korrigierbar sind somit die folgenden Vorsteuern, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind:

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;*
3. *die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die - wären sie steuerbar - steuerfrei sein würden.*

Der vorliegende ursprüngliche Einreichplan, auf dessen Basis die Baumaßnahmen 1998 bis 2001 gesetzt wurde, weist eindeutig ein Einfamilienhaus als beabsichtigtes Gebäude aus. Der Einreichplan sieht die Errichtung eines Gebäudes vor, das typischerweise Wohnzwecken dient. Allenfalls aus der Vermietung eines solchen Gebäudes erzielbare Umsätze wären 1998 bis 2001 steuerpflichtig gewesen und hätten gem. § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz unterzogen werden müssen.

Der UFS kann keine Hinweise darauf erkennen, dass Umsätze beabsichtigt gewesen wären, die unecht steuerbefreit und damit vorsteuerabzugsschädlich gewesen wären, was im übrigen auch nicht behauptet wird. Damit wären die Vorsteuern – Unternehmereigenschaft und Leistung für das Unternehmen vorausgesetzt – aber in den Jahren 1998 bis 2001 abzugsfähig gewesen. Vorsteuern, deren Abzug in diesen Jahren aus welchem Grund auch immer unterlassen wurde, können nicht im September 2003 im Wege einer Vorsteuerkorrektur nachträglich geltend gemacht werden. Deren Geltendmachung hätte in den entsprechenden Besteuerungszeiträumen 1998 bis 2001 erfolgen müssen.

Zusammenfassend kann somit festgestellt werden, dass die beantragten Vorsteuern einer **Vorsteuerkorrektur im September 2003 nicht zugänglich** sind.

Zur Klarstellung darf noch erwähnt werden, dass auf die nähere Beurteilung verzichtet werden konnte, warum die Vorsteuern in der Vergangenheit nicht geltend gemacht wurden. Es ist im konkreten Besteuerungszeitraum September 2003 rechtlich irrelevant, ob die Vorsteuern in den Vorjahren einfach unrichtigerweise nicht beansprucht wurden oder ob der Abzug von vornherein unzulässig gewesen wäre. In beiden Fällen ist – auch gemeinschaftsrechtskonform – die Geltendmachung im Wege einer Vorsteuerkorrektur nicht zulässig.

Es war deshalb die Berufung abzuweisen und auszusprechen, dass der angefochtene Bescheid unverändert bleibt.

Salzburg, am 30. August 2004