jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2004/3/24 99/14/0237

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.03.2004

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;
UStG 1972 §12 Abs10;
UStG 1994 §12 Abs10;
VwGG §39 Abs1 Z1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des F F in E, vertreten durch Dr. Wolfgang Zankl, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Thumeggerbezirk 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 14. Juni 1999, Zl. RV- 068.95/1-7/1995, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1990 bis 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erklärte für die Streitjahre 1990 bis 1992 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehrerer Liegenschaften.

Im Jahr 1994 fand im Unternehmen des Beschwerdeführers eine Prüfung der Aufzeichnungen statt. Dem gemäß § 151 Abs. 3 BAO erstatteten Bericht vom 29. Juli 1994 kann zu der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren strittigen Frage der Vorsteuerkürzung Folgendes entnommen werden:

"Tz. 16:Abziehbare VorsteuerSachverhalt:

Nach den vorliegenden Unterlagen sollen die Häuser in U und in H, ... , verkauft werden. Es wurde dafür in letzter Zeit massiv inseriert. Von dem zu 4 Eigentumswohnungen ausgebauten Objekt T, ... , wurden 1993 bereits 3

Eigentumswohnungen verkauft. Die vierte Wohnung wird ebenfalls zum Kauf angeboten. Auch im vorliegenden Arbeitsbericht der "Arbeitsgruppe (Name des Beschwerdeführers)" ist die Veräußerung dieser Objekte als vordringliches Ziel angeführt.

Rechtliche Würdigung

Gem. § 6 Zi 9a UStG ist die Veräußerung von Grundstücken samt Zubehör unecht steuerbefreit, d.h. dass für den Erwerb und die Renovierung und anteilige Verwaltungsaufwendungen kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden kann (Ausschluss vom Vorsteuerabzug gem. § 12/3 Zi 1 UStG).

Die behauptete Vermietungsabsicht nach einer weiteren Adaptierung der Objekte tritt nach außen überhaupt nicht in Erscheinung.

Die hohe Schuldenbelastung (Stand per 31. 12. 93: ca. 21 Mio öS) führt dazu, dass die Erfüllung des Zinsendienstes sehr in Frage gestellt ist. Als einzige vernünftige Alternative bietet sich daher lediglich der Verkauf von Liegenschaften.

Konkrete Verkaufsabsichten liegen in Form von zahlreichen Zeitungsannoncen vor und sind auch im "Unternehmens - Jahresbericht 1993" als Ziel der bearbeiteten Objekte H, U und T deklariert.

Somit sind nach obigen Gesetzesbestimmungen keine Vorsteuerabzüge zulässig. Für die Gewinnermittlung werden die Objekte H, U und T von den übrigen getrennt und als gewerbliche Einkünfte behandelt.

Im Zuge der Betriebsprüfung und UVA-Prüfung wird daher die

bisher geltend gemachte Vorsteuer, die mit denObjekten T, U

und H, ... , in Zusammenhang steht, als nicht abzugsfähig

anerkannt.

Die Ermittlung dieser Nachforderungsbeträge stellt sich wie

folgt dar:

1990

1991

1992

1) Vorsteuer geltend gemacht für

Haus U

34.479

8.046

13.163

ETW T

163.017

3.762

7.592

Haus H

62.525

162.630

Gesamt 1)

197.496

74.333

183.385

1990

1991

1992

2) Vorsteuer geltend gemacht für

Allg. Betr.kosten u. Invest.

19.488

81.247

davon für obige Objekte lt.Aufteil.schlüssel (Beschwerdeführer) 70%

13.642

56.873

H 20 %

T 25 %

U 25 %

Gesamt 2)

13.642

56.873

Summe Vorsteuerkürzung

Grundstückshandel ohne Berücks.

Vermiet.

197.496

87.975

240.258

davon entfällt auf vorübergeh. Vermiet.
Anspruch Zehntel Vermietung 90-92
Verkaufsobjekte ab 1993

197.496

11.808

20.755

1990: 3/10 - 1991: 2/10 - 1992: 1/10

- 59.249

- 2.362

- 2.075

davon Vorsteuer f. allgem. Kosten

U u. T 50 %

-9.745

-40.624

Somit gesamte Vorsteuerkürzung

138.247

75.868

197.559

... "

In einer Beilage zum Schlussbesprechungsprogramm findet sich

folgende Aufgliederung der Mieteinnahmen:

Mietein-nahmen

1990

1991

1992

1993

1994/1-5

Haus

Miete

Haus

Miete

Haus

Miete

Haus

Miete

Miete

Miete in

U

46.363

U

76.363

U

82.254

U

0

0

T

90.477

T

162.955

T

81.409

T Nzl.

9.710

0

M

9.200

M

42.000

M

59.455

38.909

H

0

H

0

H

0

0

O

94.697

O

207.000

O

179.167

0

Hg

0

Hg

0

Summe

136.840

343.215

412.663

248.332

38.909

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und nahm teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren in geänderten Umsatzsteuerbescheiden der Jahre 1990 bis 1992 die in Tz. 16 dargestellten Vorsteuerkürzungen vor.

Mit Schriftsatz vom 31. Oktober 1994 erhob der Beschwerdeführer Berufung u.a. gegen die Umsatzsteuerbescheide 1990 bis 1992, in der er vorbrachte, im Haus T seien wohl drei Wohnungen verkauft worden, die vierte Wohnung werde jedoch vermietet. Ihr Verkauf sei nicht beabsichtigt. Auch an einen Verkauf der Häuser in U und H werde nicht gedacht. Der Beschwerdeführer werde diese Wohnungen vermieten. Vordringlichstes Ziel des Unternehmenskonzeptes sei es, die verbliebene Wohnung in T und die Wohnungen in U und H langfristig zu vermieten. Entsprechende Mieter würden bereits gesucht. Die Vermietungsabsicht trete daher nach außen deutlich in Erscheinung. Der Beschwerdeführer arbeite zur Zeit an einem neuen Finanzierungskonzept, mit dem es möglich sein werde, das Fremdkapital planmäßig zu tilgen. Es werde daher beantragt, die geltend gemachten Vorsteuern für die Liegenschaften U und H sowie einen anteiligen Vorsteuerabzug für die vierte Wohnung in dem in T gelegenen Haus zu gewähren.

Einer am 11. April 1995 mit dem Beschwerdeführer aufgenommenen Niederschrift ist zu entnehmen, dass die "vierte Wohnung" im Februar 1995 verkauft worden sei.

Das in H gelegene Haus sei im Jahr 1989 ersteigert worden, wobei der Vorbesitzer noch bis Juli 1991 im Haus verblieben sei. Seit seinem Auszug sei das Haus unbewohnt.

Das in U gelegene Gebäude habe der Beschwerdeführer im Jahr 1986 erworben und im Laufe der Jahre erweitert und ausgebaut. Das letzte Mietverhältnis habe von August 1990 bis Oktober 1992 gedauert. Seither sei das Haus unbewohnt.

Die vom Beschwerdeführer hinsichtlich der beiden zuletzt genannten Häuser betonte Vermietungsabsicht hätte nicht an Hand von Inseraten oder sonstiger Belege unter Beweis gestellt werden können.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. April 1995 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Vorsteuern könnten vor der Erzielung von Einnahmen nur "zum Tragen kommen", wenn entweder die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden habe oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen die künftige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststehe. Im Beschwerdefall sei das in T gelegene Haus (die darin befindlichen vier Wohnungen) zur Gänze veräußert worden, sodass auch ein anteiliger Vorsteuerabzug nicht in Betracht komme. Das in H gelegene Haus werde seit dessen Erwerb im Jahr 1989 nicht vermietet, das in U gelegene Gebäude diene seit Oktober 1992 nicht mehr der Erzielung von Mieteinnahmen. Anhaltspunkte für die behauptete Vermietungsabsicht seien im Zuge der Erhebungen nicht hervorgekommen. Die extrem hohe Fremdmittelbelastung ließe vielmehr einen Verkauf der Objekte beinahe als einzig denkbare Möglichkeit der Vermögensverwertung erscheinen.

Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Schreiben vom 3. Februar 1999 fragte die belangte Behörde nach dem aktuellen Stand der wirtschaftlichen Nutzung der beiden in H und U gelegenen Häuser. Allfällige zwischenzeitig abgeschlossene Miet- oder Kaufverträge seien vorzulegen.

Eine Antwort des Beschwerdeführers ist nicht aktenkundig.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge.

Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und der §§ 6 Z 9a, 12 Abs. 3 Z 1 und 12 Abs. 10 des Umsatzsteuergesetzes 1972 wird im angefochtenen Bescheid zunächst ausgeführt, strittig sei, ob die im Zusammenhang mit der Errichtung bzw. Sanierung von Gebäuden in T, U und H geltend gemachten Vorsteuern zur Gänze anzuerkennen seien oder ob eine Vorsteuerrückrechnung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1972 vorzunehmen sei. Voraussetzung für die Anerkennung des Vorsteuerabzuges sei die Vermietung bzw. die beabsichtigte Vermietung, wobei bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über die künftige Vermietung nicht ausreichend seien.

Sodann wird im angefochtenen Bescheid auf die einzelnen Liegenschaften eingegangen und zum Objekt T ausgeführt, das Gebäude umfasse vier Wohnungen, wovon im Sommer 1994 bereits drei verkauft gewesen seien. Die vierte Wohnung sei im Jahr 1995 veräußert worden. Daraus könne geschlossen werden, dass eine Vermietungsabsicht niemals bestanden habe und der "Ausschluss des Vorsteuerabzuges als gegeben anzunehmen" sei.

Zum Objekt H habe festgestellt werden können, dass es bis zum 8. Juli 1991 vom Vorbesitzer bewohnt worden und nach diesem Zeitpunkt bis nachweislich April 1995 nicht vermietet worden sei.

Zum Objekt U wird ausgeführt, dass das letzte Mietverhältnis von August 1990 bis Oktober 1992 bestanden habe und das Haus seither (nachweislich bis April 1995) unvermietet sei.

Da der Beschwerdeführer den Vorhalt der belangten Behörde zu allenfalls seit der letzten behördlichen Nachschau durchgeführten Vermietungen unbeantwortet gelassen habe, sei davon auszugehen, dass bis dato keine Vermietung der beiden Häuser erfolgt sei. Auch habe der Beschwerdeführer seine behauptete Vermietungsabsicht durch keinerlei Hinweise auf Inserate oder Belege untermauern können. Dazu komme die hohe Schuldenlast von zuletzt 22,3 Mio. S. Auf Grund dieser Umstände "ist ab dem Veranlagungsjahr 1993 von einer Änderung der Verhältnisse auszugehen, weshalb gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1972 die entsprechende Vorsteuerrückrechnung vorzunehmen war".

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Bescheides erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt, und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200).

Der angefochtene Bescheid genügt diesen Anforderungen nicht.

Der rechtlichen Beurteilung der belangten Behörde liegt die Sachverhaltsfeststellung zu Grunde, dass sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse "ab dem Jahr 1993" geändert haben. Die belangte Behörde unterlässt es jedoch eine tragfähige Begründung dafür zu geben, worin sie die Änderung der Verhältnisse erblickt und warum diese Änderung im Jahr 1993 (offenbar hinsichtlich aller strittigen Objekte) eingetreten sein soll. Dass die in T und in H gelegenen Objekte seit ihrer Anschaffung (Herstellung) nicht vermietet worden seien und die belangte Behörde keine Anhaltspunkte für die vom Beschwerdeführer geäußerte Vermietungsabsicht habe finden können, sind Umstände, die jedenfalls nicht ohne weiteres auf eine im Jahr 1993 eingetretene Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse schließen lassen. Dies gilt auch für die Feststellung, im Februar 1995 sei die letzte der vier im Objekt T gelegenen Wohnungen veräußert worden. Zum Objekt T fällt überdies auf, dass nach der Aktenlage bis zum Jahr 1992 Mieteinnahmen und im Jahr 1993 eine Nachzahlung für 1992 tatsächlich erklärt wurden, sodass die Feststellung, eine "Vermietungsabsicht" habe "bezüglich dieses Objektes niemals bestanden", nicht nachvollziehbar ist.

Von diesen Mängeln der Sachverhaltsermittlung abgesehen, hat die belangte Behörde aber auch die Rechtslage verkannt.

Gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1972 ist, wenn sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, ändern, 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 zugrundeliegenden Leistungen an den Unternehmer ausgeführt worden sind. Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 (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; im Falle der Veräußerung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgt ist.

Für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgeblich. Sind in diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen erfüllt, kann der Vorsteuerabzug in voller Höhe vorgenommen werden. Fallen die Voraussetzungen nachträglich weg, so berührt dies grundsätzlich nicht den vorgenommenen Vorsteuerabzug. Nach der Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG 1972 führt eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, innerhalb der dort angeführten Fristen zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzuges. Die Berichtigung erfolgt allerdings - und insoweit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt - nicht rückwirkend, sondern jeweils für das Jahr der

Änderung (siehe zur insofern vergleichbaren Rechtslage nach dem UStG 1994, Ruppe, UStG 19942, Tz. 216 zu § 12). Solcherart ist es rechtswidrig, in einer ex post Betrachtung den Vorsteuerabzug schon für Veranlagungszeiträume anteilig zu kürzen, in denen eine Änderung der Verhältnisse auch nach der behördlichen Sachverhaltsfeststellung noch nicht eingetreten war. Wenn im angefochtenen Bescheid daher ausgehend von ab dem Jahr 1993 "geänderten Verhältnissen" - worin diese Änderung begründet war, ist noch ungeklärt - bei Festsetzung der Umsatzsteuer für 1990 3/10, für 1991 2/10 und für 1992 nur mehr 1/10 der geltend gemachten Vorsteuerbeträge als abzugsfähig erkannt wurden, steht dies mit der Rechtslage nicht in Einklang.

Der angefochtene Bescheid war sohin gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Die im ergänzenden Schriftsatz vom 6. Oktober 1999 beantragte Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof war schon deshalb nicht durchzuführen, weil ein solches Verlangen nur in der Beschwerde gestellt und nicht nach Ablauf der Beschwerdefrist nachgetragen werden kann (vgl. die bei Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, S. 540, angeführten Erkenntnisse).

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Die Umrechnung der entrichteten Stempelgebühren beruht auf § 3 Abs. 2 Z. 2 Eurogesetz, BGBl. I Nr. 72/2000.

Wien, am 24. März 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:1999140237.X00

Im RIS seit

14.04.2004

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at