

Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei Grundstücksumsätzen

Umsatzsteuer



Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus dem Erwerb einer Liegenschaft ist bereits im Jahr der Anschaffung möglich, wenn die Wahrscheinlichkeit einer steuerpflichtigen Verwendung mit größter Sicherheit anzunehmen ist. Wurde trotz Vorliegens dieser Voraussetzung der Vorsteuerabzug nicht vorgenommen, steht nach jüngster Ansicht des VwGH dieser erst wieder in jenem Voranmeldungszeitraum zu, in dem der Umsatz tatsächlich als steuerpflichtig behandelt wird.

Allgemein: Grundstücksumsätze, Option zur Steuerpflicht und Vorsteuerabzug

Die Veräußerung von Grundstücken ist gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG grundsätzlich von der Umsatzsteuer unecht befreit, dh Vorsteuern iZm der Veräußerung sind nicht abzugsfähig. Darüber hinaus besteht uU (anteiliger) Berichtigungsbedarf für bereits geltend gemachte Vorsteuern auf die Anschaffung/Herstellung bzw Großreparaturen nach Maßgabe von § 12 Abs 10 UStG.

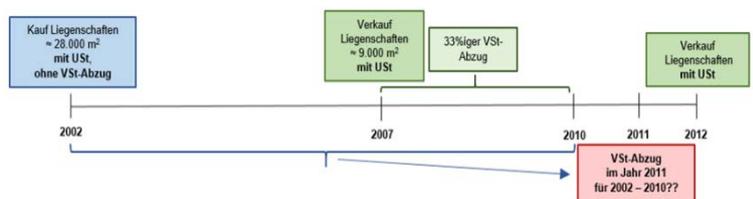
Der Verkäufer kann jedoch gemäß § 6 Abs 2 UStG zur Steuerwirksamkeit optieren. In diesem Fall unterliegt die Veräußerung dem Normalsteuersatz von 20%, weshalb allfällige Vorsteuern iZm dem Verkauf abzugsfähig sind und auch bisher in Zusammenhang mit der Liegenschaft abgezogene Vorsteuern nicht zu berichtigen sind.

Auf Käuferseite hängt die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug von der beabsichtigten Verwendung der Immobilie ab. Wird diese für steuerpflichtige Umsätze verwendet, besteht grundsätzlich der Vorsteuerabzug. Dieser ist jedoch nur zulässig, wenn im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung die Wahrscheinlichkeit einer steuerpflichtigen Vermietung bzw. Veräußerung mit größter Sicherheit anzunehmen ist (zB durch entsprechende Vorvereinbarungen mit künftigen Mietern/Käufern; vgl UStR 2000 Rz 799, 900).

Macht der Unternehmer von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch, steht ihm der Vorsteuerabzug erst wieder in jenem Jahr offen, in dem das Grundstück tatsächlich steuerpflichtig veräußert wird. Der VwGH beschäftigte sich jüngst erneut mit dieser Thematik.

Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2016, Ra 2014/15/0044

In dem Rechtsmittelverfahren handelte es sich um folgenden Sachverhalt:



Die Revisionswerberin, eine gewerbliche Grundstückshändlerin, macht im Veranlagungsjahr 2011 Vorsteuern unter Anwendung des § 16 UStG (Änderung der Bemessungsgrundlage) geltend, die, neben den Vorsteuern des Jahres 2011, Anschaffungskosten und weitere Vorleistungen der Jahre 2002 bis 2010 betreffen, da sie im Jahr 2002 mehrere Liegenschaften (mit USt) kaufte, für die sie bisher nur einen Teil der Vorsteuern geltend machen konnte.

Im Jahr 2007 verkaufte sie nämlich 2 Liegenschaften unter Ausübung der Option zur Steuerpflicht – für die Jahre 2007 bis 2010 wurde der Vorsteuerabzug zu rund 33% gewährt (das entspricht dem Verhältnis der verkauften Liegenschaftsflächen zu den bereits erworbenen Liegenschaftsflächen).

Im Zeitpunkt des Kaufes (2002) war aufgrund der entsprechenden Projektunterlagen eindeutig klar, dass zukünftige Verkäufe jedenfalls unter Inanspruchnahme der Option gem § 6 Abs 2 UStG, dh steuerpflichtig mit 20% USt, erfolgen werden. Das Finanzamt erkannte die bisher nicht in Anspruch genommenen Vorsteuern der Jahre 2002 bis 2010 für das Veranlagungsjahr 2011 nicht an.

Die Revisionswerberin begründete die Geltendmachung der noch offenen Vorsteuern im Jahr 2011 wie folgt:

- Nach Ansicht der Finanzverwaltung war ein Vorsteuerabzug vor der (tatsächlich steuerpflichtigen) Lieferung des Grundstücks nicht möglich. Der VwGH teilte allerdings im Erkenntnis vom 20. Oktober 2009 (2006/13/0193) diese Ansicht nicht, wenn im Zeitpunkt des Leistungsbezuges (Kauf einer Liegenschaft) bereits die Absicht der Option zur Steuerpflicht erweislich ist (d.h. wenn eine steuerpflichtige Veräußerung wahrscheinlicher ist als der Fall einer steuerfreien).
- Da die Revisionswerberin im Jahr 2012 weitere Liegenschaften mit USt verkaufte, stehen ihr unter Beachtung der oben angeführten VwGH-Rechtsprechung die Vorsteuern des Jahres 2011 sowie sämtliche noch offene Vorsteuern der Jahre 2002 bis 2010 zu.

Im Verfahren geht es daher um die grundsätzliche Frage, wie vorzugehen ist, wenn im Zeitpunkt des Leistungsbezuges ein Vorsteuerabzug unterblieben ist, obwohl ein solcher nach der Rechtsprechung des VwGH hätte vorgenommen werden können.

Der VwGH nahm dazu wie folgt Stellung:

- Die Vorsteuern des Jahres 2011 stehen zur Gänze zu, da von einer künftigen steuerpflichtigen Veräußerung im Jahr 2012 auszugehen ist.

- Betreffend Geltendmachung der noch offenen Vorsteuern 2002 – 2010 im Jahr 2011:
 - o Die Revisionswerberin stützte sich auf § 16 UStG „Änderung der Bemessungsgrundlage“. Diese gesetzliche Norm ist jedoch für den vorliegenden Sachverhalt nicht einschlägig (gem den UStR Rz 2381 fallen darunter z.B. Entgeltsminderungen, oder –erhöhungen).
 - o Das angesprochene VwGH-Erkenntnis (2009) bewirkt keine Änderung, sondern lediglich eine Klarstellung der Rechtslage.
 - o Es ist im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass eine bisher vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer vorliegt, welche für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden kann, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt (gem § 6 Abs 2 UStG). Die noch offenen Vorsteuern können daher im Jahr 2012 geltend gemacht werden
 - o Zu beachten ist, dass eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs 10 bzw 11 UStG im Verfahren nicht behauptet wurde

Zusammenfassung / Conclusio

Zusammenfassend lässt sich daher festhalten, dass ein Vorsteuerabzug wie auch in den UStR 2000 Rz 799 bzw 900 mit Hinweis auf einschlägige VwGH-Judikatur festgehalten ist, dann zulässig ist, wenn mit einer steuerpflichtigen Vermietung bzw Veräußerung mit großer Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist. Der Dokumentation, bei der Sie KPMG gerne unterstützt, kommt dabei besondere Bedeutung zu. In der Praxis ist zu beachten, dass die Finanzbehörden die Zulässigkeit des Vorsteuerabzugs regelmäßig im Detail prüfen und daher auch von einer Geltendmachung ohne ausreichende Dokumentation dringend abzuraten ist.

Sollte das Finanzamt letztendlich trotzdem einen Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezuges versagen, ist durch die VwGH-Judikatur klargestellt, dass der Vorsteuerabzug nicht endgültig verloren ist. Eine Geltendmachung ist in diesem Fall aber erst in jenem Voranmeldungszeitraum möglich, in dem der Unternehmer den Umsatz tatsächlich als steuerpflichtig behandelt.

Markus Vaishor
Director, Tax
T +43 1 31332-3652
mvaishor@kpmg.at

Katrin Postlmayr
Associate, Tax
T +43 1 31332-3154
kpostlmayr@kpmg.at

kpmg.at