

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***Ri 1***, den Richter ***Ri 2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR 1*** und ***LR 2*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** vertreten durch THT Treuhandteam Graz Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH Nfg KG, Conrad-von-Hötzendorf-Straße 68 Tür 2, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 27. April 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 24. März 2015 betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2013 zu Steuernummer ***Bf-StNr*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. April 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bericht vom 19.03.2015 über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin wurde die Außenprüfung für den Zeitraum 2009 bis 2013 abgeschlossen. Mit Wiederaufnahmebescheiden vom 24.03.2015 wurden die Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 2009 bis 2011 gem § 303 Abs 1 BAO wiederaufgenommen. Am 24.03.2015 wurden die im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2013 erlassen. Mit Beschwerden vom 27.04.2015 wurden die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Umsatzsteuer 2009 bis 2011, sowie die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2013 angefochten. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 03.09.2015 wurden die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Umsatzsteuer 2009 bis 2011 rechtskräftig als unbegründet abgewiesen. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 04.09.2015 und gesonderter Begründung vom 03.09.2015 (zugestellt lt Rückschein OZ 28 am 09.09.2015) wurden die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2013 als unbegründet abgewiesen.

Gegen die Abweisung der Beschwerden betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2013 wurde mit Eingabe vom 09.10.2015 eine Vorlage an das Bundesfinanzgericht eingebracht, sowie eine mündliche Verhandlung gem § 274 BAO und eine Entscheidung durch den Senat gem § 272 BAO beantragt.

Mit Vorhalt vom 11.05.2018 wurde die Beschwerdeführerin seitens des Bundesfinanzgerichtes aufgefordert darüber Mitteilung zu erstatten, wie sich das Projekt ***Objekt*** mittlerweile entwickelt hat und wie viele Wohneinheiten bisher tatsächlich verkauft wurden. Die Beschwerdeführerin hat mit insgesamt sechs Fristverlängerungsansuchen die Beantwortung dieses Vorhaltes letztlich bis zum 15.01.2019 (konkludent) erstreckt bekommen. Eine Beantwortung des Vorhaltes vom 11.05.2018 erfolgte letztlich nicht.

Mit neuerlichem Vorhalt vom 09.01.2024 hat der nunmehr zuständige Richter den seinerzeitigen Vorhalt vom 11.05.2018 der Beschwerdeführerin wieder in Erinnerung gerufen. Seitens der Beschwerdeführerin erfolgte eine Beantwortung des Vorhaltes mit Schreiben vom 15.02.2024.

Am 15.04.2024 wurde die mündliche Senatsverhandlung im Beisein des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin und zweier Vertreterinnen der belangten Behörde abgehalten. Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde die ***Projektunterlage 1*** aus dem Jahr 2009 (OZ 51 – Beilage ./1) und eine ***Projektunterlage 3*** – Projektstatus November 2023 (OZ 52 – Beilage ./2) vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (***Bf***) wurde lt Firmenbuchauszug (***FN-Nummer***) mit 11.06.2008 im Firmenbuch eingetragen (vgl OZ 59). Der Geschäftszweig der beschwerdeführenden Gesellschaft ist die Vermietung und Verpachtung. Mit Kaufvertrag vom 31.07.2008 (vgl OZ 58) erwarb die Beschwerdeführerin das ***Objekt***, ***KG, EZ***. Für Sanierungsmaßnahmen wurden die der Beschwerdeführerin von anderen Unternehmern in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge in den Beschwerdejahren als Vorsteuer beantragt. Lt Außenprüfung seien die Sanierungsaufwendungen insoweit aktiviert worden, soweit sie nicht durch die Förderzusagen des Landes Steiermark abgedeckt worden seien. Mit Ende des Jahres 2013 sollen lt Bericht über die erfolgte Außenprüfung alle aktivierten Aufwendungen aus dem Anlagevermögen in das Umlaufvermögen umgebucht worden sein.

Mit den im Zuge der Außenprüfung neu ergangenen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2009 bis 2011 und die nach Abschluss der Außenprüfung als Erstbescheide ergangenen

Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 wurden die durch die Beschwerdeführerin beantragten Vorsteuerbeträge durch das Finanzamt nicht anerkannt.

Die Beschwerdeführerin führte in ihrer Beschwerde ua aus:

„Wie bereits der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.10.2009, 2006/13/0193, festgestellt hat, sei 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 Bestimmungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 (sofort) zu, sodass die Vorsteuerauschlussbestimmung 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 dann möglich, wenn der Unternehmer im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung nachweisen könne, dass er den [sic] umsatzsteuerpflichtig behandle und dem Käufer die darauf entfallende Umsatzsteuer gem. § 11 UStG 1994 in Rechnung stellen wird.

*Diesfalls sei auf die beiliegende ***Projektunterlage 2** verwiesen.*

Wie aus dieser Projektunterlage ersichtlich, werden die diesbezüglich zu errichtenden bzw. zu sanierenden Wohneinheiten allesamt und ausschließlich mit Umsatzsteuer öffentlich angeboten und widerspiegelt sich dies auch in der angeschlossenen Verkaufsliste, sodass rein aus dieser Unterlage ersichtlich ist, dass der Abgabepflichtige, respektive die beschwerdeführende Gesellschaft, im Zuge des Verkaufes der Liegenschaftsteile, respektive der zu schaffenden, zu sanierenden Wohnungen, die Option des § 6 Abs. 2 UStG in Anspruch nehmen wird und die, beim Verkauf tätigen Umsätze, umsatzsteuerpflichtig behandelt wird.

Ergänzend können somit aus dem oben zitierten Verwaltungsgerichtshoferkennntnis 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.“

In der Beschwerde berief sich die Beschwerdeführerin neben dem genannten VwGH-Erkenntnis noch auf einen Fachartikel (Neuhold, Vorsteuerabzug bei Grundstücksumsätzen, immolex 2010, 277), auf die Judikatur des VwGH (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0063) und auf die Judikatur des UFS bzw BFG (UFS 25.08.2012, RV/0178-G/11; UFS 25.10.2012, RV/0180-G/11; BFG 04.09.2014, RV/2100832/2013).

Die Beschwerdeführerin führte zusammengefasst aus, dass es ihre ausschließliche Absicht gewesen sei, die Veräußerung der zu schaffenden bzw zu sanierenden Wohnungen bzw Liegenschaftsanteile umsatzsteuerpflichtig zu tätigen. Dies ergäbe sich bereits aus der

vorgelegten Projekt- und Prospektunterlage und der diesbezüglichen Verkaufsliste, in welcher die Verkaufspreise ausschließlich mit Umsatzsteuer angepriesen wären. Die Beschwerdeführerin schließt aus ihren Ausführungen und aus der zitierten Literatur und Judikatur, dass der Vorsteuerabzug bereits zum Zeitpunkt des Entstehens und der Verrechnung der Vorleistungen gegeben sei und nicht erst im Zeitpunkt der tatsächlich erfolgten Veräußerung.

Das Finanzamt hielt dieser Argumentation in der gesonderten Begründung (Rechtliche Beurteilung) der abweisenden Beschwerdeentscheidungen Folgendes entgegen:

„Nach § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind nach § 12 Abs 3 UStG 1994 ua die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet, und die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt. Maßgeblich für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges (vgl. VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193; 24.03.2004, 99/14/0237).

Aus den Bestimmungen des § 6 Abs 1 Z 9 lit a iVm § 12 Abs 3 Z 1 und Z 2 UStG 1994 resultiert eine unechte Steuerbefreiung der Grundstücksumsätze. Durch die in § 6 Abs 2 UStG 1994 geschaffene Option ist es dem Steuerpflichtigen allerdings möglich, solche Umsätze trotzdem als steuerpflichtig zu behandeln und dadurch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu erlangen.

Will der Unternehmer im Hinblick auf eine künftige Optionsausübung bereits vor der Ausführung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, ist dies nur möglich, wenn er zweifelsfrei darlegen kann (zB durch entsprechende Vorvereinbarungen mit künftigen Käufern oder anhand anderer - über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender - Umstände), dass bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Veräußerung mit größerer Sicherheit anzunehmen war als der Fall einer steuerbefreiten Veräußerung oder der Fall des Unterbleibens der Veräußerung. Die Absicht zur steuerpflichtigen Grundstücksveräußerung muss zweifelsfrei feststehen und nach außen hin erkennbar und klar bestimmt sein. Die Beweislast hinsichtlich der Absicht zur steuerpflichtigen Behandlung trifft den Unternehmer.

In dem in der gegenständlichen Beschwerde zitierten Erkenntnis vom 20.10.2009, 2006/13/0193 hat der VwGH hinsichtlich Anlegerwohnungen ein sofortiges Vorsteuerabzugsrecht angenommen, da die umsatzsteuerpflichtige Wohnungsvermietung und der damit verbundene Vorsteuerabzug zentraler Bestandteil der gesamten Konzeption waren,

und bereits verbindliche Kaufanbote von Anlegern, in denen eine Verrechnung mit Umsatzsteuer festgelegt war, vorlagen.

*Im gegenständlichen Fall konnten keine (potentiellen) Käufer namhaft gemacht werden, verbindliche Kaufanbote liegen nicht vor. Entsprechende Vorvereinbarungen konnten ebenso wenig vorgelegt werden. Vorgelegt wurde eine ***Projektunterlage 2*** (Stand: März 2012), die im Anhang eine mit 29.03.2012 datierte 'Verkaufspreisliste' enthält, in der die Wohnungspreise zuzüglich Umsatzsteuer ausgewiesen sind. Dabei handelt es sich um eine bloße Absichtsbekundung, die durch keine weiteren Umstände untermauert wird.*

Zu bedenken ist überdies, dass eine Option auf Steuerpflicht nach § 6 Abs 2 UStG 1994 im Regelfall dann sinnvoll sein wird, wenn der Erwerber vorsteuerabzugsberechtigt ist und plant, das Grundstück (die Wohnung) während der Korrekturfrist des § 12 Abs 10 UStG 1994 für steuerpflichtige Umsätze zu verwenden (vgl Rattinger in Melhardt/Tumpel, UStG² § 6 Tz 330). Dieser Gesichtspunkt lag auch dem Sachverhalt des Erkenntnisses des VwGH vom 20.10.2009, 2006/13/0193 zugrunde, in dem es um ein Vorsorge-Wohnungs-Konzept ging, bei dem die umsatzsteuerpflichtige Vermietung und der Vorsteuerabzug für den Anleger ein zentraler Bestandteil der Konzeption waren. Vergleichbare Anhaltspunkte gibt es im gegenständlichen Fall nicht.

Der Bf. ist es daher nicht gelungen, zweifelsfrei darzulegen, dass bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Veräußerung mit größerer Sicherheit anzunehmen war als der Fall einer steuerbefreiten Veräußerung oder der Fall des Unterbleibens der Veräußerung.“

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 15.02.2024 hat die Beschwerdeführerin den ursprünglichen Vorhalt vom 11.05.2018 wie folgt beantwortet:

„[...]

In der Folge dürfen wir nun den Vorhalt vom 11. Mai 2018, urgiert mit Vorhalt 09. Jänner 2024, beantworten und dazu ausführen wie folgt:

*Die Vermarktung des Projektes ***Objekt*** hat sich seit dem Zeitpunkt des Ankaufes bis heute als äußerst schwierig herausgestellt. Die ursprüngliche Planung, das ***Objekt*** unter Inanspruchnahme von Förderungsmitteln, aus der steuerlichen Wohnbauförderung im Zusammenhang mit der umfassenden Sanierung und dem entsprechenden Umbau und Sanierung des ***Objekt*** in Wohnungen und Beistellung von entsprechenden Gesellschaftern umzusetzen hat sich in den Jahren nach dem Ankauf als nicht opportun erwiesen. Die Geschäftsführung hat sich sodann entschlossen von dieser ursprünglichen Planung abzugehen und die Liegenschaft, respektive das Objekt ***Objekt***, zu revitalisieren,*

Wohnungen zu errichten, zu parifizieren und als Einzelanlegerwohnungen inkl Umsatzsteuer zu verkaufen. Dieser Umstand wurde auch der Finanzverwaltung und auch im Rechtsmittelverfahren mitgeteilt und die entsprechenden Unterlagen übermittelt.

Auch diese geplante Verwertung hat sich in der Folge als nicht zielführend und umsetzbar erwiesen. So konnte lediglich im Jahr 2021 der Verkauf eines unbebauten Teiles der Liegenschaft an eine Genossenschaft erreicht werden. Diese, im Jahr 2021, verkaufte Fläche war, wie gesagt unbebaut und somit nicht mit Vorleistungen und somit angefallenen Vorsteuern, die zu berichtigen gewesen wären, belastet.

*Aufgrund dieses Umstandes und der wirtschaftlichen Entwicklung hat sich die Geschäftsführung nunmehr entschlossen auch von diesem Plan der Verwertung wieder abzugehen und die ursprüngliche Verwertungsabsicht, sprich die umfassende Sanierung des ***Objekt*** unter Inanspruchnahme von Fördermitteln des Landes Steiermark im Zusammenhang mit der umfassenden Sanierung, zu sanieren, in Wohnungen umzubauen und sodann in der Folge als Wohnungen (und somit zwingend mit Umsatzsteuer) zu vermieten.*

Diese neuerliche Änderung der Planung erfolgte aufgrund der derzeitigen Offensive im Zusammenhang mit Sanierungen von sanierungsbedürftigen Gebäuden und die entsprechenden politischen und förderungsrechtlichen Unterstützungen und Akkordierungen.

*Die Geschäftsführung ist infolge des politischen und wohl auch wirtschaftlichen 'Rückenwindes' im Zusammenhang mit Sanierungsmaßnahmen von sanierungsbedürftigen Objekten nunmehr der Meinung, dass dies als umsetzbare Maßnahme für das Projekt ***Objekt*** erfolgreich sein wird. Die entsprechenden notwendigen, formellen Abwicklungen und Besprechungen bei den zuständigen Behörden im Land, betreffend Förderung und der Gemeinde betreffend Genehmigungsverfahren, sind derzeit im Gange.*

Für einen genauen Zeitplan Abwicklung und der Umsetzung ist für diese jüngst gefallene Entscheidung als noch zu früh anzusehen.

*Da die Absicht der Umsetzung des Projektes ***Objekt*** in Zukunft ausschließlich mit gesetzlichen umsatzsteuerpflichtigen Umsätze geplant und gewollt ist, erscheinen uns in diesem Lichte die Ausführungen im Zusammenhang mit der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2013 des FA Graz-Stadt vom 24.03.2015 als untermauert und gesetzlich fundiert und ersuchen wir daher um Stattgabe unserer Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide von 2009 bis 2013 vom 24.03.2015."*

In der mündlichen Verhandlung am 15.04.2024 wurden durch die Beschwerdeführerin eine „***Projektunterlage 1***“ aus dem Jahr 2009 (OZ 51 – Beilage ./1) und eine „***Projektunterlage 3*** – Projektstatus November 2023“ (OZ 52 – Beilage ./2) vorgelegt. Ergänzend wurde in der mündlichen Verhandlung durch den steuerlichen Vertreter der

Beschwerdeführerin vorgebracht, dass bei dem verfahrensgegenständlichen Projekt keine Bauträger im Hintergrund stünden, sondern Investoren die als Kommanditisten auftreten würden. Das ursprüngliche Projekt stamme aus dem Jahr 2008. Auf Grund der Finanzkrise wären die Investoren sehr vorsichtig gewesen und bis zum Jahr 2012 sei es nicht gelungen genügend Kapital bzw Kommanditisten aufzutreiben. Aus der aktualisierten Unterlage aus dem Jahr 2012 (vgl OZ 30) sei ersichtlich, dass nur Verkaufspreise netto zuzüglich der Umsatzsteuer ausgewiesen sind. Nachdem die bisherigen Konzepte – Beteiligung von Kommanditisten bzw später der Verkauf als Einzelanlegerwohnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer an einzelne Anleger – nicht umgesetzt haben werden können, sei man zum ursprünglichen Projekt der umfassenden Sanierung zurückgekehrt. Die einzelnen Einheiten sollen nunmehr zu Wohnungen umgebaut und vermietet werden. Zum Beweis wurde ein aktuelles aus dem Jahr 2023 stammendes Konzept vorgelegt (vgl OZ 52 – „***Projektunterlage 3*** – Projektstatus November 2023“).

Über Nachfrage der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung gab der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin an, dass weder Kauf- noch Mietanbote vorliegen würden. Mietanbote seien aus der Sicht der steuerlichen Vertretung auch gar nicht erforderlich, da die Vermietung von Wohnungen jedenfalls umsatzsteuerpflichtig wäre.

Über Befragen des Senatsvorsitzenden gab der steuerlicher Vertreter an, dass im Jahr 2012 der Verkauf von Einzelwohnungen an Einzelkäufer und nicht mehr an Kommanditisten, wie im ursprünglichen Konzept aus dem Jahr 2009 geplant, vorgesehen gewesen sei.

Auf Basis des bisherigen Akteninhaltes und der mündlichen Verhandlung konnte festgestellt werden, dass die Beschwerdeführerin das ***Objekt*** am 31.07.2008 erwarb. In weiterer Folge wurden in den Jahren 2009 bis 2013 Sanierungsmaßnahmen bei anderen Unternehmen in Auftrag gegeben. Für diese Sanierungsmaßnahmen machte die Beschwerdeführerin die folgenden ihr in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern geltend:

Jahr	beantragte Vorsteuer
2009	€ 37.861,49
2010	€ 8.103,74
2011	€ 19.307,46
2012	€ 3.309,58
2013	€ 1.293,44

Der ursprüngliche Plan der Beschwerdeführerin war, das ***Objekt*** unter Inanspruchnahme von Fördermitteln und unter Beteiligung von Gesellschaftern

(Kommanditisten) umzubauen und zu sanieren (vgl dazu OZ 51 – ***Projektunterlage 1*** aus dem Jahr 2009). In dieser Projektunterlage wird unter der Überschrift „III.1 Die Investitionsform“ ausgeführt wie folgt:

„Investoren erwerben in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft (KG) ein bestehendes Objekt und errichten darin im Rahmen der `umfassenden Sanierung` des Landes Steiermark Wohnungen zum Zweck der späteren Vermietung an Dritte und erzielen daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988.“

Auf Grund der Wirtschaftskrise im Jahr 2008 und dem Umstand, dass für eine Realisierung dieses Projektes weder das notwendige Kapital, noch die notwendigen Interessenten die sich als Kommanditisten an diesem Projekt beteiligen wollten durch die Beschwerdeführerin aufgetrieben werden konnten, kam es zu einer Umplanung des Projektes. Nunmehr war es der Plan der Beschwerdeführerin die einzelnen Wohnungen an Anleger zu verkaufen. Dabei waren die Preise der Wohnungen in einer Verkaufspreisliste netto zuzüglich Umsatzsteuer ausgewiesen (vgl OZ 30 – ***Projektunterlage 3*** Stand März 2012).

Da sich die geplante Verwertung als nicht zielführend und umsetzbar erwiesen hat, wurde im Jahr 2023 der Plan der weiteren Verwertung dahingehend abgeändert, dass nunmehr die Wohnungen umgebaut und saniert und in weiterer Folge vermietet werden sollen.

Von der Beschwerdeführerin wurden im gesamten Verfahren weder verbindliche Kauf- noch Mietanbote vorgelegt. In der mündlichen Verhandlung wurde seitens der Beschwerdeführerin auch bestätigt, dass es weder Kauf- noch Mietanbote vorliegen würden.

2. Beweiswürdigung

Die Eintragung der Beschwerdeführerin im Firmenbuch am 11.06.2008 erschließt sich aus dem Firmenbuchauszug zu ***FN-Nummer*** (vgl OZ 59).

Der Kauf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 31.07.2008 erschließt sich aus dem Grundbuchauszug zu ***KG, EZ*** (vgl OZ 58).

Der ursprüngliche Plan der Beschwerdeführerin mittels der Beteiligung von Kommanditisten das notwendige Geld für den Umbau und die Sanierung bereitzustellen erschließt sich aus der „***Projektunterlage 1***“ aus dem Jahr 2009 (OZ 51). Daraus erschließt sich auch, dass eine Vermietung der Wohnungen angedacht war. Es wurden von der Beschwerdeführerin keine konkreten und verbindlichen Mietanbote oder Vorvereinbarungen mit künftigen Mietern vorgelegt. Die Beschwerdeführerin bestritt durch ihren steuerlichen Vertreter sogar die Existenz solcher Mietanbote.

Weiters wurden durch die Beschwerdeführerin keine sonstigen Nachweise vorgelegt, die im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden

steuerpflichtigen Vermietung mit größerer Sicherheit hätten annehmen lassen, als den Fall eines Unterbleibens einer (steuerpflichtigen) Vermietung.

Die Änderung des ursprünglichen Plans, hin zu einem Verkauf der einzelnen Wohnungen an Anleger erschließt sich aus der ***Projektunterlage 2*** vom März 2012 (OZ 30). In dieser Projektunterlage findet sich eine Verkaufspreisliste die für die einzelnen Wohnungen Nettopreise zuzüglich der Umsatzsteuer ausweist. Es wurden im gesamten Verfahren keine weiteren Nachweise (wie zB Verkaufsanbote), die eine tatsächliche Verkaufsabsicht mit Option zur Umsatzsteuerpflicht belegen würden, vorgelegt, und existieren solche, lt Aussage der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung, auch nicht.

Die Beschwerdeführerin ist im gesamten Beschwerdeverfahren nicht von einer Vermietungsabsicht, sondern von einer Verkaufsabsicht ausgegangen. Dies erschließt sich aus den einzelnen Beschwerden betreffend die Jahre 2009 bis 2013, die jeweils auf die Verkaufsabsicht abstellen und ua auf der jeweiligen Seite 5 ausführen:

„Das die ausschließliche Absicht des Abgabepflichtigen ist, die Veräußerung der zu schaffenden bzw. zu sanierenden Wohnungen bzw. Liegenschaftsteile mit Umsatzsteuer zu tätigen, ergibt sich, wie bereits mehrfach ausgeführt, aus der beiliegenden Projekt- und Prospektunterlage und der diesbezüglichen Verkaufsliste, in der die Verkaufspreise ausschließlich mit Umsatzsteuer angepreist sind.“

Auf Grund von Internetrecherchen konnte festgestellt werden, dass das gegenständliche Objekt bzw einzelne Wohnungen noch nicht saniert und/oder verkauft wurden. So wird in einem Artikel der ***Zeitung*** vom ***Datum*** berichtet, dass das unter Denkmalschutz stehende ***Objekt*** in ***Ort*** seit Jahren zum Verkauf stehe und dass noch immer die Möglichkeit bestehe, in dem Renaissancebau 15 Miet- oder Eigentumswohnungen zu errichten. Auf der Internetplattform „***XY***“ wird das ***Objekt*** derzeit für € ***Betrag*** zum Verkauf angeboten. In der Objektbeschreibung dieser Anzeige wird auf das „fix und fertige Revitalisierungsprojekt mit 15 Wohnungen“ verwiesen (vgl OZ 60 und OZ 61).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorsteuerbeträge bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung und Rechnungsausstellung an die Beschwerdeführerin oder erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung der Wohnungen unter gleichzeitig ausgeübter Option zur Umsatzsteuerpflicht nach § 6 Abs 2 UStG 1994 bzw bei tatsächlich ausgeübter Vermietung geltend gemacht werden können.

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 und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind als Vorsteuern abziehen.

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind nach § 12 Abs 3 Z 1 und Z 2 UStG 1994 die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet und die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Maßgeblich für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges (vgl VwGH 24.03.2004, 99/14/0237).

Gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994 sind Umsätze aus der Lieferung von Grundstücken steuerfrei.

Aus den Bestimmungen des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994 iVm § 12 Abs 3 Z 1 und 2 UStG 1994 ergibt sich die unechte Steuerbefreiung von Grundstücksumsätzen.

Nach § 6 Abs 2 UStG 1994 kann der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs 9 lit a UStG 1994 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Durch die Option nach § 6 Abs 2 UStG 1994 ist es dem Unternehmer möglich, solche grundsätzlich steuerfreien Grundstücksumsätze als steuerpflichtige Umsätze zu behandeln und damit die Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu erlangen.

Für die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges gilt es daher zu prüfen, ob zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges die grundsätzlichen Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 1 UStG 1994 vorliegen und somit kein Bezug auf einen steuerfreien Umsatz hergestellt werden kann.

Ein Vorsteuerabzug ist für einen einem Unternehmer gelieferten Gegenstand oder eine einem Unternehmer erbrachte Dienstleistung im Regelfall bereits zulässig, wenn die Ausführung eines Umsatzes erst beabsichtigt ist, und setzt nicht voraus, dass der Unternehmer damit einen Umsatz bereits ausgeführt hat oder ausführt (vgl dazu VwGH 11.11.2008, 2006/13/0070 mwN).

Zur Grundstücksveräußerung:

Zu der sich aus den Bestimmungen des § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 iVm § 12 Abs 3 Z 1 und 2 UStG 1994 ergebenden unechten Steuerbefreiung für Vermietungsumsätze, für die ebenfalls im ersten Satz des § 6 Abs 2 UStG 1994 eine Option zur Steuerpflicht vorgesehen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13.09.2006, 2002/13/0063 bis 0065, ausgeführt, 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.

Bedarf die Steuerpflicht der aus der künftigen Veräußerung erwirtschafteten Umsätze zusätzlich noch der Option zur Steuerpflicht, kommt die Vorsteuerauschlussbestimmung nicht zur Anwendung, wenn bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze eine steuerpflichtige Veräußerung wahrscheinlicher ist als der Fall einer steuerfreien Veräußerung. Die Frage, ob vom Gebrauch der im § 6 Abs 2 UStG 1994 eingeräumten Option bei Verkauf der Liegenschaften auszugehen ist, muss also mit der Wahl jener Möglichkeit beantwortet werden, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat. Bei nachweislicher Absicht der Option zur Steuerpflicht steht der Vorsteuerabzug entsprechend der Bestimmung des § 12 Abs 1 UStG 1994 sofort zu, sodass die Vorsteuerauschlussbestimmung des § 12 Abs 3 UStG 1994 insoweit nicht zum Tragen kommt (vgl VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0044 mit Verweis auf VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193).

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, die Grundstücksumsätze betreffende Bestimmung des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994 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 Vorsteuerauschlussbestimmung des § 12 Abs 3 UStG 1994 nicht zum Tragen kommt. (vgl VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0044; VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193)

Da im gesamten bisherigen Verfahren keinerlei verbindliche Kaufanbote vorgelegt werden konnten und auch seitens der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin erklärt wurde, dass es keine Kaufanbote gab und auch sonst keine weiteren Nachweise, die eine objektive Verkaufsabsicht dokumentieren würden, vorgelegt wurden, war festzustellen, dass eine Absicht, die Liegenschaftsanteile mit offenem Umsatzsteuerausweis zu veräußern, nicht glaubwürdig dokumentiert werden konnte. Die bloße Erklärung ein Grundstück bzw Liegenschaftsanteile mit Option zur Umsatzsteuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG 1994 veräußern zu wollen bzw der Hinweis ein Gebäude mit offenem Umsatzsteuerausweis verkaufen zu wollen, reicht, neben der erwähnten Preisliste in OZ 30, nicht aus, um Vorsteuern aus dem Umbau und der Sanierung geltend machen zu können.

Zur Wohnungsvermietung:

Zu der im Beschwerdeverfahren vorgebrachten Planänderung von einem Verkauf der einzelnen Wohnungen (Liegenschaftsanteile) hin zu einer Vermietungsabsicht ist Folgendes auszuführen:

Im gesamten bisherigen Beschwerdeverfahren bis zur mündlichen Verhandlung am 15.04.2024 wurde seitens der Beschwerdeführerin argumentativ ausschließlich auf die Veräußerung von einzelnen Wohnungen (Liegenschaftsanteilen) abgestellt. Lediglich in der mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2023 nunmehr den Entschluss gefasst habe, die Wohnungen zu sanieren und in weiterer Folge (umsatzsteuerpflichtig) zu vermieten. Die bisherige Argumentation konzentrierte sich dementsprechend auf einen allfälligen (unecht umsatzsteuerfreien) Grundstücksumsatz. Der Vollständigkeit halber wird an dieser Stelle jedoch auch auf eine vorgebliche Vermietungsabsicht eingegangen.

Für die Berücksichtigung von Vorsteuern reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen der Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass die Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte in umsatzsteuerlicher Hinsicht erzielt werden, können Vorsteuern steuerlich berücksichtigt werden. Voraussetzung für die Berücksichtigung von Vorsteuern vor der Erzielung von Entgelten aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Entgelterzielung entweder auf Grund von bindenden Vereinbarungen oder auf Grund sonstiger, über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden können, weil der auf Vermietung gerichtete Entschluss der Steuerpflichtigen nach außen hin klar und eindeutig in Erscheinung getreten ist. (vgl dazu VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; VwGH 30.4.2003, 98/13/0127; VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063; VwGH 28.05.2008, 2008/15/0013; VwGH 04.03.2009, 2006/15/0175; VwGH 28.06.2012, 2010/15/0016)

Ein Steuerpflichtiger ist auch im Lichte der EuGH-Urteile in den Rechtssachen Lennartz (EuGH Urteil vom 11.07.1991, Rs C-97/90, Slg. I-3795), Armbrecht (EuGH Urteil vom 04.10.1995, Rs C-291/92, Slg. I-2775) und Baksci (EuGH Urteil vom 08.03.2001, Rs C-415/98, Slg. I-1831) nur dann befugt, die auf Gegenstände entfallende Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, wenn er die Gegenstände für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet. Diesbezüglich ist zudem auf das Urteil des EuGH vom 21.03.2000 in der Rechtssache C-110/98 bis C-147/98 (Gabalfrisa ua) zu verweisen, laut welchem die Abgabenbehörde nicht gehindert ist, objektive Nachweise für die erklärte Absicht zu verlangen, eine zu besteuerten Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen. Das vom Beschwerdeführer für sich in Anspruch genommene Recht auf Vorsteuerabzug vor der tatsächlichen Vermietung des Streitobjekts und dem Entstehen zu versteuernder Einkünfte setzt sohin eine nach außen hin zum Ausdruck gekommene Absicht voraus, das Objekt zu vermieten (vgl dazu auch VwGH 13.09.2006, 2002/13/0063).

In der mündlichen Verhandlung gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass es keine verbindlichen Mietangebote gebe. Im bisherigen Verfahren wurden auch keine solchen Mietangebote oder andere Nachweise, aus welchen sich eine objektive Vermietungsabsicht erschließen ließe, vorgelegt.

Da eine Vermietungsabsicht nach den Feststellungen nicht nachgewiesen werden konnte (vgl. dazu auch VwGH 28.05.2008, 2008/15/0013) und da für den Vorsteuerabzug die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges maßgeblich sind (vgl. VwGH 24.03.2004, 99/14/0237), kann aus dem im Jahr 2023 gefassten Vermietungsentschluss, für einen Vorsteuerabzug in den Streitjahren 2009 bis 2013 nichts gewonnen werden. Im Übrigen konnten auch für den Zeitraum 2009 bis 2012 keine Nachweise erbracht werden, aus welchen sich eine objektive und ernsthafte Vermietungsabsicht erschließen ließe.

Die im Zuge des Umbaus und der Sanierung des Streitobjektes angefallene Umsatzsteuer kann dementsprechend in den Streitjahren nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die gegenständliche Rechtsfrage anhand der einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelöst werden konnte, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Es war dementsprechend eine ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Graz, am 30. April 2024