

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mandat-Consult Wirtschaftstreuhand- gesellschaft m.b.H., Karlsteiner Straße 18, 3843 Dobersberg, über die Beschwerde vom 27. Oktober 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 29. September 2017 betreffend Umsatzsteuer 2015 (Steuernummer ***BF1StNr1***) und den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. Mai 2021 betreffend Umsatzsteuer 2016 (Steuernummer ***BF1StNr2***, nach § 253 BAO an Stelle des Bescheides des Finanzamtes Waldviertel vom 15. September 2017 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2016 getretener Bescheid) zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer ***Bf1*** (im Folgenden kurz: BF) erzielt in den gegenständlichen Jahren ua. Einkünfte aus der Vermietung von Geschäftslokalen.

Am 28.3.2017 reichte der BF die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2015 ein.

Im Rahmen einer beim BF durchgeführten Außenprüfung samt Umsatzsteuernachschau (Bericht vom 11.9.2017) wurde unter anderem die verfahrensgegenständliche Feststellung getroffen, dieser habe zum Objekt ***Liegenschaftsadresse***, welches für Geschäftszwecke vermietet sei, im Jahr 2013 eine Mietvorauszahlung für den Zeitraum ab 07/2015 erhalten, die

im Jahr der Vereinnahmung steuerfrei behandelt worden sei. Da der BF bezüglich der Mietumsätze im Jahr 2015 zur Steuerpflicht optiert habe, seien die Mietvorauszahlungen in den betreffenden Jahren nachträglich der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Am 15.9.2017 erließ das damalige Finanzamt Waldviertel (seit 1.1.2021 Finanzamt Österreich, im Folgenden: belangte Behörde) einen Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid für den Zeitraum 12/2016, dem sie die Prüfungsfeststellungen zugrunde legte.

Weiters erließ die belangte Behörde am 29.9.2017 den Umsatzsteuerbescheid für 2015, wobei sie wiederum – abweichend von der eingereichten Erklärung – die in diesem Jahr nicht als steuerpflichtig erklärten Teile der Vermietungseinkünfte, die auf die im Jahr 2013 erhaltene Anzahlung entfallen, der Umsatzsteuer unterwarf.

Am selben Tag verfügte die belangte Behörde nach § 303 Abs 1 BAO die Wiederaufnahme zur Umsatzsteuer 2013 und erließ einen (neuen) Umsatzsteuerbescheid für 2013, in dem unter anderem die als steuerfrei behandelte Anzahlung aus dem steuerbaren Umsatz (KZ 000) und den erklärten unechten Steuerbefreiungen (KZ 020) ausgeschieden wurde.

In den genannten Bescheid verwies die Behörde begründend auf den gegenständlichen Außenprüfungsbericht, der dem BF am 2.10.2017 zugestellt wurde.

Am 31.10.2017 erhob der BF gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 12/2016 und den Umsatzsteuerbescheid 2015 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde. Der Umsatzsteuerbescheid 2013 blieb unbekämpft.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 9.1.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerden als unbegründet ab, woraufhin der BF fristgerecht am 7.2.2018 die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragte.

Am 11.2.2019 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Nach erfolgter Vorlage erließ die belangte Behörde am 12.5.2021 den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2016, in dem sie jedoch bei der, dem Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 12/2016 vom 15.9.2017 zugrundeliegenden, Rechtsanschauung verblieb und somit die vom BF als steuerfrei belassenen Teile der erhaltenen Mietvorauszahlung steuerpflichtig behandelte.

Der Rechtsstandpunkt der belangten Behörde lässt sich folgendermaßen zusammenfassen:

Der BF habe im Jahr 2013 eine Mietvorauszahlung für den Zeitraum ab Juli 2015 vereinnahmt. Diese sei im Jahr der Vereinnahmung korrekt als umsatzsteuerfrei behandelt worden. Im Juli 2015 habe der BF jedoch bezüglich dieser Mietumsätze zur Steuerpflicht optiert, wodurch auch

die Mietvorauszahlung als steuerpflichtig anzusehen sei. Maßgeblich für die Versteuerung seien nämlich die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistungserbringung. Da sich durch die Option zur Steuerpflicht die Rechtslage geändert habe, sei die Umsatzsteuer der Anzahlung nach § 16 Abs 1 UStG 1994 zu berichtigen. Es sei somit von der geleisteten Anzahlung für den Zeitraum 7 – 12/2015 ein Betrag von 12.000 Euro (brutto) bzw. 10.000 Euro (netto) und für den Zeitraum 2 – 12/2016 ein Betrag von 22.000 Euro (brutto) bzw. 18.333,30 Euro (netto) der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Der BF bestreitet die Steuerpflicht der Mietvorauszahlungen in den Jahren 2015 und 2016, wobei er im Wesentlichen Folgendes vorbringt:

Die Steuerschuld entstehe sowohl nach § 19 Abs 1 lit b erster Satz UStG 1994, als auch nach § 19 Abs 2 Z 1 lit a zweiter Absatz UStG 1994 mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden sei. Aufgrund der Vereinnahmung im Jahr 2013 sei die Steuerschuld in diesem Jahr entstanden und die Umsätze nur in diesem Jahr steuerbar. Damals sei noch nicht klar gewesen, ob die zukünftigen Erträge steuerfrei oder steuerpflichtig behandelt würden.

Die Leistung, nämlich die Miete für das Geschäftslokal, sei klar definiert gewesen, weshalb eine Versteuerung nur im Jahr 2013 in Betracht komme. Das Erkenntnis des VwGH vom 1.6.2017, 2015/15/0037, wonach Zahlungen, bei denen im Zeitpunkt der Vereinnahmung unklar ist, für welche Leistungen diese bestimmt sind, nicht zu versteuern seien, beziehe sich in erster Linie auf Gutscheine, zudem sei im konkreten Fall die Leistung bereits klar definiert gewesen.

Eine Änderung der Rechtslage könne im gegenständlichen Fall nicht erblickt werden, da dies nur bei einer tatsächlichen Änderung, wie einer Gesetzesänderung oder höchstgerichtlichen Entscheidung, möglich sei. Die Optionsmöglichkeit sei jedoch bereits 2013 existent gewesen, durch die bloße Nutzung dieser Möglichkeit habe sich die Rechtslage nicht geändert.

Auch liege keine Änderung der Bemessungsgrundlage vor, weshalb § 16 UStG nicht anwendbar sei.

Zudem stünde es dem Steuerpflichtigen frei, die Konstellation zu wählen, die für ihn die günstigere darstelle, weshalb der Gesetzgeber die Möglichkeit der Option vorgesehen habe.

Im umgekehrten Fall, nämlich zunächst steuerpflichtiger Behandlung und späterem „Optieren“ zur unechten Steuerbefreiung, sei auch keine Möglichkeit der Korrektur vorgesehen.

Über Vorhalt des BFG brachte die belangte Behörde am 22.10.2024 ergänzend vor, im Rahmen der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides für 2016 seien die Prüfungsfeststellungen für die Monate 2 – 12/2016 übernommen worden. Es sei nicht überprüft worden, ob der 12. Monat in der Umsatzsteuerjahreserklärung bereits enthalten sei.

Nach Vorhalt des BFG vom 15.11.2024 brachte der BF am 6.12.2024 ergänzend vor, die Option zur Steuerpflicht sei für die gesamten Jahre 2015 und 2016 ausgeübt worden. Aus Sicht des Beschwerdeführers sei es kein Problem, dass ein Teil der Umsätze steuerpflichtig und ein anderer Teil steuerfrei wäre. Die Vorauszahlung der Miete 2013 als unecht steuerfrei könne auch keine Vorsteuerberechtigung in späteren Jahren verhindern. Eine nach § 19 Abs 2 Z 1 lit b UStG 1994 bereits im Jahr 2013 fällige Umsatzsteuer könne nicht nochmals im Jahr 2015 fällig gestellt werden, zumal dem Finanzamt bekannt gewesen sei, dass es sich um einen unecht steuerbefreiten Umsatz gehandelt habe. Auf der Rechnung für die Vorauszahlung 2013 sei auf die unechte Steuerbefreiung hingewiesen worden.

Nach weiteren Vorhalten des BFG brachte der BF am 17.2.2025 bzw. am 7.4.2025 ergänzend vor, eine Vorauszahlung sei in dem Jahr, in dem sie eingegangen ist, zu versteuern. Da die gegenständliche Zahlung im Jahr 2013 stattgefunden habe, sei keine Steuerpflicht der Anzahlung im Jahr 2015 gegeben.

In den Jahren 2015 und 2016 seien im Zusammenhang mit dem vermieteten Objekt neben kleineren Vorsteuern, wie etwa Betriebskosten, auch Vorsteuern für Sanierungsarbeiten angefallen, die betragsmäßig dargestellt wurden.

Die Mieterin habe aufgrund der Immobilienkrise und Wirtschaftskrise der Jahre 2008 – 2012 zunächst hohe Verluste ausgewiesen und diesen Verlust sodann zurückerwirtschaftet, weshalb durch die Vorauszahlung für eine etwaige weitere Krise vorgesorgt werden sollte. Die Vorauszahlung sei in Gold geleistet worden, da die Mieterin aufgrund des zum Zeitpunkt der Zahlung im Jahr 2013 geringeren Goldpreises Verluste realisieren habe können.

Die Mieterin selbst sei ein Unternehmen, die fast ausschließlich Umsätze erziele, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Dies habe jedoch für den konkreten Fall keine Auswirkungen, da der zugrundeliegende Mietvertrag bereits lange vor dem Jahr 2010 abgeschlossen worden sei. Der VwGH gehe bei der Gesamtrechtsnachfolge nicht von einem neuen Mietverhältnis aus, sondern lediglich bei einem Eigentümerwechsel oder einer Einzelrechtsnachfolge. Daher könne auch im gegenständlichen Fall kein neues Mietverhältnis angenommen werden, da abgesehen von der Optionsausübung, die eine Änderung der Zahlungsmodalitäten und eine Rechnungskorrektur nach sich zog, inhaltlich keine Änderung eingetreten sei. Durch das Ausstellen einer neuen Dauerrechnung oder das Ändern von Zahlungsmodalitäten könne kein neues Mietverhältnis begründet werden, da ansonsten auch eine Indexierung oder eine

angepasste Rechnung aufgrund einer Änderung der Betriebskostenvorschriften zu einem neuen Mietverhältnis führen würden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (BF) ***Bf1*** vermietet seit 1.1.2010 ein Geschäftslokal an der Adresse ***Liegenschaftsadresse*** zu Geschäftszwecken an die Mieterin, ***Mieter-GmbH***, ***FB-Nr***, deren 100 % Gesellschafter und Geschäftsführer er selbst ist (Rechnungen des BF vom 30.9.2010, 25.4.2012, 30.12.2013, 30.12.2014 – OZ 5, AS 2-5).

Die Mieterin erbrachte in den verfahrensgegenständlichen Jahren nicht fast ausschließlich Umsätze, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (Vorbringen BF vom 7.4.2025, OZ 44).

Hinsichtlich der laufenden Einnahmen aus diesem Mietverhältnis übte der BF für den Zeitraum 1.1.2010 – 31.12.2012 die Option gem. § 6 Abs 2 UStG 1994 aus. Ab 1.1.2014 – 31.12.2014 wurde keine Option nach § 6 Abs 2 UStG 1994 ausgeübt und die laufenden Mieteinnahmen somit steuerfrei behandelt. Ab 1.1.2015 hat der BF wiederum bezüglich der laufenden Mieteinnahmen gem. § 6 Abs 2 UStG 1994 auf die Umsatzsteuerbefreiung verzichtet. (Stellungnahme der Prüferin zur Beschwerde OZ 5 bzw. OZ 8; Dauerrechnungen OZ 5)

Im Jahr 2013 vereinbarte der BF mit der Mieterin, dass diese eine Mietvorauszahlung über 96.000,00 Euro leistet, was einer Miete von 2.000,00 Euro über 48 Monate entspricht. Vereinbart wurde, dass diese Vorauszahlung ab 1.7.2015 monatlich von der Miete abgezogen wird (Vereinbarung vom 18.10.2013 – OZ 5, AS 6). Diese Vorauszahlung ist im Jahr 2013 tatsächlich geflossen und wurde vereinbarungsgemäß in Form von Goldmünzen geleistet (Stellungnahme BF vom 7.4.2025 OZ 44).

Die Vorauszahlung wurde im Jahr 2013 als unecht umsatzsteuerfrei iSd § 6 Abs 1 Z 16 UStG behandelt (übereinstimmendes Vorbringen der belangten Behörde – OZ 8 und des Beschwerdeführers – OZ 18).

Zum Zeitpunkt der Vereinnahmung stand noch nicht fest, dass im Zeitpunkt der späteren Leistungserbringung zur Umsatzsteuerpflicht optiert werden sollte (Vorbringen in der Beschwerde vom 27.10.2017 – OZ 1).

Ab Jänner 2015 hat der BF der Mieterin ein Betrag von monatlich 2.474,75 Euro (Miete 2.111,00 Euro zuzüglich Betriebskostenkonto 363,75 Euro) + 494,95 Euro an Umsatzsteuer in Rechnung gestellt (Rechnung des BF vom 30.12.2014 – OZ 5, AS 5). Bis Juni 2015 wurde der

gesamte Betrag vereinnahmt, ab Juli 2015 wurde vereinbarungsgemäß die Anzahlung iHv 2.000 Euro monatlich in Abzug gebracht. Der auf die Anzahlung entfallende Teil wurde gegenüber dem Finanzamt weder im Jahr 2015, noch im Jahr 2016 als steuerbar und steuerpflichtig behandelt. Die darüber hinaus erzielten, laufenden Umsätze aus der gegenständlichen Vermietung wurden hingegen der Umsatzsteuer unterworfen. Ab Juli 2015 hat der BF somit aus der Vermietung einen monatlichen steuerpflichtigen Nettoumsatz von 808,08 Euro erklärt, der dem in Rechnung gestellten Bruttoumsatz von 2.969,70 Euro, abzüglich eines Bruttobetrages von 2.000,00 Euro entspricht. Im Jahr 2015 hat der BF daher steuerpflichtige Umsätze aus der gegenständlichen Vermietung iHv insgesamt 19.696,98 erklärt. Im Jahr 2016 hat er steuerpflichtige Umsätze aus der gegenständlichen Vermietung iHv insgesamt 9.796,96 erklärt. (Stellungnahme BF vom 6.12.2024 – OZ 18, Überschussrechnungen 2015 und 2016 – OZ 46, Beilage Einkommensteuererklärung 2015 – OZ 21, Beilage Einkommensteuererklärung 2016 – OZ 22)

Im Zusammenhang mit der gegenständlichen Vermietung hat der BF im Jahr 2015 Vorsteuern iHv 18.426,90 Euro und im Jahr 2016 iHv 7.759,90 Euro geltend gemacht (Vom BF in Stellungnahme vom 7.4.2025 vorgelegte Kontenblätter und Berechnungen – OZ 46).

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist grundsätzlich unstrittig und ergibt sich aus den im Akt erliegenden, in Klammer angeführten, Beweismitteln. Strittig ist lediglich die Rechtsfrage, wie die im Jahr 2013 als umsatzsteuerfrei vereinnahmte Mietvorauszahlung bei späterer Ausübung der Option nach § 6 Abs 2 UStG 1994 zu behandeln ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1. Zum Anfechtungsgegenstand der Umsatzsteuer 2016:

Mit der Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides scheidet ein Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum, der vom Jahresbescheid eingeschlossen ist, ipso iure aus dem Rechtsbestand aus (vgl. zB VwGH 27.9.2023, Ra 2020/13/0083).

§ 253 der Bundesabgabenordnung (BAO) lautet: *Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen*

den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Die Bestimmung des § 253 BAO ist insbesondere auf das Verhältnis von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden nach § 21 Abs 3 UStG 1994 zu Umsatzsteuerveranlagungsbescheiden nach § 21 Abs 4 UStG 1994 anzuwenden. Die gegen die Festsetzungsbescheide gerichteten Beschwerden gelten sohin ab Erlassung der Veranlagungsbescheide als gegen diese Veranlagungsbescheide gerichtet. (vgl. VwGH 27.9.2023, Ra 2020/13/0083 mwN)

Im gegenständlichen Fall ist somit durch die Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides für 2016 der ursprünglich angefochtene Festsetzungsbescheid für 2 – 12/2016 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden und ist die dagegen erhobene Beschwerde als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2016 gerichtet anzusehen.

3.1.2. Zur Beschwerde:

Wesentliches Argument des BF ist, dass die im Jahr 2013 vereinnahmte Mietvorauszahlung lediglich im Jahr der Vereinnahmung, somit im Jahr 2013, steuerpflichtig sei und lediglich in diesem Jahr der Umsatzsteuer unterworfen werden könne, da gesetzlich keine Möglichkeit der Korrektur in späteren Jahren vorgesehen sei, weshalb die Optionsausübung im Jahr 2015 nur dazu führen könne, dass zwar die laufenden Einnahmen der Umsatzsteuer unterliegen, nicht jedoch die Anzahlung.

§ 6 UStG 1994 lautet:

(1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: [...]

6. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Nicht befreit sind: [...]

(2) Der Unternehmer kann [...] einen Umsatz, der nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. [...] Behandelt der Unternehmer einen

Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. h, Z 9 lit. a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig, unterliegt er dem Steuersatz nach § 10 Abs 1 bzw. 4.

Die in § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 genannten Vermietungsumsätze sind somit grundsätzlich steuerfrei. Erst durch Ausübung der Option werden diese steuerpflichtig.

Nach § 6 Abs 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 idF ab BGBl I Nr. 22/2012 ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs 1 Z 16 nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat diese Voraussetzung nachzuweisen.

Nach § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 ist diese Bestimmung auf nach dem 31.8.2012 begonnene Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden.

Im gegenständlichen Fall verwendet die Mieterin das Mietobjekt nicht nahezu ausschließlich für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Bei Anwendbarkeit des § 6 Abs 2 UStG 1994 idF ab BGBl I Nr. 22/2012 wäre somit die Möglichkeit der Option für den BF ausgeschlossen.

Da das gegenständliche Mietverhältnis jedoch bereits vor dem im Gesetz normierten Stichtag abgeschlossen wurde, ist § 6 Abs 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 im gegenständlichen Fall nicht anwendbar, weshalb die Ausübung der Option nicht ausgeschlossen war.

Die Option zur Steuerpflicht steht für jeden einzelnen Umsatz zu. Da die Vermietung eine kontinuierlich erbrachte Dauerleistung ist, die anteilig in den einzelnen Zeitabschnitten ausgeführt wird, kann die Option für jeden Voranmeldungszeitraum ausgeübt werden (vgl. Ruppe/Achatz, UStG 1994⁶, § 6 Tz 409).

Der BF hat daher grundsätzlich die Möglichkeit, im Jahr 2015 erstmals zur Steuerpflicht zu optieren, auch wenn die Vermietung desselben Objekts ursprünglich (d.h. in den Jahren 2010 – 2014) steuerfrei belassen wurde.

Nach der Rspr. ist eine Anzahlung – auch in Hinblick auf anzuwendende Steuerbefreiungen – mit dem späteren Umsatz verknüpft und nicht von diesem losgelöst zu betrachten (vgl. VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0037).

Die Anzahlung des Jahres 2013 ist daher so zu besteuern, wie die Leistung in den Jahren 2015 und 2016. Tatsächlich handelt es sich um eine Anzahlung für die Vermietung zu Geschäftszwecken, die gem. § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit ist. Da

2013 noch nicht klar war, dass später zur Umsatzsteuer optiert werden würde, wurde die Anzahlung im Jahr der Vereinnahmung richtigerweise nicht der Umsatzsteuer unterworfen.

Eine unrichtige rechtliche Beurteilung der im Jahr 2013 vereinnahmten Vorauszahlung liegt im gegenständlichen Fall somit nicht vor. Selbst bei Annahme einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung, könnte keine Korrektur mehr vorgenommen werden, da diese ex-tunc zu erfolgen hätte (vgl. VwGH 23.4.2008, 2005/13/0115).

Die Voraussetzungen einer Änderung der Bemessungsgrundlage iSd § 16 Abs 1 UStG 1994 liegen nicht vor, da kein steuerpflichtiger Umsatzes vorliegt und somit nicht alle gesetzlich normierten Tatbestandsmerkmale gegeben sind. Konkret liegt keine Änderung der Bemessungsgrundlage, sondern die Umqualifizierung eines steuerfreien, in einen steuerpflichtigen Umsatz vor (vgl. hiezu etwa BFG 25.10.2018, RV/7100455/2013 mit Verweis auf BFH und BGH zum Widerruf einer Option).

Die Ausübung einer Option ist zwar an keine bestimmte Form gebunden, es ist jedoch notwendig, dass der entsprechende Umsatz in der Umsatzsteuervoranmeldung oder der Umsatzsteuererklärung als steuerpflichtig behandelt wird (vgl. VwGH 2.9.2009, 2005/15/0140). Durch die steuerpflichtige Behandlung der Mietzahlungen, die über die Anzahlungen hinaus vereinnahmt wurden, hat der BF zu erkennen gegeben, dass er von der Option nach § 6 Abs 2 UStG Gebrauch machen wollte. Er wollte diese Option jedoch nur für einen Teil der Umsätze, nämlich den Teil der ab Juli 2015 bis Dezember 2016 vereinnahmt wurde, ausüben, nicht jedoch für den Teil, der im Jahr 2013 als Anzahlung geflossen ist. Dies ist einerseits daraus abzuleiten, dass der BF den nach Wiederaufnahme am 29.9.2017 ergangenen Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2013, in dem die belangte Behörde die Umsätze aus der Vorauszahlung gänzlich aus den steuerbaren Umsätzen entfernt hat, nicht bekämpft hat. Auch in der Beschwerde hat der BF ausgeführt, dass die Anzahlungen im Jahr 2013 zwar steuerbar aber steuerfrei seien. Die Vermietung ein und desselben Geschäftslokals an ein und dieselbe Person stellt eine unteilbare Leistung dar, weshalb eine Aufsplittung in einen umsatzsteuerfreien und einen umsatzsteuerpflichtigen Teil schon deshalb nicht möglich ist (vgl. VwGH 5.11.2009, 2009/16/0194). Es ist somit der gesamte Umsatz entweder als steuerpflichtig oder als steuerfrei zu behandeln.

Für die bereits im Jahr 2013 vereinnahmten Umsatzteile wurde keine Option ausgeübt. Aufgrund der Unteilbarkeit der Leistung wurde daher auch für die Mieteinnahmen ab 07/2015 die Option nicht ordnungsgemäß ausgeübt.

Die aus diesem Mietverhältnis erzielten Einnahmen, die auf den verfahrensgegenständlichen Zeitraum 7/2015 – 12/2016 entfallen, sind daher nach § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei.

Nach § 12 Abs 3 Z 1 UStG 1994 ist die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet.

Nach § 12 Abs 3 Z 2 UStG 1994 ist die Steuer für sonstige Leistungen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Die in diesem Zusammenhang angefallenen Vorsteuern sind daher nach § 12 Abs 3 Z 1 bzw. Z 2 UStG 1994 vom Abzug ausgeschlossen.

Nach § 11 Abs 12 UStG 1994 schuldet der Unternehmer, der in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen hat, diesen Betrag auf Grund der Rechnung, ausgenommen

- *er berichtigt die Rechnung gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend oder*
- *es liegt keine Gefährdung des Steueraufkommens vor, weil die Lieferung oder sonstige Leistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.*

Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs 1 sinngemäß.

Im Wege der unionsrechtskonformen Interpretation ist § 11 Abs 12 UStG 1994 unter Beachtung des Art 203 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahingehend auszulegen, dass bei einer Lieferung oder sonstigen Leistung, die nicht an Endverbraucher, sondern an Steuerpflichtige erbracht wird, von einer Steuerschuld aufgrund der Rechnung auszugehen ist, auch wenn diese materiellrechtlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Juliane Kokott vom 19.12.2024 zu RS C-794/23 *Finanzamt Österreich gegen P GmbH*). Diese Auslegung entspricht auch dem Gesetzeswortlaut des § 11 Abs 12 UStG 1994.

In der ausgestellten Dauerrechnung Nr. 5/2014 vom 30.12.2014 hat der BF eine Umsatzsteuer von monatlich 494,95 Euro in Rechnung gestellt. Für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum 07/2015 – 12/2016, in dem die erzielten Mietumsätze steuerfrei sind, hat der BF somit einen Steuerbetrag ausgewiesen, den er nach diesem Gesetz nicht schuldet. Der Empfänger der gegenständlichen Leistung ist kein Endverbraucher, sondern ein Unternehmen, welches zwar Großteils nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, jedoch in einem kleinen Ausmaß auch

Leistungen erbringt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, weshalb eine potentielle Gefährdung des Steueraufkommens besteht.

Der BF hat in der ausgestellten Dauerrechnung eine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen, die er nach dem UStG für den erbrachten Umsatz nicht schuldet, da dieser steuerfrei ist. Er schuldet die Umsatzsteuer daher nach § 11 Abs 12 UStG 1994 aufgrund der Rechnung.

Im Ergebnis waren die in den angefochtenen Bescheiden als steuerpflichtig behandelten Umsätze, die auf den Zeitraum 07/2015 – 12/2016 entfallen, als unecht steuerbefreit iSd § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 aus der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage auszuscheiden. Dies betrifft die vom BF erklärten laufenden Umsätze von 4.848,48 Euro für 2015 und 9.796,96 Euro für 2016 und die vom Finanzamt zusätzlich als steuerpflichtig behandelten Teile der Anzahlung von 10.000,00 Euro für 2015 und 18.333,30 Euro für 2016. In Summe war daher für das Jahr 2015 ein Betrag von 14.848,48 und für das Jahr 2016 ein Betrag von 28.130,33 als unecht steuerfrei aus der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage auszuscheiden.

Gleichzeitig war die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Vorsteuern iHv 18.246,86 Euro für 2015 und 7.759,90 Euro für 2016 nicht anzuerkennen, da sie mit unecht steuerfreien Umsätzen in Zusammenhang stehen.

Außerdem war die Steuerschuld aufgrund der Rechnung nach § 11 Abs 12 UStG 1994 aufgrund der zu Unrecht in Rechnung gestellten Steuerbeträge von 2.969,70 Euro im Jahr 2015 und 5.939,40 Euro im Jahr 2016 zu erhöhen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im gegenständlichen Fall war die Revision zuzulassen, da zur Frage, wie ursprünglich steuerfrei behandelte Anzahlungen im Falle einer späteren Optionsausübung zu handhaben sind, keine Rechtsprechung des VwGH existiert.

Graz, am 3. Juli 2025