

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch  
den Richter  
R.

in der Beschwerdesache X GmbH & Co KG, Gewerblicher Grundstückshandel, G,  
vertreten durch THT Treuhand Team Graz, Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung  
GmbH, G, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 29. Mai 2013,  
betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-  
Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### **Entscheidungsgründe:**

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen  
getroffen:

Bereits im Jahr 2001 seien in Y Grundstücke im Ausmaß von 55.000 m<sup>2</sup> erworben,  
zusammengefasst als Industriegelände gewidmet und als Beteiligungsmodell angeboten  
worden. Der als Betriebsgegenstand bezeichnete „gewerbliche Grundstückshandel“ sollte  
sich auf dieses Areal beschränken, wobei bis zum Tag der Schlussbesprechung keinerlei  
Umsätze erzielt worden seien.

Zu den aus Steuerberatkungskosten und Treuhandentgelten resultierenden Vorsteuern  
(2009: € 880,00 und 2010: € 1.362,00) werde Folgendes festgestellt:

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 20. Oktober 2009,  
2006/13/0193 ausgesprochen, dass die Option bei Grundstücksumsätzen

(§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994) gleich zu behandeln sei wie jene bei Vermietungsumsätzen (§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994).

Ein Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine künftige Option zur Steuerpflicht sei daher grundsätzlich möglich. Wenn der Unternehmer im Hinblick auf eine von ihm vorzunehmende Option bereits vor der Ausführung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen wolle, müsse er darlegen (zB durch entsprechende Vorvereinbarungen mit zukünftigen Käufern oder anhand anderer über eine bloße Absichtserklärung hinausgehende Umstände), dass im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung (im gegenständlichen Fall: Steuerberatungskosten und Treuhandentgelte) die Wahrscheinlichkeit eines bevorstehenden steuerpflichtigen Verkaufs mit größerer Sicherheit anzunehmen gewesen sei als der Fall eines steuerbefreiten Umsatzes (in Anlehnung an UStR 2000 Rz 900).

Da neben den bereits anlässlich der im Jahr 2010 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung vorgelegten Unterlagen keine weiteren vorgelegt worden seien, werde noch einmal auf diese eingegangen.

Ob der erforderliche Nachweis der Absicht zur Option zur Steuerpflicht durch Vorlage eines nicht unterzeichneten Kaufvertrages, der aufgrund der darin enthaltenen Grundbuchsauszüge (Abfragedatum: 12.11.2008) offensichtlich aus dem Jahr 2008 stamme, gelungen sei, sei in freier Beweiswürdigung unter Berücksichtigung der Gesamtumstände zu ermitteln.

Für die Abgabenbehörde sei es aufgrund dieses nicht unterzeichneten Kaufvertrages nicht erwiesen, dass im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen bereits ein steuerpflichtiger Verkauf der Liegenschaft(en) geplant und wahrscheinlicher gewesen sei als andere Verwertungsmöglichkeiten. Zu bemerken sei, dass bei der Veräußerung von unbebauten Liegenschaften eine negative Vorsteuerberichtigung im Zusammenhang mit einem Gebäude nicht anfalle und daher eine Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 auch bei einem vorsteuerabzugsberechtigten Käufer wirtschaftlich nicht immer geboten erscheine. Dies umso mehr, als bei Option zur Steuerpflicht die Umsatzsteuer Teil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer werde und diese beim Käufer einen zusätzlichen Kostenfaktor darstelle.

Da das gesamte Grundstück 55.000 m<sup>2</sup> umfasse und der angesprochene, nicht unterfertigte Kaufvertrag nur einen Teil von 20.000 m<sup>2</sup> betreffe, sei daraus auch eine teilweise geplante Veräußerung erkennbar und bedeute dies nicht, auch wenn man diesen Kaufvertrag als Nachweis für eine Optionsansicht ansehen würde, dass diese Absicht für die Gesamtfläche von 55.000 m<sup>2</sup> bestünde.

Der einzige diesbezügliche Hinweis sei im Projektplan unter Punkt 10. „Umsatzsteuerliche Aspekte“ gegeben, in dem von einer umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung, jedoch in Klammer gesetzt und daher anscheinend nur „an Unternehmer“ die Rede sei.

Nach Meinung der Abgabenbehörde stehe aufgrund der geschilderten Umstände ein Vorsteuerabzug (noch) nicht zu, weil nicht nachgewiesen werden könne, dass der steuerpflichtige Verkauf tatsächlich wahrscheinlicher sei als ein steuerfreier.

Daran ändere sich auch nichts durch die von der steuerlichen Vertretung angesprochene Berufungsentscheidung des UFS, Außenstelle Graz, RV/0183-G/11, da in diesem Fall bereits zwei Grundstücke unter Ausübung der Option umsatzsteuerpflichtig verkauft worden sind. Diese tatsächlich getätigten Veräußerungen mit Umsatzsteuer stellten natürlich für die verbleibende Restfläche einen starken Nachweis der Option zur Steuerpflicht dar.

Somit seien die geltend gemachten Vorsteuern (2009: € 880,00 und 2010: € 1.362,00) zur Gänze auszuscheiden (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. Mai 2013, Tz 1).

Gegen die auf dieser Basis ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011, in dem ebenfalls keine Vorsteuern berücksichtigt worden sind, hat die Beschwerdeführerin (Bf.) im Wesentlichen mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben:

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Oktober 2009, 2006/13/0193 richte sich gegen die in den angefochtenen Bescheiden vertretene irrige Rechtsmeinung. Der umsatzsteuerpflichtige Verkauf und der Vorsteuerabzug für den Anleger seien ein zentraler Bestandteil der Konzeption. Aus dem gesamten Konzept sei die künftige steuerpflichtige Behandlung der Grundstücksverkäufe eindeutig ableitbar. Darüber hinaus würden bereits verbindliche Kaufanbote von Käufern vorliegen, weshalb der Vorsteuerabzug zustehe.

Diese Argumentationen des zitierten Beschwerdefalles könnten ident auf den vorliegenden Fall umgelegt werden. Auch hier sei ein zentraler Bestandteil der Konzeption der ausschließliche umsatzsteuerliche Verkauf und der Vorsteuerabzug und auch im vorliegenden Fall sei die künftige steuerpflichtige Behandlung der Grundstücksverkäufe eindeutig ableitbar.

Im zitierten Beschwerdefall habe das Finanzamt die abweisende Berufungsvorentscheidung damit begründet, dass ex lege festgeschrieben sei, dass bei einem steuerfreien Umsatz nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 ein Vorsteuerabzug frühestens für den Voranmeldungszeitraum möglich sei, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandle.

Auch diese Argumentation könne ident auf den vorliegenden Fall umgelegt werden. Somit ergebe sich bzw. habe sich ergeben im zitierten Erkenntnis die strittige Frage des Zeitpunktes der Abzugsfähigkeit der für das gegenständliche Projekt bezahlten Vorsteuerbeträge.

Im zitierten Erkenntnis werde ausgeführt:

„Gemäß § 6 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994 können für den Fall, dass ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a leg. cit. steuerfreien Grundstücksumsatz als

steuerpflichtig behandle, eine bis dahin vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer (§ 12 Abs. 3) oder eine zu berichtigende Vorsteuer (§ 12 Abs. 10 bis 12) frühestens für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt. Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergäbe sich nach der Auffassung der belangten Behörde, dass diese nur auf solche Fälle anzuwenden sei, die gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 ausdrücklich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen seien. Stehe demgegenüber von vorne herein (nachweisbar) fest, dass eine steuerpflichtige Veräußerung beabsichtigt sei, dann seien die Vorleistungen nicht im Tatbestand des § 12 Abs. 3 leg. cit. erfasst, weil diese nicht zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet würden. Für den Vorsteuerabzug seien daher nach dem Grundtatbestand des § 12 Abs. 1 UStG 1994 die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgeblich.

Es sei daher nach dem Gesetz zu unterscheiden, ob der Unternehmer eine nachweisbare, steuerpflichtige Grundstücksveräußerung beabsichtigt, zur Steuerpflicht nach § 6 Abs. 2 erster Unterabsatz optiert und daher hinsichtlich Vorsteuerabzug unter den Grundtatbestand des § 12 Abs. 1 fällt oder eine steuerpflichtige Veräußerung vorerst nicht in Erwägung gezogen wird und ein Vorsteuerabzug, bedingt durch den ausdrücklichen Verweis auf § 12 Abs. 3, erst mit Ausübung der Option ermöglicht wird (§ 6 Abs. 2 zweiter Unterabsatz).“

Im zitierten Beschwerdefall sei die Absicht tatsächlich steuerpflichtige Umsätze zu erzielen, objektiv nachvollziehbar. Aus dem vorliegenden Sachverhalt ergebe sich zweifelsfrei, dass die Partei eine steuerpflichtige Veräußerung in Betracht gezogen habe.

Auch im vorliegenden Fall sei aus den der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen eindeutig und objektiv nachvollziehbar, dass die Absicht tatsächlich steuerpflichtige Umsätze zu erzielen von Beginn des Projektes an gegeben gewesen sei und gegeben sei und dass die Beschwerdeführerin nur steuerpflichtige Veräußerungen in Betracht gezogen habe. Daran möge auch dies nichts ändern, dass bisher keine Umsätze erzielt hätten werden können.

Die belangte Behörde folge damit der Auffassung, wonach der zweite Unterabsatz des § 6 Abs. 2 UStG 1994 den vorliegenden Fall nicht erfasse und daher der Vorsteuerabzug für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume auf Grund der unstrittig beabsichtigten steuerpflichtigen Veräußerung des Grundstückes nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 zustehe. Für die Ansicht des Finanzamtes, dass § 6 Abs. 2 zweiter Unterabsatz leg. cit. auch auf Unternehmer Anwendung finde, die zweifelsfrei steuerpflichtige Umsätze tätigten und daher nicht unter die Tatbestandsvoraussetzung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 fielen, fänden sich im eindeutigen Gesetzeswortlaut keine Anhaltspunkte.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 könne 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 seien, als Vorsteuer abziehen.

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen seien nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 unter anderem die Steuer für die Lieferung und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwende und die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nehme.

Maßgeblich für den Vorsteuerabzug seien die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges (vgl. zB das VwGH-Erkenntnis vom 24.3.2004, 99/14/0237). Ein Vorsteuerabzug sei für einen einem Unternehmer gelieferten Gegenstand oder eine einem Unternehmer erbrachte Dienstleistung im Regelfall bereits zulässig, wenn die Ausführung eines Umsatzes erst beabsichtigt sei und setze nicht voraus, dass der Unternehmer damit einen Umsatz bereits ausgeführt habe oder ausführe (vgl. zB das VwGH-Erkenntnis vom 11.11.2008, 2006/13/0070). Der Zusammenhang mit zukünftigen Umsätzen genüge, und zwar auch dann, wenn es zur Ausführung der Umsätze in der Folge nicht komme.

Änderten sich bei einem Gegenstand nachträglich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse seien nach § 12 Abs. 10 bis 12 UStG 1994 entsprechende Korrekturmaßnahmen vorzunehmen.

Nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 seien die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 von der Umsatzsteuer befreit.

Nach § 6 Abs. 2 erster Satz UStG 1994 in der für den Streitzeitraum Jänner 2010 geltenden Fassung könne der Unternehmer unter anderem einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei sei, als steuerpflichtig behandeln.

Behandle ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig, so könne eine bis dahin vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer (§ 12 Abs. 3) oder eine zu berichtigende Vorsteuer (§ 12 Abs. 10 bis 12) frühestens für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig handle.

Aus den Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a in Verbindung mit § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994 resultiere eine sogenannte unechte Steuerbefreiung bei Grundstücksumsätzen. Durch die in § 6 Abs. 2 leg. cit. in der Fassung des Bundesgesetzblattes Nr. 79/1998 geschaffene Option sei es dem Steuerpflichtigen allerdings möglich solche Umsätze trotzdem als steuerpflichtig zu behandeln und dadurch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu erlangen.

Zu der sich aus den Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 16 in Verbindung mit § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994 ergebenden unechten Steuerbefreiung für Grundstücksverkäufe, für die ebenfalls im ersten Satz des § 6 Abs. 2 UStG 1994 eine Option zur Steuerpflicht vorgesehen sei, habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13.9.2006, 2002/13/0063 bis 0065 ausgeführt, dass für den Fall einer künftigen Vermietung bzw. eines zukünftigen Verkaufes die Vorsteuerausschlussbestimmung nicht zur Anwendung komme, wenn bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit

eines bevorstehenden steuerpflichtigen Verkaufes wahrscheinlicher sei, als der Fall eines steuerbefreiten Verkaufes oder der Fall des Unterbleibens eines Verkaufes. Dass die Steuerpflicht der aus dem künftigen Verkauf erwirtschafteten Umsätze grundsätzlich noch der Option des verkaufenden Steuerpflichtigen im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG 1994 bedürfe, gebiete für die Beurteilung der Abziehbarkeit geltend gemachter Vorsteuern keine andere Lösung. Auch die Frage, ob vom Gebrauch der im § 6 Abs. 2 UStG 1994 eingeräumten Möglichkeit durch den künftigen Verkäufer auszugehen sei, müsse (wie schon die Frage, ob überhaupt verkauft werden würde) mit der Wahl jener Möglichkeit beantwortet werden, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich habe.

Ausgehend vom Wortlaut der Optionsbestimmung des § 6 Abs. 2 erster Satz UStG 1994, in dem mit Budgetbegleitgesetz 1998, BGBl. Nr. 79/1998 auch die Grundstücksumsätze betreffende Bestimmung des Abs. 1 Z 9 lit. a leg. cit. einbezogen worden sei, sei die Vorsteuerabzugsberechtigung im Hinblick auf einen beabsichtigten Grundstücksumsatz nicht anders zu beurteilen, als der Fall einer in Aussicht genommenen Vermietung bzw. Verkauf. In beiden Fällen stehe demnach bei nachweislicher Absicht der Option zur Steuerpflicht der Vorsteuerabzug entsprechend der Bestimmung des § 12 Abs. 1 UStG 1994 (sofort) zu, sodass auch die Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht zum Tragen komme.

Damit sei zu sagen, dass der genannte Unterabsatz mit dem Wortlaut „behandelt ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig“ nur den Zeitpunkt der tatsächlichen Ausübung der Option anspreche (und die steuerliche Behandlung einer bis dahin vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 ausgeschlossene oder nach § 12 Abs. 10 bis 12 zu berichtigenden Vorsteuer regle), für die ausreichend aber auch erforderlich die Behandlung des Grundstücksumsatzes als steuerpflichtig in der Umsatzsteuervoranmeldung oder in der Umsatzsteuererklärung sei. Aus dem für die Grenzen der Auslegung maßgeblichen Wortlaut sei damit nicht zu entnehmen, dass mit dieser Bestimmung auch der allgemein für den Vorsteuerabzug geltende Grundsatz außer Kraft gesetzt werden sollte, wonach das Recht auf den Vorsteuerabzug erst dann zustehe, wenn schon Umsätze aus der steuerpflichtigen Betätigung erzielt werden würden. Wenn durch diese Bestimmung – so die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 1998 zur Änderung des § 6 Abs. 2 UStG 1994 – hätte verhindert werden sollen, dass es vor der Lieferung des Grundstückes zu einem Vorsteuerabzug (im Hinblick auf eine im Zuge des Grundstücksumsatzes beabsichtigte Option) komme (was zu einer budgetären Verschiebung des Umsatzsteueraufkommens führen würde) sei den Ausführungen in den Gegenschriften der belangten Behörde und der mitbeteiligten Partei im Ergebnis darin Recht zu geben, dass diese Intention keinen Niederschlag im Gesetzeswortlaut gefunden habe.

Die in der Beschwerde des Finanzamtes vertretene Ansicht, wonach der Vorsteuerabzug auch bei von vornherein nachweisbarer Optionsabsicht erst bei einer Ausübung des Optionsrechtes im Zeitpunkt des Umsatzes (der Grundstückslieferung) möglich sei, führe im Übrigen auch dazu, dass bei einem (zu keinem Grundstücksumsatz mehr führenden)

verlorenen Aufwand kein Vorsteuerabzug möglich wäre, was mit der bereits oben zitierten Rechtsprechung nicht in Einklang zu bringen wäre und auch in einem Spannungsfeld zu dem vor dem Hintergrund der 6. EG-RL zu beachtenden Grundsatz der steuerlichen Neutralität stünde, wonach alle wirtschaftlichen Tätigkeiten gleich zu behandeln seien.

Wie bereits dargestellt, habe die Finanzbehörde im Hinblick auf die Ausführungen gegen das VwGH-Erkenntnis vom 20. Oktober 2009, 2006/13/0193 lediglich vorgebracht, dass bis zum Tag der Schlussbesprechung keinerlei Umsätze von Seiten der Beschwerdeführerin erzielt worden seien.

Es sei jedoch in keinsten Weise dargestellt worden, dass sehr wohl in den Projektunterlagen aus dem Jahr 2001 die Absicht bzw. Ausschließlichkeit des Verkaufes bzw. der zu tätigen Umsätze mit Umsatzsteuer unter Inanspruchnahme der Bestimmungen der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 eindeutig und unmissverständlich dargestellt sei und außerdem die bereits mehrfach vorhandenen Optionen respektive bereits unterschriftsreifen Kaufverträge diese Absicht bestätigten bzw. dokumentierten, indem aus denen auch eindeutig hervorgehe, dass die zu tätigen Umsätze ausschließlich mit Umsatzsteuer unter Inanspruchnahme der Bestimmungen der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 ausgeführt werden sollten.

Aus all diesen Darlegungen gehe hervor, dass zum Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung die Wahrscheinlichkeit eines bevorstehenden steuerpflichtigen Verkaufes mit größerer Sicherheit anzunehmen sei, als der Fall eines steuerbefreiten Umsatzes. Aus diesem Grund sei die Versagung des Vorsteuerabzuges aus den bereits in Anspruch genommenen Vorleistungen im Sinne der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 20. Oktober 2009, 2006/13/0193 nicht rechters.

Selbst im Vorlagebericht des Finanzamtes an den Unabhängigen Finanzsenat werde lediglich lapidar festgehalten, dass der Nachweis der größeren Wahrscheinlichkeit eines umsatzsteuerpflichtigen Verkaufes der Grundstücke gegenüber der Wahrscheinlichkeit eines umsatzsteuerfreien Verkaufes und der damit im Zusammenhang stehenden Möglichkeit des Vorsteuerabzuges strittig sei.

Es werde jedoch in keinsten Weise dargetan, warum aus der Sicht der Finanzbehörde diese Wahrscheinlichkeit strittig sei.

In jüngster Vergangenheit habe sich Rudolf Neuhold (Betriebsprüfer in Ruhe) in Immolex 2010 auf den Seiten 277ff. mit dem Vorsteuerabzug bei Grundstücksumsätzen intensiv beschäftigt und dazu ua. ausgeführt:

„Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 ua. die Steuer für die Lieferung und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet.

Maßgeblich für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges.

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, somit kein Bezug auf einen steuerfreien Umsatz hergestellt werden kann.

Ausgehend vom Wortlaut der Optionsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist die Vorsteuerabzugsberechtigung im 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 Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht zum Tragen kommt.

Wesentlich ist daher auch für einen Grundstücksumsatz, dass unstrittig von einer beabsichtigten steuerpflichtigen Veräußerung eines Grundstückes (des Grundstücksteiles) ausgegangen werden kann.

Hat daher ein Unternehmen nachweislich die Absicht, Verkäufe mit Umsatzsteuerausweis zu tätigen, steht ihm der Vorsteuerabzug aus den Vorleistungen sofort (laufend) zu und nicht erst bei einer Ausübung des Optionsrechtes zum steuerpflichtigen Zeitpunkt des Umsatzes.

Im Rahmen eines Grundstücksumsatzes ist daher zunächst zu prüfen, ob tatsächlich die Absicht besteht, mit offenem Umsatzsteuerausweis ein Grundstück zu veräußern.

Die Konzeption auf steuerpflichtige Grundstückslieferung muss daher vom Unternehmer vorgelegt werden können. Derartige Unterlagen können zum Beispiel das Konzept über eine künftige steuerpflichtige Behandlung der Grundstücksumsätze oder verbindliche Kaufanbote für die steuerpflichtige Veräußerung sein.“

All diese Ausführungen würden zur Gänze im vorliegenden Fall zutreffen und es dürfe nochmals ausgeführt werden, dass in den Projektunterlagen, die der Finanzbehörde auch mehrmals vorgelegt worden seien, eindeutig und unmissverständlich hervorgehe, dass Grundstückslieferungen ausschließlich mit Umsatzsteuer und somit unter Inanspruchnahme der Option des § 6 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 erfolgten.

Dies werde auch darin bekräftigt und bestätigt, dass bereits vorhandene Kaufanbote und vorhandene (leider noch nicht realisierte) Kaufverträge diese Optionsausübung beinhalten würden und somit der Grundstücksumsatz in den besagten Unterlagen unter Ausweis der Umsatzsteuer gegeben sei.



Zusammengefasst könne somit nochmals betont werden, dass aus all den obigen Ausführungen die Versagung des Vorsteuerabzuges aus den Vorleistungen rechtswidrig im Sinne der Ausführungen des VwGH-Erkenntnisses vom 20. Oktober 2009, 2006/13/0193 sei.

Aus all den zitierten Stellen des Verwaltungsgerichtshofers Erkenntnisses würden sich der idente Sachverhalt und die Ausführungen auf den vorliegenden Fall umlegen lassen.

Auch im vorliegenden Fall handle es sich um zukünftige Grundstücksumsätze, deren eindeutige steuerpflichtige Behandlung durch Inanspruchnahme der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 aus den vorgelegten Unterlagen ableitbar sei.

Zusammengefasst könne somit ausgeführt werden, dass die Rechtsauffassung der Finanzbehörde, Vorsteuerbeträge könnten erst dann geltend gemacht werden, wenn Erlöse erzielt werden, den gesetzlichen Bestimmungen nicht entsprechen würde und gemäß den obigen Ausführungen weder im UStG 1994 noch in den UStR 2000 Deckung finden würde.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem vom Finanzamt und von der Bf. zitierten, zur strittigen Frage, in welchem Zeitpunkt der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten von zur Veräußerung bestimmten Vorsorgewohnungen zusteht, ergangenen Erkenntnis vom 20. Oktober 2009, 2006/13/0193, Nachstehendes zu Recht erkannt:

„Zu der sich aus den Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 16 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. September 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. Dass die Steuerpflicht der aus der künftigen Vermietung erwirtschafteten Umsätze zusätzlich noch der Option des vermietenden Steuerpflichtigen im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG 1994 bedarf, gebietet für die Beurteilung der Abziehbarkeit geltend gemachter Vorsteuern keine andere Lösung. Auch die Frage, ob vom Gebrauch der im § 6 Abs. 2 UStG 1994 eingeräumten Möglichkeit durch den künftigen Vermieter auszugehen ist, muss (wie schon die Frage, ob überhaupt vermietet werden wird) mit der Wahl jener Möglichkeit beantwortet werden, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat.

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 Grundstücksumsätze betreffende Bestimmung des Abs. 1 Z 9 lit. a leg. cit. 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 Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht zum Tragen kommt.

Die in der Beschwerde des Finanzamtes vertretene Ansicht, wonach der Vorsteuerabzug auch bei von vornherein nachweisbarer Optionsabsicht erst bei einer Ausübung des Optionsrechtes im Zeitpunkt des Umsatzes (der Grundstückslieferung) möglich sei, führte im Übrigen auch dazu, dass bei einem (zu keinem Grundstücksumsatz mehr führenden) „verlorenen Aufwand“ kein Vorsteuerabzug möglich wäre, was mit der bereits oben zitierten Rechtsprechung nicht in Einklang zu bringen wäre und auch in einem Spannungsfeld zu dem vor dem Hintergrund der 6. EG-RL, 77/388/EWG, zu beachtenden Grundsatz der steuerlichen Neutralität stünde, wonach alle wirtschaftlichen Tätigkeiten gleich zu behandeln sind (vgl. zB Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Anm. 3 zu § 6 Abs. 2, mwN, sowie etwa das Urteil des EuGH vom 14. Februar 1985, C-268/83, *Rompelman*, Slg. 1985, 655).“

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte den Beschwerden aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Die Ausführungen der Bf., die sich mit dem Begehren, „aus all den ob zitierten Stellen aus dem angesprochenen VwGH-Erkenntnis vom 20.10.2009, 2006/13/0193 lässt sich der idente Sachverhalt und die Ausführung auf den vorliegenden Beschwerdefall bzw. das vorliegende Berufungsbegehren entgegen der Ansicht des Finanzamtes umlegen“, im Wesentlichen auf eine unreflektierte Wiedergabe der Begründungserwägungen in dem vorhin zitierten Erkenntnis beschränken, übersehen, dass dort die Absicht die Grundstückslieferungen steuerpflichtig zu behandeln unstrittig war, während im gegenständlichen Fall die behauptete Absicht von der im § 6 Abs. 2 UStG 1994 in der Fassung BGBl. I Nr. 79/1998 eingeräumten Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht Gebrauch zu machen, in Streit steht.

Auch bezüglich des Sachverhaltes ergibt sich ein entscheidender Unterschied daraus, dass im zitierten Beschwerdefall die von der belangten Behörde als erwiesen angenommene Absicht der steuerpflichtigen Behandlung nicht nur aus dem vorgelegten „Vorsorge-Wohn-Konzept“, sondern auch aus bereits vorliegenden „zwei verbindlichen Kaufanboten von Anlegern, in denen der Miteigentumsanteil mit Umsatzsteuer verrechnet worden ist“ und „letztlich auch aus der gemäß dem von der mitbeteiligten Partei entwickelten Konzept erfolgten steuerpflichtigen Veräußerung“ abgeleitet wurde.

Im vorliegenden Fall hingegen kann bezüglich des von der Bf. zu erbringenden Nachweises für die ernsthafte Absicht der zukünftigen steuerpflichtigen Behandlung der Grundstücksverkäufe lediglich auf die diesbezüglichen Ausführungen in den Projektunterlagen und auf einen Kaufvertragsentwurf aus dem Jahr 2008 Bezug genommen werden.

Unter Punkt 10. „Umsatzsteuerliche Aspekte“ finden sich dazu folgende Ausführungen:

„Der Vorsteuerabzug ist beim gewerblichen Handel mit Grundstücken aufgrund der unechten Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG nicht zulässig, jedoch besteht eine Optionsmöglichkeit gemäß § 6 Abs. 2 UStG, von welcher die KEG jedenfalls bezogen auf das Erstgeschäft (rd. 55 ha-Liegenschaft) Gebrauch machen wird. Die Option kann für jeden einzelnen Umsatz ausgeübt werden. Die Option und damit die Vorsteuerabzugsberechtigung ist erst dann gegeben, wenn die KEG als Veräußerer mit dem Erwerber der Liegenschaft (Liegenschaftsanteile) eine Vereinbarung dahingehend getroffen hat, das sie einen Umsatz umsatzsteuerpflichtig behandeln soll und dem Erwerber die darauf entfallende Umsatzsteuer (gem. § 11 UStG 1994) in Rechnung stellen wird und auf der Basis einer solchen Vereinbarung das Grundstück (die Grundstücksanteile) liefert (vgl. Handbuch Immobilien & Steuern, Hrsg. Stingl W., Nidetzky G., Kapitel 7.2.10.3.3. sowie Kapitel 13.2.1.2.2.). Unecht umsatzsteuerbefreit sind auch Entgelte für die Vermittlung der KEG-Beteiligungen (§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG). Im Rahmen des vorliegenden Beteiligungsmodells werden Liegenschaftsweiterverkäufe durch die KEG jeweils ausschließlich umsatzsteuerpflichtig (an Unternehmer) erfolgen. Unecht umsatzsteuerbefreit sind Entgelte für die Vermittlung der KEG-Beteiligungen (§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG).“

Die im „Anbot zur Beteiligung an der Bf.“ enthaltene, an potentielle Interessenten an dem Beteiligungsmodell gerichtete, bloße Absichtserklärung, dass Liegenschaftsverkäufe (an Unternehmer) ausschließlich umsatzsteuerpflichtig erfolgen werden, stellt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes für sich allein jedoch keinen geeigneten Nachweis für die behauptete Absicht der steuerpflichtigen Behandlung der Grundstücksverkäufe dar.

Auch der aus dem Jahr 2008 stammende, weder von der Bf. noch vom damaligen Kaufinteressenten unterfertigte Entwurf eines Kaufvertrages, wonach lt. § 2 der Kaufpreis für eine Fläche von 20.000 m<sup>2</sup> zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer von 20 % in Rechnung gestellt wird, liefert keinen Beweis für die behauptete ernsthafte Absicht der steuerpflichtigen Behandlung, da der Kaufvertrag mangels Einigung zwischen den Vertragspartnern nicht zustande gekommen ist und damit die definitive Absicht die Grundstücksverkäufe steuerpflichtig zu behandeln wohl keinesfalls als erwiesen angenommen werden kann.

Bezüglich der Wahrscheinlichkeit der steuerpflichtigen Behandlung von Verkäufen unbebauter Liegenschaften hat das Finanzamt zutreffend auch auf die Tatsache verwiesen, dass im Gegensatz zu bebauten Grundstücken eine Option zur Steuerpflicht auch bei einem vorsteuerabzugsberechtigten Käufer wirtschaftlich nicht immer

geboten erscheine, zumal bei der Option zur Steuerpflicht die Umsatzsteuer Teil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer – vgl. VwGH 13.5.2004, 2001/16/0017 und die dort zitierte Judikatur - werde und diese für den Käufer einen zusätzlichen Kostenfaktor darstelle.

Somit liegen im vorliegenden Fall keine über bloße Absichtserklärungen in den Projektunterlagen und in den Beschwerdeschriftsätzen hinausgehende Umstände vor, die die Annahme rechtfertigen würden, dass bei Würdigung des Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen in den Streitjahren 2009 bis 2011 die Wahrscheinlichkeit von bevorstehenden steuerpflichtigen Veräußerungen mit größerer Sicherheit anzunehmen war als steuerbefreite Veräußerungen. Die in den Bescheidbeschwerden gezogenen Parallelen zum eingangs zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vermögen angesichts der im gegenständlichen Fall fehlenden objektiven Nachweise für die behauptete Absicht der Option zur Steuerpflicht das Beschwerdebegehren nicht zu stützen, da, wie bereits oben ausgeführt, im verwaltungsgerichtlichen Verfahren die Absicht, die Grundstückslieferungen steuerpflichtig zu behandeln, unstrittig war, während diese Frage im gegenständlichen Verfahren den eigentlichen Streitpunkt darstellt. Die Frage, ob die entscheidungswesentliche Tatsache der behaupteten Absicht, die Grundstückslieferungen steuerpflichtig zu behandeln im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen tatsächlich als erwiesen anzunehmen ist, stellt eine Sachverhaltsfrage dar, die vom Bundesfinanzgericht im Wege der freien Beweiswürdigung zu entscheiden war.

Zu den von der Bf. zitierten Ausführungen von Neuhold in Immolex 2010, ist lediglich zu bemerken, dass auch er die „nachweisliche“ Absicht, Verkäufe mit Umsatzsteuerausweis zu tätigen für den sofortigen (laufenden) Vorsteuerabzug aus Vorleistungen voraussetzt.

### **Zur Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

In den vorliegenden Beschwerden werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Vielmehr handelt es sich bezüglich des Nachweises der Absicht, die Grundstückslieferungen steuerpflichtig zu behandeln, um eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage. Die Revision ist somit unzulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.