



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch WT, vom 4. August 2009 und 3. August 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 28. Juli 2009 und 22. Juni 2010 betreffend Umsatzsteuer für 2007 und 2008 entschieden:

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer 2007 wird teilweise, jener betreffend Umsatzsteuer 2008 (vollinhaltlich) Folge gegeben.

Die Umsatzsteuer 2007 wird festgesetzt mit – 8.548,73 €.

Die Umsatzsteuer 2008 wird festgesetzt mit – 24.778,04 €.

Bezüglich der Abgabenberechnung wird auf die ergangenen erstinstanzlichen Bescheide und die abschließenden Ausführungen in dieser Entscheidung verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die berufungsführende Personengesellschaft, nachfolgend Bf abgekürzt, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 30.4.2007 errichtet, am 6.7.2011 gem. § 131 Z 5 UGB aufgelöst und am 1.11.2011 amtswegig gelöscht. Als Geschäftszweig ist im Firmenbuch „Investment“ eingetragen.

In der Umsatzsteuervoranmeldung für September 2007 vom 8.11.2007 machte die Bw (allein) Vorsteuern in Höhe von 4.515,70 € geltend.

In der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2008 vom 11.8.2008 machte die Bw (allein) Vorsteuern in Höhe von 24.000 € geltend.

In der Folge führte das Finanzamt bei der Bw eine Nachschau gemäß [§ 144 BAO](#) durch. Im Prüfungsbericht vom 5.2.2009 hielt das Finanzamt unter Bezugnahme auf eine Besprechung mit b, BB und CC vom 29.1.2009 auszugsweise Folgendes fest:

„Der Geschäftszweck der BW, ist der Bau des Viersternehötel "Hotel Ort". Persönlich haftende Gesellschafterin ist die DG (Komplementärin) und alleiniger Kommanditist ist die VG.

Nach Fertigstellung des "Hotel Ort " (geplante Inbetriebnahme im Frühjahr 2010) soll das Hotel durch die KG an eine noch zu gründende "BG) vermietet werden.

.....

Es wird beabsichtigt, die gesamten Kosten fremd zu finanzieren, wodurch die KG keinen steuerlichen Gesamtüberschuss innerhalb von 25 Jahren erwirtschaften wird. Es würde somit ertragsteuerlich Liebhaberei vorliegen. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn ist nicht gegeben (Betätigung gem. § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung).“

Unmittelbar im Anschluss an die zitierte Niederschrift ist im Akt ein farbiger, 8-seitiger Prospekt abgelegt, in dem das geplante Viersternehötel mit 4 Baukörpern durch eine Fotomonatage und vier Zeichnungen sowie durch diverse Fotos vom Ort vorgestellt bzw beworben wird. Im Anschluss daran findet sich eine – nach einer handschriftlichen Anmerkung – am 21.8.2008 von der steuerlichen Vertretung elektronisch übermittelte (sehr grobe bzw teils lückenhafte) Machbarkeitsstudie (2007-11-05_Feasibility). Laut einem nicht datierten Fragebogen wird die ausgeübte Tätigkeit mit „Vermietung und Verpachtung“ umschrieben, wobei der voraussichtliche Jahresumsatz im Folgejahr (gemeint ist das Jahr 2008) 400.000 € betragen soll.

Im Umsatzsteuerbescheid **2007** versagte das Finanzamt den begehrten Vorsteuern die Anerkennung mit der Begründung, es liege keine Optionserklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG vor. In der gegen den Bescheid eingebrachten Berufung führte die Bw unter Anschluss einer vom 4.8.2009 datierenden Verzichtserklärung aus, sie habe bereits 2007 auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet. Aufgrund dessen seien ihr Vorsteuern gutgeschrieben worden. Da die Verzichtserklärung in Verstoß geraten zu sein scheine, werde sie nochmals eingereicht. Das Finanzamt erließ eine vom 18.8.2009 datierende, vollinhaltlich stattgebende Berufungsvorentscheidung. Mit Bescheid vom 18.10.2010 hob das Finanzamt die stattgebende Berufungsvorentscheidung gem. [§ 299 BAO](#) auf und erließ in ihrer Stelle eine abweisende. In letzterer führte es aus: Vorsteuern aus der Errichtung von Gebäuden, die steuerpflichtig vermietet werden sollen, könnten bereits vor der Erzielung von Einnahmen berücksichtigt werden, wenn die Absicht der künftigen Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststehe. Nun stehe zwar fest, dass es geplant gewesen sei, das Hotel nach der Fertigstellung an eine Betreibergesellschaft zu vermieten. Da aber tatsächlich keine unternehmerische Tätigkeit entfaltet worden sei, sei der Vorsteuerabzug zu versagen.

Auch im Umsatzsteuerbescheid **2008** versagte das Finanzamt den begehrten Vorsteuern die Anerkennung. Begründend führte es unter Bezugnahme auf die Niederschrift über die Nachschau vom 5.2.2009 Folgendes aus: Bei der Vermietung eines komplett eingerichteten Hotels an eine Betreibergesellschaft, die das Hotel zur gewerblichen Beherbergung von Gästen verwendet, handle es sich um eine unecht steuerbefreite Grundstücksvermietung. Die im Zusammenhang mit der Hotelerrichtung angefallenen Vorsteuern seien auf Grund der unechten Steuerbefreiung nicht anzuerkennen. Eine Option zur Steuerpflicht sei frühestens im Zeitpunkt der Leistungserbringung möglich, also jedenfalls nicht im Streitjahr, da das Hotel noch nicht errichtet worden sei. Die Bw brachte Berufung ein, wobei sie die streitverfangenen Abgaben (Vorsteuern) im unter einem gestellten Aussetzungsantrag mit 24.000 € bezifferte. In der Berufung bekämpfte die Bw den Standpunkt des Finanzamtes mit folgender Begründung: Eine Option zur Regelbesteuerung sei nach herrschender Auffassung bereits zulässig, wenn die Behandlung der Vermietung als umsatzsteuerpflichtig bereits feststehe. Dies sei der Fall. Eine Behandlung als umsatzsteuerfrei wäre gegen jegliche wirtschaftliche Vernunft und könne ihr nicht zugesonnen werden. Das Finanzamt erließ die abweisliche Berufungsvorentscheidung vom 17.8.2010. In ihr führte es abschließend aus, da keine über die Absichtserklärung hinausgehenden Umstände vorlägen, auf Grund derer die künftige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit festgestanden wäre, sei der Vorsteuerabzug zu versagen.

Gegen die abweislichen Berufungsvorentscheidungen betreffend **Umsatzsteuer 2007 und 2008** wandte sich die Bw mit Vorlageantrag vom 31.8.2010. Begründend führte sie aus, unstrittig sei, dass ein Hotel errichtet werde, welches in der Folge verpachtet werden soll. Unter diesen Prämissen sei es geradezu denkunmöglich, dass eine umsatzsteuerfreie Verpachtung stattfinden solle. Damit stehe die für den Vorsteuerabzug erforderliche Voraussetzung fest, dass auf die Steuerfreiheit mit ziemlicher Sicherheit verzichtet werde.

Die Berufungsbehörde wandte sich an die steuerliche Vertretung der Bw mit einer E-Mail folgenden Inhalts: „*Auf Basis der in der strittigen Frage übereinstimmenden Lehre (Ruppe/Achatz, UStG, § 6 Tz 249/12 und 411 sowie § 12 Tz 102), Rechtsprechung (VwGH 20.10.2009, [2006/13/0193](#), 13.9.2006, 2002/13/0063, und 20.4.2006, 2006/15/0020; UFS 16.11.2004, RV/0456-L/04, und 7.2.2006, RV/0188-F/05) und Verwaltungspraxis (UStR Rz 900) ersuche ich Sie, durch entsprechende Unterlagen (Behördenanträge, Auftrag zur Konzepterstellung, Auftrag zur Machbarkeitsstudie, Verträge mit Beratern, Projektentwickeln, Einstellung von Strafverfahren) darzutun, dass im Zeitpunkt des Bezugs der Vorleistungen die steuerpflichtige Vermietung durch die bf Personengesellschaft die höchste Wahrscheinlichkeit für sich hatte. Dies vor folgendem Hintergrund: Das „geplante“ Objekt wurde nicht gebaut. Die „geplanten“ Vermietungsumsätze blieben aus. Die Bf ist zwischenzeitlich*

beendet bzw. gelöscht. Die Staatsanwaltschaft ermittelte wegen Anlagebetrugs (VN-Auszug vom 28/29 November 2009 ist angeschlossen)".

In Beantwortung dieses Vorhalts wurden von der Bw mit Schriftsatz vom 15. Juni 2012 eine Reihe von Unterlagen, abgelegt in einem unterteilten Aktenordner, mit einem Begleitschreiben beim Unabhängigen Finanzsenat eingereicht. Im Begleitschreiben wurde von der Bw. unter anderem ergänzend vorgebracht:

„Es war immer das Ziel, ein Hotel zu bauen und an Herrn DD zu verpachten, oder aber im Falle eines Ausstiegs von Herrn D (...), das Hotel über eine Betreibergesellschaft zu bewirtschaften.

Wie Sie aus den Beilagen ersehen können, basieren sämtliche Kalkulationen auf Nettopreisen, woraus ersichtlich ist, dass die Vermietung/Verpachtung mehrwertsteuerpflichtig erfolgen sollte, und somit der Vorsteuerabzug einkalkuliert war. (...) Als Beweis lege ich Ihnen ... den Pachtvertrag bei, der jedoch noch nicht unterzeichnet wurde. Dazu ist es infolge der Verzögerungen in den Bauverhandlungen auch nicht mehr gekommen.

Es war nie angedacht, Wohnungen zu verkaufen, sondern lediglich Kommanditistenanteile, um die Eigenkapitalquote zu erreichen.“

Der mit Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni 2012 eingereichte Aktenordner enthält folgende Unterlagen:

- Auszüge aus dem Protokoll der LT-Sitzung vom 17.11.2004 betreffend des Zusammenschlusses der Schigebiete Mellau/Damüls,
- Auszug aus dem „Räumlichen Entwicklungskonzept Damüls“ vom November 2008 betreffend Beherbergung und Gastronomie. Dort wird u.a. Folgendes ausgeführt: „*Damüls besitzt das Potenzial für mehr Gästebetten. Aus derzeitiger Sicht ist ein Anwachsen von aktuell 1.700 auf 2.500 Gästebetten (...) bis zum Jahr 2020 erstrebenswert. Diese Aufstockung um rund 800 neue Betten soll in erster Linie durch Investitionen der in Damüls ansässigen Unternehmen im Rahmen von Betriebserweiterungen und Neubauten realisiert werden.*“
- Vierseitiger (Glanz-)Prospekt „HD****“,
- Berechnungsmodell „Rentabilität und Liquidität“ für Kommanditisten,
- VN Artikel vom 27. August 2008 über das Hotelprojekt in Damüls samt Grafik über die wichtigsten Daten und Fakten des Projektes mit der Schlagzeile: „*Millionen-Projekt in Damüls – Hotelprojekt vor Realisierung. Fertigstellung schon für nächstes Jahr geplant.*“

- Pachtvertrag zwischen der Bw und DD (Entwurf betreffend die Verpachtung des gesamten, geplanten Gewerbebetriebes),
- Kauf- bzw. Treuhandvereinbarung und Gesellschaftsvertrag (mit den Bedingungen zur Beteiligung an der Bw), wonach dem Investor u.a. bekannt ist, dass der Betrieb der Hotelanlage durch eine unabhängige Betreibergesellschaft erfolgt,
- Gesellschaftsvertrag, wonach Gegenstand des Unternehmens der Bw u.a. die Errichtung und Vermietung eines Hotelbetriebes ist,
- Merkblatt betreffend die Grundsätze der steuerlichen Behandlung der Anteilsäufer an der Bw, welcher Unternehmereigenschaft zukomme, da sie die Hotelanlage errichte und anschließend an den Betreiber vermiete,
- Wirtschaftlichkeitsrechnung eines Schweizer Unternehmerberaters vom 20. Jänner 2009 (Netto-cash-Flow),
- Auftragsbestätigung „Generalrecherche“ Hotelprojekt „HD“ vom 29. September 2008 zwecks Vermittlung von Investoren,
- Kostenvoranschlag der Baukosten für Hotelbau der Firma I+R Schertler-Alge GmbH vom 21. Oktober 2009,
- Bescheid der BH Bregenz vom 9. Juli 2009, Zahl BHBR-II-1301-2007/0292, betreffend der gewerbebehördlichen Betriebsanlagengenehmigung, der Bewilligung nach dem Baugesetz und der Bewilligung nach dem Gesetz über Naturschutz und Landschaftsentwicklung (Viersterne-Hotel mit 61 Betten für 122 Gäste),
- Erkenntnis des UVS des Landes Vorarlberg vom 6. August 2010, Zahl UVS-314-008/E10-2009, betreffend der Abweisung einer Berufung gegen den vorgenannten Bescheid der BH Bregenz.
- Benachrichtigung der Staatsanwaltschaft Feldkirch vom 27. März 2012, Zahl 6 St 20/09k-1, über die Einstellung des Ermittlungsverfahrens wegen §§ 146, 147, 148, 153 Abs. 1 und 2 StGB gegen b.

Der zweitinstanzliche Vorhalt sowie die Vorhaltsbeantwortung samt nachgereichten Unterlagen sind der Amtspartei am 4. Juli 2012 zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt worden.

In der Stellungnahme der Amtspartei vom 10. Juli 2012 führte diese unter anderem aus, dass für das Finanzamt auch nach dem Studium der Vorhaltsbeantwortung kein Nachweis vorliege, dass im Zeitpunkt des Bezugs der Vorleistungen eine steuerpflichtige Vermietung beabsichtigt gewesen sei. Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen müsse klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten und objektiv nachweisbar sein. Das Finanzamt vertrete daher weiterhin die Ansicht, dass ein Vorsteuerabzug nicht gerechtfertigt sei.

Neben den bereits zuvor angeführten Unterlagen bezüglich des geplanten Projektes befinden sich noch folgende weiteren im Akt:

- Prognoserechnung „Ferienpark Ort“ mit 80 Zimmern, 224 Betten,

- Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung, in dem die Bw bereits im Mai 2007 die Vermietung und Verpachtung als ausgeführte bzw geplante Geschäftstätigkeit anführte,
- Projekt- bzw. Machbarkeitsstudie („Feasibility“) vom November 2007, eingereicht beim Finanzamt am 21. August 2008,
- Kopien des Internetauftrittes der Bw., ua. mit detaillierten Projektbeschreibungen und Renditenberechnungen für Investoren,
- Protokolle von Gemeindevorvertretungssitzungen der Gemeinde Ort (25.08.2008, 13.10.2008, 02.11.2009 und 09.02.2010) ua. betreffend des Projektes „Hotel Ort“, wobei erstmalig im Protokoll vom 20.2.2010 zum Ausdruck kommt, dass eine allfällige Änderung des Geschäftsmodells eine UMWIDMUNG erforderlich machen würde,
- Zeitungsbericht vom 14. August 2008 (Rheintalische Volkszeitung) mit der Schlagzeile: „*Hotelneubau in der aufstrebenden Tourismusregion Damüls – Rheintaler Unternehmen investieren in die Tourismusregion Ort . (...) Eine Investorengruppe informierte dieser Tage über ihr Vorhaben, in Ort das ‚Vier-Sterne Hotel Ort‘ zu realisieren. (...) Als Hotelier konnte bereits DD, Inhaber des Café-ZZ, gewonnen werden. (...)“*
- Zeitungsbericht vom 28./29. November 2009 (Vorarlberger Nachrichten) bezüglich des Verdachts auf Anlagebetrug.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem oben dargestellten Akteninhalt, insbesondere der Niederschrift über die Nachschau gemäß [§ 144 BAO](#) vom 5. Februar 2009, dem Bescheid der BH Bregenz vom 9. Juli 2009, dem Erkenntnis des UVS des Landes Vorarlberg vom 6. August 2010 und dem Gesellschaftsvertrag der Bw steht folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt fest:

Beschränkt haftende Gesellschafterin der Bw war die xGmbH). Sie hat mit 2. August 2007 die Rechtsnachfolge nach der zGmbH) angetreten und war seither alleinige Kommanditistin. Auf Seite der unbeschränkt haftenden Gesellschafter wurde mit 1. April 2008 ein Gesellschafterwechsel vorgenommen. Ab diesem Zeitpunkt war statt der vGmbH) die uGmbH) alleinige Komplementärin der Berufungswerberin.

Bis 30. März 2008 wurden die Geschäfte der Bw. von aa), ab 1. April von bb) geführt. Ein gegen b eingeleitetes Ermittlungsverfahren wegen §§ 146, 147, 148 und 153 (Abs. 1 und 2 StGB wurde von der Staatsanwaltschaft am 27. März 2012 eingestellt.

Im Mai 2007 wurde die tGmbH von der Bw. mit der Entwicklung des Projektes „Hotel Ort“, der Erstellung eines Konzeptes und der Erstellung der Baueingabe beauftragt.

Von der Bw war im gesamten strittigen Zeitraum ernsthaft beabsichtigt, „Hotel Ort“ nach seiner Fertigstellung an eine noch zu gründende „Betreiber GmbH“ zu vermieten. Als voraussichtlicher Betreiber war DD , Inhaber eines Cafés, vorgesehen.

Zur Finanzierung des Projektes „Hotel Ort“ war von der Bw. die Veräußerung von 250 Kommanditanteilen der vG an der Bw. zu je 27.000,00 € an Investoren geplant. Die von den Investoren erworbenen Anteile sollten von der vG zukünftig für diese treuhändig gehalten werden.

Von der rGmbH, die bezüglich des Projektes „Hotel Ort“ Vertriebspartner der Bw war, wurde am 25. September 2008 eine deutsche Gesellschaft mit der Vermittlung von Investoren beauftragt.

Die Bw suchte mit Eingabe vom 13. November 2007, bei der Bezirkshauptmannschaft Bregenz um die Erteilung der Bewilligungen nach dem Baugesetz und dem Gesetz über Naturschutz und Landschaftsentwicklung sowie der gewerbebehördlichen Betriebsanlagengenehmigung für die Errichtung und den Betrieb eines 4-Sterne Hotels auf den Gst nrn, KG Ort , nach Maßgabe der hiezu eingereichten Plan- und Beschreibungsunterlagen an.

Im Rahmen dieses Verfahrens fanden am 7. Dezember 2007 und am 9. März 2009 jeweils mündliche Verhandlungen statt. Die maßgeblichen Plan- und Beschreibungsunterlagen wurden während des Verfahrens in Folge bautechnisch notwendiger Änderungen und rechtlicher Einwendungen mehrmals mittels verschiedener Eingaben nachgebessert bzw. abgeändert.

Mit Bescheid vom 9. Juli 2009 wurde der Bw nach Maßgabe der eingereichten Plan- und Beschreibungsunterlagen die gewerbebehördliche Betriebsanlagengenehmigung für die Errichtung und den Betrieb eines 4-Sterne Hotels auf den Gst nrn, KG Ort, sowie die Baubewilligung und die Bewilligung nach dem Gesetz über Naturschutz und Landschaftsentwicklung zur Errichtung eines 4-Sterne Hotels auf den oben genannten Grundstücken erteilt.

Gegen diesen Bescheid der BH F wurde von einem Nachbar Berufung erhoben, der vom Unabhängigen Verwaltungssenat des Landes Vorarlberg mit Erkenntnis vom 6. August 2010 keine Folge gegeben wurde.

Mit dem Bau des projektierten 4-Sterne Hotels in Ort wurde nach letztlich erfolgreichen, allerdings langwierigen Bauverhandlungen nie begonnen. Von der Bw wurde lediglich als Vorinvestition ein Waldseilgarten errichtet. Erste (steuerbare) Umsätze wurden von der Bw. ab dem Jahr 2008 erzielt.

Nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG sind Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich unecht steuerbefreit. Nicht befreit sind etwa die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke und die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen. Vorsteuern, die mit unecht steuerbefreiten Umsätzen in Zusam-

menhang stehen, sind gemäß § 12 Abs. 3 UStG grundsätzlich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Nach § 6 Abs. 2 UStG kann der Unternehmer einen gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig behandeln. In diesem Fall kommt der Normalsteuersatz zur Anwendung. Infolge der Option können mit diesen Umsätzen in Zusammenhang stehende Vorsteuern in Abzug gebracht werden. Optionsfähig ist jeder einzelne Umsatz (jede einzelne Vermietung). Die Option kann für jeden Voranmeldungszeitraum gesondert ausgeübt werden. Es gibt keine Bindefrist. Ausreichend und erforderlich ist die Behandlung als steuerpflichtig in der Umsatzsteuererklärung (vgl. Melhardt/Tumpel, UStG, § 6 Rz 323 ff und 509). Kleinunternehmer, die ihre Vermietungsumsätze steuerpflichtig behandeln wollen, müssen zusätzlich nach § 6 Abs. 3 UStG auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichten. Bei Ausübung der Option nach § 6 Abs. 3 UStG genügt die bloße Abgabe einer Umsatzsteuererklärung nicht. Die Erklärung muss der Unternehmer schriftlich gegenüber dem Finanzamt abgeben (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 6 Tz 407, 472 und 474, mit Hinweis auf VwGH 2.08.1995, [93/13/0216](#)).

Sowohl die Option nach § 6 Abs. 2 UStG als auch die Option nach § 6 Abs. 3 UStG kann bis zur Rechtskraft des Bescheides ausgeübt werden (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 6 Tz 476; Melhardt/Tumpel, UStG, § 6 Rz 325).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Bei der Beurteilung des Vorsteuerabzugs ist jeder Veranlagungszeitraum für sich zu betrachten. Kommt es noch vor Erzielung der Umsätze zu einer nachweislichen Absichtsänderung, ist der Vorsteuerabzug für den laufenden und die folgenden Veranlagungszeiträume nach den neuen Verhältnissen zu gewähren (Melhardt/Tumpel, UStG, § 6 Rz 510).

Für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges maßgeblich (VwGH 24.3.2004, [99/14/0237](#), und 20.10.2009, 2006/13/0193). Ein Vorsteuerabzug ist für einen einem Unternehmer gelieferten Gegenstand oder eine einem Unternehmer erbrachte Dienstleistung im Regelfall bereits zulässig, wenn die Ausführung eines steuerpflichtigen Umsatzes beabsichtigt ist, und setzt nicht voraus, dass der Unternehmer damit einen Umsatz bereits ausgeführt hat oder ausführt (VwGH 11.11.2008, [2006/13/0070](#), mwN). Der Zusammenhang mit zukünftigen Umsätzen genügt, und zwar auch dann, wenn es zur Ausführung der Umsätze in der Folge nicht kommt. Eine andere Auslegung würde dazu führen, dass bei Unterbleiben des Umsatzes kein Vorsteuerabzug vom „verlorenen Aufwand“ zustände, was unionsrechtlich unzulässig wäre (vgl. EuGH 14.02.1985, [C-268/83](#); *Rompelman*; Mel-

hardt/Tumpel, UStG, § 6 Rz 328, zu Vorbereitungshandlungen, „erfolgloser Unternehmer“; ebenso Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz 137, mit Hinweis auf das Urteil des EuGH 29. Februar 1996, [C-110/94](#), INZO; VwGH 24.11.2004, [2000/13/0041](#), und 20.04.2006, 2006/15/0020).

Für den Fall einer künftigen Vermietung kommt die Vorsteuerausschlussbestimmung nicht zur Anwendung, 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 (VwGH 13.9.2006, [2002/13/0063](#)).

Auch die Frage, ob vom Gebrauch der in § 6 Abs. 2 UStG 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. Demnach steht im Falle einer in Aussicht genommenen unecht steuerbefreiten Vermietung iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG bei erwiesener Absicht der Option zur Steuerpflicht, der Vorsteuerabzug entsprechend § 12 Abs. 1 UStG sofort zu, sodass auch die Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 3 UStG nicht zum Tragen kommt. Hierin stimmen Rechtsprechung (VwGH 20.10.2009, [2006/13/0193](#); UFS 30.12.2003, RV/1617-L/02), Lehre (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 6 Tz 249/12 und 411; Melhardt/Tumpel, UStG, § 6 Rz 328) und die Rechtsansicht des BMF (UStR Rz 799 und 900) grundsätzlich überein.

Dies bedeutet mit anderen Worten: Die Absicht der (steuerpflichtigen) Vermietung eines Gebäudes muss in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden **oder** aus sonstigen, über die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig vermieten zu wollen, hinausgehenden Umständen mit „ziemlicher Sicherheit“ feststehen. Die Absicht einer künftigen Vermietung ist ebenso wie die beabsichtigte Optionsausübung sohin durch objektive, nach außen hin in Erscheinung tretende Umstände nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Wird ein solcher Nachweis vom Unternehmer erbracht, ist der Vorsteuerabzug bereits in Zeiträumen vor der tatsächlichen Erzielung von Umsätzen möglich.

Für den Berufungsfall bedeutet dies in **formaler** Hinsicht: War von der Bw schon von Beginn an die Verpachtung eines komplett eingerichteten Hotels an eine „Betreiber GmbH“ beabsichtigt, die das Hotel zur gewerblichen Beherbergung von Gästen verwenden hätte sollen, so unterliegt die Bw als Bestandgeberin der Regelung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG. Es hätte – wie vom Finanzamt zutreffend ausgeführt – eine unecht steuerbefreite Grundstücksverpachtung bzw. Vermietung vorgelegen, da das Pachtobjekt bzw. Mietobjekt weder Wohnzwecken (der „Betreiber GmbH“) gedient hätte noch von der Bw eine Beherbergungsleistung erbracht wor-

den wäre. In solch einem Fall ist für die steuerpflichtige Behandlung der künftig beabsichtigten Verpachtungs- bzw. Vermietungstätigkeit neben der Ausübung der Option nach § 6 Abs. 2 UStG auch die Ausübung der Option gemäß § 6 Abs. 3 UStG notwendig.

Indem die Bw sowohl in ihren in den Jahren 2007 und 2008 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen als auch in ihrer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008 jeweils Vorsteuern geltend machte, die in Zusammenhang mit ihrer beabsichtigten künftigen Verpachtungs- bzw. Vermietungstätigkeit standen, brachte sie gegenüber dem Finanzamt zum Ausdruck, dass sie von der Ausübung der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG Gebrauch machen will. Ebenso wurde die notwendige Erklärung der Ausübung der Option nach § 6 Abs. 3 UStG von der Bw. – spätestens durch die mit Berufung vom 12.08.2009 erfolgte (neuerliche) schriftliche Einreichung der Verzichtserklärung – noch rechtzeitig vor rechtskräftiger Veranlagung zur Umsatzsteuer 2007 gegenüber dem Finanzamt abgegeben. Insofern wurde von der Bw. jedenfalls den formalen Erfordernissen betreffend der steuerpflichtigen Behandlung ihrer angestrebten künftigen Verpachtungs- bzw. Vermietungsumsätze genüge getan.

In **materiellrechtlicher** Hinsicht ist zu beachten: Nach den getroffenen Feststellungen hatte die zwischenzeitlich gelöschte Bw in den Streitjahren die ernsthafte Absicht, ein Hotel zu errichten und unter Optionsausübung steuerpflichtig zu vermieten. Diese Absicht hat die Bw nach Überzeugung des UFS insbesondere im zur Zahl BHBR-II-1301-2007/0292 bei der zuständigen Bezirkshauptmannschaft geführten Verfahren betreffend Erteilung der Bewilligungen nach dem Baugesetz und dem Gesetz über Naturschutz und Landschaftsentwicklung sowie der gewerbebehördlichen Betriebsanlagengenehmigung für die Errichtung **und den Betrieb** eines 4-Sterne Hotels auf bestimmten Grundstückskörpern der KG Ort objektiv und klar nach außen zum Ausdruck gebracht. Dieses Verfahren dauerte allein in erster Instanz fast zwei Jahre lang, erforderte etliche Eingaben, Gutachten (lärmtechnisch, geologisch, verkehrstechnisch) und (teils) überarbeitete Planungs- und Beschreibungsunterlagen sowie Konzepte und fortgesetzte mündliche Verhandlungen. Als weitere objektive, die künftige Vermietungsabsicht zum Ausdruck bringende Vorbereitungshandlung ist die im Mai 2007 erfolgte Auftragerteilung an die tGmbH zwecks Projektentwicklung und Konzepterstellung anzusehen. Diese beiden nach außen tretenden Handlungen bzw. Erklärungen der Bw gehen unzweifelhaft über eine bloße Absichtserklärung hinaus. Dies gilt auch für den Auftrag an einen Wirtschaftstreuhänder betreffend die steuerliche Konzeption des Hotelprojektes und dessen laufende beratende Betreuung. Ebenso gilt dies für die Aufträge zur Erstellung eines mehrseitigen Hotel-Prospektes, einer Rentabilitätsstudie und eines entsprechenden Internetauftrittes sowie zur Suche und Vermittlung von Investoren. Denn damit ist die Bw am Markt auf eine Art und Weise aufgetreten, wodurch sie unter Entstehung erheblicher Kosten

und Mühen (und strafrechtlicher Verantwortlichkeit) gegenüber den erwähnten Auftragnehmern ebenso wie gegenüber Investoren vertragliche und gegenüber anderen vorvertragliche zivilrechtliche Verpflichtungen eingegangen ist. Nach den Lebenserfahrungen, nach menschlicher Logik und wirtschaftlicher Vernunft ist es geradezu auszuschließen, dass jemand (eine Gesellschaft) solche kostspieligen und zeitaufwendigen Handlungen setzt, wenn er nicht ernsthaft beabsichtigt, die Pläne, um deren behördliche Bewilligung er ansucht, auch zu realisieren. Abgesehen davon, dass die Bw tatsächlich von den ihr zustehenden Optionsrechten zeitgerecht Gebrauch gemacht hat, bringen auch die von ihr in Auftrag gegebenen Kalkulationen, die zu Nettopreisen erfolgten, die Absicht zur Optionsausübung klar zum Ausdruck. Untermauert wird dies dadurch, dass die Bw einen Wirtschaftstreuhänder mit der steuerlichen Konzeption des Hotelprojektes beauftragt hat und dass auch laut Gesellschaftsvertrag die Errichtung und Vermietung eines Hotelgebäudes Unternehmensgegenstand war..

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann, insbesondere auf Grund der Eingabe an die für Betriebsanlagengenehmigungen zuständige Behörde, mit der um Bewilligung zur Errichtung und zum Betrieb eines 4-Sterne Hotels angesucht wird, nicht mehr in Abrede gestellt werden, dass die Bw im Zeitpunkt des Empfangs der Vorleistungen ernsthaft die Absicht hatte, steuerpflichtige Vermietungsleistungen zu erbringen. Denn der Betrieb eines 4-Sterne Hotels hat begriffsnotwendig die Erbringung von Beherbergungs- bzw. Vermietungs- oder Verpachtungsleistungen zur Voraussetzung. Eine Änderung dieser im Veranlagungszeitraum 2007 bereits vorgelegenen (steuerpflichtigen) Vermietungsabsicht in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen kann nicht erblickt werden, zumal das baubehördliche und gewerbebehördliche Bewilligungsverfahren erst nach den Streitjahren endete. Auch ist zu bedenken, dass kein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliegt, der einem Vorsteuerabzug entgegenstehen würde. Vor allem ist die rechtliche Ausgestaltung der Bw als „Publikums-KG“ zwecks Finanzierung des Hotelprojektes nicht als ungewöhnlich anzusehen. Unter zusätzlicher Bedachtnahme auf die im August 2008 veröffentlichten Zeitungsberichte, die mit großer Wahrscheinlichkeit von der Bw lanciert worden sind, der erfolgten Schigebietserweiterung, dem dadurch bedingten Bedarf an zusätzlichen Gästebetten in der Gemeinde Ort, den von der Bw getätigten Vorinvestitionen in einen Waldseilgarten und der mit Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juni vorgelegten weiteren Unterlagen ergibt sich, dass gemessen am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze mit hoher Wahrscheinlichkeit von Anfang an bis über die Streitjahre hinaus eine steuerpflichtige Vermietung bzw. Verpachtung angestrebt war. Zutreffend hat im Übrigen auch das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 17.8.2010 ausgeführt, es stehe fest, dass das Hotel nach Fertigstellung an eine noch zu gründende Betreibergesellschaft vermietet werden soll.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die Bw von Anfang an steuerpflichtig und damit vorsteuerabzugsberechtigt gewesen wäre, wenn sie von Beginn an beabsichtigt hätte, das geplante Hotel selbst zu betreiben, das heißt, die Beherbergungsleistungen selbst zu erbringen. In Anbetracht dieses Umstandes scheint es bei der von der Bw gewählten Form der Verpachtung des Hotels an eine „Betreiber-GmbH“ geradezu denkunmöglich und gegen jede wirtschaftliche Vernunft verstoßend, dass sie die aus dieser Verpachtungs- bzw. Vermietungstätigkeit erzielten Umsätze als nicht steuerpflichtig behandelt wissen wollte.

Gesamthaft betrachtet kann aus den dargelegten Gründen davon ausgegangen werden, dass die Bw von Beginn an mit der gebotenen (ziemlichen) Sicherheit steuerpflichtige Umsätze aus Vermietung und Verpachtung beabsichtigte. Desgleichen optierte sie gemäß den §§ 6 Abs. 2 und 3 UStG zur Steuerpflicht. Infolgedessen steht der Bw. gemäß § 12 Abs. 1 UStG für gegenständliche Veranlagungszeiträume der Vorsteuerabzug im Umfang des Berufungsbegehrens für die in Zusammenhang mit den zukünftigen Umsätzen stehenden Vorsteuern sofort zu, und zwar ungeachtet dessen, dass es in der Folge nicht mehr zur Ausführung der Umsätze kam.

Der für 2007 geltend gemachte Gesamtbetrag an Vorsteuern in Höhe von 4.516,50 € ist um den Betrag von 407,70 € zu kürzen, weil die entsprechende Rechnung der Kanzlei SC vom 07.08.2007 nicht an die Bw. ausgestellt wurde, sondern an deren Kommanditistin. Als abzugsfähige Vorsteuern ergibt sich somit für 2007 ein Gesamtbetrag in Höhe von 8.548,73 €. Für 2008 waren neben dem vom Finanzamt bereits berücksichtigten Vorsteuerüberhang zusätzlich die von der Bw in der Berufung und im Vorlagenantrag geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 24.000 € anzuerkennen.

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass die Auflösung einer Personengesellschaft und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch ihre Partei- und Prozessfähigkeit so lange nicht beeinträchtigen, als die Rechtsverhältnisse gegenüber Dritten noch nicht abgewickelt sind. Zu den Rechtsverhältnissen gegenüber Dritten zählt das zum Bund als Abgabengläubiger (VwGH 29.03.2006, [2001/14/0091](#); 31.07.2002, [98/13/0223](#); siehe auch Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 19 E 32 und 32a, mwN).

Es war daher aus all den hier aufgezeigten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 21. August 2012