



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der GmbH, Adresse1, vertreten durch TPA Horwath, Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 62 - 64, vom 19. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 20. September 2005 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum April 2005 bis Juni 2005 und vom 27. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. Februar 2006 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume August 2005, September 2005, Oktober 2005 und November 2005 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	Gesamtbetrag der Entgelte (20 %)	Steuer	Gesamtbetrag der Vorsteuer	Zahllast/ Gutschrift
04 bis 06/2005	€ 1.232.551,55	€ 246.510,31	-€ 152.859,10	€ 93.651,21
08/2005	€ 1.645.603,76	€ 329.120,75	-€ 79.672,32	€ 249.448,43
09/2005	€ 559.050,00	€ 111.810,00	-€ 41.237,69	€ 70.572,31
10/2005	€ 0,00	€ 0,00	-€ 30.438,88	-€ 30.438,88
11/2005	€ 0,00	€ 0,00	-€ 30.283,61	-€ 30.283,61

Entscheidungsgründe

Bei einer Umsatzsteuersonderprüfung betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume April bis Juni 2005 stellte die Betriebsprüfung fest, dass bei der GmbH, in der Folge mit Bw. bezeichnet, in den Monaten Mai und Juni 2005 folgende Vorsteuern in Abzug

gebracht wurden, die die Errichtung (und geplante anschließende Veräußerung) von
Vorsorge-Wohnungen in 1020 Wien, GrdStkAdr , betreffen:

ER v. 30.5.: Fa. Projektbau GmbH (1. TR)	10.000,00 €
ER v. 25.5.: Grasl GmbH	<u>504,00 €</u>
	<u>10.504,00 €</u>
ER v. 29.6.: Fa. Projektbau GmbH (2. TR)	50.000,00 €
ER v. 28.6.: Fa. KA-RA GmbH	<u>378,00 €</u>
	<u>50.378,00 €</u>

Die Betriebsprüfung vertrat die Auffassung, dass ein Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine künftige Option gemäß § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG nicht möglich sei.

Das Finanzamt folgte dieser Rechtsansicht und setzte die Umsatzsteuer für die Monate 4 bis 6/2005 in Höhe von 154.533,21 € fest. Dabei wurden Vorsteuern in Höhe von 91.977,10 € berücksichtigt. Ein Betrag in Höhe von 60.882,00 € wurde hingegen nicht anerkannt. Begründend wurde auf die Niederschrift vom 14.9.2005 verwiesen.

Gegen diesen Bescheid hat die Bw. Berufung erhoben und eingewendet, bei dem Bauvorhaben handle es sich um Vorsorge-Wohnungen. Diese würden nach Fertigstellung an die Anleger verkauft und in der Folge würden die Anleger die Wohnungen vermieten. Dem Anleger werde neben dem Erwerb der Wohnung unter dem Titel "Support-Package" auch die Vermarktung und Betreuung zur Vermietung (Mietersuche, Verträge, Eintreibung der Mieten usw.) angeboten. Die umsatzsteuerpflichtige Vermietung und der Vorsteuerabzug für den Anleger sei dabei zentraler Bestandteil der Konzeption. RZ 900 der UStR würden sich zwar auf die Umsatzsteuer-Option in der Vermietung beziehen, die Frage des Rechts zum Vorsteuerabzug sei jedoch gleich gelagert wie beim Verkauf eines Grundstücks. Unter dieser Randziffer werde aus der VwGH-Judikatur abgeleitet, dass neben einer Vereinbarung mit dem Mieter (im gegenständlichen Fall dem Käufer) auch alleine aus den Umständen die steuerpflichtige Behandlung des Umsatzes und damit der Vorsteuer begründet werden könne, wenn mit ziemlicher Sicherheit feststehe, dass der Umsatz steuerpflichtig behandelt werde. Aus der vorliegenden Vorsteuer-Abzugsberechtigung der Käufer und aus dem gesamten Vorsorge-Wohnungs-Konzept sei die künftige steuerpflichtige Behandlung der Grundstücksverkäufe eindeutig ableitbar. Darüber hinaus lägen bereits zwei verbindliche Kaufanbote von Anlegern vor (verwiesen wurde auf beigelegte Kopien), in denen der Miteigentumsanteil mit Umsatz-

steuer verrechnet werde. Weiters hielt die Bw. fest, dass bei allen gleich gelagerten Objekten die Wohnungen mit Umsatzsteuer verkauft worden seien, dies selbst dann, wenn Privatpersonen Käufer gewesen seien, die keinen Vorsteuerabzug hätten. Die Bw. verwies auf die Berufungsentscheidung des UFS Linz vom 30.12.2003, RV/1617-L/02. Die Bw. erklärte weiters, sie werde die Grundstücke steuerpflichtig weiterliefern. Dafür sprächen die beiden bereits unterfertigten Kaufanbote, die umsatzsteuerpflichtige Behandlung der erhaltenen Anzahlungen und der früheren Verkäufe sowie die Verkaufsunterlagen betreffend des geplanten Verkaufs der übrigen Wohnungen und die Nutzung der Käufer zu Zwecken der Vermietung. Daher stehe der Vorsteuerabzug für die Bauleistungen uneingeschränkt zu.

Die Bw. legte der Berufung einen Prospekt betreffend die Wohnungen GrdStkAdr vor, aus der die Absicht der Bw. hervorging, diese umsatzsteuerpflichtig zu verkaufen, weiters zwei Kaufanbote vom August und September 2005 betreffend Wohnungen an der gegenständlichen Adresse. In diesen ist der Kaufpreis mit Umsatzsteuer ausgewiesen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung. In dieser wird in der Begründung zunächst ausgeführt, dass die Bw. Wohnungen errichte und sie potentiellen Käufern als Vorsorge-Wohnungen anbiete. Dem Käufer stehe es frei, ob er die Wohnungen zur Eigennutzung, zum Verkauf oder zur Vermietung erwerbe. Erwerbe er sie jedoch zur Vorsorge, werde dem Käufer auch eine Betreuung hinsichtlich Mieterfindung etc. angeboten. Die umsatzsteuerliche Vermietung samt Vorsteuerabzug stehe im Vordergrund dieses Konzeptes. Begründend führte das Finanzamt aus, bei der Nutzungsüberlassung von Grundstücken sei die Vermietungsabsicht und damit die Inanspruchnahme der Steuerpflicht durch entsprechende Nachweise wie verbindliche Vorverträge und Werbemaßnahmen zu belegen. Soweit sich diese Nachweise derart verdichten, dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit eine zeitnahe Steuerpflicht zu Recht angenommen werden kann, stehe der Vorsteuerabzug von vornherein zu. Dagegen sei ex lege festgeschrieben, dass bei einem steuerfreien Umsatz nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG ein Vorsteuerabzug frühestens für jenen Voranmeldungszeitraum möglich sei, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt habe. Daraus leite sich auch Rz 799 der UStR ab. Im konkreten Fall schließe die Mitlieferung des "Support Packages" (Leistungen für spätere Mietersuche etc.) die Option einer verzögerten steuerpflichtigen Vermietung zwar mit ein, gleichzeitig könne sie aber mögliche steuerfreie Umsätze aufgrund der späteren Nutzungsüberlassung, der Weiterveräußerung oder der Eigennutzung nach Abschluss der Gebäudeerrichtung nicht von vornherein und mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausschließen.

Die Bw. stellte einen Vorlageantrag und führte begründend aus, sie sei Eigentümerin der Liegenschaft GrdStkAdr, auf welcher derzeit ein Wohngebäude errichtet werde. Die Bw. habe in den Umsatzsteuervoranmeldungen Vorsteuern als abzugsfähig erklärt, die im Zusammenhang

mit dem Verkauf der Wohnungen des Hauses GrdStkAdr stehen. Bei dem Bauvorhaben handle es sich um Vorsorge-Wohnungen, die nach Fertigstellung an die Anleger verkauft würden, die in der Folge die Wohnungen vermieten würden. Neben einer Wiederholung des Berufungsvorbringens ergänzte die Bw. dieses dahingehend, dass bereits vier unterfertigte Kaufverträge vorlägen (dies entspreche in etwa einem Viertel des Gesamtvolumens), in denen der Miteigentumsanteil mit Umsatzsteuer verrechnet werde.

Im Zuge einer weiteren Umsatzsteuersonderprüfung betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume August bis November 2005 stellte die Betriebsprüfung fest, dass die Bw. jeweils ein Wohngebäude errichtet, wobei die Wohnungen (zT) als Vorsorge-Wohnungen steuerpflichtig veräußert werden. Als "derartiges Projekt" wurde 1020 Wien, GrdStkAdr, bezeichnet. Dieses sollte bereits ab Jänner 2006 zu steuerpflichtigen Anzahlungen führen, im Umsatzsteuersonderprüfungs-Zeitraum jedoch noch nicht. Die Betriebsprüfung betrachtete daher die Vorsteuern als derzeit (noch) nicht abzugsfähig.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte die Umsatzsteuer für die Monate August bis November 2005 wie folgt fest:

Zeitraum	Betrag	Nachforderung
August 2005	309.448,43 €	60.000,00 €
September 2005	100.572,31 €	30.000,00 €
Oktober 2005	- 438,88 €	30.000,00 €
November 2005	- 283,61 €	30.000,00 €

Begründend verwies das Finanzamt auf die Niederschrift vom 23.2.2006.

Gegen diese Bescheide hat die Bw. Berufung erhoben und auf die bereits eingebrachte, oben angeführte Berufung verwiesen. Neben einer Wiederholung des bisherigen Vorbringens verwies die Bw. auf sieben unterfertigte Kaufverträge und zwei unterfertigte Kaufanbote (dies entspreche etwa 63 % des Gesamtvolumens), in denen der Miteigentumsanteil mit Umsatzsteuer verrechnet werde. Die Bw. verwies weiters auf die umsatzsteuerpflichtige Behandlung der erhaltenen Anzahlungen und die früheren Verkäufe sowie die Verkaufsunterlagen betreffend den geplanten Verkauf der übrigen Wohnungen und die Nutzung durch die Käufer zu Zwecken der Vermietung. Der Bw. sei (vom Finanzamt) telefonisch die Auskunft erteilt worden, dass die Vorsteuern nicht anerkannt würden, solange es keine umsatzsteuerpflichtigen Umsätze zu dem Gebäude gebe. Die Bw. könne allerdings auch bei Vorliegen von Kaufverträgen, in denen festgehalten sei, dass Umsatzsteuer verrechnet werde, vor Fertigstellung des Gebäudes keinen umsatzsteuerpflichtigen Umsatz erklären, weil die Umsätze erst bei Übergabe der fertigen Wohneinheiten verwirklicht würden. Da die angeführten Kaufverträge nichts

an der Beurteilung durch die Behörde hätten ändern können, sei es aus Sicht der Bw. daher scheinbar unmöglich, Unterlagen zu liefern, welche die vom Finanzamt geforderte Belegung der steuerpflichtigen Behandlung vor Fertigstellung erfüllten.

Dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist zu entnehmen, dass Leistungsgegenstand der Rechnung vom 25. Mai 2005, welche die erste Eingangsrechnung für das gegenständliche Projekt ist, für welches der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, 10.000 Stück Folder "Vorsorge-Wohnung GrdStkAdr " waren. Dem vorgelegten Folder zu diesem Projekt ist auf Seite 11 zu entnehmen, dass der Kaufpreis der Wohnung mit Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wird. Das ganze Konzept geht von einer Weitervermietung durch den Käufer aus.

Laut Auskunft der steuerlichen Vertretung (E-Mail an das Finanzamt vom 29.8.2006) ist das verfahrensgegenständliche Projekt mit dem umsatzsteuerpflichtigen Verkauf aller Anteile mittlerweile abgeschlossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass die Bw. beabsichtigte, die verfahrensgegenständlichen Anteile steuerpflichtig weiterzuliefern. Dafür sprechen die im Zuge des Verfahrens vorgelegten Unterlagen und die laut Bw. letztlich erfolgte steuerpflichtige Veräußerung gemäß dem von ihr entwickelten Konzept.

Strittig ist hingegen der Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit der für das gegenständliche Projekt bezahlten Vorsteuerbeträge.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 sind die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 grundsätzlich steuerfrei.

Durch Art. 13 C der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (Optionen) können die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung der Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden (mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a) bezeichneten Gegenstände) zu optieren. Die Mitgliedstaaten können den Umfang des Optionsrechts einschränken; sie bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung.

Gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 erster Unterabsatz kann der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

Gemäß § 6 Abs. 2 leg. cit. zweiter Unterabsatz kann, für den Fall, dass ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig behandelt, 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.

Folgt man dem Wortlaut des § 6 Abs. 2 UStG 1994 ist in einem ersten Schritt zunächst zu beurteilen, ob eine vom Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 3 ausgeschlossene oder gemäß § 12 Abs. 10 bis 12 zu berichtigende Vorsteuer vorliegt.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 leg. cit. kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 leg. cit. sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen sowie für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände bzw. sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet bzw. zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Geht man vom Wortlaut des § 6 Abs. 2 zweiter Unterabsatz aus, so bezieht sich die Verschiebung der Abzugsfähigkeit der Vorsteuerbeträge durch den ausdrücklichen Verweis auf § 12 Abs. 3 leg. cit. nur auf solche Vorsteuern, die aus Lieferungen und sonstigen Leistungen herrühren, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet oder in Anspruch nimmt und die folglich durch den Tatbestand des § 12 Abs. 3 vom Vorsteuerabzug ausdrücklich ausgeschlossen sind. Durch die Regelung des § 6 Abs. 2 zweiter Unterabsatz besteht nun für diese Unternehmer die Möglichkeit, Grundstücksumsätze als steuerpflichtig zu behandeln und die "bis dahin" vom Abzug ausgeschlossene Steuer als Vorsteuer geltend zu machen und zwar frühestens in dem Zeitraum, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig in die Voranmeldung aufnimmt.

Steht jedoch von vornherein (nachweisbar) fest, dass eine steuerpflichtige Veräußerung beabsichtigt ist, fallen die Vorleistungen nicht unter den Tatbestand des § 12 Abs. 3. Dann werden die Vorlieferungen oder -leistungen nämlich nicht zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet oder in Anspruch genommen und berechtigen daher gemäß § 12 Abs. 1 zum Vorsteuerabzug. Für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgeblich. Sind die Voraussetzungen in diesem Zeitpunkt erfüllt, kann der Vorsteuerabzug in voller Höhe vorgenommen werden (vgl. VwGH vom 13.9.2006, 2002/13/0063).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats kann aus dem Gesetz geschlossen werden, dass eine Unterscheidung dahingehend zu treffen ist, 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).

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt daher die Auffassung, dass nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994 sich diese Bestimmung nur auf solche Fälle bezieht, die gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 ausdrücklich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind (vgl. UFS RV/0456-L/04).

Der unabhängige Finanzsenat hat bereits in drei Entscheidungen die Rechtsmeinung vertreten, dass keine vom Abzug ausgeschlossenen Vorsteuer (§ 12 Abs. 3 UStG 1994) vorliege, wenn im Zeitpunkt des Leistungsbezuges bereits davon auszugehen sei, dass der künftige Grundstücksumsatz als steuerpflichtig behandelt werde. In diesem Fall wäre der Vorsteuerabzug nämlich schon nach dem Grundtatbestand des § 12 Abs. 1 UStG möglich (vgl. UFS 30.12.2003, RV/1617-L/02, vom 16.11.2004, RV/0456-L/04 und vom 1.3.2006, RV/0082-S/06).

Im gegenständlichen Berufungsfall ist die Absicht, tatsächlich steuerpflichtige Umsätze zu erzielen, objektiv nachvollziehbar. Aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei, dass die Berufungswerberin nur eine steuerpflichtige Veräußerung in Betracht zog. Die Wohnungen wurden im Rahmen eines Projektes angeboten, das eine weitere unternehmerische Nutzung durch die Käufer vorgesehen hatte und auch entsprechend beworben wurde. Die Verwirklichung der geplanten Verkäufe war realistisch, zumal bereits vorher Projekte in derselben Weise abgewickelt wurden. Im Falle ausreichender Nachfrage hatte die Bw. keinen Grund, von ihrem Konzept, welches die Option zur Steuerpflicht vorsah, abzuweichen. Die in der Folge zwischen der Bw. und den Käufern abgeschlossenen Kaufverträge beinhalten daher auch den vereinbarten Kaufpreis einschließlich der darauf entfallenden Umsatzsteuer. Da bei der Umsatzsteuer eine Sofortbeurteilung getroffen werden muss (siehe Art. 17 Abs. 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie) kann ein ex ante mögliches, aber nicht ausreichend wahrscheinliches Scheitern des ursprünglichen Planes nicht als Grund für die Nichtgewährung des Vorsteuerabzuges herangezogen werden. Für ein von Vornherein absehbares Scheitern des von der Bw. verfolgten Konzeptes einer umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung gibt es gegenständlich keine Anhaltspunkte.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Unabhängige Finanzsenat die von der Bw. vertretene Auffassung teilt, wonach der zweite Unterabsatz des § 6 Abs. 2 UStG 1994 den ge-

genständlichen Berufungsfall nicht erfasst und daher der Vorsteuerabzug für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume auf Grund der unstrittig beabsichtigten steuerpflichtigen Veräußerung des Grundstückes nach § 12 Abs. 1 zusteht. Für die Ansicht des Finanzamtes, dass § 6 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994 auch für Unternehmer Anwendung findet, die zweifelsfrei steuerpflichtige Umsätze tätigen und daher nicht unter die Tatbestandsvoraussetzungen des § 12 Abs. 3 fallen, findet sich im eindeutigen Gesetzeswortlaut kein Ansatzpunkt.

Der Berufung war daher stattzugeben.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Oktober 2006