



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 1140 Wien, J., vertreten durch Stb., vom 3. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 15. Mai 2009 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 10/2008 und Verspätungszuschlag für Umsatzsteuer 10/2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielten bis September 2008 als Hausgemeinschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Das Vermietungsobjekt, die Liegenschaft 1150 Wien, X-Gasse, wurde mit Kaufvertrag vom 18. August 2008 veräußert. Anlässlich einer den Prüfungszeitraum Umsatzsteuer Februar bis Dezember 2008 umfassenden Betriebsprüfung wurde die folgende berufungsgegenständliche, im Betriebsprüfungsbericht vom 14. Mai 2009 und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 8. Mai 2009 dargestellte, Feststellung getroffen: Im Prüfungszeitraum seien die Umsatzsteuerzahllasten fristgerecht entrichtet jedoch keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht worden. Die Umsätze seien nach vereinbarten Entgelten besteuert worden (Istbesteuerung). „*Die Mieteinnahmen enden mit 09/2008 (Zahlungsflüsse)*“. Die für den Verkauf der Liegenschaft 1150 Wien, X-Gasse „*am 1. Oktober 2008 maßgebliche Umsatzsteuervoranmeldung 10/2008*“ sei nicht abgegeben worden. „*Vom Optionsrecht wurde Gebrauch gemacht und mit USt verkauft*“. Am 13.

November 2008 sei der Verkaufspreis auf das Bankkonto der Hausgemeinschaft und am 17. November 2008 an die Gesellschafter überwiesen worden. Nach Prüfungsanmeldung (17. Februar 2009) sei eine Umsatzsteuervoranmeldung für das 4. Quartal 2008 (einlangend am 19. Februar 2009 in Papierform beim Finanzamt Wien 6/7/15) mit dem Verweis auf eine Besprechung bezüglich der Umstellung auf vierteljährliche Abgabe eingereicht worden. Die Überrechnung der Umsatzsteuer auf das Abgabenkonto der Hausgemeinschaft sei am 17. Februar 2009 erfolgt. „*Bei Prüfungsbeginn 22.04.2009 wurde eine neue Rechnung über den Verkauf der Liegenschaft mit Leistungszeitraum Dezember 2008 abgegeben (Rechnungsdatum 10.12.2008). Die vorhergehende wurde storniert.*“

Nach § 21 Abs. 1 UStG 1994 habe der Abgabepflichtige spätestens am 15. (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen. Da die Vorjahresumsätze € 22.000 überstiegen hätten (2007: € 141.114,74), wäre die Hausgemeinschaft aufgrund der Bestimmung des § 21 Abs. 2 UStG 1994 zur monatlichen Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung verpflichtet gewesen. Werde die errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet oder ergebe sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfalle für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangen Kalenderjahr € 100.000 nicht überstiegen hätten, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung (lt. § 1 VO des BMF, BGBI II Nr. 462/2002). Aufgrund der Jahresumsätze 2007 (€ 141.114,74) wäre die Hausgemeinschaft zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für den Prüfungszeitraum verpflichtet gewesen. Auch die Umsätze bis September 2008 hätten diese Umsatzgrenze überstiegen. Aufgrund der Bestimmungen des § 17 Abs. 2 UStG 1994 wäre die Hausgemeinschaft zur Versteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) verpflichtet gewesen (Jahresumsätze 2006 und 2007 jeweils über € 110.000). Die Veräußerung der bisher vermieteten Liegenschaft stelle ein Hilfsgeschäft zur Vermietung dar. Aufgrund der Verpflichtung zur Sollbesteuerung und der Tatsachen, dass der Hausgemeinschaft letztmalig im September 2008 Mieteinnahmen zugeflossen seien („*weist eindeutig auf den Leistungsübergang mit Ende 09/2008 hin) und die Rechnung über den Verkauf (KM vom Finanzamt 9/18/19) mit Rechnungsdatum 1.10.2008 und angegebenen Leistungszeitraum 10/2008 ausgestellt wurde, ist der maßgebliche Leistungszeitraum mit Oktober 2008 anzusetzen. Nach Prüfungsanmeldung wurde eine UVA für das 4. Quartal abgegeben. Laut Schreiben vom 07.05. (überreicht bei der Schlussbesprechung am 8.5.2009) wurde diese am 15.02.2009 postalisch abgegeben (vor Prüfungsanmeldung). Dieser Punkt wird als kritisch betrachtet, da der 15.02.2009 ein Sonntag war. Die bei Prüfungsbeginn vorgelegte neue Rechnung über den Verkauf (angeblich ausgestellt am 10.12.2008) mit dem*

Leistungszeitraum Dezember 2008 wird von der Finanzverwaltung, aus den bereits angegebenen Gründen, ebenfalls als kritisch betrachtet. Darüber hinaus ist diese Rechnung mit Mängel behaftet - würde nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen." Der Kaufvertrag wäre trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt worden. Der Eintrag im Grundbuch stamme bereits vom 18. August 2008. Die Zahllast für Oktober 2008 werde wie folgt berechnet: Preis der Liegenschaft: € 2,700.000,00; 20% Umsatzsteuer gemäß § 6 (2) UStG 1994: € 540.000,00.

Aufgrund der wiederholten Säumnis der Abgabe der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen (Fälligkeit der Umsatzsteuervoranmeldung Oktober 2008 wäre der 15.12.2008) und den dadurch entstandenen finanziellen Vorteilen werde ein Verspätungszuschlag von 10% (€ 54.000,00) verhängt.

Das Finanzamt Wien 6/7/15 folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 15. Mai 2009 einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Oktober 2008 und einen Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages für Umsatzsteuer Oktober 2008.

Mit Schreiben vom 3. September 2009 erhoben die Bw. fristgerecht Berufung gegen diese Bescheide und beantragten den Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages für Umsatzsteuer Oktober 2008 ersatzlos zu beheben und die Veranlagung betreffend die Umsatzsteuer aus dem Liegenschaftsverkauf mit Dezember 2008 vorzunehmen. Mit Schreiben vom 24. September 2009 teilten die Bw. dem Finanzamt mit, das richtigerweise die Umsatzsteuer für das 4. Quartal 2008 entsprechend der eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung festzusetzen wäre (Oktober bis Dezember 2008). Keinesfalls wäre es zutreffend, die Umsatzsteuer für den Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft mit dem Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Oktober 2008 vorzuschreiben. Daher werde auch der Verspätungszuschlag für die Umsatzsteuer Oktober 2008 bekämpft, da richtigerweise die Umsatzsteuer für das 4. Quartal 2008 oder (in eventu) für Dezember 2008 festzusetzen wäre. Infolge rechtzeitiger Entrichtung der Umsatzsteuer für den Verkauf der Liegenschaft durch Überrechnung könne sich kein Verspätungszuschlag ergeben. Ergänzend werde ausgeführt, dass bei der Veräußerung der Liegenschaft vom Optionsrecht (§ 6 Abs. 2 UStG 1994) Gebrauch gemacht und daher mit Umsatzsteuer verkauft worden wäre.

Entsprechend dem Kaufvertrag wäre der Kaufpreis nach rechtskräftiger Einverleibung des Eigentums der Käuferin an die Verkäufer auszuzahlen gewesen. Die Rechtskraft der gegenständlichen Eigentumseinverleibung im Grundbuch wäre Anfang November 2008 eingetreten. Die sich aus der vereinbarungsgemäß erstellten Faktura vom 10. Dezember 2008 ergebende Umsatzsteuer wäre mit der Umsatzsteuervoranmeldung für das 4. Quartal 2008 fristgerecht erklärt worden. Vorher wäre lediglich ein Entwurf der Rechnung im Zuge von noch

laufenden Verhandlungen im November 2008 übermittelt worden. Auch habe das Finanzamt Wien 6/7/15 den Bw. mitgeteilt, dass sie beantragen sollten, auf vierteljährliche Abgabe umzustellen. Dies auch deshalb, da Mieteinnahmen lediglich bis September 2008 bestanden hätten. Die Verhängung eines Verspätungszuschlages im maximalen Ausmaß wäre darüber hinaus unbillig. Es würden keine Gründe für eine Verhängung eines derart drakonischen Verspätungszuschlages vorliegen. Im Hinblick auf die erfolgte Überrechnung, diese sei vereinbarungsgemäß gleichzeitig vorgenommen worden und hätte auch zu jedem anderen Zeitpunkt erfolgen können, sei der Finanzbehörde weder ein Zinsnachteil noch ein Ausfallrisiko entstanden. Auch aus diesen Gründen würde sich die Verhängung eines Verspätungszuschlages, noch dazu in der festgesetzten Maximalhöhe, als rechtswidrig erweisen.

Mit Schreiben vom 1. Juni 2010 nahm die Betriebsprüfung wie folgt zur Berufung Stellung: Wie bereits im Betriebsprüfungsbericht dargestellt, wäre die Hausgemeinschaft zur Abgabe von monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet gewesen. Der vorgebrachten Argumentation fehle es an jeglicher umsatzsteuerrechtlicher Grundlage. Vor der Prüfungsanmeldung wäre keine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben worden, diese wäre erst nach Prüfungsanmeldung eingelangt. Der so genannte „Entwurf“ der Rechnung vom 1. Oktober 2008 wäre jene Rechnung, die dem Finanzamt Wien 6/7/15 als Kontrollmitteilung seitens des Finanzamtes Wien 9/18/19/Klosterneuburg zur Kenntnis gebracht worden sei, da basierend auf dieser Rechnung von der Erwerberin ein Vorsteuerabzug vorgenommen worden wäre. Die Rechnung mit dem ausgewiesenen Leistungszeitraum Dezember 2008 sei erstmalig im Prüfungsverfahren vorgelegt worden und wäre mit Mängeln behaftet, welche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen würden. Aus Punkt 5 (Bedingung) des im Zuge der Berufung vorgelegten Kaufvertrages vom 18. August 2008 gehe hervor, dass der Kaufpreis, die Grunderwerbsteuer und die Eintragsgebühr bis längstens 1. September 2008 beim Treuhänder (Notar) zu hinterlegen seien. Die von der Käuferin vorgeschlagene Vereinfachung wäre steuerlich nicht zulässig. Die Umsatzsteuer wäre monatlich zu melden und auch abzuführen gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Umsätze von Grundstücken im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 steuerfrei.

Gemäß § 6 Abs. 2 leg.cit. kann der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln („**Option zur Steuerpflicht**“). Behandelt der Unternehmer einen solchen Umsatz als steuerpflichtig, unterliegt dieser dem Steuersatz gemäß § 10 Abs. 1 bzw. 4 UStG 1994.

Nach § 21 Abs. 4 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung einzureichen. Nach § 1 der dazu ergangenen Verordnung des BMF, BGBI. II 206/1998 idF BGBI. II 462/2002, entfällt die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung, wenn die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt.

Nach § 135 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI. Nr. 194/1961, kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgaben sicherzustellen. Nach § 21 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 gilt die Umsatzsteuervoranmeldung als Abgabenerklärung. Die dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen liegende Festsetzung eines Verspätungszuschlages setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Das durch § 135 BAO eingeräumte Ermessen ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände auszuüben.

Berechtigt, die Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 auszuüben, ist der Unternehmer, der den Grundstücksumsatz ausführt. Steht ein Grundstück im Miteigentum, so ist die Option von der Miteigentümergemeinschaft auszuüben, sofern diese Unternehmereigenschaft besitzt, ansonsten von jenem Miteigentümer, der das Grundstück als Unternehmensvermögen veräußert. Der Erwerber hat umsatzsteuerlich weder Anspruch auf eine bestimmte Ausübung des Wahlrechtes noch muss er dieser zustimmen (vgl. *Ruppe*, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, § 6 Tz 249/5).

Die Ausübung der Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 erfordert keine besondere Form, insbesondere keine eigene schriftliche Erklärung an das Finanzamt. Sie kann für jeden Umsatz – z. B. auch für jede Eigentumswohnung – gesondert erfolgen. Ausreichend (**aber auch erforderlich**) ist die Behandlung des Grundstücksumsatzes als steuerpflichtig in der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. in der Steuererklärung. Adressat der Optionserklärung

kann somit nur das Finanzamt sein. **Das Behandeln als steuerpflichtig muss daher dem Finanzamt gegenüber erkennbar gemacht werden.** Der bloße Ausweis der Umsatzsteuer in der Rechnung führt zwar zur Steuerpflicht auf Grund der Rechnung (sofern der Unternehmer sie nicht berichtigt), eröffnet dem Erwerber aber nicht das Recht auf Vorsteuerabzug. Der Verzicht ist bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich. Bis zu diesem Zeitpunkt ist auch der Widerruf der Option zur Steuerpflicht möglich. Dieser ist ebenfalls einseitig gegenüber dem Finanzamt auszusprechen; der Zustimmung des Leistungsempfängers bedarf es nicht, obwohl dieser damit umsatzsteuerlich verpflichtet wird, die Vorsteuer zurückzuzahlen (vgl. *Ruppe*, aaO, § 6, Rz 249/10); *Berger - Bürgler - Kanduth-Kristen - Wakounig*, UStG Kommentar, § 6 Tz 313; VwGH 2.9.2009, 2005/15/0140). Das Wahlrecht ist nicht bereits dann wirksam ausgeübt, wenn es zwischen den Parteien des Grundstücksvertrages vereinbart wurde. Auch der offene Ausweis in einer Rechnung eröffnet dem Erwerber noch nicht das Recht auf Vorsteuerabzug (s. auch UFS 20.4.2007, RV/1727-W/06; UFS 12.7.2007, RV/0434-W/04).

Im gegenständlichen Fall wurde das für die Bw. zuständige Finanzamt Wien 6/7/15 unbestritten erst durch das Schreiben vom 16. Februar 2009 und der damit verbundenen Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung für das 4. Quartal 2008 davon in Kenntnis gesetzt, dass die Bw. im Zusammenhang mit der Veräußerung der Liegenschaft 1150 Wien, X-Gasse zur Steuerpflicht des Verkaufes gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 optiert haben. Damit ist die Umsatzsteuerschuld für den Verkauf der Liegenschaft entsprechend der dargestellten Rechtslage durch die fristgerechte Ausübung des vom Gesetzgeber eingeräumten Wahlrechtes im Dezember 2008 entstanden. Die Umsatzsteuer wurde laut den im Veranlagungsakt den Finanzamtes Wien 6/7/15 aufliegenden Unterlagen vom Steuerkonto der Erwerberin vereinbarungsgemäß am 9. Februar 2009 überrechnet.

Mangels Erzielen von steuerpflichtigen Umsätzen im Voranmeldungszeitraum Oktober 2008 traf die Bw. zum Einreichtermin 15. Dezember 2008 keine Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung, weil die Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 gegenüber der zuständigen Abgabenbehörde erst zu einem späteren Zeitpunkt zum Ausdruck gebracht wurde. Da die Bw. daher gar keine Verpflichtung zur Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Oktober 2008 traf, konnten sie eine derartige Pflicht auch nicht verletzten. Die Tatbestandsvoraussetzungen für die Vorschreibung eines Verspätungszuschlages waren daher nicht erfüllt.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage kann es dahingestellt bleiben, ob die Bw. zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung für das 4. Quartal 2008 berechtigt war oder nicht. Den diesbezüglichen Ausführungen der Betriebsprüfung kommt ebenso wie jenen zur Besteuerung nach vereinbarten Entgelten keine Entscheidungsrelevanz zu. Für die

Vermutungen der Betriebsprüfung, wonach die Bw. die Option zur Steuerpflicht nur auf Grund der Ankündigung einer Überprüfung ausgeübt hätten, finden sich auf Grund der eindeutigen Rechtslage (erst die Ausübung der Option zur Steuerpflicht gegenüber dem für die Bw. zuständigen Finanzamt Wien 6/7/15 machte die Veräußerung der Liegenschaft steuerpflichtig und berechtigte die Erwerberin zum Vorsteuerabzug) keinerlei Anhaltspunkte.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. April 2013