

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, Adresse, vertreten durch Wirtschaftstreuhänder, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 10.08.2011, betreffend Umsatzsteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer 2009 wird mit -76.138,79 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und Berechnung sind der Beilage zu diesem Erkenntnis zu entnehmen. Der Inhalt dieser Beilage ist Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin übt das Bautränergewerbe aus. Zu Ihrer Tätigkeit gehört neben der Errichtung und dem Verkauf von Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten die Vermietung und Verpachtung dieser Einheiten.

Innerhalb dieser Tätigkeiten wurden im Streitjahr und auch schon in den Jahren davor, die Umsätze zum Teil steuerpflichtig und zum Teil umsatzsteuerfrei behandelt.

Im Zuge einer Abgabenbehördlichen Prüfung für das Kalenderjahr 2009 kam der Außenprüfer hinsichtlich eines in den Jahren 2009 und 2010 neu errichteten Wohn- und Geschäftsgebäudes zur Ansicht, dass die aus der Errichtung resultierenden Vorsteuern erst im Zeitpunkt der Ausübung der Option zum steuerpflichtigen Verkauf bzw. zur steuerpflichtigen Vermietung in Abzug gebracht werden könnten.

Der Prüfer kürzte folglich die in der Umsatzsteuererklärung 2009 geltend gemachten Vorsteuern von 295.301,30 Euro auf 71.829,64 Euro. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung im angefochtenen Bescheid.

Gegen diese Vorschreibung bracht die Bf. Beschwerde (vormals Berufung) ein.

Die Bf. brachte vor, dass die vorliegenden Umstände klar nachwiesen, dass bereits im Zeitpunkt der Errichtung mit weitaus überwiegenden Wahrscheinlichkeit davon

auszugehen war, dass die einzelnen Tops steuerpflichtig verkauft oder vermietet würden.

Deshalb seien die Vorsteuern bereits im Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes, also im Streitzeitraum anzuerkennen gewesen.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 15.09.2015 einigten sich die Streitparteien auf eine nochmalige Überprüfung des Sachverhaltes.

Mit Schreiben vom 02.12.2015 teilte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht mit, dass Ergänzungen der Ermittlungen zum Ergebnis geführt hätten, dass für das Jahr 2009 262.467,99 Euro an Vorsteuern zu berücksichtigen seien. Diesem Ergebnis habe auch die Bf. zugestimmt.

Nach Einholung einer Zustimmungserklärung der Bf. erließ das Bundesfinanzgericht am 07.12.2015 einen Beschluss, in dem es dem Finanzamt freistellte, innerhalb von vier Wochen nach dessen Zustellung den angefochtenen Bescheid gemäß § 300 Abs. 1 BAO aufzuheben und gleichzeitig einen neuen Umsatzsteuerbescheid 2009 zu erlassen.

Dieser Beschluss langte am 10.12.2015 beim Finanzamt ein. Mit Bescheiden vom 14. Jänner 2016 hob das Finanzamt den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2009 auf und erließ gleichzeitig einen neuen, rechnerisch unrichtigen Sachbescheid, den das Finanzamt mit einem weiteren Bescheid vom 28.01.2016 richtig stellte.

Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes

Der hier maßgebliche § 300 BAO lautet:

§ 300. (1) Ab Stellung des Vorlageantrages bzw. in den Fällen des § 262 Abs. 2 bis 4 (Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde können Abgabenbehörden beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdeverentscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben. Sie können solche Bescheide, wenn sich ihr Spruch als nicht richtig erweist, nur dann aufheben,

- a) wenn der Beschwerdeführer einer solchen Aufhebung gegenüber dem Verwaltungsgericht nach Vorlage der Beschwerde zugestimmt hat und*
- b) wenn das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Zustimmungserklärung an die Abgabenbehörde unter Setzung einer angemessenen Frist zur Aufhebung weitergeleitet hat und*

c) *wenn die Frist (lit. b) noch nicht abgelaufen ist.*

(2) Vor Ablauf der Frist des Abs. 1 lit. b kann das Verwaltungsgericht über die Beschwerde weder mit Erkenntnis noch mit Beschluss absprechen, es sei denn, die Abgabenbehörde teilt mit, dass sie keine Aufhebung vornehmen wird.

(3) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

(4) Aufhebungen (Abs. 1) sind bis zur abschließenden Erledigung der Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht zulässig.

(5) Durch die Bekanntgabe der Aufhebung (Abs. 1) lebt die Entscheidungspflicht des § 291 wieder auf. Die Abgabenbehörde hat das Verwaltungsgericht unverzüglich von der Aufhebung zu verständigen.

Im Beschwerdefall ist die Frist zur Bescheidaufhebung am 07.01.2016 abgelaufen.

Der Aufhebungsbescheid vom 14.01.2016 ist daher gemäß § 300 Abs. 1 BAO nichtig.

Durch Ablauf der Frist zur Bescheidaufhebung liegt die Entscheidungspflicht nunmehr im Sinne des § 291 BAO wieder beim Bundesfinanzgericht.

Zum Inhalt des Beschwerdefahrens und zur Rechtslage ist auszuführen:

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann 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 sind, als Vorsteuer abziehen.

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 u.a. die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet, und die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Maßgeblich für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 24. März 2004, 99/14/0237). Ein Vorsteuerabzug ist für einen einem Unternehmer gelieferten Gegenstand oder eine einem Unternehmer erbrachte Dienstleistung im Regelfall bereits zulässig, wenn die Ausführung eines Umsatzes erst beabsichtigt ist, und setzt nicht voraus, dass der Unternehmer damit einen Umsatz bereits ausgeführt hat oder ausführt (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 11. November 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 (vergebliche Vorbereitungshandlungen, "erfolgloser Unternehmer"; vgl. Ruppe, UStG3, § 12 Tz 82, mit Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 29. Februar 1996, C-110/94, "INZO", Slg. I-857; zum Vorsteuerabzug bei "verlorenem Aufwand" oder

Fehlinvestitionen vgl. weiters z.B. die hg. Erkenntnisse vom 24. November 2004, 2000/13/0041, VwSlg. 7986/F, und vom 20. April 2006, 2006/15/0020).

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

Nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 sind 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 die Streitzeiträume des Jahres 2005 geltenden Fassung BGBl I Nr. 134/2003, kann der Unternehmer u.a. einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln (die Z 9 lit. a wurde mit Wirksamkeit 19. Juni 1998 durch das BudgetbegleitG 1998, BGBl I Nr. 79/1998, in diese Bestimmung eingefügt und damit für Grundstückslieferungen die Option zur Steuerpflicht ermöglicht, vgl. die Gesetzesmaterialien zum BudgetbegleitG 1998, 1161 BlgNR 20. GP).

Mit (rückwirkender) Wirksamkeit ab den Veranlagungszeiträumen, die im Kalenderjahr 1998 enden, wurde im § 6 Abs. 2 UStG 1994 mit dem AbgÄG 1998, BGBl I Nr. 28/1999, ein Unterabsatz angefügt, der folgenden Wortlaut hat:

"Behandelt ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig, so kann 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 den Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a iVm § 12 Abs. 3 Z. 1 und 2 UStG 1994 resultiert eine so genannte unechte Steuerbefreiung der Grundstücksumsätze. Durch die in § 6 Abs. 2 leg. cit. idF des BGBl. I Nr. 79/1998 geschaffene Option ist 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 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 Vorsteuerauschlussbestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht zum Tragen kommt.

Das Finanzamt ging ursprünglich davon aus, dass durch den mit dem AbgÄG 1998, BGBl I Nr. 28/1999, eingefügten Unterabsatz der Vorsteuerabzug betreffend Grundstücksumsätze insofern eingeschränkt worden sei, als vor der Lieferung des Grundstückes kein Vorsteuerabzug möglich sei. Aus dieser Bestimmung ergebe sich nämlich, dass eine Ausübung des Optionsrechtes - eine steuerpflichtige Behandlung - erst im Zeitpunkt des Umsatzes möglich sei, wobei dies vor allem auch aus den Gesetzesmaterialien zu dieser Bestimmung (1471 BlgNR 20. GP) hervorgehe.

Dazu ist 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 anspricht (und die steuerliche Behandlung einer "bis dahin" vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 ausgeschlossenen oder nach § 12 Abs. 10 bis 12 zu berichtenden Vorsteuer regelt), für die ausreichend (aber auch erforderlich) die Behandlung des Grundstücksumsatzes als steuerpflichtig in der Umsatzsteuervoranmeldung oder in der Umsatzsteuererklärung ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 2. September 2009, 2005/15/0140). Aus dem für die Grenzen der Auslegung maßgeblichen Wortlaut ist 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 nicht erst dann zusteht, wenn schon Umsätze aus der steuerpflichtigen Betätigung erzielt werden (vgl. nochmals das VwGH 23.09.2006, 2002/13/0063 bis 0065, 20.10.2009, 2006/13/0193).

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung und weiterer Ermittlung kam das Finanzamt in Übereinstimmung mit der Bf. zum Ergebnis, dass die abzugsfähigen Vorsteuern des Jahres 2009 262.467,99 Euro betragen.

Das Bundesfinanzgericht folgt diesen unstrittigen Feststellungen und wird die Umsatzsteuer 2009 unter Berücksichtigung dieses Ermittlungsergebnisses spruchgemäß festgesetzt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Die Frage des Zeitpunktes des Vorsteuerabzuges bei der Errichtung von Gebäuden wurde laut den in den Entscheidungsgründen dargestellten Judikaten des VwGH eindeutig gelöst. Die Frage des Grades der Wahrscheinlichkeit einer steuerpflichtigen Vermietung oder eines steuerpflichtigen Verkaufs ist eine Tatfrage, die nicht vom Art. 133 Abs. 4 B-VG erfasst ist.

Die Revision ist daher im Beschwerdefall unzulässig.

Graz, am 28. Jänner 2016