



## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MER, vertreten durch die RTG Rümmele Treuhand GmbH, 6850 Dornbirn, Marktstraße 30, vom 5. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 13. Juni 2005 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Kalendermonate Jänner bis März 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

Die Berufungswerberin ist bei ihrem Gatten, einem Facharzt, unselbständig beschäftigt. Mit Kaufvertrag vom 8. November 2004 erwarb sie eine noch zu errichtende Eigentumswohnung von der HAG. Unter § 3 dieses Kaufvertrages wurde vereinbart, dass der Käufer auf die Bezahlung des Kaufpreises zuzüglich Umsatzsteuer optiere und von der Verkäuferin eine vorsteuerabzugsfähige Rechnung erhalte.

Am 5. Jänner 2005 legte die HAG eine Teilzahlungsrechnung laut beiliegender Baufortschrittsbestätigung in der Höhe von 30% des Nettokaufpreises (309.530 €), somit 92.859 € zuzüglich 20 % Mehrwertsteuer (18.571,80 €). Diesen ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag machte die Berufungswerberin mit der Umsatzsteuervoranmeldung für die Kalendermonate Jänner bis März 2005 als abziehbare Vorsteuer geltend. Der Vorsteuerabzug wurde mit Schreiben vom 6. Juni 2005 damit begründet, dass die Berufungswerberin die Absicht habe, nach Fertigstellung der Eigentumswohnung diese als

Ordination an ihren Gatten zu vermieten. Eine Vorscheurechnung über die beabsichtigte Vermietung, wonach bereits nach 10 Jahren ein Totalgewinn zu erzielen sei, liege dem Finanzamt vor. Im Übrigen werde der Antrag auf Rückzahlung der Umsatzsteuer auf eine Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 6. November 2004 gestützt.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 13. Juni 2005 die Umsatzsteuer für die Kalendermonate Jänner bis März 2005 mit Null fest. Zur Begründung führte es aus, dass ebensowenig wie für die Anzahlung auf einen grundsätzlichen steuerfreien Grundstücksumsatz zur Steuerpflicht optiert werden könne, auch die Vorsteuer für die verfahrensgegenständliche Eigentumswohnung vor dem Voranmeldungszeitraum abgezogen werden könne, in dem der Unternehmer die Eigentumswohnung liefere. Die Eigentumswohnung sei offenbar noch nicht übergeben worden, da eine Schlussrechnung nicht vorliege. Was die steuerpflichtige Verwendung der in Rede stehenden Wohnung angehe, sei es nach der Rechtsprechung erforderlich, dass die künftige Vermietung bereits durch bindende Vereinbarungen derart fixiert sei, dass mit Sicherheit davon ausgegangen werden könne, dass eine steuerpflichtige Vermietung erfolge. Da weder eine Schlussrechnung vorliege noch bindende Vereinbarungen über die Vermietung vorhanden seien, sei der Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung vom 4. Juli 2005 wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2005 als unbegründet ab. Dabei stützte sich das Finanzamt neuerlich auf das Argument, dass mangels Lieferung des Grundstückes keine Optionsmöglichkeit zugestanden habe und die Teilrechnung daher für einen zukünftigen unecht steuerfreien Umsatz gelegt worden sei, was nicht zum Vorsteuerabzug berechtige.

Am 28. Juli 2005 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt.

Dazu hat der unabhängige Finanzsenat erwogen:

In vorliegendem Fall ist strittig, ob die Verkäuferin der Eigentumswohnung im Zeitpunkt der Legung der ersten Teilrechnung zur Ausübung des Optionsrechtes im Sinne des § 6 Abs 2 UStG 1994 berechtigt war. Davon soll wiederum abhängen, ob die Berufungswerberin aus der von der Verkäuferin der Wohnung gelegten Teilrechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt war oder nicht.

Gemäß § 6 Abs 2 UStG 1994 kann der Unternehmer einen gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig behandeln. Behandelt ein Unternehmer einen nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a leg. cit. steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig, so kann eine bis dahin vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer (§ 12 Abs 3 UStG 1994) 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.

Das Finanzamt legt diese Bestimmung entsprechend den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (UStR) so aus, dass eine Optionsausübung (und damit auch der Vorsteuerabzug) frühestens im Zeitpunkt des Umsatzes möglich ist. Auch eine Anzahlung ist nach den UStR kein Umsatz, sondern das Entgelt für einen zukünftigen Umsatz. Für eine solche Anzahlung kann nicht zur Umsatzsteuer optiert werden (vgl. UStR Rz 793). Gegen diese Auslegung bestehen allerdings gewichtige Bedenken sowohl der Rechtsprechung als auch der Lehre. Nach Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 6, Rz 249/12, ist insbesondere die gemeinschaftsrechtliche Deckung dieser Sonderregelung fraglich, weil nach Gemeinschaftsrecht der Vorsteuerabzug grundsätzlich zustehe, wenn ein Zusammenhang mit den künftigen steuerpflichtigen Umsätzen bestehe, wobei die Mitgliedstaaten dem Steuerpflichtigen den Nachweis für diesen Zusammenhang auferlegen könnten. Zwar räume Art 13 Teil C der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten das Recht ein, die Modalitäten der Ausübung des Optionsrechtes bei Grundstücksumsätzen zu bestimmen, doch sei fraglich, ob der Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges im Falle der Ausübung der Option zu diesen Modalitäten gehöre (so auch Resch, SWK 1999, S 559; Fachsenat, ÖStZ 1999, 63; Pülzl, SWK 2003, S 707). Ebenso starke Bedenken bestehen hinsichtlich des Optionsausschlusses bei Anzahlungen. Denn nach der Rechtslage ist die Steuerpflicht von Anzahlungen stets an Hand der zugrunde liegenden Leistung zu beurteilen. Ist diese steuerfrei, ist auch die Anzahlung steuerfrei; ist sie steuerpflichtig, ist auch die Anzahlung steuerpflichtig. Die Steuerpflicht von Anzahlungen hängt somit davon ab, ob im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung davon ausgegangen werden kann, dass der spätere Grundstücksumsatz steuerpflichtig behandelt werden wird. In diesem Fall steht nach Meinung von Ruppe, UStG<sup>3</sup> § 6 Tz 249/13, auch dem die Anzahlung Leistenden der Vorsteuerabzug zu.

Der unabhängige Finanzsenat hat in zwei Entscheidungen diesen Bedenken Rechnung getragen und festgestellt, dass gar keine vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Vorsteuer (§ 12 Abs 3 UStG 1994) vorliege, wenn im Zeitpunkt des Leistungsbezuges bereits feststehe, 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 sowie 16.11.2004, RV/0456-L/04).

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich der oben angeführten Interpretation des § 6 Abs 2 UStG 1994 durch Lehre und Rechtsprechung an. Im vorliegenden Fall steht aufgrund des bereits zwischen der HAG und der Berufungswerberin abgeschlossenen Kaufvertrages fest, dass die in Rede stehende Wohnung nach ihrer Fertigstellung in das Eigentum der Berufungswerberin übertragen wird und dass diese Werklieferung steuerpflichtig behandelt werden soll. Ein Vorsteuerabzug des Grundstückslieferers steht daher schon nach

dem Grundtatbestand zu, § 6 Abs 2 letzter Unterabsatz leg. cit. findet gar keine Anwendung. Dementsprechend steht auch dem Empfänger der Werklieferung der Vorsteuerabzug zu, wenn, wie in gegenständlichem Fall, eine (Teil)Rechnung im Sinne der § 11 vorliegt. Ebenso würde im Falle einer bereits geleisteten Anzahlung der Vorsteuerabzug der Berufungswerberin zustehen (siehe oben).

Doch selbst wenn man der Auffassung des Finanzamtes, dass die HAG erst im Zeitpunkt der Grundstückslieferung zur Optionsausübung und damit zur Legung einer Teilrechnung mit gesondertem Steuerausweis berechtigt wäre, folgte, würde das allein noch nicht zum Ausschluss des in Rede stehenden Vorsteuerabzuges führen. Eine derartige Rechnung würde nämlich zur Entstehung der Steuerschuld gemäß § 11 Abs 12 UStG führen, die aber, folgt man konsequenterweise auch hier den Umsatzsteuerrichtlinien, zum Vorsteuerabzug berechtigte (vgl UStR Rz 1825).

Der in Streit stehende Vorsteuerabzug kann daher nicht mit der Begründung des Finanzamtes ausgeschlossen werden.

Damit ist die Berufung aber noch nicht zu Gunsten der Berufungswerberin entschieden. Die entscheidende Frage im vorliegenden Fall ist nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates nämlich, ob die Berufungswerberin überhaupt eine steuerlich anzuerkennende unternehmerische Tätigkeit ausübt. Daran bestehen nach den dem unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Akten durchaus Zweifel. Die Berufungswerberin war im Jahr 2000 und in den Jahren davor bei ihrem Gatten sowie bei der TROEG als Arztassistentin unselbständig beschäftigt. Im Jahr 2004 hat sie aus diesen Tätigkeiten ein steuerpflichtiges Einkommen von insgesamt 12.694,08 € bezogen (in den Jahren davor bewegten sich die entsprechenden Einkünfte in einer ähnlichen Höhe). Im Jahr 2004 wurde die in Rede stehende Wohnung um 309.530 € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer, insgesamt somit um 371.436 € käuflich erworben. Die Gesamtanschaffungskosten betrugen laut dem im Akt befindlichen Plan zur Projektfinanzierung netto 326.244 €, die mit einem Darlehen über 330.000 € fremdfinanziert wurden. Laut einer Prognoserechnung über die geplante Vermietung ist zwar nach bereits zehn Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten vorgesehen, hinsichtlich deren Plausibilität bestehen allerdings Bedenken. So sieht diese Prognoserechnung eine jährliche Annuität von 24.282 € vor. Dieser jährlichen Bedienung des Darlehens stehen Mieteinnahmen ab dem Jahr 2006 in Höhe von 15.169 €, valorisiert mit 2 %, gegenüber. Mit den sonstigen Aufwendungen (ca 600 € im Jahr 2006) ergibt sich somit eine Differenz zwischen abfließenden Aufwendungen und zufließenden Einnahmen von zusammen jährlich ca 9.500 €. Wie aus einer derartigen negativen Differenz ein positives Gesamtergebnis nach bereits zehn Jahren möglich sein soll, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar. Auch eine allfällige Verwendung der Einnahmen aus der Tätigkeit als

Arztassistentin vermöchte die Bedenken hinsichtlich der Plausibilität der Prognose nicht zu beseitigen, blieben doch für die Lebensführung lediglich ca. 3.000 € übrig. Da Ermittlungen in diese Richtung aber fehlen, ist eine abschließende Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehenden Vermietung unmöglich. Das Finanzamt wird daher im fortgesetzten Verfahren den Sachverhalt derart zu ergänzen haben, dass eine Beurteilung der Plausibilität der Prognoserechnung anhand eines Vergleichs mit der tatsächlichen Bewirtschaftung der Wohnungsvermietung möglich ist.

Weiters drängt sich in diesem Falle der Verdacht auf, die vorliegende Konstruktion wurde ausschließlich deshalb gewählt, um steuerliche Vorteile zu lukrieren. Hätte der Gatte die Ordination selbst erworben, wäre ihm der Vorsteuerabzug aufgrund der unechten Steuerbefreiung für Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt gemäß § 6 Abs 1 Z 19 UStG 1994 nicht zugestanden. Gleichzeitig können die Zinsen für die Fremdfinanzierung doppelt abgesetzt werden, einmal bei der Berufungswerberin und weiters beim Ehegatten der Berufungswerberin im Wege der Mietzahlung. In Anbetracht der geringen Einkünfte der Berufungswerberin erscheint die Anschaffung einer Eigentumswohnung um ca. 330.000 € doch äußerst ungewöhnlich. Zwar steht es jedem Steuerpflichtigen frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser Gestaltungsfreiheit sind aber dort erreicht, wo Gestaltungsmöglichkeiten in missbräuchlicher Absicht gewählt werden. Missbräuchlich ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 22 Tz 1, 2). Das Finanzamt hätte somit im fortgesetzten Verfahren zu ermitteln, ob auch außersteuerliche Gründe vorliegen, die die im vorliegenden Fall gewählte rechtliche Gestaltung der Ordinationserrichtung zu erklären vermögen.

Da das Finanzamt eine Reihe von Ermittlungen (siehe oben) unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können und eine allfällige Verletzung berechtigter Parteiinteressen durch die Zurückverweisung nicht erkennbar ist, waren die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs 1 BAO aufzuheben. Durch die Aufhebung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassen dieses Bescheides befunden hat. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, oben dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Feldkirch, am 7. Februar 2006