

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache F GmbH gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 29. Oktober 2014 betreffend Umsatzsteuer 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Im Zuge einer die Jahre 2010 bis 2013 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung hat der Prüfer ua. betreffend das Jahr 2013 die in Abzug gebrachte Vorsteuer um 12.864,63 € vermindert (Tz 3). Begründend wurde dazu im Betriebsprüfungsbericht auf das Wesentlichste zusammengefasst ausgeführt, die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug wären im Streitjahr nicht vorgelegen. Die beschwerdeführende GmbH sei im Jahr 2008 gegründet worden, einziger Gesellschafter und Geschäftsführer sei XY. Unternehmensgegenstand sei der Handel mit Waren aller Art. Ab dem Jahr 2012 habe sich das Unternehmen - ohne über eine entsprechende Gewerbeberechtigung zu verfügen - als Bauträger bzw. Immobilienmakler betätigt. Mit Kaufvertrag vom 21. Dezember 2012 habe die Beschwerdeführerin eine unbebaute Liegenschaft in A, um 27.000,00 € und mit Kaufvertrag vom 29. April 2013 eine unbebaute Liegenschaft in B um 76.620,00 € erworben. Im Zuge eines Lokalausweises am 22. Jänner 2014 sei festgestellt worden, dass auf dem Grundstück in B bereits eine Doppelhaushälfte (Rohbau) errichtet worden sei. Im Dezember 2013 habe XY gemeinsam mit RS die Z Bau GmbH gegründet. Laut Stellungnahme vom 27. März 2014 sollten sämtliche nicht fertig gestellte Projekte an die Z Bau GmbH verkauft, von dieser fertig gestellt und in der Folge veräußert werden. Ein diesbezüglicher Zeitpunkt sei von XY in seiner Stellungnahme nicht genannt worden. Auch seien seitens der Beschwerdeführerin keine steuerpflichtigen Grundstücksumsätze erklärt worden. Mit Schreiben vom 23. Oktober 2014 habe die steuerliche Vertretung mitgeteilt, dass das Objekt in B im

Rohbauzustand nicht veräußert werden könne und nunmehr die Beschwerdeführerin diesen Rohbau fertig stellen und die beiden Wohnungen anschließend vermieten würde. Der Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften sei an die Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 gebunden. Da diese erst im Zeitpunkt der Grundstückslieferung erfolgen könne, die Beschwerdeführerin im Prüfungszeitraum aber keines der in Rede stehenden Objekte verkauft habe bzw. keine potenziellen Mieter zum Nachweis einer steuerpflichtigen Vermietung namhaft gemacht habe und eine Option zur Steuerpflicht somit nicht angenommen werden könne, lägen die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 bzw. Z 2 UStG 1994 nicht vor. Die in Zusammenhang mit diesen Projekten angefallenen Vorsteuern in Höhe von 1.535,44 € (A) bzw. 11.329,19 € (B), insgesamt somit 12.864,63 €, seien daher zu Unrecht in Abzug gebracht worden.

2. Gegen den den Feststellungen des Prüfers Rechnung tragenden

Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 hat die steuerliche Vertretung mit Schriftsatz vom 3. Dezember 2014 Beschwerde erhoben und beantragt, die im Zusammenhang mit dem Objekt in B stehenden, nunmehr mit 24.649,02 € bezifferten Vorsteuern zu berücksichtigen. Die Beschwerdeführerin habe die erworbene Immobilie im Jahr 2013 bis zum Rohbau fertig gestellt. Dies sei auch vom Prüfer beim Lokalausweis festgestellt worden. Zwischenzeitig sei mit dem Vollausbau und der Fertigstellung begonnen worden und könnten die zwei Wohnungen daher vermietet werden. Somit würden umsatzsteuerpflichtige Mieteinnahmen erzielt und sei der Vorsteuerabzug daher möglich.

3. Mit Beschwerde vorentscheidung hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde zusammengefasst ausgeführt, der Vorsteuerabzug könne im Falle der Errichtung eines Gebäudes kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung erst ab dem Zeitpunkt der Ausübung der Option zur Steuerpflicht vorgenommen werden. Wolle der Unternehmer den Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine künftige Optionsausübung bereits vor der Ausführung des Umsatzes in Anspruch nehmen, sei dies nur möglich, wenn er zweifelsfrei darlegen könne (zB durch entsprechende Vorvereinbarungen mit künftigen Käufern oder anhand anderer über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände), dass eine bevorstehende steuerpflichtige Veräußerung mit größerer Sicherheit anzunehmen sei, als der Fall einer steuerbefreiten Veräußerung oder der Fall des Unterbleibens einer Veräußerung. Dass das Objekt in B entgegen den bisher bekundeten "vermeintlichen Absichten" nunmehr nicht verkauft, sondern von der Beschwerdeführerin fertig gestellt werden solle und die in diesem Objekt vorgesehenen zwei Wohnungen umsatzsteuerpflichtig vermietet werden sollen, vermöge für sich allein allerdings noch keine konkrete umsatzsteuerpflichtige Vermietungsabsicht zu belegen und berechtige hinsichtlich der bereits in Anspruch genommenen Vorleistungen noch nicht zum Vorsteuerabzug. Vielmehr müsse für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges bereits im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen mit entsprechender Gewissheit feststehen, dass diese mit steuerpflichtigen Umsätzen in Zusammenhang stünden. Dies wiederum sei in freier Beweiswürdigung festzustellen. Mangels vorgelegter Mietverträge

bzw. Vorverträge mit potenziellen Mietern, könne (noch) keine umsatzsteuerpflichtige Vermietung angenommen werden und könnten die beantragten Vorsteuern daher nicht anerkannt werden. Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 könne vorgenommen werden, wenn sich die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend gewesen seien, geändert hätten.

4. Mit elektronisch übermittelter Eingabe vom 1. März 2015 hat die steuerliche Vertretung ohne weitere Begründung die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

5. Mit Vorhalt vom 10. April 2018 wurde die steuerliche Vertretung ua. ersucht, bekannt zu geben, ob und gegebenenfalls seit wann die Wohnungen im Objekt B vermietet würden und worin sich die konkrete umsatzsteuerpflichtige Vermietungsabsicht im hier interessierenden Zeitraum bereits manifestiert habe.

6. Nachdem die steuerliche Vertretung am 14. Juni 2018 mitgeteilt hat, dass die Zusammenarbeit mit der Beschwerdeführerin beendet und die Vollmacht zurückgelegt worden sei, hat in der Folge die vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin beauftragte rechtliche Vertretung mitgeteilt, dass die Liquidation der Beschwerdeführerin im Dezember 2017 in die Wege geleitet worden sei und das Unternehmen im Jahr 2018 nicht mehr operativ tätig gewesen sei. Bezüglich des Projektes in B habe XY mitgeteilt, dass diese Wohnungen nie vermietet worden seien; das Objekt sei im Rohbau vor längerer Zeit verkauft worden.

7. Mit Schreiben vom 28. August 2018 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Sachverhalt

Unternehmensgegenstand der im Jahr 2008 errichteten beschwerdeführenden GmbH ist laut Eintrag im Firmenbuch der Handel mit Waren aller Art. Alleingesellschafter und Geschäftsführer ist XY. Seit dem Jahr 2012 hat die Beschwerdeführerin - ohne über eine entsprechende Gewerbeberechtigung zu verfügen - auch Tätigkeiten eines Bauträgers bzw. Immobilienmaklers ausgeübt. Unter anderem hat sie mit Kaufvertrag vom 29. April 2013 ein unbebautes Grundstück in B um 76.620,00 € erworben und auf diesem, wie im Zuge eines Lokalaugenscheins am 22. Jänner 2014 festgestellt, eine Doppelhaushälfte (Rohbau) errichtet. Im Dezember 2013 hat XY gemeinsam mit RS die Z Bau GmbH gegründet, deren Unternehmensgegenstand im Firmenbuch mit "Baumeister, Immobilienmakler, Bauträger" angegeben ist. Nachdem zunächst geplant war, dass sämtliche nicht fertig gestellte Projekte der Beschwerdeführerin an die Z Bau GmbH verkauft, von dieser fertig gestellt und in der Folge veräußert werden (siehe Stellungnahme vom 27. März 2014), und in der Folge beabsichtigt war, dass die Beschwerdeführerin das Objekt in B fertig stellt und die beiden Wohnungen vermietet (siehe Schreiben vom 23. Oktober 2014), wurde die Liegenschaft letztlich doch nicht vermietet, sondern veräußert (siehe Mitteilung vom 11. Juli 2018). Zu welchem Zeitpunkt

die Veräußerung erfolgt ist und ob diese als steuerpflichtig behandelt wurde, geht daraus nicht hervor.

III. Rechtliche Würdigung

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung sind die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 von der Umsatzsteuer befreit.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 ist die Vermietung und Verpachtung ua. von Grundstücken von der Umsatzsteuer befreit. Nicht befreit ist nach dem zweiten Satz dieser Bestimmung ua. die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke.

Nach § 6 Abs. 2 erster Satz UStG 1994 kann der Unternehmer ua. einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

Behandelt ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 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 (§ 6 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994).

Nach dem mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, in § 6 Abs. 2 UStG 1994 eingefügten letzten Unterabsatz ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 und Z 17 nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat diese Voraussetzung nachzuweisen.

Gemäß § 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 ua. die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet (Z 1), und die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt (Z 2).

Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

Aus den Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a, Z 16 und Z 17 UStG 1994 iVm § 12 Abs. 3 UStG 1994 resultiert eine so genannte unechte Steuerbefreiung der Grundstücksumsätze bzw. der Vermietung von Grundstücken. Durch die in § 6 Abs. 2 UStG 1994 vorgesehene Option ist es dem Steuerpflichtigen allerdings möglich, solche Umsätze trotzdem als steuerpflichtig zu behandeln und dadurch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu erlangen (vgl. VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0044).

Maßgeblich für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges. Ein Vorsteuerabzug für einen einem Unternehmer gelieferten Gegenstand oder eine einem Unternehmer erbrachte Dienstleistung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Regelfall daher 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. VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193, mwN, und VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0044, mwN).

Im Fall einer künftigen Vermietung kommt die Vorsteuerausschlussbestimmung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zur Anwendung, wenn bei Würdigung des 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 (vgl. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063). Die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig vermieten zu wollen, reicht jedoch nicht aus. Vielmehr muss die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen (vgl. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063, und VwGH 27.11.2017, Ra 2017/15/0009). Der auf die Vermietung eines Gebäudes gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. VwGH 27.11.2017, Ra 2017/15/0009).

Bedarf die Steuerpflicht der aus einer künftigen Vermietung eines Grundstückes resultierenden Umsätze oder von Grundstücksumsätzen gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 zusätzlich der Option im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG 1994, ist die Frage, ob vom Gebrauch der im § 6 Abs. 2 UStG 1994 eingeräumten Möglichkeit zur steuerpflichtigen Behandlung auszugehen ist, gleichermaßen danach zu beurteilen, welcher Wahlmöglichkeit die höchste Wahrscheinlichkeit zukommt (vgl. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063; VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193; VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0044; VwGH 27.11.2017, Ra 2017/15/0009). Bei nachweislicher Absicht zur Inanspruchnahme der Option zur Steuerpflicht steht der Vorsteuerabzug entsprechend der Bestimmung des § 12 Abs. 1 UStG 1994 daher sofort zu, sodass die Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 insoweit nicht zum Tragen kommt (vgl. VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0044, mwN).

Im Beschwerdefall ergeben sich aus der Aktenlage keine Anhaltspunkte dafür, dass von vornherein eine steuerpflichtige Vermietung (etwa zu Wohnzwecken) beabsichtigt gewesen wäre. Ebenso wenig ergaben sich Anhaltspunkte für die Absicht der

Beschwerdeführerin eine künftige Grundstücksveräußerung oder eine steuerbefreite Vermietung durch Ausübung der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG als steuerpflichtig zu behandeln. Selbst die Beschwerdeführerin hat derartiges ungeachtet der Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung und im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes nicht konkret behauptet. Vielmehr bestand im Hinblick auf die divergierenden Angaben bezüglich der beabsichtigten Verwendung nicht einmal Klarheit über die künftige tatsächliche Nutzung der Liegenschaft. Auch ob die nunmehr angeblich erfolgte Veräußerung umsatzsteuerfrei oder -pflichtig erfolgt ist, ist im Dunkeln geblieben. Eine Berücksichtigung der in Rede stehenden Vorsteuern im Streitjahr kam damit aber nicht in Betracht und war die Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

Sollte die Veräußerung tatsächlich als steuerpflichtig behandelt worden sein, wird ergänzend darauf hingewiesen, dass in einem solchen Fall die bisher vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden kann, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt (vgl. VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0044).

IV. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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 im Beschwerdefall strittige Frage der Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Vermietung bzw. einem steuerbefreiten Grundstücksumsatz ist durch die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird dadurch somit nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 25. Oktober 2018