



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/2517-W/07,
miterledigt RV/0813-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., K., Gasse, vertreten durch Dr. Staribacher & Dr. Obermayer, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1030 Wien, Kolonitzgasse 7/16,

gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach,

- vom 7. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002, 2003, 2004, 2005 und Festsetzung der Umsatzsteuer 1-5/2006 und

- vom 4. März 2008 gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2006 nach der am 23. Juni 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Jahr 2002:

Die Berufungswerberin (Bw.), die Bw., erklärte in der Umsatzsteuererklärung 2002 den Gesamtbetrag für steuerliche Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch in Höhe von € 13.318,92 mit dem Steuersatz 10%. Vorsteuern machte sie in Höhe von € 43.573,27 geltend.

Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß.

Auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2002, 2003 und 2004 (vgl. Bericht vom 06.04.2007) nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 2002 wieder auf und anerkannte nur Vorsteuern in Höhe von € 7.114,89.

Jahr 2003:

Für das Jahr 2003 erklärte die Bw. den Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für innergemeinschaftliche Erwerbe in Höhe von € 8.094,88 (Steuersatz 20%) und Vorsteuern in Höhe von € 93.713,34.

Das Finanzamt ersuchte die Bw. u.a. folgende Ergänzungspunkte zu beantworten:

„In der Umsatzsteuererklärung 2003 werden keine Umsätze und eine Vorsteuer in Höhe von € 93.713,34 ausgewiesen. In welchem Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen wurden diese Vorsteuern in Anspruch genommen?“

Die Bw. führte aus, dass die Vorsteuern zum Großteil aus dem Umbau des Hauses in Klosterneuburg und aus den laufenden sonstigen Aufwendungen gekommen seien.

Auf Grund der oa. behördlichen Prüfung betreffend die Jahre 2002 bis 2004 anerkannte das Finanzamt die Vorsteuern nur in Höhe von € 16.787,46.

Jahr 2004:

Für das Jahr 2004 erklärte die Bw. Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch in Höhe von € 4.225,15 (Steuersatz 20%), Innergemeinschaftliche Erwerbe € 16.675,34 (Steuersatz 20%) und Vorsteuern in Höhe von € 16.869,11.

Auf Grund der abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Jahre 2002 bis 2004 anerkannte das Finanzamt die oa Vorsteuern in Höhe von € 6.233,82.

Bericht vom 06.04.2007 über das Ergebnis der Außenprüfung:

Hinsichtlich des Nichtanerkennens der Vorsteuer für den Umbau des Hauses in K., Gasse, wurde von der Betriebsprüfung Folgendes ausgeführt:

„Das Objekt K., Gasse, wurde von der Firma Bw. am 9.Mai 1994 um EURO 1,835,157.27 angeschafft und ab Mai 2001 als Firmensitz genutzt. Ab diesem Zeitpunkt wurde das Objekt auch für Wohnzwecke des Geschäftsführers genutzt und ein Sachbezug versteuert.

Im Jahr 2002 wurde mit umfangreichen Umbauarbeiten begonnen. Ab dem Beginn des Umbaus konnte das Objekt für die Firma Bw. nicht als Betriebssitz (und auch nicht für Wohnzwecke des Geschäftsführers) genutzt werden. Ab dem Jahr 2003 wurde von der Firma Bw. nur mehr der Umbau und kleinere Vermittlungsgeschäfte ausgeübt. Bei der am 18. Juli 2006 durchgeführten Betriebsbesichtigung konnte seitens Frau K und Herrn D die weitere Nutzung des Objektes nicht eindeutig dargelegt werden.

Bei der Schlussbesprechung am 22. März 2007 sagte Frau K. (Ehefrau des Geschäftsführers) und Herr D. (Angestellter der Firma), dass noch immer nicht feststeht, ob das Haus nach dem Umbau verkauft oder vermietet werde.

Der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, reicht für den Vorsteuerabzug nicht aus.

Die bloße Erklärung, dass eine steuerpflichtige Vermietung als eine von mehreren Möglichkeiten in Erwägung gezogen wird, ist für einen Vorsteuerabzug auf keinen Fall ausreichend. Es wurden – trotz mehrmaliger Besprechungen zu diesem Thema – keine objektiven Nachweise für eine spätere steuerpflichtige Vermietung des Objektes vorgelegt. Lt. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063, trifft den Unternehmer die Beweislast für den Nachweis von Umständen, die die Absicht der steuerpflichtigen Vermietung als die wahrscheinlichste erscheinen lassen.

Bei einem Verkauf wäre die Vorsteuer eindeutig erst zu gewähren, wenn die Option zur Ust-Pflicht ausgeübt wird.

Auf Grund dieses Sachverhaltes und der daraus resultierenden rechtlichen Beurteilung kann die Vorsteuer für die Adaptierung für die Jahre 2002 bis 2006 nicht anerkannt werden.“

Jahr 2005:

Für das Jahr 2005 erfolgte die Veranlagung der Umsatzsteuer vorläufig unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Begründend wurde ausgeführt, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei, werde die Veranlagung gemäß § 200 BAO vorläufig durchgeführt.

Die Vorsteuer wurde in Höhe € 79.72 festgesetzt.

Jahr 2006:

Für das Jahr 2006 wurde für die Monate 01/2006-05/2006 die Umsatzsteuer festgesetzt. Die Vorsteuern wurden mit € 1.674,41 anerkannt.

Gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002, 2003, 2004, 2005 und den Bescheid über die Festsetzung 1-5/06 wurde am 7. Mai 2007 berufen.

Das Objekt K., Gasse, sei bis zum Beginn des Umbaues als Firmensitz genutzt und darüber hinaus vom Geschäftsführer für Wohnzwecke verwendet worden. Ein Sachbezug sei in der Vergangenheit angesetzt und von der Abgabenbehörde unbeanstandet akzeptiert worden. Eine entsprechende Besichtigung der Liegenschaft hätte bereits bei der Vorbetriebsprüfung stattgefunden, der Vorsteuerabzug sei damals zu Recht angesehen worden.

Nur auf Grund der Höhe des Vorsteueranspruches bzw. der Investitionskosten sei nunmehr seitens der Abgabenbehörde die Frage des Vorsteuerabzuges aufgegriffen worden. Wäre kein Vorsteuerabzug durch den Umbau vorgenommen worden, so hätte die Abgabenbehörde die bisherige abgabenrechtlich abgesegnete Vorgehensweise akzeptiert.

Auch zukünftig werde das Gebäude einerseits als Firmensitz, andererseits für Wohnzwecke des

Geschäftsführers verwendet; für beide Nutzungsarten stehe der Bw. der Vorsteuerabzug bereits jetzt zu.

Die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges betreffend eines der Abgabenbehörde immer klar gelegten und abgeprüften Umstandes sei als willkürliche Vorgehensweise anzusehen und es werde auch weiterhin von Bw. der Vorsteuerabzug geltend zu machen sein.

Es werde daher die Anerkennung des Vorsteuerabzuges und bei Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenates die mündliche Verhandlung beantragt.

Die Betriebsprüfung nahm zu der Berufung wie folgt Stellung:

Berufsgegenständlich sei die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern aus dem Umbau der bisher als Firmensitz sowie Wohnsitz des Geschäftsführers dienenden Villa in K., Gasse.

Lt. Beantwortung des Fragenkataloges („Teilen Sie uns die geplante Nutzung der Liegenschaft in K., Gasse, nach Fertigstellung des Umbaues mit“) durch die steuerliche Vertretung wäre laut Auskunft der Geschäftsleitung von dritter Seite Interesse bekundet worden, das Gebäude nach Fertigstellung zu mieten.

Weiters sei im Rahmen der Schlussbesprechung am 22. Mai 2007 seitens der Ehefrau des Geschäftsführers, Fr. K, sowie des Bevollmächtigten Hr. D wiederum auf Befragung geäußert worden, dass noch nicht feststehe, ob das Haus nach dem Umbau verkauft oder vermietet werde.

Wenn in der Berufung ausgeführt werde, dass die gegenständliche Immobilie auch weiterhin als Firmensitz und Wohnsitz des Geschäftsführers diene, so sei darauf hinzuweisen, dass die geschäftliche Tätigkeit der Bw. ab 2002 sich als äußerst gering gestaltete und hauptsächlich der Umbau des berufsgegenständlichen Hauses sich in der Buchhaltung niedergeschlagen hätte, daher sei auch zu Beginn der Prüfung der Sachverhalt dahingehend untersucht worden, ob das Haus Gasse außerbetriebliches Vermögen der GmbH darstelle und daher die Vorsteuer bereits aus diesem Grund nicht anerkannt werden könnte. Daraufhin sei immer wieder der beabsichtigte Verkauf bzw. die beabsichtigte Vermietung argumentativ eingebracht worden – daher sei die Vorsteuer aus diesem Grund nicht anerkannt worden.

Die bloße Erklärung, dass eine steuerpflichtige Vermietung als eine von mehreren Möglichkeiten in Erwägung gezogen werde, sei für den Vorsteuerabzug nicht ausreichend. Bei einem Verkauf wäre die Vorsteuer eindeutig erst dann zu gewähren, wenn die Option zur USt-Pflicht ausgeübt werde.

Die Bw. überreichte daraufhin am 13. August 2007 den Entwurf eines Kaufvertrages betreffend diese Liegenschaft, aus dem der Verkauf inkl. Umsatzsteuer hervorgehe. Der Verkauf solle laut Aussage des Bw. Ende des Jahres 2007 (November, Dezember) stattfinden.

Jahr 2006:

Für das Jahr 2006 wurden in der elektronischen Erklärung Vorsteuern in Höhe von € 23.240,30 erklärt.

Auf Grund eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes wurde von der Bw. ausgeführt, dass die Vorsteuern für den Umbau im Jahr 2006 € 20.557,56 ausgemacht hätten.

Das Finanzamt erließ am 25.02.2008 einen gemäß § 200 Abs.1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2006. Vorsteuern wurden nur in Höhe von € 2.682,74 (€ 23.240,30 minus € 20.557,56) anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Vorsteuern für den Umbau des Hauses in Höhe von € 20.557,56 nicht anerkannt werden konnten. Als Begründung werde auf die Schlussbesprechung der Betriebsprüfung für die Jahre 2002-2004 vom 22.3.2007 verwiesen.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 brachte der Bw. am 04.03.2008 Berufung ein. Die Begründung entspricht der in der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002, 2003, 2004, 2005 und den Bescheid über die Festsetzung 1-5/06 vom 7.Mai 2007.

Der UFS ersuchte die Bw. mit dem Vorhalt vom 20.01.2010 bekanntzugeben, ob der Umbau beendet sei und ob die Liegenschaft als Firmensitz verwendet werde, oder ob die Liegenschaft Gasse mittlerweile verkauft oder vermietet sei.

Victoria K (Ehefrau des Geschäftsführers) hat am 25. März 2010 im Zuge einer Niederschrift vor dem UFS Folgendes ausgeführt:

„Die Firma wurde 1993 gegründet, unter anderem um das Haus zu kaufen. Das Haus wurde im Mai 1994 gekauft und seit diesem Zeitpunkt teils als Firmensitz, teils privat genutzt. Der Hauptfirmensitz befand sich in der G-gasse.

Die Planungsarbeiten und die Baubewilligung erfolgten 2001. Im Jahr 2002 wurden bereits umfangreiche Umbauarbeiten begonnen. Umbauarbeiten waren notwendig, weil zum Beispiel Kupferrohre nicht mehr in Ordnung waren und Stromleitungen neu verlegt werden mussten. Das Dachgeschoss wurde nie benutzt. An dem Haus wurden ca. 30 Jahre keine Umbauarbeiten durchgeführt. Durch den Umbau hofften wir, einen höheren Verkaufspreis zu erzielen. Das Haus wurde bis dato teilweise privat genutzt; es wurden zum Beispiel private Sachen (Kleidung, Bücher, Geschirr) aufbewahrt; die Firma hatte auch ein Archiv dort. Im Keller gibt es zwar eine funktionierende Dusche und ein WC. Wir nächtigten jedoch nicht in dem Haus. Der Garten war gepflegt und wurde dazu benutzt, um Geschäftsfreunde zu empfangen und zu bewirten.

Grund für die nur teilweise Nutzung war, dass die Renovierungsarbeiten nicht abgeschlossen waren bzw. sind.

Grundsätzlich wollen wir das Haus eher verkaufen. Wenn es die finanzielle Situation zulässt, würden wir es aber auch vermieten.

Im Jahr 2007 wurde ein Versuch unternommen, das Haus zu verkaufen bzw. zu vermieten. Ein Botschafter zeigte Interesse. Er wollte das Haus mieten. Einen weiteren Versuch unternahmen wir im Sommer 2009. Eine zypriotische Firma wollte das Haus mieten. Da es sich nicht um ein marktübliches Objekt handelt – das Haus hat über 1000 m² und liegt in Toplage in Klosterneuburg – wurde ein Verkauf oder eine Vermietung nicht über Annoncen durchgeführt. Es liegt ein Vermittlungsvertrag für einen Verkauf, jedoch nicht für eventuelle Vermietungen vor. Vermietungsversuche wurden von der Firma über private Kontakte durchgeführt.

Der Umbau ist zwar noch immer nicht fertig, aber es wurden drei Bäder und zwei WC fertig gestellt, Kamine wurden fertig gestellt, Material für Böden geliefert, etc.

Ein dauerhaftes Wohnen ist bis heute nicht möglich. Man kann aber sehen, wie das Haus aussieht, wenn es fertig gestellt ist. Der Umbau hat sich bis jetzt aus finanziellen Gründen hinausgezögert.“

Die Zeugenaussage und die vorgelegten Unterlagen betreffend einen Verkauf der Liegenschaft – Maklervertrag mit der Fa. S., vom 30.Sept. 2009, Verkaufsauftrag mit der Fa. M. vom 18.04.2008, E-mail-Verkehr mit der R. vom 02.02.2010 wurde dem Vertreter der Bw. und dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht und um eine allfälligen Stellungnahme ersucht.

Das Finanzamt Hollabrunn nahm zu der Zeugenaussage wie folgt Stellung:

„Stellungnahme Bw. :

Vorsteuerkorrektur für den Umbau der Liegenschaft K., Gasse

Die Gesellschafter der Bw. sind Hr. M.D. zu 49% und die L-GmbH zu 51%. Geschäftsführer sind Hr. M.D. und Hr. A.K..

An der L-GmbH sind V.N., V.L. und A.K. (Letzterer zu 50%) beteiligt. Im Oktober 2009 wurde über die L-GmbH der Konkurs eröffnet.

Laut Sachverhalt wurde mit dem Umbau der oa Liegenschaft im Jahr 2002 begonnen und noch immer nicht beendet. Die Ehefrau des Geschäftsführers, Fr. K, gab zu Protokoll, dass das fragliche Objekt bisher teilweise privat (zB als Lager für private Sachen, wie Kleidung, Bücher, Geschirr) als auch als Archiv für die Bw. und zu Empfängen von Geschäftsfreunden im Garten genutzt wird.

Die Betriebsprüfung begann im Jahr 2006, die Schlussbesprechung fand am 22.3.2007 statt.

Im Prüfungszeitraum konnte kein Nachweis über eine beabsichtigte Vermietung der Liegenschaft erbracht werden. Der Vorsteuerabzug für den Umbau der Jahre 2002 bis 2006 wurde nicht anerkannt.

Die Liegenschaft ist unter EZ erfasst. Im Jahr 2009 wurde ein Versteigerungsverfahren eingeleitet und im Grundbuch eingetragen.

Das Objekt kann sowohl als Geschäftsräumlichkeit als auch zu Wohnzwecken vermietet werden. Bis dato ist aber ein dauerhaftes Wohnen lt Angaben von Fr. K nicht möglich.

Die Veräußerung von Liegenschaften und die Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten sind unecht befreit. Erst durch eine Option, die sich nur in der Behandlung dieses Umsatzes als steuerpflichtig in der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Umsatzsteuererklärung niederschlägt, wird der tatsächliche Wille des Verkäufers/Vermieters manifestiert. Der bloße Ausweis der Umsatzsteuer in einem Maklervertrag sagt noch nichts aus.

Die Würdigung des vorliegenden Sachverhalts lässt keinen Schluss zu, ob und welche Umsätze mit dieser Liegenschaft erzielt werden sollen.

Die Nichtanerkennung der Vorsteuer durch die Bp erfolgte somit zu Recht.“

In der am 23. Juni 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde seitens der Verfahrensparteien nichts ergänzend vorgebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Firma Bw. wurde 1992 gegründet. Die gegenständliche Liegenschaft K., Gasse, wurde am 9. Mai 1994 um € 1.853.157,27 von der Firma angeschafft und bis 2001 als Firmensitz und Wohnsitz des Geschäftsführers verwendet.

Im Jahr 2002 wurde mit umfangreichen Umbauarbeiten begonnen. Die Liegenschaft konnte nicht mehr als Firmensitz und Wohnsitz genutzt werden.

Für die Jahre 2002 bis 2004 fand eine Betriebsprüfung statt. Bei der Schlussbesprechung am 22. März 2007 stand die endgültige Nutzung der Liegenschaft, ob diese vermietet oder verkauft werde, noch nicht fest.

Am 13. August 2007 legte der steuerliche Vertreter den Entwurf eines Kaufvertrages betreffend die gegenständliche Liegenschaft vor.

Am 25. März 2010 führte die Ehefrau des Geschäftsführers in einer Besprechung aus, dass die Liegenschaft noch nicht verkauft sei. Sie sei auch noch nicht fertig umgebaut. Sie werde vom Geschäftsführer und seiner Familie privat genutzt, wobei ein Wohnen nicht möglich war und ist. Der gepflegte Garten wurde auch genutzt um Geschäftsfreunde zu empfangen.

Es wurde schon mehrmals der Versuch unternommen, die Liegenschaft zu verkaufen. Frau K legte Unterlagen vor, die einen geplanten Verkauf der Liegenschaft belegen.

Am Tag der mündlichen Verhandlung am 23. Juni 2010 war die Liegenschaft noch nicht vermietet oder verkauft.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Hinsichtlich des Vorsteuerabzugs normiert § 12 Abs.1 Z.1 UStG, dass 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 kann.

§ 12 Abs.3 Z.1 und 2 UStG 1994 schränkt als *lex specialis* diesen Grundtatbestand des § 12 Abs.1 Z.1 *leg.cit.* insofern ein, als dass die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen sowie für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände bzw. sonstige Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen bleibt.

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

Gemäß § 6 Abs.1 Z. 16 UStG sind die Umsätze betreffend Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzung von Grund und Boden beziehen unecht befreit; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Nicht befreit sind jedoch u.a. die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke.

Durch Art. 13 C der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (Optionen) werden die Mitgliedstaaten ermächtigt, ihren Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, für eine Besteuerung der Grundumsätze zu optieren. Ergänzend führt diese Bestimmung dazu aus, dass die Mitgliedstaaten den Umfang des Optionsrechts einschränken können; sie bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung.

Der österreichische Gesetzgeber hat diese Möglichkeit aufgegriffen und räumt durch § 6 Abs.2 UStG 1994 erster Satz dem Unternehmer die generelle Möglichkeit ein, einen steuerfreien Umsatz u.a. nach § 6 Abs.1 Z. 9 lit.a, und Z 16 UStG als steuerpflichtig behandeln zu können und dadurch den Ausschluss vom Vorsteuerabzug zu vermeiden.

Weiters bestimmt § 6 Abs.2 UStG 1994 (letzter Unterabsatz) Folgendes:

„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.“

Für den Fall, dass die empfangenen Vorleistungen und der damit im Zusammenhang stehende Umsatz in verschiedene Besteuerungszeiträume fallen, wirft sich nun die Frage auf, ob die Vorleistungen bis zur tatsächlichen Ausführung des Umsatzes mit einem steuerfreien (und damit vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen) oder mit einem steuerpflichtigen (und zum Vorsteuerabzug berechtigenden) Umsatz im Zusammenhang stehen. Dazu wurden folgende Erwägungen angestellt:

Geht man vom Wortlaut des § 6 Abs.2 letzter Unterabsatz aus, so sind durch den ausdrücklichen Verweis auf § 12 Abs. 3 leg.cit. zweifellos nur solche Vorsteuern aus Lieferungen und sonstige Leistungen von dieser Form der Option erfasst, die aus Leistungen herrühren, die der Unternehmer zu Ausführung steuerfreier Grundstücksumsätze verwendet und folglich durch den Tatbestand des § 12 Abs. 3 vom Vorsteuerabzug ausdrücklich ausgeschlossen sind. Durch den Norminhalt des § 6 Abs.2 letzter Unterabsatz besteht nun für diese Unternehmer die Möglichkeit die 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.

Die Ausübung der Option erfordert zwar keine besondere Form. Bereits aus dem Umstand, dass das Finanzamt als Abgabenbehörde des Bundes für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig ist, erhellt aber, dass Adressat der Optionserklärung nur das Finanzamt sein kann; das Behandeln als steuerpflichtig muss daher dem Finanzamt gegenüber erkennbar gemacht werden. Ausschlaggebend bzw. erforderlich ist die Behandlung des Grundstücksumsatzes als steuerpflichtig in der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. in der Umsatzsteuererklärung (Ruppe, a.a.O., § 6 Tz 249/10; Berger - Bürgler - Kanduth-Kristen - Wakounig, UStG Kommentar, § 6 Tz 313).

Steht jedoch von vornherein (Nachweis) fest, dass nur eine steuerpflichtige Veräußerung in Frage kommt, wird der Unternehmer von der generellen Optionsmöglichkeit des § 6 Abs.2 erster Satz erfasst und die Optionsmöglichkeit des § 6 Abs.2 letzter Unterabsatz kann ex lege gar nicht in Betracht gezogen werden, weil die dazugehörigen Vorleistungen eben nicht unter den Tatbestand der lex specialis des § 12 Abs.3 (Vorleistungen werden nicht zur Ausführung

steuerfreier Umsätze verwendet) zu subsumieren sind, sondern ausschließlich unter den Grundtatbestand des § 12 Abs.1 fallen und somit zum Vorsteuerabzug berechtigen. Für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgeblich. Sind die Voraussetzungen in diesem Zeitpunkt erfüllt, liegen verbindliche Absichtserklärungen vor), kann der Vorsteuerabzug in voller Höhe vorgenommen werden (vgl. VwGH vom 19.10.1999, 98/14/0143).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates 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 Satz optiert und daher hinsichtlich Vorsteuerabzug unter den Grundtatbestand des § 12 Abs.1 fällt oder
- eine steuerpflichtige Veräußerung vorerst nicht in Erwägung gezogen wird bzw. die Entscheidung zur Steuerpflicht noch keinen bindenden Niederschlag gefunden hat und ein Vorsteuerabzug bedingt durch den ausdrücklichen Verweis auf § 12 Abs.3 mit Ausübung der Option des § 6 Abs.2 letzter Unterabsatz ermöglicht wird.

Im gegenständlichen Fall wurde im Jahr 2002 mit dem Umbau der Liegenschaft begonnen. Ab diesem Zeitpunkt war eine Benutzung der Liegenschaft weder als Wohnsitz noch als Firmensitz möglich.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die Berufungswerberin sich bei der Renovierung der Liegenschaft noch nicht im Klaren war, ob die Liegenschaft vermietet oder veräußert werde und wenn die Liegenschaft verkauft werde, die Veräußerung steuerpflichtig erfolgen werde.

Der Unternehmer hat zwar das Recht, einen Umsatz, der nach § 6 Abs.1 Z 16 UStG steuerfrei ist, als steuerpflichtig zu behandeln, jedoch reicht - wie bereits von der Betriebsprüfung ausgeführt - der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus Vermietung bloß ins Auge fasst, für den Vorsteuerabzug nicht.

Im gegenständlichen Fall hat die Bw. nur von der Möglichkeit einer Vermietung gesprochen. Unterlagen, wie zB. Annoncen, Verträge mit Maklern betreffend eine Vermietung, ... wurden nicht erwähnt und vorgelegt.

Im Zuge der Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes wurde ein Kaufvertrag vorgelegt, in welchem der Kaufpreis (inkl. 20%) der Liegenschaft bekannt gegeben wurde.

Weiters wurde im Zuge der Niederschrift am 25. März 2010 bekannt gegeben, dass bereits einige Male der Versuch unternommen worden ist, das Haus zu verkaufen. Auch wurden die

o.a. Unterlagen vorgelegt, die die Absicht eines Verkaufes der Liegenschaft untermauern. So wurde ein Maklervertrag über den Verkauf der Liegenschaft vom 30. Sept. 2009, ein Verkaufsauftrag vom 18.04.2008 und vom 02.02.2010 vorgelegt.

Der UFS ist daher der Ansicht, dass die Bw. die Absicht hatte die Liegenschaft zu verkaufen. Eine nachweisbar beabsichtigte steuerpflichtige Grundstücksveräußerung war jedoch nicht erkennbar.

Wie vorstehend ausgeführt, kann daher gemäß § 6 Abs.2 UStG 1994 die Vorsteuer erst in der Voranmeldung geltend gemacht werden, in der der steuerpflichtige Grundstücksumsatz erklärt wird.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 7. Juli 2010