UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0739-G/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gewerblicher Grundstückshandel, G., vertreten durch THT Treuhand Team Graz Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Steuerberatungskanzlei, 8010 Graz, Münzgrabenstraße 36, vom 12. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. Juli 2010 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Jänner 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Zuge einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Im Jahr 2001 seien in K. Grundstücke im Ausmaß von 55.000 m^2 erworben, als Industriegelände gewidmet und als Beteiligungsmodell angeboten worden, wobei bis zum Tag der Schlussbesprechung keinerlei Umsätze getätigt worden seien.

In der Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2010 seien von der Berufungswerberin (Bw.) Vorsteuern in Höhe von € 13.194,97 geltend gemacht worden, die fast ausschließlich aus Rechnungen aus dem Jahr 2001 über die Erstellung der steuerrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Grundlagen für das Beteiligungsmodell "gewerblicher Grundstückshandel in K.", steuerrechtliches Gutachten "gewerblicher Grundstückshandel", Buchhaltungsarbeiten und die Beibringung von Haftungserklärungen resultierten.

© Unabhängiger Finanzsenat

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 20. Oktober 2009, 2006/13/0193 ausgesprochen, dass die Option bei Grundstücksumsätzen (§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994) gleich zu behandeln sei, wie jene bei Vermietungsumsätzen (§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994). Ein Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine künftige Option zur Steuerpflicht sei daher grundsätzlich möglich. Wenn der Unternehmer im Hinblick auf eine von ihm vorzunehmende Option bereits vor der Ausführung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen wolle, so müsse er darlegen (zB durch entsprechende Vorvereinbarungen mit zukünftigen Käufern oder anhand anderer über eine bloße Absichtserklärung hinausgehende Umstände), dass im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung die Wahrscheinlichkeit eines bevorstehenden steuerpflichtigen Verkaufs mit größerer Sicherheit anzunehmen wäre als der Fall eines steuerbefreiten Umsatzes. Ob der erforderliche Nachweis durch Vorlage eines nicht unterzeichneten Kaufvertrages, welcher aufgrund der darin enthaltenen Grundbuchsauszüge (Abfragedatum 12.11.2008) offensichtlich aus dem Jahr 2008 stamme, gelungen sei, sei in freier Beweiswürdigung unter Berücksichtigung der Gesamtumstände zu ermitteln. Für die Abgabenbehörde sei es auf Grund dieses nicht unterzeichneten Kaufvertrages nicht erwiesen, dass im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung (also sieben Jahre zuvor im Jahr 2001) bereits ein steuerpflichtiger Verkauf der Liegenschaft geplant und wahrscheinlicher gewesen sei als andere Verwertungsmöglichkeiten. Zu bemerken sei, dass bei der Veräußerung von unbebauten Liegenschaften eine negative Vorsteuerberichtigung im Zusammenhang mit einem Gebäude nicht anfalle und daher eine Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 auch bei einem vorsteuerabzugsberechtigten Käufer wirtschaftlich nicht immer geboten erscheine. Dies umso mehr, als bei Option zur Steuerpflicht die Umsatzsteuer Teil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer werde und diese beim Käufer einen zusätzlichen Kostenfaktor darstelle.

Da der nicht unterfertigte Kaufvertrag nur einen Teil von 20.000 m^2 betreffe, könne dieser nicht als Nachweis für die Optionsabsicht hinsichtlich des gesamten Grundstückes von 55.000 m^2 angesehen werden. Der einzige diesbezügliche Hinweis sei im Projektplan unter Punkt 10. "Umsatzsteuerliche Aspekte" gegeben, in dem von einer umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung, jedoch in Klammer gesetzt und daher anscheinend nur "an Unternehmer" die Rede sei.

Somit stehe ein Vorsteuerabzug (noch) nicht zu, weil nicht nachgewiesen werden könne, dass der steuerpflichtige Verkauf tatsächlich wahrscheinlicher sei als ein steuerfreier (vgl. Bericht vom 9. Juli 2010 über das Ergebnis der Außenprüfung, Beilage zu Tz 1).

Gegen den diesbezüglichen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid, in dem die in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Jänner 2010 geltend gemachten Vorsteuern in

© Unabhängiger Finanzsenat

Höhe von € 13.194,97 nicht zum Abzug zugelassen worden sind, hat die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 20. Oktober 2009, 2006/13/0193 ausgesprochen, dass die Option bei Grundstücksumsätzen (§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994) gleich zu behandeln sei, wie jene bei Vermietungsumsätzen (§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994). Ein Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine künftige Option zur Steuerpflicht sei daher grundsätzlich möglich. Wolle der Unternehmer im Hinblick auf eine von ihm vorzunehmende Option bereits vor der Ausführung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, so müsse er darlegen (zB durch entsprechende Vorvereinbarungen mit zukünftigen Käufern oder anhand anderer über eine bloße Absichtserklärung hinausgehende Umstände), dass im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung die Wahrscheinlichkeit eines bevorstehenden steuerpflichtigen Verkaufs mit größerer Sicherheit anzunehmen gewesen wäre als der Fall eines steuerbefreiten Umsatzes (in Anlehnung an Rz 900 der UStR 2000).

Ob der erforderliche Nachweis durch Vorlage eines nicht unterzeichneten Kaufvertrages, welcher aufgrund der darin enthaltenen Grundbuchsauszüge (Abfragedatum: 12.11.2008) offensichtlich aus dem Jahr 2008 stamme, gelungen sei, sei in freier Beweiswürdigung unter Berücksichtigung der Gesamtumstände zu ermitteln.

Für die Abgabenbehörde sei es aufgrund dieses nicht unterzeichneten Kaufvertrages nicht erwiesen, dass im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung (also sieben Jahre zuvor im Jahr 2001) bereits ein steuerpflichtiger Verkauf der Liegenschaft(en) geplant und wahrscheinlicher gewesen sei als andere Verwertungsmöglichkeiten. Zu bemerken sei, dass bei der Veräußerung von unbebauten Liegenschaften eine negative Vorsteuerberichtigung im Zusammenhang mit einem Gebäude nicht anfalle und daher eine Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 auch bei einem vorsteuerabzugsberechtigten Käufer wirtschaftlich nicht immer geboten erscheine. Dies umso mehr, als bei Option zur Steuerpflicht die Umsatzsteuer Teil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer werde und diese beim Käufer einen zusätzlichen Kostenfaktor darstelle. Das gesamte Grundstück umfasse 55.000 m^2, der angesprochene, nicht unterfertigte Kaufvertrag betreffe nur einen Teil von 20.000 m^2. Daraus sei auch eine teilweise geplante Veräußerung erkennbar und bedeute dies nicht, auch wenn man diesen Kaufvertrag als Nachweis für eine Optionsabsicht ansehen würde, dass diese Absicht für die vollen 55.000 m^2 bestünde. Der einzige diesbezügliche Hinweis sei im Projektplan unter Punkt 10. "Umsatzsteuerliche Aspekte" gegeben, in dem von einer umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung, jedoch in Klammer gesetzt und daher anscheinend nur "an Unternehmer" die Rede sei. Nach Meinung der Abgabenbehörde stehe aufgrund der geschilderten Umstände ein Vorsteuerabzug (noch) nicht

© Unabhängiger Finanzsenat

zu, weil nicht nachgewiesen werden könne, dass der steuerpflichtige Verkauf tatsächlich wahrscheinlicher sei als ein steuerfreier.

Genau gegen diese irrige Rechtsmeinung der Finanzbehörde richte sich das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Oktober 2009, 2006/13/0193.

Auch in diesem Streitfall sei die Frage strittig gewesen, zu welchem Zeitpunkt der Vorsteuerabzug zustehe. Auch in diesem Fall habe die Betriebsprüfung dazu die Auffassung vertreten, dass ein Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine künftige Option gemäß § 6 Abs. 2 letzter Absatz nicht zulässig sei. Der umsatzsteuerpflichtige Verkauf und der Vorsteuerabzug für den Anleger seien dabei ein zentraler Bestandteil der Konzeption. Aus dem gesamten Konzept sei die künftige steuerpflichtige Behandlung der Grundstücksverkäufe eindeutig ableitbar. Darüber hinaus lägen bereits verbindliche Kaufanbote von Käufern vor, somit stünde der Vorsteuerabzug zu.

Diese Argumentationen des zitierten Beschwerdefalles könnten ident auf den vorliegenden Berufungsfall umgelegt werden. Auch hier sei ein zentraler Bestandteil der Konzeption der ausschließliche umsatzsteuerliche Verkauf und der Vorsteuerabzug und auch im vorliegenden Fall sei die künftige steuerpflichtige Behandlung der Grundstücksverkäufe eindeutig ableitbar.

Im zitierten Beschwerdefall habe das Finanzamt die abweisende Berufungsvorentscheidung damit begründet, dass ex lege festgeschrieben sei, dass bei einem steuerfreien Umsatz nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 ein Vorsteuerabzug frühestens für den Voranmeldungszeitraum möglich sei, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandle.

Auch diese Argumentation könne ident auf den vorliegenden Fall umgelegt werden. Somit ergebe sich bzw. habe sich im zitierten Verwaltungsgerichtshoferkenntnis die strittige Frage des Zeitpunktes der Abzugsfähigkeit der für das gegenständliche Projekt bezahlten Vorsteuerbeträge ergeben.

In dem zitierten Erkenntnis werde ausgeführt:

"Gemäß § 6 Abs. 2 zweiter Unterabsatz UStG 1994 können für den Fall, dass ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a leg. cit. steuerfreien Grundstücksumsatz als steuerpflichtig behandle, 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 dem Wortlaut dieser Bestimmung ergäbe sich nach der Auffassung der belangten Behörde, dass diese nur auf solche Fälle anzuwenden sei, die gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 ausdrücklich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen seien. Stehe demgegenüber von vorne

© Unabhängiger Finanzsenat

herein (nachweisbar) fest, dass eine steuerpflichtige Veräußerung beabsichtigt sei, dann seien die Vorleistungen nicht im Tatbestand des § 12 Abs. 3 leg. cit. erfasst, weil diese nicht zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet würden. Für den Vorsteuerabzug seien daher nach dem Grundtatbestand des § 12 Abs. 1 UStG 1994 die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgeblich.

Es sei daher nach dem Gesetz zu unterscheiden, ob der Unternehmer eine nachweisbare, steuerpflichtige Grundstücksveräußerung beabsichtigt, zur Steuerpflicht nach § 6 Abs. 2 erster Unterabsatz optiert und daher hinsichtlich Vorsteuerabzug unter den Grundtatbestand des § 12 Abs. 1 fällt oder eine steuerpflichtige Veräußerung vorerst nicht in Erwägung gezogen wird und ein Vorsteuerabzug, bedingt durch den ausdrücklichen Verweis auf § 12 Abs. 3, erst mit Ausübung der Option ermöglich wird (§ 6 Abs. 2 zweiter Unterabsatz)."

Im zitierten Beschwerdefall sei die Absicht tatsächlich steuerpflichtige Umsätze zu erzielen, objektiv nachvollziehbar. Aus dem vorliegenden Sachverhalt ergäbe sich zweifelsfrei, dass die Partei eine steuerpflichtige Veräußerung in Betracht gezogen habe.

Auch im vorliegenden Berufungsfall sei aus den der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen eindeutig und objektiv nachvollziehbar, dass die Absicht tatsächlich steuerpflichtige Umsätze zu erzielen von Beginn des Projektes an gegeben gewesen sei und gegeben sei und dass die Bw. nur steuerpflichtige Veräußerungen in Betracht gezogen habe. Dies möge auch daran nichts ändern, dass bisher keine Umsätze erzielt werden hätten können.

Die belangte Behörde folge damit der Auffassung, wonach der zweite Unterabsatz des § 6 Abs. 2 UStG 1994 den vorliegenden Fall nicht erfasse und daher der Vorsteuerabzug für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume auf Grund der unstrittig beabsichtigten steuerpflichtigen Veräußerung des Grundstückes nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 zustehe. Für die Ansicht des Finanzamtes, dass § 6 Abs. 2 zweiter Unterabsatz leg. cit. auch auf Unternehmer Anwendung finde, die zweifelsfrei steuerpflichtige Umsätze tätigten und daher nicht unter die Tatbestandsvoraussetzung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 fielen, fänden sich im eindeutigen Gesetzeswortlaut keine Anhaltspunkte.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 könne 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 seien, als Vorsteuer abziehen.

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen seien nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 unter anderem die Steuer für die Lieferung und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwende, und die Steuer für sonstige

© Unabhängiger Finanzsenat

Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nehme.

Maßgeblich für den Vorsteuerabzug seien die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges (vergleiche zB VwGH 24.3.2004, 99/14/0237). Ein Vorsteuerabzug sei für einen einem Unternehmer gelieferten Gegenstand oder eine einem Unternehmer erbrachte Dienstleistung im Regelfall bereits zulässig, wenn die Ausführung eines Umsatzes erst beabsichtigt sei, und setze nicht voraus, dass der Unternehmer damit einen Umsatz bereits ausgeführt habe oder ausführe (vergleiche zB VwGH 11.11.2008, 2006/13/0070). Der Zusammenhang mit zukünftigen Umsätzen genüge, und zwar auch dann, wenn es zur Ausführung der Umsätze in der Folge nicht komme.

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

Nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 seien 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 den Streitzeitraum Jänner des Jahres 2010 geltenden Fassung könne der Unternehmer unter anderem einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei sei, als steuerpflichtig behandeln.

Behandle ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig, so könne 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 behandle.

Aus den Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a in Verbindung mit § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994 resultiere eine sogenannte unechte Steuerbefreiung bei Grundstücksumsätzen. Durch die in § 6 Abs. 2 leg. cit. in der Fassung des Bundesgesetzblattes Nr. 79/1998 geschaffene Option sei 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 in Verbindung mit § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994 ergebenden unechten Steuerbefreiung für Grundstücksverkäufe, für die ebenfalls im ersten Satz des § 6 Abs. 2 UStG 1994 eine Option zur Steuerpflicht vorgesehen sei, habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13. September 2006, 2002/13/0063 bis 0065

© Unabhängiger Finanzsenat

ausgeführt, dass für den Fall einer künftigen Vermietung bzw. eines zukünftigen Verkaufes die Vorsteuerausschlussbestimmung nicht zur Anwendung komme, wenn bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit eines bevorstehenden steuerpflichtigen Verkaufes wahrscheinlicher sei als der Fall eines steuerbefreiten Verkaufes oder der Fall des Unterbleibens eines Verkaufes. Dass die Steuerpflicht der aus dem künftigen Verkauf erwirtschafteten Umsätze grundsätzlich nach der Option des verkaufenden Steuerpflichtigen im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG 1994 bedürfe, gebiete für die Beurteilung der Abziehbarkeit geltend gemachter Vorsteuer keine andere Lösung. Auch die Frage, ob vom Gebrauch der im § 6 Abs. 2 UStG 1994 eingeräumten Möglichkeit durch den künftigen Verkäufer auszugehen sei, müsse (wie schon die Frage, ob überhaupt verkauft werde) mit der Wahl jener Möglichkeit beantwortet werden, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich habe.

Ausgehend vom Wortlaut der Optionsbestimmung des § 6 Abs. 2 erster Satz UStG 1994, in dem mit Budgetbegleitgesetz 1998, BGBl. Nr. 79/1998 auch die Grundstücksumsätze betreffende Bestimmung des Abs. 1 Z 9 lit. a leg. cit. einbezogen worden sei, sei die Vorsteuerabzugsberechtigung im Hinblick auf einen beabsichtigten Grundstücksumsatz nicht anders zu behandeln, als der Fall einer in Aussicht genommenen Vermietung bzw. Verkauf. In beiden Fällen stehe demnach bei nachweislicher Absicht der Option zur Steuerpflicht der Vorsteuerabzug entsprechend der Bestimmung des § 12 Abs. 1 UStG 1994 (sofort) zu, sodass auch die Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht zum Tragen komme.

Damit sei 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 anspreche (und die steuerliche Behandlung einer bis dahin vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 ausgeschlossenen oder nach § 12 Abs. 10 bis 12 zu berichtigenden Vorsteuer regle), für die ausreichend aber auch erforderlich, die Behandlung des Grundstücksumsatzes als steuerpflichtig in der Umsatzsteuervoranmeldung oder in der Umsatzsteuererklärung sei. Aus dem für die Grenzen der Auslegung maßgeblichen Wortlaut sei 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 erst dann zustehe, wenn schon Umsätze aus der steuerpflichtigen Betätigung erzielt würden. Wenn durch diese Bestimmung – so die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 1998 zur Änderung des § 6 Abs. 2 UStG 1994 – verhindert hätte werden sollen, dass es vor der Lieferung des Grundstückes zu einem Vorsteuerabzug (im Hinblick auf eine im Zuge des Grundstücksumsatzes beabsichtigte Option) komme (was zu

© Unabhängiger Finanzsenat

einer budgetären Verschiebung des Umsatzsteueraufkommens führen würde), sei den Ausführungen in den Gegenschriften der belangten Behörde und der mitbeteiligten Partei im Ergebnis darin Recht zu geben, dass diese Intention keinen Niederschlag im Gesetzeswortlaut gefunden habe.

Die in der Beschwerde des Finanzamtes vertretene Ansicht, wonach der Vorsteuerabzug auch bei von vornherein nachweisbarer Optionsabsicht erst bei einer Ausübung des Optionsrechtes im Zeitpunkt des Umsatzes (der Grundstückslieferung) möglich sei, habe im Übrigen auch dazu geführt, dass bei einem (zu keinem Grundstücksumsatz mehr führenden) verlorenen Aufwand, kein Vorsteuerabzug möglich wäre, was mit der bereits oben zitierten Rechtsprechung nicht in Einklang zu bringen wäre und auch in einem Spannungsfeld zu dem vor dem Hintergrund der 6. EG-RL zu beachtenden Grundsatz der steuerlichen Neutralität stünde, wonach alle wirtschaftlichen Tätigkeiten gleich zu behandeln seien.

Die Beschwerde des Finanzamtes erweise sich somit als unbegründet und wäre daher abzuweisen gewesen.

Aus all den oben zitierten Stellen aus dem angesprochenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Oktober 2009, 2006/13/0193 lasse sich der idente Sachverhalt und die Ausführung auf den vorliegenden Berufungsfall bzw. das vorliegende Berufungsbegehren entgegen der Ansicht der Finanzbehörde umlegen.

Auch im vorliegenden Fall handle es sich um zukünftige Grundstücksumsätze, deren eindeutige steuerpflichtige Behandlung durch Inanspruchnahme der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 aus den vorliegenden Unterlagen ableitbar sei.

Zusammengefasst könne somit ausgeführt werden, dass die Einwendungen der Finanzbehörde, dass Vorsteuerbeträge erst dann geltend gemacht werden könnten, wenn Erlöse erzielt werden würden, den gesetzlichen Bestimmungen nicht entsprechen und gemäß obigen Ausführungen weder in den von der Betriebsprüfung angesprochenen Gesetzesstellen des UStG noch in den Umsatzsteuerrichtlinien Deckung finden würden.

Es werde daher beantragt, den bekämpften Umsatzsteuerbescheid zur Gänze aufzuheben und durch einen neu zu erlassenden Bescheid zu ersetzen, der den obigen Berufungsausführungen und somit den gesetzlichen Bestimmungen entspreche und dennoch einen abziehbaren Vorsteuerbetrag in Höhe von € 13.194,97 für den Zeitraum Jänner 2010 zu gewähren.

In der Berufungsergänzung vom 24. Februar 2011 hat die Bw. Folgendes vorgebracht:

Wie bereits in der Berufung dargestellt, habe die Finanzbehörde im Hinblick auf die Ausführungen gegen das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Oktober 2009,

© Unabhängiger Finanzsenat

2006/13/0193 lediglich vorgebracht, dass bis zum Tag der Schlussbesprechung keinerlei Umsätze erzielt worden seien.

Es sei jedoch in keinster Weise dargestellt worden, dass sehr wohl in den Projektunterlagen aus dem Jahr 2001 die Absicht bzw. die Ausschließlichkeit des Verkaufes bzw. der zu tätigenden Umsätze mit Umsatzsteuer unter Inanspruchnahme der Bestimmungen der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 eindeutig und unmissverständlich dargestellt sei und außerdem die bereits mehrfach vorhandenen Optionen respektive bereits unterschriftsreifen Kaufverträge diese Absicht bestätigten bzw. dokumentierten, indem aus denen auch eindeutig hervorgehe, dass die zu tätigenden Umsätze ausschließlich mit Umsatzsteuer unter Inanspruchnahme der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 ausgeführt werden sollten.

Aus all diesen Darstellungen gehe hervor, dass zum Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung die Wahrscheinlichkeit eines bevorstehenden steuerpflichtigen Verkaufes mit größerer Sicherheit anzunehmen sei, als der Fall eines steuerbefreiten Umsatzes, und aus diesem Grund die Versagung des Vorsteuerabzuges aus den bereits in Anspruch genommenen Vorleistungen nicht rechtens im Sinne der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 20. Oktober 2009, 2006/13/0193 sei.

Selbst im Vorlagebericht des Finanzamtes an den Unabhängigen Finanzsenat werde lediglich lapidar festgehalten:

"Strittig ist der Nachweis der größeren Wahrscheinlichkeit eines umsatzsteuerpflichtigen Verkaufes der Grundstücke gegenüber der Wahrscheinlichkeit eines umsatzsteuerfreien Verkaufes und der damit im Zusammenhang stehenden Möglichkeit des Vorsteuerabzuges."

Es werde jedoch in keinster Weise von der Finanzbehörde dargetan bzw. dargestellt, warum aus der Sicht der Finanzbehörde diese Wahrscheinlichkeit strittig sei.

In jüngster Vergangenheit habe sich Rudolf Neuhold (Betriebsprüfer in Ruhe) in "Immolex 2010" auf den Seiten 277 ff mit dem Vorsteuerabzug bei Grundstücksumsätzen intensiv beschäftigt und habe er unter anderem ausgeführt:

"Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind nach § 12 Abs. 3 UStG unter anderem die Steuer für die Lieferung und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet.

© Unabhängiger Finanzsenat

Maßgeblich für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges.

Für die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges gilt es daher zu prüfen, ob zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges die grundsätzlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 UStG vorliegen, somit kein Bezug auf einen steuerfreien Umsatz hergestellt werden kann.

Ausgehend vom Wortlaut der Optionsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 1 UStG ist die Vorsteuerabzugsberechtigung im 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 sofort zu, sodass auch die Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 3 UStG nicht zum Tragen kommt.

Wesentlich ist daher auch für einen Grundstücksumsatz, dass unstrittig von einer beabsichtigten steuerpflichtigen Veräußerung eines Grundstückes (des Grundstücksteiles) ausgegangen werden kann.

Hat daher ein Unternehmen nachweislich die Absicht, Verkäufe mit Umsatzsteuerausweis zu tätigen, steht ihm der Vorsteuerabzug aus den Vorleistungen sofort (laufend) zu und nicht erst bei einer Ausübung des Optionsrechtes zum steuerpflichtigen Zeitpunkt des Umsatzes.

Im Rahmen eines Grundstücksumsatzes ist daher zunächst zu prüfen, ob tatsächlich die Absicht besteht, mit offenem Umsatzsteuerausweis ein Grundstück zu veräußern.

Die Konzeption auf steuerpflichtige Grundstückslieferung muss daher vom Unternehmer vorgelegt werden können. Derartige Unterlagen können zum Beispiel das Konzept über eine steuerpflichtige Behandlung der Grundstücksumsätze oder verbindliche Kaufanbote für die steuerpflichtige Veräußerung sein."

Alle diese Ausführungen würden zu 100 % im Fall der Bw. zutreffen und es dürfe nochmals ausgeführt werden, dass in den Projektunterlagen, welche der Finanzbehörde auch mehrmals vorgelegt worden seien, eindeutig und unmissverständlich hervorgehe, dass Grundstückslieferungen ausschließlich mit Umsatzsteuer und somit unter Inanspruchnahme der Option des § 6 Abs. 2 UStG erfolgen würden.

Dies werde auch darin bekräftigt und bestätigt, dass bereits vorhandene Kaufanbote und vorhandene (leider noch nicht realisierte) Kaufverträge diese Optionsausübung beinhalten würden und somit der Grundstücksumsatz in den besagten Unterlagen unter Ausweis der Umsatzsteuer gegeben sei.

© Unabhängiger Finanzsenat

Zusammengefasst könne somit nochmals betont werden, dass aus all den obigen Ausführungen die Versagung des Vorsteuerabzuges aus den Vorleistungen rechtswidrig im Sinne der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 20. Oktober 2009, 2006/13/0193 sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann 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 Vorsteuerbetrag abziehen.

Zufolge § 20 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sind von dem nach Abs. 1 errechneten Betrag die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen.

Gemäß § 21 Abs. 1 leg. cit. hat der Unternehmer in der Voranmeldung die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen.

Die Vorsteuern "fallen" in den Veranlagungs- bzw. Voranmeldungszeitraum, in dem sämtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind. Der Vorsteuerabzug auf Grund einer Rechnung für Leistungen ist erst und nur in dem Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum) zugelassen, in dem sowohl die Umsätze an den Unternehmer ausgeführt als auch die entsprechenden Umsatzsteuerbeträge an ihn in Rechnung gestellt sind. Maßgebend ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung und nicht der Zeitpunkt des Einlangens der Rechnung beim Leistungsempfänger (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band V, Anm. 30 zu § 20; Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, Tz 19 zu § 20 sowie UFS 25.8.2010, RV/0274-W/08). Will der Unternehmer die Vorsteuern geltend machen, hat er sie in dem Veranlagungs- bzw. Voranmeldungszeitraum geltend zu machen, in den sie fallen; es besteht nach dem Gesetz keine Wahlmöglichkeit dergestalt, den Vorsteuerabzug erst in einem späteren Veranlagungszeitraum geltend zu machen. Allerdings kann ein in der Voranmeldung unterlassener Vorsteuerabzug in der Jahreserklärung nachgeholt werden (vgl. Kolacny-Caganek, Umsatzsteuergesetz 1994, Kurzkommentar, Wien 2005, Anm 10 zu § 20 und Anm 5 a) zu § 12 sowie UFS 3.9.2003, RV/0130-G/03).

Die Frage, welcher Zeitpunkt für den Vorsteuerabzug maßgebend ist, wurde auch bereits an den Europäischen Gerichtshof herangetragen. Im Urteil vom 29. April 2004, C-152/02, *Terra*

© Unabhängiger Finanzsenat

Baubedarf-Handel GmbH hat der EuGH festgestellt, dass das Vorsteuerabzugsrecht für den Erklärungszeitraum auszuüben ist, in dem die beiden erforderlichen Voraussetzungen, nämlich dass die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt wurde und dass der Steuerpflichtige die Rechnung oder das Dokument besitzt, das nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Kriterien als Rechnung betracht werden kann, erfüllt sind.

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist im vorliegenden Fall unbestritten, dass die strittigen Vorsteuern aus Vorleistungen resultieren, die in Jahren vor dem Streitzeitraum, nämlich bereits im Jahr 2001 an die Bw. erbracht und in Rechnung gestellt worden sind. Da auf Grund der eingangs zitierten Rechtslage in das Jahr 2001 "fallende" Vorsteuerbeträge zwingend in diesem Jahr geltend zu machen gewesen wären und ein aus welchen Gründen auch immer unterlassener Vorsteuerabzug nicht in späteren Jahren nachgeholt werden kann, erübrigt sich die nähere Prüfung der eigentlichen Streitfrage, ob die von der Bw. als erwiesen erachtete Absicht der steuerpflichtigen Behandlung der zukünftigen Grundstücksumsätze im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen auch tatsächlich gegeben war.

An dieser Beurteilung vermag auch das von der Bw. für ihre Rechtsansicht herangezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Oktober 2009, 2006/13/0193 nichts zu ändern, da in dem Beschwerdefall die mitbeteiligte Partei die strittigen Vorsteuern im Sinne des § 20 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zeitgerecht geltend gemacht hat.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 26. August 2011

© Unabhängiger Finanzsenat