



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SA, vom 15. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 16. Februar 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 nach der am 24. März 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Der Ehegatte der Bw. (AH) verkaufte am 22. Juli 2004 eine der Vermietung und Verpachtung dienende Wohnung an die Gattin. Anlässlich einer am 4. Juni 2007 beginnenden Betriebsprüfung (BP) wurde eine Vorsteuerrückverrechnung nach § 12 Abs 10 UStG bei AH vorgenommen. Die Berichtigung (im Ausmaß von 15.434,80 €) erfolgte im Umsatzsteuerbescheid für 2004 vom 4. Oktober 2007. Dieser Bescheid wurde im November 2007 rechtskräftig.
2. In der Umsatzsteuererklärung für 2007 – eingereicht beim Finanzamt am 28. August 2008 – beantragte die Bw. eine zusätzliche Vorsteuer iHv. 15.434,80 €. Bei der Veranlagung der Umsatzsteuererklärung (Bescheid vom 18. Februar 2009) wurde die geltend gemachte Vorsteuer nicht berücksichtigt.

3. Mit Schreiben der Bw. vom 15. April 2009 wurde – innerhalb der verlängerten Berufungsfrist – gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2007 Berufung eingelegt:

a. Unter Hinweis auf den BP-Bericht vom 21. September 2007 (bezüglich der Prüfung beim Gatten), seien der Bw. die Vermietungseinkünfte hinsichtlich der erworbenen Dachgeschosswohnung sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich zugerechnet worden. Wenngleich diese Zurechnung unzutreffend sei und lediglich auf einem zwischen dem Gatten und der BP aus Gründen wirtschaftlicher Vereinfachung und Kontinuität erzielten Kompromiss beruhe, bleibe der angefochtene Bescheid in diesem Punkt unbekämpft.

b. Unrichtig und rechtswidrig sei jedoch die Aberkennung der beantragten Vorsteuer iHv. 15.434,80 €. Der Gatte sei Eigentümer der im Dachgeschoss gelegenen Eigentumswohnung gewesen, die zunächst betrieblich genutzt (Anwaltskanzlei) und ab 1. März 2004 vom Gatten vermietet worden sei. AH habe zuvor in dieser Wohnung erhebliche Investitionen getätigt und hierfür Vorsteuern geltend gemacht. Die Bw. habe die Eigentumswohnung vom Gatten zum Zweck der Vermietung käuflich erworben. Im Zuge einer BP beim Gatten im Jahr 2007 sei die Höhe und der Zeitpunkt der Vorsteuerrückverrechnung für die Investitionen in Diskussion gestanden. Der Gatte habe letztlich der Höhe nach (ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 77.174,98 €) einen Rückverrechnungsbetrag von 15.434,80 € akzeptiert und diesen Betrag – gestützt auf § 6 Abs 2 UStG und § 12 Abs 15 UStG – nachverrechnet.

c. Der Verweis auf § 6 Abs 1 Z 27 UStG (Kleinunternehmerregelung) im angefochtenen Bescheid treffe den Sachverhalt nicht. Der Gatte sei nicht Kleinunternehmer gewesen.

Die Option nach § 6 Abs 2 UStG sei weder an eine besondere Form, noch an eine besondere Frist gebunden. Der Gatte habe nachweislich die verrechnete Umsatzsteuer abgeführt und konsequenterweise nicht als nachträgliche Betriebsausgabe geltend gemacht. Unter Hinweis auf Ruppe, UStG, § 6 Rz 249/5 ff, UStR Rz 793 ff. und Rz 2153 usw. ersuche die Bw., der Berufung Folge zu geben.

d. Beantragt werde eine Senatsbesetzung und eine mündliche Berufungsverhandlung.

e. Die Bw. ersuche höflich um Kenntnisnahme, dass sie vom Steuerberater im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht vertreten werde und ersuche um Zustellung direkt zu ihren Händen.

4. Am 21. Oktober 2009 wurde eine Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2007 erlassen:

- a. Nach § 6 Abs 1 Z 9 lit. a UStG seien die Umsätze von Grundstücken iS des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 steuerfrei. Gemäß § 6 Abs 2 UStG könne der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs 1 Z 9 lit. a steuerfrei sei, als steuerpflichtig behandeln.
- b. Voraussetzung für die Optionsausübung sei, dass der Unternehmer einen gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit. a UStG 1994 grundsätzlich steuerfreien Umsatz tätige. Frühestens ab diesem Zeitpunkt sei die Optionsausübung möglich. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung sei an keine besondere Form oder Frist gebunden. Der Verzicht (ebenso wie die Rücknahme des Verzichtes) sei bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich. Maßgeblich sei nicht der offene Ausweis in einer Rechnung oder Gutschrift, sondern die Behandlung als steuerpflichtig gegenüber dem Finanzamt.

Die Eigentumswohnung sei am 30. Juni 2004 verkauft worden. Eine Option sei nur bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides 2004 möglich gewesen. Da der Umsatz gegenüber dem Finanzamt nicht als steuerpflichtig behandelt worden sei, habe der Verkäufer die Option für diesen Grundstücksverkauf nach § 6 Abs 2 UStG nicht ausgeübt. Nach der Rechtskraft des Bescheides könne die Option nicht mehr nachgeholt werden.

- c. § 12 Abs 15 UStG 1994 enthalte eine Regelung für die Weiterleitung der Steuer, die ein Unternehmer anlässlich eines Eigenverbrauches schulde. Erbringe ein Unternehmer an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen eine Lieferung gemäß § 3 Abs 2 UStG oder eine sonstige Leistung gemäß § 3a Abs 1a UStG, so sei er berechtigt, dem Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung den dafür geschuldeten Steuerbetrag gesondert in Rechnung zu stellen.

Voraussetzung sei ein Eigenverbrauch durch Entnahme, der nach § 3 Abs 2 UStG einer Lieferung gleichgestellt sei. Die gegenständliche Grundstückslieferung falle aber nicht unter § 3 Abs 2 UStG. Es erfolge weder eine Entnahme des Grundstücks für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, noch für den Bedarf des Personals oder für eine andere unentgeltliche Zuwendung. Bei der gegenständlichen Grundstücksveräußerung handle es sich vielmehr um einen gewöhnlichen Verkauf gegen Entgelt. Dies sei kein Anwendungsfall des § 12 Abs 15 UStG.

Zum anderen handle es sich bei der weiterverrechneten Umsatzsteuer um eine aus einer Vorsteuerberichtigung resultierende Steuer. Selbst wenn ein Eigenverbrauch hinsichtlich dieses Grundstückes vorliegen würde, könnte eine Vorsteuerberichtigung nicht nach § 12 Abs 15 UStG in Rechnung gestellt werden, weil diese nicht für, sondern nur mittelbar wegen des Eigenverbrauches geschuldet werde.

Da mangels entsprechender Option ein steuerfreier Grundstücksumsatz vorliege und kein Anwendungsfall des § 12 Abs 15 UStG gegeben sei, stehe der beantragte Vorsteuerabzug nicht zu.

5. Mit Schreiben vom 26. November 2009 stellte die Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz:

a. Die Behörde erster Instanz vertrete den Standpunkt, dass die Optionsausübung gem. § 6 Abs 2 UStG nach der Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides 2007 nicht mehr nachgeholt werden könne. Diese Rechtsansicht sei im Gesetz nicht gedeckt. Nach der Gesetzeslage obliege es ohne Einschränkung dem Ermessen des Unternehmers, ob und wann er einen Umsatz gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit. a UStG als steuerpflichtig behandle. Gegenständlich spiele dies aber keine Rolle, weil der den Ehemann als Veräußerer betreffende Umsatzsteuerbescheid 2004 erst am 4. Oktober 2007 erlassen worden sei. Die Optionsausübung und Fakturierung sei aber vor der Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides 2004 erfolgt.

b. Ausgehend von der Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz, wonach kein Anwendungsfall des § 12 Abs 15 UStG gegenständlich vorliege, sei von einem gewöhnlichen Verkauf gegen Entgelt auszugehen. Nachdem hinsichtlich dieses Verkaufes die Option gemäß § 6 Abs 2 UStG ausgeübt worden sei, habe daraus (auch außerhalb des Spezialfalles des § 3 Abs 2 iVm § 12 Abs 15) die Vorsteuerabzugsberechtigung resultiert. Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte daher schon unter Zugrundelegung ihrer eigenen Rechtsansicht der Berufung Folge geben müssen.

6. Am 21. Januar 2010 wurde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

a. Nach einem Telefonat mit der Bw. bzw. ihrem Ehegatten (Rechtsanwalt) wurde dem UFS folgende Unterlage übermittelt:

29. September 2007

Betrifft: Kaufvertrag Dachgeschoss vom 30. Juni 2004, Nachverrechnung gemäß § 6 Abs 2

„Hiermit erlaube ich mir von der gemäß § 6 Abs 2 UStG eingeräumten Optionsmöglichkeit Gebrauch zu machen und stelle hiermit den Betrag von 15.434,80 € (MwSt) in Rechnung.

Hierbei handelt es sich exakt um jenen Betrag, der mir seitens des Finanzamtes als Vorsteuerkorrektur betreffend die gegenständliche Eigentumswohnung nachverrechnet wurde.

Da du die gegenständliche Wohnung unternehmerisch nutzt (Vermietung), besteht hinsichtlich des gegenständlichen Betrages eine Vorsteuerabzugsberechtigung.

Ich ersuche dich höflich um Überweisung auf mein Konto bei der X-Bank.“

b. Im Schreiben vom 8. März 2010 erklärte sich die Bw. damit einverstanden, dass die Verhandlung ohne Senatsbesetzung stattfindet, sie hat dies vor Beginn der mündlichen Verhandlung nochmals mit ihrer persönlichen Unterschrift dokumentiert.

c. In der mündlichen Verhandlung vom 24. März 2010 (Ladung vom 8. März 2010) wurde nach der Frage an die Bw., ob sie mit der Anwesenheit ihres Gatten einverstanden ist (und der Bejahung dieser Frage) und nach der Schilderung des Sachverhalts durch den Referenten folgendes vorgebracht:

SB: Am Wort ist der Vertreter des Finanzamtes.

Vertreter Finanzamt: Zum Sachverhalt ist nicht mehr zu sagen, als vorgetragen wurde. Bezüglich der rechtlichen Ausführungen wird auf die BVE vom 21. Oktober 2009 verwiesen; zum nachgereichten Schreiben, wonach der Betrag verrechnet wird, der an Vorsteuer korrigiert wurde, ist zu sagen, dass das keine Option iSd § 6 Abs 2 UStG ist, das ergibt sich schon aus dem Betrag. Wenn man den Kaufpreis von 145.000,00 € laut Kaufvertrag hernimmt, entspricht dieser Betrag keinesfalls einer darauf entfallenden Umsatzsteuer, egal ob man diesen Betrag brutto oder netto nimmt.

SB: Die Bw. ist am Wort.

AH: Die BP hat bei mir stattgefunden. Ich hatte mit dem Prüfer Diskussionen, wie umsatzsteuerrechtlich der Verkauf der Eigentumswohnung an die Gattin zu behandeln ist. Wir haben die Frage gehabt, ist es

- eine aliquote Rückrechnung nach § 12 (10) oder eine
- gänzliche Rückverrechnung nach § 12 (11) oder
- alternativ auch § 12 Abs 15 UStG,

weil nach meinem Verständnis jeder Veräußerungsvorgang aus dem Unternehmen automatisch auch einen Eigenverbrauch iSd § 2 UStG impliziert, nämlich eine Verwendung zu unternehmensfremdem Zweck. Hauptanwendungsfälle der Eigenverbrauchstatbestände sind natürlich Schenkungen. Aber das Gesetz macht da an sich keine Einschränkungen.

Mit dem Prüfer habe ich diskutiert. Wenn ich eine 100%ige Rückverrechnung habe, dann überlege ich mir, ob ich von meiner Optionsbefugnis Gebrauch mache. Das war damals noch

eine Überlegung. Für mich war es die Frage, in welchem Umfang ich eine Option ausüben muss. Das habe ich nicht gesagt, das waren meine persönlichen Gedanken. Muss ich die Option so ausüben, dass ich ausgehe von der Gesamtsumme - 140.000,00 € - oder reicht es aus, die Option in einem Teilumfang auszuüben; erst danach habe ich den Ruppe gelesen und es wird in der Literatur die Meinung vertreten, dass durchaus auch die Option im Teilumfang möglich und zulässig ist. Das habe ich in dem Umfang gemacht.

Die Schlussbesprechung war am 21. September 2007, im Anschluss daran wurde das Schreiben, das sie vorgelesen haben, abgefasst und der Frau gegeben.

Ich habe mich primär auf § 12 Abs 15 UStG gestützt. Ob das jetzt richtig ist, oder nicht, ist meines Erachtens völlig egal. Denn auch wenn es § 12 Abs 10 oder § 12 Abs 11 ist, ist trotzdem die Option zulässig.

In der Bescheidbegründung steht „Berichtigung nach § 12 Abs 10 und § 12 Abs 11“ – das ist ein Widerspruch in sich – und es ist sowohl für den Rechtsanwender als auch für den Prüfer die Differenzierung (auch mit § 12 Abs 15) schwierig, nämlich der Aufbau der Bestimmungen. Es ist höchst kompliziert geregelt.

Der eigene Umsatzsteuerbescheid ist in Rechtskraft erwachsen. Die Nachverrechnung hätte impliziert, dass für das Jahr 2007 die nachträglich verrechnete Umsatzsteuerzahllast aufwandswirksam auch für 2007 gutgeschrieben (Gewinn) wird. Wenn der Vorsteuerabzug wegfällt, schlägt das unmittelbar durch auf die Ertragssituation. Das ist aber nicht passiert, weder in meinem Einkommensteuerbescheid, noch habe ich das beansprucht; weil ich ja klarerweise davon ausgegangen bin, aufgrund der Option verrechne ich das weiter und daher kann ich es auch nicht aufwandswirksam geltend machen.

Die Optionsausübung ist die Folge einer Gesetzesänderung. Bis dahin konnte man – das ist glaube ich 2004 in Kraft getreten – problemlos bei einer Veräußerung eine einmal geltend gemachte Vorsteuer überrechnen.

SB: 1998 war das.

AH: Die damalige gesetzliche Regelung wurde nur deshalb geändert, weil die Finanzverwaltung große Probleme hatte im Zusammenhang mit Überrechnungen und folgenden Insolvenzfällen. Das Finanzamt war damals nach der Judikatur nur Konkursgläubiger und nicht Massegläubiger. Die Finanzverwaltung ist regelmäßig um die überrechnete Umsatzsteuer umgefallen. Das hat zur Gesetzesänderung geführt, verbunden mit der Möglichkeit der Optionsausübung. Die Intention des Gesetzgebers war darauf

ausgerichtet, das Grundprinzip der Überrechnungsmöglichkeit aufrechtzuerhalten. Es sollte nur verhindert werden, dass die Finanzverwaltung im Insolvenzfall um Umsatzsteuern umfällt.

Wenn das hier jetzt aberkannt wird, haben wir das Ergebnis, dass ich zu Unrecht um 15.000,00 € zuviel bezahlt hätte. Das ist aber mein persönliches abgabenrechtliches Problem und hat mit der Umsatzsteuer/Vorsteuerforderung meiner Frau unmittelbar nichts zu tun.

Alle Argumente der Vorinstanz sind irrelevant. Kernfrage ist meines Erachtens, ob es zulässig ist, eine Teilausübung der Option zu machen und der Meinung bin ich.

Inhaltlich möchte ich zu den Vorsteuerbeträgen auch noch sagen: Es wurden Investitionen, die direkt der Dachgeschoßwohnung zuzurechnen waren, zu 100% vom Prüfer rückverrechnet. Bei Gebäudeteilen, bei denen man keine klare Trennung vornehmen konnte (3 Etagen, die ungefähr gleich groß sind), ist das gedrittelt worden (zB Heizung).

SB: Die Beträge sind ja nicht strittig.

AH: Die sind nicht strittig. Nur zum Verständnis, ich glaube sie haben meinen Akt ja auch beigebracht.

SB: Nein, nur den Arbeitsbogen.

AH: Eines ist auch noch von Bedeutung. Die BP ging davon aus, dass Mieteinkünfte der Dachgeschoßwohnung ab dem Jahr 2006

Bw.: ... 2006 und 2007, sieben Monate ...

AH: ja, aber ab 2006 ...die Mieteinkünfte meiner Frau zugerechnet werden. Das wurde auch so umgesetzt. Ich will da aber jetzt nicht meine Prüfung aufrollen. Die Eingänge waren natürlich auf meinem Konto, aber die Frau hat natürlich – nachdem sie bei mir in der Kanzlei tätig ist – auf meinem Konto Zeichnungsbefugnis.

SB: Gut, das wäre jetzt ihr Standpunkt, wie sich das entwickelt hat.

AH: Ja.

SB: Eine Rechnung in diesem Sinne haben sie nicht gestellt? Das heißt, es gibt dieses Schreiben, aber eine Rechnung mit Umsatzsteuer gibt es nicht, oder?

AH: Na ja, es gibt die Aufstellung dazu.

SB: Eine Rechnung ist etwas anderes. Da steht drauf „Betrag plus 20% Umsatzsteuer“. Also eine richtige Rechnung gibt es nicht?

AH: Gibt es schon, aber unter Anschluss dieser Aufstellung. Bei meiner Prüfung sind die einzelnen Beträge herausgerechnet worden und diese Summe habe ich einer Rechnung zugrundegelegt.

SB: Welcher Rechnung? Was meinen sie mit „der Rechnung“?

AH: Hier, das ist das Schreiben, warum ich das mache.

SB: Ja, und wo ist die Rechnung?

AH: Das weiß ich nicht, die müsste dabei sein.

SB: Da ist keine Rechnung dabei.

AH: Ich habe damals unter Anschluss dessen was ich, ... aha. Das hier ist das Prüfungsprotokoll und diese Beträge habe ich in Rechnung gestellt.

SB: Ja, das war ja meine Frage, haben sie eine richtige Rechnung ausgestellt: „Ich verrechne 130.000,00 € + 20% Umsatzsteuer“ ...

AH: Nicht 130.000,00 €.

SB: Ja, das war jetzt nur ein Beispiel.

AH: Ja, die Bemessungsgrundlage, die hier genannt wurde plus Umsatzsteuer. Haben wir das mitgenommen?

Bw.: Nein, jetzt nicht ..

SB: Wie schaut diese Rechnung aus? Wenn wir sie körperlich nicht haben, können sie uns diese ja schildern. Was steht da drauf?

AH: Was auf einer Rechnung so drauf steht: Nettobetrag, Leistungsgegenstand und darauf entfallende Umsatzsteuer (rd. 15.000,00 €).

Bemessungsgrundlage ist das, was letztlich Gegenstand der Rückverrechnung war.

SB: Das was der Prüfer angesetzt hat?

AH: Was der Prüfer angelastet hat, ja.

SB: Was ist als Leistungsgegenstand ausgewiesen?

AH: Die Gegenstände, die von Seiten des Prüfers als Rückverrechnungsgegenstand gewertet wurden. Die 100%-Investitionen, die rein die Dachgeschoßwohnung betroffen haben und die

Drittelinvestitionen, die das Gesamtobjekt betroffen haben. Da sind Einzelpositionen herausgerechnet worden, anhand meines Anlageverzeichnisses.

Bw.: Zum Beispiel der Whirlpool.

AH: Zum Beispiel ja. Grundlage war also mein Anlagenverzeichnis, in dem ich alle diese Dinge aufgelistet hatte. Anhand des Anlagenverzeichnisses ist man Punkt für Punkt durchgegangen, welche Positionen bzw Gegenstände man zu 100% dem Dachgeschoß zurechnet (zB der Parkettboden im Dachboden; zu 100% dachgeschoßbezogen gewertet). Dagegen sind die Stiegenhausplatten gedrittelt worden.

SB: Was ist dann weiter passiert, haben sie den Betrag in einer Umsatzsteuererklärung dann aufgenommen als Umsatz?

AH: Nein, den habe ich nicht mehr aufgenommen, ich hatte ihn ja schon abgeführt bzw. bezahlt.

SB: Mit bezahlt meinen sie das, was ihnen die BP vorgeschrieben hat?

AH: Ja, selbstverständlich.

SB: Von meiner Seite gibt es keine Fragen mehr.

AH: Was ich in Rechnung gestellt habe, ist mit meiner Frau verrechnet worden. Wie gesagt, die Umsatzsteuer habe ich nachträglich angeführt. Ich sage das deshalb, weil es mir auch schon passiert ist, hier im Hause, dass dann jemand auf die Idee kommt und kraft Rechnungslegung irgendwelche Umsatzsteuern glaubt vorschreiben zu dürfen.

SB: Noch einmal, mit „nachträglich abgeführt“ meinen sie immer das, was ihnen die BP vorgeschrieben hat?

AH: Ja, natürlich.

SB: Na ja, das kann man sonst missverstehen. Sie haben nichts abgeführt. Sie haben nur bezahlt, was die BP ihnen vorgeschrieben hat. Aus dieser Rechnung haben sie nichts in eine UVA oder Umsatzsteuererklärung hineingetan. Aus der Rechnung haben sie nichts bezahlt. Das ist sonst sehr missverständlich.

AH: Das ist ein und dasselbe.

SB: Nein, sie haben abgeführt, was die BP vorgeschrieben hat.

Bw. Die aberkannte Vorsteuer.

AH: Ja, um das klarzustellen, ich habe nicht zweimal bezahlt.

Bw. Ich glaube es ist alles gesagt.

SB: Gut, dann schließen wir das Beweisverfahren.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist ausschließlich, ob im Rahmen einer Optionsausübung nach § 6 Abs 2 UStG bzw nach § 3 Abs 2 bzw § 3a Abs 1a iVm § 12 Abs 15 UStG 1994 eine zulässige Verrechnung der Vorsteuer aus einem Liegenschaftsverkauf stattgefunden hat.

2. Zur Regelung des § 12 Abs 15 UStG 1994:

Erbringt ein Unternehmer an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen eine Lieferung gemäß § 3 Abs 2 UStG oder sonstige Leistung gemäß § 3a Abs 1a UStG, so ist er berechtigt, dem Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung den dafür geschuldeten Steuerbetrag gesondert in Rechnung zu stellen.

Voraussetzung für die Inrechnungstellung ist eine Entnahme aus dem Unternehmen (früher: Entnahmeeigenverbrauch) für bestimmte Zwecke nach § 3 Abs 2 UStG oder die Verwendung eines Gegenstandes (früher: Verwendungseigenverbrauch) für Zwecke außerhalb des Unternehmens bzw den Bedarf des Personals nach § 3a Abs 1a UStG. Dagegen erfasst § 1 Abs 1 Z 1 UStG Lieferungen und sonstige Leistungen, die der Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen des Unternehmens ausführt. Wird eine Leistung gegen Entgelt erbracht, sind die Tatbestände des § 3 Abs 2 bzw § 3a Abs 1a UStG nicht anwendbar (Ruppe, UStG, 3. Auflage, § 3, Rz 197).

Im gegenständlichen Fall erfolgte unbestritten eine entgeltliche Grundstücksveräußerung des AH an die Gattin. Damit kommt die Anwendung von § 3 Abs 2 und § 3a Abs 1a UStG nicht mehr in Frage, sodass die Grundlage für eine § 12 Abs 15-Verrechnung fehlt.

3. Zur Option nach § 6 Abs 2 UStG 1994:

(a) 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.

(b) Wird ein steuerfreier Umsatz als steuerpflichtig behandelt, unterliegt der Umsatz dem Normalsteuersatz (bis 19. Juni 1998 bestand Steuerfreiheit für derartige Umsätze mit der

Möglichkeit der Weiterleitung der nicht abziehbaren oder nach § 12 Abs 10 rückverrechneten Vorsteuer).

Im Fall der Option wird der (gesamte) Umsatz als steuerpflichtig behandelt, der Erwerber hat den Vorsteuerabzug (Ruppe, UStG, § 6, Rz 249/2). Gegenstand der Optionsausübung ist der Grundstücksumsatz (Ruppe, aaO, Rz 249/8). Optionsberechtigt ist der Unternehmer, der den Grundstücksumsatz ausführt, dieser muss im Rahmen des Unternehmens des Veräußerers anfallen.

(c) Die Ausübung der Option erfordert keine besondere Form, insbesondere keine eigene schriftliche Erklärung an das Finanzamt. Sie kann für jeden Umsatz – auch für jede Eigentumswohnung – gesondert erfolgen. Der Verzicht ist bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich (Ruppe, aaO, § 6, Rz 249/10).

Voraussetzung für die Anerkennung der Option nach § 6 Abs 2 UStG 1994 ist aber, dass ein steuerpflichtiger Umsatz dem Finanzamt gegenüber erkennbar gemacht werden muss; der Grundstücksumsatz muss in der Umsatzsteuervoranmeldung oder in der Umsatzsteuererklärung zu versteuern (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0140 mit Verweis auf Ruppe, aaO, § 6, Rz 249/10). Das Wahlrecht ist nicht bereits dann wirksam ausgeübt, wenn es zwischen den Parteien des Grundstücksvertrages vereinbart wurde. Auch der offene Ausweis in einer Rechnung eröffnet dem Erwerber noch nicht das Recht auf Vorsteuerabzug (s. auch UFS 20.4.2007, RV/1727-W/06; UFS 12.7.2007, RV/0434-W/04).

(d) Im gegenständlichen Fall ergibt sich folgender zeitlicher Ablauf:

22.07.04	Kaufvertrag Grundstück
04.06.07	Beginn der Betriebsprüfung beim Ehegatten
21.09.07	Rückrechnung der Vorsteuer durch die BP iHv 15.434,80 €
27.09.07	Schreiben des Ehegatten an die Gattin (laut Diktion des Bw. „Optionsausübung“).
04.10.07	Erstbescheid Umsatzsteuer 2004 betreffend Ehegatte der Bw. (mit Vorsteuerkürzung)
November 07	Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides

	2004
28.08.08	Antrag der Bw. in der USt-Erkl.: Vorsteuer 15.434,80 €
18.02.09	Umsatzsteuerbescheid der Bw. 2007, Vorsteuer wegen fehlendem Verzicht nicht anerkannt

(e) Die Bw. behauptet das Vorliegen einer Option aufgrund des Schreibens vom 27. September 2007. Diesem Schreiben ist zu entnehmen, dass der Gatte ... „von der gemäß § 6 Abs 2 eingeräumten Optionsmöglichkeit Gebrauch macht“ und „den Betrag von 15.434,80 € in Rechnung stellt“. Dabei handle es sich um jenen Betrag, der „seitens des Finanzamtes als Vorsteuerkorrektur betreffend Eigentumswohnung nachverrechnet worden sei“.

Das bezeichnete Schreiben weist die Merkmale einer Rechnung (s § 11 UStG 1994) nicht auf. Die Bw. behauptet zwar in der Berufungsverhandlung, dass eine Rechnung ausgestellt worden ist. Eine gültige Option wäre aber nur gegeben, wenn eine Rechnung ausgestellt und der darin enthaltene Umsatz in der UVA oder der Steuererklärung tatsächlich versteuert worden wäre. Dies ist – ungeachtet der Diktion in der Berufung und in der Berufungsverhandlung – gegenständlich nicht der Fall. Mit der „Versteuerung“ bzw. „Abführung der Umsatzsteuer“ ist die Zahlung jenes Betrages gemeint, den die BP bei AH rückverrechnet hat. Der Grundstücksumsatz wurde weder in eine UVA, noch in die Umsatzsteuererklärung aufgenommen, was AH in der Berufungsverhandlung auch einräumt. Es liegt vielmehr eine (versuchte) Weiterverrechnung bzw. Vorsteuerweiterleitung an die Ehegattin vor, die allerdings nur bis zum 18. Juni 1998 (§ 12 Abs 14 UStG) möglich war und seither rechtlich von einer Optionsmöglichkeit abgelöst wurde. Wenn die Bw. davon ausgeht, dass ein bloßer Brief an sie mit der Bezeichnung eines Vorsteuerbetrages als Option angesehen werden muss, so kann der UFS diese Rechtsmeinung nicht teilen.

Beizupflichten ist zwar der Rechtsansicht der Bw, dass eine Optionsausübung bis zur Rechtskraft des Bescheides des Ehegatten (November 2007) möglich gewesen wäre, nämlich durch Ausstellung einer Rechnung und Versteuerung des Umsatzes in der nächsten Voranmeldung. Die nachträgliche Übermittlung eines – der BP im Zeitpunkt der Prüfung noch unbekannt – Schriftsatzes mit der Ankündigung einer Option, ohne Versteuerung des Grundstücksumsatzes, erfüllt aber nicht die Voraussetzungen des § 6 Abs 2 UStG 1994 und kann daher keinesfalls als gültige Option angesehen werden.

Die Berufung war aus diesen Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 29. März 2010