

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Andreas Stanek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Manuela Puntigam, Michael Fiala und Dr. Franz Kandlhofer im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla, in der Beschwerdesache Bf, Adr1, vertreten durch KPMG Niederösterreich GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Bahnhofplatz 1A/1/3, 2340 Mödling, über die Beschwerde vom 23.08.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 08.07.2013, betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 und 2011, Umsatzsteuer 2010 bis 2012 sowie Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen 1-4/2013, nach Durchführung der mündlichen Verhandlung am 28.11.2017, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2010 und 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2012 sowie gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum 1-4/2013 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer wird festgesetzt

für 2010	mit	-1.764,39 €,
für 2011	mit	-162,00 €,
für 2012	mit	-14.605,11 €,
und für 1-4/2013	mit	-43.119,98 €.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft (nachstehend kurz Bf) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 04.11.2009 von der Marktgemeinde D insbesondere zur Errichtung eines Feuerwehrhauses gegründet.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung betreffend die Umsatzsteuer der Jahre 2009 bis 2011 sowie Umsatzsteuersonderprüfungen für die Zeiträume 01/2012 bis 04/2013 wurden im Bp-Bericht vom 08.07.2013 folgende Feststellungen getroffen:

"Tz 1 Errichtung eines Kommunalgebäudes/Vorsteuerabzug

Die Kommanditgesellschaft ist ein ausgelagerter Rechtsträger der Marktgemeinde D. Die Kommanditgesellschaft errichtet derzeit ein Gebäude. Dieses Gebäude soll nach Fertigstellung der örtlichen Freiwilligen Feuerwehr zur Nutzung übergeben werden.

Aus einer vorgelegten Rechnung der M GmbH vom 30.08.2012 und aus einem vorgelegten Protokoll vom 07.06.2013, aufgenommen mit Herrn T M persönlich, geht hervor, dass die Firma M GmbH am 30.08.2012 folgende Arbeiten für die Marktgemeinde D KG für das Bauvorhaben "Neubau Feuerwehrhaus" durchgeführt hat:

-Abschieben einer gekennzeichneten Fläche. Das abgeschobene Oberflächenmaterial wurde seitlich gelagert.

-Ausheben einer ausgesteckten Künette mit einem Bagger. Es wurden circa 140 Laufmeter ausgehoben. Das Aushubmaterial wurde ebenfalls im Baustellenbereich seitlich gelagert.

Im Jänner 2013 wurde dann begonnen, das sich auf dem Grundstück noch befindliche Altgebäude abzureißen, die Baugrube auszuheben und die Bodenplatte zu betonieren.

Unmittelbar danach wurde mit der Errichtung eines Teils des Feuerwehrhauses (Mannschaftsräume etc) begonnen.

Dazu ist festzuhalten:

-Zwischen dem laut vorgelegten Unterlagen erfolgten Ausheben der Streifenfundamente für die Fahrzeughalle und dem Abriss des Altgebäudes mit anschließender Bautätigkeit liegen viereinhalb Monate.

-Das laut Gesellschaft erfolgte Ausheben von Streifenfundamenten für die im Anschluss an das Mannschafts- und Verwaltungsgebäude zu errichtenden Fahrzeughallen fügt sich nicht sinnvoll in das Gesamtprojekt ein, und dies insbesondere aus folgenden Gründen:

Das Areal, auf dem Streifenfundamente erforderlich sind, wurde als Lagerplatz für das Aushubmaterial der Baugrube, als Lagerstätte für diverse Baumaterialien und als Aufstellplatz für den Baukran benötigt und auch genutzt. Laut Gesellschaft wurde nicht das gesamte Aushubmaterial gelagert, sondern ein Großteil davon direkt auf LKW geladen und weggeführt.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass das Planungsbüro in einem Faxschreiben an die Marktgemeinde D festhielt, "die Aushubarbeiten an die Firma M zu vergeben, da die Streifenfundamente derzeit nicht benötigt werden."

Weiters ist festzustellen, dass bei einer Baustellenbesichtigung durch den Prüfer am

30.04.2013 und Fotos (teilweise auf der Homepage der Marktgemeinde D ersichtlich) keine Streifenfundamente zu erkennen waren bzw sind.

Der tatsächliche Baubeginn für das Gebäude erfolgte somit erst nach dem 01.09.2012. Der Aushub der Streifenfundamente vor diesem Zeitpunkt erfolgte wie dargestellt nicht im Rahmen einer fortgesetzten Bautätigkeit. Somit ist die bis 31.08.2012 geltende Rechtslage nicht mehr anwendbar.

Gemäß § 6 Abs 1 Z 16 iVm § 6 Abs 2 und § 28 Abs 38 UStG idF 1. StabG 2012 sind die Vorsteuern nicht abzugsfähig.

Die bisher geltend gemachten - und wieder abzuerkennenden - Vorsteuerbeträge lauten:

2010	2011	01/12-12/12	01/13-04/13
Jahresbescheid	Jahresbescheid	UVAs	UVAs
1.764,39	162,00	14.605,11	43.119,98

Das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2010-2011 wird gem § 303 Abs 4 wiederaufgenommen. Für 2012 ergeht ein Umsatzsteuer-Erstbescheid. Für die Zeiträume ab 01/2013 ergeht ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid."

Am 08.07.2013 erließ die belangte Behörde die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 und 2011 sowie Umsatzsteuerjahresbescheide 2010 bis 2012 und einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für die Zeiträume Jänner bis April 2013 in Aberkennung des Vorsteuerabzuges.

In der dagegen erhobenen **Beschwerde** bekämpfte die Bf die vorgenommenen Vorsteuerkürzungen wie folgt:

"Sachverhalt

Schon seit längerer Zeit wurden seitens der Marktgemeinde D Überlegungen angestellt, ein Feuerwehrgebäude für die Freiwillige Feuerwehr D zu errichten. Derzeit sind bei der Freiwilligen Feuerwehr 53 Mitglieder aktiv tätig. 9 Mitglieder sind bei der Reserve, 10 Mitglieder sind bei der Jugendfeuerwehr im Einsatz und ein Ehrenmitglied zählt zu den Feuerwehrmitgliedern in D. Im Jahr bewältigt die Feuerwehr durchschnittlich 100 Feuerwehreinsätze.

...

Bei den jährlichen Inspektionen durch das Bezirksfeuerwehrkommando werden die vorhandenen Räumlichkeiten immer als "unzureichend" eingestuft. Um diesen unerträglichen Zustand für die freiwilligen Helfer zu beenden, die sich zB bei Bekämpfung eines Hochwassers mit verschlammten Feuerwehrgewand in ihre Privatautos setzen müssen, da unzureichend Duschen vorhanden sind, wurde schon seit längerem der Bau eines Feuerwehrgebäudes geplant. Bis vor kurzem waren weder ausreichende finanzielle Mittel, noch ein Grundstück in

der Marktgemeinde D vorhanden (die Gemeinde verfügt im Gegensatz zu umliegenden Nachbargemeinden über keine Reservegrundstücke). Nach langen Diskussionen mit der Pfarre D wurde eine Einigung hinsichtlich einer Baurechtslösung gefunden.

Da die vorhandenen Mitteln und die zugesagten Bedarfszuweisungen derart knapp waren, entschloss sich die Marktgemeinde D dem Beispiel vieler anderer Gemeinden folgend einen ausgegliederten Rechtsträger - die Bf - zu gründen, um den Bau von dieser abwickeln zu lassen. Mit 04. November 2009 erfolgte die Gründung der Gesellschaft zum Zwecke der Ausgliederung und Übertragung der Aufgabe der Errichtung eines Feuerwehrgebäudes zur Unterbringung der örtlichen Freiwilligen Feuerwehr sowie dessen Erhaltung durch die Gesellschaft. Mit 15. Dezember 2009 wurde die Marktgemeinde D KG ins Firmenbuch eingetragen. Bereits im Jahre 2010 wollte man mit der Errichtung des Gebäudes beginnen. Da jedoch die finanziellen Mittel so knapp waren und Kredite in diesem Umfang nicht gewährt wurden, mussten immer wieder die Planungen adaptiert werden, um Kosten einzusparen.

Am 20. September 2011 erhielt die Marktgemeinde D schließlich vom Land NÖ eine Förderungszusage.

Aufgrund der bevorstehenden Neuerungen aufgrund des 1. StabG 2012 und der darin für ausgegliederte Rechtsträger schwerwiegenden Änderungen wurde bereits am 28. Februar 2012 das Ansuchen um baubehördliche Bewilligung für den Abbruch des stehenden Gebäudes und Neubaus eines Feuerwehrhauses sowie eines Gebäudes für die Pfarre D gestellt. Am gleichen Tag erfolgte die Ladung zur Bauverhandlung, welche am 13. März 2012 stattgefunden hat. Aufgrund der knappen Zeitvorgabe wurde am Folgetag der Bescheid über die baubehördliche Bewilligung erlassen und gleichzeitig ein Rechtsmittelverzicht abgegeben, um alle bevorstehenden neuen gesetzlichen Erfordernisse zu erfüllen.

Bereits Anfang März 2012 wurde auf dem Grundstück ein Probeaushub vorgenommen, um die Bodenbeschaffenheit des Grundstückes zu untersuchen. Das Bau-Studio F, welches mit seinen Arbeiten bereits am 15. März 2012 begann, stellte am 20. März 2012 die Baubeginnanzeige und in den folgenden Tagen wurde mit den Rodungsarbeiten auf diesem Grundstück begonnen.

Zu diesem Zeitpunkt wurde alles Erdenkliche von der Bf getan, ohne genau zu wissen, welche Maßnahmen konkret erforderlich sind, um den bevorstehenden gesetzlichen Regelungen Genüge zu tun. Nach Bekanntwerden der Verschiebung des Stichtages vom 01. April 2012 auf den 01. September 2012 für den Zeitpunkt des Beginns der Errichtung erfolgten in den Monaten März bis August 2012 die öffentlichen Ausschreibungen für alle Gewerke.

Am 30. August 2012 wurde auf der betreffenden Liegenschaft der Oberboden abgeschoben. Das Unternehmen M GmbH führte an diesem Tag weiters den Aushub von rd 140 m Streifen- und Einzelfundamenten durch, was mit Fotos und der Rechnung Nummer 220120288 sowie einem Aussageprotokoll vom 07. Juni 2013 dokumentiert wurde.

2. Steuerrechtliche Würdigung der Option zur steuerpflichtigen Vermietung gem § 6 Abs 2 UStG unter Beachtung der Übergangsvorschrift des § 28 Abs 38 Z 1 UStG

2.1 Erfüllung der Voraussetzungen des § 28 Abs 38 Z 1 UStG

Mit dem 1. StabG 2012 (BGBl I 2012/22) wurde die in § 6 Abs 2 UStG enthaltene Optionsmöglichkeit zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung dahingehend eingeschränkt, dass diese nur mehr dann zulässig ist, wenn der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbstständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Festzuhalten ist, dass aufgrund eines beabsichtigten Mietverhältnisses mit der Marktgemeinde D als Mieterin diese das Grundstück und das darauf zu errichtende neue Feuerwehrgebäude für hoheitliche Zwecke nutzen wird und daher der Erfüllung der Voraussetzungen für die Anwendung der Optionsregelung des § 6 Abs 2 UStG idF vor dem 1. StabG 2012 maßgebende Bedeutung zukommt.

Gem § 28 Abs 38 Z 1 UStG ist § 6 Abs 2 letzter Unterabsatz in der Fassung des 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22 "auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen, sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 01. September 2012 begonnen wurde (...). Als Beginn der Errichtung ist der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen."

Wie unter Punkt 1. Sachverhalt dargestellt, ist auch seitens der steuerlichen Außenprüfung unstrittig, dass vor dem 01. September 2012 Streifenfundamente im Ausmaß von rd 140 Laufmeter auf dem Baugrundstück ausgehoben wurden (vgl Tz 1 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 08. Juli 2013). Da es sich bei den mittels eines Baggers durchgeführten Grabungs- und Aushubarbeiten aber eindeutig um tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen handelt, die weit über die Durchführung eines bloß symbolischen Spatenstichs hinausgehen, ist bereits an dieser Stelle alles für die Begründung der Berufung Wesentliche festgehalten. Die nach der gesetzlichen Übergangsvorschrift des § 28 Abs 38 Z 1 UStG geforderten tatsächlichen handwerklichen Baumaßnahmen wurden bei vorliegender Baubewilligung bereits vor dem 01. September 2012 gesetzt und somit sind die Voraussetzungen für eine Optionsausübung gem § 6 Abs 2 UStG idF vor 1. StabG 2012 erfüllt. Das Vorliegen einer Baubewilligung, die bereits im März 2012 erteilt wurde, ist auch seitens der Außenprüfung unstrittig.

2.2 Fortgesetzte Bautätigkeit als rechtswidrige Anforderung

Wenn nun die steuerliche Außenprüfung argumentiert, dass der Aushub der Streifenfundamente vor diesem Zeitpunkt (gemeint ist der 01. September 2012), wie im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 08. Juli 2013 angeführt, nicht im Rahmen einer fortgesetzten Bautätigkeit erfolgt sein soll, mit der Konsequenz, dass die bis 31. August 2012 geltende Rechtslage nicht mehr anwendbar sein soll, verkennt die belangte Behörde die Rechtslage nach der Übergangsvorschrift des § 28 Abs 38 Z 1 UStG.

Wie bereits oben erwähnt, sieht das Gesetz lediglich den tatsächlichen Beginn der Bauausführungen, also die Durchführung von tatsächlichen handwerklichen Baumaßnahmen vor. Das von der steuerlichen Außenprüfung angenommene Erfordernis einer fortgesetzten

Bautätigkeit lässt sich weder dem Gesetzestext noch den Erläuternden Bemerkungen zum Abänderungsantrag der Abgeordneten Jan Krainer, Jakob Auer zum Bericht des Budgetausschusses (1707 der Beilagen) betreffend die Regierungsvorlage (1680 der Beilagen) eines 1. StabG 2012 entnehmen (vgl auch Kanduth-Kristen/Komarek, SWK 2012/27, 1169). Ganz im Gegenteil ist in der Begründung zur Änderung des Art 4 (Änderung des UStG 1994) gem Abänderungsantrag ausgeführt, dass eine gesetzliche Klarstellung dahingehend erfolgt, dass der Begriff "Beginn der Errichtung" eines Gebäudes abschließend definiert wird sowie eine eindeutige Zuordnung der Inkrafttretens-Regelung zu § 6 Abs 1 Z 16 und 17 UStG 1994 erfolgt.

Das angebliche Erfordernis einer fortgesetzten Bautätigkeit bis zum Abschluss der Bauarbeiten findet sich erst in der mit dem Wartungserlass 2013 (AÖF 2013/42), also zeitlich erst nach dem Ablauf des maßgebenden Zeitpunktes für den Beginn der Bauausführungen, eingeführten Rz 899c der Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) 2000. Danach zählt zur Errichtung "nicht nur der Beginn, sondern auch die fortgesetzte Bautätigkeit bis zum Abschluss der Bauarbeiten". Diese Richtlinienaussage ist eine Selbstverständlichkeit, würde doch ohne fortgesetzte Bautätigkeit und deren Abschluss nie ein Gebäude errichtet, also fertig gestellt werden. Die Übergangsbestimmung des § 28 Abs 38 Z 1 UStG erfordert allerdings nur den Beginn der Errichtung.

Das in den UStR neu und rechtswidrig vorgesehene Erfordernis der fortgesetzten Bautätigkeit ist daher bereits rein grammatikalisch unsinnig, aber auch praktisch nicht erfüllbar, weil eine fortgesetzte Bautätigkeit bis zum Abschluss der Bauarbeiten per se nicht einen Beginn der tatsächlichen Bauausführung darstellen kann. Würde der Beginn der tatsächlichen Bauausführung bis hin zu dessen Abschluss als Beginn der Errichtung anzusehen sein, würde die Phase der Bauausführung selbst keinen Platz mehr finden.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang jedoch vor allem folgende Problemstellung: Zunächst wurde betreffend bereits in Planung oder in Umsetzung befindliche Projekte ausgegliederter Rechtsträger von Gemeinden und anderen von der Neuregelung betroffenen Unternehmern erstmals Mitte Februar 2012 eine gesetzliche Neuregelung im Entwurf veröffentlicht, die einen Baubeginn vor dem 01. April 2012 zur Voraussetzung hatte (also nur rund sechs Wochen vor dem ursprünglich beabsichtigten Inkrafttretenszeitpunkt). Zu diesem Zeitpunkt war überhaupt nicht klar, was unter einem Baubeginn konkret zu verstehen sei und ob dazu ein bloßer Spatenstich genüge. In den Erläuterungen zum Ministerialentwurf war lediglich angeführt, dass überdies jene Fälle von der Neuregelung ausgenommen sind, in denen der Vermieter das Gebäude selbst errichtet und mit der Errichtung bereits vor dem 01. April 2012 begonnen wurde.

Bereits damals war aus beraterischer Sicht jedoch zu vermuten und zu empfehlen, dass ein bloß symbolischer Spatenstich nicht genügen würde. Erst mit den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum 1. StabG 2012 wird ausgeführt, dass als Beginn der Errichtung der Zeitpunkt zu verstehen ist, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also der Anfang der tatsächlichen handwerklichen Baumaßnahmen.

Nähere Ausführungen was unter dem Anfang der tatsächlichen handwerklichen Baumaßnahmen zu verstehen sei, finden sich in den EBRV nicht.

Wie bereits unter Punkt 1. Sachverhalt angeführt, erfolgten durch die Bf bereits im März 2012 bei vorliegender Baubewilligung - im Hinblick auf die mit dem Ministerialentwurf in Aussicht gestellte Neuregelung - auf dem Baugrundstück unter Mithilfe von schwerem Arbeitsgerät (ua Bagger) erste Rodungsarbeiten und Probegrabungen.

Die Bf war bereits zu diesem Zeitpunkt der Auffassung, auf Basis der zu diesem Zeitpunkt dh im März 2012, vorliegenden Informationen im Sinne der Regierungsvorlage einschließlich des 2. Abänderungsantrages alles für die Erfüllung der Voraussetzungen des § 28 Abs 38 Z 1 UStG Notwendige durchgeführt zu haben. Angemerkt sei an dieser Stelle, dass das 1. StabG 2012 am 28. März 2012 im Nationalrat beschlossen und erst am 31. März 2012 im BGBl veröffentlicht wurde.

Aus einer Anfragebeantwortung des BMF an den österreichischen Gemeindebund vom Sommer 2012 (veröffentlicht in RFG 3/2012; vgl auch den Beitrag von Kanduth-Kristen/Komarek, in SWK 2012/27 vom 20. September 2012, 1167ff) geht hervor, dass nach Auffassung des BMF die tatsächliche Bauausführung erst mit am Objekt selbst vorgenommenen Baumaßnahmen ("erster - nicht bloß symbolischer - Spatenstich") beginnt und vorgelagerte Planungs-, Projektierungs- und Abbrucharbeiten nicht zur Errichtung des Gebäudes zählen sollen. Der Aushub der Baugrube kann nach dieser Anfragebeantwortung daher als Errichtungsbeginn angesehen werden. Ob dieses Verständnis des BMF, das in weiterer Folge auch Eingang in den Wartungserlass 2013 bzw in Rz 899c der UStR 2000 gefunden hat, zutreffend ist und ob nicht entgegen dieser Auffassung bereits doch erste Abbruch- und Rodungsarbeiten sowie Probebohrungen zur Prüfung der Beschaffenheit des Baugrundes, oder generell die Baureifmachung des Bauplatzes, bereits als erste handwerkliche Baumaßnahmen der Errichtung zu verstehen sind, kann an dieser Stelle dahingestellt bleiben, weil durch den Aushub von rd 140 Laufmeter Einzel- und Streifenfundamenten vor dem 01. September 2012 unwiderleglich erste handwerkliche Baumaßnahmen im Sinne auch dieses Verständnisses des BMF gesetzt wurden.

In derselben Anfragebeantwortung an den österreichischen Gemeindebund tat das BMF erstmals auch seine Auffassung kund, dass weiters erforderlich sei, dass die begonnenen Baumaßnahmen in üblicher Bauzeit fortgesetzt und abgeschlossen werden. Ungeachtet des Umstandes, dass - wie bereits oben erwähnt - sich das BMF damit über die unzweifelhafte und abschließende Definition des Baubeginnes deutlich hinausbegibt und zusätzliche, gesetzlich nicht gedeckte Erfordernisse aufstellt, verbleibt die Frage, was unter "üblicher Bauzeit" zu verstehen sein soll.

Die steuerliche Außenprüfung argumentiert die fehlende fortgesetzte Bautätigkeit damit, dass nach dem Aushub der Fundamente am 30. August 2012 bis Jänner 2013 keine weiteren Errichtungsmaßnahmen gesetzt wurden und leitet aus dieser Zeitspanne von rd viereinhalb Monaten offenbar ab, dass dies keiner üblichen Bauzeit entspricht. Dazu ist zu bemerken, dass wohl nach allgemeiner Erfahrung eine Bauunterbrechung von mehreren Monaten keinen

außergewöhnlichen Umstand darstellt und bei vielen Bauprojekten aus unterschiedlichsten Gründen (man denke beispielsweise nur an den Fund archäologisch bedeutsamer Gegenstände bei Grabungsarbeiten, der jedenfalls zu einem mehrmonatigen Baustopp führt, problematische Bodenbeschaffenheit, oder - wie zuletzt im Falle einer prominenten Insolvenz eines Bauträgers zu beobachten - Liefer- und Leistungsschwierigkeiten eines Professionisten) vorkommen können. Aber auch im Laufe der Bautätigkeit auftretende Schwierigkeiten, die zu Planungsänderungen führen, können eine mehrmonatige Verzögerung sehr leicht bewirken. Darüber hinaus ist bei Vorhandensein ausreichender Finanzmittel ein Baufortschritt unschwer zu forcieren. Die finanziellen Möglichkeiten der Gemeinden im allgemeinen und der Marktgemeinde D im besonderen und damit auch ihrer Kommanditgesellschaft, für die sie als Komplementär haftet, sind bekanntlich begrenzt, die Inanspruchnahme von Fremdmittel typischerweise von der Aufsichtsbehörde genehmigungspflichtig, was zT monatelange Verzögerungen nach sich zieht. Gerade letzteres war im hier zu beurteilenden Sachverhalt aber der Fall. Im Spannungsverhältnis zwischen den Erfordernissen des kontinuierlichen Baufortschritts und verantwortungsbewusster Finanzierung kann die Entscheidung wohl nur zugunsten letzterer ausfallen, was aber wiederum der Gemeinde nicht zum Nachteil gereichen kann. Darüber hinaus sei erwähnt, dass auf ausdrücklichen Wunsch, den man durchaus auch als Bedingung verstehen konnte, der örtlichen Pfarre das auf dem Baurechtsgrund befindliche Altgebäude (Pfarrheim) noch bis Weihnachten 2012 für (Advent)veranstaltungen zur Verfügung stehen sollte und daher ein Abriss und Grabungsarbeiten im Bereich des zukünftigen Mannschaftsgebäudes nicht vor dem 01. September 2012 durchgeführt werden konnten. Die Fundamentierungsarbeiten vom 30. August 2012 erfolgten daher im Bereich der zukünftigen Fahrzeughalle.

Selbst unter Berücksichtigung des von der Finanzverwaltung - entgegen dem Gesetz und unserer Rechtsansicht zusätzlich - aufgestellten Erfordernisses der fortgesetzten Bautätigkeit in üblicher Bauzeit, wird diese im Sinne eines auf das jeweilig individuelle Projekt bezugnehmenden Prozessdauer zu bestimmen und im hier zu beurteilenden Fall wohl als gegeben anzunehmen sein.

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass bereits im Zeitpunkt der ersten bildlichen Dokumentation durch den Prüfer am 30. April 2013 und zu Beginn der ursprünglichen Umsatzsteuernachschau gemäß § 144 BAO am 29. Mai 2013 der Rohbau des Feuerwehrgebäudes fertiggestellt war. Das Aufziehen eines Rohbaus in einer Zeit von etwas mehr als einem halben Jahr kann wohl ohne weitere gutachterliche Prüfung als fortgesetzte Bautätigkeit in üblicher Bauzeit bezeichnet werden. Selbst wenn man für dieses zusätzliche Erfordernis der Finanzverwaltung Verständnis aufbringen wollte, so kann dies wohl nur in dem Sinne verstanden werden, dass damit Missbrauchsfälle mit einem konstruierten Baubeginn vor dem 01. September 2012 und anschließender mehrjähriger Inaktivitätszeit verhindert werden sollen (vgl auch Kanduth-Kristen/Komarek, SWK 2012/27, 1169). Ein derartiger Missbrauchsfall liegt im hier zu beurteilenden Fall jedoch unzweifelhaft nicht vor, bestehen die konkreten Projektüberlegungen doch zumindest seit dem Ausgliederungsbeschluss im Jahr 2009,

dokumentiert durch die Verhandlungen mit den für die Liegenschaft zuständigen kirchlichen Einrichtungen und den Beginn der Rodungsarbeiten im März 2012 sowie schließlich der Fertigstellung des Rohbaus im Frühjahr 2013. Die von der belangten Behörde getroffene Auslegung der gesetzlich nicht gedeckten Auffassung der Finanzverwaltung in den UStR 2000 Rz 899c geht daher selbst über diese Erwägungen hinaus und ist als rechtswidrig einzustufen. Aus den oben dargestellten Gründen stellt sich auch die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 als rechtswidrig dar.

Erklärung über die angefochtenen Punkte der Bescheide

Die angefochtenen Bescheide werden aus den in der vorstehenden Begründung angeführten Gründen in folgenden Punkten angefochten:

Rechtswidrigkeit des Inhalts, Zuerkennung des in den jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen bzw Umsatzsteuer-Jahreserklärungen geltend gemachten Vorsteuerabzugs in Höhe von insgesamt EUR 59.654,48. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

Umsatzsteuer 2010 EUR 1.764,39

Umsatzsteuer 2011 EUR 162,00

Umsatzsteuer 2012 EUR 14.605,11

Umsatzsteuer Jänner bis April 2013 44.119,98

Summe EUR 59.654,48

Wir stellen daher den Antrag auf Zuerkennung der Anwendung der Rechtslage des § 6 Abs 2 UStG 1994 in der Fassung vor Inkrafttreten des 1. StabG 2012 (BGBl 2012/22) und Ersuchen um Festsetzung der Umsatzsteuer wie folgt:

Umsatzsteuer 2010 Gutschrift EUR 1.764,39

Umsatzsteuer 2011 Gutschrift EUR 162,00

Umsatzsteuer 2012 Gutschrift EUR 14.605,11

Umsatzsteuer Jänner bis April 2013 Gutschrift 44.119,98

Summe Gutschrift EUR 59.654,48

Wir beantragen eine mündliche Berufungsverhandlung gem § 284 Abs 1 Z 1 BAO und eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gem § 282 Abs 1 Z 1 BAO."

In einer im Gemeindeamt D aufgenommenen **Niederschrift** vom 07.06.2013 gab Herr T M (von der Firma M GmbH) zu Protokoll, dass durch die genannte Firma am 30.08.2012 nachstehend angeführte Arbeiten umgesetzt worden seien:

"Wir wurden von der Bf mündlich beauftragt, Erd- und Grabarbeiten betreffend das Bauvorhaben Feuerwehrneubau durchzuführen.

Vorab der Grabarbeiten wurde mit dem Radlader die gekennzeichnete Fläche abgeschoben, Oberflächenmaterial (Humus) wurde seitlich gelagert. Zeitgleich wurde mit dem Bagger die ausgesteckte Künette ca 140 lfm ausgehoben. Das Aushubmaterial wurde ebenfalls mittels Radlader im Baustellenbereich seitlich gelagert.

Die hierfür durchgeführten Arbeiten wurden mit der RgNr 220120288 vom 30.08.2012 in Rechnung gestellt."

Weiters brachte die steuerliche Vertreterin im Rechtsmittelverfahren in einer Ergänzung zur Beschwerde (Schreiben vom 16.12.2013) Folgendes ua vor:

"Ausführungen zum Sachverhalt

Am Ende der Begründung des Antrages auf Abweisung der Berufung verweist das Finanzamt darauf, dass auf eine Stellungnahme des Außenprüfers verzichtet werde, da keine Sachverhaltselemente (wohl aber deren Beurteilung) strittig seien. Diese Behauptung ist unzutreffend. Seitens unserer Mandantin wurde eine Unterfertigung der Niederschrift zur Schlussbesprechung verweigert, weil wesentliche Divergenzen hinsichtlich des festgestellten Sachverhalts, vor allem was die weitere bauliche Verwendung der vor dem 01.09.2012 gegrabenen Streifenfundamente betrifft, bestehen.

Die in der Begründung des Abweisungsantrages vorgebrachten Ausführungen, dass der Aushub am 30.08.2012 vollkommen unnötig und sinnfrei war, sind entschieden zurückzuweisen. Dem steht auch nicht entgegen, dass das zunächst beauftragte Planungsbüro in einem Faxschreiben an die Bf festhielt, "... da die Streifenfundamente derzeit nicht benötigt werden." Es handelt sich bei dem berufungsgegenständlichen Bauwerk um ein einheitliches Bauvorhaben des Mannschaftsgebäudes und Fahrzeughalle, für das gesamthaft eine Baubewilligung vor dem 01.09.2012 vorlag. Ob die wohl unstrittig als Baubeginn zu wertenden Streifenfundamente in weiterer Folge unmittelbar für den zunächst errichteten Bauteil Mannschaftsgebäude verwendet wurden, kann für die hier zu entscheidende Rechtsfrage keine Rolle spielen, sind doch Planänderungen und Änderungen im Ablauf der Bautätigkeit in der Bauwirtschaft nicht unbekannt.

Diesbezüglich übermitteln wir in der Anlage eine Sachverhaltsdarstellung der Bauunternehmung P-GmbH, Fd, die nach geänderter Ausschreibung mit den Baumeisterarbeiten beim Projekt Neubau der Freiwilligen Feuerwehr beauftragt wurde. Darin wird festgehalten, dass von der Bauunternehmung bei der Baueinleitung bereits vorhandene Streifenfundamente, die im Vorfeld durch die Bf und die Firma M hergestellt wurden, übernommen und diese Grabungen in weiterer Folge zur Fundamentierung der Fahrzeughalle bewehrt und ausbetoniert wurden. Die Behauptung der belangten Behörde, dass die nicht unwesentlichen Grabungsarbeiten vor dem 01.09.2012 "vollkommen unnötig und sinnfrei" waren, ist hiermit unzweifelhaft widerlegt.

Die Verweigerung der Unterfertigung der Niederschrift erfolgte nicht zuletzt aus dem Grund, dass einer diesbezüglichen Rechtfertigungsmöglichkeit kein Raum mehr gegeben und auf einen raschen Abschluss der Außenprüfung - aufgrund einer vorgefassten Meinung - gedrängt wurde.

Wir verbleiben sohin mit dem Antrag auf Stattgabe unserer Berufung."

Im als Anlage angeschlossenen Schreiben der Bauunternehmung P-GmbH vom 03.09.2013 wird Folgendes vorgebracht:

"Die Bauunternehmung P-GmbH mit Sitz in 111 Fd, ... als Auftragnehmerin für die Baumeisterarbeiten beim Neubau der freiwilligen Feuerwehr D bestätigt folgenden Sachverhalt:

Mit Auftragschreiben vom 17. Dezember 2012 wurde unsere Firma beauftragt, sämtliche Baumeisterarbeiten beim Projekt "Neubau der Freiwilligen Feuerwehr D" durchzuführen. Schon im Vorfeld wurden wir informiert, dass das bestehende Pfarrhaus in Eigenleistung durch die FF D abgebrochen wird.

Im Jänner 2013 wurde im Bereich des Verwaltungstraktes mit den Aushubarbeiten für das Kellergeschoss begonnen. Nach durchgehender Bautätigkeit konnte im Juli die komplette Dachkonstruktion aufgesetzt werden. Wir übernahmen bei der Baueinleitung bereits Streifenfundamente (Grabarbeiten), welche im Vorfeld durch die [Bf] beauftragt und die Firma M hergestellt wurden. Diese Grabungen wurden in weiterer Folge von uns zur Fundamentierung der Fahrzeughalle bewehrt und ausbetoniert. Im Randbereich zum Verwaltungsgebäude wurden bei den Aushubarbeiten für das Kellergeschoss einige Laufmeter des Streifenfundamentes beschädigt. Die Nachgrabung erfolgte durch unsere Firma und wurde diese Leistung nicht in Rechnung gestellt."

Über Aufforderung übermittelte die steuerliche Vertretung am 28.09.2017 die Original-Fotodateien der am 30.08.2012 vorgenommenen Fotoaufnahmen.

Weiters wurde um Mitteilung ersucht, wann die Werkverträge zu den einzelnen Gewerken (nämlich Aushubarbeiten und Fundamentierung) mit den beauftragten Firmen abgeschlossen wurden, samt Übermittlung der diesbezüglichen Ausschreibungsunterlagen und der jeweiligen Werkverträge.

Dazu nahm die steuerliche Vertretung mit Mail vom 09.10.2017 wie folgt Stellung:

"1. P-GmbH

Mit Auftragschreiben vom 05. Februar 2013 wurde das Unternehmen P-GmbH mit der Erbringung der Baumeisterarbeiten für das Vorhaben des Neubaus des Feuerwehrhauses FF D beauftragt. In der Beilage können Sie das entsprechende Auftragschreiben entnehmen.

2. M GmbH

Die Bf hatte dem Unternehmen, welches die Erd- und Grabarbeiten für das Bauvorhaben des Feuerwehr-Neubaus durchführte, eine mündliche Beauftragung erteilt. Folglich wurden vom Unternehmen M GmbH im August, nach mündlicher Beauftragung, der Aushub der Streifen- und Einzelfundamente durchgeführt und mit 30. August 2012 abgerechnet. Mit Niederschrift vom 7. Juni 2013 wurde im Zuge der Sachverhaltserhebung vom Finanzamt Baden Mödling schriftlich dokumentiert, dass Herr T M eine mündliche Beauftragung mit der Durchführung

der Gewerbe hatte. In der Beilage haben wir Ihnen diesbezüglich die Niederschrift, die entsprechende Rechnung, aber auch den E-Mail-Verkehr zwischen dem Baustudio F und dem betreffenden Unternehmen zu Ihrer weiteren Information beigelegt."

Dieser Mail waren folgende Schriftstücke beigelegt:

- Niederschrift vom 07.06.2013 mit Herrn M im Gemeindeamt D,
- Rechnung vom 30.08.2012 der Firma M GmbH,
- E-Mail-Verkehr vom August 2012 (zwischen dem Baustudio F und der Firma M GmbH),
- Auftragschreiben der Bf als Auftraggeber (Bauherr) und der P GmbH als Auftragnehmer vom 05.02.2013.

In der am 28. November 2017 abgehaltenen **Senatsverhandlung** verwies die steuerliche Vertretung auf das Erkenntnis des VwGH vom 31.05.2017, Ro 2016/13/0016, wonach das Vorliegen einer Baubewilligung für den Beginn der tatsächlichen Bauausführung entscheidend sei. Das "Erfordernis einer fortgesetzten Bautätigkeit" sei erst mit Wartungserlass 2013 in die UStR aufgenommen worden. In dieser Entscheidung liege ein ähnlicher Sachverhalt vor, da eine andere Firma die Bautätigkeit fortgesetzt habe. Das Graben von Streifenfundamenten sei als erste handwerkliche Baumaßnahme zu beurteilen und es sei somit ein Baubeginn erfolgt.

Der Vertreter der Amtspartei ergänzte, dass die Aushubarbeiten für die spätere Bauphase nicht mehr benötigt worden und auch im Jahr 2013 nicht mehr ersichtlich gewesen seien. Es konnte daher der Nachweis bzw die Glaubhaftmachung, dass diese Grabungsarbeiten für den Bau benötigt worden seien, nicht erbracht werden. Die Künetten seien "in die Landschaft gesetzt", da keine Planungs- und Vermessungsarbeiten vorgenommen worden seien, was man am Fehlen entsprechender Auspflockungen erkenne. Für das Finanzamt reduziere sich die Beurteilung der Rechtsfrage darauf, ob die vorgenommenen Grabungsarbeiten ein sinnvoller Bestandteil für die künftige Bauausführung seien. Dass das Graben von Streifenfundamenten als Beginn von Baumaßnahmen gesehen werden könne, sei zu bejahen. Auf einer Fotoaufnahme vom 30.04.2013 (AB S 212) seien keine gegrabenen Streifenfundamente ersichtlich.

Der Kommanditist der Bf gibt über Befragen bekannt, dass die Grabungsarbeiten für die Streifenfundamente im Bereich der Fahrzeughalle vorgenommen worden seien, was er auf dem Lageplan mit einem Kreis bezeichnete. Diesbezügliche Vermessungsarbeiten seien von DI A bereits im März 2012 vorgenommen worden und die Baggerarbeiten in Anlehnung an diese Vermessungsarbeiten erfolgt. Überdies werde auf die Aussage des Vertreters der Fa P verwiesen, wonach die Grabungen für die Streifenfundamente von diesen für die Ausbetonierung verwendet worden seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Aufgrund des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und des vorliegenden Aktes (Veranlagungsakt, Arbeitsbogen) steht folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt fest:

Die Bf ist ein ausgelagerter Rechtsträger der Marktgemeinde D, der insbesondere zur Errichtung eines Feuerwehrhauses zur Unterbringung der Freiwilligen Feuerwehr mit Gesellschaftsvertrag vom 04.11.2009 gegründet wurde, sowie dessen laufender Erhaltung dienen soll.

Im September 2011 erhielt die Bf dazu eine Förderzusage des Landes Niederösterreich. Da der Bf kein geeignetes Grundstück für den Bau zur Verfügung stand, wurde mit der Pfarre D eine Baurechtslösung vereinbart, wobei gleichzeitig das Pfarrheim neu errichtet werden sollte (Baurechtsvertrag vom 17.07.2012: Der Bf wurde ab 01.07.2012 für 45 Jahre ein Baurecht mit Verlängerungsoption bestellt).

Aufgrund der bevorstehenden Neuerungen durch das 1. StabG 2012 und der sich für die Bf daraus ergebenden rechtlichen Konsequenzen wurde am 28.02.2012 um baubehördliche Bewilligung angesucht und bereits am 13.03.2012 eine Bauverhandlung durchgeführt.

Am 14.03.2012 erging die baubehördliche Bewilligung, die aufgrund eines Rechtsmittelverzichtes am gleichen Tag rechtskräftig wurde.

Die Baubewilligung vom 14.03.2012 umfasste die Errichtung eines Feuerwehrhauses sowie eines Gebäudes für die Pfarre und den Abbruch des bestehenden (Pfarr-)Gebäudes (AB S 101ff), wobei dieses aufgrund einer "Vereinbarung" zwischen dem Grundeigentümer und der Gemeinde mindestens bis zum 24.12.2012 zwecks Abhaltung der kirchlichen Weihnachtsfeierlichkeiten bestehen bleiben sollte.

Noch im März 2012 wurde auf dem Grundstück ein Probeaushub vorgenommen, um die Bodenbeschaffenheit zu untersuchen (Rg der Firma W GmbH vom 28.03.2012, *"Leistungszeitraum 09.03.+23.03.2012"*, *"Probeloch für Bodengutachten graben"*, AB S 140).

Am 30.03.2012 erfolgte der Spatenstich mit Regional- und Landespolitikern sowie der Bevölkerung.

Im Zeitraum März bis August 2012 wurden die für das Bauvorhaben notwendigen öffentlichen Ausschreibungen durchgeführt.

Anfang August 2012 ersuchte das Planungsbüro F mehrere Firmen, ein Angebot für bestimmte Erd- und Grabungsarbeiten - Abschieben des Oberbodens 500 m² sowie Aushub von ca 80 m³ Streifenfundamenten - abzugeben.

Das am 07.08.2012 verfasste Anbot der Firma M GmbH beinhaltete einen Sonderpreis von 500 Euro für das Abtragen des Oberbodens (Pos 1) und 700 Euro für den Aushub von Streifen-, Einzelfundamenten und etwaigen Frostschrüzen (*"140 lfm Frostschrüze für Halle max 0,8 m"*)(Pos 2). Auf dem Anbotsschreiben (Fax vom 07.08.2012) wurde von TS (vom Baustudio F) folgender Vermerk gemacht: *"Da die Fundamente vorläufig nicht benötigt werden, empfehlen wir die Vergabe der Leistungen an die Fa M."* (AB S 146)

Mit E-Mail vom 21.08.2012 übermittelte TS (Baustudio F) dem Bürgermeister der Marktgemeinde D einen Vergabevorschlag für diese Erdarbeiten. Darin führte dieser aus: *"Ich ersuche um rasche Beauftragung der Fa M, damit in der KW 35 die Arbeiten getätigt bzw abgerechnet werden können. Ich bitte auch um Information, ob Fundamente gegraben werden sollen, um die Bauleistung rechtfertigen zu können."* (AB S 147)

Daraufhin beauftragte das Baustudio F im Namen der Bf die Fa M die Erdarbeiten laut Angebot in der KW 35/2012 durchzuführen bzw abzuschließen (E-Mail vom 22.08.2012; AB S 148).

Am 30.08.2012 führte die Fa M die beauftragten Erd- und Grabungsarbeiten durch.

Aus der vorgelegten Rechnung der Fa M vom 30.08.2012 und aus einem vorgelegten Protokoll vom 07.06.2013, aufgenommen mit dem Geschäftsführer der Fa M, gehen die durchgeführten Arbeiten für das bewilligte Bauvorhaben "Neubau Feuerwehrhaus" hervor:

- Abschieben einer gekennzeichneten Fläche. Das abgeschobene Oberflächenmaterial wurde seitlich gelagert.

- Ausheben einer ausgesteckten Künette mit einem Bagger. Es wurden circa 140 Laufmeter ausgehoben. Das Aushubmaterial wurde ebenfalls im Baustellenbereich seitlich gelagert.

Fotoaufnahmen dokumentieren den Beginn dieser Arbeiten. Dazu wurde von Seiten der Bf im Zuge der Schlussbesprechung am 05.06.2013 ausgeführt, dass nicht das gesamte Aushubmaterial auf dem streitgegenständlichen Bauplatz gelagert, sondern ein Großteil davon direkt auf einen LKW geladen und weggeführt wurde.

Am 20. November 2012 wurde die Bauunternehmung P-GmbH über die Zuschlagsentscheidung gemäß § 131 BVergG informiert. Das Auftragsschreiben zum Gewerk "Baumeisterarbeiten" wurde von dieser Baufirma am 17.12.2012 bzw von der Bf am 05.02.2013 unterfertigt.

Mit diesem Auftragsschreiben wurde das Unternehmen P-GmbH von der Bf mit der Erbringung der Baumeisterarbeiten für das Vorhaben des Neubaus des Feuerwehrhauses aufgrund des Angebotes vom 17.09.2012 mit einer Auftragssumme netto iHv Euro 456.969,23 beauftragt, wobei grundsätzlich dazu festgehalten wird, dass der "Ausschreibung Baumeisterarbeiten" der Stand 23. August 2012 zugrunde gelegt wurde (BFG-Akt S 57).

Im Jänner 2013 wurde mit dem Abriss des auf dem Grundstück noch befindlichen "Pfarrhauses" begonnen, um danach die Baugrube (für das Kellergeschoss der Mannschaftsräume) auszuheben und die Bodenplatte betonieren (ca Ende März 2013) zu können. Unmittelbar danach wurde mit der Errichtung eines Teils des Feuerwehrhauses (Mannschaftsräume etc) begonnen.

Auf der Homepage der Marktgemeinde D wurde unter Fotogalerie ("*Neubau Feuerwehrhaus 12.02.2013*") ua sowohl der Abriss des Altgebäudes (Pfarrhaus) als auch der Aushub des Kellergeschosses dokumentiert (AB S 240ff), und danach ist hinter der Baugrube zwar die aufgeschüttete Erde, aber es sind keine Streifenfundamente ersichtlich.

Nach einer Internet-Recherche des Außenprüfers unter "*meinbezirk.at*" konnten Baustellenfotos (aufgenommen ungefähr im Frühjahr 2013) ausgemacht werden, worauf der Baufortschritt dokumentiert wurde. Auf den Seiten 277 ff (mit dem Titel "*In diesem Bereich wird die neue Ausfahrt sein*") des AB ist ersichtlich, dass sich direkt hinter dem Kellerrohbau (des Mannschaftsgebäudes) ein Erdhaufen, ein Baukran und diverse Baumaterialien (ua Bauholz, Dämmplatten) befinden.

Auch bei einer von der Außenprüfung am 30.04.2013 durchgeführten Baustellenbesichtigung (bzw darüber angefertigte Bildaufnahmen) konnten keine Streifenfundamente festgestellt werden.

Weiters wurde anlässlich einer am 23.05.2013 durchgeführten Objektbesichtigung vom Außenprüfer Fotos (AB S 213 ff) gemacht, worauf der Rohbau des Mannschafts- und Pfarrgebäudes und (ausbetonierte) Streifenfundamente (im Bereich der vorgesehenen Fahrzeughallen) ersichtlich sind.

Ende Mai 2013 wurde der Rohbau des (dreigeschossigen) Mannschaftsgebäudes fertiggestellt.

Ende Juni 2013 erfolgte die Dachgleiche und im Juli 2013 wurde die Dachkonstruktion aufgesetzt.

Das Feuerwehrhaus wurde im September 2014 feierlich eröffnet. Ein zwischen der Bf als Vermieterin und der MG D als Mieterin abgeschlossener Mietvertrag betreffend die

Unterbringung der örtlichen Freiwilligen Feuerwehr (Verwaltung, Fahrzeughalle, Lager) konnte erst nach dem 31.08.2012 beginnen.

Folgende rechtliche Grundlagen sind entscheidend:

Gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 ist die 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 Nutzungen von Grund und Boden beziehen von der Umsatzsteuer befreit;

Nach § 6 Abs 2 UStG 1994 kann der Unternehmer ua einen Umsatz, der nach § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I Nr 22/2012 wurde in § 6 Abs 2 UStG 1994 ein Unterabsatz angefügt. Demnach ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung ua gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 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.

Nach § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 ist § 6 Abs 2 letzter Unterabsatz in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 hinsichtlich § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen, sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde. Als **Beginn der Errichtung** ist der Zeitpunkt zu verstehen, in dem **bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird**, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen.

Es ist davon auszugehen, dass mit dieser Verknüpfung nur dann ein Beginn der Bauausführung vorliegt, wenn die tatsächliche Bauausführung der Durchführung der Baubewilligung dient.

Die Definition des Beginns der Errichtung wurde erst mit einem Abänderungsantrag im Rahmen der 148. Sitzung des Nationalrates vom 28. März 2012 eingefügt (vgl hiezu auch 8685 BlgBR-Änderungen im Plenum NR-13). In der Begründung des Abänderungsantrags (Protokoll dieser Sitzung, Seite 128) wurde ausgeführt, es erfolge eine gesetzliche Klarstellung, der Begriff "Beginn der Errichtung" eines Gebäudes werde abschließend definiert, sodass Bauausschreibung oder die Auftragserteilung an den Bauunternehmer nicht als Beginn der Errichtung zu werten sind (siehe auch Anfragebeantwortung des BMF an den Österreichischen Gemeindebund vom 28.06.2012).

Die Frage des Beginnes der tatsächlichen Bauausführung hinsichtlich der in Rede stehenden Bauarbeiten ist eine Tatsachenfrage, welche in freier Beweiswürdigung zu treffen war.

Planerische Tätigkeiten oder Projektierungsarbeiten sind ebenso wenig ausreichend wie bloß symbolische Handlungen ("Spatenstich") oder Abbrucharbeiten zur Freimachung des Grundstücks. Auch Grabungsarbeiten zur Feststellung der Bodenbeschaffenheit genügen nicht (BFG 29.07.2015, RV/7101966/2014). Die Bauarbeiten müssen sich auf das Objekt selbst beziehen (Mayr/Ungericht, UStG4, § 6 Anm 80d).

Die Finanzverwaltung verlangt eine fortgesetzte Bautätigkeit iSe einheitlichen Vorgangs vom Beginn der Errichtung bis zur Innutzungsnahme (Rz 899c UStG; s Kanduth-Kristen/Komarek, SWK 2012/1167).

Nach den EB zur RV ist auch die Erteilung eines **spezifischen Bauauftrags** an einen Bauunternehmer bei vorliegender Baubewilligung als Errichtungsbeginn anzusehen (dazu Obermayr, Stabilitätsgesetz, SWK-Spezial 2012, 62).

Zunächst ist unstrittig, dass zum 31.08.2012 eine Baubewilligung (rechtskräftiger Baubewilligungsbescheid vom 14.03.2012) im Sinne dieser Bestimmung vorlag.

Zwischen den Parteien ist im gegenständlichen Verfahren strittig, ob das Ausheben von Streifenfundamenten am 30.08.2012 bereits eine Handlung darstellt, die als Errichtung des Gebäudes im Sinne des Gesetzes zu beurteilen ist.

Es ist demnach entscheidend, ob vor dem 01.09.2012 mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wurde, also bei vorliegender Baubewilligung tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen vorgenommen wurden.

Der am 10.03.2012 durchgeführten Probebohrung zur Überprüfung der Bodenbeschaffenheit folgte am 14.03.2012 der Baubewilligungsbescheid. Noch im März 2012 erfolgten Rodungsarbeiten und am 30.03.2012 ein (symbolischer) Spatenstich. Im Zeitraum März bis August 2012 wurden die Ausschreibungen aller Gewerke vorgenommen.

Anfang August 2012 wurden vom Planungsbüro Angebote für die strittigen Grabungsarbeiten eingeholt und am 22.08.2012 die Fa M damit beauftragt.

Die am 30.08.2012 von dieser Firma durchgeführten Leistungen beinhalteten das Abschieben einer gekennzeichneten Erdoberfläche sowie das Ausheben von Streifenfundamenten in einer Länge von zirka 140 m.

Auf den vorgelegten Fotos vom 30.08.2012 ist das Ausheben einer Künette durch einen Bagger sowie der Transport von Erde durch einen Radlader ersichtlich. Die Durchführung dieser Arbeiten wurde von Herrn M bestätigt (vgl auch schriftliche Aussage vom 07.06.2013).

In weiterer Folge wurde zu den ausgeschriebenen Baumeisterarbeiten von der Fa P am 17.09.2012 ein Anbot gelegt. Am 20.11.2012 wurde diese über die Zuschlagserteilung informiert. Das diesbezügliche Auftragsschreiben zum Gewerk "*Baumeisterarbeiten*" wurde von der Bf erst am 05.02.2013 unterfertigt.

Die mit diesen Baumeisterarbeiten beauftragte Fa P GmbH bestätigte, dass bei der Baueinleitung bereits vorhandene Streifenfundamente (Grabungsarbeiten) übernommen und in weiterer Folge diese zur Fundamentierung der Fahrzeughalle bewehrt und ausbetoniert wurden (siehe schriftliche Aussage von Ing. P vom 03.09.2013). Jene wenigen im Randbereich des Verwaltungsgebäudes verlaufenden und bei den Aushubarbeiten für das Kellergeschoss des Verwaltungsgebäudes beschädigten Künetten wurden durch die Fa P GmbH kostenlos nachgegraben.

Grundsätzlich können sämtliche bauliche Maßnahmen, die für den zukünftigen Gebäudebau erforderlich sind, als Errichtungsmaßnahmen gelten. In diesem Zusammenhang sind bei Neubauten in erster Linie das Ausheben einer Baugrube (im Falle eines unterkellerten Gebäudes), aber auch Fundamentierungsarbeiten (wie Künettenaushub, Eisenbewährung oder Betonierung) als solche physische Maßnahmen zu nennen. Auch nach Ansicht der belangten Behörde kann das Graben von Streifenfundamenten als Beginn von Baumaßnahmen gewertet werden.

Es muss sich jedenfalls um eine Baumaßnahme handeln, für die bereits vor dem 01.09.2012 eine Baubewilligung vorlag. Streitgegenständlich erfolgte das Ausheben von Fundamenten für die Fahrzeughalle entsprechend der Baubewilligung vom 14.03.2012. Ein spezifischer Bauauftrag dazu wurde der Fa M am 22.08.2012 erteilt.

Nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes ist das am 30.08.2012 erfolgte Ausheben von Streifenfundamenten eine tatsächliche Baumaßnahme. Aufgrund der vorliegenden Planunterlagen und der unwidersprochen gebliebenen Angaben des Baunternehmers P ist davon auszugehen, dass die vorweg gegrabenen Künetten für die weitere Errichtung des bewilligten Bauwerkes, nämlich für die Betonierung als Fundament für die Errichtung der Fahrzeughalle, verwendet wurden.

Dass in weiterer Folge etwa 5 Laufmeter dieser Fundament-künetten bei Aushubarbeiten für den Keller des Verwaltungsgebäudes beschädigt wurden und nochmals nachgeraben werden mussten, vermag an der Beurteilung einer bereits gesetzten Errichtungsmaßnahme nichts zu ändern.

Der Einwand der Amtspartei, dass das Areal (Baugelände) für den Erdaushub, den Baukran oder Baumaterialien benötigt wurde, vermag nicht zu überzeugen, da von Betriebsprüfung zum Umfang dieser - möglichen - "*Verschüttungen*" keine Feststellungen getroffen wurden. Die von der Außenprüfung am 30.04.2013 angefertigten Fotos sind nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes nicht geeignet das Vorhandensein bzw das Fehlen von Künetten für Streifenfundamente auf dem Baugelände nachzuweisen.

In diesem Zusammenhang wird auf das jüngst ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.05.2017, Ro 2016/13/0016, verwiesen, "*wonach § 28 Abs 38 UStG 1994 den Beginn der Errichtung zum einen daran knüpft, dass mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird. Es ist davon auszugehen, dass mit dieser Verknüpfung nur dann ein Beginn der Bauausführung vorliegt, wenn die tatsächliche Bauausführung der Durchführung der Baubewilligung dient.*"

Diesem Erkenntnis folgend dienen die im Rahmen eines Bauvorhabens regelmäßig erforderlichen Baumaßnahmen, die in Ausführung des Baubewilligungsbescheides erfolgen, der "*Errichtung eines Gebäudes*".

Im Streitfall sind die am 30.08.2012 durchgeführten Grabungsarbeiten für die Streifenfundamente der Fahrzeughalle als Baumaßnahmen zu beurteilen, die sich auf das konkrete Bauobjekt - Neubau des Feuerwehrhauses - in Ausführung der Baubewilligung beziehen und somit der Errichtung des Gebäudes dienen.

Die von der Amtspartei auch in der mündlichen Verhandlung vertretene Auffassung, wonach die gegenständlichen Grabungsarbeiten für die Streifenfundamente keinen "*sinnvollen Bestandteil*" für die künftige Bauausführung darstellen, vermag nicht zu überzeugen. Nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes findet diese Auffassung zum Einen im Wortlaut der Übergangsbestimmung des § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 keine Deckung, zum Anderen wird in diesem Zusammenhang auch auf die unwidersprochen gebliebene Angaben des Baunternehmers P verwiesen, wonach die bereits ausgehobenen Künetten für die Bewehrung und Betonierung der Streifenfundamente der Fahrzeughalle verwendet wurden.

Es ist mit den am 30.08.2012 getätigten Grabungen bereits eine Errichtungshandlung gesetzt worden.

Dahingestellt kann daher bleiben, ob in der vollständigen Entfernung des Altgebäudes (des Pfarrheimes) eine Errichtungshandlung gesehen werden kann, oder ob diese lediglich der Bauvorbereitung dient. Denn streitgegenständlich sind die vorgenommenen Abbrucharbeiten zwar in Erfüllung des Baubewilligungsbescheides, aber erst im Jänner 2013 erfolgt, und somit nach dem 01.09.2012.

Da die tatsächlichen handwerklichen Baumaßnahmen zur Durchführung der bewilligten Bauführung (Neubau eines Feuerwehrhauses), mit denen die Fa M beauftragt war, vor dem 01.09.2012 begonnen haben, ist die "*Altregelung*" des § 6 Abs 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 (in der Fassung vor Inkrafttreten des 1. Stabilitätsgesetzes 2012) anzuwenden, weshalb die Bf hinsichtlich ihrer Vermietungsumsätze auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 verzichten kann und somit zum Abzug der auf die Errichtung des Feuerwehrgebäudes entfallenden Vorsteuern berechtigt ist.

Zur Wiederaufnahme der Verfahren

Gemäß § 303 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs 4 BAO (idF BGBl I 97/2002) unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen oder Beweismittel, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „*im abgeschlossenen Verfahren*“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (VwGH 26. 11. 2015, Ro 2014/15/0035).

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden Feststellungen über den Zeitpunkt des Beginnes einer Bautätigkeit getroffen und waren zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide dem Finanzamt noch nicht bekannt. Die hier in Rede stehenden steuerlichen Auswirkungen der Feststellungen der Betriebsprüfung sind weder relativ, noch absolut geringfügig.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide erweisen sich somit nicht als rechtswidrig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

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 Frage, ob das Ausheben von Gräben für später betonierte Streifenfundamente als Beginn der tatsächlichen Bauausführungen im Sinne des § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 angesehen wird, war im Rahmen der Beweiswürdigung zu bejahen; zur Rechtsfrage, ob eine "sinnvolle" Bauausführung vorliegt, gibt es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine ordentliche Revision zuzulassen war.

Wien, am 4. Dezember 2017