

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R.Z.T in der Beschwerdesache K.a:m, Dorf 12, F., vertreten durch H.S.-T.S Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Gasse 3, F., über die Beschwerde vom 19.05.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes S.St. vom 29.04.2015 betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2012 und Einkommensteuer 2007 bis 2012 und die Bescheide vom 04.05.2015 betreffend Umsatzsteuer 2013 und Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

A. Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) betreibt einen Bio-Bauernhof. Er bietet Urlaub am Bauernhof (Appartement - Übernachtung und Verpflegung) an und erzielte in den Jahren 2007 bis 2013 Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Rechnung - Kauf Liegenschaft (Grundstück mit Haus):

Mit schriftlichem Kaufvertrag vom 01.09.2004 erwarb der Bf. die Liegenschaft EZ ed KG tzwe S. Der Kaufpreis betrug laut Rechnung Nr. 8/2004 Euro 62.500,00 zzgl. Euro 12.500,00 Umsatzsteuer.

Der Bf. plante die Vermietung des Objektes - ein ehemaliges Gasthaus mit Parkplatz - und erklärte in den Jahren 2005 bis 2015 zu den angeführten Einkünften auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Aktenvermerk des Finanzamtes vom 21.09.2006:

Aus dem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 21.09.2006 ergibt sich zu diesem Sachverhalt, dass infolge geplanter Umbauarbeiten nicht vor 2008 mit der Vermietung des Hauses begonnen werden kann. Einkünfte werden daher erst in diesem Jahr möglich

sein. Die Vorsteuer für den Kauf der Liegenschaft iHv Euro 12.500,00 ist in der Umsatzsteuererklärung 2004 enthalten.

Das Finanzamt führte infolge der ungewissen Sachlage die Veranlagung vorläufig durch.

Schriftsatz des Bf. vom 06.02.2009:

Mit Schriftsatz vom 06.02.2009 teilte der Bf. auf Anfrage des Finanzamtes zur Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft mit, dass der Umbau des Gebäudes bis dato nicht fertiggestellt werden konnte. Das Bewilligungsverfahren habe fast zwei Jahre gedauert und habe er erst 2007 mit den ersten Baumaßnahmen beginnen können.

Im Jahr 2008 habe er seine Baumaßnahmen wiederum verschieben müssen, da er infolge enormer Sturmschäden dringende Waldarbeiten zu erledigen gehabt habe. Seit 2009 werde wieder weitergebaut, sodass ab 2010 mit der Vermietung der ersten Büros zu rechnen sein werde.

Schriftsatz vom 13.10.2012:

Mit Schriftsatz vom 13.10.2012 teilte der Bf. mit, dass er für diesen Standort ursprünglich zwei Interessenten für Arztpraxen gehabt habe. Leider habe sich die Gemeinde mit der Baubewilligung zu lange Zeit gelassen. In der Folge habe er die Interessenten verloren und haben sich diese an einem anderen Standort in zentraler Lage niedergelassen.

Er sei an die Gemeinde zwecks Errichtung eines "Öffentlichen Wellnessangebotes" herangetreten, jedoch sei dieses Projekt nicht realisierbar gewesen.

Er werde demnächst das ursprünglich geplante Projekt umsetzen und werde seine Tochter mit der Firma "M.Pr" (eine GmbH) zukünftig dort als Mieter einziehen.

Die Dokumentation der Ereignisse stellt sich im Wesentlichen wie folgt dar:

2004: Ankauf

2006: Bauansuchen

09/2006: Antrag Änderung Bauansuchen

10/2006: Ankauf Grundstücksstreifens um Bebauungsschlüssel zu gewährleisten

2008: Wirtschaftskrise

2009: Gespräche mit Stadtentwicklung über Romantikhôtel

2011: Gespräche mit Bürgermeister über Wellnessanlage f. Tourismus

2012: Arbeitsunfall

2013: Sanierung der Appartements in Ort1-fehlende Zeit und Geldmittel

2014: Folgeunfall (mit Säge in Fuss geschnitten)

03/2015: Verhandlung mit der Reg. M.La betr. Energiepark und Büroprojekt

2016/

2017: Anwerbung von Mietern

2018: Eröffnung.

Für die Jahre 2012 und 2013 wurden Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Laut Aktenvermerk der Sachbearbeiterin beim Finanzamt gab der Bf. an, ca. 20% der Liegenschaft (Gebäude) an die Tochter aufgrund eines mündlichen Mietvertrages zu vermieten. Die Mieteinnahmen wurden iHv. € 3.500,00 pro Jahr angegeben.

B. Abgabenverfahren:

Umsatzsteuer 2007 bis 2013:

Das Finanzamt setzte mit vorläufigen Bescheiden gemäß § 200 Bundesabgabenordnung (BAO) die Umsatzsteuer 2007 bis 2012 und mit endgültigem Bescheid vom 04.05.2015 die Umsatzsteuer 2013 wie folgt fest:

Jahr		Datum	neu	bisher	Vorsteuer
2005	v	12.12.2006	-5.916,35	-4.472,77	-19.442,88
2006	v	11.12.2007	-7.727,49	-5.895,00	-21.212,24
2007	v	12.02.2009	-5.018,94	-3.382,62	-20.185,55
2008	v	21.12.2009	-3.991,05	-2.501,63	-17.909,29
2009	v	07.01.2011	4.944,69	4.858,07	-12.977,61
2010	v	05.01.2012	-3.696,84	- 187,02	-20.426,17
2011	v	21.02.2013	-2.990,98	-3.005,30	-22.505,34
2012	v	15.01.2014	-7.633,29	-7.283,29	-24.227,16
2013	e	04.05.2015	-10.583,00	-10.222,79	-26.766,55

Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen und Eigenverbrauch wurde wie folgt ausgewiesen:

2007: Euro 147.366,87;
 2008: Euro 144.508,17;
 2009: Euro 169.523,69;
 2010: Euro 160.795,54;
 2011: Euro 189.781,21;
 2012: Euro 154.417,02;
 2013: Euro 150.917,02.

Die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2005-2011 wurden mit den angefochtenen Bescheiden vom 29.04.2015 für endgültig erklärt. Hinsichtlich der Abgabenhöhe traten keine Änderungen ein.

Der endgültige Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 29.04.2015 erbrachte die Erhöhung der Gutschrift von Euro 7.263,29 auf Euro 7.633,29.

Der endgültige Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 04.05.2015 weist eine Abgabengutschrift in Höhe von Euro 10.583,00 (bisher: Euro 10.222,79) aus.

Einkommensteuer 2007 bis 2013:

In den Jahren 2005 bis 2012 erfolgte die Festsetzung der Einkommensteuer 2005 bis 2007 mit vorläufigen Bescheiden gemäß § 200 Abs. 1 BAO und setzte sich das Einkommen vorerst aus

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft;
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb und
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zusammen.

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer der Jahre 2007 bis 2012 mit vorläufigen Bescheiden gemäß § 200 Abs.1 BAO wie folgt fest:

Jahr		Einkommen	Steuer	Gutschrift
2005	v	10.612,19	-1.094,33	-1.094,33
2006	v	5.102,49	-1.094,33	-1.094,00
2007	v	9.878,50	-1.109,00	1.109,00
2008	v	8.705,37	- 1.109,00	1.109,00
2009	v	8.490,28	0	0
2010	v	4.882,50	0	0
2011	v	7.372,37	0	0
2012	v	6.502,07	0	0
2013	e	4.056,41	0	0

Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2013 erfolgte mit endgültigem Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO vom 04.05.2015 in Höhe von Euro "0".

Angefochtene Bescheide - Einkommensteuer 2007 bis 2013:

Das Finanzamt setzte mit den in diesem Verfahren angefochtenen endgültigen Bescheiden vom 29.04.2015 die Einkommensteuer 2007 bis 2012 wie folgt fest:

Jahr		Einkommen	Steuer	Gutschrift
2005	v	10.612,19	-1.094,33	-1.094,33
2006	v	5.102,49	-1.094,33	-1.094,00
2007	v	9.896,00	-1.109,00	1.109,00
2008	v	8.722,87	- 1.109,00	1.109,00
2009	v	8.727,78	0	0
2010	v	4.900,00	0	0
2011	v	7.552,04	0	0

2012	v	4.857,18	0	0
2013	e	916,41	0	0

Nunmehr wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Ermittlung des Einkommens der Jahre 2007 bis 2011 nicht mehr berücksichtigt. Damit setzte sich das Einkommen aus

- Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb zusammen.

In den Jahren 2012 und 2013 legte das Finanzamt ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei der Ermittlung des Einkommens zugrunde.

Der endgültige Einkommensteuerbescheid 2013 datiert vom 04.05.2015.

C. Beschwerde vom 15.05.2015:

In der Beschwerde wendete der Bf. ein, dass im Umsatzsteuerbescheid 2007 die beim Kauf im Jahr 2004 *in Abzug* gebrachte Vorsteuer nach § 12 Abs. 11 UStG 1994 in Höhe von Euro 12.500,00 zu Unrecht berichtigt worden sei. Der Bf. habe das Objekt Weg 1 in F. erworben, um es nach erfolgter Adaptierung zu vermieten.

Die geplanten Aus- und Umbauten seien durch Auflagen der Behörden und andere unvorhergesehene Ereignisse immer wieder verzögert worden. Die unvorhersehbare Entwicklung wurde durch die vorgelegte Aufstellung bereits dokumentiert.

In den Jahren 2012 und 2013 erlitt der Bf. zwei schwere Arbeitsunfälle (siehe Unfallberichte) wodurch letztlich unmöglich mit dem Umbau begonnen werden konnte.

Nun sind die Auflagen und Vorbehalte ausgeräumt und könne somit mit dem Umbau begonnen werden. Mit der Fertigstellung sei im Jahr 2016 zu rechnen.

Es würden ca. Euro 600.000,00 investiert.

Auf den beiliegenden Plan werde verwiesen. Nach Fertigstellung im Jahr 2016 werde das Objekt tatsächlich vermietet.

Das Finanzamt wies mit Beschwerdeverentscheidungen vom 28.05.2015 die Beschwerde als unbegründet ab und begründete die Abweisung der in der Beschwerde vorgebrachten Argumente damit, dass diese nur eine Aufzählung der bisher vorgebrachten Aspekte darstelle. Es lägen keine neuen objektiven Tatsachen vor, aus welchen auf eine auf Dauer nachhaltige Einkunftsquelle geschlossen werden könne.

Beweiswürdigung:

Aus dem gesamten Vorbringen ergibt sich schlüssig, dass bis teilweise in das Jahr 2012 hinein eine Überlassung von Teilen der Liegenschaft nicht stattgefunden hat. Im Jahr 2012 und 2013 wurden Teile der Liegenschaft (etwa 20%) an eine GmbH unter Zugrundelegung einer mündlichen Mietvereinbarung vermietet. Die Tochter des Bf. ist Gesellschaftergeschäftsführerin dieser GmbH.

Der Bf. nennt als Gründe in der Beschwerde rechtliche, bezüglich der Baubewilligungen, tatsächliche aufgrund von Unfällen und dem Abhandenkommen ursprünglicher Interessenten im Laufe der Jahre, seiner Arbeitsunfähigkeit (Unfälle), sowie die Bewältigung vordringlicher Wald- und Forstarbeiten, infolge Sturmschäden und Sanierung anderer Projekte und schließlich die Wirtschaftskrise.

Damit bringt der Bf. zum Ausdruck, dass in den maßgeblichen Jahren bis nahezu einschließlich 2012 eine Vermietung gar nicht stattgefunden hat.

Schließlich standen andere Pläne als die Vermietung der Liegenschaft im Raum, nämlich die Errichtung einer Wellnessanlage oder eines Romantikhoteles.

Über die Beschwerde wurde erkannt:

Im vorliegenden Sachverhalt sind die aus einem unstrittig vorliegenden Sachverhalt rechtlich gezogenen Schlussfolgerungen zwischen dem Finanzamt und dem Bf. strittig.

Unstrittig feststeht, dass die Liegenschaft nahezu über den gesamten Zeitraum von 8 Jahren gar nicht bzw. in den Jahren 2012 und 2013 zu 20% vermietet worden ist. Schließlich wird laut Mitteilung im Jahr 2016 die Liegenschaft saniert bzw. umgebaut und ab 2018 vermietet.

Strittig ist, ob dem Bf. in den Jahren 2007 bis 2013 betreffend die Liegenschaft (ehemalige Gasthaus), als Vermieter Unternehmereigenschaft zukommt und Vorsteuern zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 119 Abs.1 BAO haben Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs.2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine nachhaltige Tätigkeit selbständig zur Erzielung von Einkünften ausübt.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Eine Leistung wird grundsätzlich an den erbracht, der aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsverhältnis zu Grunde liegt, berechtigt oder verpflichtet ist.

Aus der vorstehenden Bestimmung ergibt sich, dass nur ein Unternehmer vorsteuerabzugsberechtigt ist. Die Unternehmereigenschaft wird erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient (dienen soll).

Für die Unternehmereigenschaft kommt es weder auf die Rechtsform noch auf die zivilrechtliche Rechts- und Geschäftsfähigkeit an, entscheidend ist die *nach außen* hin gerichtete Tätigkeit (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses).

Es ist zwar zur Begründung der Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt (Leistungen erbracht) werden, es genügt ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Auch auf die tatsächliche Erzielung von Einnahmen kommt es dabei (noch) nicht an.

Die Beantwortung der Frage, ab welchem Zeitpunkt Unternehmereigenschaft angenommen werden kann, hängt entscheidend davon ab, *wann der Unternehmer die ersten nach außen gerichteten Anstalten zur Einnahmenerzielung trifft*. Ausschlaggebend ist, dass die *aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist* und dies nach außen auch in Erscheinung tritt.

Nach EuGH 8.6.2000, Rs. C-700/98 "Breitsohl", gilt als Steuerpflichtiger, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben und erste Investitionsausgaben hierfür tätigt. Maßgeblich ist somit, wann - nach außen erkennbar - die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (so auch VwGH 30.9.1998, 96/13/0211).

Ob die Handlung *ernsthaft* der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist Tatfrage, für die die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommen. Nach der Rechtsprechung des EuGH darf die Abgabenverwaltung objektive Nachweise für die erklärte Absicht fordern.

Bei der Errichtung von Wohnraum, der der privaten Nutzung ebenso dienen kann wie der Vermietung, können Vorsteuern und Aufwendungen, denen keine Einnahmen gegenüberstehen, nach der Rechtsprechung und Lehre nur dann steuerlich *ausnahmsweise* zum Tragen kommen, wenn die ernsthafte Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben, oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände *"mit ziemlicher Sicherheit"* feststehen (vgl. Ruppe, UStG³, § 2 Tz 136; vgl. zB VwGH 23.6.1992, 92/14/0037; VwGH 27.3.1996, 93/15/0210; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; VwGH 27.1.1998, 93/14/0234).

Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und allenfalls sondiert wird, ob sich das Gebäude günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (VwGH 26.7.2006, 2003/14/0013; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; VwGH 22.9.1987, 86/14/0198; 30.4.2003, 98/13/0127).

Für den Zeitpunkt des Beginns der Unternehmereigenschaft können nur nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht (VwGH 17.5.1988, 85/14/0106).

Fallbezogen ist sohin für den Beginn der Unternehmereigenschaft (und damit den Vorsteuerabzug) entscheidungswesentlich, ob und wann eine *ernsthafte Vermietungsabsicht* nach außen klar erkennbar verbindlich in Erscheinung getreten ist.

Dabei ist ausschließlich auf das vom Bf. in diesem Zeitraum nach außen erkennbar gesetzte und damit Dritten gegenüber in Erscheinung getretene Verhalten abzustellen, da für die Beurteilung der Frage, ob und wann (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungshandlungen anzunehmen sind, eine zeitpunktbezogene Beurteilung zu erfolgen hat.

Es muss damit für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges bereits im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen mit Gewissheit feststehen, dass diese mit steuerpflichtigen Umsätzen in Zusammenhang stehen (werden).

Ob nun das Vorliegen der ernsthaften Absicht zur späteren Einnahmenerzielung als klar erwiesen angesehen werden kann, ist in freier Beweiswürdigung festzustellen.

Die Frage, ob eine Vermietungsabsicht besteht, ist mit der Wahl jener Möglichkeit zu beantworten, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat (vgl. dazu zB VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063).

Der Bf. hat objektive Anhaltspunkte anzuführen, die seine Vermietungsabsicht dokumentieren.

Betrachtet man den gesamten Geschehensablauf, wird offenbar, dass der Bf. vorerst die Vermietung der Liegenschaft ins Auge gefasst hat. Diese kam nicht zustande, weil Hindernisse verschiedener Art aufgetreten sind.

Fest steht auch, dass der Bf. andere Varianten mit der Gemeinde ins Auge gefasst hat. Im Jahr 2009 wurde die Errichtung eines Hotels (Romantik) und im Jahre 2011 die Errichtung einer Wellnessanlage ins Auge gefasst.

Daraus erschließt sich für den erkennenden Richter denklogisch, dass die Vermietung des Gebäudes nach einem etwaigen Umbau durchaus eine von mehreren Varianten für die Verwertung gewesen sind.

Die ernsthafte ausschließliche Vermietungsabsicht in den maßgeblichen Jahren ist damit aber nicht ausreichend abschließend nach außen in Erscheinung getreten. Schließlich fand über einen Zeitraum von mehr als sieben Jahren überhaupt keine Vermietung der Liegenschaft bzw. Teilen davon statt.

Schriftliche Mietverträge liegen in den maßgeblichen Zeiträumen laut der Aktenlage nicht vor. Vielmehr hält die Sachbearbeiterin in einem Aktenvermerk aus dem Jahre 2012 fest, dass eben keine Mietverträge vorliegen würden.

Aus dem gesamten Geschehensablauf ergibt sich unwiderlegbar schlüssig, dass eine dauerhafte, nachhaltige, selbständige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen nicht stattgefunden hat.

Daran vermag auch die sporadische Vermietung von 20% des Gebäudes an die Tochter bzw. deren GmbH in den Jahren 2012 und 2013 nichts zu ändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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. Diese Entscheidung weicht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. Jänner 2020