

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Adebiola Bayer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Mag. Musa İşlek, Achardgasse 6, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 29. Juni 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 28. Mai 2018 betreffend Umsatzsteuer 2016 zu Recht:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden „Bf.“) ist eine anerkannte Religionsgemeinschaft, die das inländische Architekturbüro Arch. DI A B ZT-GmbH mit Generalplanerleistungen im Zusammenhang mit dem Neubau einer Kirche und eines Wohnheims beauftragte.

Die belangte Behörde erließ den angefochtenen Bescheid und begründete dies mit der Nichtabgabe der Steuererklärungen, weshalb die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt worden seien.

Dagegen erhob die Bf. Beschwerde. Diese begründete sie damit, dass sie ein Gebäude habe, das steuerfrei als Kindergarten vermietet worden sei. Sie sei dabei, ein Wohnheim zu errichten, das nach der Fertigstellung steuerpflichtig vermietet werde. Die übermittelte Vorsteuer

betreffe lediglich das Wohnheim. Es werde daher ersucht, die übermittelten Daten zu berücksichtigen und einen neuen Bescheid zu erlassen.

In Folge erließ die belangte Behörde einen an die Bf. gerichteten Vorhalt und forderte diese auf, die Vorsteuern iHv EUR 11.220,00 zu belegen.

Dieser Aufforderung kam die Bf. nach.

Mit ihrer Beschwerdevorentscheidung vom 19. Juli 2018 gab die belangte Behörde der Beschwerde teilweise statt. Es wurden EUR 200,00 an Vorsteuern im Zusammenhang mit der vorgelegten Rechnung der C GmbH vom TTMM 2016 anstatt EUR 11.220,00 anerkannt. In ihrer Begründung führte die belangte Behörde aus, bei sämtlichen vorgelegten Rechnungen der Arch. DI A B ZT-GmbH fehle die Umsatzsteueridentifikationsnummer der Bf., die nach § 11 Abs 1 Z 2 lit. b UStG bei Rechnungen über EUR 10.000,00 angeführt sein müsse.

In ihrem Vorlageantrag legte die Bf. dar, dass sie zur Zeit der Rechnungsausstellung noch über keine UID-Nummer verfügt habe, weshalb auf den Rechnungen keine solche eingetragen sei. Sie könne jedoch nachweisen, dass die Umsatzsteuer aus den betreffenden Rechnungen durch DI A B, der seinen Auftrag bei dem Bauprojekt noch nicht abgeschlossen habe, an das Finanzamt abgeführt worden sei. Die Abschlussrechnung, auf der die Gesamtsumme und die UID-Nummer der Bf. eingetragen werde, folge noch.

Die belangte Behörde legte den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht vor und verwies in ihrer Stellungnahme auf ihre Beschwerdevorentscheidung.

Mit Beschluss vom 7. April 2020 forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. auf, diesem mitzuteilen, ob zwischenzeitlich eine Berichtigung der vorgelegten Rechnungen der Arch. DI A B ZT-GmbH erfolgt sei, und bejahendenfalls die berichtigten Rechnungen dem Bundesfinanzgericht zu übermitteln.

Dem kam die Bf. am 26. Mai 2020 nach. Die übermittelten Rechnungen wurden der belangten Behörde zur Stellungnahme übermittelt.

In ihrer Stellungnahme vom 2. Juni 2020 legte die belangte Behörde dar, dass die von der Bf. bereits zuvor übermittelten Rechnungen lediglich um die UID-Nummer der Bf. ergänzt seien. Diese sei der Bf. allerdings erst am Datum² vergeben worden und sei somit im Jahr 2016 noch nicht gültig gewesen. Die UID-Nummer des Leistungserbringers sei nur bis zum Datum³ gültig gewesen. Die GmbH sei am Datum¹ amtswegig im Firmenbuch gelöscht worden. Der Leistungserbringer habe daher zum Zeitpunkt der UID-Nummernvergabe an die Bf. keine Rechnungsberichtigungen mehr ausfertigen können. Die Endabrechnung der Generalplanerleistungen vom Datum⁴ für den Neubau des Wohnheims sei durch das Einzelunternehmen „Arch. DI A B ZT“ erfolgt. Selbst wenn der Einzelunternehmer die Fertigstellung des Auftrages übernommen habe und auf der Endabrechnung der Gesamtbetrag

des Auftrages samt den bisherigen Teilleistungen angeführt werde, sei es aus Sicht der belangten Behörde äußerst fraglich, ob die Vorsteuern aus dem Jahr 2016 auf Grund dieser Endabrechnung im Jahr 2019 gewährt werden könnten, nachdem nicht das Einzelunternehmen Empfängerin der Teilzahlungen gewesen sei. Weiters seien die zwei Honorarnoten Nr. 03/16 und 09/16 mit Vorsteuern von jeweils EUR 1.750,00 aufgefallen, in denen über den Neubau der Kirche abgerechnet werde. Es sei davon auszugehen, dass die Kirche selbst keinen unternehmerischen Zwecken diene. Aus diesem Grund wären die Vorsteuern aus diesen beiden Rechnungen auch nicht abzugsfähig.

Das Bundesfinanzgericht leitete diese Stellungnahme der Bf. weiter und forderte diese mit Beschluss vom 29. Juni 2020 auf, Unterlagen zu übermitteln, aus denen die tatsächliche Erbringung der Generalplanerleistungen durch die Arch. DI A B ZT-GmbH hervorgeht, und darzulegen, für welche Zwecke das Wohnheim und die Kirche genutzt werden bzw. genutzt werden sollen.

Am 8. Juli 2020 teilte die Bf. dem Bundesfinanzgericht mit, dass die noch nicht fertiggestellte Kirche als Gebetshaus genutzt werden solle. Das Wohnheim sei bereits fertiggestellt worden. Die Einheiten des Wohnheims seien vom Gemeindepriester sowie den Pfarrgemeindemitgliedern bewohnt. Darüber hinaus übermittelte die Bf. dem Bundesfinanzgericht Pläne sowie weitere Unterlagen der Arch. DI A B ZT-GmbH.

Dieses Schreiben sowie die mit dem Schreiben übermittelten Unterlagen wurden der belangten Behörde mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung übermittelt.

Mit Beschluss vom 28. Juli 2020 forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. auf, diesem mitzuteilen, welche Einheit des Wohnheims vom Gemeindepriester bewohnt werde, ob die einzelnen Einheiten des Wohnheims an den Gemeindepriester sowie an die Pfarrgemeindemitglieder vermietet würden, um welches Entgelt pro Monat sie vermietet würden, ob die anfallenden Betriebskosten zuzüglich zur Miete den Bewohnerinnen und Bewohnern weiterverrechnet würden und welche Betriebskosten weiterverrechnet würden.

Am 13. August 2020 teilte die Bf. dem Bundesfinanzgericht in Beantwortung der Fragen des Beschlusses vom 28. Juli 2020 Folgendes mit:

„1. Vorab weisen wir darauf hin, dass das Wohnheim-Bauprojekt unabhängig vom Kirchen-Bauprojekt ist und daher in jeder Hinsicht getrennt zu behandeln ist.

2. Für jedes Projekt wurden sowohl mit der Baufirma als auch mit dem Architekten getrennte Verträge abgeschlossen und voneinander unabhängige Rechnungen ausgestellt.

3. Die beim Finanzamt eingereichten Vorsteuern betreffen lediglich das Wohnheimprojekt.

4. Die Vorsteuern für das Projekt „Wohnheim“ wurden vom Finanzamt [...] geprüft und als vorsteuerabzugsberechtigt deklariert, weswegen wir die Vorsteuern für die Jahre 2017 bis 2019 zurückerhalten haben.

5. Die Wohnungen im Wohnheim werden seit Monat1 2020 zu marktüblichen Preisen vermietet.

6. Mit den Gemeindemitgliedern und den sonstigen Mietern wurden dementsprechende Mietverträge abgeschlossen.

7. Der Gemeindepriester bewohnt seit Monat2 2020 die Einheit XY.

8. Sowohl die Betriebskostenverrechnung als auch die Mietzinsvorschreibungen werden von der Gebäudeverwaltung [...] getätigt.

9. Die vollen Betriebskosten werden zuzüglich Mietzins an die Mieter weiterverrechnet.

10. Der erzielte Überschuss wird [sic!] die Kredittilgung verwendet.“

Das Bundesfinanzgericht übermittelte der belangten Behörde mit Beschluss vom 14. August 2020 dieses Schreiben.

Zur mündlichen Verhandlung erschienen lediglich die Vertreter der Bf., nicht jedoch der belangten Behörde. Die Vertreter der Bf. stellten insbesondere klar, dass Vorsteuern iHv EUR 7.520,00 im Zusammenhang mit Rechnungen für den Bau des Wohnheims beschwerdegegenständlich seien. Sie legten Aufzeichnungen, aus denen sich die getrennte Abrechnung für den Bau der Kirche und des Wohnheims ergäbe, eine Liste über die verrechneten Mietzinse für die Einheiten des Wohnheims, ein Auftragsschreiben für den Werkvertrag für das Projekt „Neubau Kirche und Wohnheim“ sowie einen Zahlungsplan vor. Diese Unterlagen nahm die Richterin in den Akt auf. Darüber hinaus legten die Vertreter der Bf. die Mietverträge über die einzelnen Einheiten des Wohnheims vor. Die Richterin nahm in diese Verträge Einsicht. Die Vertreter der Bf. führten an, dass die Einheiten des Wohnheims tatsächlich nicht nur an den Gemeindepriester und die Pfarrgemeindemitglieder, sondern auch an sonstige Personen vermietet würden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellte den folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf. ist eine anerkannte Religionsgemeinschaft, die das inländische Architekturbüro Arch. DI A B ZT-GmbH mit Generalplanerleistungen im Zusammenhang mit dem Neubau einer Kirche und eines Wohnheims beauftragte. Die Kirche wurde noch nicht fertiggestellt und soll ausschließlich für pastorale Zwecke genutzt werden, während die Einheiten des bereits fertiggestellten Wohnheims an den Gemeindepriester, an Pfarrgemeindemitglieder der Bf. sowie an sonstige Personen vermietet werden. Die Mietzinse für die einzelnen Einheiten des Wohnheims zuzüglich Umsatzsteuer und Betriebskosten sind wie folgt:

[...]

Im Zusammenhang mit dem Neubau des Wohnheims stellte die Arch. DI A B ZT-GmbH im streitgegenständlichen Jahr die folgenden Rechnungen für die erbrachten Leistungen aus:

Datum	Nummer	Honorar netto	Zuzüglich 20% Umsatzsteuer
T1M116	005/16	EUR 14.100,00	EUR 2.820,00
T2M216	007/16	EUR 14.100,00	EUR 2.820,00
T3M316	017/16	EUR 9.400,00	EUR 1.880,00
Gesamt	---	EUR 37.600,00	EUR 7.520,00

Die Bf. bezahlte die jeweiligen Rechnungsbeträge einschließlich Umsatzsteuer an die Arch. DI A B ZT-GmbH. Diese Rechnungen enthielten keine Umsatzsteueridentifikationsnummer der Bf. Eine solche erhielt die Bf. erst am Datum2.

Die Arch. DI A B ZT-GmbH wurde am Datum1 gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht.

Am TTMM 2016 erging eine an die Bf. gerichtete Rechnung der C GmbH iHv EUR 1.000,00 netto zuzüglich EUR 200,00 Umsatzsteuer. Die belangte Behörde gewährte in ihrer Beschwerdeentscheidung vom 19. Juli 2018 die von der Bf. aus dieser Rechnung geltend gemachte Vorsteuer.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage sowie dem Vorbringen der Vertreter der Bf. bei der mündlichen Verhandlung. Die Anerkennung der Bf. als Religionsgemeinschaft ist aus dem BGBl. Nr. ***** ersichtlich. Dass die Arch. DI A B ZT-GmbH die Leistungen tatsächlich an die Bf. erbrachte, geht aus den von der Bf. übermittelten Unterlagen wie insbesondere den Plänen, die von der GmbH erstellt wurden, hervor. Im Zuge der durchgeführten mündlichen Verhandlung legte die Bf. eine Liste der verrechneten Mietzinse für die Einheiten des Wohnheims sowie die Mietverträge vor. Daraus ergibt sich, dass die Bf. die Einheiten mit einer Größe zwischen 24,70 m² und 80,28 m² um EUR 317,96 bis EUR 809,45 netto pro Monat zuzüglich Betriebskosten vermietet.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt 1: Stattgabe

[§ 2 Abs. 1 und 3 UStG 1994](#) lauten wie folgt:

"§ 2. (1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

[...]

(3) Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets

- Wasserwerke,
- Schlachthöfe,
- Anstalten zur Müllbeseitigung und
- zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie
- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften."

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994](#) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß [§ 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994](#) gehören zu den Angaben, die eine Rechnung enthalten muss, u.a. der Name und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers (lit. a), bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag EUR 10.000,00 übersteigt, weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird (lit b.) sowie die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht (lit. i).

Nach der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 28.1.2015, [2010/13/0192](#)) konnte ein Vorsteuerabzug nicht auf eine Rechnung gestützt werden, die nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben enthielt. Jüngst (vgl. VwGH 29.5.2018, [Ra 2016/15/0068](#); 21.11.2018, [Ro 2016/13/0020](#)) erklärte der Verwaltungsgerichtshof hingegen unter Bezugnahme auf die in der Zwischenzeit ergangenen Urteile des EuGH, dass die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deswegen verweigern darf, weil

eine Rechnung nicht die in [Art. 226 Nr. 6 der Richtlinie 2006/112/EG](#) aufgestellten Voraussetzungen erfüllt, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind (Rn. 42 und 43 des Urteils vom 15.9.2016, C-516/14, *Barlis O6*). Zu den materiellen Voraussetzungen für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts geht aus Art. 17 Abs. 2 lit. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr [Art. 168 lit. a der Richtlinie 2006/112/EG](#)) hervor, dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden (vgl. Rn. 28 des Urteils des EuGH vom 22.10.2015, [C-277/14](#), *PPUH Stehcemp*).

Die Bf. ist eine anerkannte Religionsgemeinschaft und gilt daher als Körperschaft öffentlichen Rechts. Somit ist zu klären, ob im Zusammenhang mit der Errichtung des Wohnheims ein Betrieb gewerblicher Art der Bf. iSd § 2 Abs. 3 UStG 1994 vorliegt. Als Betrieb gewerblicher Art gilt u.a. nach § 2 Abs. 3 letzter Teilstrich UStG 1994 die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung darauf hingewiesen, dass der Inhalt des Begriffs der „Vermietung und Verpachtung“ in § 2 Abs. 3 UStG 1994 sich vom übrigen Vermietungsbegriff im UStG unterscheidet und enger auszulegen ist. So wurde aus dem allgemeinen Zivilrecht eine Untergrenze für Mietentgelte im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit von Körperschaften öffentlichen Rechts abgeleitet. Demnach reicht eine Überlassung gegen einen bloßen Anerkennungszins oder gegen Ersatz der Betriebskosten nicht aus, um einen zivilrechtlichen Bestandvertrag und damit eine umsatzsteuerliche Vermietung im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 zu begründen (vgl. etwa VwGH 10.3.2016, [2013/15/0222](#)).

Hinsichtlich der Rechnungen Nr. 005/16, Nr. 007/16 und Nr. 017/16, welche für Generalplanerleistungen im Zusammenhang mit dem Neubau des Wohnheims ausgestellt wurden, legte die Bf. Unterlagen vor, aus denen sich sowohl ergibt, dass die Generalplanerleistungen von einem umsatzsteuerpflichtigen Unternehmer erbracht wurden, als auch, dass die Bf. seit der Fertigstellung des Wohnheims deren einzelnen Einheiten mit einer Größe von 24,70 m² bis 80,28 m² um EUR 317,96 bis EUR 809,45 netto pro Monat zuzüglich Betriebskosten vermietet. Bei diesen Mieten kann nicht von einem bloßen Anerkennungszins ausgegangen werden. Deshalb wird das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Vermietung im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 bejaht.

Eine Unternehmereigenschaft liegt spätestens mit der Ausführung des ersten Umsatzes vor, wenn eine Person selbständig und nachhaltig Leistungen gegen Entgelt ausführt. Der Unternehmer tritt bereits nach außen hin in Erscheinung, wenn er in Hinblick auf die Erbringung von Leistungen Vorbereitungs-handlungen setzt und damit zweifelsfrei zum Ausdruck bringt, dass er die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von

entgeltlichen Leistungen angelegt hat. In so einem Fall beginnt die Unternehmereigenschaft mit dem ersten nach außen hin erkennbaren auf die spätere Unternehmenstätigkeit gerichteten Tätigwerden (VwGH 19.3.2008, [2007/15/0134](#); VwGH 30.9.1998, [96/13/0211](#)). Der Beginn der Unternehmereigenschaft bedeutet für den Unternehmer, dass Ausgangsleistungen der Umsatzsteuer unterworfen werden und für Eingangsleistungen eine Vorsteuerabzugsberechtigung besteht (*Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² 2015, § 2 Rz 106). Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass die Bf. das Wohnheim errichten ließ, um deren Einheiten umsatzsteuerpflichtig zu vermieten. Vor diesem Hintergrund bestehen keine Zweifel daran, dass der Bf. bereits im streitgegenständlichen Zeitraum im Zusammenhang mit der Errichtung des Wohnheims eine Unternehmereigenschaft zukam.

Somit waren bereits im beschwerdegegenständlichen Zeitraum die materiellen Voraussetzungen für die Entstehung des Vorsteuerabzuges erfüllt.

Deshalb und da die Anerkennung des Vorsteuerabzuges iHv EUR 200,00 aus der Rechnung der C GmbH vom TTMM 2016 unstrittig war, war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt 2: Unzulässigkeit einer Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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 wurde. Da sich das Erkenntnis auf die oben genannte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützt, ist keine Revision zuzulassen.

Wien, am 18. August 2020