

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***6***, StNr ***8***, vertreten durch ***7***, über die Beschwerde vom 15.1.2018 gegen den Bescheid des ***FA*** (vormals des Finanzamtes ***10***) vom 20. Oktober 2017 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01 bis 03/2017 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bisheriger Verfahrensgang

Strittig ist, ob für Kosten bzw Ausgaben aus dem Jahr 2015 im Zusammenhang mit der Errichtung eines Einfamilienhauses die gesetzlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im 1. Quartal 2017 erfüllt sind.

Am 10. Oktober 2017 fand die Schlussbesprechung über eine bei den Beschwerdeführern (in Folge kurz "Bf") durchgeführte Außenprüfung statt. Das Ergebnis der Außenprüfung war die Kürzung der Vorsteuer lt. UVA von € 36.491,69 auf € 173,67. Die Prüferin führte in der **Niederschrift über die Schlussbesprechung** bzw im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** Folgendes aus:

„Mit der Umsatzsteuervoranmeldung 1-3/2017 werden Vorsteuern im Gesamtbetrag von € 36.491,69 beantragt, wobei davon € 36.318,02 auf die Errichtung des Hauses (das sind 18/20 der aufgewendeten Vorsteuern aus Rechnungen aus dem Jahr 2015 im Betrag von € 40.353,36) entfallen. Aus der Aufstellung der einzelnen Vorsteuerbeträge bzw. vorgelegten Rechnungen ist ersichtlich, dass mit der Errichtung bereits im Jahr 2014 begonnen wurde. Die Fertigstellung

des Einfamilienhauses erfolgte im Dezember 2015. Im Jänner 2017 beginnt die Vermietung über die Plattform ***3***.

Gem. § 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Aus dieser Bestimmung geht klar hervor, dass nur ein Unternehmer vorsteuerabzugsberechtigt ist. Die Unternehmereigenschaft wird erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient. Bei Errichtung von Wohnraum, der der privaten Nutzung ebenso dienen kann wie der Vermietung, können Vorsteuern und Aufwendungen nach der Rechtsprechung nur dann steuerlich zum Tragen kommen, wenn die ernsthafte Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben, oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen.

Der auf die Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten.

Laut Auskunft der Miteigentümer sollte das Einfamilienhaus zunächst private Verwendung finden. Erst am 6.6.2017 wird mit dem Formular Verf16 (Bekanntgabe Eröffnung Vermietungstätigkeit) von der Steuerberatungskanzlei ***5*** bekannt gegeben, dass die Vermietungsgemeinschaft ***1*** und Mitbesitzer, Geschäftsleitung in ***9*** am 22.1.2017 die unternehmerische Tätigkeit hinsichtlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgenommen hat. Die Erteilungen der Steuer- und UID Nummer für die Vermietungsgemeinschaft ***1*** und Mitbesitzer erfolgen mit Bescheiden vom 19.6.2017. Die Erklärung hinsichtlich Ortstaxe wird am 26.6.2017 beim Magistrat der Stadt Wien eingebracht, wobei der Betriebsbeginn mit Monat 01 2017 angegeben wird. Am 19.1.2017 fragt Herr ***2*** erstmals bei der Steuerberatungskanzlei an, was hinsichtlich der Vermietung des Hauses über ***3*** zu tun ist.

Fallbezogen ist sohin für den Beginn der Unternehmereigenschaft und damit den Vorsteuerabzug entscheidungswesentlich, ob und wann eine ernsthafte Vermietungsabsicht klar erkennbar in Erscheinung getreten ist. Dabei ist ausschließlich auf das nach außen erkennbar gesetzte und damit Dritten gegenüber in Erscheinung getretene Verhalten abzustellen; für die Beurteilung der Frage, ob und wann Vorbereitungshandlungen anzunehmen sind, hat eine zeitpunktbezogene Beurteilung zu erfolgen.

Erst im Jahr 2017 wurden die Mitbesitzer Herr und Frau ***4*** diesbezüglich aktiv. Das Objekt wurde im Jänner 2017 erstmals auf der Plattform angeboten, die Anfrage bei der Steuerberatung erfolgte im Jänner, die Aufnahme der Vermietungstätigkeit wird gegenüber dem Finanzamt erst im Juni 2017 bekannt gegeben.

Das Vorliegen der Unternehmereigenschaft ist sohin erst im Jahr 2017 gegeben.

Eine (positive) Vorsteuerkorrektur bei Einlagen aus der Privatsphäre kommt ebenfalls nicht in Betracht. Eine solche würde sowohl dem Wortlaut des Gesetzes als auch dem System des UStG zuwiderlaufen. Wird ein Gegenstand zunächst nicht für ein Unternehmen erworben (weil ein Unternehmen noch gar nicht vorliegt oder der Gegenstand überwiegend für nicht unternehmerische Zwecke genutzt wird), so fehlt es an einem Gegenstand, der vom Unternehmer in seinem Unternehmen verwendet wird.

Die vorgelegten Rechnungen hinsichtlich Errichtung des Einfamilienhauses enthalten außerdem keine UID Nummer des Empfängers und stellen daher keine Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 dar.

Aufgrund obiger Ausführungen kann die im Zusammenhang mit der Errichtung des Hauses geltend gemachte Vorsteuer im Betrag von € 36.318,02 im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung keine Anerkennung finden.“

Am 20. Oktober 2017 erließ die belangte Behörde den **Bescheid** über die Festsetzung der Umsatzsteuer für das 1. Quartal 2017. Darin findet sich folgende Begründung:

„Die Festsetzung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

Am 27. November 2017 stellte die steuerliche Vertretung einen Fristverlängerungsantrag mit Bitte zur Erstreckung der Frist bis 20. Dezember 2017. Am 20. Dezember 2017 stellte die steuerliche Vertretung erneut einen Fristverlängerungsantrag mit der Bitte um abermalige Erstreckung der Frist bis 29. Jänner 2018.

Mit Schreiben vom 15. Jänner 2018 erhob die steuerliche Vertretung Beschwerde gegen den oben benannten Bescheid und verwies auf eine bis 31. Jänner 2018 nachzureichende Begründung.

Am 29. Jänner 2018 stellte die steuerliche Vertretung abermals einen Fristverlängerungsantrag bezüglich der Begründung der Beschwerde mit der Bitte um Fristerstreckung bis 9. Februar 2018.

Am 9. Februar 2018 reichte die steuerliche Vertretung die folgende **Begründung zur Beschwerde** nach: „In der vorliegenden Niederschrift wird zur Frage der zu berichtigenden Vorsteuer festgehalten wie folgt: „Bei Errichtung von Wohnraum, der der privaten Nutzung ebenso dienen kann wie der Vermietung, können Vorsteuern und Aufwendungen nach der Rechtsprechung nur dann steuerlich zum Tragen kommen, wenn die ernsthafte Absicht künftiger Vermietungen entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden

haben oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen".

Rz 136 Umsatzsteuerkommentar Ruppe/Achatz zu § 2 UStG führt in diesem Zusammenhang zur oben zitierten Textstelle eine Reihe von Erkenntnissen an, von welchen einige bereits zum UStG 1972 ergangen sind, so etwa das Erk vom 15.1.1981, 1817/79 welches den oa wesentlichen Rechtsatz prägte: Danach ist etwa die Errichtung eines für Wohnzwecke typischen Einfamilienhauses solange nicht geeignet, die Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs 1 UStG 1972 zu begründen, „als die Absicht der künftigen Vermietung zwar einem eingeschränkten Personenkreis bekannt ist, aber in bindenden Vereinbarungen keinen Niederschlag gefunden hat und auch nicht aus sonstigen Gründen mit ziemlicher Sicherheit feststeht, dass eine Vermietung des Hauses erfolgen wird".

Im Erk vom 25.11.1986, 86/14/0045 wurde die bisherige Rechtsprechung bestätigt und konkretisiert, dass Vorsteuern auch vor der Erzielung von Einnahmen geltend gemacht werden können. Allerdings reichen hierfür weder " bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung [nicht] aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasste. Es muss vielmehr die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder es muss aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen, dass eine Vermietung erfolgen wird. Die ernsthafte Absicht der Einnahmenerzielung muss als klar erwiesen anzunehmen sein.

Diese Rechtsprechung zum UStG 1972 wurde in der Folge, wie in Anna Schefzig, Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei Errichtung/Sanierung von Liegenschaften, taxlex 2016, 307 dargestellt, durch die auf Grundlage des UStG 1994 und der Mehrwertsteuerrichtlinie ergehende Rechtsprechung in ihren Grundzügen zwar bestätigt aber doch – und dies ist zur rechtlichen Würdigung im vorliegenden Sachverhalt von Bedeutung – etwa durch das Erkenntnis vom 20.10.2009, 2006/13/0193 um einiges differenzierter ausformuliert.

Der VwGH führte im Erkenntnis vom 20.10.2009, 2006/13/0193 zunächst mit Berufung auf EuGH 21.3.2000, C-110/98 bis C-174/98, Gabalfrisa SL ua, aus, dass das Recht auf Vorsteuerabzug integrierender Bestandteil des Mechanismus der MwSt sei, der grundsätzlich nicht eingeschränkt werden dürfe, und dass die Neutralität der MwSt verlange, dass bereits erste Investitionsausgaben, die für Zwecke eines Unternehmens oder zu dessen Verwirklichung getätigt werden, als wirtschaftliche Tätigkeiten anzusehen seien. In Bezug auf das Recht auf Vorsteuerabzug noch vor Erzielen eines Vermietungsumsatzes können die Mitgliedstaaten zwar objektive Belege für die erklärte Nutzungsabsicht verlangen, jedoch dürfen diese Maßnahmen nicht über das zur Erreichung der Ziele der Richtlinie Erforderliche hinausgehen

und daher auch nicht so eingesetzt werden, dass sie das Recht auf Vorsteuerabzug systematisch in Frage stellen.

Der Rechtsatz, dass "mit ziemlicher Sicherheit" die umsatzsteuerpflichtige Vermietung feststehen müsse, sei noch zum UStG 1972 entwickelt worden, welches noch nicht dem Gemeinschaftsrechtsregime unterstand. Ungeachtet dessen sei keine gravierende inhaltliche Änderung zu erkennen, da das vom EuGH abgeleitete Recht zum sofortigen Vorsteuerabzug auch vom VwGH in seiner Rechtsprechung zum UStG 1972 nicht in Abrede gestellt wurde.

Allerdings sei im Geltungsbereich des UStG 1994 die Abziehbarkeit von Vorsteuern (bereits) dann gegeben, wenn nach dem "Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsguts der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens der Vermietung ist".

Der zum UStG 1972 geprägte Rechtssatz könne daher weiterhin gelten, allerdings sei das Kalkül "mit ziemlicher Sicherheit" zu ersetzen mit einer "Wahrscheinlichkeit nach allgemeiner Erfahrung" und dem Beweismittel der "bindenden Vereinbarungen" komme keine Monopolstellung mehr zu. Das Beharren auf die Vorlage bindender Vereinbarungen stehe in Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht.

Dieses Erkenntnis vom 20.10.2009, 2006/13/0193 ist für den vorliegenden Sachverhalt insofern wesentlich, als der VwGH darin klar festgehalten hat, dass die Beurteilung danach, ob von einem steuerpflichtigen (Vermietungs- oder Grundstücks-) Umsatz auszugehen ist, nach der wahrscheinlichsten Möglichkeit zu erfolgen hat (und nicht, wie zuvor, bereits mit ziemlicher Sicherheit feststehen muss), die von den Behörden verlangten Nachweise nicht so umfangreich sein dürfen, dass dadurch das Recht auf Vorsteuerabzug systematisch in Frage gestellt wird, weil dem Steuerpflichtigen der Nachweis letztlich nicht gelingen kann.

In Bezugnahme auf den wahrscheinlichsten Sachverhalt ist nun auf den tatsächlich in der Realität verwirklichten Sachverhalt, nämlich darauf, dass das in Frage stehende Objekt einer Vermietung zugeführt wird, zu verweisen. Anders ausgedrückt: der nun tatsächlich verwirklichte Sachverhalt muss wohl auch als der wahrscheinlichste beurteilt werden. Auch die Möglichkeit der Vermietung an die Eltern bzw. Schwiegereltern der Ehegatten ***4*** wäre immer noch ein wahrscheinlicher Sachverhalt, und ein Sachverhalt gewesen, der schlussendlich zur Abzugsfähigkeit der Vorsteuer geführt hätte.

Conclusio daher: Da bei Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts nach dem im Erkenntnis vom 20.10.2009, 2006/13/0193 dargelegten „Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsguts und der Denkgesetze" die Wahrscheinlichkeit, dass eine bevorstehende (hier tatsächlich bereits verwirklichte) steuerpflichtige Vermietung wahrscheinlicher als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens der Vermietung ist bzw. war,

ergibt sich die Zulässigkeit der Berichtigung der Vorsteuern aus dem Jahre 2015 gem. § 12 Abs. 10 UStG so wie in der Umsatzsteuervoranmeldung 3-7/2017 angeführt.

Der VwGH hat das Wahrscheinlichkeitskonzept im Erkenntnis vom 20.10.2009, 2006/13/0193 auch für einen beabsichtigten Verkauf bestätigt, dh auch ein allfällig beabsichtigter bzw. geplanter Verkauf wäre nach diesem Wahrscheinlichkeitskonzept zu beurteilen gewesen.

Auch das Erkenntnis des BFG 1.7.2016, RV/7102338/2015 betont nochmals, dass bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung entsprechende Vorvereinbarungen mit zukünftigen Mietern entscheidend sein können, führt aber auch andere zur Beurteilung der Wahrscheinlichkeit maßgebende Umstände an. Zu diesen maßgebenden Umständen zählen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch jene Umstände, bei denen die Vermietung an nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer gegen jede betriebswirtschaftlich geprägte Vernunft wäre. Hiervon wird regelmäßig auszugehen sein, wenn die Vorsteuerbeträge, die sonst verloren gehen würden, so hoch sind, dass die Mietdifferenz, die von einem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Mieter verlangt werden würde (bzw. hier im Falle des Unterbleibens des Regelbesteuerungsantrags), so groß wäre, dass sie am Markt regelmäßig nicht erzielt werden könnte.

Auch dieser nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts 1.7.2016, RV/7102338/2015 beabsichtigte Maßstab der „sonstigen Umstände, als Umstände bei denen (ein bestimmtes Verhalten) gegen jede betriebswirtschaftlich geprägte Vernunft wäre“, muss bei der Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts zur Einschätzung führen, dass eine steuerpflichtige Vermietung wahrscheinlicher war bzw. ist als eine steuerbefreite Vermietung oder das Unterbleiben einer Vermietung.

Im selben Erkenntnis stellt das Bundesfinanzgericht fest, dass für die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit zwar eine ex-ante-Betrachtung stattzufinden hätte, aber ein zum jetzigen Zeitpunkt festzustellender Umstand, (wie der auch hier in Sachen der ***4*** Miteigentümerschaft vorliegende Umstand), nämlich dass zum jetzigen Zeitpunkt bereits eine steuerpflichtige Vermietung vorliegt, sehr wohl ein Indiz darstellt, welches auf eine ex ante bestehende diesbezügliche (hier: auf steuerpflichtige Vermietung) Absicht schließen lässt.

Anders dargelegt: das zum jetzigen Zeitpunkt beobachtete Verhalten des Abgabepflichtigen der steuerpflichtigen Vermietung ist sehr wohl als Indiz für die Wahrscheinlichkeit der ex-ante zu beurteilenden Vermietungsabsicht zu würdigen.“

Am 1. Juni 2018 erließ die belangte Behörde eine **Beschwerdevorentscheidung** mit welcher sie die Beschwerde als verspätet zurückwies. Folgende Begründung findet sich in der Beschwerdevorentscheidung:

„Ihre Beschwerde vom 15.01.2018 war als nicht fristgerecht zurückzuweisen da die Rechtsmittelfrist des Bescheides über die Festsetzung der Umsatzsteuer 01-03/2017 vom 20.10.2017 bereits am 20.11.2017 abgelaufen war. Zum Zeitpunkt Ihres Antrages auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist am 20.12.2017 gab es daher keine Hemmung der Rechtsmittelfrist, da diese bereits abgelaufen war. Somit ist auch die Beschwerde vom 15.01.2018 verspätet eingelangt und daher als nicht fristgerecht zurückzuweisen.“

Am 5. Juli 2018 stellte die steuerliche Vertretung den **Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.**

Mit **Vorlagebericht** vom 21. September 2018 **legte das Finanzamt (FA) die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor** und gab folgende Stellungnahme ab:

„Warum der Fristverlängerungsantrag vom 27.11.2017 nicht erfolgreich eingebracht wurde, konnte durch das Finanzamt nicht ermittelt werden. Es ist möglich, dass die stl. Vertretung der Bf. den Fristverlängerungsantrag zwar erstellt aber versehentlich nicht abgeschickt hat, das User-Interface erweckt sichtlich den Eindruck, dass der Antrag erfolgreich eingebracht wurde.

Auch eine fristgerecht eingebrachte Beschwerde wäre aber abzuweisen gewesen, da nicht von einer ursprünglichen Vermietungsabsicht und auch nicht von einer Unternehmereigenschaft der Bf. zum Zeitpunkt der Errichtung auszugehen ist. Ist ursprünglich eine private Nutzung geplant, so kann eine spätere Änderung der Widmung (nach Leistungsempfang) keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug begründen (VwGH 26.7.2006, 2003/14/0013). Die Beschwerde verliert sich in Judikaturverweisen, die für den gegenständlichen Sachverhalt nicht relevant sind.

Für den Nachweis der Vermietungsabsicht ist zwar mehr als eine bloße Absichtserklärung nötig, bindende Vereinbarungen wurden und werden seitens der Finanz aber ohnehin nicht gefordert. Die Bf. hat allerdings bis zum heutigen Tag keinerlei Nachweis über die ursprüngliche Vermietungsabsicht erbracht. Der Behauptung in der Beschwerde, die Vermietung über ***3*** ab Jänner 2017 indiziere eine Vermietungsabsicht im Jahr 2015 an die Schwiegereltern wird entschieden entgegengetreten.

Herr ***4*** hat in der Fragebeantwortung vom 20.10.2017 explizit ausgeführt, dass das Haus ursprünglich errichtet wurde, um den Schwiegereltern in räumlicher Nähe zu deren Tochter und Schwiegersohn eine Wohnmöglichkeit zu geben. Dazu kam es nur aufgrund der Verschlechterung des Gesundheitszustandes des Schwiegervaters im Jahr 2016 nicht. Der Entschluss, die Wohnung über ***3*** zu vermieten sei Ende 2016 gefasst worden.

Eine Unternehmereigenschaft der Bf. im Jahr 2015 würde demnach nur dann vorliegen, wenn Herr und Frau ***4*** damals beabsichtigt hatten, von ihren Schwieger- bzw. leiblichen Eltern

eine fremdübliche Miete zu verlangen. Für eine solche Absicht gibt es keinerlei Hinweise, vielmehr war anscheinend eine unentgeltliche Überlassung an die Angehörigen beabsichtigt.

Gestützt wird diese Sachverhaltseinschätzung auch durch die beiden Kreditverträge der Erste Bank und der Bausparkasse. Obwohl zur Besicherung des Kredits der Erste Bank neben einer Hypothek auf das Haus sowohl die Ablebensversicherungen als auch die Gehälter des Ehepaars ***4*** mit einem Pfandrecht der Bank belegt wurden, erwähnt der Vertrag keine zu erwartenden Mieterlöse. Bei der Schuld- und Pfandbestellungsurkunde der Bausparkasse Punkt 2 Unterpunkt 4 wurde das Ehepaar von der Bank sogar vertraglich dazu verpflichtet, dieser eine beabsichtigte Vermietung vorher anzuzeigen.

Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine Bank im Kreditvertrag für die Errichtung einer Mietwohnung nicht auf die Vermietungsabsicht hinweist und ein Pfandrecht für die Mieteinnahmen geltend macht. Es ist auch gegen die Interessen eines Kreditnehmers, eine Vermietungsabsicht zu verschweigen, da durch die Mietwohnung als zusätzliche Einnahmequelle das Risiko und in weiterer Folge auch die Kreditzinsen sinken.

Von einer Vermietungsabsicht ist also weiterhin erst ab Ende 2016 auszugehen, der geltend gemachte Vorsteuerabzug steht nicht zu.“

Aufgrund vom Bundesfinanzgericht durchgeführter Ermittlungen konnte unter Mitwirkung des Finanzamtes eruiert werden, dass der gegenständliche Fristverlängerungsantrag am 27.11.2017 (Montag) rechtzeitig eingebracht wurde (Bescheidzustellung am 25.10.2017).

Über die Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht erwogen

Im Beschwerdefall ist strittig, ob für die Kosten bzw Ausgaben resultierend aus der Errichtung eines Einfamilienhauses Vorsteuerabzug möglich, und daraus folgend Vorsteuer für das 1. Quartal 2017 iHv € 36.318,02 anzuerkennen sei. Die Beschwerde wurde fristgerecht eingebracht, was wie o.a. mittlerweile unstrittig ist.

Sachverhalt

Mangels nunmehr widerstreitender Sachverhaltsausführungen bezieht sich das Bundesfinanzgericht auf den oben wiedergegebenen Verfahrenshergang.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergab sich aus den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Aktenteilen, die auch div. beispielhafte Beleg- und Vertragskopien im Zusammenhang mit den von den Bf. geltend gemachten Vorsteuern umfassen.

Rechtsgrundlage

Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 id im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (idgF)

§ 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.

(2) ...

...

(5) Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt

1. die von Funktionären im Sinne des § 29 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 in Wahrnehmung ihrer Funktionen ausgeübte Tätigkeit;
2. eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt (Liebhaberei).

...

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I.

§ 12 UStG 1994 (idgF; d.h. in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung) ermöglicht es einem Unternehmer bezahlte Umsatzsteuern für Lieferungen und Leistungen im Inland in Verbindung mit der unternehmerischen Tätigkeit in Form von Vorsteuer zurückzuholen. Der Begriff des Unternehmers wird in § 2 UStG 1994 näher definiert. Unternehmer ist jeder, der nachhaltig, selbstständig gegen Entgelt Leistungen erbringt und nach außen hin in Erscheinung tritt.

Nicht nur die eigentliche unternehmerische Tätigkeit und das Bewirken von Umsätzen erfüllt den Unternehmerbegriff, sondern auch Tätigkeiten zur Vorbereitung zur späteren Umsatzerzielung. Diese vorbereitenden Tätigkeiten müssen dazu ernsthaft auf die Erzielung von Entgelten angelegt sein und nach außen in Erscheinung treten (VwGH 3.5.1968, 1081/66).

Grundsätzlich wird auf die o.a. ausführliche Begründung im Vorlagebericht des Finanzamtes im Zuge der Beschwerdevorlage an das Bundesfinanzgericht hingewiesen, und diese

Begründungsteile im Vorlagebericht sind ausdrücklich auch Teil der Begründung des gegenständlichen Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts.

Den Beschwerdeausführungen der Bf wird entgegnet wie folgt:

Entscheidend war nur, dass der von den Bf im Zuge des Beschwerdeverfahrens behauptete Entschluss, das Einfamilienhaus sofort nach Fertigstellen des Hauses zu vermieten, im Jahr 2015 nicht klar und eindeutig nach außen in Erscheinung getreten ist (VwGH vom 29.02.2012, 2011/13/0126).

Bei der Errichtung von Wohnraum muss, damit der Vorsteuerabzug vor Erzielung von Einnahmen gewährt werden kann, die Vermietungsabsicht in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen (VwGH 15.1.1981, 1817/79; 25.11.1986, 86/14/0045; 17.5.1988, 85/14/0106; 23.6.1992, 92/14/0037; 27.3.1996, 93/15/0210; 25.6.1997, 94/15/0227; 29.7.1997, 93/14/0132; 27.1.1998, 93/14/0234).

Im gegenständlichen Fall wurde bereits 2014 mit dem Bau des Hauses begonnen. Zum damaligen Zeitpunkt war laut den Bf. angedacht die Eltern bzw Schwiegereltern in dieses Haus einziehen zu lassen. Dazu kam es in Folge nicht. Nach außen hin erkennbare Handlungen mit Bezug auf die beabsichtigte Vermietung können erst zu späteren Zeitpunkten festgestellt werden. Dem Argument der Bf, die Rechtsprechung habe sich etwas verändert, wird seitens des Bundesfinanzgerichts entgegnet, dass diesbezüglich nach wie vor eine eindeutige – vom VwGH ausjudizierte - Rechtslage vorliegt.

Wie bereits o. ausführlich dokumentiert sollte das Einfamilienhaus laut Auskunft der Bf selbst zunächst private Verwendung finden. Am 19.1.2017 fragte Herr ***4*** erstmals bei der Steuerberatungskanzlei an, was hinsichtlich der Vermietung des Hauses über ***3*** zu tun sei. Erst am 6.6.2017 wurde mit dem Formular Verf16 (Bekanntgabe Eröffnung Vermietungstätigkeit) von der Steuerberatungskanzlei ***5*** bekannt gegeben, dass die Vermietungsgemeinschaft am 22.1.2017 die unternehmerische Tätigkeit hinsichtlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgenommen hat. Die Erteilungen der Steuer- und UID-Nummer für die Vermietungsgemeinschaft erfolgten mit Bescheiden vom 19.6.2017. Die Erklärung hinsichtlich Ortstaxe wurde am 26.6.2017 beim Magistrat der Stadt Wien eingebracht, wobei der Betriebsbeginn mit Monat 01 2017 angegeben wurde.

Aufgrund dieser aktenmäßig nachgewiesenen Umstände ist es nicht glaubhaft, dass eine Vermietungsabsicht für Zeiträume vor 2017 bestand. Darüber hinaus konnten die Bf. weder nachweisen, dass die Vermietungsabsicht für vor 2017 gelegene Zeiträume im Jahr 2015 in bindenden Vereinbarungen Niederschlag fand, noch dass sie mit ziemlicher Sicherheit feststand. Auch konnten keine Umstände festgestellt werden, die auf eine nach außen hin erkennbare Vermietungsabsicht bereits in den Jahren 2014 bzw 2015 hinweisen würden.

Das Argument der Bf. - unter Hinweis auf die Entscheidung des BFG RV/7102338/2015 vom 1.7.2016 - eine Vermietung zu einem späteren Zeitpunkt müsse als Indiz für die Vermietungsabsicht zu einem davorliegenden Zeitpunkt herangezogen werden, würde die Rechtsprechung des VwGH ad absurdum führen, da die klare Linie in der Rechtsprechung des VwGH geradeaus bindende Vereinbarungen oder Umstände, die eine ziemliche Sicherheit der Vermietungsabsicht bekunden, verlangt.

Die Bf. führen weiters an, dass die vom VwGH entwickelten Rechtssätze unter dem Regime des UStG 1972 volle Wirkung entfalten, hinsichtlich des UStG 1994, im Lichte des Gemeinschaftsrechts, allerdings eine differenziertere Auslegung des Kalküls zur Anwendung zu kommen habe. Dem ist entgegen zu halten, dass der VwGH auch in aktuellen Entscheidungen eindeutig geltende Rechtsgrundsätze bestätigt (VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175).

Das von den Bf. ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH 2006/13/0193 vom 20.10.2009 ist für den gegenständlichen Fall nicht einschlägig, da es nicht die Frage der Beurteilung der Unternehmereigenschaft behandelt, sondern die Frage des Vorsteuerabzuges bei Optionsausübung nach § 6 Abs 1 Z 9 UStG 1994.

Weiters wird den Bf betreffend die Beschwerdeausführungen entgegnet, dass der VwGH im Erkenntnis vom 20.10.2009, 2006/13/0193 nicht (unmittelbar) auf EuGH 21.3.2000, C-110/98 bis C-174/98, Gabalfrisa SL ua, hingewiesen hat.

Den Bf ist weiters zu entgegnen, dass die von Ihnen behauptete Vermietung an die Eltern bzw. Schwiegereltern weder glaubhaft gemacht noch nachgewiesen wurde. Umso weniger wurde ein Nachweis erbracht, dass das Haus zu einer fremdüblichen Miete an die Eltern bzw. Schwiegereltern vermietet hätte werden sollen.

Im Übrigen wird angemerkt, dass ein Steuerpflichtiger auch im Lichte der im Verwaltungsverfahren diskutierten EuGH-Urteile nur dann befugt ist, die auf Gegenstände entfallende Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, wenn er die Gegenstände für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet. Diesbezüglich ist auf das Urteil des EuGH vom 21. März 2000 in der Rechtssache C-110/98 bis C-147/98 (Gabalfrisa u.a.) zu verweisen, laut welchem die Abgabenbehörde nicht gehindert ist, objektive Nachweise für die erklärte Absicht zu verlangen, eine zu besteuerten Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen. Das von den Bf für sich in Anspruch genommene Recht auf Vorsteuerabzug setzt sohin eine nach außen hin zu Baubeginn des Hauses zum Ausdruck gekommene Absicht voraus, das Objekt zu vermieten.

Gegen eine für den Zeitraum bereits unmittelbar nach Fertigstellung des Hauses geplante fremdübliche (und auf Gewinn gerichtete) Vermietungsabsicht spricht auch, dass nicht bereits im Zuge einer Umsatzsteuererklärung für 2015 die Vorsteuern geltend gemacht wurden (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts [BFG]: 2015 sowie auch 2016 wurden keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben). Dies weist ebenfalls darauf hin, dass erst mit

Jahresende 2016 grundsätzlich frühestens für Zeiträume ab Anfang 2017 eine fremdübliche Vermietung ins Auge gefasst wurde, was auch aus der Aktenlage hervorgeht.

Mit den oben angeführten Beschwerdevorbringen vermögen die Bf eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen. Aus den ursprünglichen Vorbringen, nämlich bspw dass geplant gewesen sei, das Einfamilienhaus den Eltern- bzw. Schwiegereltern zum Wohnen in der Nähe zu überlassen, und weiters aus dem Unterlassen der Beanspruchung der Vorsteuer für den Bau des Hauses bereits in einer Umsatzsteuererklärung für 2015, iVm der übrigen Aktenlage, durfte die belangte Behörde zweifelsfrei ableiten, dass zu Beginn der Bautätigkeiten im Jahr 2014 eine künftige Vermietungsabsicht beginnend im Zeitraum unmittelbar nach Fertigstellen des Einfamilienhauses in keiner Weise erkennbar - geschweige denn "klar erwiesen" im Sinn der oben dargelegten Rechtsprechung - gewesen ist.

Eine bereits 2015 (bzw 2014) geplante Vermietungstätigkeit unter fremdüblichen Bedingungen (beginnend nach Fertigstellung des Hauses) geht aus der Aktenlage zweifellos nicht hervor.

Weiters wurde im Kreditvertrag ausdrücklich angemerkt, dass eine Vermietung des Einfamilienhauses der Bank gemeldet werden müsse, woraus zu schließen ist, dass bei Kreditvertragsabschluss zw Bf und Bank zwecks (teilweiser) Finanzierung des Einfamilienhauses keine aktuelle Vermietungsabsicht vorlag.

Mit der unschlüssigen Behauptung, dass aus der im Jahr 2017 tatsächlich begonnenen Vermietung auf die Vermietungsabsicht (Anmerkung: unter fremdüblichen Bedingungen) bereits 2015 geschlossen werden könne, gelang den Bf nicht, die schlüssige Argumentationslinie des Finanzamtes zu entkräften. Eine Argumentation, die lediglich auf dem nun geschaffenen Zustand aufbaut, ist nicht zielführend.

Keineswegs unschlüssig erscheint, dass die im Laufe des Beschwerdeverfahrens geänderte Argumentation der Bf, nämlich dass eine im Vorab geplante Vermietung an die Eltern bzw. Schwiegereltern – ohne auch nur irgendeinen Nachweis für die behauptete Vermietung an diese vorzulegen – erfolgen hätte sollen, in Anbetracht der gesamten Aktenlage weder glaubhaft erscheint noch als Nachweiserbringung gelten kann.

Vielmehr spricht die gesamte Aktenlage nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts für eine vorab geplante private Nutzung des Hauses durch die Eltern bzw Schwiegereltern der Bf.

In diesem Zusammenhang wird angemerkt, dass auch im Geltungsbereich des UStG 1994 ein Nachweis für die lediglich behauptete (wohl von den Bf gemeint: fremdübliche auf Gewinnerzielung gerichtete Vermietung) Vermietungsabsicht an die Eltern bzw Schwiegereltern erbracht hätte werden müssen, und dieser laut Aktenlage nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts wie auch des Finanzamtes nicht als erbracht anzusehen ist. In diesem

Konnex wird auf eines von vielen VwGH-Erkenntnissen (VwGH-Erkenntnis 26.07.2006, 2003/14/0013) hingewiesen, in dem der VwGH erkannte, dass eine bereits bei Beginn der Bautätigkeit erkennbar gewesene Vermietungsabsicht **mangels diesbezüglicher Nachweiserbringung** zu verneinen sei.

In beschwerdegegenständlichem Fall ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts der Nachweis, dass bereits zu Baubeginn (2014) nach außen erkennbar von einer Vermietungsabsicht für den Zeitraum ab Fertigstellung des Einfamilienhauses iSd UStG 1994 idgF iVm EStG 1988 idgF auszugehen gewesen wäre, nicht als erbracht anzusehen (VwGH-Erkenntnis 26.07.2006, 2003/14/0013)

Die Aktenlage spricht gegen eine nunmehr von den Bf behauptete geplante Vermietungstätigkeit bereits unmittelbar im Anschluss an die Fertigstellung des Einfamilienhauses (nach Bauende; Bauphase 2014/2015).

Zusammenfassend kann dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, wenn es eine bereits bei Beginn der Bautätigkeit bzw 2014 erkennbar gewesene Vermietungsabsicht verneint, und den Nachweis **nicht** als erbracht angesehen hat, dass bereits 2014 sowie auch im Jahr 2015 nach außen erkennbar Vermietung (unter fremdüblichen Bedingungen bzw auf Einnahmen/Umsatz orientiert) - beginnend unmittelbar nach Fertigstellung des Einfamilienhauses - geplant gewesen sei.

Insgesamt erscheint es dem Bundesfinanzgericht dem menschlichen Erfahrungsgut entsprechend, wenn das Finanzamt davon ausgegangen ist, die Bf hätten ursprünglich eine private Nutzung des Einfamilienhauses vorgehabt, eben eine private Nutzung des Einfamilienhauses durch die Eltern bzw Schwiegereltern der Bf., damit diese in der Nähe der Bf sein könnten, was ursprünglich wie o.a. von den Bf angegeben wurde.

Bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze fehlte im Jahr 2015 die Absicht, das Haus (fremdüblich) von vornherein bzw unverzüglich nach Fertigstellung des Einfamilienhauses zu vermieten.

Am Tag der Schlussbesprechung (10. Oktober 2017) über die Außenprüfung haben die Bf bzw Herr ***4*** unter anderem folgende Fragenbeantwortung vorgelegt: *Das Haus war ursprünglich dafür gedacht, dass meine Schwiegereltern einziehen, damit sie näher bei uns sind. Leider hat sich der Gesundheitszustand meines Schwiegervaters 2016 verschlechtert, er ist inzwischen im Juni 2017 verstorben, sodass es nicht dazu kam. Die Monate in 2016 ab Fertigstellung wurde das Haus deswegen nicht genutzt, **bis wir uns Ende 2016 entschieden haben es über ***3*** zu vermieten, damit es nicht leersteht, und es Anfang 2017 zur ersten Vermietung kam.***

*Die Vermietung erfolgt derzeit ausschließlich über ***3***. Es ist auch nicht geplant es anders zu vermieten. Es gibt keine Bareinkünfte.*

Laut Aktenlage wurden auch **keine** Umsatzsteuererklärungen und keine Erklärungen über die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von den Bf vor 2017 eingereicht, was den Schluss zulässt, dass 2015 eine Vermietungstätigkeit mit Dritten bzw eine fremdübliche Vermietung an die Eltern bzw Schwiegereltern der Bf von den Bf (noch) nicht in Erwägung gezogen wurden.

Im Jahr 2015 fehlte nach der Aktenlage die Absicht einer steuerpflichtigen fremdüblichen Vermietung sofort nach Fertigstellen des Hauses. Daher kann die im Zusammenhang mit der Errichtung des Hauses angefallene Umsatzsteuer des Jahres 2015 (im Ausmaß von 18/20el) im Beschwerdezeitraum 1. Quartal 2017 nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden (VwGH 28.05.2008, 2008/15/0013). Darüber hinaus ist den Bf zu entgegnen, dass bei dieser Aktenlage betreffend das Einfamilienhaus das Unterlassen einer Vermietung und die private Nutzung des Hauses von vornherein, nach Fertigstellen des Einfamilienhauses, durchaus realistisch und nach den Erfahrungen des Lebens wahrscheinlicher als eine Vermietung war.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass keine Erwägungen betreffend Vorliegen allfälliger Liebhaberei einer Vermietung iSd § 2 (5) Z 2 UStG 1994 idgF iVm Liebhabereirichtlinien 2012 anzustellen sind, zumal die Beschwerde bereits aus oben angeführten Gründen abzuweisen ist.

Das Bundesfinanzgericht ist aus angeführten Gründen zur Ansicht gelangt, dass nicht von einer ursprünglichen Vermietungsabsicht für den auf die Fertigstellung des Einfamilienhauses unmittelbar folgenden Zeitraum und auch nicht von einer Unternehmereigenschaft der Bf. im Zeitraum der Errichtung des Einfamilienhauses (2014 und insbesondere gegenständlich beschwerderelevant 2015) auszugehen ist, sondern vielmehr ursprünglich eine private Nutzung geplant war (Nutzung durch die Eltern bzw Schwiegereltern der Bf, was ursprünglich als erste Darstellung von den Bf dem FA ggü angegeben wurde). Angemerkt wird, dass den früheren Darstellungen der Bf grundsätzlich mehr Glaubwürdigkeit zuzumessen ist als späteren, bei bereits näheren Kenntnissen über allfällige steuerliche Konsequenzen, und dies keinen Mangel in der (Beweis)Würdigung darstellt.

Mangels Vorliegens der Unternehmereigenschaft der Bf. im Jahr 2015 ist ein Abzug der Vorsteuern betreffend Ausgaben/Kosten aus dem Jahr 2015 bezüglich Errichtung des Einfamilienhauses im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht möglich, weshalb die Beschwerde iSd § 12 iVm § 2 UStG 1994 idgF abzuweisen ist.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Nichtzulassen der 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.

Da das gegenständliche Erkenntnis der Rechtslage iVm hRspr folgt, ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig. Eine über den Individualfall hinaus relevante Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. September 2021