

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Hans Blasina, den Richter Dr. Sebastian Pfeiffer sowie die fachkundigen Laienrichter Ing. KomzIR. Hans Eisenkölbl und Gerald Cuny-Kreuzer in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Writzmann & Partner Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Wassergasse 22-26 Tür 1, 2500 Baden, über (1.) die Beschwerde vom 9. März 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich, § 323b BAO) vom 19. Februar 2020 betreffend Umsatzsteuer 2014 sowie (2.) die Beschwerde vom 5. November 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich, § 323b BAO) vom 29. Oktober 2020 betreffend Einkommensteuer 2016 und Umsatzsteuer 2015-2017 und (3.) die Beschwerde vom 26.8.2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17.8.2022 betreffend Einkommensteuer 2017, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27. September 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin Asli Özdemir 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

### I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) gab zuletzt für das Wirtschaftsjahr von Jänner bis Mai 2013 eine Umsatzsteuererklärung ab (am 2.10.2014, erklärungsgemäß veranlagt mit Bescheid vom 6.10.2014). Antragsgemäß wurde seine UID mit Bescheid vom 23.9.2015 mit 24.9.2015 begrenzt.

Am 10.12.2019 langen bei der belangten Behörde folgende Schriftstücke vom 3.12.2019 ein: Bekanntgabe der Unternehmensgründung (Verf24) mit voraussichtlichem Jahresumsatz von

1 € in Eröffnungs- wie im Folgejahr; Antrag auf Vergabe einer UID; Erklärung über den Verzicht auf die Kleinunternehmerbefreiung ab 2014.

Mit Eingaben vom 19.12.2019 (datiert mit 17.12.2019) stellt der Bf einen (zwischenzeitlich aus verfahrensrechtlichen Gründen zurückgezogenen) Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2014, gibt eine berichtigte Einkommensteuererklärung 2014 (mit negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -10.024,53 Euro, die laut Erklärung zur Gänze aus begünstigtem Herstellungsaufwand gemäß § 28 Abs 3 EStG bestehen) sowie eine Umsatzsteuererklärung 2014 (mit begehrter Vorsteuer im Ausmaß von 30.073,60 Euro) ab und legt eine Überschussrechnung bei.

Auf Vorhalt vom 21.1.2020 zur Vermietungsabsicht antwortet der Bf, die Vermietungsabsicht habe schon im Jahr 2014 bestanden, weil das Haus für die Vermietung umgebaut worden sei. Durch behördliche Genehmigungen sei der Umbau verzögert worden. Verbindliche Mietanbote wie nach UStR 2000 Rz 900 verlangt seien erst Ende 2019 vorgelegen.

Mit Bescheid vom 19.2.2020 setzt die belangte Behörde die Umsatzsteuer 2014 mit 0 fest. Begründend führt sie aus, im Zeitpunkt der Leistung fehle dem Bf die Unternehmereigenschaft, weil Voraussetzung für den Vorsteuerabzug die nachweisbare und klare Vermietungsabsicht sei, die sich durch bindende Vereinbarungen oder sonstige über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände manifestieren müsse. Fünf mit Dezember 2019 datierte Mietanbote reichten nicht aus, diese Absicht für das Jahr 2014 zu belegen.

In der dagegen gerichteten Beschwerde vom 9.3.2020, eingelangt am 12.3.2020, bringt der Bf vor: Im Jahr 2011 habe er eine Marktanalyse und Rentabilitätsstudie für den Umbau des Hauses vorgenommen und eine Baubewilligung beantragt. Bei der Erstplanung sei davon ausgegangen worden, dass größere Wohneinheiten eine Marktlücke darstellten, weshalb fünf fast gleichgroße Wohnungen vorgesehen worden seien. Von Beginn an habe Vermietungsabsicht bestanden. Es sei geplant gewesen, im Zeitraum 2013-2017 die Umbaumaßnahmen fertigzustellen. Nach Rücksprache mit Maklern habe kein Interesse an großen Wohnungen bestanden, weshalb im Jahr 2016 auf zehn kleinere Wohneinheiten umgeplant worden sei. Die gewählte Vorgangsweise sei marktüblich. Die Verzögerungen seien ausschließlich auf die üblichen Bauherrenrisiken zurückzuführen. Es sei auch nicht einzusehen, warum ein Wohnhaus mit fünf Wohneinheiten für Eigenzwecke errichtet werde, wenn nicht augenscheinlich von vornherein die Vermietung der Plan des Investors wäre. Es liegen Prognoserechnungen 2013 und 2018 vor, auf deren Basis eine Bankfinanzierung erfolgt sei. Der ursprünglich bereits zustehende Vorsteuerabzug habe erst durch die nachgewiesenen Mietanbote geltendgemacht werden können, die es erst 2019 gegeben habe, weil erst kurz vor Fertigstellung derartige Angebote vorlägen. Damit stehe aber fest, dass keine Parifizierung und kein Verkauf beabsichtigt sei. Eine unternehmerische Tätigkeit liege jedenfalls seit 2013 vor, weil immer auch die Möglichkeit bestanden hätte, Wohnungen zu schaffen und abzuverkaufen

oder zu vermieten. Den Vorsteuerabzug geltend zu machen, sei nicht nur im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen sondern auch später bis zur Verjährung durch Abgabe von Steuererklärungen möglich.

Ein Vorsteuerabzug ab den ersten Ausgaben sei schon europarechtlich geboten, um die Wettbewerbsneutralität der USt sicherzustellen (EuGH 14.2.1985, Rs C-268/83, *Rompelman*). Die Einholung von Gutachten, Marktanalysen und Rentabilitätsstudien stellten solche Vorbereitungshandlungen dar (EuGH 29.2.1996, Rs C-110/94, *Inzo*). In Zweifelsfällen sei anhand objektiver äußerer Merkmale und Umstände darzulegen, dass die geplante Tätigkeit unternehmerisch sei, was anhand der konkreten Vorgehensweise zu prüfen sei (VwGH 19.3.2008, 2007/15/0134). Zum Zeitpunkt der Vorleistungen müsse die bevorstehende steuerpflichtige Vermietung mit größerer Sicherheit anzunehmen sein, als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder Veräußerung (UStR 2000 Rz 900). Durch die getätigten Wirtschaftlichkeitsanalysen sei die unternehmerische Tätigkeit dargelegt (BFH 27.1.2011, V R 21/09). Auch die erklärte Absicht des Unternehmers, eine mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeit aufzunehmen, sei zu berücksichtigen (EuGH 29.2.1996, Rs C-110/94, *Inzo*). Die Abgabe des Fragebogens zur unternehmerischen Tätigkeit erst 2019 sei nicht relevant, weil sie keine Vorbereitungshandlung und nach außen gerichtete Tätigkeit darstelle, um die Unternehmereigenschaft zu erlangen (UFS 23.5.20112, RV/0585-W/12). Da der Nachweis einer unternehmerischen Tätigkeit erbracht worden sei, sei der Vorsteuerabzug für das Jahr 2014 und die Folgejahre zu gewähren.

Der Beschwerde beigelegt sind Tabellen mit dem Titel „Prognose aus 2013“ und „Prognose aus 2018“, ein Auszug aus dem Einreichplan, Kostenschätzungen der Bau-GmbH des Bf aus 2013 und 2018 für die Umbauarbeiten am Wohngebäude sowie die Bescheide der Gemeinde vom 15.12.2011 über die Baubewilligung und vom 22.11.2016 über deren Verlängerung um zwei Jahre.

Mit Ergänzungsersuchen vom 6.4.2020 fordert die belangte Behörde den Bf auf, die klare und ernsthafte Vermietungsabsicht durch geeignete Unterlagen (zB Vereinbarungen, Maklerauftrag, Korrespondenzen zur Vermietungsbemühung) nachzuweisen.

Im Antwortschreiben vom 27.4.2020 führt der Bf aus, er suche sich seine Mieter selbst, es gebe daher keinen Makler. Vorgelegt werden Korrespondenzen aus 2018 mit einem Anwalt über Mietvertragsentwürfe, aus dem Herbst 2019 mit potentiellen Mietern und aus 2020 über Kücheneinrichtungen.

Mit weiterem Vorhalt vom 9.6.2020 wird der Bf ersucht, die Marktanalysen und Rentabilitätsstudien, die Maklerkorrespondenz zur Umplanung auf kleinere Einheiten, die diesbezüglichen Baupläne, die Anzeige des Baubeginns, die Dokumentation des Baufortschrittes und eine allfällige Fertigstellungsanzeige vorzulegen sowie anzugeben, welche

Umbauarbeiten im Jahr 2013 vorgenommen wurden und ob 2019 die Baubewilligung neuerlich verlängert worden ist.

Mit Mail vom 8.7.2020 antwortet der Bf, die Marktanalyse bestehe aus verschiedenen Gesprächen mit Immobilienhändlern, Zeitschriften und Internetveröffentlichungen (Beilage: Auszug aus einem Blog aus 2018). Die Baubeginnanzeige vom 10.8.2011 und der Einreichplan werden beigelegt. 2013 und 2014 seien hauptsächlich Abbrucharbeiten am Garagenzubau erfolgt und nach einem umplanungsbedingten Baustopp ab 2018 der weitere Umbau. Im Herbst 2019 habe noch eine Verhandlung mit dem Bauamt und dem Schutzzonenbeauftragten stattgefunden, um die vorgenommenen Änderungen zu besprechen und zu bewilligen. Im Jänner 2020 seien die Pläne mit den Änderungen der Gemeinde zur Begutachtung vorgelegt worden, worauf am 17.6.2020 ein Nachbesserungsauftrag (bloß die Form des Antrages betreffend) ergangen sei. Am 24.6.2020 sei vom Bürgermeister zugesichert worden, dass der Bauamtsleiter und das Bundesdenkmalamt bereits zugestimmt hätten, für 27.7.2020 sei eine weitere Verhandlung in Aussicht, bei der auch die Zustimmung der Schutzzonenkommission erwartet werde. Zur gebotenen Vorsteuerentlastung bei Vermietung werde noch hingewiesen auf BFG 8.1.2020, RV/5101022/2019 mit Verweis auf EuGH 25.7.2018, Rs C-140/17, *Gmina/Ryjewo*.

Ebenfalls am 8.7.2020 wurden vom Bf erstmalige Umsatzsteuererklärungen 2015-2017 sowie Einkommensteuererklärung 2016 und berichtigte Einkommensteuererklärungen 2015 und 2017 eingereicht. Letztere wurden als Wiederaufnahme- bzw. Aufhebungsanträge (§ 299 BAO) gewertet und die gegen abschlägige Bescheide erhobenen Beschwerden mittlerweile aus verfahrensrechtlichen Gründen zurückgenommen.

Mit Bescheid vom 21.9.2020 erließ die belangte Behörde eine abweisende Beschwerdevorentscheidung betreffend USt 2014. Bei der Errichtung von Wohnraum müsse, 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 29.7.1997, 93/14/0132; 27.1.1998, 93/14/0234). In zeitlicher Hinsicht müsse die Vermietungsabsicht für den Veranlagungszeitraum nachgewiesen werden, für den der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird. Absichten oder Handlungen in späteren Veranlagungszeiträumen blieben abgesehen von einer möglichen Indizwirkung belanglos (BFG 9.10.2015, RV/2100790/2012). Erwerb, Errichtung oder Umbau sowie Baubewilligung und Kreditaufnahme seien nach stRsp für sich noch keine Vorbereitungshandlungen für eine Vermietung; ausschlaggebend seien nach außen gerichtete Handlungen, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansehe. Es reiche nicht aus, dass die Vermietung als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten in Betracht komme, der auf Vermietung gerichtete Entschluss müsse klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (VwGH 22.9.1987, 86/14/0198, 0199).

Der Bf habe für den Streitzeitraum keinen Nachweis der Vermietungsabsicht erbracht (dokumentierte Interessentensuche am freien Markt, Inserate, Werbetafeln bei der Liegenschaft). Bindende Vereinbarungen lägen nicht vor, die mit Dezember 2019 datierten Mietanbote seien nur von einer Partei unterschrieben. Zur behaupteten Marktstudie und Maklergesprächen bestünden keine Aufzeichnungen, lediglich zwei Prognoserechnungen und ein Internetbeitrag. Indem der Bf ausführt, erst mit den Mietanboten sei die Vermietung sichergestellt gewesen, gestehe er selbst ein, dass der Entschluss zu vermieten, nicht von Anfang an bestanden habe. Schriftverkehr zu Mietverträgen stamme aus dem Jahr 2020, Vertragsentwürfe seien von keiner Partei unterzeichnet. Aktenkundig sei zudem eine am 18.12.2013 erhobene Beschwerde gegen den Bescheid über die EVZ 2014, in der um Herabsetzung angesucht wurde, weil der Bf ab 2014 nur mehr nichtselbständige Einkünfte erziele.

Mit Vorlageantrag vom 16.10.2020, bei der belangten Behörde eingelangt am 19.10.2020, beantragt der Bf die Entscheidung des gesamten Senates und eine mündliche Verhandlung und führt ergänzend zur Beschwerde aus:

Es sei unstrittig, dass der Bf das Gebäude nie für eigene Zwecke verwendet habe, er Baumeister von Beruf sei und daher der Erwerb bzw die Vermarktung von Immobilien im Bereich der Vermietung und Vepachtung einen unmittelbaren Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit darstelle und daher eine Einkunftsquellenvermutung und somit eine unternehmerische Tätigkeit schon bei Erwerb der Immobilie zu unterstellen sei. Für einen Baumeister sei bei einem Bauprojekt zum Zeitpunkt des Erwerbes von einem funktionellen Zusammenhang zu der unternehmerischen Tätigkeit anzunehmen, die er ausübe. Die ersten Maßnahmen, für die seitens der Bau-GmbH des Bf am 18.4.2014 und 12.12.2014 Rechnungen gelegt worden seien, dienten vornehmlich dazu, das Objekt so weit abzusichern, dass für spätere Umbaumaßnahmen die Substanz nicht so weit beschädigt werde, dass diese dann vereitelt werden könnten.

Sowohl die Prognoserechnung aus 2013 mit fünf zu vermietenden Wohnungen als auch jene aus 2018 mit zehn zu vermietenden Wohnungen weise nach 25 Jahren einen deutlichen Einnahmenüberschuss aus, womit von einer Einkunftsquelle auszugehen sei (§ 1 Abs 1 LVO – ab drei nicht parifizierten Wohneinheiten). Die vorgelegten Mietverträge aus dem Jahr 2020 bewiesen auch anhand der Indizienkette, dass der Bf von Anfang an Vorbereitungshandlungen zur Vermietungsmöglichkeit der Immobilie vorgenommen habe. Die belangte Behörde hätte bis zur Gewissheit über die umsatzsteuerpflichtige Vermietung vorläufige Bescheide erlassen können, diese Gewissheit liege nun mit den drei unterzeichneten und vorgelegten Mietverträgen vor.

Der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht, der im Erwerbszeitpunkt nach außen bekundeten (hier vermeintlich fehlenden) Absicht sei die wesentliche Bedeutung beizumessen,

stehe die Rechtsprechung des EuGH entgegen: Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug sei der Steuerpflichtige vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten Mehrwertsteuer zu entlasten; das Mehrwertsteuersystem gewährleiste so die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterlägen (EuGH 21.3.2018, Rs C-533/16, *Volkswagen*). Im Sinne dieses Urteils sei das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art 167 ff MwSt-RL nicht einschränkbar. Es sei auch selbst für sich ohne Bedeutung, dass der betreffende Gegenstand nicht unmittelbar für besteuerte Umsätze verwendet worden sei (EuGH 25.7.2018, Rs C-140/17, *Gmina Ryjewo*). Da der Bf beim Erwerb der Immobilie als Steuerpflichtiger gehandelt habe, stehe ihm der Vorsteuerabzug zu, auch wenn im Erwerbszeitpunkt nicht ausgeschlossen werden konnte, dass der Gegenstand für eine nicht besteuerte Tätigkeit verwendet werde – beim Erwerb als Steuerpflichtiger sei von einem weiten Verständnis dieses Begriffes auszugehen (EuGH 25.7.2018, Rs C-140/17, *Gmina Ryjewo*). Der müsse schon im Erwerbszeitpunkt bzw der Entgegennahme der Dienstleistungen als Steuerpflichtiger handeln und grundsätzlich berechtigt sein, die geschuldete entrichtete Mehrwertsteuer für diesen Gegenstand abzuziehen, wenn er den Gegenstand für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwende (EuGH 11.7.1991, Rs C-97/90, *Lennartz*). Nach der Sphärentheorie (EuGH 12.2.2019, Rs C-515/07, *VN LTO*) sei das Objekt des Bf der unternehmensbezogenen Sphäre zuzurechnen; ein Vorsteuerauschluss sei ausschließlich und nur bei rein privater Verwendung und Zuordnung zur privaten nichtunternehmerischen Sphäre gegeben.

Aus dem gesamten Verlauf von der ersten Baugenehmigung über Rentabilitätsrechnungen, Umbau und mittlerweile tatsächlich vorliegender Vermietung erschließe sich, dass eine umsatzsteuerpflichtige Einkunftsquelle gegeben sei. Der Auftritt nach Außen sei durch sein Auftreten bei der Baubehörde, Gespräche mit Maklern und letztlich die Vermarktung dokumentiert. Verzögerungen durch ein langwieriges baubehördliches Verfahren seien steuerlich nicht dem Bf anzulasten, der aus rein verwaltungsökonomischen Gründen erst ab 2019 die entsprechenden Steuererklärungen abgegeben habe. Der Bf habe von Beginn an vorgebracht, das streitgegenständliche Objekt zur Erzielung von Einnahmen verwenden zu wollen.

Am 23.11.2020 legte die belangte Behörde die Beschwerde betreffend USt 2014 dem BFG vor.

Am 29.10.2020 erließ die belangte Behörde Bescheide u.a. betreffend Einkommensteuer 2016 und Umsatzsteuer 2015-2017. In der Einkommensteuer wurden die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht anerkannt, die Umsatzsteuer wurde mit Null festgesetzt. Begründend wird jeweils auf den Umsatzsteuerbescheid 2014 verwiesen.

In der Beschwerde dagegen vom 5.11.2020 (eingelangt 12.11.2020) beantragt der Bf die Entscheidung des gesamten Senates und eine mündliche Verhandlung. Weiters verzichtet er

auf eine Beschwerdeverentscheidung. Ergänzend zu den wiederholten bisherigen Ausführungen bringt der Bf insbesondere vor, bei der Einreichung der Steuererklärungen sei auf UStR 2000 Rz 900 ff Bedacht genommen worden (v.a. auf VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063). Auch die Unterlagen zu den Finanzierungsgesprächen mit der Bank zwischen März und Juni 2018 werden nun vorgelegt. Die belangte Behörde berufe sich auf VwGH-Judikatur zum UStG 1972, nicht auf aktuelle Rechtsprechung.

Am 21.1.2021 erfolgte die Direktvorlage der Beschwerde 2015-2017 durch die belangte Behörde an das BFG.

Im Rahmen eines Erörterungstermins, der am 11.5.2022 abgehalten wurde, wird zunächst seitens des Berichterstatters näher ausgeführt, dass für eine umsatzsteuerpflichtige Vermietungsabsicht in den Jahren 2014 bis 2017 keine hinreichenden Anhaltspunkte aktenkundig seien.

Vom steuerlichen Vertreter des Bf wird vorgebracht, das Projekt habe sich lange hingezogen, weil der Bau in einer Schutzzone liege und die entsprechenden Bewilligungen des Schutzzonebeauftragten lange auf sich warten ließen. Eine Kreditaufnahme sei erst 2018 erforderlich gewesen, weil die davor getätigten Sicherungsmaßnahmen, um die vorhandene schlechte Substanz zu schützen, und Garagenzubauten noch aus Eigenmitteln bestritten werden konnten. Es sei immer intendiert gewesen, ein Vermietungsprojekt mit 10 Wohnungen zu errichten, was aber längere Zeit am Bauamtsleiter gescheitert sei, der ein derart großes Projekt nicht zu bewilligen bereit gewesen sei. Eine Privatnutzung sei nie in Betracht gezogen worden.

Der Bf sei kein Bauträger, sondern nur Baumeister und bisher nicht mit derartigen Projekten befasst, weshalb er auch in der steuerlichen Abwicklung keine Routine haben konnte. Er hat auch keinen Gewerbeschein für Bauträger. Der Grund, weshalb erst im Jahr 2019 an das Finanzamt herangetreten wurde, war, dass der Bf das Scheitern des Projektes gefürchtet hat und Nachzahlungen vermeiden wollte. Die Instandsetzungsmaßnahmen [gemeint wohl: begünstigte Herstellungskosten] wurden zwar ab 2012 gesetzt, allerdings erfolgte die Zahlung erst 2014, weshalb nach dem Zuflussprinzip erst in diesem Jahr Werbungskosten angefallen sind.

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 4.7.2022 bringt der Bf vor, dass bis zum 24.9.2015 und somit auch im Jahr 2014 eine gültige UID existiert habe. Für die nicht wiederaufgenommenen Jahre 2014 und 2015 wird beantragt, die Fünfzehntelbeträge nach § 28 Abs 3 EStG gemäß § 4 Abs 2 Z 2 iVm § 28 Abs 7 EStG im Jahr 2016 zu berücksichtigen.

Betreffend Einkommensteuer 2017 wurde ursprünglich vom Bf ein Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO gestellt, der wegen Verspätung zurückgewiesen wurde. In weiterer Folge wurde vom Bf Säumnisbeschwerde erhoben, weil für das Jahr 2017 nur eine automatische Arbeitnehmerveranlagung vorgelegen ist und die mit dem Antrag nach § 299 BAO eingereichte Einkommensteuererklärung die Entscheidungspflicht der Behörde ausgelöst hat (§ 41 Abs 2 Z 2 EStG). Gegen den daraufhin am 17.8.2022 ergangenen Einkommensteuerbescheid wurde rechtzeitig Beschwerde erhoben, dem Antrag auf Direktvorlage ist die belangte Behörde umgehend nachgekommen. In der Begründung wird auf die bisherigen Ausführungen verwiesen.

In der mündlichen Verhandlung wird vom Bf ergänzend vorgebracht: Die Liegenschaft war ursprünglich landwirtschaftlich gewidmet, weshalb nur fünf Wohneinheiten bewilligt worden sind. Damit hätte aufgrund der Nutzfläche von rund 1.000 m<sup>2</sup> zwar ein Verkauf erfolgen können, nicht aber eine Vermietung. Da letzteres beabsichtigt war, wurden zunächst nur substanzsichernde und vom Grundriss unabhängige Arbeiten in Angriff genommen und danach das Bauvorhaben länger ruhendgestellt. Erst im Jahr 2020 erfolgte eine Widmungsänderung; durch die Vorarbeiten und Baubewilligungen für Nebengebäude konnte noch im Jahr 2020 das Projekt mit 10 Wohnungen fertiggestellt werden, die seither vermietet werden.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der Bf ist Baumeister. Er ist angestellter Gesellschafter-Geschäftsführer der \*\*\*1\*\*\* Bau GmbH und bezieht dort Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Gesellschaft gehört zu gleichen Teilen dem Bf, seiner Frau und seinen beiden Kindern.

Der Bf hat im Jahr 2009 eine Immobilie erworben mit der Absicht, diese zu Wohnzwecken derart umzubauen und zu erweitern, dass zehn Wohneinheiten mittlerer Größe (ca 65-120 m<sup>2</sup>) entstehen. Ob die bereits ursprünglich geplante unternehmerische Nutzung ein (umsatzsteuersteuerfreier) Verkauf oder die (grundsätzlich umsatzsteuerpflichtige) Vermietung sein soll, war dem Bf zunächst unklar.

Im Februar 2012 wurde mit Abbrucharbeiten an einem Vorbau begonnen (vgl Baubeginnanzeige vom 10.8.2011), außerdem erfolgten von 2012 bis 2014 diverse substanzerhaltende Maßnahmen durch die \*\*\*1\*\*\* Bau GmbH, die Herstellungsaufwand darstellen. Für das Jahr 2014 liegen zwei Rechnungen vor, für die der Vorsteuerabzug begehrt wird. Rechnungsleger ist die \*\*\*1\*\*\* Bau GmbH, deren UID auf den Rechnungen aufgedruckt ist, Adressat ist der Bf ohne Angabe seiner UID. Die Leistungsbeschreibung lautet jeweils: „über diverse Regiearbeiten am Wohngebäude \*\*\*2\*\*\*“, wobei jeweils Facharbeiter, Hilfsarbeiter, LKW und Kleinbagger stundenweise abgerechnet werden und ein „Materialanteil zzz. 20 %

Aufschlag“ enthalten ist. Die Rechnung 12/2014 vom 18.4.2014 betrifft den Leistungszeitraum „2009-LW 50/2013“ mit einem Betrag von 90.362 Euro (+ 18.072,40 Euro USt), die Rechnung 49/2014 vom 12.12.2014 betrifft den Leistungszeitraum „LW 3-50/2014“ mit einem Betrag von 60.006 Euro (+ 12.001,20 Euro USt).

Erst im Jahr 2018 wurde der tatsächliche Um- und Zubau begonnen. Die tatsächliche Nutzung als umsatzsteuerpflichtige Vermietung erfolgte im Jahr 2020.

## 2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich hinsichtlich des Baufortschrittes aus den unbedenklichen Parteienvorbringen. Die Gesellschaftsanteile ergeben sich aus der Einsicht ins Firmenbuch, die nichtselbständige Tätigkeit aus dem Steuerakt des Bf.

Das Vorbringen des Bf zu Wohnungsgrößen und Umplanung ist widersprüchlich. Letztlich erscheint insbesondere aufgrund der persönlichen Vorbringen des Bf in der mündlichen Verhandlung plausibel, dass von Anfang an geplant war, zehn Wohnungen zu errichten.

Dass die Verwendung des Objektes zunächst unsicher war, ergibt sich zum einen daraus, dass der Bf selbst ausführt, dass die Durchführung des Projektes ungewiss war und bei der – lange einzig bewilligten – Möglichkeit, bloß fünf Wohnungen zu errichten, aufgrund der Wohnungsgrößen nur eine Parifizierung mit nachfolgendem Verkauf wirtschaftlich sinnvoll erschienen wäre (vgl das Protokoll des Erörterungstermins sowie die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung zu der bis 2020 fehlenden Bauland-Widmung). Andererseits hat er nach außen keinerlei Anzeichen gesetzt, die eine unternehmerische und insbesondere auf eine umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit gerichtete Nutzung schließen lassen.

- Der Bf hat im Jahr 2014 einen Herabsetzungsantrag der EVZ mit der Begründung gestellt, nur mehr nichtselbständige Einkünfte (und insbesondere keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehr, für die ursprünglich eine UID beantragt worden war) zu erzielen.
- Er hat zuletzt am 2.10.2014 für das Wirtschaftsjahr von Jänner bis Mai 2013 eine Umsatzsteuererklärung abgegeben, und antragsgemäß wurde seine UID mit Bescheid vom 23.9.2015 mit 24.9.2015 begrenzt.
- Die Handlungen betreffend USt-Begrenzung sind erfolgt, nachdem seine GmbH ihm Rechnungen das strittige Objekt betreffend gelegt hat. Die Rechnungen vermitteln nicht den Eindruck, dass der Bf sich daraus Vorsteuern abziehen will. So sind die Leistungsbeschreibungen zu allgemein gehalten, und es fehlt beispielsweise auf beiden Rechnungen seine UID. Dass bei Rechnungsbeträgen über 10.000 Euro die UID des Leistungsempfängers Rechnungsbestandteil ist (§ 11 Abs 1 Z 3 lit b UStG), kann bei einem Unternehmen nach der Art der rechnungslegenden GmbH als bekannt vorausgesetzt werden.

- Es erscheint völlig unplausibel, die Verletzung der Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) für abgabenrechtlich relevante Tatsachen mit verwaltungsökonomischen Überlegungen zu begründen, zumal es sich um Tatsachen handelt, die beim Bf zu steuerlichen Erleichterungen geführt hätten.
- In jener Zeit, für die fünf Jahre später eine unternehmerische und umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit behauptet wird, hat der Bf nach außen das genau gegenteilige Bild zum Ausdruck gebracht, indem er eben bekanntgegeben hat, nur mehr nichtselbständige Einkünfte zu erzielen und kein Unternehmer mehr zu sein.

Zu den vom Bf ins Treffen geführten Handlungen ist festzuhalten:

- Eine Baubewilligung zu erwirken, ist Sache jedes Bauwerbers, unabhängig vom Zweck des Baus. Daraus lässt sich gar nichts ableiten, zumal mit der bei Beginn der Bauarbeiten vorhandenen Widmung eine Vermietung nicht wirtschaftlich gewesen wäre, wie der Bf selbst in der mündlichen Verhandlung einräumt.
- Aus seiner Eigenschaft als Baumeister lässt sich ebenso nichts gewinnen. Schließlich ist der Bf nicht selbst gewerblich als Baumeister tätig, sondern wickelt sein Bauunternehmen in der Rechtsform einer GmbH ab. Weder als deren Angestellter noch als deren Gesellschafter ist er Unternehmer oder erzielt er betriebliche Einkünfte.
- Nicht näher belegte Gespräche mit nicht näher bezeichneten Maklern sind nicht geeignet, eine umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit zu untermauern. In diesem Zusammenhang verlässt der Bf nicht die Behauptungsebene. Auch Korrespondenzen und Internetquellen aus den Jahren 2018 und später lassen nicht auf die Intentionen der Jahre 2014 bis 2017 schließen, für die nichts Derartiges vorgelegt wird.
- Zwar erscheint es plausibel, dass im Zuge der Finanzierungsverhandlungen mit der Bank im Jahr 2018 eine Prognoserechnung erstellt worden ist. Die ebenfalls vorgelegte Prognoserechnung aus dem Jahr 2013 hat jedoch keinerlei Beweiskraft, weil nicht nachvollziehbar ist, dass die so titulierte Prognoserechnung damals tatsächlich schon erstellt worden wäre. Hätte es bereits damals eine Prognoserechnung gegeben, dann hätte der Bf bereits damals steuerrechtliche Überlegungen angestellt. Da er aber gegenüber dem Finanzamt in der Zeit, aus der die Prognoserechnung vermeintlich stammt, keine Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung behauptet hat, wird damals auch keine Prognoserechnung vorhanden gewesen sein. Wahrscheinlicher ist, dass die Prognoserechnung später erstellt wurde, um die ursprüngliche – aber so gar nicht intendierte – Projektvariante mit fünf Wohnungen im Nachhinein zu plausibilisieren. Zusammengefasst gab es im Jahr 2014 keine „Marktanalyse und Rentabilitätsstudie“ in Form einer auf Vermietung gerichteten Prognoserechnung.

Dass erst ab frühestens 2018 tatsächlich eine Vermietung zu Wohnzwecken ernsthaft als wahrscheinlichste Verwendung der Immobilie ins Auge gefasst wurde, ist erkennbar durch das Auftreten gegenüber der finanzierenden Bank mit Prognoserechnung und die

Anwaltskorrespondenz über den Entwurf von Mietverträgen. Dass die Nutzung umsatzsteuerpflichtig erfolgen wird, zeigt sich aus den prognostizierten Umsätzen. Die tatsächliche unternehmerische umsatzsteuerpflichtige Nutzung ab 2020 ergibt sich aus der Fertigstellungsanzeige und den im August und September 2020 unterzeichneten Mietverträgen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

##### **3.1.1. Zur Umsatzsteuer**

Der Unternehmer kann die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen (§ 12 Abs 1 Z 1 UStG). Lieferungen und sonstige Leistungen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen (§ 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG).

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind die Steuern für die Lieferungen und sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet bzw diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt (§ 12 Abs 3 Z 1, 2 UStG).

Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier (bei Grundstücken 20) Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen (§ 12 Abs 10 UStG).

Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs 3), so ist, sofern nicht Abs 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist (§ 12 Abs 11 UStG).

Die Bestimmungen der Abs 10 und 11 gelten sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören (§ 12 Abs 12 UStG).

Zu der hier strittigen Rechtsfrage legt der BMF seine Ansicht für den bundeseinheitlichen Vollzug der Abgabenvorschriften folgendermaßen dar (vgl UStR 2000 Rz 900 f):

*„Hat ein Unternehmer in einem Veranlagungszeitraum keine steuerfreien Umsätze ausgeführt, sind aber Vorsteuern angefallen, die mit späteren Umsätzen dieser Art in Zusammenhang stehen, so hat der Vorsteuerabzug insoweit von vornherein zu unterbleiben. Umgekehrt können Vorsteuern, die den zum Abzug berechtigenden Umsätzen zuzurechnen sind, bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen bereits abgezogen werden, bevor die entsprechenden Umsätze ausgeführt werden.*

*Will der Unternehmer im Hinblick auf eine von ihm vorzunehmende Option bereits vor der Ausführung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, ist dies nur dann möglich, wenn er darlegen kann (zB durch entsprechende Vorvereinbarungen mit zukünftigen Mietern oder anhand anderer über eine bloße Absichtserklärung hinausgehende Umstände), dass im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung mit größerer Sicherheit anzunehmen war als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063). Dies gilt auch für den Umstand, dass der Mieter das Mietobjekt nahezu ausschließlich (siehe Rz 899a bis Rz 899c) für Umsätze verwenden wird, die seine Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht ausschließen.*

*Hinsichtlich der Gewährung des Vorsteuerabzuges ist jeder Veranlagungszeitraum für sich zu beurteilen. Ist im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung der Zusammenhang noch nicht sicher, klären sich aber die Verhältnisse noch im Laufe des Veranlagungszeitraumes, so ist auf diese Verhältnisse abzustellen. Stellt sich in einem späteren Veranlagungszeitraum (aber vor dem Veranlagungszeitraum der tatsächlichen Leistung) heraus, dass der zukünftige Umsatz anders zu beurteilen ist (wird zB eine verbindliche Vereinbarung hinsichtlich der Ausübung der Option erst in einem späteren Veranlagungszeitraum geschlossen oder eine entsprechende Vereinbarung rückgängig gemacht), so ist der Vorsteuerabzug für eine Leistung dieses (und der folgenden) Veranlagungszeitraumes(-räume) nach der neuen Beurteilung zu gewähren oder zu versagen. Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges des (bzw. der) vorangegangenen Veranlagungszeitraumes(-räume) tritt bereits im Voranmeldungs-(Veranlagungs-)Zeitraum der nach außen hin erkennbaren, klar bestimmten und verbindlichen Absichtsänderung eine Änderung der Verhältnisse iSd des § 12 Abs. 11 UStG 1994 ein und nicht erst im Voranmeldungs-(Veranlagungs-)Zeitraum des tatsächlichen Erzielens eines (Vermietungs-) Umsatzes (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0070).“*

Die Rechtsprechung des VwGH wird in den UStR 2000 korrekt wiedergegeben. Hängt das Recht auf Vorsteuerabzug von einer zu treffenden Option (zB nach § 6 Abs 2 UStG) ab, so „muss (wie schon die Frage, ob überhaupt vermietet werden wird) mit der Wahl jener Möglichkeit beantwortet werden, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat (Hinweis

*Ruppe, UStG3, § 12 Tz 164/1*)“ (vgl. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063). Einer Optionsausübung wird es gleichzuhalten sein, dass das Recht auf Vorsteuerabzug von der künftig zu treffenden Entscheidung abhängt, das Objekt steuerpflichtig zu Wohnzwecken zu vermieten (§ 6 Abs 1 Z 16 TS 1 UStG) oder steuerfrei zu veräußern (§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG).

Weiter führt der Gerichtshof in diesem Erkenntnis vom 13.9.2006 aus: *„Für den Geltungsbereich des Umsatzsteuergesetzes 1994 erfordert die Abziehbarkeit von Vorsteuern im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit noch vor deren Beginn ein Vorbringen des Steuerpflichtigen, mit welchem er Sachverhalte darlegt, bei deren Würdigung am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung ist.“*

Auch nach dem zweiten in den UStR 200 zitierten Erkenntnis ist klar, dass der Vorsteuerabzug im Regelfall bereits zulässig ist, wenn die Ausführung eines steuerpflichtigen Umsatzes erst beabsichtigt ist, und setzt nicht voraus, dass der Unternehmer damit einen Umsatz bereits ausgeführt hat oder ausführt (vgl. EuGH 21.3.2000, Rs C-110/98, *Gabalfrisa SL ua*, Rn 45). Es genügt, wenn die Gegenstände oder Dienstleistungen zur Verwendung im Rahmen steuerpflichtiger Umstände bestimmt sind (vgl. EuGH 15.1.1998, Rs C-37/95, *Ghent Coal Terminal NV*, Rn 17). Allerdings kommt es für die Frage der Berechtigung zum Vorsteuerabzug auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Erbringung der Leistung an, auf welche die als Vorsteuer geltend gemachte Umsatzsteuer entfällt (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0070).

In zeitlicher unmittelbarer Nähe zum Leistungszeitraum hat der Bf gegenüber der Abgabenbehörde angegeben, nur mehr Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu erzielen und beantragt, seine UID zu begrenzen. Er hat auch nicht danach getrachtet, eine Rechnung zu erhalten, die den Formvorschriften des § 11 UStG entspricht (keine aussagekräftige Bezeichnung von Art und Umfang der sonstigen Leistung, keine UID des Leistungsempfängers). Vor allem aber hätte die bis 2020 bestehende Widmung und Baubewilligung für lediglich fünf Wohneinheiten eine Vermietung unrentabel und damit den Verkauf parifizierter Wohnungen wahrscheinlicher erscheinen lassen. Die Verhältnisse im Jahr 2014 lassen die Nutzung des Gegenstandes für eine bevorstehende steuerpflichtige Vermietung daher nicht wahrscheinlicher erscheinen, als den Fall des Unterbleibens einer Vermietung. Im Jahr 2014 war der Vorsteuerabzug somit nicht zu gewähren.

Es stellt sich damit lediglich die Frage einer späteren Berichtigung. Dass diese innerstaatlich wie auch schon unionsrechtlich zusteht, ist außer Zweifel. Wie auch schon in vorangegangenen Urteilen, so hat der EuGH auch zuletzt in der Rechtssache *Gmina Ryjewo* bekräftigt, dass es für sich gesehen ohne Bedeutung ist, dass der betreffende Gegenstand nicht unmittelbar für besteuerte Umsätze verwendet worden ist, weil die Verwendung des Gegenstandes nur den Umfang des Vorsteuerabzuges oder der etwaigen späteren Berichtigung bestimmt, jedoch

nicht die Entstehung des Abzugsanspruches berührt (EuGH 25.7.2018, Rs C-140/17, Rn 51). Im Sinne der in diesem Urteil zitierten Rechtsprechung (vgl insbesondere Rn 34, 38, 39) hat der Bf als Steuerpflichtiger gehandelt, und es handelt sich um einen Gegenstand, der auch für unternehmerische Zwecke genutzt werden kann. Strittig ist zwischen den Parteien das Ausmaß und der Zeitpunkt einer Berichtigung.

Der Zeitpunkt liegt jedenfalls außerhalb des Streitzeitraumes, denn einerseits wurden vom Bf erst in den Jahren 2018 und 2019 Handlungen gesetzt, die eine steuerpflichtige Vermietung nach außen erkennbar werden lassen. Andererseits war das angestrebte Ziel, zehn Wohnungen zu vermieten, erst durch die Umwidmung im Jahr 2020 möglich und wurde mit der Vermietung auch erst im Jahr 2020 begonnen. Wann in der Zeitspanne von 2018 bis 2020 genau die Sachverhaltselemente so weit gediehen waren, dass eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung wahrscheinlicher geworden ist, als ihr Unterbleiben, kann dahingestellt bleiben, weil die Jahre ab 2018 nicht Verfahrensgegenstand sind. Daher ist diese Streitfrage nicht in diesem Beschwerdeverfahren zu entscheiden.

Es ist jedoch festzuhalten, dass eine nur anteilige Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10 UStG – wie sie die belangte Behörde im Erörterungstermin in Aussicht gestellt hat – voraussetzt, dass der Gegenstand als Anlagevermögen verwendet oder genutzt wird. Dieses Tatbestandsmerkmal ist jedoch erst im Lauf des Jahres 2020 gegeben. Damit ist in jenem Jahr, in dem die umsatzsteuerpflichtige Nutzung wahrscheinlicher geworden ist, als ihr Unterbleiben, nicht § 12 Abs 10 UStG einschlägig, sondern der volle Betrag der Vorsteuern gemäß § 12 Abs 11 UStG zu berichtigen. Damit zerstreuen sich auch die Bedenken des Bf, es käme zu einer unionsrechtlich unzulässigen „Verschmutzung mit Umsatzsteuer.“

### **3.1.2. Zur Einkommensteuer**

Für vorweggenommene Werbungskosten ist es erforderlich, dass die auf Vermietung gerichtete Absicht klar und eindeutig nach außen in Erscheinung tritt (vgl UFS 1.6.2012, RV/0464-F/09; VwGH 28.5.2008, 2008/15/0013; 19.9.2007, 2004/13/0096; 21.10.1993, 92/15/0060). Dabei genügt es nicht, dass die Vermietung eine von mehreren ins Auge gefassten Verwertungsarten ist (VwGH 27.3.1996, 93/15/0210). Wie bereits aus den obigen Ausführungen zur Umsatzsteuer ersichtlich, war die Vermietung in den Jahren bis einschließlich 2017 nicht wahrscheinlicher als ihr Unterbleiben. Daher können weder laufende Ausgaben noch AfA-Beträge als Werbungskosten geltend gemacht und in den Streitjahren daher nicht einkommensmindernd berücksichtigt werden.

Auf die in der mündlichen Verhandlung aufgeworfene Frage, ob Herstellungsaufwand, der nach § 28 Abs 3 EStG begünstigt abgeschrieben wird, erst ab Fertigstellung/Inbetriebnahme (so die belangte Behörde) oder schon mit dem Anfallen (so der Bf mit Verweis auf *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB [wohl § 28 Tz 47.3] abgeschrieben werden kann, braucht daher

nicht weiter eingegangen zu werden; auch ob die Voraussetzungen des § 28 Abs 3 EStG vorliegen, muss damit nicht geprüft werden.

Ergänzend wird festgehalten, dass für den Fall, dass eine Absetzung ab 2014 zutreffend wäre, die Berücksichtigung der Beträge aus 2014 und 2015 im Jahr 2016 nicht erfolgen könnte. Dafür wäre nämlich nach § 28 Abs 7 iVm § 4 Abs 2 EStG Voraussetzung, dass der Fehler im Entstehungsjahr nur wegen der eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden kann. Im vorliegenden Fall steht dem aber nicht nur die Verjährung entgegen, sondern auch das Fehlen von Wiederaufnahmegründen. Der – mittlerweile vom Bf zurückgezogene – Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2014 und 2015 wäre nämlich an dem Umstand gescheitert, dass für den Bf keine Tatsachen iSd § 303 Abs 1 lit b BAO für ihn (vgl VwGH 29.3.2017, Ro 2016/15/0036) neu hervorgekommen wären.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Wien, am 5. Oktober 2022