

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 27. Juli 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 31. Mai 2016 betreffend Umsatzsteuer 2014 zu Steuernummer ***Bf-StNr*** nach der am 14.11.2023 abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Abgabenerklärung vom 04.04.2016 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf) in ihrer Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2014 ua die Berücksichtigung von € 1.416,67 an Vorsteuern. Das Finanzamt setzte mit dem hier angefochtenen Umsatzsteuerbescheid vom 31.05.2016 die Umsatzsteuer mit € 121,67 ohne die Berücksichtigung von Vorsteuern fest. Dagegen wurde durch die steuerliche Vertretung der Bf – nach einer Fristverlängerung für die Erhebung einer Beschwerde bis zum 31.07.2016 – am 27.07.2016 fristgerecht Beschwerde erhoben. Am 23.03.2017 wurde durch das Finanzamt die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Dieser Bescheid wurde der Bf am 27.03.2017 zugestellt und von der Bf wurde am 27.04.2017 ein Vorlageantrag erhoben, wobei durch die Bf ein Antrag auf eine mündliche Verhandlung vor dem Senat gestellt wurde. Der Vorlageantrag wurde seitens der Bf mit Schreiben vom 26.05.2017 ergänzt. Mit Schreiben vom 27.09.2023 wurde durch die steuerliche Vertretung der Antrag auf eine Entscheidung des

Senates zurückgezogen. Die mündliche Verhandlung in der gegenständlichen Beschwerdesache fand am 14.11.2023 statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Tochter der Bf ist grundbücherliche Eigentümerin einer Eigentumswohnung (W7) im Hause ***Adresse*** im Grundbuch der ***KG / EZ***. Mit Notariatsvertrag vom 27.11.2015 wurde der Bf durch ihre Tochter ein Fruchtgenussrecht an dieser Wohnung schenkungsweise eingeräumt. Lt Notariatsakt vom 27.11.2015 sind die Parteien bereits mit Wirkung zum 01.01.2015 dazu übereingekommen dieses Fruchtgenussrecht einzuräumen (vgl Notariatsakt BFG-Akt OZ 10).

Mit Rechnung vom 04.12.2014 wurde der Bf die Demontage und Montage von Fenstern (Pfostenfenster) betreffend die gegenständliche Liegenschaft (BVH ***Adresse***) verrechnet. In dieser Rechnung wurde auf eine geleistete Anzahlung vom 19.11.2014 Bezug genommen. Rechnungsadressat ist die Bf. Der Rechnungsbetrag beläuft sich auf € 7.083,33 netto zuzüglich 20% USt in der Höhe von € 1.416,67. Der Betrag von € 1.416,67 wurde in der Umsatzsteuererklärung als Vorsteuer erklärt, vom Finanzamt jedoch nicht berücksichtigt.

In der mündlichen Verhandlung vom 14.11.2023 ergänzte die steuerliche Vertretung auf die Frage, warum die verfahrensgegenständliche Rechnung der Tischlerei für den Fenstereinbau vom Dezember 2014 auf die Bf ausgestellt war, wo doch das Fruchtgenussrecht erst ab 01.01.2015 der Bf eingeräumt worden sein soll, dass damals Renovierungsarbeiten an dem gegenständlichen Objekt stattgefunden haben sollen. Durch die Renovierungsarbeiten soll bereits ein Baustellenlift errichtet gewesen sein, was die Renovierung der Fenster erleichtert habe. Es sei damals so gewesen, dass durch die Renovierung erstmalig die Idee aufkam, diese Wohnung zu vermieten. Die zivilrechtliche Eigentümerin (Anmerkung: die Tochter der Bf) habe damals nicht über die finanziellen Mittel für diese Renovierung verfügt, weshalb die Idee mit dem Fruchtgenussrecht geboren worden sein soll.

Die Bf hat durch ihre steuerliche Vertretung mit Eingabe vom 18.01.2016 einen Fragebogen der Finanzverwaltung (Verf 24) ausgefüllt eingebracht und darin erklärt, dass der Vermietungsbeginn mit 01.11.2015 erfolgt sei. Ebenfalls mit Eingabe vom 18.01.2016 hat die Bf für das Kalenderjahr 2015 auf die Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet und in einer weiteren Eingabe gleichen Datums die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer beantragt. Mit der Abgabe der Umsatzsteuererklärung für das Beschwerdejahr 2014 am 04.04.2016 wurde die im gegenständlichen Verfahren strittige Vorsteuer beantragt. Mit Eingabe vom 15.04.2016 wurde auch für das Beschwerdejahr auf die Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet.

Ergänzend brachte die steuerliche Vertretung in der mündlichen Verhandlung vom 14.11.2023 vor, dass die Anträge für das Jahr 2014 deswegen so spät gestellt worden seien, weil die Bf vergessen habe, dass bereits 2014 eine Rechnung bezahlt worden sei.

In der Umsatzsteuererklärung 2014 wurde ein Umsatz in der Höhe von € 608,34 erklärt. Dieser Umsatz bezieht sich lt der Bf auf Leistungen in Zusammenhang mit der Führung der Buchhaltung und diversen Verwaltungsarbeiten für das technische Büro des Ehepartners der Bf.

Lt der Bf seien von Dezember 2014 bis August 2015 in der gegenständlichen Wohnung Renovierungsarbeiten durchgeführt worden. Die Tochter der Bf und zivilrechtliche Eigentümerin der Wohnung habe im Oktober 2015 die Wohnung kurzfristig selbst benutzt, bis dann der erste Mieter eingezogen sei. Die Mietersuche sei über Internetportale erfolgt, die aber nicht dokumentiert worden seien. (vgl Vorhaltsbeantwortung vom 12.05.2016 BFG-Akt OZ 19)

Auf der Basis der Erhebungen des Finanzamtes konnte festgestellt werden, dass die Wohnung nach der Renovierung im Zeitraum 02.10.2015 bis 12.11.2015 von der Tochter der Bf und zivilrechtlichen Eigentümerin der Wohnung bewohnt wurde (vgl ZMR-Auskunft BFG-Akt OZ 21). Gleichzeitig wurde diese Wohnung im Zeitraum 02.10.2015 bis 03.03.2016 von ***NN*** bewohnt. Als Unterkunftgeberin wird am ZMR-Auszug die Tochter der Bf angeführt (vgl ZMR-Auskunft BFG-Akt OZ 23). Darüber hinaus konnte festgestellt werden, dass die Tochter der Bf und ***NN*** bereits davor lt ZMR gemeinsam an der Wohnadresse der Bf gemeldet waren. Konkret war die Tochter der Bf im Zeitraum 29.08.1988 bis 26.08.2014 im Hauptwohnsitz und von 27.08.2014 bis 12.11.2015 im Nebenwohnsitz an der Wohnadresse der Bf lt ZMR gemeldet. Gleichzeitig war ***NN*** im Zeitraum 11.05.2015 bis 26.06.2015 an derselben Adresse (Wohnadresse der Bf) im Hauptwohnsitz gemeldet.

In der mündlichen Verhandlung vom 14.11.2023 wurde von der steuerlichen Vertretung ergänzend ausgeführt, dass die Tochter der Bf mit ihrem nunmehrigen Ehemann ***NN*** bereits in Wien zusammengelebt habe. Nach der Kündigung des Dienstverhältnisses der Tochter der Bf in Wien seien beide in die verfahrensgegenständliche Wohnung eingezogen.

Im Zuge des Verfahrens wurde ua der nicht unterschriebene Mietvertrag zwischen der Bf und ***NN*** vorgelegt (vgl BFG-Akt OZ 20). Dieses Mietverhältnis soll lt der Bf am 31.03.2016 beendet worden sein. Ein Nachmieter hat ab dem 15.05.2016 die gegenständliche Wohnung gemietet.

Die Tochter der Bf und ***NN*** leben mittlerweile seit dem Jahr 2016 in einem gemeinsamen Haus.

Mit dem gegenständlich angefochtenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2014 begründete das Finanzamt die Nichtanerkennung der Vorsteuern wie folgt:

*„Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist die Unternehmereigenschaft zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass im Jahr 2014 noch keine Vermietungsabsicht bestanden hat (und somit keine Unternehmereigenschaft). Ursprünglich wurde der 1.11.2015 als Beginn der Vermietung angegeben und eine Verzichtserklärung nach § 6 Abs. 3 UStG ab dem Kalenderjahr 2015. Erst 3 Monate später wurde eine Verzichtserklärung auch schon für das Jahr 2014 abgegeben. Gegen die Vermietungsabsicht spricht auch die Tatsache, dass die zivilrechtliche Eigentümerin Frau ***Tochter Bf*** in der Zeit von 02.10.2015 bis 11.11.2015 selbst in der gegenständlichen Eigentumswohnung gewohnt hat. Außerdem hatte Frau ***Bf*** im Jahr 2014 noch gar kein Fruchtgenussrecht an der Wohnung, dieses wurde ihr erst im November 2015 eingeräumt. Rückwirkende Verträge werden im Steuerrecht nur anerkannt, wenn dies ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist (wie zB. im Umgründungssteuerrecht). Mangels Vermietungsabsicht zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges werden die Vorsteuern im Jahr 2014 nicht anerkannt.“*

In der Beschwerde hat die Bf ausgeführt wie folgt:

*„Es stand bereits im Zeitpunkt der Auftragserteilung an die Handwerker zur Sanierung der Wohnungen fest, dass die Sanierung durchgeführt wird, um die Wohnung in einen vermietbaren Zustand zu versetzen. Da die Eigentümerin der Wohnung, Frau ***Tochter Bf*** nicht über die notwendigen finanziellen Mittel verfügte, war von Anfang an vereinbart, dass Frau ***Bf*** dafür das Fruchtgenussrecht eingeräumt erhält.“*

Bei Abgabe der Verzichtserklärung gem. § 6 Abs. 2 UStG für das Jahr 2015 wurde übersehen, dass bereits im Dezember 2014 eine Rechnung bezahlt wurde. Die Tatsache, dass im Fragebogen als Beginn der Tätigkeit der 1.11.2015 angegeben wurde, hat sich auf die Tatsache bezogen, dass der erste Mieter erst zu diesem Zeitpunkt eingezogen ist. Aus einkommensteuerlicher Sicht haben sich für das Jahr 2014 ja noch keine Einkünfte ergeben, da die Inbetriebnahme erst 2015 erfolgte. Das hier als Datum der Beginn der Vermietungsabsicht einzutragen sei, ist sicherlich nicht eindeutig zu schließen.

*Es ist richtig, dass der Fruchtgenussrechtsvertrag formell erst im November 2015 abgeschlossen wurde. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die für die Vertragserrichtung notwendigen Personen sich beruflich die meiste Zeit im Ausland (***Gatte Bf***) bzw. in Wien (***Tochter Bf***) aufgehalten haben.*

*Auch in der Fruchtgenussvereinbarung wurde der Hinweis aufgenommen, dass die Vereinbarung bereits mit 1.1.2015 getroffen wurde, vor allem in Hinblick darauf, dass ab diesem Zeitpunkt eventuelle Einnahmen Frau ***Bf*** zustehen.*

*Aus diesem Grunde liegt keine rückwirkende Vereinbarung vor. Frau ***Bf*** ist die ganze Zeit als Auftraggeberin der Sanierungsarbeiten und auch als (potentielle) Vermieter aufgetreten. [...]"*

In der gesonderten Bescheidbegründung der Beschwerdeentscheidung hat das Finanzamt zunächst den bisherigen Verfahrensgang und den Sachverhalt dargestellt. In der rechtlichen Würdigung des Finanzamtes wurde ausgeführt wie folgt:

„[...]

Gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Grundvoraussetzung für den Vorsteuerabzug ist die Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges. Es ist zwar nicht erforderlich, dass bereits Einnahmen erzielt wurden, doch muss - für den Vorsteuerabzug vor der Erzielung von Einnahmen - die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände, klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hiebei sondiert wird, ob sich das Gebäude günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016).

Der Unternehmer tritt bereits nach außen hin in Erscheinung, wenn er im Hinblick auf die Erbringung von Leistungen Vorbereitungshandlungen setzt und damit zweifelsfrei zum Ausdruck bringt, dass er die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt hat.

Bei der Vermietung eines Gebäudes muss die Absicht der Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder auf Grund anderer über die bloße Erklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen (VwGH 28.5.2008, 2008/15/0013; VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175). Dem wird nicht entsprochen, wenn der Steuerpflichtige bloße Gespräche mit potentiellen Mietern führte, ohne diesbezüglich allfällige bindende Vereinbarungen vorzulegen (UFS 2.12.2009, RV/0139-W/05).

Der Erwerb, die Errichtung oder der Umbau und die dafür erforderliche Baubewilligung können für sich allein noch nicht als Vorbereitung für die Vermietung des Objektes angesehen werden (VwGH 17.5.1988, 85/14/0106; VwGH 25.6.1997, 94/15/0227; VwGH 23.6.1992, 92/14/0037; UFS 11.3.2004, RV/0450-I/03).

Im gegenständlichen Fall geht es rein um das Jahr 2014 bzw. ob der Austausch der Fenster im Dezember 2014 bereits im Rahmen des Unternehmens (als Vorbereitungshandlungen)

stattgefunden hat. Unstrittig ist, dass zumindest ab dem Jahr 2016 eine Fremdvermietung vorliegt.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug vor Erzielung erster Einnahmen ist, dass eine später geplante unternehmerische Nutzung zweifelsfrei nach außen zum Ausdruck kommt. Nach der strengen Judikatur des VwGH sind bei einer Vermietung bindende Vereinbarungen notwendig oder andere Umstände, die über die bloße Absichtserklärung der späteren Vermietung hinausgehen. Derartige Umstände könnten z.B. in der Beauftragung eines Maklers oder dem Schalten erster Inserate liegen.

Es ergibt sich auch aus der zitierten VwGH-Judikatur, dass ein Umbau allein noch nicht als Vorbereitungshandlung zu einer späteren Vermietung angesehen werden kann.

Im vorliegenden Fall ist ein nach außen gerichtetes Auftreten, aus welchem eine geplante unternehmerische Nutzung abgeleitet werden kann, zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges nicht ersichtlich. Die Meldung bei der Finanz erfolgte erst im Jänner 2016 und wurde in dieser Meldung von der Beschwerdeführerin selbst von einem Beginn der Tätigkeit im Jahr 2015 ausgegangen und passend dazu ein Regelbesteuerungsantrag ab dem Kalenderjahr 2015 abgegeben.

Laut Schreiben vom 23.11.2016 sei die steuerliche Vertretung bereits 2014 von der geplanten Vermietung und der Einräumung des Fruchtgenussrechtes informiert gewesen. Der steuerlichen Vertretung müsste aber eigentlich bekannt sein, dass die Anzeigepflicht nach § 120 Abs. 1 BAO die Begründung und die Beendigung der Unternehmereigenschaft (VwGH 17.3.2005, 2004/16/0252) betrifft und somit zeitnah mit den ersten Vorbereitungshandlungen getätigt werden muss. (siehe Ritz, BAO, 5. Aufl. 2014, § 120 Rz 4)

Außerdem müsste der steuerlichen Vertretung bekannt sein, dass gem. § 11 Abs. 1 Z 3 lit. b UStG bei Rechnungen über € 10.000,- (und im ersten Quartal 2015 sind Rechnungen über € 10.000,- vorhanden) auch die UID des Leistungsempfängers anzugeben ist. Spätestens zu diesem Zeitpunkt (Beginn 2015) hätte von Seiten der steuerlichen Vertretung - wenn tatsächlich bereits die Vermietungsabsicht bestanden hätte - die Meldung der unternehmerischen Tätigkeit erfolgen müssen, um mögliche formelle Probleme beim Vorsteuerabzug zu vermeiden.

*Gegen die Vermietungsabsicht im Jahr 2014 spricht auch, dass ***Tochter Bf*** und ihr Lebensgefährte ***NN*** ab Spätsommer/Herbst 2015 in der Wohnung gelebt haben. Dabei wird noch einmal darauf hingewiesen, dass Frau ***Tochter Bf*** und Herr ***NN*** beide ab 02.10.2015 an der Adresse ***Adresse***, gemeldet waren. Bei Herrn ***NN*** ist als Unterkunftgeberin Frau ***Tochter Bf*** angegeben und nicht Frau ***Bf***, obwohl diese ja angeblich bereits Fruchtnießerin war seit 01.01.2015.*

*Es ist auch unglaublich, dass Frau ***Tochter Bf*** und Herr ***NN*** im gegenständlichen Zeitraum nur befreundet gewesen wären. Herr ***NN*** war schon davor an der Adresse der Eltern von Frau ***Tochter Bf*** gemeldet und haben die beiden bereits zu Beginn des Jahres 2016 um eine gemeinsame Baubewilligung in der Gemeinde ***XY*** angesucht. Es würde ein sehr rapider Übergang von Freundschaft zu Beziehung vorliegen, wenn Ende 2015 nur ein freundschaftliches Verhältnis vorgelegen hätte und zu Beginn 2016 bereits um die Bewilligung für ein gemeinsames Eigenheim angesucht wird.*

*Für die Finanzverwaltung stellt sich der Sachverhalt so dar, dass Frau ***Bf*** für die Wohnung ihrer Tochter die Renovierung übernommen, da - wie von der Beschwerdeführerin selbst ausgeführt - Frau ***Tochter Bf*** nicht über die finanziellen Mittel dazu verfügte. Erst nachdem Frau ***Tochter Bf*** und Herr ***NN*** im Oktober 2015 die Wohnung bezogen haben, ist die „Idee“ entstanden, dass man daraus eine unternehmerische Tätigkeit „basteln“ könnte. Dafür spricht auch, dass eine Suche nach einem Fremdmietler in keinsten Weise dokumentiert werden konnte.*

*Passend dazu auch die zeitliche Abfolge der Ummeldung von Frau ***Tochter Bf***, obwohl davon auszugehen ist, dass sie mit ihrem Lebensgefährten die Wohnung gemeinsam davor bezogen hat und auch bis Ende März mit ihm gemeinsam in ihrer Wohnung gelebt hat und der Erstellung des Notariatsaktes jeweils im November 2015. Auffallend dabei ist auch, dass der Mietvertrag mit Herrn ***NN*** weder unterschrieben noch verbürgt wurde.*

Aus all diesen Umständen geht die Finanzverwaltung davon aus, dass im Jahr 2014 noch keine unternehmerische Nutzung geplant war und die Sanierung der Wohnung aus privaten Motiven erfolgte (Nutzung durch die Eigentümerin und Tochter zusammen mit ihrem Lebensgefährten). [...]

Mit Schriftsatz vom 26.05.2017 wurde der Vorlageantrag durch die steuerliche Vertretung der Bf noch ergänzt wie folgt:

„[...]“

Wie bereits dem Finanzamt bekanntgegeben wurde, wurde das Objekt bereits an einen weiteren Fremdmietler vermietet. Auch hier wurde kein Makler beauftragt oder ein Zeitungsinserat geschaltet. Es entspricht durchaus den heutigen Gepflogenheiten, Mietersuchen für ein derartiges Objekt über das Internet zu machen.

*Ohne auf die unqualifizierten Stellungnahmen und Schlussfolgerungen (wie zB „unglaublich“, „basteln“ etc.) in der Bescheidbegründung näher eingehen zu wollen, weisen wir darauf hin, dass wohl nicht ernsthaft unterstellt werden kann, dass Frau ***Bf*** die Wohnung nur für ihre Tochter renoviert hätte, ohne eine Fremdvermietung zu beabsichtigen. Bei der gegenständlichen Wohnung handelt es sich um ein großes Zimmer mit integrierter Küche, Bad und Vorraum mit insgesamt 52 m². Diese Wohnung ist daher keineswegs für 2*

*Personen geeignet. Auch bei den Nachmietern handelt es sich jeweils um Einzelpersonen. Das mittlerweile von Frau ***Tochter Bf*** gemeinsam mit Herr ***NN*** bezogene Haus hat weit über 100 m².*

Die Tatsache, dass zunächst nur für das Jahr 2015 eine Erklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG abgegeben wurde, erklärt sich aus der Tatsache, dass übersehen wurde, dass bereits eine Rechnung Ende Dezember 2014 bezahlt wurde. Der Antrag auf Vergabe einer UID Nummer erfolgte auch erst später, da dies von der steuerlichen Vertretung zunächst übersehen wurde. Nach gängiger Rechtspraxis können aber ohne UID-Nummer ausgestellte Rechnungen mit Rückwirkung berichtigt werden.

*Dass Frau ***Tochter Bf*** den Meldezettel von Herrn ***NN*** als Unterkunftgeberin unterschrieben hat, liegt daran, dass der Fruchtgenussvertrag formell noch nicht ausgefertigt war.*

*Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Wohnung von Frau ***Bf*** seit 11/2015 bis dato beinahe durchgehend vermietet war und die Umsatzsteuer laufend abgeführt wird. Die Wohnung ist für die dauernde Benützung von zwei Personen ungeeignet.
[...]"*

In der mündlichen Verhandlung vom 14.11.2023 wurde seitens der steuerlichen Vertretung ein E-Mail vom 18.01.2015 vorgelegt. Aus diesem E-Mail erschließt sich nach den Ausführungen der steuerlichen Vertretung eine Vermietungsabsicht bereits ab Jänner 2015. Das in der Verhandlung vorgelegte E-Mail hat den folgenden Inhalt:

[...]

2. Beweiswürdigung

Das zivilrechtliche Wohnungseigentum der Tochter der Bf an der verfahrensgegenständlichen Wohnung (Wohnung W7 im Haus ***Adresse***) erschließt sich aus dem, durch das Bundesfinanzgericht erhobenen, Auszug aus dem Grundbuch (***KG / EZ***).

Aus dem Notariatsakt vom 27.11.2015 (BFG-Akt OZ 10) erschließt sich, dass das Fruchtgenussrecht an die Bf frühestens mit 01.01.2015 schenkungsweise übertragen wurde. Im Notariatsakt wurde festgehalten, dass die schenkungsweise Einräumung eines Fruchtgenussrechtes bereits „mit Wirkung 01.01.2015“ getroffen wurde. Weitere Nachweise zu dieser offensichtlich mündlichen Vereinbarung wurden nicht erbracht. Für den Beschwerdezeitraum 2014 war – dessen ungeachtet – festzustellen, dass die Bf noch nicht über das Fruchtgenussrecht betreffend die verfahrensgegenständliche Wohnung verfügte. Dieser Umstand ist im bisherigen Verfahren auch unwidersprochen geblieben.

Aus der Rechnung der Tischlerei betreffend den Einbau von „Pfostenfenster“ vom 04.12.2014 (BFG-Akt OZ 20) ist ersichtlich, dass bereits am 19.11.2014 eine Anzahlung geleistet wurde und dass die Auftraggeberin die Bf war. Es war somit festzustellen, dass die Bf bereits vor der schenkungsweisen Übertragung des Fruchtgenussrechtes den Auftrag zur Renovierung bzw. Erneuerung der Fenster in dieser Wohnung gegeben und eine Anzahlung am 19.11.2014 geleistet hat.

Aus der ZMR-Abfrage zu ***NN*** (BFG-Akt OZ 23) geht hervor, dass als Unterkunftgeberin für den Zeitraum 02.10.2015 bis 03.03.2016 die Tochter ***Tochter Bf*** aufscheint. Dieser Umstand begründet Zweifel an den Angaben der Bf, dass sie schon ab 01.01.2015 das Fruchtgenussrecht, zumindest mündlich bereits vor Unterzeichnung des Notariatsaktes am 27.11.2015, übertragen bekommen hätte. Es ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes davon auszugehen, dass ab der Übertragung des Fruchtgenussrechtes an die Bf, diese auch als Unterkunftgeberin aufgetreten ist. Ob das Fruchtgenussrecht der Bf tatsächlich mit 01.01.2015 oder erst mit Abschluss des Notariatsvertrages – also mit 27.11.2015 – eingeräumt wurde, ist für die Beantwortung der Rechtsfrage ob der Bf bereits im Veranlagungszeitraum 2014 Unternehmereigenschaft zugekommen ist, nicht weiter von Belang und kann dementsprechend im gegenständlichen Verfahren dahingestellt bleiben.

Weiters hat die Bf im Fragebogen der Finanzverwaltung angegeben, dass ein Vermietungsbeginn ab 01.11.2015 angegeben worden sei, weil der erste Mieter erst zu diesem Zeitpunkt eingezogen wäre. Diese Angaben stehen mit den Daten aus dem zentralen Melderegister in Widerspruch. Lt ZMR war ***NN*** bereits ab 02.10.2015 in der gegenständlichen Wohnung im Hauptwohnsitz gemeldet.

Ergänzend ist dazu festzustellen, dass die Bf in ihrer Beschwerde ausgeführt hat, dass es nicht eindeutig zu erschließen gewesen wäre, dass in dem Fragebogen der Finanzverwaltung betreffend den Beginn des Vermietungsverhältnisses *„hier als Datum der Beginn der Vermietungsabsicht einzutragen sei“*. Dem ist beweiswürdigend entgegenzuhalten, dass der Fragebogen ganz offensichtlich von der steuerlichen Vertreterin der Bf unterschrieben wurde. Zum einen trägt der Fragebogen eine Unterschrift im Feld *„Datum und Unterschrift der bevollmächtigten Vertreterin/des bevollmächtigten Vertreters“*, zum anderen gleicht die Unterschrift auf dem Fragebogen den Unterschriften der steuerlichen Vertreterin auf der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 14.11.2023 und auf der schriftlichen Eingabe der steuerlichen Vertretung vom 27.09.2023 (vgl BFG-Akt OZ 27 und OZ 31). Der steuerlichen Vertreterin ist zweifellos aus ihrer Tätigkeit als Steuerberaterin bekannt, dass in diesem Fragebogen an die Stelle des Feldes *„Beginn der Berufsausübung/Tätigkeit am“* das Datum des Beginns der Vermietungsabsicht einzutragen ist. Auch aus diesem Umstand erschließt sich, dass im Beschwerdezeitraum jedenfalls noch keine Vermietungsabsicht vorgelegen ist.

Weiters konnte festgestellt werden, dass für den Beschwerdezeitraum und für das Jahr 2015 seitens der Bf eine Vermietungsabsicht nicht dokumentiert werden konnte. Die Bf gab zwar an, dass die Mietersuche über Internetportale erfolgt sei, jedoch nicht nachgewiesen werden könne. Dazu ist festzuhalten, dass auch bei Inseraten über Internetportale der allgemeinen Lebenserfahrung nach zumindest die Anmeldungen bei diesen Portalen und allfällige Kontaktaufnahmen mit potenziellen Mietern in aller Regel schriftlich (zB via E-Mail) erfolgen. Die Bf konnte jedoch keinerlei Nachweise erbringen, die im Beschwerdezeitraum ihre bereits bestehende Vermietungsabsicht belegen hätten können.

Von der steuerlichen Vertretung wurde in der mündlichen Verhandlung ergänzt, dass die Tochter der Bf und ***NN*** bereits 2015 in Wien zusammengelebt haben. Aus den ZMR-Abfragen (vgl BFG-Akt OZ 21 und OZ 23) erschließt sich, dass die Tochter der Bf und ***NN*** zumindest im Zeitraum 02.10.2015 bis 12.11.2015 gemeinsam in der verfahrensgegenständlichen Wohnung gewohnt haben und davor gemeinsam an der Wohnadresse der Bf im ZMR gemeldet waren. Für das Bundesfinanzgericht ist damit erwiesen, dass zumindest im Jahr 2015 bereits eine Lebenspartnerschaft zwischen diesen beiden Personen bestanden hat.

Auf Basis der mit der Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen konnte festgestellt werden, dass der Mietvertrag mit ***NN*** nicht unterschrieben wurde. Bei einem Vergleich der beiden Mietverträge fällt auf, dass die Miete bei ***NN*** € 500,- samt Nebenkosten betrug. Die Miete beim Nachmieter im Jahr 2016 betrug samt Nebenkosten € 750,-. Weiters war festzustellen, dass der Mietvertrag bei ***NN*** keine Klausel betreffend die Verrechnung der Betriebskosten, keine Kautionsvereinbarung und auch keine Wertsicherungsklausel enthält. Der Mietvertrag mit dem Nachmieter hingegen enthält diese Vereinbarungen und Klauseln. Eine Vergebührung des Mietvertrages mit ***NN*** erfolgte nicht. Es war dementsprechend festzustellen, dass der Mietvertrag mit dem Lebenspartner und späteren Ehemann der Tochter der Bf deutlich von dem erst 2016 mit einem fremden Dritten geschlossenen Mietvertrag abweicht. Da im gegenständlichen Verfahren jedoch über die Unternehmereigenschaft der Bf im Beschwerdejahr 2014 abzusprechen ist, erübrigt sich eine weitere Würdigung dieses Mietvertrages.

Hinsichtlich des in der mündlichen Verhandlung vom 14.11.2023 vorgelegten E-Mails ist auszuführen, dass damit einerseits keine nach außen erkennbare unternehmerische Tätigkeit dokumentiert werden konnte. Andererseits soll damit nach den Ausführungen der steuerlichen Vertretung die Vermietungsabsicht bereits im Jänner 2015 dokumentiert werden. Da dem gegenständlichen Verfahren jedoch der Beschwerdezeitraum 2014 zu Grunde liegt, kann aus diesem E-Mail für den Standpunkt der Bf nichts gewonnen werden, weil im gegenständlichen Verfahren eine Vermietungsabsicht und damit eine unternehmerische Tätigkeit bereits im Jahr 2014 nicht nachgewiesen werden konnte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die im gegenständlichen Verfahren zu klärende Rechtsfrage ist, ob die Aufwendungen für den Einbau von „Pfofenfenster“ lt Rechnung vom 04.12.2014 für das Unternehmen der Bf ausgeführt wurden (Unternehmereigenschaft der Bf) und ob der Bf somit aus dieser Rechnung ein Vorsteuerabzug zusteht.

§ 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 idF BGBl I 112/2012 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung lautet:

„(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. *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. Besteuert der Unternehmer nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) – ausgenommen Unternehmen im Sinne des § 17 Abs. 1 zweiter Satz – und übersteigen die Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 – hierbei bleiben die Umsätze aus Hilfgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz – im vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2 000 000 Euro nicht, ist zusätzliche Voraussetzung, dass die Zahlung geleistet worden ist. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung der Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft;*

2. *[...]“*

Der Vorsteuerabzug steht nur Unternehmern zu. Die Unternehmereigenschaft richtet sich nach § 2 UStG 1994. Nach § 2 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nach der Rechtsprechung des VwGH wird die Unternehmereigenschaft dann erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dienen soll. Die Erbringung von Leistungen ist noch nicht erforderlich, erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt. (vgl VwGH 29.06.2016, 2013/15/0205 mwN)

Es kommt 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). Die Unternehmereigenschaft muss zum Zeitpunkt der Leistung gegeben sein, wobei ein Vorsteuerabzug auch in Zeiträumen möglich ist, in denen Umsätze noch nicht getätigt wurden. Für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft, können nur nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht (VwGH 17.05.1988, 85/14/0106).

Für die Berücksichtigung von Vorsteuern reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Voraussetzung für die Berücksichtigung von Vorsteuern vor der Erzielung von Entgelten aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Entgelterzielung entweder auf Grund von bindenden Vereinbarungen oder auf Grund sonstiger, über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden können, weil der auf Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen nach außen hin eindeutig in Erscheinung getreten ist. (vgl dazu VwGH 28.06.2012, 2010/15/0016; VwGH 04.03.2009, 2006/15/0175; VwGH 28.05.2008, 2008/15/0013)

Vorsteuern können daher auch im Zusammenhang mit Leistungen geltend gemacht werden, die lediglich der Vorbereitung der unternehmerischen Tätigkeit dienen. Abgezogen werden dürfen demnach auch Vorsteuerbeträge, die einer nachfolgenden (nicht unecht befreiten) unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen sind. Wird daher eine unternehmerische Tätigkeit begonnen, so dürfen die bis dahin angefallenen Vorsteuern abgezogen werden, wenn sie auf Umsätze für das Unternehmen entfallen.

Im gegenständlichen Verfahren wurde das Fruchtgenussrecht, wie im dargestellten Sachverhalt bereits ausgeführt, frühestens mit 01.01.2015 der Bf an der verfahrensgegenständlichen Wohnung eingeräumt. Ob das Fruchtgenussrecht der Bf tatsächlich mit 01.01.2015 oder erst mit Abschluss des Notariatsvertrages – also mit 27.11.2015 – eingeräumt wurde, ist für die Beantwortung der Rechtsfrage ob der Bf bereits im Veranlagungszeitraum 2014 Unternehmereigenschaft zugekommen ist, nicht weiter von Belang und kann dementsprechend im gegenständlichen Verfahren dahingestellt bleiben. Es war aber festzustellen, dass die Bf im Beschwerdezeitraum rechtlich noch gar nicht befugt war, die Früchte aus dieser Wohnung für sich zu beanspruchen.

Weiters konnte festgestellt werden, dass die Bf ihre Absicht die gegenständliche Wohnung zu vermieten im Beschwerdezeitraum nicht nachweisen konnte. Die Bf konnte weder nachweisen, dass sie im Beschwerdezeitraum konkret und ernsthaft Mieter für die in Sanierung begriffene Wohnung gesucht hat oder dass sie bereits bindende Vereinbarungen hinsichtlich der

Vermietung dieser Wohnung abgeschlossen hätte. Auch aus dem in der mündlichen Verhandlung vom 14.11.2023 vorgelegten E-Mail konnte keine ernsthafte und nach außen erkennbare Vermietungsabsicht erschlossen werden.

In dieses Bild fügt sich auch, dass die Bf erst über Aufforderung des Finanzamtes den Beginn ihrer Vermietungstätigkeit im Jänner 2016 angezeigt hat. Dabei ist sie selbst noch von einem Vermietungsbeginn mit 01.11.2015 ausgegangen. Zeitgleich hat die Bf auf die Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 für das Kalenderjahr 2015 verzichtet und um die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angesucht. Erst mit Eingabe vom 15.04.2016 hat die Bf auch für das Jahr 2014 auf die Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet.

Die Absicht eine unternehmerische Tätigkeit auszuüben ist durch objektive Anhaltspunkte zu belegen. Es konnte jedoch im Beschwerdezeitraum keine ernsthafte und nach außen erkennbare Vermietungsabsicht seitens der Bf festgestellt werden. Damit war gleichzeitig festzuhalten, dass die Bf im Jahr 2014 noch über keine Unternehmereigenschaft verfügte und dementsprechend ein Vorsteuerabzug im Jahr 2014 nicht zusteht. Dass die Bf möglicherweise zu einem späteren Zeitpunkt (nach Abschluss der Sanierungsmaßnahmen) eine ernsthafte Vermietungsabsicht getroffen hat und in der Folge die verfahrensgegenständliche Wohnung nach der Darstellung der Bf fremdüblich vermietet wurde, kann dem Rechtsstandpunkt der beschwerdeführenden Partei im gegenständlichen Verfahren nicht zum Durchbruch verhelfen.

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.

Das gegenständliche Erkenntnis folgt der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur und die aufgeworfene Rechtsfrage konnte anhand dieser Judikatur gelöst werden. Es lag dementsprechend keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Graz, am 11. Dezember 2023