

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Andreas Stanek, die Richterinnen Mag. Gabriele Friedbacher sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Andrea Prozek und Manfred Fiala in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, über die Beschwerde vom 28. August 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 29. Juni 2015 betreffend Umsatzsteuer 2012 und Umsatzsteuer 2013, Steuernummer *****BF1StNr1*****, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27. November 2024, in Anwesenheit der Schriftführerin, Denise Schimonek zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der *****Bf1***** besteht aus dem Komplementär, dem Verein und dem Kommanditisten, der Gemeinde, mit einer Einlage von 1.000 €.

Im Zuge einer abgabenrechtlichen Überprüfung beim Beschwerdeführer (Bf.) wurde am 1.10.2014 dem Prüfungsorgan eine „Offenlegung eines umsatzsteuerlich relevanten Sachverhalts“ betreffend das Haus überreicht.

In diesem Schreiben wurde unter anderem ausgeführt, dass das Grundstück Nr. xx/xx, EZ yyy KG Z mit dem darauf befindlichen Gebäude (Lageadresse) am 1.2.2011 von der AG erworben wurden sei, wobei das Obergeschoß dieses Gebäudes weiterhin an die AG vermietet werde.

Im Jahr 2012 habe die Bf. mit der Errichtung des Hauses begonnen, wofür dieses Gebäude umgebaut worden sei. Die erste Baubewilligung für dieses Projekt sei von der Gemeinde als Baubehörde am 28.3.2012 erteilt worden. Aufgrund von Änderungen in der Planung sei am 25.6.2012 neuerlich ein Antrag auf Baubewilligung gestellt worden, weshalb diesbezüglich am 31.7.2012 erneut eine Baubewilligung erteilt wurden sei.

Die ersten Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Projekt Haus seien schließlich im Sommer 2012 durchgeführt worden. Es handelte sich dabei um Planungsarbeiten sowie um Abbrucharbeiten und Gewerke an verschiedenen Nebengebäuden (wie etwa an dem Buswartehäuschen, der Telefonzelle und dem Eingangsportal zum Gebäude). Außerdem sei die Asphaltdecke der Straße um das Gebäude entfernt worden. Diese Arbeiten seien für die Baureifmachung des Objekts erforderlich gewesen, insbesondere sollte dadurch die Baustelle zugänglich gemacht und Vorbereitungsmaßnahmen für die Barrierefreiheit vorgenommen sowie die Kabelumlegung (Auflage des Mieters) vorbereitet werden. Zudem diene das Fräsmaterial als Unterbaumaterial für die Pflasterarbeiten und war daher gleichzeitig Bau- bzw. Errichtungsbestandteil. Außerdem seien am 25.6.2012 gemäß Regiebericht der Firma Bauführer GmbH Arbeiterstunden iZm mit der Statik des Gebäudes (Firma 1 OG) geleistet worden. Diese Arbeiten seien zwischen Juni und August 2012 (Rechnung der Firma 1 OG vom 13.5.2013 über Bauplanung Juni 2012 bis April 2013, Rechnung Fräsrecycling vom 12.7.2012; Rechnungen Architekt vom 31.8.2012, 17.9.2012, 30.9.2012 und vom 19.10.2012) durchgeführt worden.

Mit der Errichtung des Gebäudes sei als Bauführer die Bauführer GmbH beauftragt worden. Der weitere Baufortschritt verzögerte sich schließlich aufgrund umfangreicher Auflagen der AG (insbesondere aufgrund von Vorkehrungen zur Vibrationsvermeidung und zur Vermeidung von Schäden an bestehenden Kabelleitungen), sodass mit den weiteren Arbeiten ab September 2012 begonnen wurde.

In weiterer Folge sei das Erdgeschoss des Gebäudes wesentlich verändert und umgestaltet worden, wobei unter anderem auch Wände versetzt wurden. Das Erdgeschoss bildet mit dem darin integrierten Zubau eine neue wirtschaftliche Einheit, die als Neuerrichtung iSd § 28 Abs. 38 UStG zu qualifizieren sei.

Am 10.12.2012 sei zwischen der Bf. und der Gemeinde ein Mietvertrag über die Räumlichkeiten des Hauses abgeschlossen worden. Das Haus werde von der Gemeinde seit Oktober 2013 genutzt. Der Gemeinde werde von der Bf. dafür seitdem entsprechend dem abgeschlossenen Mietvertrag die Miete vorgeschrieben.

Die Bf. habe diesbezüglich auf die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG verzichtet und das Mietverhältnis mit der Gemeinde gemäß § 6 Abs. 2 UStG als umsatzsteuerpflichtig behandelt. Die der Bf. in Rechnung gestellten Vorsteuern aus der Errichtung des Gebäudes seien in Abzug gebracht worden.

Weiters führt die Bf. aus, dass seit Inkrafttreten des Stabilitätsgesetzes 2012 per 1.9.2012 der Verzicht auf die Steuerbefreiung nur zulässig sei, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwende, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Diese Voraussetzung war bei der Gemeinde als der Leistungsempfängerin nicht erfüllt.

Es sei jedoch zu prüfen gewesen, ob von der Übergangsregelung nach § 28 Abs. 38 UStG Gebrauch gemacht werden könnte: Nach dieser Bestimmung sei die Einschränkung der Möglichkeit zur Option zur Steuerpflicht auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31.8.2012 begonnen hätten, sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1.9.2012 begonnen wurde.

Die Bf. war der Auffassung, dass die von Juni bis August 2012 vorgenommenen Abbruch- und Fräsarbeiten und sonstigen Bauhandlungen möglicherweise für die Anwendung der Übergangsbestimmung gemäß § 28 Abs. 38 UStG ausreichend wären. So sei der Obmann des Vereins durch die Kenntnisse seines Amtes als Bürgermeister der Meinung gewesen, dass der Baubeginn gemäß niederösterreichischer Bauordnung (der Baubeginn ist mit demjenigen Tag anzunehmen an dem mit dem Erdarbeiten oder Bauarbeiten begonnen wird, die der Verwirklichung des Vorhabens dienen anzunehmen, vgl VwGH 24.3.1992, ZI 91/05/0065) auch maßgebend für die Steuergesetzgebung sei. In weiterer Folge seien in Absprache zwischen dem Obmann des Verein, und den Geschäftsführern der mit der Bauausführung (zB Einrichtung Baustelle, Baggararbeiten, etc) beauftragten Unternehmen von der Bauführer GmbH (Rechnung 14.11.2012) und der Firma 2 GmbH (Rechnungen 29.10.2012 und 12.11.2012 sowie 11.10.2012, vom 15.10.2012, vom 22.10.2012, vom 31.10.2012 und vom 19.11.2012) Rechnungen ausgestellt worden, in denen als Leistungszeitraum Juli bis August 2012 angeführt ist. Diese Bauleistungen seien erst nach dem 1.9.2012 erbracht worden.

Mit Ergänzungsersuchen vom 10.1.2014 sei der Verein aufgefordert worden Rechnungskopien, die einen Vorsteuerbetrag größer 700 € ausweisen, dem Finanzamt vorzulegen. Das Finanzamt habe daraufhin die Umsatzsteuer 2012 erklärungsgemäß veranlagt und sämtliche von der Bf. geltend gemachten Vorsteuern anerkannt.

Anlässlich des Erhebungsauftrags des Finanzamts habe die Bf. die Beratungsleistungen des steuerlichen Vertreters in Anspruch genommen. Dabei sei die Bf. darauf hingewiesen worden, dass die Bauausführung iSd § 28 Abs. 38 UStG nach der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung erst mit am Objekt vorgenommenen Baumaßnahmen beginne und dass vorgelagerte

Planungs-, Projektierungs-, und Abbruchkosten nicht zur Errichtung des Gebäudes zählen (UStR 2000 Rz 899c).

In der in dem Schreiben enthaltenen steuerlichen Beurteilung, wurde ausgeführt, dass das Mietverhältnis mit der Gemeinde erst nach dem 31.8.2012 begann. Da die Gemeinde das Haus nicht nahezu ausschließlich für Umsätze verwende, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, wäre die Bf. nicht berechtigt gewesen, hinsichtlich dieses Mietverhältnisses gemäß § 6 Abs. 2 UStG auf die Steuerpflicht zu optieren. Von der Übergangsbestimmung des § 28 Abs. 38 UStG könne aufgrund des Baubeginns nach dem 1.9.2012 nicht Gebrauch gemacht werden.

Die Vermietung des Hauses an die Gemeinde hätte daher umsatzsteuerfrei erfolgen müssen und es wäre keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug vorgelegen.

Am 15.12.2014 wurde eine „Stellungnahme zum Baubeginn Haus“ dem Finanzamt übermittelt. Unter Verweis auf den in der Offenlegung geschilderten Sachverhalt wurde ausführlich ausgeführt, dass die geforderten gesetzlichen Voraussetzungen „Baubewilligung“ und „handwerkliche Tätigkeit“ kumulativ erfüllt seien, die Option gem. § 6 Abs. 2 UStG somit möglich sei.

Am 19.5.2015 wurde die Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer 2012 und 2013 im Sinne der Offenlegung vom 1.10.2014 abgeschlossen und die Vorsteuern, die unmittelbar bzw mittelbar mit dem Haus angefallen sind, nicht anerkannt.

Im Betriebsprüfungsbericht wurde unter Tz 1 folgende Feststellung getroffen:

Tz. 1 Selbstanzeige

Wie in der Selbstanzeige vom 1.10.2014 (Pkt. 2.4.) festgehalten, wurden die ersten Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Projekt Haus im Sommer 2012 durchgeführt. Dabei handelte es sich um Planungsarbeiten, sowie um Abbrucharbeiten und Gewerke an verschiedenen Nebengebäuden (z.B. Buswartehäuschen, Telefonzelle und das Eingangsportal Gebäude). Diese Arbeiten waren für die Baureifmachung des Objektes erforderlich, insbesondere sollte dadurch die Baustelle zugänglich gemacht und Vorbereitungshandlungen für die Barrierefreiheit, sowie die Kabelumlegung (Auflage des Mieters) vorbereitet werden. Mit der Errichtung des Gebäudes wurde als Bauführer die Firma Bauführer GmbH beauftragt. Der tatsächliche Baubeginn verzögerte sich schließlich aufgrund umfangreicher Auflagen der AG, sodass mit der Neuerrichtung (bestehendes Erdgeschoß inkl. integrierter Zubau) erst ab September 2012 begonnen werden konnte. Beginn der Errichtung ist der Zeitpunkt, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wurde. Betreffend des Hauses wurde die tatsächliche Bauausführung erst mit am Objekt vorgenommenen Baumaßnahmen begonnen, welche nach dem 1.9.2012 erfolgten. Vorgelagerte Planungs-, Projektierungs- und Abbrucharbeiten zählen nicht zur Errichtung des Gebäudes und somit das 1. StabG2012 zur

Anwendung gelangt. Auf Grund der Bestimmungen des § 6 Abs. 2 UStG steht sohin für die Errichtung des Hauses kein Vorsteuerabzug zu. Es erfolgt eine Korrektur dieser Vorsteuerbeträge im Zuge der Betriebsprüfung.

	<u>2012</u>	<u>2013</u>	<u>2014</u>
	in EUR	in EUR	in EUR
<i>laut Selbstanzeige:</i>	<i>BP- Zeitraum</i>	<i>Nachschauzeitraum</i>	<i>Nachschauzeitraum</i>
Vorsteuerkorrektur	31.446,92	88.114,60	68,39
anerkannte Vorsteuerber. AG		-11.879,00	
Mittelbare Kosten d. Verwaltung Haus (Aufteilung nach Umsatzverhältnis 5%)		56,10	

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2012</u> Euro
<u>Umsatzsteuer:</u> [060] Vorsteuern (ohne EUST)	-31 .446,92

Mit 29.6.2015 wurde der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2012 erlassen und die Wiederaufnahme wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Mit gleichem Datum wurden auch die Umsatzsteuerbescheide für 2012 und 2013 erlassen.

Innerhalb der verlängerten Beschwerdefrist wurde am 28.8.2015 Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 vom 29.6.2015 sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen erhoben.

Die Umsatzsteuer 2012 und 2013 sei in den angefochtenen Bescheiden zu Unrecht in der angeführten Höhe festgesetzt worden. Daher seien die Bescheide aufzuheben und die

Umsatzsteuer in der unter Punkt III. angeführten Höhe festzusetzen und die Bescheide über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen in der Folge aufzuheben.

In der Begründung wurde auf die Erläuterung des Sachverhalts in dem Offenlegungsschreiben vom 1.10.2014 und auf den Sachverhalt im Schreiben vom 15.12.2014 (Stellungnahme zum Baubeginn Haus) hingewiesen und dieser nochmals kurz zusammengefasst.

Das ehemalige Gebäude sei von der Bf. erworben worden, in weiterer Folge sei das Erdgeschoß umgebaut und erweitert und der Gemeinde als Haus vermietet worden. Von der Option zur steuerpflichtigen Vermietung gem. § 6 Abs. 2 UStG wurde Gebrauch gemacht. Der 1. Stock sei unverändert von der AG gemietet und von dieser als *** verwendet worden. Im Zuge der Baumaßnahmen sei das Erdgeschoss des Gebäudes wesentlich verändert und umgestaltet worden, wobei unter anderem auch Wände versetzt worden sind. Das Erdgeschoss bilde mit dem darin integrierten Zubau eine neue wirtschaftliche Einheit, die unstrittig als neu errichtete Einheit zu qualifizieren sei. Diese Herstellung sei anhand § 28 Abs. 38 Z 1 UStG dahingehend zu beurteilen, ob mit der Errichtung vor dem 1.9.2012 begonnen wurden sei.

Von der Betriebsprüfung seien die bis 1.9.2012 vorgenommenen Arbeiten nicht als Beginn der Errichtung eines Gebäudes qualifiziert worden und somit folgende Vorsteuern nicht anerkannt worden (vgl. Bericht vom 22.5.2015 gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung):

Vorsteuern 2012:	EUR 31.446,92
Vorsteuern 2013:	EUR 76.291,70
Vorsteuern 2014:	EUR 68,39

Das Finanzamt habe die in der Betriebsprüfung vorgelegten Nachweise und Fakten dahingehend beurteilt, dass die tatsächlichen Bauausführungen ausschließlich nach dem 1.9.2012 erfolgt seien und sei daraufhin zur Erkenntnis gelangt, dass das 1. StabG 2012 zur Anwendung gelange und aufgrund der Bestimmungen des § 6 Abs. 2 UStG kein Vorsteuerabzug für das Haus zulässig sei und daher die betreffenden Vorsteuerbeträge nicht anzuerkennen seien.

Der rechtlichen Würdigung des Finanzamts werde widersprochen. § 28 Abs. 38 UStG verstehe als Beginn der Errichtung jenen Zeitpunkt, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen werde, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgten. Der Gesetzgeber bringe damit klar zum Ausdruck, dass nicht nur die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Errichtung vorliegen müssen - was im gegenständlichen Sachverhalt unstrittig sei - sondern auch tatsächliche Bautätigkeiten erfolgen müssen. Nach allgemeinem Verständnis sei unter Bautätigkeit Arbeiten an einem Gewerk die zur Errichtung einer neuen Einheit führen zu verstehen. Somit könne nur im Einzelfall geprüft werden, ob

solche Tätigkeiten vor dem relevanten Stichtag erfolgt seien oder nicht. Ohne auf die von uns gemachten Ausführungen (vgl. Stellungnahme Baubeginn) einzugehen, habe das Finanzamt die erfolgten handwerklichen Baumaßnahmen unter Anwendung der ergangenen Umsatzsteuerrichtlinien als Abbrucharbeiten qualifiziert, die nicht zur Errichtung zählen.

Weiters wurde ausgeführt, dass die bis zum 31.8.2012 durchgeführten handwerklichen Tätigkeiten bereits Herstellungsaufwand seien und daher sehr wohl handwerkliche Baumaßnahmen im Sinne des § 28 Abs. 38 UStG darstellen würden.

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (in Kraft ab 1.4.2012) wurde in § 6 Abs. 2 UStG die Anwendung des Vorsteuerabzuges bei Vermietung von Geschäftsräumen neu geregelt, in der Stellungnahme Baubeginn wurde aufgezeigt, dass schon im Prozess der Gesetzwerdung diese Regelung mehrmals geändert wurde, mit der Conclusio, dass der Gesetzgeber entsprechende umsetzbare Übergangsregeln schaffen wollte um jene Projekte die sich gerade im Planungsstadium befanden nicht zu vereiteln.

Weiters führt der steuerliche Vertreter aus, dass Melhardt/Reinbacher (vgl. ÖStZ 2012, 184) die Meinung vertreten würden, dass die tatsächliche Bauausführung erst mit am Objekt selbst vorgenommenen Baumaßnahmen (erster – nicht bloß symbolischer - Spatenstich) beginnt, und vorgelagerte Planungs-, Projektierungs- und Abbrucharbeiten nicht zur Errichtung des Gebäudes zählen.

Das BMF (Sachbearbeiterin Dr. Reinbacher) antwortet am 17.8.2012 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über die Auslegung der Übergangsbestimmung (Frage 6): *„Nach § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 idF 1. StabG 2012 liegt ein „Altfall“ vor, wenn mit Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer (Vermieter) vor dem 1.9.2012 begonnen wurde. Liegt nach ertragsteuerlichen Kriterien Herstellungsaufwand (vgl EStR 2000 Rz 3174f) vor, ist insoweit von einer (Neu-) Errichtung auszugehen.“*

Rz 3174 EStR: *„Bei Herstellungsaufwand handelt es sich um Aufwand, der auf ein bestehendes Gebäude gemacht wird und über den laufenden Erhaltungsaufwand hinausgeht. Herstellungsaufwand liegt vor, wenn Aufwendungen baulichen Maßnahmen dienen, durch die die Wesensart des Gebäudes geändert wird. Rz 3175 nennt als Beispiel für einen Herstellungsaufwand „die Vornahme eines Anbaus, eines Umbaus größeren Ausmaßes oder einer Gebäudeaufstockung (VwGH 16.3.1962, 0241/59; VfGH 17.3.1970, B 168/69)“.*

Im September 2012 veröffentlicht das BMF auf seiner Homepage in einem Frage-/Antwortenkatalog zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 („FAQ - 1. Stabilitätsgesetz 2012“) zur Frage, wann eine Errichtung als begonnen gilt, folgende Antwort: *„Gemäß § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 idF 1. StabG 2012 ist als Beginn der Errichtung der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird. Die Bauausschreibung oder die Auftragserteilung an den Bauunternehmer sind nicht als Beginn der*

Errichtung zu werten. Zur Errichtung zählt nicht nur der Beginn, sondern auch die fortgesetzte Bautätigkeit bis zum Abschluss der Bauarbeiten. Maßgeblich ist dabei, ob die Errichtung von Beginn bis zur Innutzungnahme als einheitlicher Vorgang betrachtet werden kann.“ Auf die Frage der Bauausführung vorgelagerte Tätigkeiten wird folgende Antwort gegeben: *„Da die tatsächliche Bauausführung erst mit dem Objekt selbst vorgenommenen Baumaßnahmen (zB erster - nicht bloß symbolischer — Spatenstich) beginnt, zählen vorgelagerte Planungs-, Projektierungs- und Abbrucharbeiten nicht zur Errichtung des Gebäudes.“* Weiters bejaht das BMF in seiner Auskunft, dass der Aushub einer Baugrube den Errichtungsbeginn darstellt.

Kanduth-Kristen/Komarek (vgl. SWK 27/2012, 11691) stellen in ihrem Beitrag zu den soeben zitierten Antworten des BMFs fest, dass jedenfalls eine Einzelbetrachtung notwendig ist, um die Sachverhalte zu würdigen. Weiters vertreten sie die Meinung, dass eine vom Bauherrn unverschuldete Unterbrechung zwischen Spatenstich und Fortsetzung der Bauarbeiten, die nicht in der Sphäre des späteren Vermieters liegt (als Beispiel wird der Konkurs eines Lieferanten genannt, aber auch Naturkatastrophen) nicht zulasten des späteren Vermieters zu rechnen ist. Für solche besondere Umstände, die tatsächlich zum verspäteten Baubeginn geführt haben, wird die zulässige Auslegung des Gesetzeswortlauts für einen unmittelbar nach Behebung des Ereignisses „höherer Gewalt“ stattgefundenen Spatenstichs gefordert. Weiters sind für Kanduth-Kristen/Komarek ähnliche physische Maßnahmen analog zur Baugrube wie bspw. Aufschüttungen als Errichtungsbeginn zu werten.

Der Steuergesetzgeber wollte - nach dem politischen Diskurs - für jene Projekte, die sich bereits in der Planungsphase befanden, Rechtssicherheit schaffen, indem für „Altgebäude“ eine Übergangsregelung geschaffen wurde. Die Übergangsregelung bringt eindeutig zum Ausdruck, dass für jene Gebäude,

- sofern zum 31.8.2012 eine gültige Baubewilligung vorlag und
 - bis zu diesem Zeitpunkt bereits tatsächlich handwerkliche Bautätigkeiten ausgeführt wurden,
- der Altbestandsschutz greife und daher die Option zur steuerpflichtigen Vermietung möglich sei.

Der Umfang der handwerklichen Leistungen werde nicht näher definiert, es bestehe jedoch Konsens aus Rechtsmeinung der Verwaltung und Lehre, dass vorgelagerte Planungsarbeiten sowie die Auftragserteilung nicht ausreichend seien, um den Baubeginn zu begründen.

Wie Mayr (vgl. § 6 Abs. 2, Rz 110ff, in Scheiner/Kolacny/Caganek [Hrsg.] Umsatzsteuerkommentar, 2014) ausführe, können Erdbewegungen die notwendigen handwerklichen Leistungen darstellen.

Hinsichtlich Abbrucharbeiten sind wir der Ansicht, dass jene Abbrucharbeiten, die gestaltenden Charakter haben, bzw. den Nutzwert des verbleibenden Gewerks erhöhen, Herstellungskosten

darstellen. Wir sind somit der Rechtsansicht, dass handwerkliche Tätigkeiten, die gestaltend sind (zB Entkernung, Abbruch/Durchbrucharbeiten für einen Umbau), anders zu beurteilen sind als Abbrucharbeiten, die nur auf das Abtragen für eine spätere Neuerrichtung abzielen (Abrissarbeiten für einen kompletten Neubau). Auch sind wir der Meinung, dass es dem Ziel des Gesetzgebers und des davor stattgefundenen politischen Diskurses entspräche, die Regelung des § 28 Abs. 38 Z 1 eher weit auszulegen, und nicht weiter einzuschränken. Vor allem kommunale Projekte, die im Voranschlag 2012 bereits berücksichtigt waren (bzw. die Zuschüsse dafür), sollten in den Genuss der Übergangsregelung gelangen.

Beurteilung des Beginns der Errichtung für den konkreten Sachverhalt

Die Bauausführungen für das Haus wurden unstrittig im Jahr 2012 begonnen. Eine erste Baubewilligung erfolgte mit 28.3.2012 durch die zuständige Behörde. Aufgrund von Änderungen in der Planung, welche auch im Zusammenhang mit dem Wahlwerk der AG stehen, wurde ein neuerlicher Antrag auf Baubewilligung mit 25.6.2012 gestellt, welcher mit 31.7.2012 für folgende Arbeiten bewilligt wurde:

- Brandabschnitte im Erdgeschoss zum Stiegenhaus
- Brandschutztür zwischen Kinderbetreuung und Musikzimmer
- Brandabschnitt beim Zubau zum Obergeschoss
- Umbau Erdgeschoss sowie Zubau inklusiver Neuaufteilung der vorhandenen Räume:
- Errichtung Sanitäreinheiten
- Vorraum/Garderobe
- Küche
- Abstellraum
- Technikraum
- Lager- und Aufenthaltsbereiche
- Ausstattung Zubau mit Flachdach (extensiv begrünt)

Um der gesetzlichen Übergangsbestimmung Genüge zu tun, mussten spätestens mit 31.8.2012

- a) eine gültige Baubewilligung vorliegen und
- b) handwerkliche Baumaßnahmen erfolgt sein.

Beide Voraussetzungen waren kumulativ zu erfüllen.

Wie eingangs dargestellt, lag unstrittig eine gültige Baubewilligung jedenfalls vor.

Folgende tatsächlich bis zum 31.08.2012 durchgeführten, handwerklichen Baumaßnahmen sind maßgebend für die Rechtzeitigkeit des Baubeginns:

- Abbrucharbeiten sowie Arbeiten an verschiedenen Nebengebäuden durch die Straßenmeisterei. So wurden etwa das Buswartehäuschen, die Telefonzelle sowie das

Eingangsportal inklusive Vordach des ehem. Gebäudes entfernt. Diese Maßnahmen waren u.a. notwendig, um die Barrierefreiheit des Objekts sicherzustellen.

- Weiters wurde von der Straßenmeisterei die versiegelte Oberfläche im straßenseitigen Bereich von der Grundstücksgrenze weg bis zur Gebäudemauer entfernt. Diese Arbeiten waren notwendig, um später die Kabelumlegung für die AG durchführen zu können. Die weiteren Grabungsarbeiten zur Herstellung eines Kabeltunnels zur Sicherstellung bzw. Gewährleistung der Funktionsfähigkeit des Wählwerkes während und nach den Bauarbeiten an dem Haus waren Auflage vom bestehenden Mieter, wurden jedoch aufgrund der von der Mieterin gemachten Auflagen (Vibrationsschutz, etc.) erst nach dem 31.8.2012 ausgeführt.
- Von der bauausführenden Firma Bauführer GmbH wurden am 25.6.2012 insgesamt 12 Arbeiterstunden im Erdgeschoß des ehem. Gebäudes (Stemmen, Innenputz entfernen, Decke freilegen, Fassade öffnen ...) erbracht.

Weitere Arbeiten waren aufgrund unerwarteter Proteste und Bedenken der Mieterin im Obergeschoß nicht möglich. Aufgrund dieser Situation und um sich dem Risiko eines Rechtsstreits und möglicher Schadenersatzansprüche nicht auszusetzen, konnten bis zur Klärung dieser Punkte mit der Bauausführung nicht plangemäß fortgesetzt werden. Die mit Erdbewegungen beauftragte Firma 2 GmbH bzw. die mit dem Um- und Zubau beauftragte Baufirma Bauführer GmbH konnte daher bis dahin keine weiteren Leistungen erbringen. Es wurden Auszüge aus dem Schriftverkehr mit dem Rechtsanwalt der AG vorgelegt.

Unserem Verständnis nach lagen die gesetzlich geforderten ersten handwerklichen Tätigkeiten neben einer gültigen Baubewilligung zum 31.8.2012 vor. Insgesamt ist davon auszugehen, dass ein einheitlicher Bauvorgang vorliegt und dass dieser durch den unverschuldeten Baustopp nicht unterbrochen wurde. Auch in der Literatur (vgl. Kanduth-Kristen/Komarek, SWK 27/2012, S. 1169) wird unsere Meinung geteilt.

Die Entfernung der Oberflächenversiegelung (Asphalt bis zur Gebäudemauer) stellt eine physische Maßnahme dar, die für den Gebäudeumbau notwendig war. Im Ergebnis entspricht diese Maßnahme dem Beginn der Aushebung einer Baugrube, die freilich mit der Entfernung der Humusschicht beginnt. Diese Arbeiten sind deshalb als erster Spatenstich zu werten. Die Unterbrechung aufgrund der erläuterten Umstände (Einwände der AG) ist unverschuldet und einem Ereignis höherer Gewalt, dass in der Einzelfallbetrachtung keine nichtfortgesetzte Bautätigkeit begründet, gleichzusetzen.

Wir sind der Auffassung, dass Abbrucharbeiten, die der Baufreimachung zu einer bestandsfreien Fläche haben (klassisch: Abbruch eines bestehenden Gebäudes, komplette Neuerrichtung, vgl. Judikate die diese Arbeiten zum Grund und Boden hinzurechnen) von jenen handwerklichen Arbeiten zu unterscheiden sind, die im Zuge eines Umbaus zwangsläufig anfallen. Während erstere die komplette Zerstörung der Bausubstanz zum Ziel haben, erhöhen

letztere den Nutzen der verbleibenden Bausubstanz. Wir sind deshalb der Meinung, dass die Richtlinie gem. Rz 899a UStR nur die destruktiven Abbruchmaßnahmen ansprechen. In unserem Fall sind die getätigten Abbruchmaßnahmen, wie etwa zur Schaffung barrierefreier Zugänge, jedoch als gestaltende Bauausführungen zu qualifizieren.

Conclusio

Nach eingehender Darstellung des Sachverhalts auf Basis der aufzuzählenden Fakten und unter der von uns vertretenen Rechtsansicht sind wir zu dem Ergebnis gekommen, dass die geforderten gesetzlichen Voraussetzungen „Baubewilligung“ und „handwerkliche Tätigkeit“ kumulativ erfüllt sind. Auch sprechen andere Umstände wie die Beschlussfassung des Um- und Zubaus lange vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, die nicht beeinflussbare Bauverzögerung durch den bestehenden Mieter und die Absicht des Gesetzgebers, für bereits geplante Projekte Rechtssicherheit zu schaffen, für die Inanspruchnahme des Altbestandschutzes aufgrund der Übergangsregelung des § 6 Abs. 2 UStG iVm § 28 Abs. 38 Z 1 UStG.

Der steuerliche Vertreter beantragte die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und die erklärungsgemäße Festsetzung der Umsatzsteuer, insbesondere der Anerkennung der strittigen Vorsteuerbeträge entsprechend der nachstehend angeführten Höhe:

- Versteuern 2012: EUR 31.446,92
- Versteuern 2013: EUR 76.291,70

Weiters wurde eine Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt und für den Fall einer vollinhaltlichen Stattgabe der Beschwerde angeboten, die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat zurückzuziehen.

Darüber hinaus wurde beantragt die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung durch das Finanzamt vorzulegen (§ 262 Abs. 1 BAO).

In der Beilage zur Beschwerde wurde folgender Zeitablauf des Bauvorhabens Haus übermittelt:

Datum	Tätigkeit
01.02.2011	Kauf Grundstück von der AG Übernahme AG als Mieter des 1. OG
28.11.2011	Voranschlag 2012, Bau Haus für 2012 budgetiert
09.03.2012	Antrag auf Baubewilligung für Zu- und Umbau des Gebäudes in ein Kommunikationszentrum
17.03.2012	Luftbildaufnahme

28.03.2012	Baubewilligung für Errichtung des Hauses"
20.04.2012	Luftbildaufnahme
13.06.2012	Tagesbericht: Entfernung Vordach durch Straßenmeisterei
25.06.2012	Neuer Antrag auf Baubewilligung aufgrund Planungskorrekturen (Plandatum 1.6.2014)
25.06.2012	Bauführer GmbH leistet 12 Arbeiterstunden im Zusammenhang mit Statik -Stemmen Probelöcher - Innenputz teilweise abgeklopft - Deckenübersicht freilegen - Fassade in Teilbereichen öffnen
25.06.2012	Firma 1 - Baubesprechung und Kontrolle (Arbeiten Bauführer GmbH)
in der Folge:	statische Berechnungen Firma 1 inkl. Berücksichtigung Vorgaben AG
Jun 12	Fräsrecycling - Mechanische Stabilisierung und 3D Graderung Ortsplatz
1.-15.7.2012	Architekt: Architektenleistungen (Polier/Detailpläne, Prüfung AG, Lebensmittelinspektor, Projekt- und Baubesprechungen)
13.07.2012	Luftbildaufnahme
16.-31.7.2012	Architekt: Architektenleistungen (Polier/Detailpläne, Einholung u Prüfung Angebote, Ausführungsbesprechungen, Energieausweis, Org. u TN Projektbesprechungen...)
23.-26.7.2012	Tagesberichte: Abbrucharbeiten Straßenmeisterei bei ehem. Gebäude: Abbruch Buswartehäuschen, Entfernung Asphaltdecke, für die spätere Frei- und Umlegearbeiten für die Kabelumlegungen des ***
23.7.-6.8.2012	Ausschreibungsarbeiten vom techn. Büro Firma 4

25.07.2012	Schreiben RA AG an Bürgermeister
27.07.2012	Luftbildaufnahme
30.07.2012	Beauftragung Firma 3 GmbH für Herstellung des Nahwärmeanschlusses für das ehem. Gebäude
30.07.2012	Antwortschreiben Bürgermeister an RA der AG
31.07.2012	Neuausstellung Baubewilligung aufgrund Planungskorrekturen

1.-31.8.2012	Architekt: Architektenleistungen Poller- u Detailpläne, Einholung u Prüfung von Angeboten, Organisation und Teilnahme an Projekts-, Bau- und Ausführungsbesprechungen)
--------------	--

02.08.2012	Luftbildaufnahme
08.08.2012	Begehung und Besprechung mit Vertretern der AG Protokoll von Architekt
10.08.2012	Schreiben RA AG bezüglich weiterer Vorgehensweise Auszug aus Schreiben: "Aufgrund der bereits von der Gemeinde eingeleiteten, umfangreichen Umbaumaßnahmen in der Umgebung des ***,... " Übermittlung Entwurfsplan für "Kabeltunnel"
15.08.2012	Luftbildaufnahme

1.-30.9.2012	Architekt: Architektenleistungen (Polier- und Detailpläne, Kostenaufst., Einholung und Prüfung von Angeboten, Preisverhandlungen, Ausführungsbesprechungen, örtliche Bauaufsicht, Abstimmung Bauarbeiten mit AG ...)
--------------	--

04.09.2012	Firma 1 - Baubesprechung und Kontrolle
------------	--

Sept. - Nov. 2012	Beauftragung weiterer Baufirmen f. die Herstellung des Hauses
-------------------	---

28.09.2012	Bekanntgabe Ziviltechniker GmbH - Baubeginn mit 1. Oktober 2012 Als Bauführer wurde die Bauführer GmbH namhaft gemacht.
Okt 12	Bauausführungen der Firma Bauführer GmbH und Firma 2 GmbH
05.10.2012	Luftbildaufnahme - Erdarbeiten im Gartenseitigen Bereich sind erkennbar
12.10.2012	Firma 1 - Baubesprechung und Kontrolle
25.10.2012	Firma 1 - Baubesprechung und Kontrolle
10.11.2012	Luftbildaufnahme
14.11.2012	Firma 1 - Baubesprechung und Kontrolle
29.11.2012	Firma 1 - Baubesprechung und Kontrolle
10.12.2012	Abschluss Mietvertrag KG - Gemeinde

Weiters wurde ein Schreiben des Rechtsanwaltes der AG (Mieterin des Obergeschosses) vom 10.8.2012 vorgelegt aus dem unter anderem hervorgeht, dass aufgrund der bereits von der Gemeinde eingeleiteten, umfangreichen Umbaumaßnahmen in der Umgebung des ***, und

der bereits feststehenden Planung, die derzeitigen Kabeltrassen außerhalb des Gebäudes im Endausbaustadium nicht mehr zugänglich sein würden. Es wurde eine kostenökonomische Lösung für die Herstellung einer neuen Kabelkanalanlage (= Kabelschacht inkl. Rohrverband) vorgeschlagen und darauf hingewiesen, dass darauf zu achten sei, dass die Zufahrt zum Bezug habenden (neuen) Kabelschacht mit LKW jederzeit gewährleistet sein müsse. Weiters wurde vorgeschlagen, dass von der die AG lediglich die Planung/Spezifikation umgehend hergestellt werde, die erforderlichen AG-spezifischen Spezialmaterialien zur Verfügung gestellt werden und die Gemeinde, auf eigene Rechnung, in weiterer Folge die Errichtung der Kabelkanalanlage beauftrage und durchführen lasse, da der zeitliche Aspekt in diesem Zusammenhang, angesichts der bereits weit fortgeschrittenen Baumaßnahmen, eine nicht unwesentliche Rolle spielen und auch die Gesamtabwicklung/Koordination damit erleichtert werden dürfte.

Es wurde auch darauf hingewiesen, dass unter dem Gesichtspunkt der Betriebssicherheit es aus Sicht der die AG auch indiziert sei, dass die vorgenannte neue Kabelkanalanlage bereits vor Überbauung der Bestandskabel her- bzw. fertiggestellt werde, da diese für den Fall einer Kabelbeschädigung durch die Baumaßnahmen gleich für eine Ersatzverlegung herangezogen werden könnte.

In einem weiteren vorgelegten Protokoll über die Baubesprechung vom 8.8.2012 werden umfangreiche Maßnahmen aufgelistet die aufgrund der Forderungen der Mieterin im Obergeschoss bei der Weiterführung der Baumaßnahmen zu beachten bzw. zu erfüllen waren (z.B. nordseitig befestigter Zugangsweg der mit Hubwagen befahrbar ist, befestigte Abstellfläche für Servicefahrzeug und ein fahrbares Notstromgerät südlich des geplanten Zubaus, Richtfunkantenne darf zu keinem Zeitpunkt gestört werden, die Deckenbelastung darf nicht unter 750 kg/m² fallen, Vermeidung von Vibrationen usw.).

Diese zusätzlichen Baumaßnahmen betreffend wurde eine Kostenaufstellung der Beschwerde beigelegt.

Im Zuge der Besichtigung des Hauses wurde in einem Aktenvermerk vom 23.9.2015 betreffend die Teilrechnung der Fa. Bauführer GmbH festgehalten, dass die Arbeitsaufzeichnungen für den Leistungszeitraum Juli - August 2012 abverlangt wurden. Die am 14.11.2012 erstellte Rechnung der Fa. Bauführer GmbH konnte durch Arbeitsaufzeichnungen nicht nachgewiesen werden. Nach Aussage von Bürgermeister und Gemeindesekretär ist der Leistungszeitraum wahrscheinlich falsch ausgestellt worden, da zu diesem Zeitpunkt die Abrissarbeiten Buswartehäuschen, Grundstücksbegrenzung (Gartenzaun) zum Gehsteig durchgeführt wurden.

Am 8.1.2016 erließ das Finanzamt eine abweisende Beschwerdevorentscheidung. In der dazu ergangenen gesonderten Begründung führte das Finanzamt, nach ausführlicher Darstellung des Sachverhaltes und Auflistung von Rechnungen und den darin angeführten Leistungen, wie folgt aus:

„§ 28 Abs 38 UStG verlangt den Errichtungsbeginn vor dem 31.8.2012. Die oa Arbeiten sind jedoch Vorbereitungshandlungen und keine Errichtungskosten. Gerade die Probebohrungen unter Anwesenheit des Statikers Firma 1 belegen, dass noch keine Errichtungsarbeiten möglich waren. Ebenso rechnet erst der Architekt in der Rechnung vom 19.10.2012 für einen Leistungszeitraum September 2012 Bauaufsicht ab. Aus den Honoraren des ausführenden Architekten ergibt sich eindeutig, dass der Baubeginn erst nach dem 31.8.2012 erfolgte.

Warum eine eventuelle Bauverzögerung durch die Bedenken des Mieters AG zu Lasten der Allgemeinheit gehen soll, ist nicht nachvollziehbar, umso mehr, als Professionisten mit der Planung und Aufsicht des Bauwerkes betreut worden waren.

Es wird auf die Ausführungen lt. Bericht vom 22.5.2015 und auf die Niederschrift vom 19.5.2015 hingewiesen und sind die darin getroffenen Feststellungen Bestandteil der Begründung dieser Beschwerdeentscheidung.“

Am 25.1.2016 brachte der steuerliche Vertreter gemäß § 264 BAO den Antrag ein die Beschwerde vom 24.8.2015 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012, den Umsatzsteuerbescheid 2013 und die Bescheide über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und verwies in der Begründung auf die Ausführungen in der Beschwerde.

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 wurden am 23.2.2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 3.6.2024 wurde die Bf. aufgefordert folgende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

1. *In der Beschwerde wurde als Beilage 1 ein Zeitablauf übermittelt auf dem angeführt wird, dass es mehrere **Luftbildaufnahmen** gibt. Ich ersuche sie diese Luftbildaufnahmen vorzulegen.*
2. *Die als Beilage 2a – e der Beschwerde beigelegten Tagesberichte bitte ich Sie mir im Original oder gut lesbar zu übermitteln.*
3. *Bitte legen sie die Antragsunterlagen für die Baubewilligung vor (Einreichunterlagen samt Plan).*
4. *Wer hat den Auftrag für die, laut Beilage 3 der Beschwerde, durchgeführten Arbeiten gegeben?*
5. *Im Schreiben vom Rechtsanwalt vom 10. August 2012 werden von der Gemeinde bereits eingeleitete umfangreiche Umbaumaßnahmen erwähnt. Um welche Maßnahmen handelt es sich dabei?*

6. *Legen Sie bitte das Schreiben des Rechtsanwalts vom 25. Juni 2012 und das Protokoll der, am 8. August 2012, stattgefundenen Besprechung vor.*
7. *Die Beilage 6 zur Beschwerde enthält eine Auflistung von Kosten für durchgeführte Arbeiten. Wann wurden diese Arbeiten durchgeführt?*
8. *Sie werden gebeten die Baubücher, Bauaufzeichnungen und Arbeitsaufzeichnungen vorzulegen, die die Tätigkeiten vor dem 1. September 2012 beim Umbau des alten Gebäudes in das Haus belegen.*

Im Antwortschreiben des steuerlichen Vertreters vom 16.7.2024 wurden die gewünschten Unterlagen übermittelt und betreffend Frage 4 ausgeführt, dass die Firma Bauführer GmbH mit den Arbeiten vom Bürgermeister der Gemeinde zusammen mit dem Gemeinderat beauftragt wurden.

Frage Nr. 5 wurde wie folgt beantwortet: „Im Schreiben vom Rechtsanwalt vom 10. August 2012 werden von der Gemeinde bereits eingeleitete umfangreiche Umbaumaßnahmen erwähnt. Um welche Maßnahmen handelt es sich dabei? Vorplatzveränderung, Probebohrungen bzw. Herstellung von Probeöffnungen, Entfernen des Vordaches des betroffenen Objektes.“

Zu den aufgelisteten zusätzlichen Kosten wurde eine Aufstellung vorgelegt in der die Durchführungszeitpunkte eingetragen waren. Daraus ist ersichtlich, dass diese Bautätigkeiten alle erst ab Oktober 2012 durchgeführt wurden.

Die Vorhaltsbeantwortung wurde dem Finanzamt am 23.7.2024 zu Kenntnis übermittelt.

In der mündlichen Verhandlung brachte die Bf. ergänzend vor, dass für sie der Begriff des Baubeginnes juristisch definiert mit Abbruch und Nivellierungsarbeiten, der Baubewilligung entsprechend, definiert ist.

Die Amtspartei stellt fest, dass die erste Baubewilligung vom 28.03.2012 nicht in Rechtskraft erwachsen sei und die ausgeführten Arbeiten daher nicht aufgrund einer rechtskräftigen Baubewilligung ausgeführt worden sein. Über dies sei auf die Selbstanzeige vom 01.10.2014 der Gemeinde hinsichtlich durchgeführter und nicht abgerechneter Arbeiten hinzuweisen, wonach diese Arbeiten im Ausmaß von 12 Stunden auf keiner Rechnung aufscheinen. Diese Arbeiten betreffen das Abschlagen von Innenputz und Fassadenaußenputz und das Stemmen von Probelöchern. Die angeführten Arbeiten stehen nach dafürhalten der Amtspartei im Widerspruch zu den geleisteten 12 Arbeitsstunden.

Dem entgegnet die Bf., dass der Bescheid vom 28.03.2012 sehr wohl in Rechtskraft erwachsen sei und der Bescheid vom 31.07.2012 ein Abänderungsbescheid sei. Gegen den Erstbescheid wurden keine Einwände erhoben, weswegen dieser in Rechtskraft erwuchs.

Überdies verweist die Vertreterin des Finanzamtes darauf, dass die Rechnung für Fräsarbeiten nicht an den Beschwerdeführenden Verein, sondern an die Gemeinde adressiert war. Für die Amtspartei ist somit ersichtlich, dass im Zuge der Gesamtgestaltung des Gemeindeplatzes (nicht nur der „Vorplatz“ des gegenständlichen Gebäudes) neu errichtet wurde. Dies ist insbesondere aus der Luftbildaufnahme vom 13.07.2012 ersichtlich. Darüber hinaus werde auch auf die einzelnen in dem Akt aufliegenden Tagesberichte verwiesen, wonach diese nicht Tagesaktuell verfasst, sondern nachträglich erstellt worden seien. Dies ergebe sich aus der Verwendung unterschiedlicher Kugelscheiber sowie aus den unterschiedlichen Schriftbildern.

Entgegnend wendet die Bf. ein, dass es richtig sei, dass die gesamte Lageadresse neugestaltet wurde. Im Zuge dieser Neugestaltung wurde mit den Fräsarbeiten am Vorplatz des Gebäudes begonnen und in weiterer Folge der gesamte Platz weiter gestaltet. Aus dem Umstand, dass eine Gesamtrechnung für die Fräsarbeiten an die Gemeinde gelegt wurde und nicht an die Bf., kann unseres Erachtens nichts abgeleitet werden, zumal für die Gemeinde dadurch ein finanzieller Nachteil entstanden ist. Betreffend die Berichte der Straßenmeisterei wurde ausgeführt, dass verschiedene Arbeitsgruppen auf dieser Baustelle gearbeitet haben und demnach die Berichte von verschiedenen Personen ausgefüllt wurden.

Nach Dafürhalten des FA ist davon auszugehen, dass die Fräsarbeiten ausschließlich im Zuge der Gestaltung der Lageadresse getätigt wurden und eine Zeitgleiche Bauausführung mit dem Gebäude nicht vorliegt. Dies ergibt sich aus den im Akt befindlichen Luftbildern vom 13.07.2012.

Diesbezüglich erwidert die Bf., dass diese Fräsarbeiten dazu dienten, die in der Baubewilligung genehmigte Niveauangleichung des alten Gebäudes vorzunehmen.

Ergänzend hält die Amtspartei fest, dass diese Niveauangleichung bei allen um die Lageadresse befindlichen Häusern vorgenommen wurde.

Weiters führt die Amtspartei zum Zeitablauf des Bauvorhabens an, dass es sich bei den „Meilensteinen“ primär um Planungsarbeiten denn um Errichtungsarbeiten handelt. Der Baubeginn hat demnach nicht vor dem 01.09.2012 begonnen. Dies erhellt sich insbesondere aus der Bauanzeige des Bauführers wonach erst am 01.10.2012 mit den Bauausführungen begonnen wurde. Vorgelegt wird eine Ablichtung des Ziviltechnikers über den Beginn der Bauarbeiten.

Diesbezüglich entgegnet die Bf., dass mit dieser Bauanzeige der Bauführer GmbH namhaft gemacht wird, allerdings die Fräsarbeiten, die zuvor stattgefunden haben, von der Straßenmeisterei erledigt wurden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. errichtete in den Jahren 2012 und 2013 in dem in ihrem Eigentum stehenden ehemaligen Gebäude im Erdgeschoss ein Kommunikationszentrum. Im Dezember 2012 hat die Bf. mit der Gemeinde einen Mietvertrag betreffend das Kommunikationszentrum abgeschlossen.

Die Bf. behandelte die Umsätze aus der Nutzungsüberlassung des Kommunikationszentrums an die Gemeinde unter Anwendung der Option des § 6 Abs. 2 UStG 1994 als umsatzsteuerpflichtig und hat aus den gesamten Errichtungskosten des Kommunikationszentrums den Vorsteuerabzug geltend gemacht.

Im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung wurde der Vorsteuerabzug nicht gewährt, da laut Betriebsprüfung die Bauarbeiten für das Gebäude erst nach dem 1.9.2012 erfolgten.

Die Abwicklung des Bauvorhabens stellt sich wie folgt dar:

Im Februar 2011 wurde das Grundstück samt Gebäude von der AG erworben. Das Obergeschoss, in dem sich das *** befindet, wurde weiterhin an die AG vermietet. Im November 2011 wurde der Bau des Hauses im Voranschlag für das Kalenderjahr 2012 budgetiert.

Nach der Projektierungsphase bzw. Konzeption des Kommunikationszentrums erfolgte am 9.3.2012 der Antrag auf Baubewilligung für den Zu- und Umbau des ehemaligen Gebäudes in ein Kommunikationszentrum.

Am 28.3.2012 wurde von der Gemeinde die Bewilligung zur Errichtung des Kommunikationszentrums Haus erteilt.

Am 13.6.2012 wurde durch die Straßenmeisterei das vorhandene Vordach beim alten Eingang entfernt. Am 25.6.2012 wurde ein neuer Antrag auf Baubewilligung aufgrund von Planungsänderungen eingereicht. Am gleichen Tag fanden auch Arbeiten der Firma Bauführer GmbH im Zusammenhang mit der Statik des bestehenden Gebäudes statt (Stemmen von Probelöchern, teilweise Abklopfen des Innenputzes, Freilegen von Deckenübersichten und Öffnen der Fassade in Teilbereichen). Bei diesen Arbeiten war Firma 1 anwesend und hat

anschließend unter Berücksichtigung der Vorgaben der AG die statischen Berechnungen durchgeführt.

Den ganzen Juli 2012 wurden Architektenleistungen im Zusammenhang mit der Planung des Projektes erbracht.

Zur Herstellung des laut Baubeschreibung zum Einreichplan vom 8. März 2012 erforderlichen barrierefreien Zu- und Einganges wurden im Zeitraum vom 23.-26.7.2012 durch die Straßenmeisterei der Gemeinde weitere Abbrucharbeiten durchgeführt und die Asphaltdecke von der Grundstücksgrenze bis zum Gebäude entfernt.

Durch Einwendungen des Mieters (AG) am 25.7.2012 wurden die Arbeiten eingestellt.

Am 31.7.2012 wurde der neue Baubewilligungsbescheid (Änderung bei Zu- und Umbau des Gebäudes in ein Kommunikationszentrum) erlassen.

Nach mehreren Besprechungen wurde mit dem Mieter des Obergeschoßes laut Schreiben des Rechtsanwaltes des Mieters vom 10.8.2012 eine Einigung über die weitere Vorgehensweise getroffen. Aufgrund der umfangreichen Maßnahmen die von der Mieterin gefordert wurden, unter anderem die Herstellung einer Kabelkanalanlage, verzögerten sich die weiteren Arbeiten und konnten erst im September 2012 fortgesetzt werden.

Im September 2013 wurde das Kommunikationszentrum „Haus“ von der Gemeinde feierlich eröffnet.

Strittig ist, ob mit der Errichtung des Gebäudes (Kommunikationszentrum) im Sinne des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 vor dem 1. September 2012 begonnen wurde oder nicht.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts aus den vorgelegten Akten des Abgabenvorgangs, dem Vorbringen der Bf. in ihrer Beschwerde sowie den in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht getätigten Angaben. Für das Bundesfinanzgericht ergeben sich in freier Beweiswürdigung keine Anhaltspunkte an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhalts zu zweifeln.

3. Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung:

Nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung (vor Änderung durch das AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016) sind steuerfrei die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung

der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. § 6 Abs. 2 erster Satz UStG 1994 bestimmt u.a., dass der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln kann.

Mit dem 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, wurde in § 6 Abs. 2 UStG 1994 folgender Unterabsatz angefügt:

"Der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 und Z 17 ist nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat diese Voraussetzung nachzuweisen."

§ 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994, der das Inkrafttreten der durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, eingeschränkten Möglichkeit enthält, auf die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zu verzichten, lautet (auszugsweise):

„§ 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, ist hinsichtlich § 6 Abs. 1 Z 16 auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen, sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde, sowie hinsichtlich § 6 Abs. 1 Z 17 auf Wohnungseigentum, das nach dem 31. August 2012 erworben wird. Als Beginn der Errichtung ist der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen. [...]."

Nach der dargestellten Rechtslage ist die Beurteilung, ob die Bf. auf die Steuerbefreiung der Umsätze aus der Vermietung des Kommunikationszentrums an die Gemeinde nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 verzichten und somit den Vorsteuerabzug aus den gesamten Errichtungskosten beanspruchen kann, davon abhängig, ob mit der Errichtung des Kommunikationszentrums durch die Bf. bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde.

Strittig im vorliegenden Fall ist insbesondere, ob die von der Straßenmeisterei im Juni und Juli vorgenommenen Arbeiten (Abriss des Vordaches beim alten Eingang des Gebäudes und weitere Abbrucharbeiten von Nebengebäuden sowie die Entfernung der Asphaltdecke von der Grundstücksgrenze bis zum Gebäude) als eine tatsächlich begonnene Bauausführung im Sinne des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 zu qualifizieren sind. Seitens des steuerlichen Vertreters der Bf. wird dies in der Beschwerde bejaht und im Wesentlichen damit begründet, dass jene Abbrucharbeiten, die gestaltenden Charakter haben, bzw. den Nutzwert des verbleibenden Gewerks erhöhen, Herstellungskosten darstellen. Der steuerliche Vertreter vertritt die Rechtsansicht, dass handwerkliche Tätigkeiten, die gestaltend sind (zB Entkernung, Abbruch/Durchbrucharbeiten für einen Umbau), anders zu beurteilen sind als

Abbrucharbeiten, die nur auf das Abtragen für eine spätere Neuerrichtung abzielen (Abrissarbeiten für einen kompletten Neubau).

Es wurde ausgeführt, dass die bis zum 31.8.2012 durchgeführten handwerklichen Tätigkeiten bereits Herstellungsaufwand seien und daher sehr wohl handwerkliche Baumaßnahmen im Sinne des § 28 Abs. 38 UStG darstellen würden.

Demgegenüber liege nach den Ausführungen des Finanzamtes hinsichtlich dieser Arbeiten noch kein Beginn der tatsächlichen Bauausführung am Gebäude im Sinne des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 vor, die ao Arbeiten seien nur Vorbereitungshandlungen und keine Errichtungskosten.

Nach der ursprünglich in der Regierungsvorlage (vgl. 1680 BlgNR 24. GP 24) vorgeschlagenen Gesetzesfassung des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 war noch keine Definition betreffend den Beginn der Errichtung des Gebäudes enthalten. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wird hierzu ausgeführt (vgl. 1680 BlgNR 24. GP 24, Seite 24), zur Vermeidung von Härten werde in § 28 Abs. 38 vorgesehen, dass bereits begonnene Miet- und Pachtverhältnisse (maßgeblich sei die tatsächliche Innutzungnahme) nicht unter die Neuregelung fielen. Überdies seien jene Fälle von der Neuregelung ausgenommen, in denen der Vermieter (Verpächter) das Gebäude selbst errichte und mit der Errichtung bereits vor dem - nach der damals vorgeschlagenen Inkrafttretungsregelung - 1. April 2012 begonnen worden sei. Als Beginn der Errichtung sei der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen werde, also der Anfang der tatsächlichen handwerklichen Baumaßnahmen. Auch die Erteilung eines spezifischen Bauauftrags an den Bauunternehmer sei bei vorliegender Baubewilligung als Beginn der Errichtung anzusehen.

Die im § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 enthaltene Definition des Beginns der Errichtung wurde erst mit einem Abänderungsantrag im Rahmen der 148. Sitzung des Nationalrates vom 28. März 2012 eingefügt. In der Begründung des Abänderungsantrages wurde ausgeführt (vgl. Protokoll zur 148. Sitzung des Nationalrates, 24. GP, Seite 128), es erfolge eine gesetzliche Klarstellung dahingehend, dass der Begriff „Beginn der Errichtung“ eines Gebäudes abschließend definiert werde.

In diesem Zusammenhang wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.05.2017, Ro 2016/13/0016, hingewiesen, in dem der Verwaltungsgerichtshof die Frage des Zeitpunktes des Beginns der Errichtung des Gebäudes im Sinne des § 28 Abs. 38 Z 1 zweiter Satz UStG 1994 zu beurteilen hatte. Der Verwaltungsgerichtshof führt im zitierten Erkenntnis VwGH 31.05.2017, Ro 2016/13/0016, (auszugsweise) Folgendes aus:

"26 ...

27 § 28 Abs. 38 UStG 1994 knüpft den Beginn der Errichtung zum einen daran, dass eine Baubewilligung vorliegt, zum anderen daran, dass mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird. Es ist davon auszugehen, dass mit dieser Verknüpfung nur dann ein Beginn der Bauausführung vorliegt, wenn die tatsächliche Bauausführung der Durchführung der Baubewilligung dient.

28 Einer Baubewilligung bedürfen (jedenfalls im hier vorliegenden Fall eines Bauvorhabens nach der Bauordnung für Wien) neben Neubauten auch Um- und Zubauten. Gerade bei einer "Generalsanierung" wird es sich regelmäßig um einen derartigen Umbau handeln (vgl. § 60 Abs. 1 lit. a der Bauordnung für Wien:

Änderungen des Gebäudes, durch welche die Raumeinteilung oder die Raumwidmungen so geändert werden, dass nach Durchführung der Änderungen das Gebäude als ein anderes anzusehen ist). Im Rahmen eines derartigen - hier vorliegenden (vgl. die Ausführungen im Baubewilligungsbescheid: Änderung der Raumeinteilung in allen Geschoßen) - Bauvorhabens wird es regelmäßig erforderlich sein, zum Teil auch Abbrucharbeiten vorzunehmen (etwa Entfernen von Zwischenwänden, die der bewilligten Änderung der Raumeinteilung entgegenstehen). Jedenfalls derartige - im gegebenen Fall vorliegende - "Abbrucharbeiten" dienen der Errichtung des bewilligten Gebäudes.

29 Dass es sich bei derartigen "Abbrucharbeiten" ebenfalls um tatsächliche Baumaßnahmen handelt, ist nicht strittig. Der Begriff "handwerklich" ist offenkundig auch nicht in einem strikt gewerberechtlichen Sinn gemeint, würden doch ansonsten etwa Leistungen eines Baumeisters (vgl. § 94 Z 5 GewO 1994) ausgeschlossen sein. Entscheidend kann im gegebenen Zusammenhang nur sein, dass auf der Liegenschaft tatsächliche - nicht bloß planerische - Bauleistungen erbracht werden.

30 Die Errichtung des Gebäudes (iSd § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994) begann sohin im vorliegenden Fall bereits mit den Arbeiten der P GmbH, also vor dem 1. September 2012.

31 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben."

Nach dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist entscheidend, dass auf der Liegenschaft tatsächliche Bauleistungen erbracht werden. Zudem liegt nur dann ein Beginn der Bauausführung vor, wenn die tatsächliche Bauausführung der Durchführung der Baubewilligung dient.

Weiters wurde im Erkenntnis des VwGH ausgeführt, dass bei einer Generalsanierung eines Altgebäudes bereits mit dem Abbruch der Zeitpunkt des Beginnes der Gebäudeerrichtung gesetzt wird (Zorn, RdW 2017/286, VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0016).

Die Bf. hat ein Altgebäude saniert und erweitert. Somit liegt eine Generalsanierung eines Altgebäudes vor. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen wurden im Altgebäude Abbrucharbeiten geplant um die gewünschten Änderungen durchführen zu können. Die erste dieser erforderlichen Abbrucharbeiten (Entfernung des alten Vordaches beim Eingang) wurde am 13.6.2012 durchgeführt.

Auf Grundlage dieser Ausführungen ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts davon auszugehen, dass im vorliegenden Fall bereits ab 13.06.2012 tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgten, mit denen bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wurde.

Da somit mit der Errichtung des Gebäudes durch die Bf. bereits vor dem 1. September 2012 im Sinne des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 begonnen wurde, ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 zulässig bzw. sind die Vorsteuern aus den gesamten Errichtungskosten des Kommunikationszentrums abzugsfähig.

Aus diesen Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im gegenständlichen Fall ist die zu klärende Rechtsfrage durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 18. Dezember 2024