

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Norbert Schnabl, Hummelgasse 14, 1130 Wien, über die Beschwerde vom 30. August 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 2. August 2018 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2015, Sachbescheid Umsatzsteuer 2015 sowie Sachbescheid Umsatzsteuer 2016, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war in den Vorjahren unselbständig tätig und gab am 23. April 2015 gegenüber der Abgabenbehörde durch Übermittlung des Fragebogens „Eröffnung / Beginn“ der Vermietungs- bzw. Verpachtungstätigkeit, bekannt, dass mit 1. April 2014 eine **Vermietungstätigkeit** begonnen worden war. Die Regelbesteuerung war beabsichtigt. Die Eintragung ins Unternehmensregister war am 7. Mai 2015 erfolgt. Die UID-Nummer lag ab 19. Oktober 2015 vor.

Ab dem Jahr 2014 wurden Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen abgegeben; davor wurden Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung eingebracht.

In der am 15. März 2016 der Behörde übermittelten Überschussrechnung zum Jahr 2014 war als Gründungsdatum der 1. März 2014 angegeben. Als Unternehmensgegenstand war „Vermietung ***8***, Top 9.10“ angeführt.

Aufgrund des Prüfungsauftrags vom 8.3.2016, Tag des Prüfungsbeginns 16.3.2016, fand betreffend Zeiträume UVA 04/2015 – 12/2015 eine Umsatzsteuersonderprüfung statt. Diese wurde mit Niederschrift vom 10.6.2016 abgeschlossen.

Die dabei getroffene Feststellung resultierte aus dem Umstand, dass einer der damaligen Mieter (Top 9.10) nur Umsätze ausführte, die zum Vorsteuerauschluss bei der Bf. geführt hatten. Die Berichtigung war anteilig erfolgt (iVm 1. Stabilitätsgesetz 2012).

Die in diesem Prüfungsverfahren zur beantragten Vorsteuer vorgelegten Rechnungen waren sämtlich datiert aus 2015 und trugen Belegnummern aus 2015.

Die Überschussrechnung zum Jahr 2015 wurde der Behörde am 22. Februar 2017 übermittelt.

Zur im Jahr 2018 durchgeführten Außenprüfung (AP)

Diese AP ist Gegenstand des anhängigen Rechtsmittelverfahrens.

Die bei der Bf. durchgeführte AP betraf die Jahre 2014 – 2016. Gegenstand der AP waren die Einkommen- und die Umsatzsteuer. Es lagen Prüfungsaufträge vom 22.1.2018 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2014 – 2016 sowie zur Nachschau Umsatzsteuer 2017 vor. Die Unterzeichnung des Prüfungsauftrages erfolgte am 24.1.2018 ohne Einwendungen der steuerlichen Vertretung.

Die AP wurde mit **Bericht und Niederschrift vom 13.6.2018** (auf den verwiesen wird) abgeschlossen.

Die Feststellungen der AP betrafen insbesondere die Versagung eines Teils des beantragten Vorsteuerabzuges für das Jahr 2015 iHv Euro 11.611,37 sowie für das Jahr 2016 iHv Euro 54.462,52 aus den aliquoten Anschaffungskosten.

Die nicht anerkannten Vorsteuerbeträge waren als Anschaffungskosten zu aktivieren und wurde dafür dementsprechend ab dem Jahr 2014 die Absetzung für Abnutzung (1,5%) bei der Gewinnermittlung in Abzug gebracht.

Die Abgabenbehörde erließ, dem Bericht der AP entsprechende, Bescheide zur Umsatzsteuer der Jahre 2015 und 2016. Zum Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 2015 war eine Wiederaufnahme erfolgt (Erstbescheid vom 23.3.2017).

Die nach der AP erlassenen **Bescheide datierten sämtlich mit Datum 2.8.2018**.

Aus den Feststellungen der AP resultierten in den geprüften Jahren folgende Nachforderungen zur Umsatzsteuer:

2015 iHv Euro 11.611,37 und

2016 iHv Euro 53.799,71.

Zu den Feststellungen der AP (Bericht vom 13.6.2018):

Die Feststellungen resultierten daraus, dass den im Jahr 2015 und 2016 beantragten Vorsteuern u.a. Rechnungen und Leistungen zugrunde lagen, die zum einen aus dem Jahr 2009 (Kauf der später vermieteten Objekte) und zum anderen aus dem Jahr 2013 (durchgeführte Sanierungsarbeiten) stammten.

Da bei der Bf. zum jeweiligen Zeitpunkt der Leistungserbringung keine Unternehmereigenschaft gegeben gewesen sei, sei der Vorsteuerabzug entsprechend zu versagen gewesen.

Rechtsmittel

Gegen die o.a. angeführten Bescheide betreffend die Wiederaufnahme und den Sachbescheid zur Umsatzsteuer 2015 sowie Sachbescheid Umsatzsteuer 2016 jeweils vom 2.8.2018 wurde die dem Bundesfinanzgericht (BFG) vorliegende **Beschwerde vom 30.8.2018** erhoben.

Darin wurde ausgeführt, dass die Bf., wie dem beiliegenden Kaufvertrag zu entnehmen sei, das Objekt im Rohbauzustand erworben habe. Die Tops 9.17, 10.5 und Garagenplätze P89 und P90 seien dem Sohn der Bf. überlassen worden. Das Top 9.1 sei zur gewerblichen Vermietung angeschafft worden. Der Verkäufer habe sich verpflichtet die weiteren Bautätigkeiten bis 31.12.2010 fertigzustellen und hätte erst danach mit den Innenausbauarbeiten begonnen werden können. Aus den Unterlagen sei ersichtlich, dass die Bf. bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs sowie zum Zeitpunkt des Innenausbaus nach außen als Unternehmerin aufgetreten sei und somit der Vorsteuerabzug zu gewähren sei.

Es wurde beantragt die Vorsteuerbeträge in voller Höhe anzuerkennen sowie die Vorschreibungen in bisheriger Höhe, d.h. gem. Bescheid vom 23.3.2017 für das Jahr 2015 sowie gem. Umsatzsteuerfestsetzungen/UVA 1-12/2016 durchzuführen.

Weiters wurde vorgebracht, dass kein Wiederaufnahmegrund für das Jahr 2015 vorgelegen sei, da für die Zeiträume 4-12/2015, ausgedehnt auf 1-3/2015, bereits im Jahr 2016 eine Prüfung stattgefunden habe und der Sachverhalt im Zuge der Einreichung der Steuererklärungen 2014 und 2015 offengelegt und aktenkundig gewesen sei.

Es wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem BFG beantragt.

Der Beschwerde lagen der Kaufvertrag vom 27.7.2009 mit der Verkäuferin samt Baubeschreibung, Beilagen 2a-2d (Planskizzen), ein undatiertes Schreiben „***1***“ und verschiedene E-Mails betreffend Mietanfragen aus den Jahren 2013 und 2014 bei.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 3. Juli 2019** wies die Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Nach Darlegung des zugrundeliegenden Sachverhalts führte die Behörde u.a. zur Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens aus.

Aus der Aktenlage sei ersichtlich, dass aus nachfolgenden Rechnungen der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, dieser jedoch im Zuge der AP verwehrt wurde:

00470/0015 vom 17.12.2015	00470/0013 vom 19.12.2013
00391/0015 vom 5.11.2015	00391/0013 vom 5.11.2013
00312/0015 vom 11.09.2015	00312/0013 vom 11.09.2013.

Es sei auffallend gewesen, dass die Rechnungen aus dem Jahre 2015 jeweils dieselben Rechnungsnummern und dasselbe Datum (Monat und Tag) aufwiesen, wie die Originalrechnungen aus dem Jahre 2013. Der einzige Unterschied sei die jeweils entsprechend geänderte Jahreszahl gewesen. Dies habe die AP veranlasst sich die Ausgangsrechnungen der Firma ***2*** aus dem Jahre 2015 vorlegen zu lassen. Diese Rechnungen wiesen gänzlich andere Leistungen, Leistungszeiträume und Leistungsempfänger auf. Diese neue Information stellt einen wesentlichen Wiederaufnahmegrund dar.

Zum Argument der vermeintlichen Prüfungswiederholung 2015 hielt die Behörde fest, dass im Zusammenhang mit der Umsatzsteuersonderprüfung 04-12/2015 Feststellungen getroffen worden seien, die auch zu Änderungen der Bemessungsgrundlagen in den Monaten 1-3/2015 geführt hätten. Es sei dazu der Prüfungszeitraum nicht ausgedehnt worden und seien auch keine Prüfungshandlungen für den Zeitraum 1-3/2015 gesetzt worden. Der steuerliche Vertreter habe im Zuge der Prüfung berichtigte Umsatzsteuervoranmeldungen übergeben und seien diese miterledigt worden.

Zum Vorbringen, dass die Unternehmereigenschaft bereits zum Erwerbszeitpunkt vorgelegen wäre, verwies die Behörde auf die ständige Rechtsprechung des VwGH. Sie hielt fest, dass für die Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen iSd § 12 UStG 1994, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen bzw. Umsätze erzielt, d.h. hier zum Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft keine verbindlichen Vereinbarungen vorhanden gewesen seien, wonach die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung als klar erwiesen hätte angesehen werden können. Es hätte aus den priorisierten Handlungen bezüglich der baulichen Maßnahmen der in Privatnutzung befindlichen Tops 9.17 und 10.5 abgeleitet werden können, dass eine gewerbliche Nutzung des Top 9.1 ursprünglich nicht Ziel des Erwerbes im Jahre 2009 war.

Erst am 23.4.2015 sei mit der Übersendung des Formulars Verf. 24 dem Finanzamt die unternehmerische Tätigkeit der Bf. mit Beginn 1.4.2014 bekannt gegeben worden. Für den Vorsteuerabzug seien grundsätzlich die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgebend. Wenn in diesem Zeitpunkt alle Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 erfüllt sind, kann der Vorsteuerabzug in voller Höhe vorgenommen werden. Ist im Zeitpunkt des Leistungsbezuges ein Unternehmen noch nicht vorhanden und werde die Leistung erst später dem Unternehmen zugeordnet, liege eine Einlage vor und der Vorsteuerabzug könne nicht nachgeholt werden. Sind im Zeitpunkt der Leistung die Voraussetzungen nicht erfüllt (z.B. der Betreffende ist nicht Unternehmer oder die Leistung nicht für das Unternehmen bestimmt), so berechtige auch eine nachträgliche Änderung der Verhältnisse grundsätzlich nicht zur

Nachholung des Vorsteuerabzuges.

Für Rechnungen aus dem Jahr 2013, die im Jahr 2013 ausgeführte Lieferungen und Leistungen betreffen, stehe der Vorsteuerabzug somit grundsätzlich nur im Jahre 2013 zu.

Vorsteuerbeträge können nicht in ein anderes Jahr verschoben werden.

Im Zuge der AP seien u.a. folgende Rechnungen zum Jahr 2015 vorgelegt worden:

Leistendes Unternehmen	ReNr	ReDatum	Bezahlt brutto	Netto	Vorsteuer	Anteil. Vorsteuer
9		23.11.2013	38.115,45	31.762,88	6.352,57	3.804,12
3	361/2013	27.11.2013	14.732,00	12.276,67	2.455,33	1.470,33
2	391/0013	5.11.2013	994,79	828,99	165,80	99,29
2	312/0013	11.9.2013	16.936,20	14.113,50	2.822,70	1.690,32
2	470/0013	19.12.2013	9.704,44	8.087,03	1.617,41	968,56
4	2013/0377	26.9.2013	35.857,32	29.881,10	5.976,22	3.578,75
Summe						11.611,37

Die oben angeführten Rechnungen seien bereits im Jahre 2013 erstellt und die Leistungen bereits im Jahre 2013 erbracht worden. Daher stehe ein Vorsteuerabzug unter den Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 im Jahre 2013 zu. Durch Rechnungsänderungen zu einem späteren Zeitpunkt könne der Vorsteuerabzug nicht in eine andere Abrechnungsperiode verschoben werden. Das Ermittlungsverfahren habe ergeben, dass die Firma ***2*** ausschließlich im Jahre 2013 Leistungen an die Familie der Bf. ausgeführt habe, wobei im Zuge der Auftragserteilung nicht klar gewesen sei, wer der Auftraggeber sei. Die ursprünglich auf Herrn Gatte Bf. ausgestellten Rechnungen wurden auf die Bf. korrigiert.

Für den Vorsteuerabzug sei relevant, ob zum jeweiligen Zeitpunkt die Unternehmereigenschaft bestanden habe. Unzweifelhaft habe die Unternehmereigenschaft mit dem Beginn der Vermietung ab dem 1.4.2014 bestanden. Vorbereitungshandlungen, die vor dem Zeitpunkt des Beginns der Unternehmereigenschaft getätigt werden, könnten zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Es wurden im Zuge der Beschwerde Unterlagen übermittelt, woraus Vorbereitungshandlungen (z.B. Mietersuche) im Jahre 2013 erkennbar gewesen seien. Ein Vorsteuerabzug sei im Jahre 2013 möglich gewesen. Ein Verschieben in das Jahr 2015 sei nicht möglich. Diese Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug würden auch bei der Anschaffung der Liegenschaft im Jahre 2009 gelten. Allerdings sei zu diesem Zeitpunkt die Unternehmereigenschaft noch

nicht vorgelegen. Es stand daher im Jahr 2009 kein Vorsteuerabzug zu und sei eine Nachholung nicht möglich.

Im **Vorlageantrag vom 5.8.2019** wurde auf das Vorbringen in der Beschwerde verwiesen. In Bezug auf das Vorliegen einer über die Absichtserklärung hinausgehenden verbindlichen Vereinbarung zum Zeitpunkt des Erwerbs im Jahr 2009 werde auf die mit Galerie ***1*** geschlossene Mietvereinbarung hingewiesen. Diese sei aufgrund von Verzögerungen der Baumaßnahmen nicht zustande gekommen und sei diese einvernehmlich aufgelöst worden. Es sei zudem der Vorsteuerabzug aufgrund von Rechnungsmängeln nicht möglich gewesen und hätte dieser erst bei Vorliegen ordnungsgemäßer Rechnungen vorgenommen werden können.

Mit **Beschluss des BFG vom 28.10.2024** wurde die Bf. um Stellungnahme sowohl nochmals zu den Feststellungen der AP, als auch zu den daraus gezogenen Schlüssen des BFG ersucht.

Es war der durch das BFG zu beurteilende Sachverhalt angeführt sowie weiters die Beurteilungen der vorliegenden Unterlagen und Schlussfolgerungen des BFG zu den Feststellungen und Angaben der AP.

Demnach wäre der Behörde im Ergebnis sowohl hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2015, als auch der teilweisen Versagung des Vorsteuerabzuges in den Jahren 2015 und 2016 zu folgen.

Mit dem Beschluss wurde der Bf. eine detaillierte „*Aufstellung der vorliegenden und dem beantragten Vorsteuerabzug in den Jahren 2015 und 2016 zugrunde gelegten Rechnungen*“ übermittelt.

Das auf den Beschluss des BFG erfolgte **Schreiben des Vertreters der Bf.**, beim BFG eingelangt am 3.12.2024 (Postaufgabe am 29.11.2024) enthielt lediglich den Satz: „*Nach eingehendem Studium des Beschlusses vom BFG ziehen wir den Antrag auf eine mündliche Verhandlung zurück.*“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, ob

- 1) Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2015 gem. § 303 BAO durch die Behörde zu Recht erfolgt ist und ob
- 2) Der Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG 1994 in den Jahren 2015 und 2016 durch die Behörde zu Recht versagt wurde.

Sachverhalt

Der der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt war den dem BFG zur Verfügung stehenden Unterlagen, Belegen, Vorhalten und Vorhaltsbeantwortungen aus dem Akt der Behörde und dem AP-Verfahren (siehe dazu u.a. die angeführten Unterlagen im Vorlagebericht vom 6.9.2019) sowie den Angaben in den Schriftsätzen der Parteien im Rechtsmittelverfahren zu entnehmen.

Chronologisch war daraus festzustellen:

2009 – mit Kaufvertrag vom 27.7.2009 und Wohnungseigentumsvertrag vom 27.7.2009 erwarb die Bf. von der Verkäuferin Liegenschaftsanteile (unausgebaut) an der Adresse ***5*** („***6***“). Es handelte sich um
Top Nr. 9.1. EG samt Keller,
Top Nr. 9.17,
Kfz-Abstellplätze 35,36, 89 und 90 sowie
Top Nr. 10.5 samt Flachdach.

Der Kaufpreis betrug laut Vertrag Euro 719.630,16 (inkl. 20% USt iHv 119.938,36; Rechnung Verkäuferin 04-2009 v. 3.9.2009).

Die Bf. war im Jahr 2009 nicht unternehmerisch tätig und machte keine Vorsteuer aus dem Kauf geltend.

Zum etwaigen Mietinteresse seitens Galerie ***1*** an der Erdgeschoßfläche lagen keine schriftlichen Vereinbarungen vor. Eine ernsthafte Vermietungsabsicht war nicht festzustellen. Dem mit der Beschwerde beigebrachten, undatierten, Schreiben des ***1*** war lediglich zu entnehmen, dass die Erdgeschoßflächen im Jahr 2009 für die Galerie interessant gewesen wären. Eine Vermietung war letztlich nicht zustande gekommen.

Bis 2012 – keine Ausbauarbeiten in den Objekten

Ab 2013 – Ausbau der Objekte (u.a. 2 Lokale)

Sommer/Herbst 2013 und Beginn 2014 – Mailkorrespondenz zwischen Herrn Mag. Gatte Bf., Architekt ***7*** und Mietinteressenten sowie Immobilienvermittlern betreffend die Lokale im Erdgeschoss.

Ab 2014 – Private Nutzung der Tops Nr. 9.17 und 10.5 samt Garagenplätze 89 und 90 durch Sohn der Bf.

Ab April 2014 – Erstmals Vermietung Objekte Top 9.1 und 2 Abstellplätze.

23.4.2015 - Meldung zum Beginn der Vermietungstätigkeit an die Abgabenbehörde.

19. Oktober 2015 – Vergabe der UID-Nummer ATUNr.

Zu 1) Beschwerde gegen die Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2015

Gem. **§ 303 Abs. 1 BAO** kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
 - b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
 - c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,
- und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wie das Gericht dem Bericht der AP und den beigebrachten Unterlagen entnehmen konnte, und wie im Zuge der AP aufgrund der vorgefundenen Rechnungen aus dem Jahr 2013 festgestellt worden war, entsprachen die dem Vorsteuerabzug im Jahr 2015 zugrunde gelegten Belege/Rechnungen über diverse Innenausbauarbeiten mit Datumsangaben aus dem Jahr 2015 nicht den Tatsachen bzw. den Leistungszeiträumen.

Sowohl zu den Rechnungen der Firma ***9***, der ***3*** GmbH als auch der ***2*** GmbH hatte es über die tatsächlich im Jahr 2013 erbrachten Leistungen bereits Rechnungen aus dem Jahr 2013 gegeben. Diese Rechnungen hatten den tatsächlichen Leistungszeitraum im Jahr 2013 als Grundlage, waren jedoch an Herrn Mag. Gatte Bf. gerichtet gewesen und nicht an die Bf.

Zudem war auf diesen aus dem Jahr 2013 stammenden, hier vorliegenden und an Herrn Mag. Gatte Bf. gerichteten, Rechnungen der Firma ***3*** bereits die erst im Jahr 2015 an die Bf. vergebene UID-Nummer (ATUNr) angeführt gewesen. Nicht nur, dass die Rechnung nicht auf die Bf. lautete, war festzuhalten, dass diese UID-Nr. ganz offensichtlich erst im Nachhinein auf der Rechnung angeführt worden war.

Fest stand, dass im Jahr 2013 diese UID-Nummer nicht für Herrn Mag. Gatte Bf. vergeben gewesen war. Die UID-Nummer hatte es aber auch für die Bf. im Jahr 2013 noch gar nicht gegeben. Für die Bf. war im Jahr 2013 keine UID-Nummer vergeben. Die Vergabe war erst im Jahr 2015 aufgrund der Meldung des Beginns der unternehmerischen Tätigkeit erfolgt.

Ebenso war festzustellen, dass diese zukünftige UID-Nummer der Bf. bereits auf den Rechnungen der Fa. ***2*** GmbH aus dem Jahr 2013 angeführt war.

Fest stand auch, dass die Bezahlung der Rechnungen bereits im Jahr 2013 und teilweise zu Beginn 2014 erfolgt war, entsprechend den Zahlungsbedingungen, die auf den Rechnungen mit Datum aus dem Jahr 2013 angeführt waren.

Betreffend die Lieferfirma ***2*** GmbH wurde zudem festgestellt, dass jene im Jahr 2015 auf den „korrigierten“ Rechnungen angeführten Rechnungsnummern zu Rechnungen gehörten, die andere Kunden des Unternehmens im Jahr 2015 betroffen hatten und dies auch so in der Buchhaltung der Fa. ***2*** seinen Niederschlag gefunden hatte.

Eine Zuordnung dieser Rechnungen an die Bf. im Jahr 2015 war daher auch aus diesem Grund nicht zu treffen.

Zu all diesen Umständen war die Bf. mit Vorhalt der AP vom 18.3.2019 befragt worden. Die Bf. machte dazu jedoch keine Angaben und legte keine Nachweise vor. Die Widersprüche im Zusammenhang mit den Rechnungen der Fa. ***2*** wurden nicht geklärt.

Mit Beschluss des BFG vom 28.10.2024 wurden nochmals in einer „Aufstellung der vorliegenden und dem beantragten Vorsteuerabzug in den Jahren 2015 und 2016 zugrunde gelegten Rechnungen“ die Daten zusammengefasst. Es wurden darin im Detail die für das Jahr 2013 vorliegenden jeweiligen Rechnungsadressaten, Rechnungsinhalte, Ausstellungsdaten, Leistungszeiträume, Zahlungen, Überweisungsdaten und auch die auf den Belegen des Jahres 2015 geänderten Angaben dargestellt.

Zu diesem Sachverhalt wurde seitens der Bf. keine Stellungnahme abgegeben.

All diese dargestellten Tatsachen waren der bescheiderlassenden Behörde bis zur Durchführung der AP im Jahr 2018 nicht bekannt gewesen.

Im früheren, im Jahr 2016 durchgeführten Verfahren betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen 4-12/2015 waren der Prüferin nur jene, wie sich sodann im Zuge der AP herausstellte, für das Jahr 2015 abgeänderten Belege vorgelegt worden.

Das BFG kam daher zu Schluss, dass schon dieser Sachverhalt und die hervorgetretenen Widersprüche in den für den Vorsteuerabzug vorgelegenen Belegen sowie die daraus folgenden Änderungen des Bescheides für die Umsatzsteuer des Jahres 2015 die erfolgte Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigte.

Zum Argument der Bf., dass ein bereits geprüfter Zeitraum vorgelegen wäre und daher keine Grundlage für eine Wiederaufnahme des Jahres 2015 gegeben gewesen wäre, war festzuhalten, dass es sich bei der AP im Jahr 2018 um keine Prüfung zu demselben Veranlagungszeitraum gehandelt hatte. Die im Jahr 2016 früher erfolgte Umsatzsteuersonderprüfung hatte die Monate 4 – 12/2015 betroffen. Eine Ausdehnung auf die Monate 1-3/2015 war nicht erfolgt. Es lag darin keine Prüfung des gesamten Veranlagungsjahres 2015 vor. Es wurden seitens der Bf. keine Einwendungen gegen die später erfolgte AP für u.a. das Jahr 2015 vorgebracht; der Prüfungsauftrag wurde am 24.1.2018 ohne weitere Anmerkungen unterzeichnet.

Für die Beurteilung des Wiederaufnahmetatbestandes ist die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs wesentlich.

Demnach ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln (iSd § 303 BAO) nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens insofern zu beurteilen, als es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren (hier Veranlagungsverfahren Umsatzsteuer 2015) der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren (der Erstbescheid datiert vom 23.3.2017) bei richtiger rechtlicher Subsumtion zur nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres, d.h. auf den Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle (vgl. VwGH 14.8.2024, Ra 2023/13/0159) im jeweiligen Verfahren und nicht aus der Sicht eines anderen Verfahrens.

Die von der Behörde herangezogenen Wiederaufnahmegründe betreffend die Umsatzsteuer des Jahres 2015 lagen vor. Die genannten Tatsachen waren der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides im Jahr 2017 nicht bekannt. Hätte die Behörde die neu hervorgekommenen Umstände bereits damals gekannt, hätte sie einen anderslautenden Bescheid erlassen.

Zur im Fall der Wiederaufnahme zu erfolgenden Ermessensübung war festzuhalten, dass grundsätzliches Ziel einer Wiederaufnahme ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis ist. Dabei ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben.

Wie aufgrund des Sachverhalts zu erkennen war, lagen keine Gründe vor, die gegen eine Wiederaufnahme gesprochen hätten. Zudem war die steuerliche Auswirkung insgesamt nicht als geringfügig zu beurteilen. Auch hatte die Abgabenbehörde kein Verschulden daran getroffen, dass die neu hervorgekommenen Tatsachen nicht bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides berücksichtigt wurden. Es lagen keine Verfahrensmängel, wie z.B. eine unzulässige Wiederholungsprüfung oder ein Verstoß gegen das Parteiengehör, vor.

Insgesamt war somit die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer des Jahres 2015 als zu Recht erfolgt zu beurteilen und war der Abgabenbehörde zu folgen.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2015 war daher abzuweisen.

Zu 2) Beschwerde betreffend die Sachbescheide Umsatzsteuer der Jahre 2015 und 2016

Gemäß **§ 2 Abs. 1 UStG 1994** ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche

Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

....

Gemäß **§ 12 Abs. 1 UStG 1994** kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. a) 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.

.....

Abs. 10 - 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 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. Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrundeliegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neunzehn Kalenderjahren.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zwanzigstel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder die Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.

Die Bf. hatte für das Jahr 2015 bzw. 2016 den Abzug von Vorsteuern beantragt, die aus diversen Rechnungen für Innenausbauarbeiten, die im Jahr 2013 erfolgt waren, bzw. aus dem Kauf der Liegenschaft im Jahr 2009 resultierten. Siehe dazu im Detail in den Ausführungen zu 1).

Wie schon die AP festgestellt und die Behörde in der BVE ausgeführt hatte, sind für den Vorsteuerabzug grundsätzlich die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung entscheidend.

Gegenständlich waren zum einen die den in Rede stehenden Rechnungen zugrundeliegenden Leistungen im Jahr 2013 erfolgt; zum anderen war der Kaufvertrag für die unausgebauten Objekte im Jahr 2009 geschlossen worden. Die Rechnung zum Kauf datierte ursprünglich mit AR 04-2009 vom 3.9.2009. Weiter vorgelegt wurde eine berichtigte Rechnung vom 22.2.2016 – Rechnungskorrektur zur AR 04-2009.

Wie aus dem Sachverhalt festzustellen war, war für die Bf. weder im Jahr 2009 noch im Jahr 2013 die Unternehmereigenschaft als gegeben zu beurteilen.

Die Meldung des Beginns der Vermietungstätigkeit mit April 2014 erfolgte im April 2015 an die Abgabenbehörde; die Vergabe der UID-Nummer erfolgte am 19. Oktober 2015. Erste Umsätze aus der Vermietung wurden 2014 erzielt.

Der Kauf der Objekte war im Jahr 2009 durch die Bf. somit nicht für das erst später vorliegende Unternehmen erfolgt. Es lagen keine Umstände oder Nachweise vor aus denen für diesen Zeitpunkt von einer ernsthaften Vermietungsabsicht auszugehen gewesen wäre. Unterlagen, aus denen bereits 2009 eine ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einnahmen infolge bindender Vereinbarungen feststellbar gewesen wäre, gab es ebenfalls nicht. Dem mit der Beschwerde vorgelegten, undatierten Schreiben der Galerie ***1*** war keine bindende Vereinbarung über den Abschluss eines Mietvertrages zu entnehmen.

Tatsächlich war im Jahr 2009 ein Kaufvertrag über die unausgebauten Objekte geschlossen worden. Nach dem Kauf waren vorerst, bis ins Jahr 2013, keine unternehmerischen Aktivitäten gesetzt worden.

Der Ausbau der Objekte wurde erst im Jahr 2013 begonnen.

Wenn die Liegenschaftsobjekte später dem Unternehmen zugeordnet worden waren, so wäre darin eine Einlage zu verstehen. Der beantragte Vorsteuerabzug konnte dadurch jedoch nicht in diesem späteren Zeitraum nachgeholt werden. Daran konnte auch eine vermeintliche „Rechnungsberichtigung“ durch die Verkäuferin nichts ändern.

Die im Jahr 2016 durch die Bf. beantragte anteilige Vorsteuer aus dem Kauf der Objekte im Jahr 2009 war daher aus diesen Gründen nicht zum Abzug zuzulassen.

Hinsichtlich der Rechnungen über die im Jahr 2013 erbrachten Leistungen war festzuhalten, dass ein etwaiger Vorsteuerabzug im Jahr 2013 dann denkbar gewesen wäre, wenn man von Vorbereitungshandlungen für die spätere Vermietung bereits im Jahr 2013 hätte ausgehen können.

Dagegen sprach jedoch die Tatsachen, dass die beigebrachte Mail-Korrespondenz aus dem Jahr 2013 stets Herrn Mag. Gatte Bf. betroffen hatte, dass die vorliegenden Rechnungen zum Teil an Herrn Mag. Gatte Bf. gerichtet waren und dass dieser in den Rechnungen als Auftraggeber angeführt war. Unterlagen oder Nachweise, aus denen eine Aktivität der Bf. feststellbar gewesen wäre, lagen nicht vor.

Die Meldung des Beginns der unternehmerischen Tätigkeit der Bf. war erst im April 2015 gegenüber der Abgabenbehörde erfolgt und war darin angegeben worden, dass die Tätigkeit im April 2014 begonnen worden sei. Aufgrund der eigenen Angaben der Bf. war nicht auf das Vorliegen der Unternehmereigenschaft der Bf. im Jahr 2013 zu schließen.

Die Bf. beantragte nun den Abzug der Vorsteuer (anteilig) im Jahr 2015 für die im Jahr 2013 erbrachten Leistungen, aufgrund „Berichtigung und Datumsänderung“ der ursprünglich bereits im Jahr 2013 ergangenen Rechnungen der leistenden Unternehmer. Doch war dieser Vorsteuerabzug im Jahr 2015 nicht zu gewähren, da die Rechnungen, wie oben (unter 1) im Detail dargestellt ist, Leistungen betrafen, die im Jahr 2013 erbracht worden waren. Für den Vorsteuerabzug sind grundsätzlich die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgebend. Sind in diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen erfüllt, kann ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden. Sind im Zeitpunkt der Leistungen die Voraussetzungen nicht erfüllt, so berechtigt eine nachträgliche Änderung der Verhältnisse grundsätzlich nicht zur Nachholung des Vorsteuerabzugs.

Im Fall der Bf. war die Unternehmereigenschaft im Jahr 2013 mangels unternehmerischer Tätigkeit nicht gegeben. Die ursprünglichen, im Jahr 2013 ausgestellten Rechnungen waren zum Teil nicht an die Bf., sondern an Herrn Mag. Gatte Bf. gerichtet. Die vorgelegten Rechnungen waren auch insofern in Frage zu stellen, als diese eine UID-Nr. aufwiesen, die an die Bf. erst im Jahr 2015 vergeben worden war. Die UID-Nr. konnte daher erst nach deren Vergabe auf die Rechnungen geschrieben worden sein. Eine Verschiebung des Vorsteuerabzuges in ein anderes Jahr, hier 2015 und 2016, war durch die Rechnungsänderungen, das Datieren auf 2015, nicht zulässig.

Das BFG kommt daher zum Schluss, dass der für das Jahr 2015 sowie für das Jahr 2016 beantragte Vorsteuerabzug nach Beurteilung und Würdigung des Sachverhalts und der vorliegenden Unterlagen, aus den oben angeführten Gründen nicht zu gewähren war.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

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.

Da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag und das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 23. Jänner 2025