

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, BfAdr, über die Beschwerde vom 12. August 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 18. Juli 2022 betreffend Umsatzsteuer 2019, Steuernummer BFStNr1, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

[...]

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

Entscheidungsgründe

Vorbemerkung

Strittig ist, ob im Jahr 2019 ein Vorsteuerabzug aus Vorbereitungshandlungen für eine 2020 tatsächlich beginnende unternehmerische Vermietung zusteht oder nicht. Zu prüfen ist somit nach der Judikatur des EuGH und VwGH, ob nach den objektiven Nachweisen bereits im Jahr 2019 eine nach Außen erkennbare Tätigkeit vorliegt, die ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist. Im Fall einer beabsichtigten Vermietung muss die Vermietungsabsicht entweder bereits in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder **auf Grund anderer über die bloße Erklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen**. Jeder unbefangene Dritte müsste die nach Außen gerichtete Tätigkeit als Handlung zur Vorbereitung einer unternehmerischen Tätigkeit ansehen.

I. Verfahrensgang

Verwaltungsbehördliches Verfahren

Im **Umsatzsteuerbescheid 2019 vom 18.7.2022** wurde der laut Erklärung geltend gemachte Vorsteuerabzug nicht berücksichtigt und die Umsatzsteuer mit 0,00 festgesetzt. Laut Begründung des Finanzamtes hätten die Bf telefonisch mitgeteilt, dass das Gebäude mit einem Wohnbereich, einer Maschinenhalle und einer privat genutzten Werkstatt ursprünglich mit nur einer „Auszugswohnung“ geplant gewesen sei. Diese hätte man dann in 10 – 15 Jahren selber benötigt. Da laut Einreichplan auch nur eine Küche im Gebäude vorgesehen gewesen sei, sei das Gebäude somit dem Privatbereich zuzuordnen und berechtigt daher auch nicht zum Vorsteuerabzug. Erst ab 2020 werde ein Anteil von 46% fremdvermietet.

In der dagegen **am 12.8.2022 eingebrachten Beschwerde** wurde vorgebracht, dass man zwischen der Erteilung der Baugenehmigung und dem Beginn der Bauarbeiten entschieden habe, vorerst 2 kleinere Mietwohnung zum Zweck der Vermietung zu errichten, weil es noch einige Zeit in Anspruch nehmen werde, bis die im Jahr 2022 erst elfjährige Tochter den Hof übernehmen werde. Infolge der nur geringfügigen Abweichungen sei der Einreichplan nicht mehr geändert worden. Diese Ausführungen könnten mit bereits vorgelegten Rechnungen belegt werden:

- Re vom 31.1.2018 über die Freileitungsrückverlegung für 2 Wohnungen
- Re vom 23.5.2019 über den Einbau von je 2 Verteilerschränken, Heizkreisverteiler und Kalt- sowie Warmwasserzähler in das Objekt.
- Re vom 30.3.2020 über den Einbau von 2 Innentüren mit Zylinderschloss

Den beiliegenden korrigierten Aufstellungen könne auch entnommen werden, dass für die luf Gebäudeteile eigene Rechnungen vorliegen würden und diese auch nicht in den Baukosten für die Vermietung enthalten seien. Der Dachboden stünde den Mietern zur Verfügung und werde auch von diesen genutzt.

Für 2019 würden sich Vorsteuern iHv € 11.456,58 ergeben.

Die Beschwerde wies das Finanzamt mit einer **Beschwerdevorentscheidung vom 20.11.2023** als unbegründet ab.

Das FAÖ begründete die Abweisung damit, dass die Bf kein nach Außen gerichtetes Verhalten für eine unternehmerische Tätigkeit ausgeführt hätten. Vielmehr hätten die Bf mit Baugesuch an die Gemeinde den „Teilabbruch Bestand und einen Neubau Auszugswohnung mit angeschlossener Halle für landwirtschaftliche Maschinen und Werkstatt" beantragt. Dies sei mit Baubewilligungsbescheid vom 09.03.2017 bewilligt worden. Am 05.07.2018 sei der Gemeinde die Baufertigstellung des „Neubau Auszugswohnung m. angeschlossener Halle u.

Werkstatt" gemeldet worden. Aus dieser Meldung ergebe sich kein Hinweis auf eine beabsichtigte Vermietung der Wohnung nach Abschluss der Baumaßnahmen. Dem folge, dass per 29.04.2019 eine von den Bf beantragte Wohnhaussanierungsförderung der öö. Landesregierung zugesichert worden sei (Widerruf per 19.10.2021), für die vorausgesetzt werde, dass die Wohnung eigenen Wohnbedürfnissen (Hauptwohnsitz) dienen werde. Zu diesem Zeitpunkt seien unternehmerische Absichten bzw. Verwertungsmöglichkeiten für Außenstehende sicher nicht erkennbar, da nach Außen erklärt worden sei, dass der Neubau der Eigennutzung dienen solle. Aus den in der Beschwerde angeführten Rechnungen ergebe sich nur, dass ein geänderter Entschluss, möglicherweise zum späteren Bewirken von Umsätzen, gefasst worden sei. Nach Außen klar und eindeutig erkennbar in Erscheinung getreten sei die ernsthafte Vermietungsabsicht anhand des auf den Rechnungen angeführten Leistungsgegenstandes aber nicht. Von einem maßgeblich nach außen gerichteten, die Unternehmereigenschaft begründenden Verhalten wäre dann auszugehen, wenn über den Entschluss bzw. neuen Verwendungszweck mindestens auch die Gemeinde oder das Land OÖ informiert worden wäre.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG sei Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübe. Maßgebend für den Vorsteuerabzug seien - auch beim Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a zweiter Satz UStG - die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes an den Unternehmer. Für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft könnten nur nach Außen gerichtete Handlungen maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansehen würde. (VwGH 17.5.1988, 85/14/0106) Da die personenbezogenen Anspruchsvoraussetzungen für den Vorsteuerabzug in der Vorbereitungsphase im Zeitpunkt des Leistungsbezugs, in dem die Leistung an die Beschwerdeführer ausgeführt worden seien, nicht vorhanden gewesen wären, sei der Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Innerhalb der zweimal verlängerten Rechtsmittelfrist brachte die Bf am 29.2.2024 einen Vorlageantrag ein. Hinsichtlich des Sachverhaltes wurde dargelegt, dass die Bf beabsichtigt habe, im Jahre 2017 eine Auszugswohnung und Maschinenhalle für die Land- und Forstwirtschaft zu errichten. Zum Zeitpunkt des Entschlusses sei die Tochter jedoch erst 6 Jahre alt, zum Zeitpunkt der Fertigstellung in 2020 9 Jahre alt gewesen. Da die Eigennutzung der Tochter gedanklich sehr weit in der Ferne gelegen sei, sei beabsichtigt gewesen, 2 kleinere Wohnungen im „Auszugshaus“ herzustellen und diese zu vermieten. Der Einreichplan sei aufgrund der nur geringfügiger Änderungen im Bauvorhaben nicht mehr geändert worden.

2020 sei das Bauvorhaben fertiggestellt worden und ab Juli 2020 habe die tatsächliche Vermietung beider Teilobjekte begonnen. Für die Maschinenhalle seien stets getrennte Abrechnungen erfolgt, da diese Rechnungen für die Förderantragsstellung im Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Investitionsförderung benötigt worden wären.

In rechtlicher Hinsicht wurden zunächst die Ausführungen der Beschwerde und der Hinweis auf die drei Rechnungen zum Nachweis der Errichtung von zwei Wohnungen wiederholt. Ebenso wurde der aus Sicht der Bf wesentliche Inhalt der BVE angeführt.

Ergänzend wurde festgehalten, dass die Bf am 11.01.2024 eine Bestätigung vom Immobilienmakler „I“ (datiert mit 07.12.2023; Anm. d. Ri.: in der Folge: I) erhalten habe, in der bestätigt werde, dass

- im Herbst 2018 erste Beratungsgespräche betreffend die Vermietung stattgefunden habe
- bereits im Frühjahr 2019 die Gesellschaft von der Bf beauftragt worden sei, den Mietpreis festzulegen
- zu diesem Zeitpunkt auch die Gesellschaft vorsorglich beauftragt worden sei, im Frühjahr 2020 diese beiden Wohnungen zu vermitteln.
- Ergänzung des Richters: In dem dem Vorlageantrag beiliegenden Schreiben wird weiters festgehalten, dass die Wohnungen nach der Fertigstellung im März 2020 fotografiert und ab Juni 2020 bzw August 2020 vermietet worden seien.

In der Beschwerdevorentscheidung sei als Gegenindiz für die Vermietungsabsicht ab 2019 genannt worden, dass für den Zubau eine Wohnhaussanierungsförderung beantragt und am 29.04.2019 eine Zusicherung erteilt worden sei. Mangels Inanspruchnahme sei diese Zusicherung im Jahr 2021 widerrufen worden. Nach Anfrage beim Amt der OÖ-Landesregierung habe die Bf 22.02.2024 von Frau Berndl eine Rückmeldung erhalten, dass für die neu geschaffene Wohnfläche dieser Annuitätenzuschuss zugesichert worden sei, aber aufgrund des Bestehens des alten Hauses nebenan eben diese Förderung über die Wohnhaussanierungsförderung abgewickelt worden sei. Weiters sei vom Amt der OÖ-Landesregierung telefonisch bestätigt worden, dass eine Wohnhaussanierungsförderung auch für vermietete Objekte beantragt werden könne. Einzige Nutzungsvoraussetzung für eine Förderung sei, dass im errichteten Objekt ein Hauptwohnsitz begründet werde. Ob dieser vom Errichter selbst oder von Mietern begründet werde, sei irrelevant. Zum angeführten Widerruf der Förderung per 19.10.2021 sei der Bf mitgeteilt worden, dass die Förderung nicht explizit widerrufen worden sei, sondern lediglich die Abrechnungsfrist versäumt worden sei und daher amtswegig widerrufen worden sei. Es sei daher nicht nachvollziehbar, weshalb eine beantragte Förderung für die Errichtung der Wohnungen gegen eine Vermietungsabsicht sprechen solle. Die vom Finanzamt angeführte Voraussetzung für die Förderung, dass das errichteten Objekt eigenen Wohnbedürfnissen dienen müsse, könne den Förderrichtlinien nicht entnommen werden.

Alleine durch den Sachverhalt, dass unmittelbar neben dem bereits bestehenden Wohnhaus ein neues zusätzliches Wohnhaus errichtet worden sei, obwohl kein Wohnbedarf in der Familie gegeben gewesen wäre, lasse für jeden außenstehenden Erkennen, dass hier keine

Eigennutzung beabsichtigt gewesen sein könne. Spätestens jedoch durch die bereits in der Rechnung angeführten Rechnungen sei auch dokumentiert, dass sogar 2 Wohnungen errichtet worden seien. Die nun noch beigebrachte Bestätigung des Immobilienmaklers lasse durchaus eine nach außen hin erkennbare Handlung zur Vermietungsabsicht erkennen und würde dem oben zitierten Passus des VwGH 17.5.1988, 85/14/0106 entsprechen. Eine Verständigung der Gemeinde erfolge in kleineren Gemeinden oft informell. Da die beantragte Förderung laut Auskunft des Amtes der Oö-Landesregierung auch für vermietete Wohnungen gewährt werde, könne nicht nachvollzogen werden, weshalb das Land Oö gesondert über die geplante Vermietung informiert werden hätte sollen. In der Folge wäre die Unternehmereigenschaft gem. § 2 Abs. 1 UStG zu bejahen.

Es werde daher beantragt, die Vorsteuern aus den Herstellkosten im Ausmaß von EUR 11.456,58 abzüglich des 5%igen Privatanteils für den Heizraum iHv EUR 572,83 - gesamt sohin EUR 10.883,75 anzuerkennen und den Umsatzsteuerbescheid 2019 dahingehend zu korrigieren.

Weiters werde gem. § 274 (1) Z 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Im **Vorlagebericht vom 21.5.2024** hielt das Finanzamt fest, dass das „Auszugshaus“ mit angeschlossener Halle im Jahr 2018 fertiggestellt worden sei. Im Jahr 2019 sei die ursprünglich als Auszugswohnung geplante Fläche im Jahr 2019 so adaptiert worden, dass eine Fremdvermietung stattfinden könne. Nach Außen sei dies nur durch den Umstand sichtbar geworden, dass 2 Heizkreisverteiler und 2 Kalt- sowie Warmwasserzähler eingebaut worden seien. Die I sei im März 2020 mit der Vermietung betraut worden (Anm. d. Ri.: laut Schreiben der I wäre die Beauftragung mit der Vermietung ab Frühjahr 2020 im Frühjahr 2019 erfolgt). Ab Juni 2020 seien Einnahmen erzielt worden. Die Bestätigung der I lasse sich in den Jahresabschlüssen 2017 bis 2020 nicht nachvollziehen, es würden keine derartige Kosten verbucht sein.

Aus den **dem BFG vorgelegten Aktenteilen**, soweit diese dem Richter relevant für die umsatzsteuerlich wesentliche Sachverhaltsfeststellung erscheinen, ergeben sich folgende Informationen:

Dem Einreichplan vom 21.2.2017 ist zu entnehmen, dass ein zweigeschoßiges Gebäude errichtet werden sollte, welches etwas mehr als zur Hälfte für die LuF genutzt werden sollte. In der zweiten Hälfte war eine großzügige Wohneinheit mit jeweils (im Erd- und Obergeschoß) 110 m² Wohnnutzfläche (1 Küche, 1 Sanitärräumlichkeiten, 2 Büro, 2 Kinderzimmer und 1 Schlafzimmer; je Geschoß eine Terrasse bzw. ein Balkon) geplant.

Aus der Schlussrechnung des Bauunternehmens ergibt sich, dass der Rohbau im Zeitraum April bis Juni 2017 errichtet wurde.

Am 5.7.2018 erfolgte die Baufertigstellung-Anzeige beim zuständigen Gemeindeamt. Demnach wäre das Bauvorhaben (Teilabbruch Bestand, Neubau Auszugswohnung mit angeschlossener Maschinenhalle und Werkstatt) zur Gänze fertiggestellt.

Am 26.9.2018 wurde der Bf infolge der Antragstellung vom 12.1.2017 für die Errichtung des luf Teiles des Neubaus ein Investitionszuschuss zugesagt.

Mietvertrag 1 vom 17.4.2020: betrifft das EG und nach dem Vertrag die gesamten Räume (95 m²). Es handelt sich dabei um eine vollständige Wohneinheit (ohne Kinderzimmer).

Mietvertrag 2 vom 17.7.2020: betrifft das OG und nach dem Vertrag die gesamten Räume Räume (95 m²). Es handelt sich dabei um eine vollständige Wohneinheit mit Kinderzimmer. Wie die Bf am 11.4.2024 mitteilte, entstand die vollständige Wohneinheit dadurch, dass der im Einreichplan als Schlafzimmer bezeichnete Raum in eine Küche umgebaut wurde.

Offensichtlich am 5.8.2021 erfolgte die Finanzamtsmeldung der Vermietung (Verf 16). Darin wird angeführt, dass die unternehmerische Tätigkeit der Vermietung von 2 Wohnungen mit 1.1.2020 begonnen wurde.

Am 5.4.2022 (zuvor wurden offenbar für die Jahre 2017 bis 2020 USt-Erklärungen mit Vorsteuerabzügen eingereicht) ersuchte das Finanzamt die Bf um Vorlage der Mietverträge, einer Aufstellung der Vorsteuern und Kopien der Eingangsrechnungen.

Diesem Vorhalt kam die Bf mit mehreren Mails vom 25.4.2022 nach. Unter anderem wurden auch die Jahresabschlüsse für 2017 bis 2020 vorgelegt. Diesen sind aber nur die unten angeführten Zahlen hinsichtlich der Umsatzsteuer 2017 bis 2019 zu entnehmen. Hinsichtlich dem hier nicht strittigen Jahr wurden sowohl die USt auf die Vermietungsumsätze als auch Vorsteuern (plus jeweils Aufstellungen und Belegen dazu) dargestellt. Bei den Werbungskosten 2020 scheint auch ein Betrag iHv € 500,00 für Vermittlungsgebühren auf.

Vorsteuern 2017: 27.685,12

Vorsteuern 2018: 4.315,01

Vorsteuern 2019: 11.456,58

Verwaltungsgerichtliches Verfahren

Mit Mail vom 5.6.2025 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass nach Ansicht des Richters die Vermietungsabsicht nach den aufliegenden Unterlagen in einer Gesamtbetrachtung hinreichend nach Außen zum Ausdruck gebracht worden sei. Die Angaben der Bf würden zudem glaubhaft erscheinen, da es ab 2020 tatsächlich Vermietungen gegeben habe. Die

Gewährung des Vorsteuerabzuges würde auch zur nach Möglichkeit herzustellenden Neutralität der MwSt beitragen.

Das Finanzamt repliziert am 7.7.2025 ebenfalls per Mail, dass die Behauptung, der I sei bereits im Jahr 2019 ein Vermittlungsauftrag erteilt worden, nicht glaubhaft sei. Vielmehr ergebe sich aus der Korrespondenz mit der OÖ Landesregierung, dass im Jahr 2019 noch keine Vermietungsabsicht nach Außen „erklärt“ worden sei. Bei den bis 2019 getätigten Aufwendungen sei ein objektiver und zweifelsfrei erkennbarer Zusammenhang mit einer beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit nicht gegeben. Nach der näher zitierten Judikatur müssten objektive Anhaltspunkte für die Absicht der steuerpflichtigen Vermietung nachgewiesen werden. Dies sei offensichtlich nach Ansicht des Finanzamtes nicht der Fall.

Der Richter ersuchte die Bf mit Mail vom 24.7.2025 einen Zeugen mit Namen und Anschrift zum Thema „Beauftragung zur Vermittlung von Mietverträgen“ bekannt zu geben bzw. sonstige Nachweise bezüglich der bereits im Jahr 2019 bestehenden Vermietungsabsicht vorzulegen.

Das Finanzamt wurde ersucht, bekannt zu geben, was nach Ansicht der Behörde die Absicht der Bf bezüglich der beiden Wohnungen, die ab 2020 ja auch tatsächlich vermietet wurden, gewesen sein könnte bzw was gegen die mit höchster Wahrscheinlichkeit gegebene Vermietungsabsicht ab 2019 spreche.

Beide Parteien mögen in Frage kommende Termine für die Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung bekannt geben.

Noch am selben Tag teilte der steuerliche Vertreter der Bf mögliche Termine mit und gab den Namen und die Anschrift des Zeugen bekannt. Telefonisch teilte er mit, dass der Zeuge seine schriftlichen Ausführungen in der Bestätigung vom 7.12.2023 unter Wahrheitspflicht bestätigen werde. Außerdem werde man nachweisen, dass angesichts des erst in ferner Zukunft liegenden Eigenbedarfs von vornherein geplant gewesen sei, zwei Wohnungen zur Vermietung zu errichten. Dass der Einreichplan mit einer Auszugswohnung mit insgesamt 220 m2 Wohnnutzfläche in dieser Form eingereicht wurde, hätte außersteuerliche Gründe gehabt.

Am 25.7.2025 teilte der Richter der Amtsbeauftragten per Mail die Mitteilungen der Bf mit und führte aus, dass schon nach der derzeitigen Aktenlage die nach dem VwGH heranzuziehende höchste Wahrscheinlichkeit der Nutzung für eine Stattgabe spreche. Angesichts der Ankündigungen des steuerlichen Vertreters der Bf stelle sich die Frage, ob der Aufwand einer mündlichen Verhandlung aus der Sicht des FA überhaupt noch sinnvoll erscheine.

Telefonisch teilte die Amtsbeauftragte mit, dass nach Rücksprache mit ihrem Vorgesetzten mitgeteilt werde, dass unter den gegebenen Umständen das Finanzamt die Durchführung einer mündlichen Verhandlung bzw. den dafür erforderlichen Aufwand nicht für zielführend erachte, da man die Ausführungen der Bf bzw. die zu erwartenden Angaben des Zeugen nicht werde widerlegen können. Einer Stattgabe der Beschwerde könne seitens der Behörde nichts

entgegengesetzt werden. Per Mail wurde ergänzt, dass die Anberaumung einer Tagsatzung nicht im Interesse der Behörde liege, allenfalls könne am 10. bzw. 16. September eine Vertretung erscheinen. Man sei zwar nach wie vor der Ansicht, dass die Vermietungsabsicht nicht ausreichend nach Außen getreten sei und die diesbezüglichen Widersprüche, insbesondere im Zusammenhang mit dem Antrag um die Förderung bei der OÖ LReg, aufgezeigt worden seien. Weiteres könne aber nicht bekannt gegeben werden.

Der Richter informierte in der Folge die steuerliche Vertretung der Bf von dieser Entwicklung, worauf diese mit Fax von selben Tag (25.7.2025) den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurücknahm.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf errichteten im Zeitraum 2017 bis Anfang 2020 neben ihrem luf Anwesen einen Neubau, der zu etwas mehr als die Hälfte dem bestehende luf Betrieb und ansonsten Wohnzwecken dienen sollte. Nach dem diesbezüglichen Einreichplan vom 21.2.2017 wäre die Errichtung einer 220 m² großen Auszugswohnung auf zwei Etagen geplant gewesen. Tatsächlich errichtet wurden zwei je 95 m² große Wohneinheiten. Ob die Errichtung von zwei Wohneinheiten von Anfang an geplant war und der Einreichplan aus außersteuerlichen Gründen eine einzige Wohneinheit für den Eigenbedarf aufwies oder der Entschluss zur Errichtung von zwei vermietbaren Wohnungen später fiel (zwischen 2017 und 2019), kann hier dahingestellt bleiben.

Feststeht, dass im Errichtungszeitraum tatsächlich kein Eigenbedarf der Bf an Wohnraum bestand. Die Bf bewohnten mit ihrer im Jahr des Baubeginns 2017 erst sechs Jahre alten Tochter das Wohngebäude des Altbestandes. Ein Eigenbedarf an Wohnraum im Neubau als Auszugswohnung würde nach der allgemeinen Lebenserfahrung erst in ein paar Jahrzehnten entstehen und wohl nicht 220 m² in Anspruch nehmen.

Ebenso ist nach den oben dargelegten Rechnungen vom 31.1.2018 über die Freileitungsrückverlegung für 2 Wohnungen und vom 23.5.2019 über den Einbau von je zwei Verteilerschränken, Heizkreisverteiler und Kalt- sowie Warmwasserzähler in das Objekt davon auszugehen, dass spätestens im Streitjahr 2019 die Errichtung von zwei vermietbaren Wohnungen feststand.

Dementsprechend wurde auch die I Anfang 2019 mit der Ermittlung der Mietenhöhe und der Vermittlung von Mietverträgen ab 2020 beauftragt. Die entsprechenden Vermietungen

erfolgten dann auch mit Verträgen vom 17.4.2020 und 17.7.2020. Es gibt keinen Hinweis, dass der Vermietungsentschluss erst 2020 gefallen wäre.

Die Errichtung der beiden Mietwohnungen, der fehlende Eigenbedarf, die naheliegende Vermarktung einer Investition und die Beauftragung der I im Jahr 2019 mit deren Dienstleistungen belegen ausreichend eine spätestens im Jahr 2019 nach Außen erkennbare Vermietungsabsicht. Dazu kommt, dass die Bf zielstrebig auf diese Vermietung der Wohnungen hingearbeitet haben.

Ergänzend wird festgehalten, dass das Vorbringen der Parteien iZm der beantragten Förderung des Landes OÖ eher widersprüchlich und nicht zielführend für die Feststellung des Sachverhaltes sind. Feststeht nur, dass ein Förderansuchen eingereicht wurde und die zugesagte Förderung letztlich durch die Bf nicht abgerufen wurde. Die Gründe dafür sind nicht bekannt.

Im Ergebnis ergibt sich aus den geschilderten Umständen, dass die Bf spätestens im Jahr 2019 mit dem höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit beabsichtigten, die beiden Wohneinheiten steuerpflichtig zu vermieten. Eine andere Nutzung wurde weder erwogen noch wäre sie naheliegend. Es gibt auch keine Hinweise dafür, dass der Entschluss zur Vermietung erst im Jahr 2020 gefallen wäre.

Die zu berücksichtigenden Vorsteuern ergeben sich aus den vorgelegten Unterlagen und Angaben der Bf, die auch seitens des Finanzamtes nicht bestritten wurden. Demnach entfallen im Jahr 2019 auf den den Wohnzwecken dienenden teil des Neubaus Vorsteuern iHv € 11.456,58. Davon ist nach den eigenen Angaben der Bf im Vorlageantrag ein Privatanteil von 5% für den auch privat genutzten Heizraum iHv € 572,83 abzuziehen, sodass sich ein Vorsteuerbetrag von € 10.883,75 ergibt.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Sachverhalt beruht auf den Angaben der Bf, die letztlich auch seitens der Amtspartei nicht widerlegt werden konnten, den im Akt aufliegenden und bei der Schilderung des Verwaltungsverfahrens dargestellten Unterlagen sowie auf der allgemeinen Lebenserfahrung. Angesichts des Alters der Tochter (6 Jahre im Jahr 2017), die nach den Plänen der Bf in ferner Zukunft die Landwirtschaft samt bestehendem Wohngebäude übernehmen sollte, ist naheliegend, dass von vornherein die Errichtung von zwei zu vermietenden Wohnungen geplant war. Ein Eigenbedarf der Bf für eine 220 m² große Auszugswohnung bestand weder im Jahr 2017 noch absehbar in näherer Zukunft keinesfalls. Naheliegend ist, dass im Einreichplan aus außersteuerlichen Gründen diese Auszugswohnung vorgesehen war. Letztlich kann dahingestellt bleiben, ob von Beginn an die Errichtung von zwei 95 m² großen Wohnungen geplant war oder der Entschluss zur Errichtung dieser zwei Wohnungen während der Bauphase fiel. Im hier strittigen Jahr 2019 bestanden jedenfalls

bereits die zwei Wohnungen. Dies ergibt sich aus den oben angeführten Rechnungen und der ab April 2020 tatsächlich begonnen Vermietung. Auch das Finanzamt bestreitet im Vorlagebericht nicht das Vorliegen von zwei Mietwohnungen im Jahr 2019. Das Finanzamt bestreitet ursprünglich aber, dass die Vermietungsabsicht ausreichend nach Außen getreten sei. Wenn auch nach der Judikatur des VwGH die bloße Errichtung von Wohneinheiten noch nicht ausreichend wäre für die Annahme einer nach Außen erkennbaren Vermietungsabsicht, tritt hier der die Vermietungsabsicht unterstützende Umstand hinzu, dass die Bf in absehbarer Zukunft keinen Eigenbedarf hatten. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist in bäuerlichen Kreisen auch kein Verkauf an Dritte oder ein Leerstand ohne Einnahmen aus der Investition geplant. Dergleichen wird auch seitens des Finanzamtes nicht vermutet und gibt es auch sonst keinerlei Hinweise in diese Richtung. Somit muss aber davon ausgegangen werden, dass spätestens im Jahr 2019 (und nur dies ist hier maßgeblich) eindeutig eine Vermietungsabsicht bestand und auch nach außen durch die Errichtung und mangels alternativer Nutzungsmöglichkeit hinreichend erkennbar war. Wenn nun auch durch die I in der schriftlichen Bestätigung dargestellt wird, dass sie bereits zu Beginn des Jahres 2019 mit der Mietpreisermittlung und der Vermittlung von Mietverträgen beauftragt worden sei und dies auch als Zeuge bestätigen könne, bekräftigt dies zusätzlich das Vorliegen einer ohnehin bereits nach Außen erkennbaren Vermietungsabsicht.

Würde man davon ausgehen, dass im Jahr 2019 die Vermietungsabsicht trotz des unbestrittenen Bestehens zweier vermietbarer Wohneinheiten und trotz der oben geschilderten Umstände nicht bestand, müsste diese Absicht erst im Jahr 2020 vor dem Beginn der ersten Vermietung im April 2020 entstanden sein. Dafür gibt es aber keinerlei Anhaltspunkte und wird dies auch vom Finanzamt nicht behauptet.

Letztlich gestand die Behörde auch zu, dass man die Ausführungen der Bf und die Beweiswürdigung des Richters nicht stichhaltig mit zusätzlichen Argumenten widerlegen könne.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Rechtsgrundlagen

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig 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.

Dazu sei beispielhafte VwGH vom 29.6.2016, 2013/15/0205 für viele Erkenntnisse angeführt:

Die Unternehmereigenschaft wird dann erworben, wenn eine selbstständige 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. Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend (vgl. etwa VwGH vom 30. September 1998, 96/13/0211, und vom 4. März 2009, 2006/15/0175, sowie Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz 134).

Noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte in umsatzsteuerlicher Hinsicht erzielt werden, können Vorsteuern steuerlich berücksichtigt werden. Für diese Berücksichtigung reicht aber die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig (für Wohnzwecke) vermieten zu wollen, nicht aus. Vielmehr muss die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden **oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen**. Der auf die steuerpflichtige Vermietung eines Gebäudes gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. z.B. VwGH vom 29. Juli 1997, 93/14/0132, vom 30. April 2003, 98/13/0127, vom 13. September 2006, 2002/13/0063, und vom 4. März 2009, 2006/15/0175, jeweils mwN).

In einem Fall, bei dem der Beschwerdeführer schlüssig selbst angab, dass der Vermietungsbeschluss noch nicht gefallen sei und das Mietobjekt auch über Jahre nicht vermietbar war, entschied der VwGH im Erkenntnis VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175:

Dabei **genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst** und hiebei sondiert wird, ob sich dieses günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt.

Dass der Erwerb, die Errichtung oder der Umbau und die dafür erforderliche Baubewilligung für sich allein noch nicht als Vorbereitung für das Bewirken von Umsätzen durch Vermietung und Verpachtung des Objektes angesehen werden können, entspricht der ständigen Rechtsprechung (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 15. Jänner 1981, Slg. 5541/F, vom 17. Mai 1988, 85/14/0106, vom 25. Juni 1997, 94/15/0227, und vom 23. Juni 1992, 92/14/0037). Gleiches gilt für die Aufnahme von allfälligen Kreditmitteln für den Umbau (die Errichtung) und die Inanspruchnahme von öffentlichen Förderungsmitteln. Solche Handlungen im Zusammenhang mit der Errichtung oder dem Umbau eines Gebäudes sind für sich allein für

den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft nicht ausschlaggebend. Nur solche nach außen gerichtete Handlungen können dafür maßgeblich sein, **die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit (im Sinne des UStG) ansieht.**

Nach VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016, ist bei derartigen Fällen auch zu berücksichtigen, dass das Objekt tatsächlich vermietet wurde (ab Oktober 2004). (Anm. BFG: VSt für 1998 bis 2003 waren strittig) Die **Annahme der belangten Behörde, in den Streitjahren habe keine (ernsthafte) Vermietungsabsicht bestanden, würde daher eine spätere Änderung des Vorhabens der Beschwerdeführerin und ein Entstehen der Vermietungsabsicht nach den Streitjahren voraussetzen.** Auf Grund welcher tatsächlichen Umstände die belangte Behörde von einer derartigen Änderung des Vorhabens hätte ausgehen dürfen, legte sie im angefochtenen Bescheid nicht dar; sie vermag daher auch nicht zu erläutern, weshalb die Vermietungsabsicht ursprünglich nicht gegeben gewesen wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. September 2007, 2004/13/0096).

Dass das Vorgehen der Beschwerdeführerin allenfalls "unwirtschaftlich" oder unzweckmäßig war, ist für die Frage, ob Vermietungsabsicht bestand, nicht entscheidend. Es ist zwar zu fordern, dass der Steuerpflichtige **zielstrebig auf die Betriebseröffnung (bzw. hier das Erzielen von Einnahmen und Entgelten) hinarbeitet.** Es geht dabei aber nicht darum, dem Abgabepflichtigen eine bestimmte, von der Abgabenbehörde als wirtschaftlich zweckmäßig erachtete Gestaltung der Vorbereitungsphase vorzugeben, sondern darum, **die nach außen in Erscheinung getretene Vorgangsweise des Abgabepflichtigen daraufhin zu untersuchen, ob sie auf die Erzielung von Einnahmen und Entgelten gerichtet ist** (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. März 2008, 2007/15/0134).

Ebenso zur Vermietung ab dem Folgejahr des Kostenanfalls: VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096; Ausgehend von der tatsächlichen Vermietung ab dem Jahr 2000 (nach Ende der vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Sanierung der Wohnung), **welche von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen wurde,** setzt die Annahme der belangten Behörde, in den Streitjahren habe keine Vermietungsabsicht bestanden, eine **spätere Änderung des Vorhabens** des Beschwerdeführers hinsichtlich der Verwendung der in Rede stehenden Wohnung und ein Entstehen der Vermietungsabsicht nach den Streitjahren voraus. Auf Grund welcher tatsächlichen Umstände die belangte Behörde entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers von einem späteren Entschluss zur Vermietung hätte ausgehen dürfen, legte sie weder im angefochtenen Bescheid dar, noch ist ein solcher den vorgelegten Verwaltungsakten zu entnehmen. Weshalb die vom Beschwerdeführer dargelegte Vermietungsabsicht ursprünglich nicht gegeben gewesen wäre, vermag die belangte Behörde somit nicht schlüssig zu erläutern.

Bei Sachverhaltskonstellationen wie im Beschwerdefall ist von der Behörde die Frage, ob eine Vermietungsabsicht bestehe, **mit der Wahl jener Möglichkeit zu beantworten, die den**

höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat (vgl. das zur Umsatzsteuer ergangene hg. Erkenntnis vom 13. September 2006, 2002/13/0063).

Die belangte Behörde hat in keiner Weise dargetan, dass der Beschwerdeführer die in Rede stehende Wohnung entweder in den Streitjahren oder nach erfolgter Sanierung in den Jahren 2000 und 2001 - abgesehen von den Tagen der tageweisen Vermietung - **zu eigenen Wohnzwecken oder zu Wohnzwecken für nahe Angehörige genutzt hätte.**

Zum mit dem höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit vorliegenden Sachverhalt: VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063

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

Rechtliche Würdigung

Im Ergebnis erfüllt der festgestellte Sachverhalt spätestens im Jahr 2019 sämtliche Kriterien des VwGH für die Anerkennung von Handlungen zur Vorbereitung einer steuerpflichtigen Vermietung, die tatsächlich ab April 2020 stattfand. Die Bf haben jedenfalls ab Jänner 2018 zielstrebig auf die steuerpflichtige Vermietung der beiden Wohnungen hingearbeitet. Es gibt keinerlei Hinweise auf eine andere Nutzung der Wohnungen oder, dass der Vermietungsentschluss erst nach 2019 gefallen wäre. Jeder unbefangene Dritte würde die nach Außen erkennbaren Umstände so deuten, dass mit höchster Wahrscheinlichkeit eine steuerpflichtige Vermietung beabsichtigt war. Dies war nach Ansicht des Richters allein schon durch die Errichtung der Wohnungen und der weiteren Umstände klar nach Außen erkennbar, spätestens mit der Beauftragung der I auch eindeutig. Eine andere Nutzung (Leerstand, Eigennutzung, steuerfreie Geschäftsraumvermietung) war nahezu undenkbar. Mit dem Finanzamt war auch abgeklärt, dass die Befreiung für Kleinunternehmer nicht anwendbar sein wird und auch ein Gesamtüberschuss erzielbar ist.

Der Vorsteuerabzug im Jahr 2019 war aus den Vorbereitungshandlungen für die künftige ab 2020 erfolgte steuerpflichtige Vermietung zu berücksichtigen. Dies entspricht auch der nach Möglichkeit einzuhaltenden Neutralität der Umsatzsteuer beim Unternehmer.

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.

Da dieses Erkenntnis der oben angeführten einheitlichen Rechtsprechung des VwGH folgt, war die Revision nicht zuzulassen.

Linz, am 28. Juli 2025