

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Sabine Mandahus MSc LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Innsbruck, Neuhauserstraße 7, 6020 Innsbruck, über die Beschwerden

- vom 20. Juli 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 20. Juni 2017 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2012, die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2013 und die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2014 sowie
- vom 20. Juli 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 20. Juni 2017 betreffend Umsatzsteuer 2012, Umsatzsteuer 2013, Umsatzsteuer 2014, Umsatzsteuer 2015 und Festsetzung Umsatzsteuer für 12/2016 sowie gem § 253 BAO gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 12. Dezember 2017 betreffend Umsatzsteuer 2016

zur Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. Juni 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin Frau S

I. zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2012, 2013 und 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

2. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2015 und 2016 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012, 2013 und 2014 wird gemäß § 261 Abs 2 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Erstmalige Ausstellung der Umsatzsteuerbescheide für 2012-2015

Mit Einreichung der Umsatzsteuererklärung für 2012 via FinanzOnline übermittelte die beschwerdeführende Partei (in der Folge „Bf“) am Postweg ein Begleitschreiben vom 19. Juni 2013 mit – unter anderem – folgenden Ausführungen:

*„Betreffend das Bauvorhaben ***Projekt*** ***Ort*** wurde ein Vorsteuerabzug in Höhe von EUR 24.110,97 berücksichtigt. Dieses Objekt soll nach Fertigstellung an die ***KÖR*** vermietet werden; die ***KÖR*** nutzt die angemietete Liegenschaft hoheitlich und hat keinen Vorsteuerabzug. Bei der Beurteilung kommt § 6 Abs 2 iVm § 28 Abs 38 Z 1 UStG idF BGBl I 22/2012 wesentliche Bedeutung zu. Nachdem sich die ***Projekt*** ***Ort*** in der Bauphase befindet, kommt dem Beginn der Errichtung eine entscheidende Bedeutung zu. Als Beginn der Errichtung ist nach § 28 Abs 38 Z 1 UStG der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen. Gegenständlich liegt eine, wenngleich auf bauliche Vorarbeiten bezogene, Baubewilligung vor. Auf Grundlage dieser besonderen Baubewilligung wurde vor dem 1.9.2012 mit der Bauausführung tatsächlich begonnen. Nach der Rechtsmeinung des FA Innsbruck (Anfragebeantwortung vom 2.1.2013 betreffend Anfrage vom 27.11.2012 zu ***KÖR***), beginnt die tatsächliche Bauausführung erst mit am Objekt selbst vorgenommenen Baumaßnahmen; daher gelten vorgelagerte Planungs-, Projektierungs- und Abbrucharbeiten, wie die in der Anfrage skizzierten Vorarbeiten noch nicht zur Errichtung des Gebäudes. Dem steht jedoch der eindeutige Wortlaut des Gesetzes entgegen, wonach ausdrücklich auf tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen abgestellt wird. Und solche handwerklichen Baumaßnahmen liegen unbestritten vor. Dazu darf auch, bei nahezu identer Rechtslage, auf das deutsche Umsatzsteuergesetz und die dazu veröffentlichte Rechtsauslegung des deutschen Bundesministeriums für Finanzen verwiesen werden (§ 9 Abs 2 dUStG; Abschn 9.2. Abs. 5 UStAE); demnach zählen selbst Abbrucharbeiten eines Gebäudes zum Errichtungsbeginn, wenn unmittelbar nach dem Abbruch des Gebäudes mit der Errichtung eines neuen Gebäudes begonnen wird. Zudem stellt die Anfragebeantwortung ausdrücklich auf*

*objektbezogene Baumaßnahmen ab und meint damit wohl Arbeiten am Gebäude; auch diese Reduzierung auf das Gebäude lässt sich nicht aus dem Gesetzestext ableiten. Unter die in § 28 Abs 38 Z 1 UStG gewählten Begriffe und Wendungen „Bauausführung“ bzw. „tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen“ sind jedenfalls auch die Baumaßnahmen am Bauplatz der ***Projekt*** ***Ort*** im Zeitraum vor dem 1.9.2012 zu subsumieren. In der Beilage finden Sie dazu die Reportage über den im Frühjahr 2012 durchgeführten Architektenwettbewerb, welche im ***Magazin*** abgedruckt wurde. Außerdem finden Sie in der Beilage den Projektterminplan für die Projektentwicklung und die Projektumsetzung sowie die Baubeginnsmeldung an die Bau- und Feuerpolizei. Abschließend finden Sie in der Beilage eine Fotodokumentation zu den tatsächlich begonnenen Bauarbeiten zu Baubeginn ab 23.08.2012 wie Baustelleneinrichtung, Rodungsarbeiten, Aushub, Gründungsarbeiten, und Bodenverbesserung sowie die entsprechenden Bauberichte der ausführenden Firma und den Baubescheid dafür.“*

Auch in den Folgejahren wurde bei Einreichung der Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2013 bis 2015 jeweils ein entsprechendes Begleitschreiben zur Offenlegung des Sachverhalts übermittelt. Die Umsatzsteuerbescheide sind allesamt erklärungsgemäß ergangen.

Abgabenbehördliche Außenprüfung

Im Zuge einer Außenprüfung gem § 147 BAO betreffend – unter anderem – Umsatzsteuer für die Jahre 2012-2015 sowie einer Nachschau für die Monate 1/2016-12/2016 hielt der Betriebsprüfer fest:

„Ob es sich um einen "Altfall" bei der Errichtung des Gebäudes handelt (Baubeginn vor dem 01.09.2012), gibt der § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 idF 1. StabG 2012 Auskunft.

[...]

Gem. § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 idF 1. StabG 2012 ist als Beginn der Errichtung jener 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. Da die tatsächliche Bauausführung erst mit am Objekt selbst vorgenommenen Baumaßnahmen beginnt, zählen vorgelagerte Planungs-, Projektierungs- und Abbrucharbeiten nicht zur Errichtung des Gebäudes.

*Beim Neubau der ***Projekt*** ***Ort*** wurde von der ***KöR*** am 27.08.2012 eine Baubewilligung zur Durchführung von Vorarbeiten, insbesondere Bauwerksgründung auf Rammverpresspfählen, Beginn der Arbeiten betreffend die Anbindung an die Autobahn A12 und*

eine Geländeaufschüttung ausgestellt. Zu beachten ist, dass bei einer Bewilligung für Vorarbeiten tatsächlich nur vorbereitende Tätigkeiten durchgeführt werden dürfen. Ausschlaggebend ist das Vorliegen einer aufrechten Baubewilligung und der Beginn der tatsächlichen handwerklichen Baumaßnahmen. Das BMF spricht in diesem Zusammenhang auch von "qualifizierten Baumaßnahmen".

[...]

*Aufgrund mehrerer Baustopps (insbesondere von Schmutz- und Lärmbelastungen durch den Baustellenverkehr und vor allem durch verunreinigtes bzw. kontaminiertes Material am betroffenen Grundstück) konnte der Bau tatsächlich erst Ende Jänner 2014 mit Aushubarbeiten inkl. Bodenaustausch fortgesetzt werden (siehe auch Bericht des Ausschusses der ***KÖR*** vom 02.02.2017, insbesondere Punkt 4.3. "Bauliche Abwicklung", S. 13 ff).*

[...]

Nach Ansicht der Betriebsprüfung steht für dieses Gebäude bis auf jenen Teil, welcher die Garagierung der Feuerwehrfahrzeuge und die Außenanlagen bzw. Betriebsvorrichtungen betrifft, kein Vorsteuerabzug zu, da es sich nicht um einen sogenannten "Altfall" handelt."

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde die bereits zur Gänze in Anspruch genommene Vorsteuer und abgeführte Umsatzsteuer korrigiert. Laut der Berechnung ergibt sich ein nicht abzugsfähiger Prozentsatz von 63,99 %.

Weiters wird im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt: „Der oben geschilderte Sachverhalt wurde bereits in einer Anfragebeantwortung von Seiten des Fachbereiches Innsbruck, datiert vom 02.01.2013, abgeklärt, jedoch wurde diese Rechtsansicht nicht umgesetzt. Dass dieser Rechtsansicht des Finanzamtes Innsbruck nicht entsprochen wurde, ist im Zuge der Außenprüfung bekannt geworden und begründet daher eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide für die Wirtschaftsjahre 2012 – 2014.“

Wiederaufnahmebescheide Umsatzsteuer 2012 – 2014, Aufhebungsbescheid gem § 299 BAO betreffend Umsatzsteuerbescheid 2015, neue Sachbescheide Umsatzsteuer 2012 – 2015, Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 12/2016

Die in der Folge ergangenen Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2012, 2013 und 2014 vom 20. Juni 2017 verweisen in ihrer Begründung im Wesentlichen auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und den Prüfungsbericht.

Betreffend den Umsatzsteuerbescheid 2015 erging ein Bescheid über die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2015 gem § 299 BAO. In der Begründung dieses Bescheides wird auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

Die neuen Umsatzsteuersachbescheide für die Jahre 2012 – 2015 sowie der Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2016 wurden entsprechend den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung am 20. Juni 2017 erlassen.

Beschwerdeverfahren

Am 20. Juli 2017 reichte die Bf Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2012 bis 2014, die neuen Umsatzsteuersachbescheide 2012 bis 2015 und den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 12/2016 ein.

Begründend zur Beschwerde bzgl. alle Wiederaufnahmebescheide brachte die Bf im Wesentlichen vor, dass der Abgabenbehörde im Rahmen der Außenprüfung keine neuen Tatsachen bekannt geworden seien, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden. Die eingereichten Begleitschreiben zu den Umsatzsteuererklärungen hätten den Sachverhalt vollumfänglich offengelegt. Die Bescheide seien sohin aufzuheben.

Der Beschwerde beigelegt wurde – neben den bereits zuvor übermittelten Begleitschreiben zu den Umsatzsteuererklärungen – eine Anfragebeantwortung des Fachbereichs des Finanzamts Innsbruck vom 2. Jänner 2013, adressiert an die *****KÖR*****.

Im Betreff der Anfragebeantwortung vom 2. Jänner 2013 steht: „*Mündliche Anfrage vom 27.11.2012 - betreffend den Bescheid über die Bewilligung der Vorarbeiten vom 27.8.2012 für das Bauvorhaben „Neubau einer ***Projekt***“ in ***Ort*** für die ***KÖR*** (vertreten durch die ***GmbH***)*“

Weiters wird ausgeführt: „*Auf die Frage, ob eine Bewilligung von Vorarbeiten (auch lt. StabG 2012) als „Baubeginn bis zum 1.9.2012“ angesehen werden kann, und somit der Vorsteuerabzug für dieses Bauprojekt noch zusteht, wird vom Finanzamt Innsbruck mitgeteilt: Nach § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 idF 1. StabG 2012 läge noch ein „Altfall“ vor, wenn mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer (Vermieter) vor dem 1.9.2012 begonnen worden wäre. Bei derartigen Bauprojekten käme infolge der Übergangsregelung § 6 Abs. 2 letzter UAbs. UStG idF 1, StabG 2012 noch nicht zur Anwendung. [...] Da die tatsächliche Bauausführung erst mit am Objekt selbst vorgenommenen Baumaßnahmen (erster - nicht bloß symbolischer - Spatenstich) beginnt, zählen vorgelagerte Planungs-, Projektierungs- und Abbrucharbeiten und auch die in der Anfrage angeführten Vorarbeiten noch nicht zur Errichtung des Gebäudes. Für dieses Gebäude steht somit kein Vorsteuerabzug mehr zu.“*

Beschwerdevorentscheidung

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer 2012 bis 2014 wurde abgewiesen. Begründend führte die Behörde im Wesentlichen aus, dass die Anfragebeantwortung durch das Finanzamt Innsbruck vom 2. Jänner 2013 lediglich auf Basis einer mündlichen Anfrage ausgefertigt worden sei. Weder sei hierauf der genaue Firmenwortlaut, noch die Steuernummer des betreffenden Unternehmens ersichtlich. Da die Anfragebeantwortung sohin keinem Steuerpflichtigen zugeordnet hätte werden können, hätte sie nicht im entsprechenden Steuerakt abgelegt werden können und war daher dem BV-Team im Zeitpunkt der Umsatzsteuer-Veranlagungen auch nicht bekannt.

Zudem seien folgende Unterlagen (Beweismittel) während der Außenprüfung neu hervorgekommen:

- Aktenvermerk vom 10. Mai 2013, in welchem steht, dass im August 2012 der Baugrund mittels Probeschürfen untersucht worden sei und, dass aufgrund des steigenden Grundwasserstandes die Bauarbeiten bis zur Niederwasserperiode (Herbst 2013) eingestellt werden müssten;
- ***Bericht*** aus Februar 2017: Dieser führe die bauliche Abwicklung an („Beginn von Vorarbeiten und zwischenzeitlicher Stopp“), aus welcher hervorgehe, dass aufgrund mehrerer Baustopps erst Ende Jänner 2014 mit den Aushubarbeiten inkl. Bodenaustausch fortgesetzt werden konnte.

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuersachbescheide 2012 bis 2015 und 12/2016 wurde als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde begründete die Abweisung im Wesentlichen mit den Ausführungen aus dem Betriebsprüfungsbericht. Nach Ansicht der Behörde sei erst im Jänner 2014 tatsächlich mit der Errichtung des Gebäudes begonnen worden, nachdem verunreinigtes bzw. kontaminiertes Material entfernt worden sei.

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 24. Juni 2019 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerden vom 20. Juli 2017, gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren 2012 bis 2014, die Umsatzsteuersachbescheide 2012 bis 2015 und den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 12/2016, durch das Verwaltungsgericht eingebracht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem § 274 Abs 1 Z 1 lit b BAO beantragt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 26. November 2025 wurde der Akt der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung mit Wirkung zum 1. Dezember 2025 zugeteilt.

Im Rahmen eines gerichtlichen Vorhalteverfahrens übermittelte die Bf weitere Erläuterungen zum Bauprojekt und der gesamten Bauphase.

Die Durchführung der mündlichen Verhandlung erfolgte am 10. Juni 2026, in welcher die Bf ihre bisherigen Ausführungen bekräftigte und der Bauleiter des Bauprojekts als Zeuge

einvernommen wurde. Die Abgabenbehörde erschien trotz ordnungsgemäßer Ladung nicht zur Verhandlung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Festgestellter verfahrensrechtlicher Sachverhalt

Mit elektronischer Einreichung der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2012 vom 21. Juni 2013 macht die Bf unter anderem Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben „***Projekt*** ***Ort***“ geltend. In dem hierzu postalisch übermittelten Begleitschreiben vom 19. Juni 2013 führt die Bf aus wie folgt:

*„Betreffend das Bauvorhaben ***Projekt*** ***Ort*** wurde ein Vorsteuerabzug in Höhe von EUR 24.110,97 berücksichtigt. Dieses Objekt soll nach Fertigstellung an die ***KÖR*** vermietet werden; die ***KÖR*** nutzt die angemietete Liegenschaft hoheitlich und hat keinen Vorsteuerabzug. Bei der Beurteilung kommt § 6 Abs 2 iVm § 28 Abs 38 Z 1 UStG idF BGBl I 22/2012 wesentliche Bedeutung zu. Nachdem sich die ***Projekt*** ***Ort*** in der Bauphase befindet, kommt dem Beginn der Errichtung eine entscheidende Bedeutung zu.*

*Als Beginn der Errichtung ist nach § 28 Abs 38 Z 1 UStG der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen. Gegenständlich liegt eine, wenngleich auf bauliche Vorarbeiten bezogene, Baubewilligung vor. Auf Grundlage dieser besonderen Baubewilligung wurde vor dem 1.9.2012 mit der Bauausführung tatsächlich begonnen. Nach der Rechtsmeinung des FA Innsbruck (Anfragebeantwortung vom 2.1.2013 betreffend Anfrage vom 27.11.2012 zu ***KÖR***), beginnt die tatsächliche Bauausführung erst mit am Objekt selbst vorgenommenen Baumaßnahmen; daher gelten vorgelagerte Planungs-, Projektierungs- und Abbrucharbeiten, wie die in der Anfrage skizzierten Vorarbeiten noch nicht zur Errichtung des Gebäudes. Dem steht jedoch der eindeutige Wortlaut des Gesetzes entgegen, wonach ausdrücklich auf tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen abgestellt wird. Und solche handwerklichen Baumaßnahmen liegen unbestritten vor. Dazu darf auch, bei nahezu identer Rechtslage, auf das deutsche Umsatzsteuergesetz und die dazu veröffentlichte Rechtsauslegung des deutschen Bundesministeriums für Finanzen verwiesen werden (§ 9 Abs 2 dUStG; Abschn 9.2. Abs. 5 UStAE); demnach zählen selbst Abbrucharbeiten eines Gebäudes zum Errichtungsbeginn, wenn unmittelbar nach dem Abbruch des Gebäudes mit der Errichtung eines neuen Gebäudes begonnen wird. Zudem stellt die Anfragebeantwortung ausdrücklich auf objektbezogene Baumaßnahmen ab und meint damit wohl Arbeiten am Gebäude; auch diese Reduzierung auf das Gebäude lässt sich nicht aus dem Gesetzestext ableiten. Unter die in § 28 Abs 38 Z 1 UStG gewählten Begriffe und Wendungen „Bauausführung“ bzw. „tatsächliche*

*handwerkliche Baumaßnahmen“ sind jedenfalls auch die Baumaßnahmen am Bauplatz der ***Projekt*** ***Ort*** im Zeitraum vor dem 1.9.2012 zu subsumieren.*

*In der Beilage finden Sie dazu die Reportage über den im Frühjahr 2012 durchgeführten Architektenwettbewerb, welche im ***Magazin*** abgedruckt wurde. Außerdem finden Sie in der Beilage den Projektterminplan für die Projektentwicklung und die Projektumsetzung sowie die Baubeginnmeldung an die Bau- und Feuerpolizei. Abschließend finden Sie in der Beilage eine Fotodokumentation zu den tatsächlich begonnenen Bauarbeiten zu Baubeginn ab 23.08.2012 wie Baustelleneinrichtung, Rodungsarbeiten, Aushub, Gründungsarbeiten, und Bodenverbesserung sowie die entsprechenden Bauberichte der ausführenden Firma und den Baubescheid dafür.“*

Die Anfragebeantwortung des Fachbereichs vom 2. Jänner 2013 wurde dem Begleitschreiben nicht angeschlossen und befand sich zum Zeitpunkt der erstmaligen Erlassung der Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014 nicht im Steuerakt der Bf. Die Anfragebeantwortung enthält neben den Informationen, welche auch direkt im Begleitschreiben genannt werden, keine weiteren wesentlichen Sachverhaltselemente.

Der Umsatzsteuerbescheid 2012 wurde am 25. Juli 2013 erlassen. Die abgabenfestsetzende Stelle verfügte zu diesem Zeitpunkt über das Begleitschreiben vom 19. Juni 2013 samt den angeschlossenen Unterlagen und hatte Kenntnis von dem darin offengelegten Sachverhalt. Die Anfragebeantwortung vom 2. Jänner 2013 lag der abgabenfestsetzenden Stelle im Zeitpunkt der erstmaligen Bescheiderlassung nicht vor.

Mit elektronisch eingereichter Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2013 vom 21. Juli 2014 machte die Bf weitere Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben „***Projekt*** ***Ort***“ in Höhe von EUR 41.070,99 geltend. Im hierzu übermittelten Begleitschreiben vom 21. Juli 2014 wiederholte die Bf im Wesentlichen ihre bereits für das Jahr 2012 vertretene Rechtsauffassung zur Vorsteuerabzugsberechtigung und legte offen, dass die genannten Vorsteuern in der eingereichten Umsatzsteuererklärung berücksichtigt worden sind. Hinsichtlich der näheren Sachverhaltsdarstellung und der rechtlichen Begründung verwies die Bf auf das bereits im Akt befindliche Begleitschreiben zur Umsatzsteuererklärung 2012.

Der Umsatzsteuerbescheid 2013 erging am 28. Juli 2014. Die abgabenfestsetzende Stelle hatte zu diesem Zeitpunkt Kenntnis vom Inhalt des Begleitschreibens vom 21. Juli 2014 sowie des Begleitschreibens zur Umsatzsteuererklärung 2012. Die Anfragebeantwortung vom 2. Jänner 2013 lag der Behörde weiterhin nicht vor.

Mit elektronisch eingereichter Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2014 vom 30. Juni 2015 machte die Bf Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben in Höhe von EUR 309.279,76 geltend. Im Begleitschreiben vom 29. Juni 2015 verwies sie erneut auf ihre bereits

dargelegte Rechtsansicht und auf die im Begleitschreiben zur Umsatzsteuererklärung 2012 enthaltenen Sachverhaltsdarstellungen und rechtlichen Ausführungen.

Der Umsatzsteuerbescheid 2014 wurde am 4. November 2015 erlassen. Zu diesem Zeitpunkt verfügte die abgabenfestsetzende Stelle über die Begleitschreiben zu den Umsatzsteuererklärungen 2012, 2013 und 2014 und hatte Kenntnis von den darin enthaltenen Sachverhaltsdarstellungen. Die Anfragebeantwortung des Fachbereichs vom 2. Jänner 2013 lag ihr weiterhin nicht vor.

Mit den Bescheiden vom 20. Juni 2017 nahm die Abgabenbehörde die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2014 gemäß § 303 BAO wieder auf. Die Wiederaufnahmebescheide selbst enthielten keine näheren Angaben zu den Wiederaufnahmegründen, sondern verwiesen diesbezüglich auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, welche der Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Im Prüfungsbericht wird unter Tz 3 („Wiederaufnahme“) ausgeführt: *„Die Feststellung der Tz 1 ist geeignet, eine Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Umsatzsteuerbescheide 2012 – 2014 herbeizuführen, da diese auf Tatsachen beruhen, die im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgetreten sind.“*

Tz 1 des Prüfungsberichts betrifft die Nichtabzugsfähigkeit der im Zusammenhang mit der Errichtung des Objekts „***Projekt*** ***Ort***“ geltend gemachten Vorsteuern. Als Begründung für die Wiederaufnahme wird angeführt: *„Der oben geschilderte Sachverhalt wurde bereits in einer Anfragebeantwortung von Seiten des Fachbereiches Innsbruck, datiert vom 02.01.2013, abgeklärt, jedoch wurde diese Rechtsansicht nicht umgesetzt. Dass dieser Rechtsansicht des Finanzamtes Innsbruck nicht entsprochen wurde, ist im Zuge der Außenprüfung bekannt geworden und begründet daher eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide für die Wirtschaftsjahre 2012 – 2014.“*

Festzustellen ist, dass der abgabenfestsetzenden Stelle im Zeitpunkt der erstmaligen Erlassung der Umsatzsteuerbescheide für 2012 bis 2014 umfassend Kenntnis vom verwirklichten Sachverhalt hatte, auch von der Tatsache, dass die Bf die Rechtsansicht der Abgabenbehörde in den Umsatzsteuererklärungen nicht umsetzte.

Im Rahmen der Außenprüfung kamen darüber hinaus folgende Unterlagen (Beweismittel) neu hervor:

- Ein Aktenvermerk vom 10. Mai 2013, wonach im August 2012 mittels Probeschürfen Untersuchungen des Baugrundes durchgeführt worden sind. Weiters wurde darin festgehalten, dass die Bauarbeiten aufgrund steigender Grundwasserstände bis zur Niederwasserperiode im Herbst 2013 vorübergehend eingestellt werden mussten.

- Ein ***Bericht*** vom Februar 2017, der den Ablauf der baulichen Umsetzung des Projekts darstellt. Daraus ergibt sich insbesondere, dass es nach dem Beginn der Vorarbeiten zu mehreren Baustopps gekommen ist und die Aushubarbeiten einschließlich Bodenaustausch erst Ende Jänner 2014 fortgesetzt werden konnten.

Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2014 auf Basis des Neuerungstatbestandes strittig.

Festgestellter umsatzsteuerrechtlicher Sachverhalt

Die Bf errichtete ein Gebäude, welches nach Fertigstellung an die ***KÖR*** vermietet wurde. Die ***KÖR*** nutzt die angemietete Liegenschaft im hoheitlichen Bereich für die ***Projekt*** und hat hieraus keinen Vorsteuerabzug.

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

Die Abwicklung des Bauvorhabens stellt sich wie folgt dar:

Am 11. Juni 2012 wurden erstmals Probeschürfungen zur geotechnischen Projektierung durchgeführt. Diese Arbeiten stehen im Zusammenhang mit der statischen Berechnung und Planung der Fundamentierung und sind vorgelagerte Planungs- und Projektierungsarbeiten.

Am 27. August 2012 wurde von der ***KÖR*** erstmals eine Bewilligung zur Durchführung von Vorarbeiten gem § 30 Tiroler Bauordnung 2011, LGBl. Nr. 57/2011 erlassen. Der Spruch des Bescheides lautet: „Gemäß § 30 Abs. 1 Tiroler Bauordnung 2011 – TBO 2011, LGBl. Nr. 57/2011, wird die Bewilligung zur Durchführung der oben angeführten Vorarbeiten erteilt.“

Bewilligt wurde hierbei ausschließlich die Bauwerksgründung auf Rammverpresspfählen, der Beginn der Arbeiten betreffend die Anbindung an die Autobahn A12 und eine Geländeaufschüttung. In der Bescheidbegründung wird wie folgt festgehalten: „Mit der Ausführung eines bewilligungspflichtigen Bauvorhabens darf gemäß § 30 Abs 1 Tiroler Bauordnung 2011 [...] erst nach dem Eintritt der Rechtskraft der Baubewilligung begonnen werden. Ist jedoch aufgrund des Verfahrensstandes offenkundig, dass ein Grund für die Zurückweisung oder Abweisung des Bauansuchens nicht vorliegt, so kann die Behörde auf Antrag des Bauwerbers die Durchführung von Vorarbeiten [...] bereits vor diesem Zeitpunkt bewilligen.“

Am 28. August 2012 erfolgte die Baubeginnsmeldung an die Bau- und Feuerpolizei. Es wurde angezeigt, dass mit den Bauarbeiten am 23. August 2012 begonnen wurde.

Folgende Arbeiten wurden im Zeitraum 22. bis 31. August 2012 durchgeführt (lt. Bautagesberichte):

22.8.2012	„Baubesprechung und Baueinteilung“
23.8.2012	„Bauzaunelemente mit LKW anliefern, Baustelle einrichten u. Bauzaun absichern“
24.8.2012	„Baustelle fertig einrichten u. Bauzaunelemente mit Sichtschutz u. Kabelbinder versehen. Leitungsanlagen Bestand aufspritzen u. Lage mit Sperrmassen versichern. Beginn Rodungsarbeiten durch Feuerwehr. Aufstellung der Halte- u. Parkverbote in der ***Straße***“
27.8.2012	„Rodungsarbeiten durch Berufsfeuerwehr im Baufeld. Aufstellung der Halte- und Parkverbote in der ***Straße*** wurde überprüft“
28.8.2012	„Antransport Bagger mit Tieflader. Beginn Abhumusierung im Baufeld. Baustelle absichern“
29.8.2012	„Antransport Walze mit Tieflader. Abhumusierungsarbeiten im Baufeld. Nochmaliges Verschliessen des beschädigten Maschendrahtzaunes zur A12 (durch Rodungsarbeiten). Ausstecken der Hauptpunkte durch Vermesser. Abgesteckte Punkte versichern“
30.8.2012	„Abtragungsarbeiten im Baufeld. Freigraben und Entfernen der Wurzelstöcke. Humus seitlich im Baufeld lagern“
31.8.2012	„Abtragungsarbeiten im Baufeld. Humus mit LKW im Baufeld umlagern- hinter Bestandsgebäude lt. Anweisung ÖBA. Verfuhr Wurzelstöcke. Baustelle absichern“

Im Zuge der durchgeführten Aushubarbeiten stellte sich heraus, dass im Bereich des Baufeldes umfangreiche Bodenkontaminationen vorlagen. Zur Ermittlung des Ausmaßes der Verunreinigungen sowie zur Sicherstellung einer den Vorgaben der Deponieverordnung entsprechenden Entsorgung des Aushubmaterials wurde ein Sachverständiger mit der Durchführung chemischer Bodenanalysen beauftragt.

Anfang September 2012 untersagte die Tiefbauabteilung/Verkehrsrecht aufgrund des gegenüber den ursprünglichen Annahmen erhöhten Transportaufkommens die Durchführung von LKW-Transporten über die zur Baustelle führende Zufahrtsstraße. Die Bauarbeiten mussten vorübergehend eingestellt werden.

Mit Bescheid vom 9. November 2012 wurde die Umwidmung der betroffenen Grundstücksflächen von Freiland in Bauland bewilligt.

Der Stadtmagistrat erteilte mit Schreiben vom 14. November 2012 die Zustimmung zur Abwicklung des Massentransports über die ***Straße***.

Bereits am 15. November 2012 wurde das Projekt erneut eingestellt, nachdem die vom beauftragten chemischen Bodengutachter vorgenommenen Untersuchungen erhebliche Bodenverunreinigungen ergeben hatten. Aus dem Analysebericht geht hervor, dass das vorhandene Aushubmaterial entgegen den ursprünglichen Annahmen nicht teilweise wiederverwendet werden konnte, sondern zur Gänze zu entsorgen war. Die daraus resultierenden zusätzlichen Transportmengen sowie die damit verbundenen Mehrkosten machten eine Genehmigung durch die zuständigen Organe erforderlich.

Auf Grundlage der mit Bescheid vom 9. November 2012 erfolgten Flächenwidmung wurde mit Bescheid vom 20. Februar 2013 die Baubewilligung für die Errichtung des Gebäudes erteilt.

Eine neuerliche Baubeginnsmeldung an die Bau- und Feuerpolizei nach Erteilung dieses Baubewilligungsbescheides erfolgte nicht, da der Beginn der Bauausführung bereits mit der Baubeginnsmeldung vom 28. August 2012 wirksam angezeigt wurde.

Im Zuge der Fortsetzung der Aushubarbeiten im Frühjahr 2013 wurden neuerlich Bodenverunreinigungen unterhalb der vorgesehenen Baugrundsohle festgestellt. Die betroffenen, mit Abfällen durchsetzten Bodenschichten wurden als nicht tragfähig beurteilt und mussten durch geeignetes, tragfähiges Material ersetzt werden. Aufgrund der Notwendigkeit weiterer Bodenuntersuchungen sowie infolge des steigenden Grundwasserstandes kam es zu einer weiteren Unterbrechung der Bautätigkeit.

Ende Jänner 2014 wurden die Bauarbeiten mit weiteren Aushubmaßnahmen einschließlich des erforderlichen Bodenaustausches wieder aufgenommen. Bis Ende März 2014 wurde die Fundierung des Gebäudes durch die Herstellung von Betonrüttelsäulen und darauf aufbauenden Streifenfundamenten abgeschlossen. Das Bauvorhaben wurde im Februar 2015 fertiggestellt. Mit Bescheid vom 28. Mai 2015 wurde für den Neubau des Objekts „***Projekt*** ***Ort***“ die Benützungsbewilligung erteilt.

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

Ergänzend wird festgehalten, dass ein Miet- oder Pachtverhältnis hinsichtlich des in Frage stehenden Gebäudes bis zum 31. August 2012 nicht begründet wurde.

2. Beweiswürdigung

Zu den verfahrensrechtlichen Feststellungen

Die Feststellungen zum Inhalt der Begleitschreiben zu den Umsatzsteuererklärungen 2012 bis 2014 wurden den Begleitschreiben entnommen (OZ 10).

Dass die abgabenfestsetzende Stelle im Zeitpunkt der erstmaligen Bescheiderlassung für Umsatzsteuer 2012, 2013 und 2014 jeweils Kenntnis über die in den Begleitschreiben zur Umsatzsteuer dargelegten Sachverhalte hatte, ergibt sich aus den Ausführungen der Behörde in der Beschwerdeverentscheidung zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2014 (OZ 13). In diesen führt die Behörde in der Begründung aus wie folgt: „[...] Auf Grund der Tatsache, dass unter anderem keine Steuernummer angeführt wurde, ist diese Anfragebeantwortung [Anm. Gericht: Anfragebeantwortung vom 2. Jänner 2013] nicht im entsprechenden Steuerakt abgelegt worden und war diese auch im Zeitpunkt der jeweiligen Umsatzsteuer-Veranlagungen dem BV-Team nicht bekannt. Außerdem ist dieses Schreiben nicht an das betroffene Unternehmen adressiert. Diese Anfragebeantwortung vom Fachbereich des FA Innsbruck ist auch nicht den Begleitschreiben zu den Umsatzsteuerjahreserklärungen beigelegt worden, was als wesentlicher Bestandteil einer umfassenden Offenlegung anzusehen wäre“.

Die Abgabenbehörde gesteht daher in der Begründung zur Beschwerdeverentscheidung zu, dass ihr lediglich die Anfragebeantwortung vom 2. Jänner 2013 im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht bekannt war. Den Ausführungen der Abgabenbehörde zufolge sind die Begleitschreiben bei Veranlagung zwar bekannt gewesen, diese hätten nach Auffassung der Abgabenbehörde jedoch nicht für eine umfassende Offenlegung des Sachverhalts ausgereicht. Gleichlautend führt auch der Außenprüfer in einer Stellungnahme vom 13. Oktober 2017 betreffend die Zulässigkeit der Wiederaufnahme wie folgt aus (OZ 31): „Diese Anfragebeantwortung [Anm. Gericht: Anfragebeantwortung vom 2. Jänner 2013] ist auch nicht den Begleitschreiben zur Umsatzsteuerjahreserklärung beigelegt worden, was als wesentlicher Bestandteil anzusehen wäre.“

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung davon ausgehen, dass die abgabenfestsetzende Stelle im Zeitpunkt der erstmaligen Veranlagung zur Umsatzsteuer 2012 bis 2014 Kenntnis von den Begleitschreiben zu den Umsatzsteuererklärungen hatte.

Die Feststellung, dass das Veranlagungsteam im Zeitpunkt der erstmaligen Veranlagung der Umsatzsteuererklärungen 2012 bis 2014 von der Anfragebeantwortung vom 2. Jänner 2013 keine Kenntnis hatte, ergibt sich aus den glaubhaften Ausführungen der Behörde in der Beschwerdeverentscheidung (OZ 13).

Nicht gefolgt werden kann hingegen der Argumentation der Bf, nach welcher die Behörde im Zeitpunkt der erstmaligen Bescheiderlassung jedenfalls Kenntnis über die Anfragebeantwortung vom 2. Jänner 2013 hätte haben müssen, weil die Behörde der gesamte Apparat und nicht nur das jeweilige BV-Team sei. Bei sorgsamer Beachtung des

Begleitschreibens zur Umsatzsteuererklärung 2012 hätte die Behörde nach Ansicht der Bf erkennen müssen, dass es eine solche Anfragebeantwortung vom 2. Jänner 2013 gibt, die konkret verfahrensgegenständlich ist. Es könne sohin keine Unkenntnis der Behörde im Verständnis des § 303 Abs 1 lit b BAO vorliegen.

Diese Auffassung teilt das Gericht nicht. Da die Anfrage von einem anderen Abgabepflichtigen gestellt wurde („Anfrage ergeht an die ***KÖR*** (vertreten durch die ***GmbH***)“ – OZ 10) und zudem keine Steuernummer enthielt, ist es für das Gericht glaubwürdig, dass die Anfragebeantwortung nicht Eingang in den Steuerakt der Bf fand und somit der abgabenfestsetzenden Stelle im Zeitpunkt der erstmaligen Bescheiderlassung zur Umsatzsteuer 2012 bis 2014 nicht bekannt war. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist gem § 303 Abs 1 BAO nicht die Kenntnis des gesamten Behördenapparates relevant, sondern der Kenntnisstand der abgabenfestsetzenden Stelle im Zeitpunkt der Bescheiderlassung (VwGH 17.5.2023, Ro 2023/13/0008). Da gegenständlich eine andere Abteilung Auskunft zu der Anfrage vom 2. Jänner 2013 gab (Fachbereich), und die Anfrage überdies von einem anderen Abgabepflichtigen gestellt wurde ohne Angabe einer Steuernummer, ist es für das Gericht glaubwürdig, dass sich die Anfragebeantwortung im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht im Steuerakt der Bf befand und die abgabenfestsetzende Stelle sohin keine Kenntnis von der Anfrage haben konnte bzw. haben musste.

Nicht gefolgt werden kann der Abgabenbehörde bei ihren Ausführungen, im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung sei erstmals die Tatsache neu hervorgekommen, dass die Bf die Rechtsansicht der Behörde (jene aus der Anfragebeantwortung vom 2. Jänner 2013) nicht umgesetzt hat. Dass die Bf eine abweichende Rechtsansicht zu jener der Abgabenbehörde hat und die Bf der eigenen Rechtsansicht in den Umsatzsteuererklärungen folgt, wird in den Begleitschreiben zu den Umsatzsteuererklärungen ausführlich dargelegt (OZ 10) und ist der abgabenfestsetzenden Stelle somit im Zeitpunkt der erstmaligen Bescheiderlassung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2012 – 2014 bekannt.

Das Fehlen der Anfragebeantwortung vom 2. Jänner 2013 als Beilage zu den Begleitschreiben zu den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2012 – 2014 hat nach Ansicht des Gerichts keine Auswirkungen auf den Wissenstand der abgabenfestsetzenden Stelle im Zeitpunkt der erstmaligen Bescheiderlassung. Das Begleitschreiben aus dem Jahr 2012 verweist zwar in einem Nebensatz auf die Anfragebeantwortung vom 2. Jänner 2013, gibt aber dessen wesentliche Inhalte im Begleitschreiben wieder. Der Verweis auf die Anfragebeantwortung vom 2. Jänner 2013 hat nach Ansicht des Gerichts ausschließlich ergänzenden Charakter. Da die Begleitschreiben zur Umsatzsteuererklärung 2013 und 2014 – neben einer im Vergleich zum Begleitschreiben für 2012 kürzeren Sachverhaltsdarstellung – jeweils zusätzlich auf das Begleitschreiben zur Umsatzsteuererklärung 2012 verweisen, gelten die Ausführungen auch für die beiden Folgejahre (OZ 10).

Die Feststellungen betreffend den Prüfungsbericht werden ebendiesem entnommen (OZ 28).

Die Feststellung, dass der Aktenvermerk vom 10. Mai 2013 und der ***Bericht*** vom Februar 2017 durch die Betriebsprüfung neu hervorkamen, wird dem Betriebsprüfungsbericht (OZ 28) bzw der Beschwerdeentscheidung (OZ 13) entnommen und wird von der Bf nicht bestritten.

Zu den umsatzsteuerrechtlichen Feststellungen

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt. Die Vermietungsabsicht der Bf an eine Körperschaft öffentlichen Rechts zur Nutzung für den hoheitlichen Bereich ergibt sich aus den Begleitschreiben zu den Umsatzsteuererklärungen 2012 bis 2015 (OZ 10) sowie aus dem Außenprüfungsbericht (OZ 28) und ist überdies unstrittig.

Die Feststellung, dass im Juni 2012 Probeschürfungen zur geotechnischen Beurteilung vorgenommen wurden, ergibt sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 13. Mai 2026 (OZ 46) sowie übereinstimmend aus dem Bericht des Ausschusses, Seite 12 (OZ 24).

Die Feststellungen betreffend den Bewilligungsbescheid für Vorarbeiten, den Baubewilligungsbescheid für die Errichtung des Gebäudes, sowie der Baubeginnsmeldung an die Bau- und Feuerpolizei ergeben sich aus den entsprechenden dem Akt beiliegenden Dokumenten (OZ 46).

Die Feststellungen zu den im August 2012 durchgeführten Arbeiten (u.a. auch Rodungs- Abhumusierungs- und Abtragungsarbeiten) ergeben sich aus den Bautagesberichten (OZ 15), sowie der vorgelegten Fotodokumentation (OZ 24) und der glaubwürdigen Zeugenaussage des Projektleiters (OZ 54). Auch wenn die Außenprüfung die Fotodokumentation aufgrund des Fehlens einer Datumsangabe als unzulässiges Beweismittel ausschied, stimmen die Ausführungen laut Bautagesberichte mit der Fotodokumentation sowie der Vorhaltsbeantwortung vom 13. Mai 2026 (OZ 46) überein. Überdies wurde die schriftliche Auftragsvergabe an den Bauunternehmer vorgelegt, in welcher ersichtlich ist, dass mit den Vorarbeiten (Baugrubenaushub und Bodenverbesserungsarbeiten) am 23. August 2012 zu beginnen ist und diese ohne Unterbrechung bis zur endgültigen Fertigstellung Ende Oktober 2012 fortzuführen sind (OZ 46, „Schlussbrief A-44954“). Dass die Aufnahmen der Fotodokumentation die Ende August 2012 vorgenommenen Arbeiten zeigen, erscheint dem Gericht daher glaubwürdig. Selbst bei Ausscheiden der Fotodokumentation als Beweismittel, sind die tatsächlich vorgenommenen Arbeiten auf den vorgelegten Bautagesberichten ersichtlich. Für das Gericht ist aus diesen Gründen erwiesen, dass Rodungs- Abhumusierungs- und erste Aushubarbeiten (Abtragungsarbeiten) bereits vor dem 1. September 2012 durchgeführt wurden.

Die Feststellung, dass Ende August ein Gutachter zur chemischen Analyse des Bodens beauftragt wurde, ergibt sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 13. Mai 2026 (OZ 46) mit detaillierter Erläuterung zum Baugeschehen, sowie der glaubhaften Zeugenaussage vom 10. Juni 2026 (OZ 54). Insbesondere hat der Zeuge in einleuchtender Weise dargelegt, dass die chemische Analyse erst nach den ersten Abtragungsarbeiten beauftragt werden konnte, da mit einem solchen Ausmaß an Kontamination in der Projektierungsphase nicht gerechnet wurde und auch die im Juni 2012 durchgeführten Probeschürfungen eine geotechnische und keine chemische Beurteilung zum Ziel hatten. Insofern konnten diese Verunreinigungen nicht bereits zu einem früheren Zeitpunkt festgestellt werden.

Die Untersagung der LKW Transporte über die Zufahrtstraße zur Baustelle durch die städtische Tiefbauabteilung/Verkehrsrecht ergibt sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 13. Mai 2026 (OZ 46) sowie dem Bericht des Ausschusses Seite 13 (OZ 24). Weiters stimmen diese Ausführungen mit der Stellungnahme des Außenprüfers überein (OZ 31), wonach ab September 2012 keine weiteren Bautagesberichte vorliegen, da laut den Ausführungen eines Mitarbeiters der Bf ab 1. September 2012 die Massentransporte vorübergehend eingestellt werden mussten. Ebenso aus dem Bericht des Ausschusses ergibt sich die Bewilligung zur Wiederaufnahme der Massentransporte mit 14. November 2012 (OZ 24).

Die Feststellung, dass die Umwidmung der Grundstücksfläche von bisher Freiland in Bauland mit Bescheid vom 9. November 2012 erfolgte, wird dem Bericht des Ausschusses Seite 12 (OZ 24) sowie dem Außenprüfungsbericht (OZ 28) übereinstimmend entnommen und wurde nicht bestritten.

Die Feststellung zum Zeitpunkt des Vorliegens einer gültigen Baubewilligung für die Errichtung des Gebäudes ergibt sich aus dem entsprechenden Baubewilligungsbescheid vom 20. Februar 2013, welcher dem Akt zu entnehmen ist (OZ 46).

Die Feststellung, zum Ergebnis der chemischen Bodenanalyse ergibt sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 13. Mai 2026 (46) sowie der glaubhaften Zeugenaussage vom 10. Juni 2026 (OZ 54).

Dass eine nochmalige Baubeginnsmeldung an die Bau- und Feuerpolizei auf Basis des Baubewilligungsbescheides vom 20. Februar 2013 unterlassen bzw. für nicht erforderlich erachtet wurde, ergibt sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 13. Mai 2026 (OZ 46).

Die weiteren im Frühjahr 2013 zu Tage getretenen Unwägbarkeiten im Zusammenhang mit erneuten Bodenverunreinigungen können dem Aktenvermerk vom 10. Mai 2013 (OZ 16) entnommen werden. Auch wird in diesem Aktenvermerk das Ausmaß der Bodenverunreinigung erläutert (zB Bombenschutt, Autowrack etc.). Für das Gericht belegt dieser Aktenvermerk, in Übereinstimmung mit der Vorhaltsbeantwortung vom 13. Mai 2026 (OZ 46), dass erneut gezwungenermaßen ein Baustopp notwendig war.

Die Feststellung zur Fortsetzung des Bauvorhabens Ende Jänner 2014 sowie den weiteren Bauphasen und der Fertigstellung ergeben sich aus den übereinstimmenden Dokumenten Aktenvermerk vom 13. Mai 2026 (OZ 46), Außenprüfungsbericht (OZ 28), Bericht des Ausschusses (OZ 24).

Dass die temporären Unterbrechungen des Baugeschehens Anfang September 2012, im November 2012 sowie erneut im Frühjahr 2013 nicht in der Sphäre der Bauwerberin lagen, ergibt sich für das Gericht aus der Zusammenschau der zuvor genannten Dokumente, (insbesondere Aktenvermerk vom 10. Mai 2013 (OZ 16), Aktenvermerk vom 13. Mai 2026 (OZ 46), Bericht des Ausschusses (OZ 24)).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Erkenntnis)

1. Betreffend Bescheide zur Wiederaufnahme des Verfahrens für 2012 bis 2014 gem § 303 Abs 1 lit b BAO (Stattgabe)

§ 303 Abs 1 BAO lautet wie folgt:

„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie 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.“

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 BAO).

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Beschwerde bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (zB VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031).

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des § 303 Abs 1 lit b BAO zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat weder den Zweck, die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Rechtsauslegung bei später unveränderter Tatsachenlage auszugleichen, noch sollen dadurch allfällige Versäumnisse einer Partei im Verwaltungsverfahren saniert werden. Die Wiederaufnahme dient somit keinesfalls dazu, die Folgen der unrichtigen rechtlichen Würdigung eines hinreichend offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl *Predota/Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger* BAO: Stoll Kommentar, Jänner 2023, § 303 Rz 3; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 Anm 31; *Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf*, Abgabenverfahren⁴ § 303 BAO (Stand 1.3.2025, rdb.at) Rz 16; *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 303 Rz 24; VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107; 21.9.2009, 2008/16/0148; 28.10.2009, 2008/15/0209; 27.1.2011, 2007/15/0262).

Ob diese Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, ist aus der Sicht der jeweiligen Verfahrenspartei zu beurteilen. Umstände, die der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, jedoch bei der Entscheidung nicht berücksichtigt wurden, bilden keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für eine amtswegige Wiederaufnahme.

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs 1 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den von der Abgabenbehörde herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die die Abgabenbehörde als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde (vgl VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; 29.1.2015, 2012/15/0030 mwN).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den von der Abgabenbehörde gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der von der Abgabenbehörde angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das

Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid der Abgabenbehörde ersatzlos beheben (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; 29.1.2015, 2012/15/0030).

Verfahrensgegenständlich ist strittig, ob die Wiederaufnahmebescheide auf taugliche Wiederaufnahmegründe gestützt werden.

Die Abgabenbehörde verweist in der Begründung der angefochtenen Bescheide auf die Niederschrift der Schlussbesprechung bzw. den Prüfbericht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein derartiger Verweis grundsätzlich zulässig. Voraussetzung ist, dass aus den Unterlagen nachvollziehbar hervorgeht, auf welche konkreten Wiederaufnahmegründe die Behörde die Wiederaufnahme stützt (vgl VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030 mit Verweis auf VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; 10.3.2016, 2013/15/0280; 22.4.2022, Ra 2020/13/0025; 9.7.2024, Ra 2023/13/0142).

In Tz 3 des Prüfungsberichtes wird zur Begründung der Wiederaufnahme ausgeführt, die in Tz 1 dargestellten Feststellungen seien im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen und geeignet, die Wiederaufnahme der Verfahren herbeizuführen.

Tz 1 enthält eine umfassende Darstellung des Sachverhalts betreffend die Errichtung der „***Projekt*** ***Ort***“, einschließlich der rechtlichen Würdigung und der daraus gezogenen Schlussfolgerungen. Daraus ergibt sich mit hinreichender Deutlichkeit, dass die Behörde die dort dargestellten Umstände als jenen Tatsachenkomplex ansieht, der ihrer Auffassung nach erst im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen ist (vgl VwGH 9.7.2024, Ra 2023/13/0142). Die Prüfung des Vorliegens tauglicher Wiederaufnahmegründe hat sich daher auf die in Tz 1 enthaltenen Feststellungen zu beschränken.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich von der Abgabenbehörde herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035 mwN). Ergänzungen und Konkretisierungen durch die Abgabenbehörde sind daher auch beim Erlassen der Beschwerdeentscheidung zulässig und sohin vom Prüfumfang des Gerichts umfasst, solange die Identität der Sache, begrenzt durch den Tatsachenkomplex, gewahrt ist.

Die Abgabenbehörde erblickt einen Wiederaufnahmegrund zunächst darin, dass ihr die Anfragebeantwortung des Fachbereiches vom 2. Jänner 2013 im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide nicht bekannt gewesen sei. Dieser Umstand vermag jedoch keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund zu begründen.

Wie bereits im Rahmen der Sachverhaltsfeststellungen und der Beweiswürdigung dargelegt, war der maßgebliche Sachverhalt in den Begleitschreiben zu den Umsatzsteuererklärungen

vollständig offen gelegt worden. Der dort enthaltene Verweis auf die Anfragebeantwortung vom 2. Jänner 2013 hatte lediglich ergänzenden Charakter. Darüber hinaus wurden den Begleitschreibern umfangreiche Unterlagen, insbesondere Bautagesberichte, Baubescheide, Baubeginnsmeldungen, Projektunterlagen und Fotodokumentationen, angeschlossen, womit der abgabenfestsetzenden Stelle ein umfangreiches Gesamtbild des maßgeblichen Sachverhalts vorgelegen hat.

Der Umstand, dass sich die Anfragebeantwortung selbst nicht im Veranlagungsakt befand, vermag daher keine neu hervorgekommene Tatsache aufzuzeigen. Die abgabenfestsetzende Stelle verfügte bereits aufgrund der vorgelegten Unterlagen über sämtliche entscheidungswesentliche Informationen, die auch Gegenstand der Anfragebeantwortung waren. Das Fehlen dieses Schriftstücks im Akt begründet daher weder eine unvollständige Offenlegung noch das nachträgliche Hervorkommen neuer Tatsachen im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO.

Bedeutungslos ist überdies, aus welchen Gründen der abgabenfestsetzenden Stelle Tatsachen oder Beweismittel unbekannt geblieben sind. Vielmehr schließt ein allfälliges Verschulden der Abgabenbehörde an der Nichtfeststellung von maßgeblichen Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus. So läuft die Argumentation der Bf ins Leere, die abgabenfestsetzende Stelle hätte sich aufgrund des Verweises im Begleitschreiben auf den Steuerakt eines anderen Abgabepflichtigen die Anfragebeantwortung vom 2. Jänner 2013 selbst verschaffen können (zB VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; 27.1.2026, Ra 2023/15/0118; *Predota/Rzeszut* in *Rzeszut/Tanzer/Unger* BAO: Stoll Kommentar, Jänner 2023, § 303 Rz 38).

Ferner argumentiert die Abgabenbehörde folgende Beweismittel seien im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommen und hätten bei Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt:

- der Aktenvermerk vom 10. Mai 2013, in welchem dargelegt wird, dass im August 2012 der Baugrund mittels Probeschürfen untersucht wurde und dass aufgrund des steigenden Grundwasserstandes die Bauarbeiten bis zur Niederwasserperiode (Herbst 2013) eingestellt werden müssen, sowie
- der ***Bericht*** aus Februar 2017, in welchem die Dokumentation der baulichen Abwicklung dargelegt wird und darüber informiert, dass aufgrund mehrerer Baustopps erst Ende Jänner 2014 mit den Aushubarbeiten inkl. Bodenaustausch fortgesetzt werden konnte.

Tauglich ist ein Beweismittel als Wiederaufnahmegrund nur dann, wenn es die abstrakte Eignung besitzt, jene Tatsachen in Zweifel zu ziehen, auf welche die Abgabenbehörde die den Gegenstand des Wiederaufnahmeverfahrens bildende Entscheidung oder zumindest die zum Ergebnis dieser Entscheidung führende Beweiswürdigung tragend gestützt hat (VwGH

19.4.2007, 2004/09/0159). Neu hervorgekommene Beweismittel müssen sohin entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente beinhalten, welche eine Änderung des ursprünglich angenommenen Sachverhalts bewirken.

Dies trifft auf die von der Behörde herangezogenen Beweismittel aus den folgenden Gründen nicht zu:

Soweit im Aktenvermerk vom 10. Mai 2013 festgehalten wird, dass im August 2012 Probeschürfungen zur Untersuchung des Baugrundes durchgeführt wurden, kommt diesem Umstand keine Entscheidungsrelevanz zu. Die konkreten im August 2012 gesetzten Baumaßnahmen waren der Behörde bereits aufgrund der den Begleitschreiben beigeschlossenen Bautagesberichte im Detail bekannt. In den Bautagesberichten werden erste Rodungs-, Abhumusierungs- und Abtragungsarbeiten als im August 2012 durchgeführte Baumaßnahmen genannt. Der im Aktenvermerk vom 10. Mai 2013 neu hervorgekommene Umstand, dass darüber hinaus noch Probeschürfungen zur chemischen Analyse durchgeführt wurden, welche nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts (BFG 29.7.2015, RV/7101966/2014) für sich genommen noch keinen Beginn der tatsächlichen Bauausführung iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 begründen, war nicht geeignet, die rechtliche Einordnung der anderen durchgeführten Arbeiten zu beeinflussen und somit einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen.

Gleiches gilt für die im Aktenvermerk enthaltene Information, wonach die Bauarbeiten aufgrund steigenden Grundwassers bis zur Niederwasserperiode eingestellt werden mussten. Übliche Bauverzögerungen vermögen am Beginn der Bauausführung iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 nichts zu ändern, sondern wirken sich lediglich auf den Zeitpunkt der Fertigstellung des Bauvorhabens aus. Für das erkennende Gericht ist nicht ersichtlich, inwiefern das von der belangten Behörde herangezogene Beweismittel eine neu hervorgekommene entscheidungswesentliche Tatsache aufzeigen soll, die geeignet wäre, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Soweit die belangte Behörde die während der Errichtung des Gebäudes eingetretenen Bauverzögerungen als entscheidungswesentliche Tatsache qualifizieren möchte, ist ihr entgegenzuhalten, dass § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 ausschließlich an den tatsächlichen Beginn der Bauausführung anknüpft. Der Gesetzeswortlaut stellt hingegen nicht auf einen störungsfreien oder innerhalb eines bestimmten Zeitraums fortschreitenden Bauablauf ab. Wird die Bauausführung nach ihrem Beginn – wenn auch unter Berücksichtigung projektimmanenter sowie bei vergleichbaren Bauvorhaben üblicher Verzögerungen – fortgesetzt und letztlich abgeschlossen, vermögen vorübergehende Bauverzögerungen den bereits verwirklichten Baubeginn nicht in Frage zu stellen. Derartige Verzögerungen stellen daher keine entscheidungswesentlichen Tatsachen dar, die geeignet wären, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Schließlich stützt die Behörde die Wiederaufnahme auf den im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommenen ***Bericht*** aus Februar 2017. Dieser enthält Informationen über mehrere Baustopps infolge verunreinigten bzw. kontaminierten Materials und führt aus, dass die Aushubarbeiten einschließlich des Bodenaustauschs erst Ende Jänner 2014 *fortgesetzt* werden konnten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind erst nach Erlassung des das wiederaufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (sog „nova producta“) keine tauglichen Wiederaufnahmegründe (zB VwGH 22.11.2006, 2005/15/0173). Neu entstandene Beweismittel können jedoch auch dann eine Wiederaufnahme des Verfahrens ermöglichen, wenn sie sich auf alte – dh nicht erst nach Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens entstandene – Tatsachen beziehen (VwGH 8.9.2015, Ra 2014/18/0089; siehe auch *Predota/Rzeszut* in *Rzeszut/Tanzer/Unger* BAO: Stoll Kommentar, Jänner 2023, § 303 Rz 23 mwN).

Der ***Bericht*** stammt aus Februar 2017, entstand somit nach Abschluss der wiederaufzunehmenden Verfahren. Das Beweismittel stellt jedoch auf Tatsachen ab, welche sich bereits zuvor ereignet hatten: im Bericht wird festgehalten, dass das Bauvorhaben erst Ende Jänner 2014 fortgesetzt werden konnte. Zu diesem Zeitpunkt war das wiederaufzunehmende Jahr betreffend Umsatzsteuer 2012 bereits abgeschlossen (Bescheiderlassung erfolgte am 25. Juli 2013). Hinsichtlich des Jahres 2012 handelt es sich sohin um eine nach Erlassung des das wiederaufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsache („nova producta“) und stellt schon aus diesem Grund keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar.

Überdies fehlt es für alle wiederaufzunehmenden Jahre an der erforderlichen Entscheidungsrelevanz. Die Tatsache, dass infolge verunreinigten bzw. kontaminierten Materials mehrere Baustopps verfügt und mit den Aushubarbeiten einschließlich Bodenaustausch erst Ende Jänner 2014 fortgesetzt werden konnte, lässt inhaltlich nicht erkennen, inwiefern diese Tatsache geeignet gewesen sein sollte, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 knüpft ausdrücklich an den Zeitpunkt des Beginns der Errichtung an. Spätere unverschuldete Bauunterbrechungen vermögen an einem bereits erfolgten Baubeginn nichts zu ändern. Zudem ist dem ***Bericht*** explizit zu entnehmen, dass die Arbeiten Ende Jänner 2014 „*fortgesetzt*“ wurden. Daraus ergibt sich gerade nicht, dass die Bauausführung erst zu diesem Zeitpunkt *begonnen* hätte.

Aus alledem ergibt sich, dass die von der Behörde ins Treffen geführten neu hervorgekommenen Beweismittel und Tatsachen sowie die Kenntnis dieser Umstände – weder für sich allein noch in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens – geeignet gewesen wären, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Maßgebend ist,

ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (zB VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015).

Aufgrund der in den Begleitschreiben samt Beilagen vollumfänglich offengelegten Umstände, insbesondere hinsichtlich des Vorliegens einer auf Vorarbeiten beschränkten Bewilligung, hätte die Behörde bei richtiger rechtlicher Subsumtion bereits zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen können. Dass die Abgabenbehörde eine auf Vorarbeiten beschränkte Bewilligung nicht als eine Baubewilligung iSd § 28 Abs 3 Z 1 UStG 1994 ansieht, hat sie bereits in der Anfragebeantwortung vom 2. Jänner 2013 ausgeführt. Sie hätte daher bereits bei erstmaliger Bescheiderlassung und richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen können.

Die von der Behörde herangezogenen Umstände stellen daher keine tauglichen Wiederaufnahmegründe im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO dar.

Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für 2012, die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für 2013 und die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für 2014 waren mangels Hervorkommens neuer entscheidungswesentlicher Tatsachen ersatzlos aufzuheben.

2. Betreffend Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2016 (Abweisung)

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 als Übergangsregelung das Inkrafttreten der durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, die eingeschränkte 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 Objekts an die ***KÖR*** nach § 6 Abs 2 UStG 1994 verzichten und somit den Vorsteuerabzug aus den gesamten Errichtungskosten beanspruchen kann, davon abhängig, ob mit der Errichtung des Gebäudes durch die Bf bei Vorliegen einer gültigen Baubewilligung iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde. Die ***KÖR*** nutzt das Gebäude unstrittig für die ***Projekt*** und somit für ihren hoheitlichen Bereich, für den ihr kein Vorsteuerabzug zusteht.

Wesentlich im vorliegenden Fall ist, ob die im August 2012 vorgenommenen Arbeiten, bereits als tatsächlich begonnene Bauausführung im Sinne des § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 zu qualifizieren sind und überdies, ob die vorliegende Bewilligung für Vorarbeiten bereits als „vorliegende Baubewilligung“ iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 genügt, zumal der auf Grundlage des Umwidmungsbescheides vom 9. November 2012 ergangene Baubewilligungsbescheid für die Errichtung des Gebäudes erst am 20. Februar 2013 erlassen wurde.

Nach der ursprünglich in der Regierungsvorlage (vgl 1680 BlgNR 24. GP) 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, Seite 24): „Zur Vermeidung von Härten wird in § 28 Abs. 38 vorgesehen, dass bereits begonnene Miet- und Pachtverhältnisse (maßgeblich ist die tatsächliche Innutzungnahme) nicht unter die Neuregelung fallen. Überdies sind jene Fälle von der Neuregelung ausgenommen, in denen der Vermieter (Verpächter) das Gebäude selbst errichtet und mit der Errichtung bereits vor dem [– nach der damals vorgeschlagenen Inkrafttretungsregelung –] 1. April 2012 begonnen wurde. Als Beginn der Errichtung ist der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also der Anfang der tatsächlichen handwerklichen Baumaßnahmen. Auch die Erteilung eines spezifischen Bauauftrags an den Bauunternehmer ist bei vorliegender Baubewilligung als Beginn der Errichtung anzusehen.“

Die im § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 schlussendlich 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): „*Weiters erfolgen eine gesetzliche Klarstellung dahingehend, dass der Begriff "Beginn der Errichtung " eines Gebäudes abschließend definiert wird [...].*“

Aus dieser Begründung des Abänderungsantrages folgt, dass es sich um eine abschließende Definition handelt, sodass die bereits erfolgte Bauausschreibung oder die Auftragserteilung an den Bauunternehmer noch nicht als Beginn der Errichtung zu werten sind. Ausschlaggebend sind vielmehr das Vorliegen einer gültigen Baubewilligung iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 und der Beginn der tatsächlichen handwerklichen Baumaßnahmen (Mayr in Ecker/Epply/Rößler/Schwab Mehrwertsteuer: Kommentar, 71. Lfg Dezember 2022 § 6 Abs 2 Rz 110).

Im Erkenntnis vom 31.5.2017, Ro 2016/13/0016 hatte sich der VwGH mit der Frage des Zeitpunktes des Beginns der Errichtung des Gebäudes iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 auseinanderzusetzen. In Rz 29 des Erkenntnisses wird ausgeführt: „*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.*“

Die im vorliegenden Fall im August 2012 laut Bautagesberichte tatsächlich durchgeführten Arbeiten, dh erste Rodungs- Abhumusierungs- und Abtragungsarbeiten, stellen nach der zitierten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes bereits tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen dar. Insbesondere gehen die ersten Rodungs-, Abhumusierungs- und Abtragungsarbeiten über bloß *planerische* Bauleistungen hinaus und qualifizieren sohin als tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen, mit denen die Bauausführung tatsächlich begonnen wird (gleichlautend BFG vom 4.12.2017, RV/7102380/2013 in welchem Grabungsarbeiten für Streifenfundamente als Baumaßnahmen beurteilt werden, welche bereits der Errichtung des Gebäudes dienen).

Von zentraler Bedeutung ist die Frage, ob die vorliegende, auf Vorarbeiten beschränkte Bewilligung als Baubewilligung iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 anzusehen ist. Nach dieser Bestimmung setzt der Beginn der Errichtung kumulativ voraus, dass eine Baubewilligung vorliegt und bei Vorliegen dieser Bewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird: „*Als Beginn der Errichtung [des Gebäudes] ist der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen.*“

Nach Auffassung des Gerichts ist unter der in § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 geforderten Baubewilligung ausschließlich eine Bewilligung zu verstehen, die die Errichtung des Gebäudes selbst zum Gegenstand hat. Demgegenüber vermag eine Bewilligung, die lediglich vorbereitende Maßnahmen erfasst, die gesetzlichen Voraussetzungen nicht zu erfüllen.

Im vorliegenden Fall kommt hinzu, dass die Durchführung der bewilligten Vorarbeiten zu einem Zeitpunkt erfolgte, in dem für das betreffende Grundstück die erforderliche Widmung als Bauland noch nicht bestand. Die Umwidmung der Grundstücksfläche von Freiland in Bauland erfolgte erst mit Bescheid vom 9. November 2012.

Die Baubewilligung für die Errichtung des Gebäudes wurde in weiterer Folge erst am 20. Februar 2013 erteilt. Bei den bereits im August 2012 vorgenommenen Arbeiten konnte es sich daher lediglich um vorbereitende Maßnahmen handeln.

Nun bestimmt die für den Bewilligungsbescheid für die Durchführung von Vorarbeiten relevante Gesetzesgrundlage gem § 30 Abs 1 Tiroler Bauordnung 2011, LGBl. Nr. 57/2011 folgendes: *„Mit der Ausführung eines bewilligungspflichtigen Bauvorhabens darf erst nach dem Eintritt der Rechtskraft der Baubewilligung begonnen werden. Ist jedoch aufgrund des Verfahrensstandes offenkundig, dass ein Grund für die Zurückweisung oder Abweisung des Bauansuchens nicht vorliegt, so kann die Behörde auf Antrag des Bauwerbers die Durchführung von Vorarbeiten, wie insbesondere den Erdaushub und die Sicherung der Baugrube, bereits vor diesem Zeitpunkt bewilligen. Im Bewilligungsbescheid sind die Arbeiten, die durchgeführt werden dürfen, im Einzelnen zu bezeichnen.“*

Auch wenn auf Grundlage dieser Bestimmung eine Bewilligung zur Durchführung von Vorarbeiten erteilt wurde und für die Behörde nach dem damaligen Verfahrensstand offenkundig war, dass kein Zurückweisungs- oder Abweisungsgrund hinsichtlich des Bauansuchens vorliegt, war damit jener Verfahrensstand des Bauvorhabens, den der Gesetzgeber als schutzwürdig erachtet, noch nicht erreicht. Aus dem Zweck der Übergangsregelung, bereits in Errichtung befindliche Gebäude bei vorliegender Baubewilligung von der Neuregelung auszunehmen, ergibt sich vielmehr, dass der Gesetzgeber nur jene Sachverhalte erfassen wollte, in denen die Dispositionsfreiheit des Bauwerbers hinsichtlich der Umsetzung des Bauvorhabens bereits in erheblichem Maße eingeschränkt ist. Solange das Bauverfahren jedoch noch nicht derart fortgeschritten ist, dass eine Baubewilligung für die Errichtung des Gebäudes selbst vorliegt, besteht kein vergleichbar schutzwürdiges Vertrauen des Abgabepflichtigen auf den Fortbestand der bisherigen (alten) Rechtslage.

Diese Auslegung wird auch durch die Gesetzesmaterialien gestützt. Hätte der Gesetzgeber eine weitergehende Übergangsregelung schaffen wollen, hätte er auch vorbereitende Maßnahmen oder planerische Leistungen als ausreichende Anknüpfungspunkte normieren können. Dem steht jedoch entgegen, dass der Gesetzgeber im Zuge des Abänderungsantrages in der 148. Sitzung des Nationalrates vom 28. März 2012 ausdrücklich zum Ausdruck brachte, dass es sich

bei der in § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 enthaltenen Umschreibung um eine abschließende Definition handeln soll. In diesem Zusammenhang wurde insbesondere die ursprünglich vorgesehene Regelung, wonach auch eine vor dem 1. September 2012 erfolgte Bauausschreibung oder Auftragserteilung an einen Bauunternehmer ausreichend sein sollte, bewusst gestrichen. Die Materialien sprechen daher gegen eine erweiternde Auslegung der Übergangsbestimmung.

Fehlt es demnach im maßgeblichen Zeitpunkt sowohl an der erforderlichen Baulandwidmung als auch an einer Baubewilligung für die Errichtung des Gebäudes, kann es sich begrifflich noch nicht um ein „*in Errichtung befindliches Gebäude*“ im Sinne des Gesetzes handeln. Ein Bewilligungsbescheid zur Durchführung von Vorarbeiten erfüllt nicht die rechtliche Qualifikation eines Baubewilligungsbescheides iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994.

Es lag sohin vor dem 1. September 2012 eine Bewilligung zur Durchführung von Vorarbeiten, jedoch keine Baubewilligung iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 zur Errichtung eines Gebäudes vor. Da somit mit der Errichtung des Gebäudes durch die Bf nicht vor dem 1. September 2012 unter aufrechter Baubewilligung im Sinne des § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 begonnen wurde, ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 6 Abs 2 UStG 1994 nicht zulässig und somit die Vorsteuern aus Errichtungskosten nicht abzugsfähig.

Die Beschwerde hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide für 2015 und 2016 war daher abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Beschluss)

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2012, Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2013 und Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2014 wurden ersatzlos aufgehoben.

§ 261 Abs 2 BAO bestimmt: *„Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.“*

Nach Aufhebung der Bescheide zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2012, zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2013 und zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2014 waren die neuen Sachbescheide zur Umsatzsteuer 2012, 2013 und 2014 gem § 261 Abs 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision bzgl Erkenntnis)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Lösung der streitgegenständlichen Rechtsfrage betreffend die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt, weshalb diesbezüglich keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Abseits dessen stellen die wesentlichen Punkte der gegenständlichen Entscheidung hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens eine Frage der Beweiswürdigung dar.

Nachdem zur Frage, ob eine Bewilligung für die Durchführung von Vorarbeiten eine Baubewilligung iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 darstellt, eine höchstgerichtliche Rechtsprechung fehlt, war die ordentliche Revision insgesamt zuzulassen.

3.4. Zu Spruchpunkt IV. (Revision bzgl Beschluss)

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Die Gegenstandsloserklärung ergibt sich schon aus dem Gesetzestext, sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Salzburg, am 24. Juni 2026