

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** über die Beschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Masseverwalter Mag. Michael Wagner RA, Bischof Stefan Laszlo-Straße 17/ GL 1, 7000 Eisenstadt, vom 24. Juli 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, dieses vertreten durch Hofrätin ***AV*** B.A., vom 5. Mai 2023 betreffend Umsatzsteuer 2016 bis 2019 sowie Festsetzung Umsatzsteuer für Sept. 2020 und Okt. 2020 und vom 9. Mai 2023 betreffend Säumniszuschlag (USt) für 2016 bis 2019, allesamt ergangen zu St.Nr. ***111***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide erfahren keine Änderung.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin (Bf) ist der Handel mit Immobilien.

Im Zuge einer abgeführten Außenprüfung gemäß § 150 BAO traf der Prüfer in seinem Ergebnisbericht nachstehende Feststellungen:

„Tz. 1 Allgemeines

*Die am 11.7.2022 begonnene Umsatzsteuersonderprüfung über den Zeitraum von 07/2020 bis 01/2021 wurde nach Prüfungsbeginn abgebrochen, nachdem die Frage nach der Verwertung der Wohnungen der Liegenschaft ***PLZ1*** **Ort1***, **G** Str. ***Nr1** verneint wurde.*

*Im Zuge der Vorbereitungshandlungen zur Umsatzsteuersonderprüfung wurde anhand von Grundbuchabfragen festgestellt, dass, nachdem in den Jahren 2016 bis 2020 für die Errichtung der Wohnhausanlage ***G*** in ***PLZ1*** **Ort1*** der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, 6 der 18 Wohneinheiten in den Jahren 2021 und 2022 steuerfrei veräußert wurden. Als Folge wurde die Umsatzsteuerprüfung in eine Betriebsprüfung übergeleitet.*

Im Zuge der Anmeldung zur Betriebsprüfung am 14.7.2022 wurde eine Selbstanzeige übergeben, welche nachfolgend an die zuständige Strafbehörde weitergeleitet wurde. Bereits in der Vorprüfung (Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 1-9/2016) wurde vom Vorprüfer aufgrund von Indizien und Hinweisen zur wirtschaftlichen Verwertung der Wohnhausanlage der Vorsteuerabzug verwehrt.

Diese Feststellung wurde jedoch im Beschwerdeverfahren nachträglich wieder aufgehoben, da im Zuge dessen 4 verbindliche Mietanbote vorgelegt wurden. Auffällig ist, dass keines dieser 4 Mietanbote jemals realisiert wurde, noch dass einer der Anbotsleger eine Wohnung gekauft hat. Es steht im Raum, ob diese Mietanbote tatsächlichen inhaltlichen Bestand gehabt haben oder ob mit bloßer Erfüllung inhaltsleerer Formalitäten die Abgabenbehörde getäuscht werden sollte.

*Im Zuge der Prüfung wurde der Prüfer ADir ***J*** mit erweitertem Prüfungsauftrag vom 7.10.2022 als Mitprüfer in die laufende Betriebsprüfung involviert. Dies aus dem Grund, weil sich herausgestellt hat, dass die mangelnde Lebensdeckung des Alleingesellschafters und einzigen Geschäftsführers **V*** *N* die ***Bf1*** mit der sich ebenfalls in Prüfung befindlichen AG 2 GmbH verbindet.*

*Mit Schreiben vom 09.02.2023 wurde vom Gesellschafter-Geschäftsführer **V*** *N* auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung verzichtet.*

Tz. 2 Vorsteuerberichtigung

Sachverhalt

*Die geprüfte Gesellschaft hat im Jahr 2015 eine Liegenschaft in ***PLZ1*** **Ort1***, **G*** um den Kaufpreis von € 760.000,-- erworben. Im Zuge dieses Rechtsgeschäfts wurde keine Umsatzsteuer seitens des Veräußerers in Rechnung gestellt und kein Vorsteuerabzug seitens des Erwerbers geltend gemacht.*

Im Jahr 2016 wurde mit der Errichtung einer Wohnhausanlage mit 18 Wohneinheiten begonnen. Zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung am 29.07.2022 wurde festgestellt, dass 6 der 18 Wohneinheiten bezugsfertig sind und die anderen 12 Wohneinheiten sich in belagsfertigen Zustand befinden (keine Böden, Fliesen, Sanitär).

Die 6 bezugsfertigen Wohnungen wurden in den Jahren 2021 und 2022 steuerfrei an Privatpersonen veräußert, eine Vorsteuerberichtigung in den jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen wurde nicht vorgenommen.

Rechtliche Beurteilung

Gefolgt der Textur des VwGH Erkenntnisses vom 20.10.2009 sowie den Umsatzsteuerrichtlinien RZ 799 wird festgehalten, dass der Vorsteuerabzug vor Ausführung des Umsatzes nur dann in Anspruch genommen werden kann, wenn - einerseits zweifelsfrei dargelegt werden kann, dass steuerpflichtige Umsätze erzielt werden, zB. durch bindende Vorvereinbarungen (Verträge), eine bloße Absichtserklärung ist nicht bindend - andererseits bei Würdigung des Sachverhalts am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsguts sowie der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit der steuerpflichtigen Vermietung bzw. Veräußerung mit größerer Sicherheit anzunehmen ist, basierend auf nach außen hin tretende Ereignisse, d.h. der auf Vermietung gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (VwGH 29.07.1997).

Die Frage ob die geschilderten Voraussetzungen vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage. Die Finanzverwaltung darf klare Beweise vom Abgabepflichtigen fordern, der seinerseits für eine entsprechende Beweisvorsorge zu sorgen hat.

Für die Beurteilung wurden folgende Faktoren bzw. Indizien berücksichtigt:

- die bisherige steuerliche Behandlung, d.i. die steuerfrei behandelte Veräußerung von 6 Wohneinheiten (= nachhaltig nach außen tretende Ereignisse)
- kurzfristige Finanzierung des Bauvorhabens- Parifizierung der Wohnungen
- aufgrund der Projektbeschreibung gibt es Hinweise auf den beabsichtigten Verkauf der einzelnen Wohnungen nach deren Fertigstellung
- Hinweise auf Inanspruchnahme der Wohnbauförderung durch den Käufer- in den Bau- und Ausstattungsbeschreibungen ist immer nur von Käufern die Rede
- Verrechnung von Mehrkosten bei Plan- und Ausstattungsänderungen
- Angabe der Nebenkosten in Prozent des Kaufpreises
- Zusatzleistungen werden gegen Aufpreis angeboten.

Rechtsfolgen

Nach § 167 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung zum § 167 Abs. 2 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat. In Abwägung der Wahrscheinlichkeiten kann die zukünftige steuerpflichtige Vermietung zu Wohnzwecken oder ein steuerpflichtiger Verkauf nicht glaubhaft gemacht werden, nachdem bereits 6 der 18 Wohneinheiten steuerfrei an Private veräußert wurden.

Die im Prüfungs- und Nachschauzeitraum geltend gemachte Vorsteuer wird zur Gänze rückgefordert.

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2016</u> Euro	<u>2017</u> Euro	<u>2018</u> Euro
<u>Umsatzsteuer</u>			
U1			
[060] Vorsteuern (ohne EUST)	-273.524,08	-209.666,65	-93.346,67

<u>Zeitraum</u>	<u>2019</u> Euro	<u>10/2020</u> Euro
<u>Umsatzsteuer</u>		
U1		
[060] Vorsteuern (ohne EUST)	-58.733,33	

FSU	
[ART] Art	FSU
[STATUS] Status	erfasst
[000] steuerbarer Umsatz	6.515,50
[022] 20% Normalsteuersatz	4.024,60
[029] 10% ermäßigter Steuersatz	2.490,90
[060] Vorsteuern (ohne EUST)	686,27

(...)“

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht des Prüfers und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren in Bezug auf die Jahre 2016 bis 2019 entsprechende Umsatzsteuerbescheide. Weiter ergingen – nunmehr ebenso in Anfechtung stehende – Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume 09.2020 und 10.2020 sowie Säumniszuschlagsbescheide im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer für 2016 bis 2019.

In den Bescheidbegründungen verwies das Finanzamt auf die Festhaltungen im Bp-Bericht sowie der bezug habenden Niederschrift.

Mit der in verlängerter Frist eingereichten **Beschwerdeeingabe** vom 24.07.2023 wandte sich die Bf gegen die Umsatzsteuerbescheide 2016 bis 2019 sowie die beiden Festsetzungsbescheide von Umsatzsteuer für 09/2020 und 10/2020 und gegen die Bescheide über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen betreffend Umsatzsteuer 2016 bis 2019.

In der Bescheidbegründung führte die Bf aus, außer Streit stehe, dass 6 der 18 Wohneinheiten des Projektes ***G*** ***Ort1** im Rahmen eines „Notverkaufs“ zur Liquiditätssicherung ohne Umsatzsteuer an Privatpersonen verkauft worden seien. Sie verweise diesbezüglich auf die vom Geschäftsführer **V*** Walz erstattete Selbstanzeige. Die Behörde führte in den angefochtenen Sachbescheiden unter Hinweis auf Rz 799 UStR aus, dass im Hinblick auf eine künftige Optionsausübung ein Vorsteuerabzug nur möglich sei, wenn der Unternehmer

zweifelsfrei darlegen könne, dass nach allgemeinen Erfahrungsgut im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Veräußerung mit größerer Sicherheit anzunehmen sei als der Fall der steuerbefreiten Veräußerung oder der Fall des Unterbleibens der Veräußerung. Auch sei die bisherige Tätigkeit des Unternehmers im Rahmen der anzustellenden Gesamtwürdigung zu berücksichtigen.

Die Bf sei schon länger im Immobiliengeschäft bei Projekten mit mehreren Wohneinheiten und einem größeren Investitionsvolumen tätig. So habe sie bereits vor dem Projekt „***G***“ (Anm: im Folgenden kurz „G“ genannt) zwei andere Projekte höchst erfolgreich vermittelt. Beide Projekte seien nach deren Fertigstellung auch mit Umsatzsteuer an Investoren verkauft worden. Bei Projekt „**Ort2** **Nr2**, **PLZ2** *Ort2A*“ (Anm. im Folgenden kurz „M“ genannt) sei zudem zuerst auch umsatzsteuerpflichtig vermietet und anschließend das gesamte Objekt samt Übergang der Mietverhältnisse veräußert worden.

Von besonderer Relevanz sei im Kaufvertrag betreffend das besagte Objekt M der Punkt II.3., der eindeutig die Übernahme der Mietverträge durch den Käufer beweise. Überdies gehe auch aus Pkt IV. des Kaufvereinbarung das Vorliegen eines umsatzsteuerpflichtigen Verkaufes hervor.

Im Kaufvertrag hinsichtlich des Objektes „**StrA*** 9, **PLZ3*** **Ort3***“ (im Folgenden kurz „S“ genannt), werde in Pkt. 3 die Verrechnung des Kaufpreises mit Umsatzsteuer ausdrücklich festgehalten.

Die einschlägige Literatur (*Berger* u.a. in Praxiskommentar UStG, § 12 Rz 69 und 72) halte zur gegenständlichen Thematik fest, dass ein im Zeitpunkt des Leistungsbezuges geltend gemachter Vorsteuerabzug auch dann beibehalten werden dürfe, wenn es gar nicht zur Erzielung der beabsichtigten Umsätze komme (bspw. bei Fehlinvestitionen oder beim erfolglosen Unternehmer). Wesentlich sei, dass die Ausführung der vorsteuerabzugsberechtigten Umsätze ernsthaft geplant und auch entsprechend in Erscheinung getreten sei. Die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auf Basis der wahrscheinlichsten Eintrittsvariante zu beurteilen.

Nun sei das Geschäftsmodell der Bf, Objekte mit mehreren Wohnungen zu errichten und umsatzsteuerpflichtig als Gesamtheit an Investoren zu verkaufen, im Zeitpunkt des Beginns des Projektes G, mehrfach erfolgreich umgesetzt worden. Auch sei beabsichtigt, die verbleibenden Wohneinheiten des Projektes G als Gesamtheit an einen Investor umsatzsteuerpflichtig zu verkaufen. Diese Intention werde in eindeutiger Weise durch die Schaltung einer Verkaufsanzeige durch die Makleragentur „Immobilien ***A*** GmbH“ auf ***VerkaufsplattformX** über das gesamte Wohnungspaket bewiesen. Durch den besagten Umstand trete der Wille eines Verkaufs an einen Investor samt Umsatzsteuer nach außen in Erscheinung; diese rechtfertige den Vorsteuerabzug für die verbleibenden Wohneinheiten „eindrucksvoll“.

Die Bf legte als weiteres Beweismittel ein unterzeichnetes Mietanbot vor, welches aufzeige „dass ein Objekt dieses Immobilienprojekts bereits umsatzsteuerpflichtig vermietet wurde.“ Dies indiziere, so die Bf, dass – wie bei den vorigen Projekten – eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung mit einem anschließenden umsatzsteuerpflichtigen Verkauf priorisiert worden sei.

Auch gemessen am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes sowie der Denkgesetze könne in Bezug auf die Zulässigkeit eines Vorsteuerabzuges eindeutig die Schlussfolgerung angenommen werden, dass gegenständlich die Absicht einer steuerpflichtigen Veräußerung vorliege.

Das Finanzamt habe die bisherige Tätigkeit der Bf im Zuge seiner Beweiswürdigung überhaupt nicht beachtet bzw. gewürdigt. Die Behörde habe aufgrund der Notverkäufe den Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten zur Gänze versagt. Diese Entscheidung sei im Rahmen der freien Beweiswürdigung erfolgt und zwar ohne die nunmehr zur Vorlage gebrachten Beweismittel und Ausführungen. Die Steuervorschreibung sei daher aufgrund eines Sachverhaltes erfolgt, für welchen es eindeutig an ausreichenden Beweisergebnissen mangle.

Die Bf legte ihrer Beschwerdeeingabe folgende Urkunden bei:

- Rechnung des Projektes M vom 24.2.2022, ausgestellt von der Bf an die Erwerberin (Fa **H** Vermietung und Verpachtung GmbH) über € 980.000 zzgl € 196.000 USt;
- Kaufvertrag hinsichtlich Projekt M, abgeschlossen zwischen der Bf als Verkäuferin und der Fa **H** Vermietung und Verpachtung GmbH als Erwerberin;
- Rechnung über das Projekt S vom 31.7.2020, ausgestellt von der Bf an die Erwerberin (**L** gGmbH) über € 1.650.000 zzgl. € 330.000 USt;
- Kaufvertrag hinsichtlich Projekt S vom 30.7.2020;
- Verkaufsanzeige der Fa Immobilien ***A*** GmbH aus 2023, tit. „Wohnungspaket im ***StadtteilQ*** zu verkaufen – Erstbezug, Zinshaus € 4.278.000, Wohnfläche 1.280 m²;
- Mietanbot vom *T2M2*.2023 eines (potenziellen) Mieters über Anmietung einer Wohnung (Penthouse) im Objekt M ab 1.4.2023 für die Dauer von fünf Jahren.

Mit den jeweils am 22.3.2024 ergangenen **Beschwerdevorentscheidungen** wurde die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2016 bis 2019 sowie gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 09/2020 und 10/2020 als unbegründet abgewiesen. Ebenso mit Beschwerdeverentscheidung vom 28.3.2024 abgewiesen wurde jene Beschwerde, die sich gegen den Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen in Bezug auf die Zeiträume 2016 bis 2019 richtete.

In der gesondert per Datum 25.3.2024 ergangenen **Bescheidbegründung** (zu den BVE betreffend die Umsatzsteuer- und Festsetzungsbescheide) führte die Behörde nach Wiedergabe der vom Bf dargelegten Ausführungen Nachstehendes aus:

„Im Jahr 2016 wurde mit der Errichtung einer Wohnhausanlage ***G*** in ***PLZ1***
 Z mit 18 Wohneinheiten begonnen. Zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung am
 29.7.2022 wurde festgestellt, dass 6 der 18 Wohneinheiten bezugsfertig sind und die
 anderen 12 Wohneinheiten sich in belagsfertigen Zustand befinden. Die 6 bezugsfertigen
 Wohnungen wurden in den Jahren 2021 und 2022 steuerfrei an Privatpersonen veräußert,
 eine Vorsteuerberichtigung in den jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen wurde nicht
 vorgenommen. Bereits in der Vorprüfung (Umsatzsteuersonderprüfung 1-9/2016) wurde
 aufgrund von Indizien und Hinweisen zur wirtschaftlichen Verwertung der Wohnhausanlage
 der Vorsteuerabzug verwehrt. Diese Feststellung wurde jedoch im Beschwerdeverfahren
 nachträglich wieder aufgehoben, da im Zuge des Beschwerdeverfahrens 4 verbindliche
 Mietangebote vorgelegt wurden. Keines dieser 4 vorgelegten Mietangebote wurden jemals
 realisiert und keiner der Angebotsleger hat eine Wohnung gekauft.

Im Zuge der Außenprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

Die im Prüfungs- und Nachschauzeitraum geltend gemachte Vorsteuer wurde zur Gänze
 rückgefordert, da diese in den jeweiligen Jahren der Investitionen geltend gemacht wurden.

Für die Beurteilung wurden folgende Faktoren bzw. Indizien berücksichtigt:

- die bisherige stl Behdlg. d.i. die steuerfr. Beh. Veräußerung von 6 Wohneinh. (nachhaltig
nach außen tretende Ereignisse)
- kurzfristige Finanzierung des Bauvorhabens
- Parifizierung der Wohnungen
- aufgrund der Projektbeschreibung gibt es Hinweise auf den beabsichtigten Verkauf der
einzelnen Wohnungen nach deren Fertigstellung
- Hinweise auf Inanspruchnahme der Wohnbauförderung durch den Käufer
- in den Bau- und Ausstattungsbeschreibungen ist immer nur von Käufern die Rede
- Verrechnung von Mehrkosten bei Plan- und Ausstattungsänderungen
- Angabe der Nebenkosten in Prozent des Kaufpreises
- Zusatzleistungen werden gegen Aufpreis angeboten

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurden Unterlagen über den Verkauf eines
 landwirtschaftlichen Grundstücks S in ***OrtX*** im Ausmaß von 1.853 m² vorgelegt. Das
 Grundstück wurde an ***L*** gGmbH iHv 1.650.000,00 Euro zuzüglich 20 % Umsatzsteuer
 iHv 330.000,00 Euro am 30.07.2020 veräußert.

Des Weiteren wurden Unterlagen über den Verkauf eines Zinshauses an die ***H***
 Vermietung und Verpachtung GmbH mit Rechnung v. 24.02.2022 iHv 980.000,00 Euro
 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer iHv 196.000,00 vorgelegt.

Anhand dieser nun im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen der beiden Verkäufe könne nach Ansicht der Bf nun daraus schlussgefolgert werden, dass für die verbleibenden Errichtungskosten, die nicht von der Selbstanzeige umfasst sind, der Vorsteuerabzug vollkommen zu Recht bestehe.

*Auf Grund der zwei Grundstücksverkäufe mit Umsatzsteuer kann nicht darauf geschlossen werden, dass auch der Verkauf des Objekts bzw der einzelnen Wohnungen in ****Ort1****, ****G**** Straße *****Nr1****, ebenfalls von vornherein bereits zum Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes bzw im Zeitpunkt der Geltendmachung der Vorsteuerbeträge die Ausübung zur Option gemäß § 6 Abs 2 UStG 1994 geplant war und dass das Gebäude im Ganzen umsatzsteuerpflichtig verkauft wird. Durch die steuerfreien Verkäufe der einzelnen Wohnungen und der vorliegenden Fakten wie oben aufgezählt, kann die zukünftige steuerpflichtige Vermietung zu Wohnzwecken bzw ein steuerpflichtiger Verkauf nicht glaubhaft gemacht werden, nachdem bereits 6 der 18 Wohnungen steuerfrei an Private veräußert wurden.*

*Das im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegte Mietangebot für eine Wohnung, datiert mit 24.03.2023 (eine Mietzusage wurde im Beschwerdeverfahren nicht vorgelegt, das Mietangebot erlischt lt. Angebot am 27.03.2023) und dass die verbleibenden Wohneinheiten des Projekts mit Datum ***TTMM.2023** über die Anzeige der Immobilien *****A***** GmbH über das gesamte Wohnungspaket auf der Plattform *****VerkaufsplattformX**** angeboten werden, sagt nichts darüber aus, dass in den Jahren 2016 bis 2020 diese Vorgehensweise bereits geplant war. Dies konnte für die Vergangenheit nicht nachgewiesen werden. Der Vorsteuerabzug kann frühestens für den Voranmeldungs-(Veranlagungs-)zeitraum geltend gemacht werden, in dem der Unternehmer seine Absicht zur steuerpflichtigen Behandlung zweifelsfrei darlegen kann. Eine bloße Erklärung, ein Gebäude künftig steuerpflichtig zu vermieten bzw. steuerpflichtig veräußern zu wollen, ist nicht ausreichend.“*

In ihrer rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes führte die Behörde aus, dass die Lieferung von Grundstücken gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG 1994 steuerfrei sei, wodurch Vorsteuern im Zusammenhang mit derartigen Umsätzen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen seien (§ 12 Abs. 3 UStG 1994). Will ein Unternehmer im Hinblick auf eine künftige Optionsausübung (§ 6 Abs. 2 leg. cit.) bereits vor der Ausführung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, sei dies nur dann möglich, wenn dieser zweifelsfrei darlegen könne, dass bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Veräußerung mit größter Sicherheit anzunehmen sei.

Das Finanzamt habe in freier Beweiswürdigung festgestellt, dass die zukünftige steuerpflichtige Vermietung zu Wohnzwecken oder ein steuerpflichtiger Verkauf von der Bf nicht glaubhaft

gemacht habe werden können, nachdem bereits 6 der 18 Wohneinheiten steuerfrei an Privatpersonen veräußert worden seien und die restlichen Wohnungen einzeln zum Verkauf angeboten worden seien.

Die Bf habe für den Zeitraum 2016 bis 2020 keine objektiven Nachweise für eine steuerpflichtige Vermietung bzw. steuerpflichtige Veräußerung der in Streit stehenden Wohnungen vorlegen können.

Mit Eingabe vom 8.4.2024 beantragte die Bf die Vorlage ihrer Beschwerde an das Verwaltungsgericht.

In seinem Vorlagebericht vom 21.6.2024 beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde, und zwar im Wesentlichen mit der Begründung, aufgrund der bisher erfolgten Grundstücksverkäufe mit Umsatzsteuerausweis könne nicht darauf geschlossen werden, dass auch in Bezug auf das Objekt G von vornherein, dh bereit zum Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes bzw. im Zeitpunkt der Geltendmachung der Vorsteuerbeträge, ein umsatzsteuerpflichtiger Verkauf des gesamten Gebäudes an einen Investor bzw. eine steuerpflichtige Vermietung geplant gewesen sei.

Das Finanzamt führte in seinem Vorlagebericht zum Punkt „Stellungnahme“ wörtlich aus:

*„Im Zuge des Beschwerdeverfahrens konnten für den Zeitraum 2016 bis 2020 keine objektiven Nachweise für eine steuerpflichtige Vermietung bzw. Veräußerung der Wohnungen für das Objekt **Ort1***, ***G*** von Seiten der Bf vorgelegt werden. Von Seiten der Außenprüfung wurden folgende Faktoren bzw Indizien berücksichtigt:*

- die bisherige steuerliche Beurteilung, dass die bisher 6 verkauften Wohnungen steuerfrei verkauft wurden (nachhaltig nach außen tretende Ereignisse)*
- kurzfristige Finanzierung des Bauvorhabens*
- Parifizierung der Wohnungen*
- aufgrund der Projektbeschreibung gibt es Hinweise auf den beabsichtigten Verkauf der einzelnen Wohnungen nach deren Fertigstellung*
- Hinweise auf Inanspruchnahme der Wohnbauförderung durch den Käufer*
- in den Bau- und Ausstattungsbeschreibungen ist immer nur von Käufern die Rede*
- Verrechnung von Mehrkosten bei Plan- und Ausstattungsänderungen*
- Angabe der Nebenkosten in Prozent des Kaufpreises*
- Zusatzleistungen werden gegen Aufpreis angeboten*

*Unter Berücksichtigung dieser genannten Faktoren bzw Indizien ist der Vorsteuerabzug im jeweiligen Jahr der Investition nicht gerechtfertigt. Aufgrund der zwei vorgelegten Grundstücksverkäufe mit Umsatzsteuer kann nicht darauf geschlossen werden, dass auch der Verkauf des Objekts bzw der einzelnen Wohnungen in **Ort1***, **G** Straße*

****Nr1** ebenfalls von vornherein bereits zum Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes bzw im Zeitpunkt der Geltendmachung der Vorsteuerbeträge die Ausübung gemäß § 6 Abs 2 UStG geplant war und dass das Gebäude im Ganzen umsatzsteuerpflichtig verkauft wird. Durch die steuerfreien Verkäufe der einzelnen Wohnungen und der vorliegenden Fakten wie oben erwähnt, kann die zukünftige steuerpflichtige Vermietung zu Wohnzwecken bzw ein steuerpflichtiger Verkauf nicht glaubhaft gemacht werden, nachdem bereits 6 der 18 Wohnungen steuerfrei an Privatpersonen veräußert wurden. Auch das im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegte Mietangebot für eine Wohnung, datiert mit *T2M2*.2023 (eine Mietzusage wurde im Beschwerdeverfahren nicht vorgelegt, das Mietangebot erlischt lt. Angebot am 27.3.2023) und dass die verbleibenden Wohneinheiten des Projekts mit Datum 14.7.2023 über die Anzeige der Immobilien ***A*** Ges.m.b.H über das gesamte Wohnungspaket über die Plattform ***VerkaufsplattformX** angeboten werden, sagt nichts darüber aus, dass in den Jahren 2016 bis 2020 diese Vorgehensweise bereits geplant war. Dies konnte für die Vergangenheit nicht nachgewiesen werden. Der Vorsteuerabzug kann frühestens für den Voranmeldungs (Veranlagungs-)zeitraum geltend gemacht werden, in dem der Unternehmer seine Absicht zur steuerpflichtigen Behandlung zweifelsfrei darlegen kann. Eine bloße Erklärung, ein Gebäude künftig steuerpflichtig zu vermieten bzw steuerpflichtig veräußern zu wollen, ist nicht ausreichend. Gemäß § 167 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ereignisse des Abgabenverfahrens nach freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“*

Im Zuge der am 29.6.2026 abgeführten mündlichen Verhandlung – über das Vermögen der Bf wurde mittlerweile ein Konkursverfahren eröffnet (s. Beschluss des LG ***AA*** vom *TT*MM*.2025, **AZ**) und RA Mag. Michael Wagner zum Masseverwalter bestellt – brachte die Amtsvertreterin vor, dass die belangte Behörde ihre bisher vertretene Rechtsansicht vollinhaltlich aufrecht halte. Die Amtsvertreterin ergänzte, dass aufgrund des vorliegenden Gesamtbildes die Behörde davon ausgehe, dass die Intention der Bf auf den Verkauf der einzelnen Wohnungen ausgerichtet gewesen sei. Es würden zudem keine Indizien dahingehend vorliegen, dass diese Wohnungen als reine Anlegerwohnungen konzipiert seien. Vielmehr sei ein beabsichtigter Verkauf an Privatpersonen anzunehmen.

Der gesetzliche Vertreter der Bf war zur Verhandlung nicht erschienen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf erwarb mit Kaufvertrag vom 24.6.2015 von der ***X*** GmbH die Liegenschaft EZ ***000*** der KG ***Z*** im Flächenausmaß von 3.288 m². Der Kaufpreis der Liegenschaft, auf welcher die

. Die Vertragsparteien hielten in Punkt III. des Kaufvertrages ausdrücklich fest, dass im genannten Kaufpreis keine Umsatzsteuer enthalten sei und eine solche auch nicht aufgeschlagen werde.

In der Folge errichtete die Bf auf dem besagten Grundstück eine aus zwei Gebäuden bestehende Wohnanlage mit insgesamt 18 Wohneinheiten samt Parkflächen. Bereits im Jahr des Baubeginnes wurde das Projekt von der Agentur „**NN** Immobilien“ auf ihrer Homepage beworben. Aktenkundig sind diesbezüglich Ausdrücke ihrer Homepage vom 16.12.2016, wo jene einzelne Wohnung unter „Urbanes Wohnen ***Ort1***“ zum Kauf angeboten wurde. Beschrieben wurden die einzelnen Objekte wie folgt:

*„(..) In nur ca 500 Meter Entfernung zum Hauptplatz von ***Z*** werden 18 hochwertig ausgestattete Eigentumswohnungen in sehr guter Lage neu errichtet. Das exklusive Wohnungsangebot reicht von 2- bis zu 5- Zimmerwohnungen mit Wohnflächen von 66 m2 bis 141 m2.*

Die Wohnungen verfügen entweder über eine Terrasse bzw. einen Garten oder über Balkone.

Die Größe der Terrassen bewegt sich zwischen 11m2 und 48 m2, die Fläche der Gärten reicht von 20 m2 bis zu 89 m2.

Kaufpreise haben eine Bandbreite von € 197.000 bis zu € 435.000,- (..)

Ein Autoabstellplatz – Carport sowie ein Lagerraum gehört zu jeder Wohnung.

Die Eigentumswohnungen werden schlüsselfertig übergeben. Sämtliche Wohnungen sind barrierefrei zu erreichen.

Bestimmen Sie rechtzeitig mit, das Objekt bietet Ihnen noch alle Möglichkeiten Ihre persönlichen Wünsche einfließen zu lassen.

Änderungen beim Grundriss und bei der Innenausstattung sind derzeit noch möglich. (..).

Unser Erfolgshonorar beträgt im Kauffalle 3% zuzüglich 20% MWSt. (...).“.

Im Behördenakt einliegend befindet sich ein Foto über ein vor der Wohnanlage angebrachtes Werbeschild mit der Aufschrift „Wohnungen zu verkaufen; ***A*** Immobilien GmbH“. Ein Datum betreffend die Aufnahme ist nicht zu ersehen.

Aktenkundig ist zudem eine Preisliste der Bf über die 18 Wohnungen der Anlage G (OZ 58), welche neben der jeweiligen Wohnfläche und Terrassen bzw. Balkonfläche auch die Nebenkosten ausweist. Zudem wird festgehalten, dass das vorliegende Projekt die derzeit geltenden Voraussetzungen für eine Förderung nach dem Wohnbauförderungsgesetzes des Landes **XX** erfüllt. Käufer würden daher um eine Wohnbauförderung ansuchen können,

sofern sie die persönlichen Voraussetzungen hierfür (Familien- und Einkommenssituation) erfüllen.

Im umfangreichen Exposé des Projektes G (OZ 61) finden sich die Grundrisse der einzelnen Eigentumswohnungen mit einer Bau- und Ausstattungsbeschreibung. Optional und gegen Aufpreis bestehe die Möglichkeit für den Käufer das Ordern von Aussen-Raffstores bzw. Sonnenschutz, von zusätzlichen Elektroinstallationen (Stromkreise, Auslässe, Steckdosen, etc.), zusätzliche Waschtische, Duschtrennwände aus Glas, Einzäunung der Eigengärten sowie sonstige Zusatzausstattungen und technische Ausstattungen nach dem Bussystem.

Ebenso aktenkundig ist das Nutzwertgutachten des Baumeisters DI (FH) **Z*** vom 9.11.2020 (Auftraggeberin: Bf) betreffend die Wohnhausanlage G in Bezug auf die 18 Wohnungen und 18 Stellplätze samt Zubehör. Die durchgeführte Parifizierung bildete die Voraussetzung für die Qualifikation als Wohnungseigentum.

Zutreffend ist, dass die Bf zwei Projekte ausgeführt hatte, bei welchen die Vorsteuerabzugsberechtigung nicht in Streit stand. Das erste Projekt betraf den Ankauf eines Grundstückes in *Ort2A*, **Ort2** 9 A („M“) auf dem ein „Zinshaus“ (Diktion laut Kaufvertrag) errichtet wurde, welches in der Folge - nachdem es vermietet worden war - veräußert wurde. Die aktenkundige Rechnung der Bf an die Erwerberin (Fa. **H*** Vermietung und Verpachtung GmbH) weist eine Kaufsumme von € 980.000 zzgl. 196.000 USt aus.

Das zweite von der Bf ins Treffen geführte Projekt „S“ (**Ort3**, **StrA***) betraf die Errichtung und nachfolgende Veräußerung eines Wohnhauses mit 16 Wohneinheiten für Menschen mit Behinderung an die ***L*** gGmbH um 1.650.000 zzgl. € 330.000 USt.

2. Beweiswürdigung

Das Gericht hatte im vorliegenden Fall die Frage zu beurteilen, was die Intention der Bf in Bezug auf die Verwertung bzw. Nutzung der neu zu schaffenden bzw. entstehenden Wohnungseigentumsanlage G im Jahr 2016 und den nachfolgenden streitverfangenen Zeiträumen war. War diese nach außen in Erscheinung tretende Absicht primär darauf ausgerichtet, die Wohneinheiten der Wohnanlage G gewinnbringend an diverse (private) Käufer zu veräußern oder aber stand der Gedanke der Vermietung der Objekte bzw. der Veräußerung der Wohnanlage als Ganzes (Beschwerdevorbringen) an einen Investor im Vordergrund.

Die Beurteilung der Frage ist anhand der vorliegenden Beweis- bzw. Indizienlage vorzunehmen. Es gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung, welcher in § 167 (2) BAO verankert ist und auch für das Verwaltungsgericht Geltung hat (§ 2a BAO). Demnach hat das Verwaltungsgericht

unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse seines Beweisverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, u.v.a.). Nach der herrschenden Judikatur muss das Verwaltungsgericht (ebenso die Abgabenbehörde), wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159). Die freie Beweiswürdigung gilt auch bei Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht einer Verfahrenspartei (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Dass im vorliegenden Fall die Absicht der Bf im Jahre 2016 und auch in den nachfolgenden Jahren wohl auf einen Verkauf der einzelnen Objekte in der Wohnanlage ausgerichtet gewesen sein musste, manifestiert sich unmissverständlich im Umstand, dass eine Bewerbung der 18 Objekte durch eine Makleragentur (**NN** Immobilien GmbH) auf deren Homepage bereits im Dezember 2016 erfolgte. Dort wurden 18 Eigentumswohnungen verschiedener Größe und unterschiedlicher Kaufpreise zum Kauf angeboten. Damit wurde das Bauvorhaben bereits zu einem Zeitpunkt am **Ort2** zum Erwerb offeriert, als das Projekt noch am Beginn seiner Durchführung stand.

Auch im umfangreichen Exposé der Bf über das Projekt, welches eine umfassende Bau- und detaillierte Ausstattungsbeschreibung inkludiert, wurden die Kaufpreise für jede einzelne Eigentumswohnung ausgewiesen und zudem die bei einem Erwerb anfallenden Nebenkosten explizit dargestellt. Auch der Hinweis, dass das Wohnobjekt den einschlägigen Bestimmungen des **XX**ischen Wohnbauförderungsgesetzes unterliegt, sodass potenzielle Käufer die Möglichkeit haben bei Vorliegen der subjektiven Voraussetzungen Wohnbauförderung in Anspruch zu nehmen, deutet unmissverständlich auf eine Verkaufsabsicht hin. Dass eine Veräußerung an diverse Käufer in der Folge auch geschah, ergibt sich aus der Aktenlage. So wurden bis 2022 insgesamt 6 Wohneinheiten an verschiedene Erwerber veräußert; bis Ende 2023 waren es in Summe 8 Wohneinheiten, die den Eigentümer wechselten.

Dass bereits zu Beginn des Bauvorhabens ein Verkauf der gesamten Anlage an einen Immobilieninvestor geplant war, ist nach vorliegender Sachlage unwahrscheinlich; für das Bestehen einer derartigen Absicht finden sich keine fundierten Hinweise. Ein diesbezügliches Vorbringen im Beschwerdeverfahren reicht für eine derartige Annahme nicht aus. Erforderlich wären substantielle Hinweise, die darauf schließen lassen, dass diese Absicht (Veräußerung an einen oder mehrerer Investoren) bereits zu Beginn des Vorhabens bzw. in den

Beschwerdezeiträumen bestanden hatte. Dass die Bf im Jahre 2023, also im Jahr der finanzbehördlichen Prüfung, die Absicht des Verkaufes der (noch nicht veräußerten) Wohnungen im Paket gehegte haben dürfte, mag durchaus zutreffen. Davon zeugt das Inserat der Immobilien ***A*** GmbH auf ***VerkaufsplattformX***.at, datiert mit *TTMM.2023, in welchem insgesamt „11 wunderschöne Wohnungen“ mit einer gesamten Wohnfläche von 1.280 m² im „Wohnungspaket“ um einen Kaufpreis von € 4.278.000 zum Kauf angeboten wurden. Diese Werbeschaltung ist allerdings nicht geeignet, den Nachweis darüber zu führen, dass auch in den vorgelagerten Streitjahren (2016 bis 2019) ein Verkauf der errichteten Wohnanlage an einen Immobilieninvestor zur Nutzung wahrscheinlicher gewesen ist als der Verkauf an private Erwerber.

Auch die von Seiten der Bf ins Treffen geführte Absicht, jene bislang (nämlich in den Streitjahren) nicht veräußerten Eigentumswohnungen in Bestand zu geben, vermag nicht zu überzeugen. Auch das von Seiten der Bf als Anlage zur Beschwerde zur Vorlage gebrachte Mietanbot eines in Deutschland ansässigen (potenziellen) Mieters (***MietC**) vom *T2M2*.2023 vermag weder zu bescheinigen noch zu beweisen, dass eine Vermietungsabsicht der Bf bereits im Streitzeitraum vorgelegen hat. Das genannte Mietanbot hat Aussagewert allenfalls in Bezug auf 2023, nicht jedoch auf die Jahre 2016 bis 2019.

Was in weiterer Folge mit der Wohnhausanlage geschehen ist, ob die Wohneinheiten leer standen oder aber in Bestand gegeben wurden, entzieht sich der Kenntnis des Gerichts. Die Amtsvertreterin konnten zu dieser Thematik in der Verhandlung keine sachdienlichen Angaben machen, der gesetzliche Vertreter der Bf war zur mündlichen Verhandlung nicht erschienen. Die Auflösung dieser Frage ist allerdings für die rechtliche Beurteilung der Vorsteuerabzugsproblematik in Bezug auf die streitverfangenen Jahre ohnedies nicht relevant.

Das erkennende Gericht sieht aufgrund der gegebenen Sach- und Beweislage es als wesentlich wahrscheinlicher an, dass die Intention der Bf in den Streitjahren primär darauf ausgerichtet gewesen war, die (parifizierten) Wohneinheiten nach (bzw. bereits vor) deren Fertigstellung an private Kaufwillig zu veräußern und nicht an einen Immobilieninvestor (Anleger). Das Prospekt der Bf über die Wohnanlage G selbst sowie die Bewerbung der einzelnen Eigentumswohnungen durch die Agentur **NN** im Jahr 2016 lassen diesbezüglich nahezu keine andere Schlussfolgerung zu.

Der Plan, die einzelnen Wohneinheiten zu veräußern, wurde tatsächlich auch umgesetzt. So wurden bis 2022 sechs Wohnungen (bzw. bis 2023 acht Wohnungen) an private Erwerber verkauft. Der Einwand der Bf, dass ein Verkauf auf Andringen der finanzierenden Bank geschehen sei, mag zutreffen, wurde allerdings in keiner Lages des Verfahrens (als ausschlaggebendes Moment) belegt.

Dass die Bf, als sie erkennen musste, dass ein Verkauf der Wohneinheiten längere Zeit in Anspruch nehmen würde, subsidiär eine Vermietung der nicht veräußerten Objekte ins Auge

gefasst hatte, mag ebenso zutreffen. Eine derartige Vorgehensweise ist aus wirtschaftlicher Sicht sinnvoll und plausibel. Gleiches gilt für den Verkauf der restlichen Wohneinheiten und an einen Immobilieninvestor. Allerdings sind die beiden letztgenannten Verwertungsoptionen subsidiär und – bezogen auf die Streitjahre 2016 bis 2019 – durch keine nach außen in Erscheinung tretenden Indizien belegt. Ihnen ist aufgrund des sich hier ergebenden Gesamtbildes der Verhältnisse ein weitaus geringerer Grad an Wahrscheinlichkeit beizumessen als die in den Streitjahren offenkundig intendierte Verwertung der Objekte durch Verkauf an private Wohnungsinteressenten.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass gemäß der einhelligen Judikatur des VwGH (VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175) die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug auch dann nicht vorliegen, wenn eine Vermietung als eine von mehreren Verwertungsvarianten ins Auge gefasst und sondiert wird, ob eine Verwertung durch Verkauf oder Vermietung günstiger ist.

Der Beschwerdeeinwand, dass zwei bereits durchgeführte Projekte (M und S) an Investoren bzw. Unternehmungen mit Umsatzsteuerausweis verkauft wurden, vermag in diesem Kontext nicht zu verfangen. Die beiden genannten Immobilienprojekte können weder von ihrer Größe her (Bauvolumen, Anzahl der Wohneinheiten) noch von ihrer Konzeption (Zinshaus; nicht parifiziertes Wohnhaus für Menschen mit Behinderung) und örtlichen Situierung (M und S befinden sich nicht im urbanen, sondern im ländlichen Bereich) her mit dem gegenständlichen Projekt verglichen werden. Das Objekt G befindet sich im urbanen Bereich und ist von Beginn an eindeutig (und auch nach außen hin) als Eigentumswohnanlage konzipiert.

Zusammenfassend hält das Gericht fest, dass die Argumente der belangten Behörde (Punktation in der BVE bzw. im Vorlagebericht) weitaus überzeugender sind als die von der Bf im Verfahren vorgebrachten Einwände.

Das Gericht schließt sich der von der belangten Behörde vorgenommenen Beweiswürdigung vollinhaltlich an und teilt diese.

3. Rechtliche Beurteilung

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

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 u.a. die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet, und die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Maßgeblich für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges (vgl. VwGH 24.03.2004, 99/14/0237). Ein Vorsteuerabzug ist für einen einem Unternehmer gelieferten Gegenstand oder eine einem Unternehmer erbrachte Dienstleistung im Regelfall bereits zulässig, wenn die Ausführung eines Umsatzes erst beabsichtigt ist, und setzt nicht voraus, dass der Unternehmer damit einen Umsatz bereits ausgeführt hat oder ausführt (vgl. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0070, mwN). Der Zusammenhang mit zukünftigen Umsätzen genügt, und zwar auch dann, wenn es im konkreten Fall zur Ausführung der Umsätze in der Folge nicht kommt (vergebliche Vorbereitungshandlungen, "erfolgloser Unternehmer"; vgl. Ruppe, UStG³, § 12 Tz 82, mit Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 29. Februar 1996, C-110/94; zum Vorsteuerabzug bei "verlorenem Aufwand" oder Fehlinvestitionen vgl. VwGH 24.11.2004, 2000/13/0041).

Ändern sich bei einem Gegenstand nachträglich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse, sind nach § 12 Abs. 10 bis 12 UStG 1994 entsprechende Korrekturmaßnahmen vorzunehmen.

Nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 sind die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 von der Umsatzsteuer befreit.

Nach § 6 Abs. 2 erster Satz UStG 1994, kann der Unternehmer u.a. einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

Aus den Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a iVm § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994 resultiert eine so genannte unechte Steuerbefreiung der Grundstücksumsätze. Durch die in § 6 Abs. 2 leg. cit. idF des BGBl. I Nr. 79/1998 geschaffene Option ist es dem Steuerpflichtigen allerdings möglich, solche Umsätze trotzdem als steuerpflichtig zu behandeln und dadurch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu erlangen.

Zu der sich aus den Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 16 iVm § 12 Abs. 3 UStG 1994 ergebenden unechten Steuerbefreiung für Vermietungsumsätze, für die ebenfalls im ersten Satz des § 6 Abs. 2 UStG 1994 eine Option zur Steuerpflicht vorgesehen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem **Erkenntnis vom 13.09.2006, 2002/13/0063 bis 0065**, ausgeführt, dass für den **Fall einer künftigen Vermietung die Vorsteuerausschlussbestimmung nicht zur Anwendung kommt, wenn bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher ist als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung**. Dass die Steuerpflicht der aus der künftigen Vermietung erwirtschafteten Umsätze zusätzlich noch der Option des vermietenden Steuerpflichtigen im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG 1994 bedarf, gebietet für die Beurteilung der Abziehbarkeit geltend gemachter Vorsteuern keine andere Lösung. Auch die Frage, ob vom Gebrauch der im § 6 Abs. 2 UStG 1994 eingeräumten Möglichkeit durch den künftigen Vermieter auszugehen ist, muss (wie schon die Frage, ob überhaupt

vermietet werden wird) mit der Wahl jener Möglichkeit beantwortet werden, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Ausgehend vom Wortlaut der Optionsbestimmung des § 6 Abs. 2 erster Satz UStG 1994, in dem auch die Grundstücksumsätze betreffende Bestimmung des Abs. 1 Z 9 lit. a leg. cit. einbezogen wurde, ist die Vorsteuerabzugsberechtigung im Hinblick auf einen beabsichtigten Grundstücksumsatz nicht anders zu behandeln als der Fall einer in Aussicht genommenen Vermietung. In beiden Fällen steht demnach bei nachweislicher Absicht der Option zur Steuerpflicht der Vorsteuerabzug entsprechend der Bestimmung des § 12 Abs. 1 UStG 1994 (sofort) zu, sodass auch die Vorsteuerauschlussbestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht zum Tragen kommt.

Nach der Judikatur (s. soeben genanntes VwGH-Erkenntnis ZI 2002/13/0063-0065) ist somit ein Vorsteuerabzug für ein künftig zu vermietendes Objekt dann zulässig, wenn nach dem Gesamtbild der äußeren Verhältnisse mit ziemlicher Sicherheit feststeht, dass das Gebäude steuerpflichtig vermietet wird. Absichtserklärungen allein genügen nicht; die Absicht muss vielmehr ihren Niederschlag in bindenden Vereinbarungen finden oder aufgrund sonstiger, über die Erklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG Kommentar, 6. Aufl., § 12, Rz 247 und die dort zit. Judikatur wie VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063; 28.5.2008, 2008/15/0013; 27.11.2017, Ra 2017/15/0009). Dabei sind alle vorhandenen Indizien, wie zB ernsthafte Verhandlungen mit präsumtiven Mietern, zu erfassen und zu gewichten und schlussendlich einer Würdigung zu unterziehen. Wird - wie bereits ausgeführt - die Vermietung hingegen nur als eine von mehreren Verwertungsvarianten ins Auge gefasst und sondiert, ob eine Verwertung durch Verkauf oder Vermietung günstiger ist, liegen diese Voraussetzungen nicht vor (VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175). Der auf die steuerpflichtige Vermietung gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (vgl. VwGH 27.11.2017, Ra 2017/15/0009).

Ist im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Leistung der Zusammenhang unklar oder nicht quantifizierbar (zB bei Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung eines Mietobjektes, wobei nicht klar ist, ob bzw. für welche Teile für eine Steuerpflicht optiert werden wird), muss die Lösung gewählt werden, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063; 21.6.2007, 2005/15/0069; 19.9.2007, 2004/13/0096). Dabei hat die Würdigung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze zu erfolgen (VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0044).

Die aufgezeigten Grundsätze geltend, wie ausgeführt, auch für die beabsichtigte steuerpflichtige Veräußerung von Grundstücken (VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193). Auch diesfalls kann bei nachweislich bestehender entsprechender Absicht ein Vorsteuerabzug bereits bei Leistungsbezug in Anspruch genommen werden.

Wie bereits unter Pkt 2 ausgeführt, war im gegenständlichen Fall aufgrund der vorliegenden Sach- und Beweislage für das erkennende Gericht die Wahrscheinlichkeit des Verkaufes der einzelnen Eigentumswohnungen an (private) Käufer wesentlich höher, als die Vermietung der Objekte bzw. eine Veräußerung der Eigentumswohnungen an einen Immobilieninvestor. Diese Einschätzung erfolgte in freier Würdigung der vorhandenen (aktenkundigen) Beweismittel. Die Vorlage weiterer Beweismittel zur Stützung des Beschwerdebegehrens – wie von Seiten der Bf in der Beschwerdeschrift angekündigt wurde – unterblieb.

Aufgrund der vom Gericht vorgenommenen Beweiswürdigung kommt der begehrte Vorsteuerabzug nicht zum Tragen. Die Beschwerde gegen die bekämpften Bescheide, und zwar sowohl gegen die Jahres- als auch die Festsetzungsbescheide, waren demnach als unbegründet abzuweisen.

Ebenso war die Beschwerde gegen die Säumniszuschlagsbescheide im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer 2016 bis 2019 aufgrund deren Akzessorietät gegenüber den Jahresbescheiden abzuweisen.

Begründung nach § 25 a Abs. 1 VwGG

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.

Die Beurteilung des gegenständlichen Falles gründet sich auf die vom Gericht vorgenommenen freien Würdigung der vorliegenden (aktenkundigen) Beweise. Die Beweiswürdigung selbst ist einer ordentlichen Revision nur dann zugänglich, wenn diese diametral zu den Denkgesetzen bzw. dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut steht.

Klagenfurt am Wörthersee, am 24. August 2026