

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache **Bf**, Adr1, vertreten durch StbgmbH, Adr2, über die Beschwerde vom 15.03.2013 gegen den Umsatzsteuerbescheid des FA A vom 04.03.2013, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

A) Nachfolgendes ergibt sich aus der Aktenlage:

1.) Der Geschäftszweck der mittels Gesellschaftsvertrag vom 04.02.2010 gegründeten Bf (= Beschwerdeführerin, im Folgenden kurz Bf.) besteht in der „Projektentwicklung im Immobilienbereich, unter anderem Hotels und Apartments, Vermögensverwaltung und Investitionen“.

2.) Im Bericht vom 04.07.2014 über eine durchgeführte Außenprüfung (AUP) betreffend die Abgabenarten Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer der Jahre 2011-2012 wurden u.a. nachfolgende - der Bf. zuvor zu Kennntnis gebrachte - Feststellungen – auszugsweise dargestellt - getroffen:

"Tz. 1 Appartement Hotelprojekt – B

Bisherige Geschäftstätigkeit:

Mit Kaufvertrag vom 15.12.2009 wurden die Liegenschaften in aa B, EZ1, Nr.1 im Ausmaß von 1093m² (Ödland) sowie die Liegenschaft Ez2, Nr2 im Ausmaß von 1212m², c von Herrn AB (Verkäufer) um den Kaufpreis von € 2.100.000,-- von der Bf (damals in Gründung) erworben. Die Zahlung des Kaufpreises erfolgte am 28.04.2010 über ein Treuhandkonto des Rechtsanwaltes bzw. Vertragsverfassers AC. Die Zahlungen der Grunderwerbsteuer über € 73.500,-- sowie der Eintragungsgebühr im Grundbuch von € 21.000,-- wurden im Jahr 2010 getätig.

Die entsprechenden Geldmittel/Finanzierung für den Liegenschaftskauf sowie für die angefallenen Planungsleistungen, Rechtsanwaltskosten usw. wurden größtenteils vom Gesellschafter – AG/Schweiz - zur Verfügung gestellt. Die Überweisungen aus der Schweiz wurden auf das Konto der Bf bei der Raiffeisenbank E Konto-Nr. ccccc getätig.

Mit Datum 12.11.2010 erfolgte die "Einvernehmliche Vertragsauflösung" des ursprünglich abgeschlossenen Kaufvertrages vom 15.12.2009. Auflösungsgründe des ursprünglichen Kaufvertrages waren unter anderem:

- keine Freiheit von Bestandsrechten durch ein bestehendes unbefristetes Mietverhältnis
- Kontaminierung von Grundstücksflächen
- keine Lastenfreiheit der Liegenschaft bezüglich ein bestehendes Wohnungsrecht hinsichtlich der Mutter des Verkäufers

Am 14.02.2011 wurde der Kaufpreis über € 2.100.000,-- vom Treuhandkonto auf das Bankkonto der Bf bei der Raiffeisenbank E – Konto Nr. ccc rücküberwiesen.

Steuerbare bzw. steuerpflichtige Umsätze wurden von der Bf bisher keine erzielt. Die in den Umsatzsteuervoranmeldungen beantragten bzw. in Abzug gebrachten Vorsteuern – resultierend aus der Firmengründung bzw. größtenteils im Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb, Vermittlungsleistungen sowie Planungsleistungen diverser Firmen – stellen sich wie folgt dar.

Text	10-12/2010	01-03/2011
Vorsteuern lt. Erklärung: Euro	6.813,46	11.280,12

.....

Stellungnahme des Geschäftsführers vom 15.08.2011 – GF:

Wie in der vorliegenden schriftlichen Eingabe vom 15.8.2011 des Geschäftsführers GF dargestellt, war ursprünglich geplant, ein Appartement-Hotelprojekt zu realisieren. Nach dem Kauf bzw. Erwerb der Liegenschaft sollten durch eine durchzuführende Parifizierung von 50 Appartement-Einheiten entstehen. Diese einzelnen Appartements sollten wiederum

vorwiegend an russische Investoren verkauft und über ein sogenanntes "buy and lease back" Konzept endgültig als Appartement-Hotel betrieben werden. Durch die Parifizierung und den geplanten Verkauf der einzelnen Appartement-Einheiten könnten somit die erforderlichen finanziellen Mittel – für den notwendigen Umbau der Liegenschaft in ein Appartement-Hotel – aufgebracht werden. Die erforderlichen Planungsleistungen usw. – laut den vorliegenden Rechnungen – wurden offensichtlich von der russischen Firma "DDDD durchgeführt. Da diese Appartements vorwiegend auf die Bedürfnisse von russischen Investoren bzw. Käufer ausgerichtet waren, wurden laut den Ausführungen des Geschäftsführers auch die entsprechenden Prospekte bzw. Verkaufsbrochüren für zukünftige Eigentümer in Russland erstellt und beworben.

.....

Erhebungen der Betriebsprüfungsabteilung der Gemeinde B, Abteilung Baubehörde ergaben, dass keine entsprechende baubehördlichen Anträge bzw. Genehmigungsverfahren hinsichtlich des Appartement-Projekts gestellt bzw. abgehandelt wurden. Die im Zuge der Außenprüfung gem. § 147 BAO angeforderten Unterlagen hinsichtlich ev. behördlichen Einreichpläne, Verträge/Vereinbarungen sowie Konzepte bezüglich zukünftiger Verwertung des Projektes usw. wurden im Zuge des laufenden Außenprüfungsverfahrens bisher nicht vorgelegt bzw. beigebracht.

.....

Auch wenn das gegenständliche Projekt in B durch die Rückabwicklung mit Vertragsauflösung vom 12.11.2010 des ursprünglichen Kaufvertrages vom 15.12.2009 endgültig vor der Realisierung des Projektes beendet wurden, fehlen in dieser Zeitspanne von rund 11 Monaten jegliche Anhaltspunkte, die auf eine zukünftige steuerpflichtige Behandlung bzw. Veräußerung der noch zu parifizierenden Wohneinheiten schließen lassen könnten.

Dementsprechend erfolgt im Außenprüfungsverfahren die Versagung des beantragten Vorsteuerabzuges.

TZ 2 Projekt GGG – H

Re 13/11 – JJJ, Adr3:

Laut schriftlicher Stellungnahme vom 15.08.2011 handelt es sich um erbrachte Leistungen bezüglich einer Durchführbarkeits- bzw. Entwicklungsstudie für ein Grundstück, das im Eigentum der Gesellschafter steht. Die Gesellschafter beauftragte die Bf, bzw. das Architektenbüro "JJJ" in YA wurde wiederum von der Bf beauftragt diese Studien zu erstellen. Diese Vereinbarung wurde bereits mit Datum vom 13.09.2009 abgeschlossen. Worauf die in Abzug gebrachten Vorsteuern bzw. diese Auftragsverhältnisse zwischen der Gesellschafter – Gesellschafter der Bf- sowie dem Architektenbüro basieren, konnte weder in der schriftlichen Stellungnahme noch anhand entsprechender Unterlagen dargelegt werden.

Die laut Rechnung Nr 13/11 verrechneten Kosten/Aufwendungen bzw. die darauf entfallende Vorsteuer wurde in der USt-Voranmeldung für den Zeitraum 1-3/2011 zum Ansatz gebracht ."

Die begehrten Vorsteuerbeträge im Ausmaß von Euro 4.000,00 wurden seitens der Außenprüfung nicht anerkannt.

3.) Die auf den Feststellungen der Außenprüfung basierenden Bemessungsgrundlagen flossen in den Umsatzsteuerfestsetzungbescheid für den Zeitraum 10-12-/2010 vom 13.09.2011 sowie in den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 28.09.2011 ein.

4.) Die gegen diesen erhobene **Berufung vom 31.10.2011** richtet sich u.a. gegen die Versagung des begehrten Vorsteuerabzuges in Höhe von Euro 11.280,12 im Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb mit im Wesentlichen folgender Begründung:

- Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH sind bereits vorbereitende Handlungen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zuzurechnen. Für die Berücksichtigung der ersten Investitionsausgaben als wirtschaftliche Tätigkeit spricht insbesondere auch der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer. Es ist nicht erforderlich, dass die getätigten Investitionen in der Folge tatsächlich zu steuerbaren Umsätzen führen, insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind (vgl. Betriebsprüfungsbericht TZ 1), nicht zur Ausführung steuerbarer Umsätze nutzen kann (EuGH 15.1.1998, RS C-37/95").

- Grundsätzlich reicht bereits die erklärte Absicht des Steuerpflichtigen den erworbenen Gegenstand in Zukunft zur Ausführung steuerbarer Umsätze nutzen zu wollen für Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugsrechts aus.

Auch die Umsatzsteuerrichtlinien stellen in RZ 1996 fest, dass Vorsteuern, die den zum Abzug berechtigten Umsätzen zuzurechnen sind, bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen bereits abgezogen werden dürfen, bevor die entsprechenden Umsätze ausgeführt werden.

- Entgegen der Annahme der Betriebsprüfung, dass es sich bei diesen zukünftigen Umsätzen ausschließlich um Umsätze iS von § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG handelt, handelt es sich entsprechend der Stellungnahme des Geschäftsführers, um ein Appartement-Hotelprojekt, bei welchem zur Finanzierung der entsprechenden (Eigen)Kapitalmittel für die Errichtung des Hotelgebäudes mit einem "sale and lease back"-Konzept gearbeitet werden sollte. Die einzelnen Appartements wären also an verschiedene Eigentümer verkauft worden, um diese dann für den laufenden Hotelbetrieb wieder zurück zu mieten. In Folge hätte sich dann daraus ein "normaler" Hotelbetrieb entwickelt, mit sämtlichen steuerpflichtigen Umsätzen, die ein derartiger Betrieb mit sich bringt. Als Beweis für diese

Behauptung sei auf die umfangreichen Planungsarbeiten verwiesen (Feasibility Study, Designstudien u.ä.).

Deswegen könne man – kaufmännisch vom Gedanken der Neutralität der Mehrwertsteuer auf Unternehmerebene getragen – davon ausgehen, dass sämtliche einzelne Grundstücksverkäufe steuerpflichtig gestellt worden wären, da die Eigentümer in der Folge ja regelmäßig steuerpflichtige Umsätze iS von § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG aus der Vermietung an die Betreibergesellschaft erzielt hätten.

5.) Der Prüfer verwies hierzu in seiner **Stellungnahme** vom 09.01.2012 darauf, dass der Vorsteuerabzug bei nachweislicher Absicht zur Optionsausübung (sofort) zusteht, wenn nach dem Gesamtbild der äußereren Verhältnisse mit ziemlicher Sicherheit feststeht, dass das Gebäude, z.B. bei Vermietung – steuerpflichtig vermietet wird. Absichtserklärungen allein genügen nicht, die Absicht muss vielmehr ihren Niederschlag in bindenden Vereinbarungen finden oder aus sonstigen Umständen zu erschließen sein (VwGH 28.5.2008, 2008/15/0013).

Im laufenden Prüfungsverfahren lag als einziger Hinweis für eine eventuelle zukünftige steuerpflichtige Behandlung der Umsätze lediglich die schriftliche Stellungnahme – Punkt 1.4 – des Geschäftsführers GF vor und wurden trotz Aufforderung zur Vorlage der angeblich vorliegenden Verwertungskonzepte vom Geschäftsführer keine entsprechenden Unterlagen beigebracht, die auf eine über die Absichtserklärung hinausgehende steuerpflichtige Verwertung der Liegenschaft hätten schließen lassen.

6.) Aufgrund der Sitzverlegung der Bf. erfolgte die Abtretung des Aktes an das nunmehr zuständige Finanzamt, das den streitgegenständlich bekämpften **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2011 am 04.03.2013** erließ. Neben dem (erklärungsgemäß) Ansatz von steuerpflichtigen Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen im Ausmaß von Euro 6.213,00 wurde eine Kürzung der begehrten Vorsteuerbeträge in Zusammenhang mit dem dargelegten Projekt um € 11.280,96 unter Hinweis auf die Feststellungen der Außenprüfung bezüglich des Zeitraumes 01-03/2011 vorgenommen.

7.) Die fristgerecht eingebauchte **Berufung vom 15.03.2013** richtete sich gegen die vorgenommene Kürzung der Vorsteuern unter Hinweis auf die Begründung der in Kopie beigelegten Berufung vom 31.10.2011.

Die Bf. ergänzte, dass sie zwischenzeitlich ein anderes Objekt (Hotel) erworben hat und somit das fehlgeschlagene Projekt in B im Rahmen einer anderen Immobilie umgesetzt wurde. Obwohl die Immobilie aufgrund finanzieller Gründe im Rahmen eines "share-deals" erworben werden musste, erfüllt die Bf. durch die Besetzung desselben operativen Geschäftsführers GF in der Bf. sowie in der KGesmbH sowie infolge dessen

Leistungen die Erfordernisse einer geschäftsleitenden Holding, die zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Dieser Umstand sei als Nachweis dahingehend anzusehen, dass die Gesellschaft immer den Zweck verfolgte Hotelprojekte umzusetzen und selbst zu betreiben. Die Annahme der Außenprüfung, dass der Gesellschaftszweck ausschließlich im Erwerb und in der Veräußerung von (unecht steuerfreien) Liegenschaften erscheine durch das unmittelbar durchgeführte Nachfolgeprojekt nicht mehr haltbar.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Festgestellt wird:

a) Mit **Kaufvertrag vom 15.12.2009** erwarb die Bf. die in TZ 1 des Berichtes angeführten Liegenschaften um einen Kaufpreis von Euro 2.100.000,--.

Entsprechend Punkt II. des Vertrages war der Kaufpreis wie folgt zur Zahlung fällig:

- | | |
|-----------------------------|-------------------|
| - bis längstens 18.12.2009 | Euro 200.000,00 |
| - bis längstens 31.12.2009 | Euro 500.000,00 |
| - bis spätestens 30.04.2010 | Euro 1.400.000,00 |

Die Zahlung der ersten Kaufpreisrate von Euro 200.000,00 und von Euro 400.000,00 der zweiten Kaufpreisrate hat unter der Voraussetzung, dass

- der Verkäufer eine schriftliche Bestätigung der Pfandgläubiger vorlegt, dass die grundbücherlich sichergestellten Verbindlichkeiten niedriger sind als Euro 1.400.000,00*
- der Verkäufer eine schriftliche Vereinbarung mit dem Mieter vorlegt, dass die Kaufliegenschaften zum 30.04.2010 geräumt werden.*
- die Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung ob den kaufgegenständlichen Liegenschaften angemerkt und der Rangordnungsbeschluss im Original dem Vertragsverfasser übergeben wird.*

Die Zahlung der Euro 100.000,00 aus der zweiten Kaufpreisrate und des Restkaufspreises Euro 1.400.000,00 hat an den Vertragsverfasser auf dessen Treuhandkonto zu erfolgen.

Dem einen integrierenden Bestandteil des Kaufvertrages bildenden aktuellen Grundbuchsauszug zufolge war für die Mutter des Verkäufers ein Wohnungsrecht intabuliert.

Am **12.11.2010** traf der Verkäufer die im Folgenden dargestellten Vereinbarungen und schloss einen „neuen“ Kaufvertrag betreffend die streitgegenständlich bezughabende Liegenschaft ab:

Mit Vereinbarung vom 12.11.2010 erfolgte die "Einvernehmliche Vertragsauflösung" des ursprünglich zwischen der Bf. und dem Verkäufer abgeschlossenen Kaufvertrages vom 15.12.2009, wobei als Auflösungsgründe des ursprünglichen Kaufvertrages festgehalten wurden:

- keine Freiheit von Bestandsrechten durch ein bestehendes unbefristetes Mietverhältnis,
- Kontaminierung von Grundstücksflächen,
- keine Lastenfreiheit der Liegenschaft bezüglich des bestehenden Wohnungsrechts der Mutter des Verkäufers.

Ebenso wurde am 12.11.2010 eine „Zusatzvereinbarung“ zur oben angeführten Vereinbarung unter Einbindung der bereits feststehenden „neuen“ Käuferin, der LGmbH, abgeschlossen. Der Zweck dieser Zusatzvereinbarung lag darin „Ablöseansprüche“ (laut Leistungsaufstellung, siehe unten) der Bf. gegen den Verkäufer sicher zu stellen, indem dieser Betrag dem „neuen“ Verkaufspreis (gegenüber der LGmbH) zugeschlagen wurde und sich diese zur Überweisung des genannten Rückforderungsbetrages von Euro 635.000,00 auf das der Bf. zuzurechnende Konto verpflichtete.

Mit „neuem“ Kaufvertrag vom 12.11.2010 veräußerte der Verkäufer die Liegenschaften an die LGmbH um einen Verkaufspreis von Euro 2.649.075,00.

b) Bezugnehmend auf die detaillierten Ausführungen in TZ 1 sowie jenen in Tz 2 des Berichtes der Außenprüfung und den – seitens der Bf. unwidersprochen gebliebenen – dort getroffenen Feststellungen der Außenprüfung ergibt sich:

Die Zahlung des Kaufpreises erfolgte über ein Treuhandkonto des Rechtsanwaltes bzw. Vertragsverfassers AC.

Die Grunderwerbsteuer über € 73.500,-- sowie der Eintragungsgebühr im Grundbuch von € 21.000,-- wurden im Jahr 2010 entrichtet (AB der AUP, grundverkehrsbehördliche Bewilligung vom 17.08.2010).

Die entsprechenden Geldmittel/Finanzierung für den Liegenschaftskauf sowie für die angefallenen Planungsleistungen, Rechtsanwaltskosten usw. wurden größtenteils vom Gesellschafter – AG/Schweiz - zur Verfügung gestellt. Die Überweisungen aus der Schweiz wurden auf das Konto der Bf getätigt.

Am 14.02.2011 erfolgte die Rücküberweisung des Kaufpreises über € 2.100.000,-- vom Treuhandkonto auf das Bankkonto der Bf. bei der Raiffeisenbank E.

Steuerbare bzw. steuerpflichtige Umsätze wurden von der Bf. im Streitzeitraum (von 2009 bis 2011) nicht erzielt.

Die in den Umsatzsteuervoranmeldungen (insbesondere für den Zeitraum 01-03/2011) beantragten bzw. in Abzug gebrachten Vorsteuern resultieren aus der Firmengründung bzw. größtenteils aus Rechtsanwaltsleistungen im Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb (Honorarnoten Drs.C), sowie Vermittlungsleistungen und Planungsleistungen diverser Firmen.

Die Rechnung der JJJ betrifft ein Projekt, dass im Eigentum einer Mitgesellschafterin der Bf. steht. Diese erteilte der Bf. und diese wiederum der JJJ den Auftrag für die Erstellung einer Durchführbarkeits- bzw. Entwicklungsstudie.

Weitere Erhebungen der Betriebsprüfungsabteilung bei der Gemeinde B, Abteilung Baubehörde ergaben, dass keine entsprechenden baubehördlichen Anträge bzw. Genehmigungsverfahren hinsichtlich des Apartment-Projekts gestellt bzw. abgehandelt worden waren.

Die im Zuge der Außenprüfung gem. § 147 BAO angeforderten Unterlagen hinsichtlich ev. behördlichen Einreichpläne, Verträge/Vereinbarungen sowie Konzepte bezüglich zukünftiger Verwertung des Projektes usw. wurden im Zuge des laufenden Außenprüfungsverfahrens nicht vorgelegt bzw. beigebracht.

c) Im dem Bundesfinanzgericht **nunmehr übermittelten Arbeitsbogen** betreffend die Außenprüfung findet sich u.a. Nachfolgendes:

Mit Datum 02.02. bzw. 03.02.2011 legte der Vertragsverfasser Dr.C vier (teilweise für den begehrten Vorsteuerabzug [Euro 6.898,44] relevante) Honorarnoten:

Diese Honorarnoten betreffen die laufenden Verhandlungen hinsichtlich der Aufhebung des Kaufvertrages vom 15.12.2009 (11/73), die „Übernahme des Mietervertrages“(11/74), die Abtretung von Geschäftsanteilen an der Bf. (11/75) und die Abwicklung des Kaufvertrages vom 15.12.2009 (11/76).

Die den Honorarnote Nr. 11/73 und 11/76 zugrundeliegenden Leistungsaufstellungen sind als Beilage A und Beilage B diesem Erkenntnis beigefügt.

Diesen ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass bereits zu Beginn des Jahres 2010 von der Bf. Schritte **betreffend den Rücktritt vom Kaufvertrag** gesetzt wurden (am **05.01.2010** Brief an den Verkäufer und den Geschäftsführer der Bf.) und diesbezüglich laufend Verhandlungen, Konferenzen und Telefonate erfolgten und dass seitens des Geschäftsführers des Bf. eine entsprechende Ablösezahlung verlangt wurde. Auch die spätere Erwerberin beider Liegenschaften war bereits eingebunden.

Anzumerken ist auch, dass laut Leistungsaufstellung zur Honorarnote 11/76 nicht nur die Besorgung der Löschungsquittung von der Mutter des Verkäufers (Datum 10.12.2009) in Rechnung gestellt wurde, sondern dass bereits einen Tag nach Unterfertigung des Kaufvertrages vom 15.12.2009, nämlich am 16.12.2010 eine Konferenz zwischen dem Geschäftsführer der Bf., dem Verkäufer und einer weiteren Person betreffend „Einigung Kaufvertrag, Änderungen,“ erfolgte. Bereits am 05.01. 2010 war laut dieser Leistungsaufstellung ein Antrag auf Rückerstattung der Grest beim FA für Gebühren und

Verkehrssteuern gestellt und eine bereits erstellte Auflösungsvereinbarung an Mag.M am 19.04.2010 übermittelt worden.

Laut Leistungsaufstellung zur Honorarnote 11/73 brachte der Geschäftsführer der Bf. in einer am 20.04.2010 abgehaltenen Konferenz für den Rücktritt vom Kaufvertrag eine Ablösezahlung in Höhe von Euro 200.000,00 ins Spiel.

Entsprechend dem Eintrag vom 10.05.2010 war die spätere Erwerberin der beiden Liegenschaften bereits eingebunden.

Fest zu halten ist auch, dass die erste der in der Berufung vom 31.10.2011 angesprochenen Rechnungen der „DDDD“ mit Sitz in Moskau mit Datum 18.12.2009 über einen Betrag von 26.800,00 und die zweite mit Datum 05.07.2010 über einen 31.000,00 (jeweils ohne Ausweis von Umsatzsteuer) gelegt wurden. Zum ausgewiesenen Leistungsgegenstand „Planing and design for projekt B („apartement hotel, casino, shops, restaurant, SPA)“ unter Bezugnahme auf die Auftragerteilung vom 18.12.2009 wurde „Planning and working documentation für supplies (electricity, water, heating, kanal) ergänzt. Neben dem Umstand, dass die erste Rechnung am Tag der Auftragerteilung (zwei Tage nach Abschluss des Kaufvertrages vom 15.12.2009) ausgestellt wurde, ist besonders bemerkenswert, dass die Zahlung auf ein Schweizer Konto an eine offensichtlich in der Schweiz ansässige Firma zu überweisen war.

d) Mit Abtretungsvertrag vom 18.08.2011 erwarben die Bf. 90 % und deren Gesellschafterin (die Gesellschafter) 10% der Anteile an der KGesmbH, welche als grundbücherliche Alleineigentümerin einer Liegenschaft mit darauf befindlichem Gebäude das "xHotel" betrieb.

GF war von 18.08.2011 bis 25.10.2013 auch als deren Geschäftsführer tätig.

e) In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2011 begehrte die Bf. die Berücksichtigung von Vorsteuern in Höhe von Euro 13.591,08, welchen das Finanzamt unter Hinweis auf Tz 1 des Berichtes der Außenprüfung auf Euro 2.310,96 kürzte (Differenz: Euro 11.280,12 siehe oben).

2.) Strittig ist, ob der Bf. der Nachweis dahingehend gelang, dass die Absicht der steuerpflichtigen Verwertung der 2009 erworbenen Liegenschaft bzw. von Appartements bestand und die mit Beschwerde vom 15.03.2013 begehrten Vorsteuerbeträge in Höhe von Euro 11.280,12 für das Jahr 2011 zu berücksichtigen sind.

3.) Rechtlich folgt:

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

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Die Unternehmereigenschaft wird dann erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dienen soll. Die Erbringung von Leistungen ist noch nicht erforderlich, erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt. Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend (vgl. etwa VwGH vom 30. September 1998, 96/13/0211, und vom 4. März 2009, 2006/15/0175, sowie *Ruppe/Achatz*, UStG4, § 2 Tz 134).

Nach der Rechtsprechung können bei der Errichtung von Wohnraum, der der privaten Nutzung ebenso dienen kann wie der Vermietung, Vorsteuern und Aufwendungen, denen keine Einnahmen gegenüberstehen, nur dann steuerlich (ausnahmsweise) zum Tragen kommen, wenn die ernsthafte Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat, oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände "mit ziemlicher Sicherheit" feststeht (vgl. Ruppe, UStG³, § 2 Tz 136; vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des VwGH vom 23. Juni 1992, Zi. 92/14/0037; vom 27. März 1996, Zi. 93/15/0210; vom 29. Juli 1997, Zi. 93/14/0132 und vom 27. Jänner 1998, Zi. 93/14/0234).

In zeitlicher Hinsicht muss die zu beurteilende Unternehmereigenschaft im Zeitpunkt der Leistung an den Unternehmer gegeben sein, wobei die Unternehmereigenschaft bereits mit den Vorbereitungshandlungen zur Erzielung künftiger Umsätze erworben wird. Bei umsatzenlosen Unternehmern ist für den Vorsteuerabzug die nachgewiesene Absicht, Umsätze zu erzielen, maßgeblich (Kolacny/Caganek, UStG³, 2005, § 12, Anm. 3). Als Vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer im Sinn des § 2 UStG und Art. 4 der 6. MwSt-RL (Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL) gilt demnach, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine entgeltliche Tätigkeit nach § 2 UStG (wirtschaftliche Tätigkeit i. S. d. Art. 4 der 6. MwSt-RL) selbstständig auszuüben, und erste Investitionen für diese Zwecke tätigt (EuGH 8. 6. 2000, C-396/98 "Schlossstraße").

Nach gleichen Grundsätzen gilt nach EuGH 8.6.2000, Rs. C-400/98 "Breitsohl", als Steuerpflichtiger, wer die **durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht** hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig auszuüben und erste Investitionsausgaben hierfür

tägt. Maßgeblich ist somit, wann - nach außen erkennbar - die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden.

Diese Grundsätze finden sich auch im (jüngeren) Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, 2013/15/0205, vom 29.06.2016, in welchem dargelegt wird, dass noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte in umsatzsteuerlicher Hinsicht erzielt werden, Vorsteuern steuerlich berücksichtigt werden können. Für diese Berücksichtigung reicht aber die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig (für Wohnzwecke) vermieten zu wollen, nicht aus. Vielmehr muss die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Der auf die steuerpflichtige Vermietung eines Gebäudes gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. z.B. VwGH vom 29. Juli 1997, 93/14/0132, vom 30. April 2003, 98/13/0127, vom 13. September 2006, 2002/13/0063, und vom 4. März 2009, 2006/15/0175).

Es muss damit für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges bereits im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen mit entsprechender Gewissheit feststehen, dass diese mit steuerpflichtigen Umsätzen in Zusammenhang stehen (werden).

Ob nun das Vorliegen der ernsthaften Absicht zur späteren Einnahmenerzielung als klar erwiesen angesehen werden kann, hat die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung festzustellen.

Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist eine Tatfrage, für die die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommen. Die Frage, ob die Absicht bestand steuerpflichtige Umsätze zu bewirken, ist mit der Wahl jener Möglichkeit zu beantworten, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Auch nach der Rechtsprechung des EuGH darf die Abgabenverwaltung objektive Nachweise für die erklärte Absicht fordern. Den diesbezüglichen grundsätzlichen Ausführungen der Bf. in der Berufung vom 31.10.2011 ist daher nicht zuzustimmen.

Fallbezogen ist sohin für den begehrten Vorsteuerabzug entscheidungswesentlich, ob und gegebenenfalls wann die ins Treffen geführte Absicht der Bf. im Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb stehende steuerpflichtige Umsätze zu bewirken, klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung trat.

Vor diesem Hintergrund ist zu untersuchen, ob das von der Bf. behauptete Vorbringen durch Tätigkeiten der Bf. klar und eindeutig nach außen in Erscheinung getreten ist. Zwar hielt der Geschäftsführer in seiner Stellungnahme vom 15.08.2011 zu den ihm seitens der Außenprüfung zu Kenntnis gebrachten Feststellungen fest, dass die „Facts correct“ sind und dass die Liegenschaften zur Errichtung eines Appartement-Hotelprojektes in Form eines „sale and lease back“ Konzeptes erworben worden seien.

Es wurden jedoch keine ein solches Vorbringen untermauernde Unterlagen wie beispielsweise Verträge oder bindende Vereinbarungen eventueller Investoren, Konzepte oder behördliche Einreichpläne beigebracht (vgl. Feststellungen in TZ 1).

Allein die von der russischen Firma DDDD gelegten Rechnungen vermögen trotz aufgelistetem Leistungsgegenstand „Planing and design for projekt B („apartement hotel, casino, shops, restaurant, SPA, etc..) für sich alleine nicht die Intention der Bf. zur Errichtung eines Appartements-Hotelprojektes zu dokumentieren, wurden doch auch diesbezüglich keine weiteren aufklärenden Geschäftsunterlagen vorgelegt. Gleiches ist bezüglich der Rechnung der JJJ, die mit Planungsarbeiten für ein Hotelprojekt bezüglich einer im Eigentum eines Mitgesellschafters der Bf. stehenden Liegenschaft beauftragt wurde, anzuführen und konnte keine weitere diesbezüglichen Tätigkeit der Bf. festgestellt werden (siehe Tz 2) .

Als sehr bemerkenswert ist zu beurteilen, dass die Auftragserteilung an die DDDD bereits am 18.12.2009, also zwei Tage nach Abschluss des Kaufvertrages vom 15.12.2009 erfolgte und sogleich ein Teilbetrag in Rechnung gestellt wurde, der zudem auf ein Schweizer Konto an eine offensichtlich in der Schweiz ansässige Firma zu überweisen war.

Vor allem aber spricht gegen die von der Bf. ins Treffen geführte Absicht der Erzielung steuerpflichtiger Umsätze, dass nach den Erhebungen der Außenprüfung keine entsprechenden baubehördlichen Anträge bzw. Genehmigungsverfahren hinsichtlich der Errichtung des Appartements-Projektes gestellt bzw. abgehandelt wurden.

Damit erweist sich das *Berufungsvorbringen* der Bf., dass der Weiterverkauf der errichteten bzw. parifizierten Eigentumswohnungen sicherlich „steuerpflichtig“ gestellt worden wäre und auch durch den Hotelbetrieb steuerpflichtige Umsätze bewirkt worden wären, als in keiner Weise nachweismäßig belegt.

Letztendlich zeigen aber die in den - den Honorarnoten zugrunde liegenden - Leistungsaufstellungen aufgelisteten Vorgänge ein anderes Bild auf:

So war bereits kurz nach Abschluss des Kaufvertrages vom 15.12.2009 nicht nur an dessen Auflösung gedacht, es wurden auch entsprechende Aktionen gesetzt (Antrag auf Rückerstattung der Grest, Abfassen einer Auflösungsvereinbarung, etc...). Dass die Vertragsauflösung letztlich im November 2010 erfolgte, lag an der (laut Leistungsaufstellung) offensichtlich erkennbaren Intention der Bf. bzw. ihres Geschäftsführers eine entsprechende Ablöse zu erhalten und deren Erhalt in der dargestellten Form (zeitgleicher Abschluss der Auflösungsvereinbarung, der Zusatzvereinbarung zu dieser und des „neuen“ Kaufvertrages) sicher zu stellen unter Einbindung aller involvierten Personen, insbesondere auch des Mieters, dessen unbefristetes Mietverhältnis als Vertragsauflösungsgrund angeführt worden war und welchem der Nacherwerber ein intabuliertes Mietrecht einräumte.

Inwieweit die in der Vereinbarung über die „einvernehmliche“ Vertragsauflösung vom 12.11.2010 angeführten Gründe tatsächlich zutreffend gewesen waren (Vorliegen einer Löschungsquittung seitens der Mutter, siehe Leistungsaufstellung zu Honorarnote 11/76: 10.12.2009) mag dahingestellt bleiben.

Unstrittig stehen die vom Rechtsanwalt gelegten Honorarnoten 11/73, 11/74, 11/75 und 11/76 (und demzufolge die begehrten Vorsteuern), die in Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft, mit der Abhandlung der Vertragsauflösung sowie der Mietabfindung angefallen sind, nicht in Zusammenhang mit von der Bf. bewirkten steuerpflichtigen Umsätzen.

Zusammenfassend ist anzuführen, dass es der Bf. keineswegs gelungen ist, ihre Absichtserklärungen über eine Realisierung des Appartements-Hotelprojektes bzw. die zukünftige steuerliche Behandlung der zu errichtenden Wohneinheiten zu untermauern. Vielmehr lassen die Eintragungen in den Leistungsaufstellungen – wie bereits dargelegt – den nachvollziehbaren Schluss zu, dass relativ zeitnah nach Abschluss des Kaufvertrages am 15.12.2009 bereits der Entschluss für eine Vertragsauflösung gereift war.

Auf Basis des Gesamtbildes der dargelegten Sachverhaltselemente kann der vom Finanzamt zum Ausdruck gebrachten Ansicht, dass in der Zeitspanne zwischen Abschluss des Kaufvertrages am 15.12.2009 bis zu dessen Auflösung keine von der Bf. dokumentierten Umstände gegeben sind, die für die von der Bf. vorgebrachte Absicht der Realisierung eines Appartement-Hotelprojektes bzw. für eine steuerpflichtige Behandlung der noch zu parifizierenden Wohneinheiten sprechen würden, nicht entgegen getreten werden.

Sind für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges die Gegebenheiten im Zeitpunkt der Leistungserbringung maßgebend, kann das ergänzende Vorbringen, dass später im Zuge eines Share-Deals von der Bf. - als Holdinggesellschaft - ein Hotel „erworben“ wurde, der Beschwerde nicht mehr zum Erfolg verhelfen, selbst wenn von einer unternehmerischen Tätigkeit der Holdinggesellschaft auszugehen wäre.

Auf Basis dieser Ausführungen ist spruchgemäß zu entscheiden.

C) Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die ordentliche Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Auch weicht die gegenständliche Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf die Inanspruchnahme

von Vorsteuerbeträgen bei "Vorbereitungshandlungen" bzw. die Beurteilung, ob diese mit steuerpflichtigen Umsätzen in Zusammenhang stehen, nicht ab.

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. August 2017