



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch die AWION Wirtschaftstreuhand GmbH, Anschrift, gegen den Bescheid des Finanzamtes xxx betreffend Umsatzsteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw hat in der elektronisch eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006 Vorsteuern in Höhe von 31.491,21 € geltend gemacht. Ein zunächst betreffend Einkommensteuer 2006 vom Finanzamt durchgeführtes Ermittlungsverfahren (Vorhalt vom 23. Juli 2008, Vorhaltsbeantwortung vom 30.7.2008) ergab u.a., dass der Bw die Vorsteuern für in den Jahren 2000 bis 2006 angefallene Herstellungskosten iZm. dem mit Bescheid vom 18.6.2003 bewilligten Auf- Um- und Anbau an das bestehende Wohnhaus xxxx, A, sowie für die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen (Inventar) geltend macht.

Mit Schreiben vom 7. August 2008 hat das Finanzamt dem Bw sodann vorgehalten, eine teilweise vermieterische Nutzung des Gebäudes „xxxx“ bzw. „xxxxx“ sei erstmals aus der Erklärungsbeilage 2006 ersichtlich. Obwohl laut übermittelter Aufstellung bereits seit dem Jahr 2000 Herstellungskosten angefallen seien, sei in diesem Zusammenhang keinerlei Vorsteuerabzug in den jeweiligen Jahreserklärungen geltend gemacht worden. Es bestehe daher die Vermutung, dass die teilweise Nutzung des Objektes zu Vermietungszwecken

---

erstmals im Jahr 2006 ins Auge gefasst worden sei. Der Bw wurde um Aufklärung ersucht, weshalb die auf die Herstellungsaufwendungen 2000 bis 2006 entfallenden Vorsteuerbeträge gemeinsam in der Umsatzsteuererklärung (*Anmerkung der Referentin: gemeint jene für 2006*) angesetzt werden würden. Überdies wurde er um Übermittlung des Bauansuchens betreffend die mit Bescheid des Gemeindeamtes A vom xxxxxxxx abgehandelte Maßnahme (Auf-, Um- und Anbau) sowie der Rechnungen betreffend die Anschaffung der Betriebsausstattung laut vorgelegter Aufstellung ersucht.

In Beantwortung des Vorhaltes wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw mit Schreiben vom 4. September 2008 mitgeteilt, die Vorsteuern, die seit dem Jahre 2000 für Herstellungskosten angefallen seien, seien erst 2006 geltend gemacht worden, da eine Vermietungstätigkeit erst im Jahr 2006 in bindenden Vereinbarungen nachgewiesen werden könne (siehe Hinweis auf Randziffer 195 UStR 2000 anbei). Dem Schreiben wurden Kopien der Rechnungen betreffend die Anschaffung der „*Betriebsausstattung*“ angeschlossen. Das angeforderte Baugesuch wurde nachträglich in Kopie vorgelegt.

Im Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 15. September 2008 hat das Finanzamt lediglich Vorsteuern in Höhe von 8.954,09 € von der errechneten Umsatzsteuer in Abzug gebracht. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, bei der Errichtung von Wohnraum müsse, damit der Vorsteuerabzug vor Erzielung von Einnahmen gewährt werden könne, die Vermietungsabsicht in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen - über die Absichtserklärung hinausgehenden - Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Diese Voraussetzungen würden beim Bw nicht vorliegen. Es sei bis zur Einreichung der Steuererklärungen für 2006 verabsäumt worden, dem Finanzamt Mitteilung über eine geplante Vermietungstätigkeit zu machen. Die Anerkennung der Vorsteuerbeträge aus den Vorjahren 2000 bis 2005 sei daher nicht möglich. Aus den angeführten Gründen habe der erklärte Vorsteuerbetrag um 21.548,62 € (Gebäude) bzw. 988,50 € (Einrichtung) gekürzt werden müssen.

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2008 hat der steuerliche Vertreter fristgerecht gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 Berufung erhoben. In der Begründung führe das Finanzamt aus, dass bei der Errichtung von Wohnraum die Vermietungsabsicht in bindenden Vereinbarungen oder aus sonstigen – über die Absichtserklärung hinausgehenden – Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen müsse und diese Voraussetzungen nicht vorliegen würden. Dies treffe zu, da erst im Jahr 2006 Mietverträge abgeschlossen worden seien und somit erst 2006 bindende Vereinbarungen vorgelegen seien. Eine in den vorangegangenen Jahren abgegebene Absichtserklärung hätte folglich zu einem Versagen des Vorsteuerabzugs seitens des Finanzamtes geführt. Der steuerliche Vertreter beantragte unter Hinweis auf die Umsatz-

---

steuerrichtlinien, wonach auch Vorsteuerbeträge, die einer nachfolgenden unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen seien, abgezogen werden dürften, die Anerkennung der Vorsteuerbeträge der Jahre 2000 bis 2005 in Höhe von 22.537,12 € im Jahr 2006.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Oktober 2008 als unbegründet abgewiesen. Eingangs der gesonderten Begründung (vom selben Tag) hat das Finanzamt festgestellt, Vorsteuerbeträge könnten nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor aus einer Vermietung Einnahmen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 erzielt werden würden. Wie bereits im vom Bw bekämpften Erstbescheid ausgeführt, würden allerdings weder bloße Absichtserklärungen über eine künftige Vermietung noch der Umstand, dass die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus einer Vermietung bloß ins Auge gefasst werden, für eine Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen ausreichen. Für den Geltungsbereich des Umsatzsteuergesetzes 1994 erfordere die Abziehbarkeit von Vorsteuern im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit noch vor deren Beginn ein Vorbringen, mit welchem Sachverhalte dargelegt werden würden, bei deren Würdigung am Maßstab des allgemeinen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden Vermietung wahrscheinlicher als der Fall des Unterbleibens der Vermietung sei. Für die Auslegung des Begriffes „*Wahrscheinlichkeit*“ sei der allgemeine Sprachgebrauch maßgebend. Daher werde Wahrscheinlichkeit anzunehmen sein, wenn nach der allgemeinen Erfahrung erheblich mehr für als gegen eine künftige Vermietungsabsicht spreche.

Im gegenständlichen Fall gehe erstmals aus der am 29.5.2008 eingereichten Einkommensteuererklärung 2006 eine Vermietungstätigkeit betreffend das Objekt „xxxxx“ hervor. In der mit gleichem Datum übermittelten Umsatzsteuererklärung 2006 werde die gesamte Vorsteuer betreffend die am Mietobjekt in den Jahren 2000 bis 2006 vorgenommenen Maßnahmen in Abzug gebracht. Vorsteuerbeträge könnten jedoch grundsätzlich nur entsprechend den geltenden Bestimmungen (Soll- bzw. Istbesteuerung) in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen angesetzt werden.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei es nicht nachvollziehbar, dass mit der Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen dermaßen lange zugewartet werde, wenn von Anbeginn (an) die Vermietungsabsicht bestanden habe. Ein derartiges unwirtschaftliches Vorgehen lasse nicht darauf schließen, dass schon in früheren Zeiträumen ernsthaft beabsichtigt gewesen sei, im Zusammenhang mit dem Objekt „xxxxx“ eine Vermietungstätigkeit auszuüben.

Mit Schriftsatz vom 24. November 2008 hat der steuerliche Vertreter fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Ein

---

weitergehendes Vorbringen wurde nicht erstattet. Das Finanzamt hat im Vorlagebericht unter Verweis auf VwGH 2003/14/0013 die Abweisung des Begehrens beantragt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die dem Bw in den Jahren 2000 bis 2005 im Zusammenhang mit den Herstellungskosten für den Um-, Zu- und Ausbau des (zum) Gebäude(s) xxxx bzw. xxxx sowie für angeschaffte Einrichtung in Rechnung gestellte Umsatzsteuer bei Berechnung der Umsatzsteuer 2006 als Vorsteuer (Gebäude: 21.548,62 €, Einrichtung: 988,50 €) in Abzug gebracht werden kann.

Der Bw hat am xxxxxx gemeinsam mit seiner Mutter D ein Baugesuch betr. „*An- Um- und Aufbau auf / an das bestehende Wohnhaus BP Nr., KG B, Postleitzahl A xxxxxx*“ gestellt. Aus dem Bauansuchen geht nicht hervor, dass eine teilweise oder gesamte Änderung des Verwendungszwecks (Wohnung/Wohnhaus) vorgesehen gewesen wäre bzw. ergibt sich aus diesem kein Hinweis auf eine beabsichtigte Vermietung (oder sonstige unternehmerische Nutzung) der Liegenschaft nach Abschluss der Baumaßnahmen. Dies wurde vom Bw auch nicht behauptet. Laut Bauansuchen war bei dessen Einreichung die Mutter des Bw Grundstückseigentümerin, der Bw wurde im Gesuch lediglich als Bauberechtigter bezeichnet.

Aus der im Veranlagungsakt abgelegten Seite 1 des Baubescheides vom xxxxxxxx geht als Verwendungszweck „*Wohnraumerweiterung und Carports*“ hervor. Aus dem vom Bw dem Finanzamt ebenfalls nur auszugsweise (zwei Seiten) vorgelegten Sachverständigengutachten vom xxxxxxxx „*zur Einverleibung des Wohnungseigentums gem. § 6 Abs. 2 Wohnungseigentumsgesetz*“ geht hervor, dass der Baubescheid vom xxxxxxxx in Rechtskraft erwachsen ist, sodass davon auszugehen ist, dass der Bau mit diesem Bescheid vom Bürgermeister der Gemeinde A bewilligt wurde. Eine Grundbuchsabfrage der Referentin des Unabhängigen Finanzsenats vom 25. Mai 2009 hat ergeben, dass mit „*Übergabe- und Schenkungs- sowie Wohnungseigentumsvertrag*“ vom xxxxxxxx zum einen Wohnungseigentum an den gutachterlich festgestellten Nutzwertanteilen (Gesamtnutzwert 752/752) begründet wurde und die Mutter dem Bw 572/752 Anteile (Top 1 bis 4 und Top 6) sowie seinem Bruder C 180/752 Anteilen jeweils in ihr Eigentum schenkungsweise übergeben hat. Laut Punkt viertens des Vertrages erhielt die Mutter des Bw als Gegenleistung für die erfolgte Übergabe an den Bw das unentgeltliche und lebenslängliche Wohnungsgebrauchsrecht in der gesamten Wohneinheit Top 3 und stand ihr dabei auch das mit dem Wohnungseigentum verbundene Mitbenützungsrecht an Keller, Autoabstellplatz P 3 im Freien, Garten und das Recht der freien Bewegung auf der Liegenschaft zu.

---

Gem. § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Gem. § 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Aus der vorstehenden Bestimmung ergibt sich klar, dass nur ein Unternehmer vorsteuer-abzugsberechtigt ist. Die Unternehmereigenschaft wird erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient (dienen soll).

Es ist zwar zur Begründung der Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt (Leistungen erbracht) werden, es genügt vielmehr ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Auch auf die tatsächliche Erzielung von Einnahmen kommt es dabei (noch) nicht an. Die Beantwortung der Frage, ab welchem Zeitpunkt Unternehmereigenschaft angenommen werden kann, hängt entscheidend davon ab, wann der Unternehmer die ersten nach außen gerichteten Anstalten zur Einnahmenerzielung trifft. Ausschlaggebend ist, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen auch in Erscheinung tritt.

Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend, die Unternehmereigenschaft zu begründen, wenn nach außen erkennbar ist, wann die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden. (vgl. Bürger in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-Kommentar 1.05 § 2 Rz 117, vgl. auch).

Bei der Errichtung von Wohnraum, der der privaten Nutzung ebenso dienen kann wie der Vermietung, können Vorsteuern und Aufwendungen, denen keine Einnahmen gegenüberstehen, nach der Rechtsprechung und Lehre nur dann steuerlich (ausnahmsweise) zum Tragen kommen, wenn die ernsthafte Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben, oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände „*mit ziemlicher Sicherheit*“ feststehen (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 136 mit weiteren Nachweisen). Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und allenfalls sondiert wird, ob sich das Gebäude günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (VwGH 26.7.2006, 2003/14/0013 mit weiteren Nachweisen; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; VwGH

22.9.1987, 86/14/0198; 30.4.2003, 98/13/0127). Für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft können nur nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht (VwGH 17.5.1988, 85/14/0106). Die EuGH-Judikatur (u.a. Urteil vom 8. Juni 2000, Rs C-400/98 „*Breitsohl*“, Rnr. 239) liegt auf der Linie der hier vertretenen Auffassung (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 137, VwGH 26.7.2006, 2003/14/0013).

Fallbezogen ist sohin für den Beginn der Unternehmereigenschaft (und damit den Vorsteuerabzug) entscheidungswesentlich, ob und wann in den Jahren 2000 bis 2005 eine ernsthafte Vermietungsabsicht des Bw klar erkennbar in Erscheinung getreten ist. Dabei ist - wie vorstehend ausgeführt wurde - ausschließlich auf das vom Bw in diesen Jahren **nach außen erkennbar gesetzte und damit Dritten gegenüber in Erscheinung getretenen Verhalten** in diesen Jahren abzustellen, da für die Beurteilung der Frage, ob und wann (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungshandlungen anzunehmen sind, eine zeitpunktbezogene Beurteilung zu erfolgen hat. Ist bereits das Vorliegen der Unternehmereigenschaft für die Jahr 2000 bis 2005 zu verneinen, so stellt sich die Frage, ob eine Vorsteuerabzug für Leistungen, die dem Bw gegenüber in den Jahren 2000 bis 2005 zwecks Errichtung des Gebäudes erbracht wurden, zusteht, schon mangels Verwirklichung einer wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung für die Vorsteuerabzugsberechtigung (Unternehmereigenschaft des Bw) nicht.

Der Vertreter des Bw behauptet nicht, dass in den Jahren 2000 bis 2005 bindende Vereinbarungen (Mietverträge) abgeschlossen worden seien. Bindende Vereinbarungen lagen laut eigenen Angaben des Bw erst 2006 vor. Die Feststellung des Finanzamts, wonach bis zur Einreichung der Steuererklärungen für 2006 verabsäumt worden sei, dem Finanzamt Mitteilung über eine geplante Vermietungstätigkeit zu machen, ist unwidersprochen geblieben. Der Bw behauptet auch nicht, dass durch vorgelegte Unterlagen eine schon in diesen Jahren bestandene Vermietungsabsicht dokumentiert bzw. nachgewiesen sei. Der steuerliche Vertreter des Bw leitet vielmehr aus der Begründung des Finanzamts zum Umsatzsteuerbescheid 2006 entnommenen Aussagen ab, dass eine in den vorangegangenen Jahren abgegebene Absichtserklärung ohnedies zu einem Versagen des Vorsteuerabzugs geführt hätte.

Dem Vertreter des Bw ist darin zuzustimmen, dass eine dem Finanzamt gegenüber bereits in den Jahren 2000 bis 2005 abgegebene (bloße) Erklärung, der Bw beabsichtige, das Gebäude nach Beendigung der Baumaßnahmen (Fertigstellung) zu vermieten, wäre sie nicht durch entsprechende Handlungen nach außen erkennbar in Erscheinung getreten und für das Finanzamt objektiv nachvollziehbar gewesen, eine bereits für diese Jahre behauptete

Vermietungsabsicht nicht erweisen hätte können. Andererseits kann der Umstand der tatsächlichen Vermietung im Jahr 2006 nicht als Beweis dafür angesehen werden, dass schon in den Jahren 2000 bis 2005, in denen die strittigen Vorsteuern angefallen sind, eine ernsthafte Vermietungsabsicht bestanden hat. Die Unternehmereigenschaft wird nicht rückwirkend dadurch begründet, dass die Tätigkeit später in entgeltlichen Leistungen mündet. Der Bw hat trotz des unmissverständlichen Hinweises in der Berufungsvorentscheidung auch im Vorlageantrag keine Umstände (Sachverhalte) vorgebracht, aus denen eine bereits in den Jahren 2000 bis 2005 nach außen in Erscheinung getretene (ernsthafte) Vermietungsabsicht abgeleitet werden hätte können.

Allerdings wäre der Berufung auch dann der Erfolg zu versagen gewesen, wenn der Bw eine bereits in den Jahren 2000 bis 2005 bestandene ernsthafte Vermietungsabsicht nachgewiesen hätte, zumal ein in diesen Jahren (aus welchen Gründen auch immer) unterbliebener (nicht geltend gemachter) Vorsteuerabzug nicht im Jahr 2006 nach § 12 Abs. 10 oder Abs. 11 UStG 1994 berichtigt (nachgeholt) werden könnte (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG IV, § 12 Anm. 595 und 577; Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 12 Tz 213, UFS 24.2.2009, RV/0634-G/06, UFSjournal 4/2009, 139; Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 12 Tz 83).

Eine (positive) Vorsteuerkorrektur bei Einlagen aus der Privatsphäre kommt ebenfalls nicht in Betracht. Eine solche würde sowohl dem Wortlaut des Gesetzes als auch dem System des UStG zuwiderlaufen. Wird ein Gegenstand zunächst nicht für das Unternehmen erworben (weil ein Unternehmen noch gar nicht vorliegt oder der Gegenstand überwiegend für nichtunternehmerische Zwecke genutzt wird), so fehlt es an einem Gegenstand, der vom Unternehmer in seinem Unternehmen verwendet wird (§ 12 Abs. 10 UStG) oder den er für das Unternehmen erworben hat (§ 12 Abs. 11 leg. cit.). Es fehlt auch an Vorsteuern, die im Rahmen des Unternehmens angefallen sind. § 12 Abs. 10 ff UStG 1994 beziehen sich nicht auf Fälle der Überführung von Gegenständen aus dem nichtunternehmerischen in den unternehmerischen Bereich (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 12 Tz 205 mit weiteren Nachweisen).

Dass der Vorsteuerabzug für die strittigen Beträge erst 2006 vorgenommen worden sei, weil die (materiellen) Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG für den Vorsteuerabzug (für konkret anzuführende Vorsteuerbeträge) erst im Berufungsjahr (einem Voranmeldungszeitraum dieses Jahres) vorgelegen seien, hat der steuerliche Vertreter des Bw nicht behauptet. Er hat in der Berufung klar von im Jahr 2006 anzuerkennenden „*Vorsteuerbeträgen der Jahre 2000 bis 2005*“ gesprochen, sodass unbedenklich davon ausgegangen werden kann, dass die zeitlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 12 Tz 51 f) für jene Vorsteuern, die vom Finanzamt im Berufungsjahr 2006 nicht zum Abzug zugelassen wurden, nach Ansicht des Bw bereits in diesen Jahren gegeben gewesen wären. Nach § 20 Abs. 2

UStG 1994 sind die „*in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 abziehbaren Vorsteuerbeträge*“ bei der Berechnung der Steuer für den Veranlagungszeitraum abzuziehen. Die Vorschrift beinhaltet auch die Verpflichtung, Vorsteuerbeträge, für die die Voraussetzungen in einem Veranlagungszeitraum erfüllt sind, für diesen Zeitraum geltend zu machen. Praktisch besteht damit ein Wahlrecht, Vorsteuerbeträge, für die die Voraussetzungen des Abzuges in einem bestimmten Voranmeldungszeitraum erfüllt sind, in diesem Voranmeldungszeitraum oder erst in der Steuererklärung für den betreffenden Veranlagungszeitraum geltend zu machen. Nach Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 12 Anm. 46 entspricht dieses Wahlrecht nicht der Gesetzeslage, wird aber trotzdem zugelassen (Hinweis auf UStR Rz 2702 f). Einer Geltendmachung in einem späteren Veranlagungszeitraum steht § 20 Abs. 2 UStG 1994 entgegen (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 12 Tz 54, vgl. auch VwGH 20.9.2001, 98/15/0023).

Soweit der steuerliche Vertreter des Bw in den Umsatzsteuerrichtlinien die Grundlage für die Geltendmachung der „*Vorsteuerbeträge der Jahre 2000 bis 2005*“ im Veranlagungsjahr 2006 zu erkennen glaubt, hat er nicht konkretisiert, auf welche Randziffer er sich konkret bezieht. Sollte er die Rz 195 (zu § 2), auf die in der Vorhaltsbeantwortung vom 4. September 2008 hingewiesen wurde, gemeint haben, so decken sich die dortigen Aussagen als auch der Inhalt der dort angeführten Erkenntnisse des VwGH mit den vom Finanzamt bzw. nunmehr von der Referentin genannten Voraussetzungen für den Beginn der Unternehmereigenschaft bzw. einen möglichen Vorsteuerabzug vor der Erzielung von Umsätzen aus der Vermietung.

Dass eine nachträgliche zusammengeballte Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen aus der Errichtungsphase eines Gebäudes im Jahr der erstmaligen tatsächlichen Vermietung möglich wäre, kommt weder in der Richtlinienaussage noch in den dort angeführten VwGH-Erkenntnissen zum Ausdruck. Eine solche Vorgangsweise fände auch im Umsatzsteuergesetz keine Deckung und wäre der Unabhängige Finanzsenat schon deshalb an eine solche Aussage nicht gebunden. Das Finanzamt hat im Übrigen bereits in der Begründung vom 21. Oktober 2008 zur Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen, dass Vorsteuern nur in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen (Anmerkung der Referentin: von dem nach § 20 Abs. 1 UStG 1994 errechneten Betrag) abgesetzt werden können.

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass die Mutter des Bw bis zum bzw. bei Abschluss des Übergabe- Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrages am xxxxxxxxxxxx **Alleineigentümerin** der streitgegenständlichen Liegenschaft war. Wohnungseigentum an den Liegenschaftsanteilen (Top 1 bis 6) wurde erst mit diesem Vertrag begründet und auf Grund dieses Vertrages (nach Schenkung der Liegenschaftsanteile durch die Mutter an den Bw bzw. seinen Bruder) das Eigentum an diesen grundbürgerlich einverleibt. Dass der Bw im

Bauverfahren als Bauberechtigter aufgetreten ist und ihm gemeinsam mit seiner Mutter die Baubewilligung erteilt wurde, er allenfalls die Kosten der Baumaßnahmen für die nunmehr vermieteten Objekte getragen hat, bedeutet nicht, dass der Bw, selbst wenn er nach außen erkennbar ernsthafte Vorbereitungshandlungen zur späteren Vermietung der Liegenschaft vor Begründung des Wohnungseigentums und der schenkungsweisen Übertragung des Eigentums an den Liegenschaftsanteilen der Top 1 – 4 und Top 6 (nach der Aktenlage privat genutzt) an ihn gesetzt hätte, als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen gewesen wäre. Das dingliche Recht an den Wohnungseigentumseinheiten hat der Bw jedenfalls erst mit der Einverleibung des Eigentumsrechts im Grundbuch erworben. Für die Referentin ist nicht ersichtlich, auf welcher Rechtsgrundlage der Bw vor diesem Zeitpunkt nach außen hin als (künftiger) Vermieter (Unternehmer) in Erscheinung treten hätte sollen bzw. können.

Anhaltspunkte für ein wirtschaftliches Eigentum des Bw vor Übertragung der Liegenschaftsanteile an ihn ergeben sich aus den vorgelegten Akten des Finanzamts nicht. Nach Ansicht der Referentin hätte bis zur schenkungsweisen Übertragung der Liegenschaftsanteile an ihre Söhne nur die Mutter des Bw als damalige Alleineigentümerin eine ihre Unternehmereigenschaft begründende Vermietungsabsicht haben können. Allfällig bis dahin auf eine künftige Vermietung der Liegenschaft gerichtete (Vorbereitungs) Handlungen (Absichtsäußerungen) des Bw wären nach Ansicht der Referentin der Mutter des Bw zuzurechnen gewesen. Eine nähere Untersuchung und abschließende Beurteilung der Frage, ob der Bw bis zur Übertragung der Liegenschaft(santeile) jedenfalls auch aus diesem Grund nicht als Unternehmer bzw. Lieferungen und sonstige Leistungen als nicht für sein Unternehmen ausgeführt anzusehen waren, kann aber deshalb unterbleiben, weil die Berechtigung des Bw zum Abzug der Vorsteuern aus den Jahren 2000 bis 2005 bereits aus den vorstehend angeführten Gründen zu verneinen war. Eine Vermietung der Top 3 konnte wegen des grundbürgerlich einverleibten lebenslangen unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechts (Dienstbarkeit) der Mutter an dieser Wohnungseigentumseinheit samt Zubehör (Keller, Abstellplatz P3) frühestens nach ihrem Ableben (laut Auskunft des Finanzamts am Datum) erfolgen. Im Übrigen könnte der Vorsteuerabzug für Vorsteuern, die nach der Übertragung der Liegenschaftsanteile (Wohnungseigentumseinheiten) an den Bw angefallen sind, auch aus den bereits dargestellten Gründen (keine Berichtigungsmöglichkeit eines unterbliebenen Vorsteuerabzugs nach § 12 Abs. 10 bzw. 11 UStG 1994) im Jahr 2006 nicht nachgeholt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. Juni 2009