

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. J.N.W in der Beschwerdesache M.M, K.Str. 14a, 12rt L.L, vertreten durch W.K.W.S KG, T.P Straße 18, L.L, über die Beschwerde vom 19. Juni 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes L.L I vom 15. Mai 2012 betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.), geboren am 1a.1b.1993, ist seit dem Jahr 2abc Eigentümer der Liegenschaft EZ x31 KG Ö (Adresse: D 21, M.i.O). Die Liegenschaft wurde dem Bf. von seiner Großmutter mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 10.1.1995 geschenkt und übergeben. Die Geschenkgeberin räumte zuvor mit schriftlicher Vereinbarung den Eltern die Dienstbarkeit des lebenslangen, unentgeltlichen, unbeschränkten Fruchtgenussrechtes an der Liegenschaft (Einfamilienhaus, Ferienwohnsitz) ein. Das Haus wurde 1976 errichtet.

In den Jahren 2008 bis 2010 wurde das unbewohnte und nicht genutzte Einfamilienhaus infolge eines Wasserrohrbruches renoviert und die Wohnnutzfläche mit einem neu errichteten Zubau (Küche und Garage, Erdgeschoß; Zimmer, Obergeschoß) erweitert. Der Vater des Bf. gab die Bauarbeiten in Auftrag und führte die Renovierung, Sanierung und Erweiterung des Objektes für den Bf. durch. Die Rechnungen der Professionisten waren an den Bf. ausgestellt und adressiert.

Der Bf. teilte am 17.01.2012 dem Finanzamt die Vermietung der Liegenschaft, beginnend mit 01.12.2011 mit (Formular Verf 24). Der Jahresumsatz wurde in Höhe von € 25.000,00 angeführt.

Am 5.3.2012 teilte der Bf. mit schriftlicher Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) dem Finanzamt mit, auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer zu verzichten.

In der Folge übermittelte der Bf. am 7.3.2012 die Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2007 bis 2010, mit welchen Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Umbau des Einfamilienhauses in den Jahren 2007 bis 2010 geltend gemacht wurden. Beantragt wurde die Gewährung von Vorsteuern für 2007 iHv € 300,00; für 2008 iHv € 32.107,42; für 2009 iHv € 4.392,77 und für 2010 iHv € 14.914,68, insgesamt € 51.714,87.

In der Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 25.04.2012, Tz. 1, hält der Prüfer vom Finanzamt schriftlich fest:

"Vom Steuerbüro wurden im März 2012 die Abgabenerklärungen für die Jahre 2007 bis 2010 elektronisch übermittelt. Das Jahr 2007 wurde erklärungsgemäß veranlagt. Die erklärten Vorsteuerbeträge 2008 - 2010 werden anhand einer Nachschau elektronisch überprüft.

Sachverhaltserhebung durch den Prüfer:

Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge wurden anhand der vorgelegten Eingangsrechnungen überprüft. Diese lauten überwiegend auf Hrn. M.1x.

Die Bezahlung der Baukosten erfolgte durch M.2x (Vater) und wird als Darlehen zwischen den beiden behandelt. Hierüber gibt es nur nicht weiter definierte mündliche Absprachen.

Im Telefonat mit Herrn M.2x gab er folgendes zur Kenntnis:

Das Gebäude stand leer und wurde in den Jahren 2008 bis 2010 um und zugebaut.

Erst nach Abschluss der Umbauarbeiten wurde im Herbst 2011 der Entschluss gefasst das leerstehende Gebäude zu vermieten. Dazu wurde das Immobilienbüro L. mit der Vermittlung beauftragt.

Entscheidungsgründe der Behörde sind:

Die Bekanntgabe der Vermietung gegenüber der Behörde erst im Jänner 2012. Das Einreichen der Erklärungen 2007-2010 erst im März 2012.

Die telefonische Auskunft des Herrn M.2x, dass die Vermietungsabsicht erst im Herbst 2011 entstand und die, am 16. November 2011, erfolgte Beauftragung des Immobilienbüros L. mit der Vermittlung des Objektes.

...."

Das Finanzamt versagte mit den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden vom 15.5.2012 für die Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010 den beantragten Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Umbau (Zu-, Neubau). Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, dass es dem Bf. in den Jahren 2007 bis 2010 an der Unternehmereigenschaft gefehlt habe.

In der Beschwerde wendete der Bf. ein, dass hinsichtlich dieser Liegenschaft schon immer die Vermietungsabsicht bestanden hat. Eine Vermietung hätte jedoch aufgrund der Minderjährigkeit des Bf. (der Bf. wurde 2007 14 Jahre alt) einen zu hohen Aufwand ausgelöst.

Bereits im Herbst 2007 entschloß man sich die Liegenschaft zu nutzen und habe man über die Firma "J. GmbH" einen Mieter gesucht. Auch die Firma "A.O" sei mit der Mietersuche beauftragt worden. Dies werde von beiden Firmen mit Schreiben vom 21. Mai 2012 bzw. 17. Juni 2012 bestätigt.

Das Haus sei im Jahr 2007 von einem Makler besichtigt worden und habe man sich mit dem Makler dahingehend verständigt, vorerst den Abschluss der umfangreichen Sanierungs- und Reparaturarbeiten abzuwarten und danach die Mietersuche zu beginnen.

Mit Schreiben vom 21.05.2012 bestätigte die Firma "J." GmbH, dass es einen ersten Kontakt mit dem Vater des Bf. zwecks Vermietung des Objektes gegeben habe, wie folgt:

"auf ihre Anfrage bestätige ich ihnen, dass sie im Herbst (September) 2007 mich mit der bitte aufsuchten, in Vertretung ihres Sohnes A.B einen Mieter für ihr Haus in K.W, D 27 zu finden.

Nach Besichtigung des Hauses erklärte ich ihnen, dass die dort stattfindenden Renovierungsarbeiten nach einem Wasserrohrbruch erst abgeschlossen werden müssten, da man sonst keinen solventen Mieter für das Haus findet.

Nach mehrmaliger telefonischer Rücksprache 2008, wie weit die Renovierung gediehen sei, erklärten sie mir, dass noch eine Schwierigkeit mit dem Bauern als Nachbar , bezüglich der Grundstücksabstände dazugekommen ist. Der Zeitrahmen war für sie Sie damals nicht abschätzbar und könnte sich bis ins Jahr 2010 hinziehen. Daraufhin habe ich meine Aktivitäten bis auf weiteres eingestellt."

Ein weiterer Makler wurde im Oktober 2009 kurzfristig aktiv und konnte aufgrund der Mietzinsvorstellung des Vermieters und der Beschaffenheit des Zufahrtsweges keinen Mieter finden. Mit mail vom 17.06.2012 bestätigte das weitere Maklerbüro, schriftlich wörtlich wie folgt:

"... gerne bestätigen wir ihnen hiermit, dass wir zur damaligen Zeit (Oktober 2009) kurzfristig keinen Mieter für das Einfamilienhaus D 21 finden konnten. Wir haben zum damaligen Zeitpunkt etliche unserer Mietinteressenten angesprochen und das Objekt vorgestellt.

Sicherlich lag es unter anderem auch an dem sehr hoch angesetzten Mietzins, sowie auch an der schlecht zu befahrenden Zufahrt, gerade in den Wintermonaten."

Der Bf. brachte zu den Sanierungsarbeiten vor, dass man sich zur besseren Vermietbarkeit und zwecks Erzielung eines höheren Mietzinses neben den aufwändigen Reparaturarbeiten, zu einem Anbau für Küche und Garage entschlossen habe. Aufgrund des Abstandes des mit einem Zubau erweiterten Gebäudes zur Grundstücksgrenze habe sich in der Folge ein Rechtsstreit mit dem Nachbarn ergeben. Dadurch habe sich die geplante Vermietung des Objektes neuerlich verzögert. Im Herbst 2010 waren die wesentlichen Mängel behoben und Umbauarbeiten abgeschlossen.

Zwecks der hohen Vermittlungsprovision habe man versucht, selbst einen Mieter zu finden. Da dies nicht den gewünschten Erfolg brachte und auch die zwei beauftragten Makler nicht erfolgreich waren, habe man am 16.11.2011 die Firma L. Immobilien beauftragt, welche erfolgreich war. Am 22.12.2011 kam es zum Abschluss eines Mietvertrages (Dauer: 5 Jahre) bei jährlicher Miete iHv € 25.000,00 im Voraus.

An eine private Nutzung dieses Wohnhauses durch den minderjährigen Bf. war nicht gedacht, weil dieser den Plan hatte, nach dem Schulbesuch zu studieren und im Ausland zu arbeiten.

Er habe während seinem Studium im Elternhaus genug Wohnraum zur Verfügung gehabt. Daraus resultiere schlüssig, dass eine andere Nutzung als die Vermietung nicht zielführend gewesen wäre.

Schließlich habe man im November 2011 einen weiteren Makler mit der Mietersuche beauftragt. Somit sei klar, dass der Vater bereits 2007 erstmals mit der Beauftragung des Maklers nach außen hin mit der Vermietungsabsicht in Erscheinung getreten ist.

Festgehalten wurde, dass die Renovierungsarbeiten bei derartigen Gebäuden und das Ende des Rechtsstreites mit einem Nachbarn nicht von vornherein abschätzbar waren.

Aufgrund der Bestätigungen zweier Maklerbüros sei vom Bf. belegt, dass bereits ab 2007 ernsthaft die Mietersuche aufgenommen wurde und die Vermietungsabsicht nach außen zum Ausdruck gebracht worden sei.

Aufgrund des überraschenden Telefonates mit einem Beamten des Finanzamtes im Jahre 2012, in welchem der Vater des Bf. angegeben hat, im Herbst 2011 einen Makler mit der Mietersuche beauftragt zu haben, unterstelle das Finanzamt nunmehr zu Unrecht, dass erst im Herbst 2011 die Vermietungsabsicht entstanden sei. Tatsächlich habe man immer schon versucht, das Objekt zu nutzen bzw. zu vermieten.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2013 die Berufung als unbegründet ab und begründete dies damit, dass der Beschwerdeführer im Zeitraum der Sanierung (2007 bis 2010) noch ein mündiger Minderjähriger war. Die Umbau- und Sanierungsarbeiten wären daher vom Vater des Bf. veranlasst und betrieben worden. Der Bf. habe sich in dieser Zeit nicht schuldrechtlich verpflichten können.

Hiezu habe der Vater selbst angegeben, dass man das Haus wegen eines Wasserschadens habe renovieren und sanieren müssen. Wäre die Sanierung nicht betrieben worden, wäre das Haus unbrauchbar geworden. Der Bf. selbst sei zu diesem Zeitpunkt noch minderjährig gewesen und hätte ein Verfahren beim Pflegschaftsgericht zu lange gedauert. Schließlich habe man diesen Weg gewählt und hat der Vater des Bf. mit Bezahlung der Rechnungen dem Bf. ein zinsenloses Darlehen gewährt, welches vom Sohn mit den Mieteinnahmen refundiert werde.

Schriftlich führte das Finanzamt aus:

"Auch die Verpflichtungsgeschäfte, welche mit den bauausführenden Professionisten abgeschlossen worden sind, für die seitens des Herrn M.M Vorsteuer beansprucht wird, sind Herrn J.L als geschäftsfähigem Vertragspartner zuzurechnen. Dieser sorgte auch für die Bezahlung der Rechnungen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Rechnungen auf den Namen des M.M ausgestellt wurden.

Auch dem tatsächlichen Investor, Herrn J.L steht ein Vorsteuerabzug mangels Unternehmereigenschaft nicht zu, da Herr J.L mit diesem Objekt keine unternehmerische Aktivität (Vermietung) betreibt. In Punkt II. des Mietvertrages (Mietverhältnis vom 22.12.2011 bis 31.03.2017) haben die Fruchtgenussberechtigten der Vermietung des Hauses durch ihren Sohn zugestimmt, womit auf die Möglichkeit aus diesem Objekt Einnahmen zu erzielen verzichtet wurde.

Die tatsächliche Unternehmensaktivität des M.M beginnt als volljährige Person im Jahr 2011, was mit Abschluss des Mietvertrages und Meldung an das Finanzamt zum Ausdruck kommt. Die tatsächliche Unternehmensaktivität beginnt somit als volljährige Person im Jahr 2011 (Abschluss des Mietvertrages).

Aus oben genannten Gründen komme für den Vermieter M.M ein Vorsteuerabzug frühestens im Veranlagungsjahr 2011 in Betracht. Eine weitere Auseinandersetzung mit der Thematik, wann tatsächlich erstmals eine Vermietungsabsicht ins Auge gefasst wurde, bzw. ob die Investition in Anbetracht eines künftigen Verkaufes getätigt wurde erübrigt sich, zumal wie oben ausgeführt worden ist, die Investition Herrn J.L zuzurechnen ist."

Schriftliche Makleraufträge wurden im Verfahren nicht vorgelegt.

Erhebungen zum vorgelegten Schreiben der Fima A.O hätten ergeben, dass eine Kontaktaufnahme durch den Vater des Bf. nicht vor dem Jahre 2009 stattgefunden habe. Damals wären zwei Immobilien zur Vermietung angeboten worden. Eine Penthousewohnung in L.L und das Einfamilienhaus.

Im August 2010 habe der Vater zwecks eines möglichen Verkaufes des Objektes vorgesprochen. Diesbezüglich wurde ein Alleinauftrag für einen Verkauf um € 3 Mio. erteilt. Im Laufe des Jahres 2011 habe man wiederum die Vermietung angedacht und forciert.

Im Vorlageantrag vom 15.02.2013 wurde der Berufungsschriftsatz im Wesentlichen wiederholt und umfangreich ergänzt:

Der überraschende Anruf eines Finanzbeamten beim Vater des Bf. (im Jahre 2012) führte vermutlich zur Auskunft, dass eine neuerlicher Auftrag an den weiteren Makler erst im Herbst 2011, nach Abschluss aller Ereignisse erteilt worden sei. Dabei sei klar gewesen, dass die Vermietungsabsicht bereits seit 2007 bestanden hat.

Der Bf. wendete als Eigentümer der Liegenschaft und Steuerpflichtiger den Verfahrensfehler ein, dass er persönlich zum Sachverhalt gar nicht befragt worden sei. Eine Besprechung mit der Steuerberaterin Dr.H.G, die in der Niederschrift vom

25.04.2012 angeführt ist, habe nicht stattgefunden. Die Besprechung fand ausschließlich mit Herrn A.N vom Büro der steuerlichen Vertretung statt. Es liege ein wesentlicher Form- und Verfahrensfehler vor.

Zum Sachverhalt erklärte der Bf., dass seine Eltern im Jahr 2007 erkannten, dass ihr Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft wertlos war, weil das Haus sanierungsbedürftig gewesen sei. So habe es daher im Jahr 2007 keinen Auftrag an den Makler gegeben. Jeder Makler hätte von Beginn an auf die Sanierungsbedürftigkeit des Objektes verwiesen. Nach Beginn der Sanierung/Renovierung des Hauses habe sich herausgestellt, dass die Sanierung zum Fass ohne Boden geworden ist.

Die Entscheidung zur Sanierung des Objektes haben die Eltern für ihren Sohn getroffen, sämtliche Haftungen für ihn übernommen und ihn in keiner Weise nachteilig finanziell verpflichtet. Sämtliche Belege hätten auf den Sohn gelautet, jedoch haben die Eltern sämtliche finanziellen Verpflichtungen übernommen und erfüllt.

Durch die umfangreiche Sanierung habe das Haus einen beträchtlichen Wertzuwachs erfahren. Der im Jahr 2007 minderjährige Beschwerdeführer sei sohin von seinen Eltern berechtigt worden, wie dies in den Rechnungen auch zum Ausdruck kam. Man habe diesen Weg gewählt, um eben ein langwieriges, komplexes, aufwändiges und teures Verfahren vor dem PflEGschaftsgericht zu vermeiden.

Der mündige Minderjährige sei 2007 nicht verpflichtet, sondern berechtigt worden. Allen beteiligten Auftragnehmern, Professionisten und Gläubigern sei der Wille/die Absicht zur Vermietung von Beginn an klar zum Ausdruck gebracht worden.

Dies bedeute im Konkreten, dass der Wille zur Vermietung deutlich nach außen publik gemacht worden sei.

Hinsichtlich der Unternehmereigenschaft führte der Bf. schriftlich aus:

"Klar ist, dass auch ein Minderjähriger Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein kann, dass das Alter irrelevant ist. Er kann jedenfalls schuldrechtlich Vertragsverhältnisse (ab einem gewissen Alter im Zusammenwirken mit seinem gesetzlichen Vertreter oder dem PflEGschaftsgericht) eingehen, sofern er sich nicht daraus verpflichten muss, sondern geschützt ist und entweder nicht beschwert oder begünstigt wird. Den Schutz des Minderjährigen vor Verpflichtungen, die ihn auch schädigen könnten, dies sieht die gesetzliche Regelung vor. Sie schließt keineswegs die schuldrechtliche Vertragsfähigkeit aus. Auch Minderjährige haben ein Recht auf Eigentum. Er benötigt dazu wiederum - für wesentliche Geschäfte - gesetzliche Vertreter, die für ihn fungieren, oder bei wesentlichen Verpflichtungen die Zustimmung des PflEGschaftsgerichtes, bzw. seine eigene Zustimmung bei Eintritt der Volljährigkeit. Es gelten dieselben Regeln wie bereits oben umfassend dargestellt. Der mündige Minderjährige wurde in alle Richtungen berechtigt, für die Verpflichtungen sind die Eltern verantwortungsvoll eingestanden. Verpflichtungen ist er selber nicht eingegangen, er hat trotzdem rechtsgültig Verträge abgeschlossen, da sie ihn berechtigt haben. Der Zufall hat ergeben, dass man die Zustimmung des PflEGschaftsgerichtes ab dem Zeitpunkt der Vermietung, somit der ersten direkten Verpflichtung, nicht mehr benötigt hat, zumal der Minderjährige

volljährig wurde und sämtliche für ihn getätigte Geschäfte, durch seine klare, eindeutige Zustimmung saniert hatte. Somit ist er originär rückwirkend jedenfalls Unternehmer, zumal sämtliche Geschäfte durch seine Zustimmung im nachhinein jedenfalls saniert und somit mit dem ersten Zeitpunkt rückwirkend Gültigkeit erlangt haben, als ob sie immer schon voll gültig gewesen wären (sollte dies von der Behörde in Frage gestellt werden). Die Situation ist im Nachhinein so zu betrachten, als ob er immer schon volljährig gewesen wäre, da jedenfalls umfassend heilende Wirkung der Handlungen seiner Eltern eingetreten ist. Eine Zustimmung des PflEGschaftsgerichtes vor Vermietung, somit vor der Verpflichtung ist aufgrund der umfangreichen Ausführungen oben nicht nötig gewesen. Auch wenn er den Verpflichtungen im Nachhinein nicht zugestimmt hätte, wären die Investitionen ihm zuzurechnen, zumals seine gesetzlichen Vertreter ihm diese zurechnen wollten und er die Berechtigungen jedenfalls annehmen konnte. Die Eltern hatten das große Risiko des Darlehensverlustes zu tragen.

....."

Weiters wurde ausgeführt:

".....

Die neuerliche Kontaktaufnahme mit dem Makler im Jahr 2011- hat sich dadurch ergeben, dass die Liegenschaft nach zähen und kostspieligen, als auch zeitaufwendigen Jahren endlich fertiggestellt war. Dies kann nur logisch sein, zumal in dieser Zeit zum ersten Mal bekannt war, wie die Liegenschaft sich visuell darstellt, ausgestattet ist und ab wann sie ohne weitere Probleme - auch gerichtliche Probleme, dass erste Mal vermietet werden konnte. Eine frühere Vermietung wäre unseriös und zum Nachteil des Steuerpflichtigen gewesen, jeder ordentliche Richter hätte diese auch so gesehen."

Hinsichtlich der Kontakte zu zwei Maklern führte der Bf. ausführlich aus, dass man den schriftlichen Auftrag im August 2010 zum Verkauf der Liegenschaft parallel zum Auftrag zur Vermietung getätigt habe, weil man sich unter Umständen eine bessere Gesamtrendite erhofft hat. Zum Verkauf der Liegenschaft hätte man jedoch immer die Zustimmung des PflEGschaftsgerichtes gebraucht.

Abschließend wurde ausgeführt:

"Klar ist somit, dass man immer versucht hatte, die Liegenschaft für den Steuerpflichtigen seit 2007 zu vermieten, dies jedoch aufgrund mehrerer Faktoren nicht wirtschaftlich vorerst möglich war. Man hat die Liegenschaft nach Fertigstellung der Umbauarbeiten ehestmöglich vermietet. Dies hat auch der definitive Wunsch des Volljährigen jedenfalls bestätigt und sämtliche Geschäfte im Nachhinein jedenfalls -sofern sie tatsächlich wie von der Behörde behauptet - nur teilweise Wirkung erlangt hätten - saniert. Diese sind somit von Anfang an für gültig zu erklären, seine Unternehmereigenschaft hat somit jedenfalls seit 2007 bestanden. Eine andere Entscheidung der Behörde wäre unsachlich und gleichheitswidrig, würde einen Minderjährigen schlechter behandeln als einen Mündigen."

Das Finanzamt beantragte die Abweisung der Beschwerde. Begündend wurde ausgeführt, dass die Absicht der Erzielung von Einkünften durch Vermietung für sich alleine noch nicht

dafür ausreiche, rückwirkend eine Unternehmereigenschaft zu begründen. Die Absicht zu vermieten müsse vielmehr durch bindende Vereinbarungen nach außen klar und deutlich zum Ausdruck gebracht werden. Eine solche bindende Vereinbarung ist nach Ansicht des Finanzamtes erst im Jahr 2011 mit dem schriftlichen Auftrag zur Mietersuche an einem weiteren Makler geschlossen worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bf. wendete das Vorliegen von wesentlichen Verfahrensfehlern ein, weil er persönlich zum Sachverhalt nicht befragt worden sei. Eine Besprechung mit der in der Niederschrift vom 25.04.2012 genannten Teilnehmerin, Frau Dr.H.G, habe nicht stattgefunden. Herr A.N sei anwesend gewesen.

Richtig ist, dass in der Niederschrift vom 25.04.2012, ABNr.: x234/12, Frau Dr.H.G als Teilnehmerin der Amtshandlung genannt wird, obwohl diese nicht teilgenommen hat. Dazu wird festgestellt, dass Frau Dr.H.G fälschlicherweise als Teilnehmerin (Vorlagebericht) erfasst worden ist.

Die Niederschrift wurde Herrn A.N von der steuerlichen Vertretung am 25.05.2012 ausgefolgt. Dieser wird in der Niederschrift nicht als Teilnehmer angeführt.

Soweit der Bf. meint, es liege eine Verletzung des Parteiengehörs vor, weil er als Abgabepflichtiger im abgabenbehördlichen Verfahren nicht persönlich angehört wurde, wird festgestellt, dass der Beschwerdeführer steuerlich durch die W.KG vertreten wird und mit ausgefülltem Fragebogen vom 17.01.2012 erstmals seine unternehmerische Tätigkeit, beginnend mit 1.12.2011, gegenüber dem Finanzamt mitgeteilt hat. Der Bf. teilte mit Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer mit und reichte durch die steuerliche Vertretung die Abgabenerklärungen der Jahre 2007 bis 2010 ein.

Das Finanzamt übergab am 25.04.2012 die Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO an den Mitarbeiter dem steuerlichen Vertreter.

Der seit 2011 volljährige und steuerlich vertretene Bf. hat in der Beschwerde und im Vorlageantrag den Sachverhalt ausführlich dargestellt und von seinem Recht auf Parteiengehör Gebrauch gemacht.

Im vorliegenden Sachverhalt sind die daraus gezogenen rechtlichen Schlussfolgerungen strittig.

Strittig ist, ob dem Bf. in den Jahren 2007 bis 2010 betreffend die Liegenschaft (Ferienwohnsitz), als Vermieter Unternehmereigenschaft zukommt und Vorsteuern zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 119 Abs.1 BAO haben Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs.2 leg.cit. insbesondere beispielsweise Abgabenerklärungen, wozu auch Umsatzsteuervoranmeldungen gehören.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine nachhaltige Tätigkeit selbständig zur Erzielung von Einkünften ausübt.

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

Eine Leistung wird grundsätzlich an den erbracht, der aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsverhältnis zu Grunde liegt, berechtigt oder verpflichtet ist.

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

Für die Unternehmereigenschaft kommt es weder auf die Rechtsform noch auf die zivilrechtliche Rechts- und Geschäftsfähigkeit an, entscheidend ist die *nach außen* hin gerichtete Tätigkeit (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses).

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 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.

Nach EuGH 8.6.2000, Rs. C-700/98 "Breitsohl", gilt als Steuerpflichtiger, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben und erste Investitionsausgaben hierfür tätigt. Maßgeblich ist somit, wann - nach außen erkennbar - die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (so auch VwGH 30.9.1998, 96/13/0211).

Ob die Handlung *ernsthaft* der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist Tatfrage, für die die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommen. Nach der Rechtsprechung des EuGH darf die Abgabenverwaltung objektive Nachweise für die erklärte Absicht fordern.

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, UStG³, § 2 Tz 136; vgl. zB VwGH 23.6.1992, 92/14/0037; VwGH 27.3.1996, 93/15/0210; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; VwGH 27.1.1998, 93/14/0234).

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; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; VwGH 22.9.1987, 86/14/0198; 30.4.2003, 98/13/0127).

Für den Zeitpunkt des Beginns 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).

Fallbezogen ist sohin für den Beginn der Unternehmereigenschaft (und damit den Vorsteuerabzug) entscheidungswesentlich, ob und wann eine *ernsthafte Vermietungsabsicht* nach außen klar erkennbar verbindlich in Erscheinung getreten ist.

Dabei ist - wie vorstehend ausgeführt wurde - ausschließlich auf das vom Bf. in diesem Zeitraum nach außen erkennbar gesetzte und damit Dritten gegenüber in Erscheinung getretene Verhalten abzustellen, da für die Beurteilung der Frage, ob und wann (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungshandlungen anzunehmen sind, eine zeitpunktbezogene Beurteilung zu erfolgen hat.

Es muss damit für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges bereits im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen mit 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, ist in freier Beweiswürdigung festzustellen.

Die Frage, ob eine Vermietungsabsicht besteht, ist mit der Wahl jener Möglichkeit zu beantworten, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat (vgl. dazu zB VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063).

Der Bf. hat objektive Anhaltspunkte anzuführen, die seine Vermietungsabsicht dokumentieren.

Vorweg wird festgestellt, dass auch ein mündiger Minderjähriger als Unternehmer tätig werden kann. Natürliche Personen, die sich vertreten lassen, können Unternehmer sein. Im Falle einer gesetzlichen oder gewillkürten Stellvertretung ist der Vertretene Unternehmer, wenn der Vertreter die Geschäfte nach außen hin im Namen der vertretenen Person abschließt. Offen bleibt die Frage, inwieweit die Beauftragung der Professionisten in den Jahren 2007 bis 2010 der Zustimmung des Pflschaftsgerichtes bedurft hätte.

Fest steht indes, dass der erste Mietvertrag für die Dauer von fünf Jahren am 22. Dezember 2011 errichtet und abgeschlossen wurde. Schriftliche Aufträge gegenüber

den Maklern zur Vermietersuche wurden im abgabenbehördlichen Verfahren in den Jahren 2007 und 2009 nicht vorgelegt.

Ein im Jahr 2007 kontaktierter Makler erklärte nach Besichtigung der Liegenschaft, dass vorerst die Liegenschaft nach einem Wasserschaden renoviert werden müsse, um einen solventen Mieter zu finden. Im Jahre 2008 erkundigte sich dieser beim Vater des Bf. über den Fortgang der Arbeiten am Objekt im Hinblick auf eine mögliche Vermietung. Nachdem der Vater erklärte, dass sich eine mögliche Vermietung bis ins Jahr 2010 hinziehen könnte, stellte dieser seine Aktivitäten ein.

Ein weiterer Makler bestätigte, im Oktober 2009 kurzfristig tätig geworden zu sein und dieses Objekt seinen Mietinteressenten angeboten zu haben. Angesichts des hoch angesetzten Mietzinses und der in den Wintermonaten schwierig zu befahrenden Straße, konnte er keinen Interessenten für dieses Objekt gewinnen.

Es ist nun zu prüfen, inwieweit diese beiden Kontakte zu Maklern bewirken, dass dem Bf. im Zusammenhang mit den durchgeführten Sanierungs- und Reparaturarbeiten in den Jahren 2007 bis 2010 die Unternehmereigenschaft zukommt.

Ausschlaggebend ist, dass die aufgenommene Tätigkeit *ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen* auch in Erscheinung tritt. Vorbereitungshandlungen reichen nur dann aus, die Unternehmereigenschaft zu begründen, wenn nach außen hin klar und deutlich erkennbar ist, wann die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (vgl. Bürger in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG Kommentar, § 2 Rz 117). Es muss somit feststehen, wann die ersten Einnahmen erzielt werden.

Der Vater des Bf. trat zweimal an Immobilienmakler heran, um die Vermietbarkeit des Objektes zu prüfen und dieses zur Vermietung anzubieten. Im ersten Fall im September 2007 wurde der Makler nicht tätig.

Im Oktober 2009 bot ein weiterer Makler diese Liegenschaft kurzfristig seinen Interessenten an, konnte jedoch angesichts des sehr hohen Mietzinses und der schwierigen Zufahrtsstraße (im Winter) keinen Mieter finden. Zwischen den beiden Kontakten im September 2007 und Oktober 2009 liegt ein Zeitraum von mehr zwei Jahren. Im August 2010 wurde der Makler mit dem Verkauf der Liegenschaft um € 3 Mio. beauftragt.

Eine konkrete, nachhaltige nach außen hin ernsthaft betriebene unternehmerische Vermietungstätigkeit fand durch diese beiden Kontakte nach Ansicht des erkennenden Richters nicht statt. Beide Kontakte waren nicht abschließend verbindlich, nachhaltig und nicht von Dauer.

Schließlich wurde der Makler im August 2010 mit dem Verkauf des Objektes beauftragt. So ergibt sich aus der ersten Bestätigung des Maklers, dass der Zeithorizont für eine mögliche Vermietung sich bis in das Jahr 2010 verlagern werde. Der zweite Makler war kurzfristig (Oktober 2009) aktiv.

Mietverträge oder bindende Vereinbarungen mit möglichen Mietern liegen in den Jahren 2007 bis 2010 nicht vor. Wenn nun keine vertragliche Mietvereinbarung vorliegt, so muss die Vermietungsabsicht doch ganz klar und deutlich von jedem Dritten unzweifelhaft auch als solche erkennbar sein.

Dies trifft im Zeitraum 2007 bis 2010 nicht zu, weil der verbindliche schriftliche Auftrag zur Vermietung der Liegenschaft an das Büro L. am 16.11.2011 erteilt worden ist. Bloße Gespräche mit Maklern und die kurzfristige Bewerbung einer Liegenschaft stellen keine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung selbständiger Einkünfte dar (vgl. VwGH 28.5.2008, 2008/15/0013; VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175; UFS 2.12.2009, RV/0139-W/05).

Bei der Vermietung eines Gebäudes muss die Absicht der Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aufgrund anderer über die bloße Erklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen (VwGH 28.5.2008, 2008/15/0013; VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175).

Im vorliegenden Sachverhalt steht fest, dass eine *dauerhafte nachhaltige Beauftragung* von Maklern zwecks Mietersuche, die mit Abschluss eines Mietvertrages geendet hätte, in den Jahren 2007 bis 2010 nicht vorgelegen ist. Eine nachhaltige selbständige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen kann darin noch nicht erblickt werden, wenn eine Liegenschaft mit einem Makler besichtigt wird (September 2007) bzw. von einem weiteren Makler kurzfristig (Oktober 2009) seinen Mietinteressenten zu einem sehr hohen Mietzins vorgestellt wird. Aufgrund des sehr hohen Mietzinses konnte jedoch kein Interessent gefunden werden.

Damit kommt der Entschluss, die Liegenschaft *ernsthaft* zu vermieten, in den Jahren 2007 bis 2010 nicht hinreichend klar und deutlich zum Ausdruck, weil es sich bei beiden Maklerkontakten um keine andauernden, nachhaltigen Kontakte gehandelt hat, die mit Abschluss eines Mietvertrages geendet hätten.

Im August 2010 wurde der schriftliche Auftrag erteilt, die Liegenschaft um € 3 Mio. zu verkaufen. Dazu erklärte der Bf., man habe sich dadurch eine bessere Gesamtertragsrate erwartet. Es sei jedoch nicht möglich gewesen, die Liegenschaft zu verkaufen, weil dies der Zustimmung des Pflegschaftsgerichtes bedurft hätte. Schließlich handle es sich bei diesem Objekt um das Erbe der Großmutter. Dieses Vorbringen ist durchaus nachvollziehbar. Fest steht damit aber auch, dass man durchaus verschiedene Möglichkeiten einer Nutzung dieser Liegenschaft in Erwägung gezogen hat.

Schlüssig nachvollziehbar ist, dass die Behebung eines Wasserrohrbruches im Jahr 2008 unabdingbar notwendig geworden war, um größeren Schaden von der Liegenschaft abzuwenden.

Aus diesem gesamten nahezu fünfjährigen Geschehensablauf folgt, dass eine ernsthafte nachhaltige unternehmerische Tätigkeit in den Jahren 2007 - 2010 nicht begründet wurde. Dementsprechend wurden auch keine Einnahmen erzielt.

Die ersten Einnahmen resultieren aus einem Mietvertrag vom 22.12.2011. Die Einnahmen (Mietvorauszahlung für das erste Jahr) im Jahr 2011 in Höhe von € 25.000,00 beziehen sich fast zur Gänze auf das Jahr 2012.

Schließlich wurde die unternehmerische Tätigkeit, beginnend mit 1.12.2011, erstmalig am 17.1.2012 der Abgabenbehörde gegenüber angezeigt.

Fest steht, dass die Liegenschaft nicht durchgängig bis zum Abschluss eines Mietvertrages beworben wurde. Der Auftrag, die Liegenschaft zu verkaufen, stellt zusätzlich ein Indiz dafür dar, dass man sich über die Art der Nutzung der Liegenschaft bis August 2010 noch nicht endgültig entschieden hat. Es genügt nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Nutzungs- bzw. Verwertungsmöglichkeiten ins Auge gefasst wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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

Klagenfurt am Wörthersee, am 9. April 2018