

und RV/5100125/2016, RV/5100126/2016, RV/5100127/2016

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 2. Juni 2015, betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2013 und Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2015 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2011	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	€ 0,00	Umsatzsteuer	€ 0,00
			Gesamtbetrag der Vorsteuern	€ -24.260,00
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				€ -24.260,00

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2012	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	€ 0,00	Umsatzsteuer	€ 0,00
			Gesamtbetrag der Vorsteuern	€ -50.099,60

festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)	€ -50.099,60
--	--------------

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2013	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	€ 0,00	Umsatzsteuer	€ 0,00
			Gesamtbetrag der Vorsteuern	€ -16.901,55
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				€ -16.901,55

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Zeitraum	Art	Höhe	Art	Höhe
01/2015	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	€ 456.305,75	Umsatzsteuer	€ 91.261,15
			Gesamtbetrag der Vorsteuern	€ 0,00
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				€ 0,00

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Spruches bilden.

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

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

Die Beschwerdeführerin wurde mit den Bescheiden vom 15. November 2012 (2011) und 27. November 2013 (2012) antragsgemäß zur Umsatzsteuer veranlagt.

Im am 27. Mai 2015 verfassten Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin wurde Folgendes festgehalten:

"Tz. 1 Kauf Eigentumswohnung

Sachverhalt:

Mittels Kaufvertrag vom 19. Oktober 2011 wurde von der Beschwerdeführerin die neu zu errichtende Eigentumswohnung A samt den KFZ-Abstellplätzen B und C in D von der E GmbH erworben. Der Kaufpreis in Höhe von € 474.000,00 (inklusive 20% USt) wurde in fünf Teilbeträgen - entsprechend dem Baufortschritt - im Zeitraum 2011 bis 2013 entrichtet. Laut Kaufvertrag optierte die Käuferin gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Umsatzsteuer.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters, vom 9. November 2011 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass diese Wohnung nach Baufertigstellung etwa ab dem Jahr 2013 vermietet werden soll. Mit selben Schreiben wurde die Regelbesteuerung gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 sowie die Erteilung einer UID-Nummer beantragt. Auch wurde in diesem Schreiben angekündigt, dass ein Mietvertrag per Post nachgeschickt werden würde. Dies wurde jedoch verabsäumt.

Im Zuge einer Vorbescheidkontrolle betreffend Einkommensteuer 2012 wurde vom steuerlichen Vertreter am 12. November 2012 telefonisch mitgeteilt, dass das Objekt vermutlich gegen Ende des Jahres 2013 erstmalig vermietet werden kann. Sämtliche Unterlagen betreffend diese Vermietung würden mit der Jahreserklärung für 2012 eingereicht werden, was allerdings nicht passierte.

Ab dem Jahr 2011 wurden in Zusammenhang mit dieser Wohnung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Die Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten, wobei in keinem Jahr tatsächlich Einnahmen zugeflossen sind, stellen sich wie folgt dar: 2011: € #5,25, 2012: € #30,67, 2013: € #33,55. Bislang wurden hinsichtlich dieses Objektes keine Umsätze erklärt. Folgende Vorsteuerbeträge wurden in Zusammenhang mit dem Objekt beantragt: 2011: € 24.260,00, 2012: € 50.099,60, 2013: € 16.901,55. Somit wurden insgesamt Vorsteuern in Höhe von € 91.261,15 beantragt. Im Nachschauzeitraum 2014 wurden in den bereits vorhandenen Umsatzsteuervoranmeldungen keine Vorsteuerbeträge beantragt.

Mittels Ersuchen um Ergänzung betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2013 vom 10.02.2015 wurde gebeten, den aktuellen Mietvertrag vorzulegen beziehungsweise die Vermietungsabsicht gegenüber dem Finanzamt glaubhaft zu machen. In der Antwort auf dieses Schreibens vom 25. Februar 2015 wurde mitgeteilt, dass die Beschwerdeführerin bisher vergeblich versuchte, die Wohnung zu vermieten. Die bisherige Erfolgslosigkeit wurde mit der vermehrten Bautätigkeit im Stadtbereich J begründet. Ein Nachweis für dieses Bemühen (zum Beispiel in Form von Inseraten) wurde nicht erbracht. Weiters wurde in diesem Schreiben mitgeteilt, dass die Beschwerdeführerin

ihre Vermietungsabsicht im Jahr 2015 aufgibt und daher die gesamten geltend gemachten Vorsteuerbeträge in der Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2015 wieder rückverrechnet werden.

Fraglich war nun, zu welchem Zeitpunkt die Beschwerdeführerin tatsächlich ihre Vermietungsabsicht aufgegeben hat, beziehungsweise ob eine solche überhaupt bestanden hat. Im Zuge der telefonischen Ankündigung der Außenprüfung beim steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin am 9. März 2015 wurde von diesem mitgeteilt, dass bislang seinem Wissen nach keine Inserate geschaltet wurden. Es wurde im Zuge dieses Telefonates seitens der Prüferin vorweg nochmals um konkrete Nachweise für eine Vermietungsabsicht gebeten.

Zu Beginn der Betriebsprüfung am 17. März 2015 wurde vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin eine Stellungnahme, welche am 16. März 2015 an ihn per Mail übermittelt wurde, vorgelegt. Darin wird angeführt, dass die Firma F GmbH, an welcher die Beschwerdeführerin zu einem Drittel mittelbar beteiligt ist, plante, die Wohnung 'für einen leitenden Mitarbeiter aus Deutschland' anzumieten und sie diesem als Sachbezug zur Verfügung zu stellen. Im Vertrauen auf diese Mietabsicht fand daher keine weitere Suche nach einem Mieter statt. Weiter führt die Beschwerdeführerin in diesem Schreiben an, dass sie erst Ende 2014 darüber informiert worden sei, dass dieser Mitarbeiter aus persönlichen Gründen aus dem Unternehmen ausscheidet und somit seitens der F GmbH kein Interesse mehr an dieser Wohnung besteht.

Auf Nachfrage der Prüferin nach einer diesbezüglichen schriftlichen Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der F GmbH gab der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin an, dass er eine solche nicht kennen würde und auch nicht bei den Unterlagen in seiner Kanzlei hätte. Er wurde daraufhin von der Prüferin darum gebeten, sich bei der Beschwerdeführerin nach einer etwaigen derartigen schriftlichen Vereinbarung zu erkundigen und diese, sofern vorhanden, noch am selben Tag per Mail nachzureichen. Dies wurde etwa gegen 14:00 Uhr vereinbart. Am späten Nachmittag (17:09 Uhr) wurde die Vereinbarung per Mail an die Prüferin übermittelt.

Dieses Schriftstück mit dem Betreff 'Vereinbarung', datiert auf den 19. September 2011, also einen Monat vor Unterfertigung des Kaufvertrages, deckt sich inhaltlich mit den Angaben, welche bereits von der Beschwerdeführerin per Mail gemacht wurden. Unterfertigt wurde es einerseits von der Beschwerdeführerin und andererseits von Herrn G, Geschäftsführer der F GmbH und Neffe der Abgabepflichtigen.

Eine Nachschau gemäß § 144 BAO am 2. April 2015 bei der F GmbH ergab, dass es sich bei dem erwähnten leitenden Mitarbeiter um Herrn DI H handelt, welcher laut Sozialversicherungsdaten ab 1. November 2010 bis 31. März 2015 bei der F GmbH beschäftigt war. Herr DI H ist nach Angaben von Herrn G aus dem Sauerland (DE) zugezogen und wohnte während seines Angestelltenverhältnisses mit der F GmbH in Passau, wobei er seine dortige Wohnung bereits zu Beginn seiner Beschäftigung angemietet hatte.

Eine schriftliche Vereinbarung über die künftige Überlassung der Wohnung seitens der F GmbH mit Herrn DI H gibt es nicht, dies wurde laut Herrn G mit DI H mündlich abgesprochen. Nach Durchsicht der Belege wurde festgestellt, dass die Wohnung zumindest ab April 2013 bezugsfertig gewesen sein müsste, zumal die letzten Handwerkerrechnungen, stammend von der Tischlerei betreffend die Fertigstellung des Badezimmers, vom 31. März 2013 stammen.

Auf die Frage hin, warum Herrn DI H die Wohnung ab diesem Zeitpunkt beziehungsweise auch später nicht zur Verfügung gestellt wurde, gab Herr G an, dass Herr DI H zu diesem Zeitpunkt bereits ein Haus in Passau angemietet hatte, welches er auch behalten wollte.

Einlangend am 8. Mai 2015 wurden weitere Unterlagen vorgelegt, welche die ursprüngliche Vermietungsabsicht untermauern sollten. Es handelte sich dabei um eine auf 5. Mai 2015 datierte schriftliche Aussage von Herrn I, Innenarchitekt, welcher bekannt gibt, dass die Beschwerdeführerin ihn im Jahr 2011/2012 beauftragt hat, die Wohnung im E, J zu planen. Weiters gibt er schriftlich bekannt, dass die Beschwerdeführerin ihm mitteilte, 'diese Wohnung an führende Mitarbeiter ihrer Firma vermieten' zu wollen, weshalb - wie aus dem Plan ersichtlich - ein Büro eingeplant wurde. Im Begleitschreiben des steuerlichen Vertreters vom 7. Mai 2015 wird erwähnt, dass Herr I damals beauftragt wurde, ein komplettes Büro mit sämtlichen Anschlussmöglichkeiten (Internetanschluss, Stromanschlüsse, Computeranschluss) einzuplanen. Ein Plan (Grundrissgestaltung) aus dem Jahr 2012 von I, in welchem ein Raum der Wohnung als 'Büro' bezeichnet ist, wurde beigelegt. Allerdings ist in diesem lediglich eine 'Bodendose' im Büro ersichtlich. Laut telefonischer Rücksprache mit Herrn I am 8. Mai 2015 gibt es hinsichtlich der Wohnungsplanung keinen schriftlichen Auftrag und auch kein sonstiges Schriftstück, aus welchem hervorgehen könnte, dass die Planung im Auftrag von der Beschwerdeführerin explizit für spätere Vermietungszwecke, insbesondere für Mitarbeiter 'ihrer Firma' - wie im Schreiben von Herrn I angeführt - durchgeführt worden sei. Herr I gab an, als langjähriger Bekannter der Familie der Beschwerdeführerin sich noch genau an die mündliche Vereinbarung erinnern zu können.

Anlässlich der Schlussbesprechung am 20. Mai 2015 wurde von Herrn Dr. K, Rechtsanwalt, im Auftrag der Beschwerdeführerin eine schriftliche Stellungnahme vorgelegt. Die darin enthaltenen Argumente wurden inhaltlich im Wesentlichen bereits zuvor im Rahmen der laufenden Betriebsprüfung vorgebracht. Es wird darauf anschließend im Punkt 'Rechtliche Würdigung' weiter eingegangen.

Rechtliche Würdigung:

Zunächst ist festzuhalten, dass die schriftliche Vereinbarung zwischen der F und der Beschwerdeführerin als mittelbarer Gesellschafterin der F GmbH, somit also zwischen nahen Angehörigen geschlossen wurde.

Zudem handelt es sich, wie bereits ausgeführt, bei dem für die F GmbH handelnden Geschäftsführer, Herrn G, um den Neffen der Beschwerdeführerin. Unter diesen Aspekt sind hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung dieser Vereinbarung die engen Kriterien der

Angehörigenjudikatur heranzuziehen. Hiernach haben Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ausreichend nach außen hin in Erscheinung zu treten, einen klaren und eindeutigen Inhalt aufzuweisen und müssen vor allem einem Fremdvergleich standhalten, um steuerliche Beachtlichkeit entfalten zu können, wobei diese Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen sind.

Die Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der F GmbH stellt ein Rechtsgeschäft dar und zugleich - aufgrund dessen Schriftlichkeit - eine gebührenpflichtige Urkunde. Dass diese gegenüber dem zuständigen Finanzamt für Gebühren nicht angezeigt wurde, könnte vermuten lassen, dass die Vereinbarung bis zum Prüfungsbeginn oder bis kurze Zeit vorher noch nicht existierte. Angesichts der Tatsache, dass dieses Schriftstück weder den konkreten Vertragsgegenstand, noch genaue Vereinbarungen über den Beginn des Mietverhältnisses und den Mietpreis enthält, kann ein klarer und eindeutiger Inhalt desselbigen ausgeschlossen werden. Ein Vorvertrag für eine zukünftige Vermietung würde unter Fremden Dritten inhaltlich keinesfalls in dieser Form gestaltet beziehungsweise abgeschlossen werden, weshalb die Vereinbarung somit jeglicher Fremdüblichkeit entbehrt. Somit wäre die Vereinbarung zwischen der F GmbH und der Beschwerdeführerin bereits aufgrund Nichterfüllens der Kriterien der Angehörigenjudikatur in steuerlicher Hinsicht nicht anzuerkennen.

Unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen hinsichtlich des zeitlichen und inhaltlichen Aspektes der vom Finanzamt gestellten Fragen beziehungsweise angeforderten Unterlagen einerseits und den von der Abgabepflichtigen gelieferten Antworten beziehungsweise beigebrachten Nachweisen andererseits, wonach die Vereinbarung, welche bereits seit 19. September 2011 bestanden haben soll, jedoch weder von der Abgabepflichtigen noch von deren steuerlichen Vertreter bis zum Beginn der Betriebsprüfung gegenüber dem Finanzamt je erwähnt wurde, lässt das Dokument Zweifel hinsichtlich des darauf angeführten Datums aufkommen, zumal in der Vorhaltsbeantwortung, datiert auf den 25. Februar 2015 diese mit keinem Wort erwähnt wurde und der Grund für die bisherige Nicht-Vermietung demnach ausschließlich die vermehrte Bautätigkeit im Stadtbereich J sei.

Zudem wird in diesem Schreiben darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin bisher vergeblich versucht hat, die Wohnung zu vermieten, wobei nach Ansicht der Prüferin ein derartiges Bemühen nicht nötig wäre, wenn bereits eine gültige Vereinbarung über die zukünftige Anmietung durch die F GmbH zu diesem Zeitpunkt bestanden hätte. Zumindest in diesem Punkt sich die Angaben widersprüchlich, wobei der Vorhaltsbeantwortung als Erstaussage die größere Beweiskraft zukommt (siehe dazu VwGH vom 21.12.1992 89/16/0147, VwGH vom 25.01.2000 94/14/0034, VwGH vom 15.12.1987 87/14/0016)

Auch die Formulierung 'zwecks Überlassung an einen geplanten Mitarbeiter' in der Vereinbarung selber lässt Zweifel an der Echtheit hinsichtlich des Zeitpunktes des Abschlusses dieser aufkommen, zumal der gemeinte Mitarbeiter, Herr DI H zum Vertragsdatum bereits nahezu ein Jahr im Unternehmen beschäftigt war.

Nachdem die Vereinbarung auf Geschäftspapier der F GmbH gedruckt wurde, kann davon ausgegangen werden, dass eine elektronische Version des Dokumentes sich im Unternehmen F GmbH befinden müsste. Im Zuge einer Nachschau gemäß § 144 BAO bei der F GmbH am 2. April 2015 wurde der Geschäftsführer, Herr G deshalb um Einsicht in dieses elektronische Dokument gebeten, um eine Echtheit anhand des Erstellungsdatums des Dokumentes überprüfen zu können. Dies war allerdings nicht möglich, da der IT-Mitarbeiter des Unternehmens sich zu diesem Zeitpunkt im Urlaub befand und weder Herr K noch der ebenfalls anwesende kaufmännische Leiter des Betriebes, Herr L wussten, wo diese Datei archiviert beziehungsweise aufzufinden war.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung wird der schriftliche Vertrag zwischen der F GmbH und der Beschwerdeführerin nicht anerkannt, da die Prüferin aufgrund der vorstehenden Ausführungen zu der Überzeugung gelangt, dass dieser erst nach Ankündigung der Außenprüfung verfasst und rückdatiert wurde.

Abgesehen von den vorstehenden Ausführungen ist nach Ansicht der Prüferin die grundsätzliche Motivation eines kaufmännisch beziehungsweise unternehmerisch denkenden Vermieters, Kosten, welche in Zusammenhang mit dem zu vermietenden Objekt angefallen sind, beziehungsweise anfallen werden, ehestmöglich durch Mieteinnahmen zumindest teilweise zu decken.

Spätestens nach Bezugsfertigstellung der Wohnung im April 2013 und der gleichzeitigen Gewissheit darüber, dass Herr DI H mangels Bedarf diese nicht mehr nutzen würde, musste nach Ansicht der Prüferin für die Beschwerdeführerin offensichtlich sein, dass die F GmbH die Wohnung nicht für diesen Angestellten anmieten würde.

Dennoch wurden ihrerseits keine nachweislichen Schritte unternommen, um die Wohnung anderweitig zu vermieten. Unter Fremden wäre es keinesfalls üblich, mehr als eineinhalb Jahre (bezogen auf den Zeitpunkt der Kündigung des Herrn DI H und der Gewissheit darüber, dass die F GmbH die Wohnung nicht mehr anmieten würde) nach Betriebsfertigkeit des Objektes noch immer auf Einnahmen zu warten beziehungsweise zu verzichten. Eine ernsthafte Vermietungsabsicht kann seitens der Prüferin aus diesem Verhalten nicht erkannt werden.

Der schriftlichen Aussage von Herrn I kommt nach Ansicht der Prüferin keine Beweiskraft zu, da es nicht glaubwürdig erscheint, dass dieser sich im Jahr 2015 noch genau an einen Gesprächsinhalt mit der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2011 oder 2012 erinnern kann. Nach Ansicht der Prüferin handelt es sich dabei um eine Gefälligkeitsaussage, zumal Herr I telefonisch auch erwähnte, ein langjähriger guter Bekannter der Beschwerdeführerin zu sein. Zudem ist es auch nicht ungewöhnlich, einen zusätzlichen Raum in einer Wohnung, ohne dessen genaue Bestimmung im Vorfeld bereits zu kennen, vorab als 'Büro' zu bezeichnen und als Platzhalter einen Schreibtisch mit Steckdose einzuplanen. Aus diesem Umstand alleine kann eine Vermietungsabsicht nicht abgeleitet werden.

Hinsichtlich der behaupteten Anmietungsabsicht durch die F GmbH wird in der anlässlich der Schlussbesprechung vorgelegten Stellungnahme angeführt, dass die F GmbH die

Wohnung auch für andere Fachkräfte in deren 'Einstellungsfall' angemietet hätte. Diese Aussage ist nach Ansicht der Prüferin nicht glaubwürdig, zumal die zuvor getätigten Angaben in Bezug auf eine Zurverfügungstellung an Mitarbeiter explizit nur auf den einen Mitarbeiter, Herrn DI H, bezogen waren. Außerdem begründet die Beschwerdeführerin in ihrer Mail an ihren steuerlichen Vertreter vom 16. März 2015 das nicht mehr bestehende Interesse der F GmbH an der Wohnung damit, dass Herr DI H aus dem Unternehmen ausschied. Der somit dargestellte unmittelbare Zusammenhang zwischen einer Wohnungsanmietung durch die F GmbH und dem Bedarf genau dieses einen Mitarbeiters steht im Widerspruch zur obigen, in der Stellungnahme vom 20. Mai 2015 getätigten Aussage.

Weiters wird in dieser Stellungnahme vorgebracht, dass 'bis zur Fertigstellung des Gesamtgebäudes und bis zur endgültigen Parifizierung und somit bis zur Eigentumseintragung im Juli 2013 keinesfalls ein Mieter bereit war, einen Mietvertrag zu unterfertigen, wenn die Wohnung nicht bezugsfertig ist'. Zudem wird angeführt, dass die Wohnung bis heute nicht bezugsfertig ist, weshalb eine Inserierung am freien Markt bis zum Zeitpunkt der Aufgabe der Vermietungsabsicht nicht sinnvoll gewesen sei. Dazu ist festzuhalten, dass Herr Mag. Ing. Dr. M, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger, in seinem Schreiben vom 5. Dezember 2012 an den Rechtsanwalt Dr. K bestätigt, dass bei dem Wohn- und Bürohaus in J die Bezugsfertigstellung gegeben ist. In diesem Sinne wurde - dem Kaufvertrag vom 19. Oktober 2011 (Punkt 3.3.e) entsprechend - von der E GmbH die Teilrechnung über den fünften Teilbetrag am 14. Dezember 2012 an die Beschwerdeführerin ausgestellt. Es kann daher angenommen werden, dass die einzelnen Wohnungen zeitlich nahe an die jeweiligen Käufer übergeben wurden und somit diesen für weitere Veranlassungen in Bezug auf eine endgültige Fertigstellung zugänglich waren. Wie bereits erläutert, war die Wohnung von der Beschwerdeführerin nach Ansicht der Prüferin bereits ab April 2013 bezugsfertig. Weshalb nun die Wohnung nach Ansicht der Beschwerdeführerin bis dato nicht bezugsfertig sein sollte, wurde in der Stellungnahme nicht näher erläutert. Hierzu darf jedoch angemerkt werden, dass es keinesfalls den logischen Denkgesetzen entsprechen kann, eine Wohnung, welche primär der Einnahmenerzielung dienen soll, in einem zwischen Baufertigstellungsanzeige im Dezember 2012 und dieser von der Beschwerdeführerin getätigten Aussage in der Stellungnahme vom 20. Mai 2015 vergangenen Zeitraum von mehr als zwei Jahren nicht fertigzustellen und somit schnellstmöglich ihrem ureigensten Verwendungszweck zuzuführen.

Der Umstand, dass das zivilrechtliche Eigentum erst mit Grundbuchseintragung im Juli 2013 auf die Beschwerdeführerin überging, erklärt nach Ansicht der Prüferin nicht, warum nicht wenigstens versucht wurde, einen Mieter zu finden. Dazu wäre bereits die Erlangung des zivilrechtlichen Eigentums durch Unterfertigung des Kaufvertrages ausreichend gewesen.

Unter Berücksichtigung aller bislang vorliegenden Unterlagen und vorgebrachten Argumenten gelangt die Prüferin im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu der

Überzeugung, dass die Beschwerdeführerin zu keinem Zeitpunkt die Absicht hatte, das Objekt zu vermieten und daher auch nie eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des UStG 1994 entfaltet hat. Auch stellt die Bewirtschaftung des Objektes keine Einkunftsquelle im Sinne des EStG 1988 dar.

Steuerliche Auswirkung:

Zwar können, noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte im Sinne des UStG 1994 beziehungsweise Einnahmen im Sinne des EStG 1988 erzielt werden, Vorsteuern und Werbungskosten steuerlich berücksichtigt werden, der auf die Vermietung eines Gebäudes gerichtete Entschluss muss jedoch klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (VwGH 29.7.1997, 93/14/0132).

In ertragsteuerlicher Hinsicht stellt die Bewirtschaftung der Wohnung samt KFZ-Abstellplätzen keine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG 1988 dar, weshalb die daraus resultierenden Werbungskostenüberschüsse ab dem Jahr 2011 steuerlich nicht zu verwerten sind. Für das Jahr 2013 werden die diesbezüglich erklärten Einkünfte im noch offenen Verfahren aus der Veranlagung ausgenommen.

Mangels Vermietungsabsicht lag keine Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG 1944 vor und waren die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1944 in den Jahren ab 2011 demnach nicht gegeben. Daher ist die beantragte Vorsteuer bereits in den Jahren 2011 bis 2013 rückzuverrechnen. Für das Jahr 2013 wird die bereits in den Umsatzsteuervoranmeldungen beantragte Vorsteuer im noch offenen Verfahren der Umsatzsteuerjahreserklärung nicht anerkannt."

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen in den im wiederaufgenommenen Verfahren für die Umsatzsteuer 2011 und 2012 ergangenen Sachbescheiden, dem Erstbescheid für die Umsatzsteuer 2013 und dem Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 1/2015, alle datiert vom 2. Juni 2015 und verwies hinsichtlich der Begründung im Wesentlichen auf den oben wiedergegebenen Bericht über die Außenprüfung vom 27. Mai 2015.

Gegen alle diese Bescheide wandte sich die Beschwerdeführerin mit der von ihrem steuerlichen Vertreter erstellten Beschwerde datiert vom 24. Juni 2015, eingelangt beim Finanzamt am 24. Juni 2015 und beantragte das Abhalten einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Beschwerdesenat des Bundesfinanzgerichtes sowie die Umsatzsteuer so wie in den ursprünglichen Abgabenerklärungen beziehungsweise der Umsatzsteuervoranmeldung für den Januar 2015 erklärt festzusetzen.

Als Begründung führte der Beschwerdeführerin an, dass sie ausdrücklich das Fehlen der Vermietungsabsicht bestreite. Sie habe die Vermietungsabsicht erst im Januar 2015 aufgegeben. Dies habe sie der Finanzverwaltung mitgeteilt und die daraus resultierenden Vorsteuern fristgerecht zurückgezahlt. Der einzige für die Beschwerdeführerin erkennbare Grund für die vom Finanzamt vertretene Auffassung, liege in der Absicht der Finanzverwaltung die Beschwerdeführerin finanzstrafrechtlich zu belangen. Aus der umfangreichen Stellungnahme der Prüferin sei nicht ersichtlich, dass die

Beschwerdeführerin nicht von vornherein vorgehabt habe, die Wohnung zu vermieten. Die Beschwerdeführerin verweise auf die Stellungnahme des Dr. K vom 20. Mai 2015. Die Beschwerdeführerin wolle daher auch in einer mündlichen Verhandlung nochmals darlegen, dass sie sehr wohl vorhatte, die Wohnung zu vermieten und erst im Januar 2015 die Vermietungsabsicht aufgegeben habe. Sie behalte sich vor, bis zur mündlichen Verhandlung noch weitere Unterlagen vorzulegen oder Zeugen zu benennen.

Mit den Beschwerdevorentscheidungen datiert vom 16. Juli 2015 betreffend die Umsatzsteuer 2011 bis 2013 und dies Festsetzung der Umsatzsteuer 01/2015 wurde die oben beschriebene Beschwerde mit der jeweilig (im Wesentlichen) gleichlautenden Begründung abgewiesen, dass nach Ansicht des Finanzamtes der Zeitpunkt der Aufgabe der Vermietungsabsicht nicht im Jahr 2015 gelegen gewesen, weshalb der in der Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2015 zu berichtigende Vorsteuerbetrag zu Unrecht dort aufgenommen worden sei. Da in Hinblick auf die behauptete Vermietungsabsicht in der Beschwerdeschrift keine neuen Beweismittel und Argumente vorgebracht worden seien, bleibe die Ansicht des Finanzamtes laut Prüfbericht vom 27. Mai 2015 bestehen und sei die Beschwerde abzuweisen gewesen. Die Entscheidungsfindung des Finanzamtes sowie eine Beurteilung der Stellungnahme von Dr. _K sei dem Prüfbericht zu entnehmen.

Im Schreiben datiert vom 22. Juli 2015, beim Finanzamt eingelangt am 23. Juli 2015, beantragte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin als Bevollmächtigter im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, die gegenständliche Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2013 und den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 01/15 dem Bundesfinanzgericht vorzulegen und eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Beschwerdesenat durchzuführen. Dazu führte er aus, dass die Beschwerdeführerin auf die bereits erteilten Auskünfte, Zeugenaussagen und die vorgelegten Unterlagen verweise. Diese würden ausdrücklich aufrechterhalten. Die Beschwerdeführerin behalte sich vor, bis zur mündlichen Verhandlung weitere Unterlagen vorzulegen. Die Annahme ,die Beschwerdeführerin habe niemals vorgehabt (die oben beschriebene) Wohnung zu vermieten, sei eine Behauptung der belangten Behörde, welche bisher in keiner Weise bewiesen worden sei.

Am 9. September 2015 verfasste das Finanzamt einen Abschlussbericht gemäß § 100 Abs. 2 Z 4 StPO (Strafprozessordnung 1975, BGBI. Nr. 631/1975) an die Staatsanwaltschaft Ried im Innkreis über den Verdacht der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 iVm. § 13 FinStrG (Finanzstrafgesetz, BGBI. Nr. 129/1958) in Höhe von € 142.835,00.

Darin wurde erläutert, dass der Verdacht bestehe, dass die Beschwerdeführerin einerseits Vorsteuern in Höhe von € 91.262,00 für die oben beschriebene Wohnung in Anspruch genommen habe und eine unternehmerische Nutzung in Form der Vermietung nie zu Stande gekommen sei. Der Kaufpreis für diese Wohnung habe € 474.000,00 inklusive Umsatzsteuer ausgemacht und sei im Kaufvertrag festgelegt worden, dass das Objekt für unternehmerische Zwecke, insbesonders die Weitervermietung genutzt werden würde.

Im Schreiben vom 9. September 2011 habe die Beschwerdeführerin dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Wohnung zur Vermietung gekauft habe und diese voraussichtlich 2013 beginnen werde, weswegen sie eine Versteuerung nach allgemeinen Vorschriften beantrage und auf eine Steuerbefreiung verzichte. Mit dem Bau des Wohnkomplexes sei im Oktober 2011 begonnen worden. Der Bausachverständige Dr. N habe im Dezember 2012 die Bezugsfertigkeit festgestellt. Zur Vermietung sei es nie gekommen. Im Jahr 2011 habe die Beschwerdeführerin € 24.260,00, 2012 € 50.099,60, 2013 € 16.901,55 an Vorsteuern geltend gemacht. Die vorgenommenen Gutschriften auf dem Abgabenkonto seien im Rahmen der Außenprüfung rückgängig gemacht worden. Aus den Anfragen der Finanzverwaltung und den darauf erfolgten Antworten habe sich immer mehr herauskristallisiert, dass der Vermietung der beschwerdegegenständlichen Wohnung gar nicht beabsichtigt gewesen sei. Die Beschwerdeführerin habe als Reaktion darauf mithilfe diverser Eingaben ihres steuerlichen Vertreters Konstrukte ersonnen, welche eine Vermietungsabsicht beweisen sollten. So spreche alles dafür, dass die Vereinbarung datiert vom 19. September 2011 zwischen der Beschwerdeführerin und der F über eine geplante Vermietung an einen leitenden Mitarbeiter im Nachhinein angefertigt worden sei. Sonst wäre dieses Schriftstück bereits beim Telefongespräch mit dem steuerlichen Vertreter am 12. November 2012 erwähnt worden. Noch wenige Wochen vor dem Beginn der Außenprüfung am 17. März 2015 habe die Beschwerdeführerin in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 25. Februar 2015 von der Vergeblichkeit der Mietersuche und das wegen der vermehrten Bautätigkeit in J niemand gefunden werden könne, gesprochen. Das Schreiben des Innenarchitekten I, in welchem auch von einer Vermietung führende Mitarbeiter gesprochen werde, habe nur Gefälligkeitscharakter. Unter dem Druck der Ereignisse habe die Beschwerdeführerin in einer Eingabe vom 25. Februar 2015 erklärt, von der Absicht der Vermietung Abstand zu nehmen und die Vorsteuerbeträge rückzuverrechnen. Als Antwort auf die Rechtsbelehrung zum Finanzstrafverfahren sei vom Rechtsanwalt Beschwerdeführerin der Stellungnahme vom 20. Mai 2015 die ursprünglich vorhandene Vermietungsabsicht der Beschwerdeführerin beteuert worden. Die Vorgangsweise der Beschwerdeführerin sei durch eine interne Kontrolle hervorgekommen, und hätte die Beschwerdeführerin ab dem Jahr 2013 Steuererklärungen mit dem Umsatz von € 0,00 abgegeben, so wäre dies wohl untergegangen und wären die Vorsteuern nach zehn Jahren nicht mehr zurückzufordern gewesen. Nur durch ein Nachfragen der Prüferin beim steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin sei der wahre Sachverhalt entdeckt worden. Es sei zu befürchten, dass das Verhalten der Beschwerdeführerin Nachahmer finden könne und andere ebenfalls auf die Idee kämen, unter dem Vorwand der Vermietung ein Wohnobjekt für private Zwecke anzuschaffen (und dabei Vorsteuer in Anspruch zu nehmen).

Andererseits habe die Beschwerdeführerin in der Schweiz und in Luxemburg viele Jahre Konten und Depots mit Guthabenständen unterhalten und die daraus erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen in Österreich nicht versteuert. Die Möglichkeit solche Einkünfte in der Schweiz im Nachhinein zu legalisieren, wie dass das Abkommen von 13. April 2005 zwischen Österreich und der Schweiz über die Zusammenarbeit in den

Bereichen Steuern und Finanzmarkt (BGBl. III Nr. 192 vom 26. September 2012) vorsehe, habe die Beschwerdeführerin nicht im ausreichenden Ausmaß genutzt, da die freiwillig erstellte Meldung der Beschwerdeführerin die Darlegung der Verfehlung und Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände nicht von vornherein enthielt. Es habe von Seiten der Abgabenbehörde großen Aufwandes und langwierige Erhebungen bedurft, um die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen für die Einkünfte aus Kapitalvermögen der Beschwerdeführerin in der Schweiz zu ermitteln. Unterlagen seien von der Beschwerdeführerin immer nur unvollständig, sukzessive und hinhaltend beigebracht worden und sei ein umfangreicher Schriftverkehr notwendig gewesen. Im Rahmen dieser Erhebungen sei hervor gekommen, dass die Beschwerdeführerin in Luxemburg über weitere Depots verfügte, welche sie bis dahin in keiner Weise Abgabenbehörde bekannt gegeben hatte. Die daraus fließenden Einkünfte aus Kapitalvermögen habe die Beschwerdeführerin gegenüber der österreichischen Finanzverwaltung vollständig verschwiegen.

Im mit Telefax vom 11. Juli 2016 hat der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin die Anträge auf mündliche Verhandlung und Verhandlung vor dem gesamten Senat des Bundesfinanzgerichtes nach § 274 Abs. 1 Z 1 BAO und § 272 Abs. 2 Z 1 BAO zurückgezogen.

Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Nach § 167 Abs. 2 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) iVm. § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens (und des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht) nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Offenkundige oder Tatsachen, für welche das Gesetz eine Vermutung aufstellt bedürfen keines Beweises (§ 167 Abs. 1 BAO).

Soweit die „*freie Überzeugung*“ (im Allgemeinen als „*freie Beweiswürdigung*“ bezeichnet, betroffen ist, reicht es nach ständiger Judikatur aus, wenn von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, welche gegenüber den anderen einen 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 (vergleiche zuletzt VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132 unter Hinweis auf Lehre und Vorjudikatur).

Entscheidendes Beweisthema dieses Erkenntnisses ist die Frage, ob die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Eigentumswohnung A samt den KFZ-Abstellplätzen B und C in D von der E GmbH als Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994, (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994) angesehen werden kann. Die Frage, ob es sich um eine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) gehandelt haben mag, braucht in Hinblick darauf, dass sich diese Beschwerde nur gegen die Umsatzsteuer richtet, nicht behandelt zu werden.

Da nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 als Unternehmer angesehen wird, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, muss nach diesem Maßstab auch beurteilt, werden, ab welchem Zeitpunkt eine solche Tätigkeit begonnen wird.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19. März 2008 (VwGH 19.3.2008, 2007/15/0134) darstellt, vertritt der EuGH dazu folgende Ansicht: „*Nach der Rechtsprechung des EuGH hat als Steuerpflichtiger zu gelten, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, im Sinne von Art. 4 der 6. Richtlinie 77/388/EWG (kurz: 6. RL) eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt. Da er als Steuerpflichtiger handelt, hat er nach Art. 17 ff der 6. RL das Recht auf sofortigen Abzug der für Investitionsausgaben, die für die Zwecke seiner beabsichtigten, das Abzugsrecht eröffnenden Umsätze getätigt wurden, geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer und braucht die Aufnahme des tatsächlichen Betriebes seines Unternehmens nicht abzuwarten (EuGH vom 8. Juni 2000, Rs C-396/98, Schloßstraße).*“

Weiter führt der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis noch aus, „*...dass es bei der Beurteilung der "Zielstrebigkeit" nicht darum geht, dem Abgabepflichtigen eine bestimmte, von der Abgabenbehörde als wirtschaftlich zweckmäßig erachtete Gestaltung der Vorbereitungsphase vorzugeben, sondern darum, die nach außen in Erscheinung getretene Vorgangsweise des Abgabepflichtigen daraufhin zu untersuchen, ob sie auf die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist, also im Wesentlichen um die Abgrenzung zum außerbetrieblichen Bereich (vgl. dazu etwa die hg. Erkenntnisse vom 20. Oktober 2004, 98/14/0126, und vom 7. Juni 2005, 2001/14/0086)*“.

Die ältere Lehre und Judikatur fasste etwa der Unabhängige Finanzsenat im der Entscheidung vom 20. Juni 2007, RV/0339-G/05 mit den folgenden Worten zusammen: „*Zur Begründung der Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 muss die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden können. Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085) und objektiv nachweisbar sein [vgl. VwGH 26.7.2006, 2003/14/0013], wobei die maßgeblichen Handlungen so beschaffen sein müssen, dass sie von jedem unbefangenen Dritten als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit angesehen werden (vgl. VwGH 17.5.1988, 85/14/0106). Ob diese Voraussetzungen in den Streitjahren vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (vgl. VwGH 27.3.1996, 93/15/0210). „*

So wird dies sinngemäß auch zuletzt vom Verwaltungsgerichtshof ausgedrückt (VwGH 28.06.2012, 2010/15/0016: „*Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Werbungskosten unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen Sinn erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige*

Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinaus gehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hiebei sondiert wird, ob sich das Gebäude günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. April 2003, 98/13/0127, mwN). Die Voraussetzungen einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gelten auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn aus Vermietung erzielt werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 2001/15/0085, mwN). Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage, die der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nur insoweit unterliegt, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. März 2009, 2006/15/0175, mwN). ... Nur solche nach außen gerichtete Handlungen können dafür maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen für die Erzielung von Einnahmen bzw. einer unternehmerischen Tätigkeit (iSd UStG) ansieht (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 4. März 2009).“

Versucht man nun diese von der Lehre und Judikatur aufgestellten Kriterien auf den Fall der Beschwerdeführerin anzuwenden, ist Folgendes zu berücksichtigen:

Für einen objektiv nachweisbaren Vermietungswillen der Beschwerdeführerin spricht der von der Beschwerdeführerin am 18. Oktober 2011 unterschriebene Kaufvertrag über die beschwerdegegenständliche oben beschriebene Eigentumswohnung samt Zubehör, da die Beschwerdeführerin darin ausdrücklich erklärt, gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zu optieren (danach kann der Unternehmer unter Anderem an sich nach § 6 Abs. 1 Z 9a steuerfreie Grundstücksumsätze nach dem Grunderwerbsteuergesetz 1987 steuerpflichtig behandeln) und in diesem Vertrag ausdrücklich vorgesehen ist, dass die Beschwerdeführerin die „vertragsgegenständliche Wohnungseigentumseinheiten für unternehmerische Zwecke insbesondere zum Zwecke der Weitervermietung“ erwirbt.

Damit hat die Beschwerdeführerin mit diesem Vertrag und der tatsächlichen Option zur Steuerpflicht und auch dem folgenden Geltendmachen von Vorsteuern auf eindeutige Weise ihre Vermietungsabsicht auf für unbeteiligte Dritte erkennbare Weise kundgetan und damit an sich die oben wiedergegebenen Voraussetzungen für das Anerkennen des Unternehmerstatus nach § 2 UStG 1994 erfüllt.

Die Ansicht der belangten Behörde, die Beschwerdeführerin sei beim Erwerb der beschwerdegegenständlichen Eigentumswohnung keine Unternehmerin gewesen, könnte daher nur dann zutreffen, wenn die Beschwerdeführerin die Absicht, die zu kaufenden Wohnung Vermieten zu wollen und die Option zur Steuerpflicht nur zum Schein abgegeben hätte.

Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind nach § 23 Abs. 1 BAO für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Dies ist die stärkste Form der im § 21 Abs. 1 BAO formulierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise („*Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.*“).

Da die Beschwerdeführerin die schon oft erwähnte Eigentumswohnung tatsächlich erwerben wollte, kommt nur eine „*andere Scheinhandlung*“ im Sinne des § 23 Abs. 1 BAO in Betracht, nämlich das Vortäuschen einer Vermietungsabsicht, welche in keiner Weise bestand. Folgt man der Argumentation der belangten Behörde, lag bei der Beschwerdeführerin nicht nur keine Vermietungsabsicht vor, sondern sogar ein unmittelbarer Vorsatz durch diese Vorgangsweise die Abgabenbehörde zu täuschen und in der Höhe der Vorsteuern Abgaben dadurch zu hinterziehen, dass in den der Bauphase folgenden zehn Jahren Abgabenerklärungen ohne Umsätze abgegeben würden, um in Vergessenheit zu geraten und auf diese Weise durch Verjährung einer Berichtigung der Vorsteuer zu entgehen.

Wäre dies der Fall, so könnte tatsächlich die Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 in Hinblick auf die beschwerdegegenständliche Eigentumswohnung von vornherein verneint werden und wären daher die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide zu Recht ergangen.

Zu prüfen ist daher, ob es ausreichend Beweise dafür gibt, dass die Beschwerdeführerin im Kaufvertrag vom 19. Oktober 2011 nur zum Schein angegeben hat, dass sie die beschwerdegegenständliche Wohnung vermieten wolle.

Als Indizien dafür wurden von der belangten Behörde angesehen, dass die Wohnung tatsächlich niemals vermietet wurde, unterschiedliche Begründungen für das Nichtvermieten vom steuerlichen Vertreter weitergegeben wurden, die Vereinbarung mit der F GmbH erst im Nachhinein bekannt gegeben wurde und nicht sofort auf den nicht (mehr) bestehenden Mietbedarf der F GmbH reagiert wurde. Die die Darstellung der Beschwerdeführer bestätigenden Aussagen des Herrn G und I blieben unberücksichtigt, da sie von der belangten Behörde als Gefälligkeitsaussagen eines Verwandten und eines guten Bekannten eingestuft wurden. Ebenfalls als gegen die Beschwerdeführerin sprechendes Indiz wurde zumindest im Schlussbericht an die Staatsanwaltschaft die Tatsache angesehen, dass die Beschwerdeführerin im gesamten Verfahren vor der Verwaltungsbehörde nicht selbst in Erscheinung getreten ist, sondern sich durch Steuerberater und Rechtsanwälte vertreten ließ.

Als Erstes fällt bei diesen Argumenten auf, dass alle von der belangten Behörde aufgezählten Ereignisse, deutlich nach dem Nachaußentreten der Vermietungsabsicht der Beschwerdeführerin eingetreten sind, also eigentlich grundsätzlich nur geeignet wären einen allfälligen späteren Wegfall der Vermietungsabsicht der Beschwerdeführerin zu begründen, außer die vorgetragenen Argumente würden so schwer wiegen, dass eines davon oder alle zusammen genommen eine Scheinhandlung beim Vertragsabschluss für die Eigentumswohnung klar beweisen würden.

Denkt man an die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin sich während des gesamten Verfahrens vertreten lies, lässt sich daraus gar nichts gewinnen. Sich vertreten zu lassen, ist ein in den §§ 80 ff. BAO geregeltes Recht jedes Abgabepflichtigen. Diese Vorgangsweise ist bei der Beschwerdeführerin leicht verständlich, wenn man bedenkt, dass diese nunmehr 80 Jahre alt ist. Sich in diesem Alter (entsprechendes Einkommen oder Vermögen vorausgesetzt) beim Umgang mit Behörden und Gerichten eines fachkundigen Vertreters zu bedienen, scheint in keiner Weise ungewöhnlich.

Dafür, dass die schriftlichen Ausführungen des Herrn I falsch gewesen seien, liefert der Akt des Finanzamtes kein Argument, außer dass es sich um einen guten Bekannten der Beschwerdeführerin handelt. Allein gute Bekanntschaft oder gar Verwandtschaft wie beim Neffen der Beschwerdeführerin, Herrn G, reichen aber für sich allein nicht aus, um von vornherein anzunehmen, diese hätten eine Falschaussage vor einer Verwaltungsbehörde begangen, welche nach § 289 StGB (Strafgesetzbuch BGBI. Nr. 60/1974) mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder mit Geldstrafe bis zu 720 Tagessätzen zu bestrafen wäre.

Dass der steuerliche Vertreter über längere Zeit als Argument für die bis 2015 nicht vorgenommene Vermietung die schwierige Lage am Wohnungsmarkt aufgrund vermehrter Bautätigkeit und nicht die Vereinbarung mit der F GmbH angegeben hat, kann lässt sich leicht durch fehlende Kommunikation mit der hochbetagten Beschwerdeführerin erklären. Hätte wie vom Finanzamt angenommen, von vornherein die Absicht bestanden die Abgabenbehörde zu täuschen, hätte die Beschwerdeführerin wohl darauf geachtet, dass die Vereinbarung mit der F GmbH gleich von Anfang an dem Finanzamt bekannt gegeben worden wäre. Das Verhalten der Beschwerdeführerin entspricht aber eher einer Person, welche auf das Nachfragen der Abgabenbehörde jeweils reagiert und versucht, Argumente zu finden, welche ihre eigene Sicht des Sachverhaltes zu stützten.

Sollte die Vereinbarung mit der F GmbH tatsächlich im Nachhinein schriftlich gefasst worden sein, bedeutet dies noch nicht, dass nicht von vornherein eine solche Vereinbarung (in mündlicher Form) bestanden haben mag. Eindeutige Beweise für eine im Nachhinein Erstellen, lassen sich aber den vorgelegten Akten des Finanzamtes nicht entnehmen. Einziges Indiz ist, dass sich das Schriftstück bei einem Besuch F GmbH nicht in deren EDV-System auffinden ließ, da der zuständige EDV-Mitarbeiter nicht anwesend war.

Aus der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin nicht unmittelbar sofort nach der Baufertigstellung im Jahr 2013 vermietet hat, beziehungsweise nicht sofort inseriert hat, könnte einen Hinweis auf eine (zumindest zu diesem Zeitpunkt) fehlende Vermietungsabsicht oder der Tatsache geschuldet sein, dass die Beschwerdeführerin auf die mit ihrem Neffen getroffene Vereinbarung über die Vermietung an leitende Angestellte der F GmbH vertraut hat. Dass Personen im Alter der Beschwerdeführerin ihre geschäftlichen Unternehmungen nicht mehr mit dem gleichen Nachdruck und der gleichen Intensität sowie Geschwindigkeit verfolgen wie jüngere, liegt allerdings auf der Hand. Wenn sich also die Beschwerdeführerin nicht ständig danach erkundigt hat, ob die von ihr angeschaffte Wohnung nun vom aktuellen Geschäftsführer der F GmbH beansprucht werden würde, sondern dabei auf das Handeln in ihrem Interesse durch ihren Neffen vertraut haben sollte, entspräche dies dem Schema, dass sie sich im Übrigen auch im Umgang mit Behörden auf Dritte nämlich Rechtsanwälte und Steuerberater verlassen hat.

Insgesamt gesehen, ergibt sich daher das Bild einer betagten Steuerpflichtigen, welche sich im Umgang mit Behörden und auch in ihren geschäftlichen Aktivitäten auf die Hilfe Dritter verlässt.

Für die Sichtweise, dass das Verhalten der Beschwerdeführerin von vornherein auf eine geplante Täuschung der Abgabenbehörde durch Scheinhandlungen ausgerichtet gewesen wäre und sich dabei mehrerer unterstützender Komplizen bedient hätte, um auf diese Weise auf rechtswidrige Weise einen Vorsteuerabzug zu erreichen, gibt es zwar das eine oder Geschehen, welches als Indiz in diese Richtung gewertet werden könnte, jedoch in der Gesamtschau keine ausreichenden Hinweise oder gar Beweise.

Ist daher auszuschließen, dass die Beschwerdeführerin von vornherein gar nicht vorhatte, die beschwerdegegenständliche Wohnung zu vermieten, kann noch die Frage gestellt werden, zu welchem Zeitpunkt sie die Vermietungsabsicht aufgegeben hat.

Nach der Darstellung der Beschwerdeführerin war dies im Januar 2015. Bedenkt man, dass der gesamte Bau erst im Dezember 2012 fertig gestellt wurde und der Innenausbau der Wohnung auch noch im Jahr 2013 durch entsprechende Rechnungen (und Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen) belegt ist, sowie die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin vorbringt, dass die Wohnung auch jetzt noch nicht vollständig bewohnbar gemacht worden ist, entspricht es unter Berücksichtigung der Umstände der Lebenssituation der Beschwerdeführerin und dem Gang des oben beschriebenen Verwaltungsverfahrens durchaus der Lebenswahrscheinlichkeit, dass die Beschwerdeführerin erst nachdem ihr, auch durch die Ermittlungen des Finanzamtes, klar wurde, dass eine Vermietung an den Geschäftsführer der F GmbH wohl nicht möglich sein würde, sich entschlossen hat, sich nicht mehr die Mühe machen zu wollen, die Wohnung am allgemeinen Markt anbieten zu wollen und dann die Vermietungsabsicht aufgegeben hat.

Da sich in den Akten des Finanzamtes keine Hinweise finden, welche gegen diese Würdigung der Umstände sprechen, sondern alle Erhebungen im Verwaltungsverfahren

in diese Richtung deuten, muss daher davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin erst im Januar 2015 die Vermietungsabsicht für die beschwerdegegenständliche Wohnung aufgegeben hat und daher zu Recht in der Umsatzsteuervoranmeldung 01/2015 die bis dahin geltend gemachten Vorsteuern aus dem Erwerb und dem Ausbau der beschwerdegegenständlichen Eigentumswohnung zurückbezahlt wurden.

Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

Wie schon erwähnt ist nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Da die Beschwerdeführerin, wie im vorigen Abschnitt geklärt, ihre Vermietungsabsicht für die Beschwerdegegenständliche Wohnung bereits bei deren Kauf im Kaufvertrag und durch Ausüben der Option auf Regelbesteuerung für jeden unbefangenen Dritten deutlich zum Ausdruck gebracht hat, steht es ihr auch zu, die Vorsteuern aus dem Erwerb und dem Ausbau der zu vermietenden Wohnung nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 abzuziehen („*Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen: 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. ...*“) und war daher der Beschwerde hinsichtlich der Umsatzsteuer 2011 bis 2013 statzugeben.

Soweit die Festsetzung der Umsatzsteuer für 01/2015 betroffen ist, muss wie der oben dargestellte Sachverhalt ergibt, davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin ihren Betrieb im Januar 2015 aufgegeben und die beschwerdegegenständliche Wohnung in das Privatvermögen übernommen hat. Dementsprechend ist die Entnahme der Beschwerdegegenständlichen Wohnung nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 der Umsatzsteuer zu unterwerfen, wobei davon ausgegangen werden kann, dass entsprechend § 4 Abs. 8 UStG 1994 Wiederbeschaffungspreis der noch unbenutzten Wohnung den zeitlich nahen Anschaffungskosten entspricht, weswegen im Effekt auch in diesem Punkt der Beschwerde statzugeben, der angefochtene Bescheid jedoch abzuändern war.

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.

Sowohl zur Frage des Beginns der Unternehmereigenschaft als auch zu deren Ende besteht eine stetige reiche Judikatur und Literatur, welcher in dieser Entscheidung gefolgt wurde und wird insoweit auf die oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen. Wesentliches Element dieses Erkenntnisses ist hinsichtlich der Frage, ob die Beschwerdeführerin im Beschwerdezeitraum als Unternehmerin anzusehen war, die Beweiswürdigung. Da also in diesem Erkenntnis keine Rechtsfragen von grundsätzlicher

Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG (Bundes-Verfassungsgesetz, BGBl. Nr. 1/1930) berührt wurden, ist eine Revision unzulässig.

Linz, am 14. Juli 2016