



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 20. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 24. Dezember 2006 betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe (Gutschriften) sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich ist der Vorsteuerabzug für ein Einfamilienhaus.

Mit Fragebogen Verf. 24 vom 8. Juni 2005 (Dauerbelege Seite 1) gab der Berufungswerber (Bw.) gegenüber dem Finanzamt (FA) an, er habe am 1. Juni 2005 an der Anschrift [Adresse] (zugleich seine private Wohnadresse), einen Maler-und Anstreicherbetrieb eröffnet. In der vom FA mit dem Bw. aufgenommenen Niederschrift über die Erhebung/Nachschaub anlässlich einer Neuaufnahme vom 24. Juni 2005 (Dauerbelege Seite 8) wurde an dieser Anschrift ein Lagerraum 132 m<sup>2</sup> und ein Büro 8 m<sup>2</sup> erhoben. Mit Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 vom 20. Oktober 2006 (Dauerbelege Seite 10) verzichtete der Bw. auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Kalenderjahr 2002.

Mit Schreiben vom 3. Oktober 2006 (Akt 2003 Seite 4) reichte der Bw. die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2004 ein mit dem Vorbringen, in diesem Zeitraum sei für den Bw. ein Haus errichtet worden, das zu 55% als Werkstatt des 2005 eröffneten Malerei- und Anstreicherbetriebes des Bw. genutzt werde. Die Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen über die Herstellungskosten würden zu 55% geltend gemacht. Der Bw. erklärte für die Jahre 2002 bis 2004 ausschließlich Vorsteuern ohne Umsätze.

USt-Erklärungen:	2002	2003	2004
	€	€	€
Umsätze	0,00	0,00	0,00
Vorsteuern	-118,67	-16.448,87	-3.448,83

Das FA setzte abweichend von den Erklärungen jeweils mit **Bescheid vom 24. November 2006** die Umsatzsteuer ohne Anerkennung der Vorsteuern mit 0 fest mit der Begründung, die bauliche Bewilligung zum Neubau eines Einfamilienhauses mit Garage und Einfriedung sei von der Marktgemeinde mit Bescheid vom 9. Oktober 2003 erteilt worden und im Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes sei das Unternehmen noch nicht vorhanden gewesen. Laut Gewerberegister liege eine gewerberechtliche Bewilligung mit 1. Juni 2005 vor. Der Unternehmer könne nur Vorsteuern für Leistungen abziehen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden seien. Maßgebend seien die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges. Im Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes sei jedoch das Unternehmen noch nicht vorhanden gewesen. Die Leistungen seien erst später dem Unternehmen zugeordnet worden. Es sei daher von einer Einlage auszugehen, für die ein nachträglicher Vorsteuerabzug nicht möglich sei.

Dagegen erhob der Bw. die **Berufung vom 20. Dezember 2006** (Akt 2004 Seite 29ff) und brachte vor, grundsätzlich werde die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen werde, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen diene bzw. dienen soll. Die Erbringung von Leistungen sei (noch) nicht erforderlich. Erforderlich sei hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt sei und dies nach außen in Erscheinung trete, wobei ernsthafte, unternehmerische Vorbereitungshandlungen als ausreichend betrachtet würden. Als Nachweis für die Ernsthaftigkeit solcher Vorbereitungshandlungen anzusehen, sei gemäß UST-RL Rz 194, wenn bezogene Gegenstände oder in Anspruch genommene Leistungen ihrer Art nach nur zur unternehmerischen Verwendung oder Nutzung bestimmt sein könnten oder in einem objektiven und zweifelsfrei erkennbaren Zusammenhang mit der beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit stünden. Ob solche Vorbereitungshandlungen anzunehmen seien, müsse im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden, wobei bei Vorbereitungshandlungen, die ihrer Art nach sowohl der zur unternehmerischen Nutzung als auch zur privaten

Verwendung bestimmt sein könnten, die Unternehmensbezogenheit und damit die Unternehmereigenschaft in der Regel nicht sofort abschließend beurteilt werden könnten. Als Kriterium für die Unternehmereigenschaft werde in Ruppe, USt-Kommentar, § 2, Rz 135 die Absicht der Verwertung der Tätigkeiten (Vorbereitungshandlungen) durch Leistungen (unternehmerischen Art) für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit bereits im Zeitpunkt der Vorbereitungshandlung angesehen. Der Bw. habe mit dem Erwerb des Grundstücks, mit der Beauftragung der Planung und Errichtung eines für die gemischte Nutzung vorgesehenen Gebäudes eine unternehmerische Vorbereitungshandlung gesetzt, und damit bereits zu dem Zeitpunkt die Unternehmereigenschaft und damit die Vorsteuerabzugsberechtigung erworben. In der Begründung zum Umsatzsteuerbescheid 2003 werde dies dem Bw. mit der Begründung verweigert, dass im Zeitpunkt der gesetzten Vorbereitungshandlungen kein bestehendes Unternehmen gegeben gewesen sei. Diese Forderung hätte der Bw. aber nur dann erfüllen können, wenn er zu diesem Zeitpunkt bereits einen aktiv tätigen Gewerbebetrieb hätte vorweisen können. Im Fall des Bw. wäre dies ein kompletter Maler- und Anstreicherbetrieb gewesen. Als Firmengründer sei dies dem Bw. aber nicht möglich gewesen, da die Aufnahme einer solcherart auszuübenden gewerblichen Tätigkeit die entsprechende Infrastruktur und die entsprechenden Räumlichkeiten, wie die einer Werkstatt, vorausgesetzt hätten. Um zu einem solchen - vom FA geforderten - bestehenden Unternehmen zu kommen, mussten solche Werkstatträumlichkeiten vom Bw. erst errichtet werden. Auf eine erst zur tatsächlichen Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit beantragte Gewerbebewilligung und Registrierung im Gewerberegister könne daher nicht abgestellt werden bei der Begründung der Unternehmereigenschaft im Fall von Vorbereitungshandlungen, wie dies in der Begründung zum Umsatzsteuerbescheid 2003 geschehen sei. Eine solche Gesetzesauslegung würde die Möglichkeit von Vorbereitungshandlungen generell ausschließen, was aber nach ständiger Judikatur nicht dem Inhalt der Norm des § 2 UStG entspreche. Um eine gewerbliche Tätigkeit zu einem späteren Zeitpunkt aufnehmen zu können, sei das vom Bw. zu bauende Haus in Anlage und Größe auch von Beginn an entsprechend geplant worden. So teile sich das Gebäude auch äußerlich klar ersichtlich in einen Wohntrakt und einen Werkstatttrakt, die räumlich eindeutig voneinander getrennt und entsprechend der vorgesehenen Nutzung gebaut und eingerichtet worden seien. Dies sei laut Bw. auch bei einem Begehungstermin von einer Finanzbeamten besichtigt und dokumentiert worden. Diese Sachlage sei daher amtskundig, worauf aber in der Bescheidbegründung nicht weiter eingegangen werde. Außerdem umfasse der Werkstattbereich 55% der verbauten Grundfläche. Diese Umstände seien daher ein klares Indiz für die bereits im Zeitpunkt: der Errichtung vorliegenden Absicht des Bw., auf der zu verbauenden Grundfläche neben der Nutzung für Wohnzwecke jedenfalls auch die Aufnahme eines Gewerbebetriebes vorzunehmen. Dem Einwand, der dagegen in der Begründung des

Umsatzsteuerbescheides 2003 vorgebracht werde, dass die Leistungen erst später dem Unternehmen zugeordnet worden wären und daher eine Einlage vorläge, werde mit dem Hinweis auf den räumlichen Umfang des Werkstattentrakts (55% der verbauten Fläche) begegnet. Es sei in einem solchen Fall bereits auf Grund der Lebenserfahrung anzunehmen, dass eine Zuordnung zum Unternehmen bereits im Zeitpunkt der Planung erfolgt sei. Denn schon aus Kostengründen und aus Gründen der Finanzierung, die in diesem Fall über ein Kreditinstitut erfolgt sei, werde niemand ein Gebäude einfach so errichten, um dann einer späteren Eingebung folgend, einen Gebäudeteil dann doch lieber in ein Unternehmen einzulegen, wo doch mehr als die Hälfte des vorhandenen Platzes für Wohnzwecke dann doch nicht benötigt werde. Und dass in der Bauphase keine Umbauten oder Änderungen des ursprünglichen Bebauungsplans beantragt worden seien, spreche ebenfalls für die ursprünglich vorhandene Absicht der gewerblichen Nutzung, da es ein zu großer Zufall wäre, wenn ein als Wohnraum geplanter Bereich sich dann ohne weitere baulichen Veränderungen als Werkstatt perfekt eignen würde. Weiters hätte eine Bank wohl kaum der Finanzierung eines solchen Gebäudes zugestimmt, wenn nicht auf Grund der von Anfang an geplanten gewerblichen Nutzung der Umfang der baulichen Maßnahmen plausibel und damit gerechtfertigt gewesen wäre. Die Unternehmereigenschaft gemäß § 2 UStG des Bw. sei daher bereits zur Errichtung des Gebäudes ab 2002 gegeben gewesen und daher die Vorsteuern zu Recht geltend gemacht worden.

In der **Ergänzung vom 16. August 2007** (Akt 2004 Seite 32) gab der Bw. an:

- 1.) Die Gesamtfläche des bebauten Grundstückes betrage 247 m<sup>2</sup>. Die betrieblich genutzte Fläche betrage 140 m<sup>2</sup>. Als Berechnungsprozentsatz für die betriebliche Nutzung seien 55% angesetzt worden.
- 2.) Der Bw. habe seine unternehmerische Tätigkeit im Jahr 2002 in Form von Vorbereitungshandlungen aufgenommen.
- 3.) Eine vom FA angeregte Vorlage eines Kollaudierungsbescheides könne deshalb nicht vorgenommen werden, da nach Auskunft der Baubehörde in Niederösterreich die Ausstellung eines solchen Bescheides gemäß § 30 der geänderten niederösterreichischen Bauordnung nicht mehr gesetzlich vorgesehen sei. Demnach genüge die Anzeige der Fertigstellung des zuvor bewilligten Bauvorhabens.

Das FA wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 16. Oktober 2007** (Akt 2004 Seite 96ff) mit der Begründung ab, im Jahre 2003 sei mit der Errichtung eines Einfamilienhauses mit Garage an der gegenständlichen Anschrift, begonnen worden. Aus den Gebäudeerrichtungskosten seien anteilige Vorsteuern (55%) für die Jahre 2002 bis 2004

geltend gemacht worden. Die geltend gemachten betrieblich genutzten Räume würden sich sich laut Erhebung vom 8. Oktober 2007 in der Garage und "Schleuse" (Verbindung vom Wohnhaus zur Garage) befinden. Die Anmeldung zum Handelsgewerbe als Maler und Anstreicher sei mit Bescheid vom 1. Juni 2005 und die Meldung an das zuständige FA über die Eröffnung des Gewerbebetriebes am 15. Juni 2005 mit Verf. 24-Fragebogen erfolgt. Für Juni 2005 sei erstmals eine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht worden, in der Umsätze aus der gewerblichen Tätigkeit gemeldet worden seien. Hinsichtlich des Beginns der Unternehmereigenschaft sei festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des VwGH zur Begründung der Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG eine Erbringung von Leistungen vorerst nicht erforderlich sei. Bereits die Absicht, eine zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, mache den Steuerpflichtigen zum Unternehmer und nicht die Umsatztätigkeit gegen Entgelt. Der Steuerpflichtige müsse jedoch der Behörde seine Absicht, steuerbare Umsätze vorzubereiten, durch objektive Nachweise belegen. Der Nachweis kann durch Art und Umfang seiner Leistungsbezüge (Investitionen, Vorbereitungshandlungen) geführt werden, aus denen der Vorsteuerabzug geltend gemacht werde. Erforderlich sei somit, dass die beabsichtigte Tätigkeit auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt sei und dies auch nach außen in Erscheinung trete. Maßgebend sei, wann - nach außen erkennbar - die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen würden. Ob (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungstätigkeit anzunehmen sei, müsse im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden. Bestehe in diesem Zeitpunkt noch nicht die Absicht der Verwertung dieser Tätigkeit durch Leistungen, sei eine unternehmerische Tätigkeit nicht gegeben. Diese werde auch nicht rückwirkend damit begründet, dass die Tätigkeit später in entgeltliche Leistungen münde. Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen diene oder nicht, sei eine Tatfrage, hinsichtlich der die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommen würden und im Zeitpunkt der Tätigkeit zu entscheiden sei.

Der Bw. habe in den Jahren 2003 bis 2004 gemeinsam mit seiner Ehegattin ein Einfamilienhaus errichten lassen. Fraglich sei nun, welche Vorbereitungshandlungen seitens des Bw. hinsichtlich der eigenen beabsichtigten gewerblichen Tätigkeit im Zeitpunkt der Errichtung des Einfamilienhauses gesetzt worden seien, die die Unternehmereigenschaft bereits in diesem Zeitpunkt begründen würden. Die Unternehmereigenschaft sei unabdingbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. In der Errichtung des Einfamilienhauses allein könne eine solche Vorbereitungshandlung nicht erblickt werden, da ein Einfamilienhaus zur Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses diene, also für private Zwecke geeignet sei. Bei der Errichtung von Wohnraum, der sowohl privat als auch betrieblich verwendet werde, müsse, damit der Vorsteuerabzug vor der Erzielung von Einnahmen gewährt werden könne, die betriebliche

Nutzungsabsicht aus sonstigen, über eine Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Durch Vorbereitungshandlungen werde eine (künftige) Erzielung von Einnahmen, also die entgeltliche Leistungserbringung, vorbereitet. Das Fehlen der Bezeichnung als Betriebsraum (Werkstätte, Lager) im Bauplan alleine würde noch nicht zum Verlust eines Vorsteuerabzuges führen, es würden jedoch auch keine weiteren Umstände vorliegen, die eine Absicht des Bw. zur unternehmerischen Tätigkeit im Zeitpunkt der Bau-tätigkeit bestätigen würden. Da in den Jahren 2002 bis 2004 keine Umstände für eine ernsthaft geplante gewerberechtliche Tätigkeit angegeben werden könnten, gehe das FA davon aus, dass in diesen Jahren (2002, 2003 und 2004) noch keine Vorbereitungshandlungen getroffen worden seien (zumal auch die Umsatzsteuererklärungen 2002-2004 erst im Oktober 2006 beim FA eingereicht worden seien). Daher hätten die beantragten Vorsteuern mangels Vorliegens der Unternehmereigenschaft des § 2 Abs. 1 UStG 1994 für die Jahre 2002, 2003 und 2004 nicht gewährt werden können.

Der Bw. brachte im **Vorlageantrag vom 16. November 2007** (Akt 2004 Seite 100ff) vor:

Der Bw. beantrage die Aufhebung bzw. die Abänderung der genannten Bescheide und die Anerkennung der für diese Jahre gemäß den eingebrachten Umsatzsteuererklärungen geltend gemachten und belegmäßig – "zum Großteil" - nachgewiesenen Vorsteuerbeträge in voller Höhe. Außer Streit stehe in diesem Zusammenhang, dass grundsätzlich die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG erworben werde, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen werde, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen diene bzw. dienen soll. Die Erbringung von Leistungen sei (noch) nicht erforderlich. Erforderlich sei hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt sei und dies nach außen in Erscheinung trete, wobei ernsthafte, unternehmerische Vorbereitungshandlungen als ausreichend betrachtet würden. Als Nachweis für die Ernsthaftigkeit solcher Vorbereitungshandlungen anzusehen sei gemäß USt-RL Rz 194, wenn bezogene Gegenstände oder in Anspruch genommene Leistungen ihrer Art nach nur zur unternehmerischen Verwendung oder Nutzung bestimmt sein könnten oder in einem objektiven und zweifelsfrei erkennbaren Zusammenhang mit der beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit stünden. Unter solcher Art ernsthaften Vorbereitungshandlungen würden in Rz 194 "ESt-RL" beispielsweise ua. angeführt: wie der Erwerb umfangreichen Inventars, die Anmietung von Lager- oder Büroräumen, der Erwerb eines Grundstückes, die Beauftragung eines Architekten.

Der Bw. habe solche typischen Vorbereitungshandlungen gesetzt. So sei von ihm ein Grundstück erworben, die Planung und die Errichtung eines Wohnhauses mit angrenzender Werkstatt durchgeführt worden. Diese Werkstatt habe er seinem Unternehmen zugeordnet. Diese Vorbereitungshandlungen hätten im Jahr 2002 begonnen, wo im Mai desselben Jahres einige

dem Bauvorhaben zugeordnete Rechnungen angefallen seien. Mit der Hauptbauphase sei dann ab Oktober 2003 begonnen worden. Ab diesem Zeitpunkt seien die betragsmäßigen und von den verrechneten Leistungen her umfangreichsten Rechnungen angefallen, für die der Beschwerdeführer den Vorsteuerabzug begehre. In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung wende das FA als Argument gegen die Ernsthaftigkeit der vom Bw. durchgeführten Vorbereitungshandlungen ein, dass in der Errichtung eines Einfamilienhauses zur Befriedigung von privaten Wohnbedürfnissen keine die Unternehmereigenschaft begründende Vorbereitungshandlung sei. Ob eine geeignete Vorbereitungshandlung vorliege, müsse zwar im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden, aber bei Vorbereitungshandlungen, die ihrer Art nach sowohl der zur unternehmerischen Nutzung als auch zur privaten Verwendung bestimmt sein könnten, könnten die Unternehmensbezogenheit und damit die Unternehmereigenschaft in der Regel nicht sofort abschließend beurteilt werden. Davon auszugehen, dass die Errichtung eines Gebäudes, das objektiv geeignet sei, sowohl Wohnzwecken als auch betrieblichen Zwecken zu dienen, generell nicht als eine geeignete Vorbereitungshandlung anzusehen, sei daher im Rahmen einer abschließenden Betrachtung der Umstände nicht zuzustimmen. Denn abschließend betrachtet, habe die Bauphase direkt in die Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit und in die unmittelbare Aufnahme der Erzielung steuerbarer Umsätze gemündet, ohne dass der betreffende betrieblich genutzte Gebäudeteil einer irgendwie gearteten privaten Nutzung zugeführt worden wäre. Eine abschließende Betrachtung müsste daher zu dem Ergebnis kommen, dass eine betriebliche Nutzung von Anfang an beabsichtigt gewesen sei. Weiters werde in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom FA hinsichtlich der Absicht des Bw., steuerbare Umsätze vorzubereiten und damit eindeutig Vorbereitungshandlungen zu setzen, eingewendet worden, dass keine Nachweise für die Absicht zur unternehmerischen Tätigkeit im Zeitpunkt der Bautätigkeit vorgebracht worden seien. Als Kriterium für die Unternehmereigenschaft werde von Ruppe, USt-Kommentar, § 2, Rz 135 die Absicht der Verwertung der Tätigkeiten (Vorbereitungshandlungen) durch Leistungen (unternehmerischer Art) für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit bereits im Zeitpunkt der Vorbereitungshandlungen angesehen. Der Bw. habe in seiner Planung einen räumlich vom Wohnbereich abgegrenzten Werkstatttrakt errichtet. Dieser Trakt entspreche flächenmäßig im Umfang dem Wohnbereich (ca. 55% der verbauten Fläche). Es sei daher allein aus der räumlichen Aufteilung ersichtlich, dass dieser Gebäudeteil nicht für reine Wohnzwecke bestimmt sei. Der Werkstatttrakt werde vom FA als Garage für die private Nutzung bezeichnet. Die Ähnlichkeit mit einer Garage könne aber nicht als Argument für eine Nichtanerkennung der Unternehmereigenschaft angeführt werden. Demnach sei die Garage größer geplant worden als der Wohnbereich, was der Lebenserfahrung eindeutig widerspreche. Weiters wäre die Nutzung der Garage zu Wohnzwecken objektiv betrachtet ungeeignet. Auch spreche die

Tatsache für eine geplante betriebliche Verwendung, dass die Errichtung des Werkstättentrakts das gesamte Bauprojekt verteuft habe. Es sei daher durchaus glaubwürdig, dass die[s] im Fall einer geplanten ausschließlich privaten Nutzung vermieden worden wäre. Da die Unternehmereigenschaft selbst durch Tätigkeiten begründet werden könnte, die letztlich zu keiner Einnahmenerzielung führen würde, sei nochmals darauf hinzuweisen, dass der Bw. mit der Gebäudeerrichtung ein für sein Unternehmen notwendiges Anlagevermögen geschaffen habe, dass unabdingbar für die Ausübung seines Gewerbes sei. Weiters sei das Gebäude in der Hauptbauphase vom Oktober 2003 bis zur Eröffnung des Gewerbebetriebes in einem zeitlichen Naheverhältnis zur Erwirtschaftung der ersten Einnahmen errichtet und in einer zweifelsfrei betrieblichen Nutzungsweise auch tatsächlich verwendet worden, wie mehrfache Begehungen des Betriebes durch das FA bestätigt hätten. Die Anmeldung des Gewerbes und die Betriebseröffnung im Jahr 2005 könne daher nicht als Argument gegen die Begründung der Unternehmereigenschaft angeführt werden.

Dass für die Räumlichkeiten eines Maler- und Anstreicherbetriebes laut der Gewerbeordnung keine Betriebsanlagengenehmigung gemäß der Gewerbeordnung vorgesehen sei und demnach kein entsprechendes behördliches Bewilligungsverfahren im Vorfeld der tatsächlichen Aufnahme der Ausübung des Gewerbes die eindeutige Absicht und die Art der geplanten Verwendung dokumentiert hätte, könne gegen den Bw. nicht eingewendet werden. Das Gesetz schreibt diesbezüglich keine solchen Verpflichtungen vor. Die Meldung über die Eröffnung eines Gewerbebetriebes an das FA am 15. Juni 2005 und die Abgabe der Jahresumsatzsteuererklärungen sei zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt, weil der Bw. davor nicht steuerlich vertreten gewesen sei. Die Unternehmereigenschaft gemäß § 2 UStG des Bw. sei daher bereits zur Errichtung des Gebäudes ab 2002 gegeben gewesen. Die Vorsteuern seien daher zu Recht geltend gemacht worden.

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

Der Bw. legte dem FA folgende Unterlagen vor:

Im Einreichplan der ...Haus ProduktionsgmbH (Akt 2004 Seite 33ff) vom September 2003, von der Baubehörde genehmigt am 9. Oktober 2003, sind der Bw. und seine Frau als Bauwerber für ein "Einfamilienhaus mit Garage" ausgewiesen. Laut Plan handelt es sich um ein Einfamilienhaus bestehend aus Keller, Erdgeschoss und Dachboden (bebaute Fläche 122,8 m<sup>2</sup>) sowie um das im rechten Winkel dazu versetzt angebaute, nicht unterkellerte berufsgegenständliche, im Einreichplan durchgehend als "Garage" bezeichnete Gebäude, bestehend nur aus einem Erdgeschoss (bebaute Fläche 164,38 m<sup>2</sup>) und außer einem kleinen

Kesselraum mit 4,8 m<sup>2</sup> und einer "Schleuse" mit 10,3 m<sup>2</sup> (Verbindungsgang zum Einfamilienhaus) ohne weitere Raumaufteilung.

Die auf dem Einreichplan genannte Baubewilligung der Marktgemeinde vom 9. Oktober 2003 (Akt 2004 Seite 89ff) betrifft die "Errichtung eines Einfamilienhauses mit Garage und Einfriedung".

Laut einem Vermerk des FAes wurde die Gewerbeberechtigung für Maler und Anstreicher am 1. Juli 2005 erteilt (Akt 2004 Seite 60). Der Bw. gab gegenüber dem FA den Beginn der Berufsausübung mit 1. Juni 2005 an (Dauerbelege Seite 1 Rückseite).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 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.

Ruppe/Achatz, UStG-Kommentar, 4. Auflage, § 2 Tz 134f weisen unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung von EuGH, VwGH und UFS darauf hin, dass die Unternehmereigenschaft erworben wird, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient bzw. dienen soll. Die Erbringung von Leistungen ist (noch) nicht erforderlich. Erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt. Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend. Als Steuerpflichtiger gilt, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben und erste Investitionsausgaben hiefür trägt. Maßgeblich ist somit, wann – nach außen erkennbar – die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden. 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. Ob (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungstätigkeiten anzunehmen sind, muss im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden. Besteht in diesem Zeitpunkt noch nicht die Absicht der Verwertung dieser Tätigkeit durch Leistungen, ist eine unternehmerische Tätigkeit nicht gegeben. Sie wird auch nicht rückwirkend dadurch begründet, dass die Tätigkeit später in entgeltliche Leistungen mündet.

Im vorliegenden Fall weist der Bw. zu Recht darauf hin, dass der in Bauplan und Baubewilligung als "Garage" bezeichnete Gebäudeteil mit einer Grundfläche von beträchtlichen 164,38 m<sup>2</sup> weit größer ist als der Gebäudeteil des privaten Einfamilienhauses mit 122,8 m<sup>2</sup>. Dem Bauplan ist weiters zu entnehmen, dass die äußere Höhe des als "Garage" bezeichneten Teils beinahe gleich ist wie jene des Einfamilienhauses mit ausgebautem Dachgeschoss. Der

als "Garage" bezeichnete Gebäudeteil weist die Form einer Halle mit Giebeldach und zwei Toren und mehreren Fenstern auf.

Bei Beurteilung der Frage, ob die Errichtung des berufungsgegenständlichen Gebäudeteils in den Jahren 2002 bis 2004 eine Vorbereitungshandlung zu dem – unbestritten – im Jahr 2005 durch Erbringung von Leistungen aufgenommen Unternehmen des Maler- und Anstreicherbetriebes des Bw. darstellt, ist drauf Bedacht zu nehmen, ob der Gebäudeteil nach seiner Beschaffenheit nur zu einer unternehmerischen Verwendung oder Nutzung bestimmt sein kann oder in einem objektiven und zweifelsfrei erkennbaren Zusammenhang mit der beabsichtigten Tätigkeit steht.

Einer Annahme, dass die Halle, deren Grundfläche größer ist als das angebaute private Einfamilienhaus, im Zeitpunkt der Errichtung für eine private Nutzung vorgesehen gewesen wäre, steht eben die beträchtliche Größe des Gebäudes entgegen, zumal weder das FA Feststellungen traf noch der vorgelegte Akt Anhaltspunkte darüber enthält, zu welchem privaten Zweck die Halle hätte verwendet werden sollen.

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist es unüblich, für ein Einfamilienhaus eine private Garage mit 164,38 m<sup>2</sup> zu errichten.

Auf Grund der Größe konnte die Halle nur zur Verwendung für den im Jahr 2005 eröffneten Maler- und Anstreicherbetrieb bestimmt sein und stellt damit deren Errichtung eine Vorbereitungshandlung für die unternehmerische Tätigkeit dar.

Den anlässlich einer Besichtigung am 8. Oktober 2007 vom FA angefertigten Fotos ist nicht zu entnehmen, dass die Halle zum Abstellen privater Fahrzeuge verwendet worden wäre (Akt 2004 Seite 60f).

Umsatzsteuer:	2002 €	2003 €	2004 €
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	0,00	0,00	0,00
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	0,00	0,00	0,00
Summe Umsatzsteuer	0,00	0,00	0,00
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-118,67	-16.448,87	-3.448,83
Gutschrift	-118,67	-16.448,87	-3.448,83

Wien, am 20. Juli 2012