

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR in der Beschwerdesache Dr. D, W-, R, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., Sterneckstraße 31, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 17.02.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien -- vom 19.01.2017, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2014 und gegen diesen gerichtet die Beschwerden vom 15.07.2014 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid (FSU) für 04/2014 08.07.2014, vom 28.08.2014 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 05/2014 vom 11.08.2014, vom 08.09.2014 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 06/2014 vom 02.09.2014, vom 21.10.2014 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 07/2014 und 08/2014 vom 15.10.2014, vom 19.11.2014 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 09/2014 vom 18.11.2014, vom 16.12.2014 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 10/2014 vom 15.12.2014, vom 20.01.2015 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 11/2014 vom 14.01.2015 und vom 26.02.2015 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2014 vom 20.02.2015 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden gegen den Umsatzsteuerbescheid betreffend das Jahr 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 19. Jänner 2017 wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2014 mit einer Gutschrift von € 565.318,29 festgesetzt. Dabei wurden Vorsteuern aus der Vermietung der Liegenschaft 1-, -gasse 30, an die A-- Versicherungs AG, in Höhe von € 628.755,81 sowie € 582,56 (gem. § 19 UStG erklärte Vorsteuern betreffend Objekt -gasse 30) nicht zum Abzug zugelassen. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, auf die Umsätze aus der Vermietung an die YY Versicherungs AG, welche die gemieteten Räumlichkeiten für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwende, sei § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz

UStG 1994 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 anzuwenden. Hinsichtlich dieser Vermietungsumsätze könne nicht auf die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 verzichtet werden und berechne die auf diese Umsätze entfallende Vorsteuer nicht zum Vorsteuerabzug. Die ausgewiesene Vorsteuer werde gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldet (BFG vom 29.3.2016, RV/7103063/2014).

In der gegen den Bescheid erhobenen Beschwerde wurde die erklärungsgemäße Veranlagung unter Anerkennung der oa Vorsteuern beantragt und begründend ausgeführt, es sei mit Ersuchen vom 03. April 2013 beim Finanzamt um Auskunft hinsichtlich der Rechtsfrage iZm dem im 1. Stabilitätsgesetz 2012 geänderten § 6 Abs. 2 UStG iVm § 28 Abs. 38 Z 1 UStG gebeten worden. Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 sei die Möglichkeit zur Option auf steuerpflichtige Vermietung von Grundstücken (ausgenommen für Wohnzwecke) dahingehend eingeschränkt worden, dass diese Option nur mehr dann zulässig sei, soweit der Mieter das Grundstück nahezu ausschließlich für Umsätze verwende, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Diese Übergangsvorschrift sei gemäß § 28 Abs. 38 Z 1 UStG auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, welche nach dem 31. August 2012 begonnen hätten, sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. September 2012 begonnen worden sei. Der Bf sei seit 1. Februar 2012 Alleineigentümer der Liegenschaft -gasse 30. Hierbei handle es sich um ein unter Denkmalschutz stehendes Objekt, welches seit mehreren Jahren zur Gänze leerstehend und ohne vorhergehende Generalsanierung nicht nutzbar gewesen sei. Um dieses Objekt zukünftig vermieten zu können, sei im Jahr 2012 mit der Generalsanierung begonnen worden. Der Baupolizei sei der 19. Juli 2012 als Baubeginn mitgeteilt und ab diesem Zeitpunkt mit den Tätigkeiten zur Sanierung begonnen worden (detaillierte Auflistung der Tätigkeiten siehe in der beiliegenden Anfrage vom 3. April 2013).

Konkret angefragt sei die Vermietung des 2. und 3. Obergeschosses der -gasse 30, welche von der A-- Versicherung Aktiengesellschaft (im Folgenden "A--" genannt, Gesamtrechtsnachfolgerin der YY Versicherung Aktiengesellschaft) angemietet werden sollte. Die A-- verwende diese beiden Stockwerke allerdings für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze. Laut Auskunft des Finanzamtes Wien 1/23 (mit Schreiben vom 4. Dezember 2013) handle es sich bei den vor dem 1. September 2012 "durchgeführten baulichen Maßnahmen um Arbeiten, die dem Gebäudeabbruch zuzurechnen seien und daher nicht zu einer Errichtung vor dem 1. September 2012 führten. Herr LL könne daher gem. § 6 Abs. 2 UStG 1994 iVm § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 nicht zu einer steuerpflichtigen Vermietung optieren, wenn der Leistungsempfänger (Mieter) das Grundstück nicht nahezu ausschließlich für Umsätze verwende, die zum Vorsteuerabzug berechtigen". Insoweit würde Herrn LL auch kein Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten zustehen.

Diese Rechtsansicht sei auch im Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Februar 2014 vom 7. Mai 2014 (mit Bescheid vom 23. Mai 2014 sei ein Ausfertigungsfehler berichtigt worden) und im Bescheid über die Festsetzung von

Umsatzsteuer für März 2014 vom 14. Juni 2014 vertreten und der Vorsteuerabzug aus den entsprechenden Errichtungskosten seitens des Finanzamtes Wien -- versagt worden. Die gegen die angeführten Bescheide am 11. Juni 2014 bzw 16. Juni 2014 erhobenen Beschwerden seien vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 29. März 2016 als unbegründet abgewiesen worden (Begründung ebendort). Zusammenfassend habe das BFG festgestellt, dass die Arbeiten der Fa. P als reine Abbrucharbeiten am Altbestand und erst die Arbeiten der Fa. H als Beginn der Bauausführung und damit als Errichtung des Gebäudes anzusehen seien. Da letztere Arbeiten nach dem 31. August 2012 durchgeführt worden seien, könne der Bf nicht auf die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG verzichten und sei somit auch nicht zum Abzug der auf die Errichtung der beiden an die A-- vermieteten Geschosse entfallenden Vorsteuerbeträge berechtigt.

Diese Argumentation sei vom Finanzamt Wien -- in der Beschwerdeentscheidung vom 26. April 2016, mit welcher die Beschwerden vom 16.07.2014, 28.08.2014, 09.09.2014, 21.10.2014, 21.11.2014, 17.12.2014, 20.01.2015 und 26.02.2015 gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate April bis einschließlich Dezember 2014 als unbegründet abgewiesen worden seien, übernommen worden. Gleiches gelte für die Beschwerdeentscheidung vom 26. April 2016 und die Beschwerdeentscheidung vom 3. Mai 2016 betreffend die Beschwerden vom 20.03.2015, 24.04.2015, 10.06.2015, 23.06.2015, 24.07.2015, 19.08.2015, 21.09.2015, 22.10.2015, 19.11.2015, 22.12.2015, 22.01.2016, 25.02.2016, 21.03.2016 und 26.04.2016 gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner 2015 bis einschließlich Februar 2016.

Mit Schreiben vom 11. Mai 2016 sei gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 29. März 2016, GZ. RV/7103063/2014, betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für Februar und März 2014 die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben worden. Weiters sei im Namen und Auftrag des Bf der Antrag gem. § 264 (1) BAO auf Vorlage der Bescheidbeschwerden betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum April 2014 bis Februar 2016 zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gestellt worden.

In der Übergangsvorschrift des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG werde der Begriff der Errichtung des Gebäudes nicht definiert. Die Finanzverwaltung vertrete in Rz 899c UStR die Auffassung, dass Sanierungsmaßnahmen insoweit als (Neu)errichtung eines Gebäudes gelten, als diese nach ertragsteuerlichen Kriterien Herstellungsaufwand darstellen. Als Beispiel werde die Entkernung eines Gebäudes unter Erhalt der Fassade oder der Außenwände angeführt. Im vorliegenden Fall liege eindeutig aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vor. Dies sei damit zu begründen, dass einerseits ein nicht nutzbar gewordenes Gebäude durch die Generalsanierung wieder voll vermietungsfähig geworden sei und sich die Wesensart des Gebäudes geändert habe und andererseits das Dachgeschoss ausgebaut worden sei. Der Bf sei daher als Errichter des Gebäudes -gasse 30 zu qualifizieren.

Nach § 28 Abs. 38 Z 1 zweiter Satz UStG sei als Beginn der Errichtung der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen werde, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgten. Nach Ansicht der Finanzverwaltung beginne die tatsächliche Bauausführung erst mit am Objekt vorgenommenen Baumaßnahmen (zB erster-nicht bloß symbolischer Spatenstich). Vorgelagerte Planungs- Projektierungs- und Abbrucharbeiten führten daher nicht zur Errichtung des Gebäudes. Die Baubewilligung für die Generalsanierung des bestehenden Gebäudes und den Ausbau des Dachgeschosses in der -gasse 30 sei am 21. März 2012 erteilt worden. Weiters habe P im Juli und August 2012 Arbeiten, welche nicht ausschließlich vorgelagerte Tätigkeiten darstellten, unmittelbar am Objekt selbst durchgeführt. Diese seien in der üblichen Zeit abgeschlossen worden.

P habe ua Zwischenwände (im 1. bis 3. Obergeschoss und Souterrain) abgebrochen. Dies sei weder aus baubehördlicher Sicht noch aus statischen Gründen, sondern zwecks Umsetzung des architektonischen Konzepts erforderlich gewesen. Durch den Abbruch seien die im Umbauplan vorgesehenen größeren Räume geschaffen worden. Weiters sei eine Vielzahl von Holztürstöcken ausgelöst worden. Diese seien nach Aufbereitung durch einen Tischler wiederverwendet und in das Raumkonzept integriert worden.

Die Finanzverwaltung vertrete die Meinung, dass der Aushub einer Baugrube bei vorliegender Baubewilligung als Errichtungsbeginn angesehen werden könne, wenn die Fortsetzung und der Abschluss der Bauarbeiten in üblicher Zeit erfolgten. Der Aushub einer Baugrube diene dazu, das Fundament eines Gebäudes aufzunehmen. Bei der Generalsanierung eines davor nicht nutzbaren Gebäudes entfalle der Aushub der Baugrube, da alle Baumaßnahmen bereits am Objekt selbst erfolgen und daher schon von vornherein in einem fortgeschrittenen Stadium ansetzen würden. In Bezug auf die -gasse 30 wäre die eindeutig vor dem 1. September 2012 erfolgte Absaugung der gesamten Bodenbeschüttung in den einzelnen Geschossen noch am ehesten mit dem Aushub einer Baugrube vergleichbar. Dies sei damit zu begründen, dass die Aushebung einer Baugrube bei einem Neubau zur Errichtung des Bodenfundaments und die Abtragung der Beschüttung bei einem bestehenden Gebäude der Errichtung des neuen Bodenstrichs in den einzelnen Geschossen diene. Dadurch seien zusätzliche Installationskanäle für Elektro- und Lüftungsinstallationen geschaffen worden.

Der in der Übergangsvorschrift des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG angeführte Begriff der Bauausführung sei auch in der Wiener Bauordnung zu finden. Das UStG verwende somit Begrifflichkeiten des Baurechts. Gemäß § 124 Abs. 2 Wiener Bauordnung habe der Bauführer den Zeitpunkt des Beginns der Bauführung mindestens drei Tage vorher der Behörde bekanntzugeben und dann auch tatsächlich zu beginnen, da andernfalls die Baubeginnsanzeige als nicht erstattet gelte. P (in der Eigenschaft als Bauführerin habe für das Bauvorhaben -gasse 30 den Baubeginn mittels der Baubeginnsanzeige vom 4. Juli 2012 bekannt gegeben. Dies sei erforderlich gewesen, da es sich bei den Arbeiten der Fa. P gemäß § 60 Abs. 1 lit c Wiener Bauordnung um baubewilligungspflichtige Tätigkeiten handle. Für den reinen Abbruch eines Gebäudes wäre hingegen nach den Bestimmungen

der Wiener Bauordnung keine Baubewilligung erforderlich. Die Arbeiten der Fa. P seien zudem Teil des Gesamtkonzepts gewesen, welches darin bestanden habe, ein nicht nutzbar gewordenes Gebäude durch die Generalsanierung wieder voll vermietungsfähig zu machen, die Wesensart des Gebäudes zu ändern und das Dachgeschoss auszubauen.

Im Rahmen des Bauprojektes seien die Räume vergrößert und das Dachgeschoss ausgebaut worden. Die Tragfähigkeit des Gebäudes habe hierfür durch Errichtung eines Stahlrahmens ertüchtigt werden müssen. Die für den späteren Einbau des Stahlrahmens notwendigen Schlitzte in den Decken und Wänden seien bereits von der Fa. P angebracht worden. Diese Schlitzte seien an den im genehmigten Einreichplan eingezeichneten Stellen geschaffen worden.

Der Begründung zum Abänderungsantrag in der 2. Lesung des Nationalrates (AB 1707 BlgNR 24. GP) sei zu entnehmen, dass eine gesetzliche Darstellung dahingehend erfolge, dass der Begriff "Beginn der Errichtung" abschließend mit dem Zeitpunkt definiert werde, in dem tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen" erfolgen. Das BFG vertrete die Auffassung, dass es aus diesem Grund nicht geboten sei, auf den in der Wiener Bauordnung enthaltenen Begriff der Bauausführung zurückzugreifen.

Bei dieser Argumentation übersehe das BFG jedoch, dass die Übergangsbestimmung neben dem Beginn der Bauausführung auch das Vorliegen einer Baubewilligung voraussetze. Aufgrund der beiden Voraussetzungen "Vorliegen einer Baubewilligung" und "Beginn der Bauausführung" könne sehr wohl geschlossen werden, dass das UStG Begrifflichkeiten des Baurechts verwende und es darum gehe, dass mit den in der Baubewilligung bewilligten Bauausführungen vor dem Stichtag begonnen worden sein müsse. Gem. § 124 Abs. 2 Wiener Bauordnung habe der Bauführer den Zeitpunkt des Beginns der Bauführung mindestens drei Tage vorher der Behörde bekannt zu geben und dann auch tatsächlich zu beginnen, da andernfalls die Baubeginnsanzeige als nicht erstattet gelte. P habe für das Bauvorhaben -gasse 30 den Baubeginn für baubewilligungspflichtige Arbeiten mittels der Baubeginnsanzeige vom 4. Juli 2012 bekannt gegeben und habe mit den Arbeiten begonnen. Die Tätigkeiten der Fa. P seien bewilligungspflichtig und von der Baubewilligung umfasst gewesen. Für reine Abbrucharbeiten eines gesamten Gebäudes sei hingegen keine Baubewilligung erforderlich, weshalb solche Arbeiten noch nicht als Baubeginn iSd § 28 Abs. 38 Z 1 UStG gewertet werden könnten.

In der Übergangsbestimmung des § 28 Abs. 38 Z 1 UStG werde nicht näher definiert, was unter "tatsächlichen handwerklichen Baumaßnahmen" und damit unter Bauausführung zu verstehen sei. Daraus sei zu schließen, dass sich die Übergangsbestimmung des UStG wohl an einer Entscheidung des VwGH vom 29. August 2000 (GZ 97/05/0101) zum Baurecht orientiere. Demnach sei unter Beginn der Bauausführung jede auf die Errichtung eines bewilligten Bauvorhabens gerichtete bautechnische Maßnahme anzusehen, wobei es -insofern das Gesetz darüber keine näheren Bestimmungen treffe- unerheblich sei, in welchem Größenverhältnis die durchgeführten Arbeiten zum Bauvorhaben stünden. Bereits die Errichtung eines kleinen Teiles eines Fundamentes sei daher ebenso schon

als Baubeginn anzusehen, soweit sie der Herstellung des Vorhabens diene, wie die Aushebung der Baugrube. Unter diesem Gesichtspunkt seien die Arbeiten der Fa. P eindeutig als Beginn der Bauausführung zu beurteilen.

Nach Ansicht des BFG sei es nach dem Zweck der Übergangsbestimmung nicht erforderlich, den Beginn der Errichtung bereits mit dem Beginn der Abbrucharbeiten anzunehmen. Dieser Auffassung sei nur insoweit zuzustimmen, als es sich um reine Abbrucharbeiten eines gesamten Altgebäudes handle, denen nicht zwingend eine Neuerrichtung folgen müsse und die auch bloß dazu dienen könnten, ein Grundstück freizumachen. Solche Abbrucharbeiten würden sich aber ganz grundlegend von den gegenständlich von der Fa. P ausgeführten Arbeiten, die im Rahmen der gesamten Baubewilligung und am vorhandenen Gebäude im Einklang mit dem architektonischen Gesamtkonzept durchgeführt worden seien, unterscheiden.

Das BFG vertrete die Auffassung, dass die vor dem 1. September 2012 gesetzten Schritte solche sein müssten, mit welchem die Schaffung von etwas Neuem in Angriff genommen werde. Abbrucharbeiten dienten hingegen nur der Vorbereitung der Errichtung. Dem sei entgegen zu halten, dass die gegenständlichen Arbeiten der Fa. P nicht mit dem Abbruch eines Gebäudes im klassischen Sinn, welcher ohne Baubewilligung durchgeführt werden könne, zu vergleichen seien. Die konkreten Arbeiten seien am Gebäude selbst vorgenommen worden, seien Teil der Baubewilligung und daher nicht als vorgelagerte Arbeiten (im Sinne eines Gebäudeabrisses) zu qualifizieren. Der Abbruch der Zwischenwände im 1. bis 3. Obergeschoss und Souterrain sei zur Schaffung der im Umbauplan vorgesehenen größeren Räume erfolgt. Es seien nicht alle, sondern nur die im Plan für die Herstellung der neuen Raumaufteilung erforderlichen Wände abgerissen worden. Zudem habe P Schlitze hergestellt, die der im genehmigten Einreichplan vorgesehenen Errichtung von Stahlrahmen gedient hätten, welche aus statischen Gründen erforderlich gewesen wären. Die Queraussteifung sei somit von den Stahlrahmen anstelle der Zwischenwände übernommen worden.

Nach Ansicht des BFG stelle die Absaugung der Bodenbeschüttung eine Abbruchmaßnahme dar und könne nicht mit dem Aushub einer Baugrube verglichen werden. Aus bautechnischer Sicht sei die Absaugung der Beschüttung (diese Arbeiten bedürfen einer Bewilligung) sehr wohl mit dem Aushub einer Baugrube vergleichbar. Die Vergleichbarkeit sei gegeben, da die Aushebung einer Baugrube bei einem Neubau zur Errichtung des Bodenfundaments und die Abtragung der Beschüttung bei einem bestehenden Gebäude der Errichtung des neuen Bodenestrichs in den einzelnen Geschossen diene. Weiters seien durch die Absaugung zusätzliche Installationskanäle für Elektro- und Lüftungsinstallationen geschaffen worden.

Im Rahmen des Bauprojektes seien die Räume vergrößert und das Dachgeschoss ausgebaut worden. Die Tragfähigkeit des Gebäudes sei durch Errichtung von Stahlrahmen ertüchtigt worden. Die für den Einbau des Stahlrahmens notwendigen Schlitze in den Decken und Wänden seien von der Fa. P angebracht worden. Diese Schlitze seien an den im genehmigten Einreichplan eingezeichneten Stellen geschaffen worden. Hierbei

handle es sich eindeutig um tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen. Die Herstellung der Schlitzte sei zeitgleich mit der Abtragung der Zwischenwände erfolgt. Die Fa. H hätte für diese Arbeiten zusätzlich den Genralunternehmeraufschlag verrechnet. Für die Beurteilung, ob die Bauausführung tatsächlich begonnen wurde, könne es keinen Unterschied machen, ob die Arbeiten "Herstellung der Schlitzte in den Wänden und Decken" und "Einbau eines Stahlrahmens" durch ein Unternehmen (nur die Fa. H) oder zwei Unternehmen (Fa. P: Herstellung der Schlitzte , Fa. H: Einbau Stahlrahmen) erfolgten. In beiden Fällen lägen tatsächlich handwerkliche Baumaßnahmen vor. Ohne die genannten Arbeiten wäre die Umsetzung des Bauvorhabens gar nicht möglich gewesen. Zudem habe der Wechsel von der Fa. P auf die Fa. H zu keiner Bauunterbrechung geführt. Aufgrund der Komplexität der für das Bauvorhaben abgeschlossenen Verträge, dem Gesamtvolumen des Projektes, der längeren Lieferzeiten von Baumaterialien und insbesondere eines Zeitpuffers für den Übergang der Arbeiten zwischen zwei Unternehmen sei eine zeitliche Unterbrechung zwischen den Professionisten durchaus üblich.

Zusammenfassend könne daher festgehalten werden, dass die Herstellung der Schlitzte in den Wänden und Decken, der Abriss von Zwischenwänden zur Schaffung der vorgesehenen Raumaufteilung sowie das Absaugen der Bodenbeschüttung (Vergleichbarkeit mit Aushub einer Baugrube, allerdings bereits am vorhandenen Objekt, Schaffung zusätzlicher Installationskanäle) tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen iSd § 28 Abs. 38 Z 1 UStG darstellten. Die unstrittig vorliegende Errichtung des Gebäudes habe folglich mit den Arbeiten der Fa. P und somit vor dem 1. September 2012 begonnen. Der Bf könne daher bei Vermietung des 2. und 3. Obergeschosses der Liegenschaft -gasse 30 an die A-- auf steuerpflichtige Vermietung optieren und den Vorsteuerabzug aus den darauf entfallenden Kosten geltend machen.

Die A-- habe ab 1. Februar 2014 das 2. und 3. Obergeschoss in der -gasse 30 angemietet. In Anlehnung an die oben dargestellte Rechtsansicht stehe dem Bf in Bezug auf die Vermietung an die A-- die Option auf steuerpflichtige Vermietung und daher auch der Vorsteuerabzug aus den auf das 2. und 3. Obergeschoss entfallenden Entrichtungskosten zu. Bei Abänderung des Bescheides im Sinne unserer Beschwerde würden sich die Umsatz- und Vorsteuerbeträge für die Umsatzsteuererklärung 2014 wie folgt zusammensetzen:

Umsatzsteuer gesamt	€ 119.764,78
Vorsteuer sonstige Vermietung	€ 684.506,68
Vorsteuer A--	€ 628.755,81
Vosteuer gesamt	€ 1.313.262,49
Vorsteuer gem. § 19 UStG	€ 576,39

Vorsteuer § 19 A--	€ 582,56
Gutschrift lt. KZ 095	€ 1.194.656,66
Gutschriften 2014	€ 1.193.124,36
Gutschrift Umsatzsteuererklärung	€ 1.532,30

Mit Schreiben vom 13. Juli 2017 (eingelangt am 17. Juli 2017) wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 31. Mai 2017, Ro 2016/13/0016 ausgeführt:

*"Strittig ist im vorliegenden Fall die Auslegung des Begriffes des Beginns der Errichtung des Gebäudes iSd § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994.*

*Der Revisionswerber erwarb mit Stiftungszuwendung vom 30. Jänner 2012 die Liegenschaft X in Wien. Auf dieser Liegenschaft befindet sich ein unter Denkmalschutz stehender "Stilaltbau". Das Gebäude war mehrere Jahre lang leer gestanden und ohne Generalsanierung nicht nutzbar.*

*Mit Bescheiden vom 17. August 2011 und vom 21. März 2012 bewilligte die Baubehörde auf der Liegenschaft Bauführungen (Abtragung des Dachstuhls und Errichtung eines fünften Hauptgeschoßes sowie eines Dachgeschoßes, beinhaltend insgesamt vier Wohneinheiten; Schaffung von Einlagerungsräumen im Kellergeschoß für die Beheizung mittels Fernwärme; Herstellung eines Schachts für einen Feuerwehraufzug; Änderung der Raumaufteilung und -widmung in sämtlichen Geschoßen; Herstellung von Installationsschächten; Herstellung eines Rückkühlers auf dem Dach; Zubau einer Glaskonstruktion).*

*Mit Schreiben vom 30. Mai 2012 bot die P GmbH Abbrucharbeiten an (u.a. Abbruch Wände und Fundamente, Abbruch Zwischenwände, Verputz abschlagen, Fußboden einschließlich Unterboden abbrechen, Beschüttung abräumen, Holztürstöcke und Zargen abbrechen, Demontage von Steckdosen, Schaltern und Steckern, Abbruch der Betonstiege und des Aufzugs, Schutzbeplankung des Hauptstiegenhauses, Schutz der Geländer und Handläufe). Mit Schreiben vom 4. Juli 2012 zeigte die P GmbH der Baupolizei als Datum des Baubeginns den 19. Juli 2012 an. Die Arbeiten wurden sodann im Zeitraum Juli und August 2012 ausgeführt; die P GmbH stellte für diese Arbeiten die Schlussrechnung vom 5. September 2012 aus.*

*Am 17./18. September 2012 schloss der Revisionswerber mit der H GmbH einen Generalunternehmervertrag betreffend Generalsanierung und Dachausbau der Liegenschaft. Die H GmbH führte ab 15. Oktober 2012 Baumeisterarbeiten (Arbeiten*



*im Keller und im Bereich des Aufzugsschachts, Mauer- und Versetzarbeiten, Haustechnikerarbeiten etc.) durch.*

*Die Fertigstellung erfolgte im Jänner 2014, mit der Vermietung des Objekts wurde im Februar 2014 begonnen. Bereits am 6. September 2013 hatte der Revisionswerber über das 2. und 3. Obergeschoß einen Mietvertrag abgeschlossen; der Mieter nutzt die beiden Stockwerke für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze.*

*Der Revisionswerber optierte -aufgrund seiner Rechtsansicht, dass mit der Errichtung des Gebäudes" vor dem 1. September 2012 begonnen worden sei -zur Steuerpflicht der Vermietung. Er machte den Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten geltend.*

*Das Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 23. Mai 2014 und vom 14. Juni 2014 die Umsatzsteuer für Februar 2014 bzw März 2014 fest. Er verwies in der Begründung darauf, Umsatzsteuer und Vorsteuer für die unecht befreite Vermietung würden -unter Hinweis auf eine ausführliche Auskunft zu einer Anfrage vom 4. Dezember 2013 -"vorläufig nicht gewährt". In dieser Auskunft hatte das Finanzamt ausgeführt, das fragliche Gebäude sei im 19. Jahrhundert errichtet worden. Mietverträge seien erst nach dem 31. August 2012 abgeschlossen worden. Die vor dem 1. September 2012 durchgeführten Arbeiten seien mit dem Abriss eines Altgebäudes zu vergleichen und stellten keinen Baubeginn iSd § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 dar. Der Revisionswerber könne daher nicht zur Steuerpflicht der Vermietung optieren.*

*Der Revisionswerber erhob gegen diese Bescheide Beschwerden.*

*Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.*

*Begründend führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, zwischen den Parteien sei nicht strittig, dass auch in Bezug auf die Generalsanierung bzw die Umbauarbeiten im bestehenden Gebäude die "Errichtung eines Gebäudes" iSd § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 erfolgt sei. Strittig sei aber, wann mit der Errichtung begonnen worden sei.*

*Die P GmbH habe reine Abbrucharbeiten vorgenommen. So stelle auch die Absaugung der Bodenschüttung eine Abbruchmaßnahme dar; dies könne mit dem Aushub einer Baugrube nicht verglichen werden. Auch dass von der P GmbH in Wänden und Decken Schlitzte angebracht worden seien, in welche im Zuge der späteren Bauausführung Stahlrahmen eingefügt worden seien, gehe nicht über bloße Abbruchmaßnahmen hinaus. Dass die Abbrucharbeiten Teil eines Gesamtkonzeptes gewesen seien, sei verständlich und werde wohl auf jede Abbruchmaßnahme, der eine Errichtung folge, zutreffen. Daran, dass diese Arbeiten der Errichtung vorgelagert seien, ändere dies aber nichts. es komme auf den Zeitpunkt an, in dem "tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen" erfolgen; die Baubeginnanzeige sei demnach nicht entscheidend.*

*Die Arbeiten der P GmbH seien nicht darauf gerichtet gewesen, Neues zu schaffen. Sie seien abgeschlossen und abgerechnet worden, noch bevor der Revisionswerber*

die H GmbH als Generalunternehmer mit der Generalsanierung und dem Dachausbau beauftragt habe. Die Arbeiten der P GmbH seien von jenen der H GmbH sachlich und zeitlich klar getrennt gewesen. Tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen im Sinne der Schaffung von etwas Neuem seien erst nach dem 31. August 2012 erfolgt.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage diene die Übergangsvorschrift zur Vermeidung von Härten. Bereits in Errichtung befindliche Gebäude sollten von der Neuregelung ausgenommen werden, weil in diesen Fällen die Dispositionsmöglichkeit des Errichters eingeschränkt gewesen sei. Das Vorliegen einer Baubewilligung allein schließe die Anwendung der Neuregelung nicht aus. Die Übergangsvorschrift mute somit jenem, der vor dem 1. September 2012 bereits Pläne erstellt und eine Baubewilligung eingeholt, aber mit der Errichtung noch nicht begonnen habe, zu, neu zu disponieren bzw umzuplanen. Nichts anderes gelte auch im vorliegenden Fall. Da der Revisionswerber mit der Ausführung von Generalsanierung und Dachausbau noch nicht vor dem 1. September 2012 begonnen habe, sei er in seiner Dispositionsmöglichkeit nicht eingeschränkt gewesen. Er habe ungeachtet der bereits vorgenommenen Abbrucharbeiten die Möglichkeit gehabt, bezüglich der Neugestaltung der Räumlichkeiten so umzudisponieren, dass er nicht auf eine Vermietung an einen unecht befreiten Leistungsempfänger angewiesen wäre. Der Zweck der Übergangsvorschrift zwingt daher nicht dazu, den Beginn der Errichtung bereits mit dem Beginn der Abbrucharbeiten anzunehmen.

Abbrucharbeiten wie die hier von der P GmbH durchgeführten, bewirkten noch nicht den Beginn der Bauausführung. Da die tatsächlichen Baumaßnahmen zur Durchführung der bewilligten Bauführung, mit denen die H GmbH beauftragt gewesen sei, erst nach dem 31. August 2012 begonnen hätten, sei auf die ebenfalls erst nach dem 31. August 2012 begonnene Vermietung an einen Mieter, der die Räumlichkeiten unstrittig für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwende, bereits § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 anzuwenden. Der Revisionswerber könne daher betreffend diese Vermietungsumsätze nicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 verzichten. Er sei daher auch nicht zum Abzug der auf die Errichtung entfallenden Vorsteuern berechtigt.

Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision. Eine Revisionsbeantwortung wurde nicht eingereicht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei.

Nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 kann der Unternehmer u.a. einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 wurde in § 6 Abs. 2 UStG 1994 ein Unterabsatz angefügt. Demnach ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung u.a. gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu

*ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat diese Voraussetzung nachzuweisen.*

*Nach § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 ist § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 hinsichtlich § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen, sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde. Als Beginn der Errichtung ist der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen.*

*In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage -wobei der zu § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 vorgeschlagene Gesetzestext noch keine Definition betreffend den Beginn der Errichtung des Gebäudes enthalten hatte -wurde hiezu ausgeführt (1680 BlgNR 24. GP 24), zur Vermeidung von Härten werde in § 28 Abs. 38 vorgesehen, dass bereits begonnene Miet- und Pachtverhältnisse (maßgeblich sei die tatsächliche Innutzungnahme) nicht unter die Neuregelung fielen.*

*Überdies seien jene Fälle von der Neuregelung ausgenommen, in denen der Vermieter (Verpächter) das Gebäude selbst errichte und mit der Errichtung bereits vor dem -nach der damals vorgeschlagenen Regelung - 1. Mai 2012 begonnen worden sei. Als Beginn der Errichtung sei der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen werde, also der Anfang der tatsächlichen handwerklichen Baumaßnahmen. Auch die Erteilung eines spezifischen Bauauftrags an den Bauunternehmer sei bei vorliegender Baubewilligung als Beginn der Errichtung anzusehen.*

*Die Definition des Beginns der Errichtung wurde erst mit einem Abänderungsantrag im Rahmen der 148. Sitzung des Nationalrates vom 28. März 2012 eingefügt (vgl. hiezu auch 8685 BlgBR -Änderungen im Plenum NR -13). In der Begründung des Abänderungsantrags (Protokoll dieser Sitzung, Seite 128) wurde ausgeführt, es erfolge eine gesetzliche Klarstellung, der Begriff "Beginn der Errichtung" eines Gebäudes werde abschließend definiert.*

*Zunächst ist darauf zu verweisen, dass das Mietverhältnis unstrittig erst nach dem 31. August 2012 iSd § 28 Abs. 38 UStG 1994 begonnen hat. Weiters ist auch unstrittig, dass zum 31. August 2012 eine Baubewilligung im Sinne dieser Bestimmung vorgelegen hat. Schließlich ist zwischen den Parteien des Verfahrens unbestritten, dass Arbeiten zur Generalsanierung als solche zur "Errichtung eines Gebäudes" zu beurteilen sind, was im Übrigen auch der Verwaltungsmeinung entspricht (vgl. Rz 899c UStR: Entkernung unter Erhalt der Fassade oder der Außenwände).*

*Es ist demnach entscheidend, ob vor dem 1. September 2012 mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wurde, also bei vorliegender Baubewilligung tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgten.*

*Zur damaligen Bestimmung des § 10a EStG 1988 (Investitionsfreibetrag) hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, als Beginn einer tatsächlichen Bauausführung sei die erstmalige Durchführung von Arbeiten an der Baustelle anzusehen; es blieb dahingestellt, ob reine Abbrucharbeiten am Altbestand bereits zur tatsächlichen Bauausführung hinsichtlich der Bauarbeiten gehören oder ob sie ähnlich den Aufschließungsarbeiten noch nicht dazu zählen (vgl. das Erkenntnis vom 21. April 2005, 2001/15/0219, mwN; vgl. auch die Erläuterungen des Initiativantrags zur Einführung des § 10a EStG 1988 mit dem Bundesgesetz, BGBl. Nr. 253/1993, 486/A BlgNR 18. GP 5: Beginn der tatsächlichen Bauausführung sei "der erste Spatenstich, noch nicht die Planung").*

*§ 28 Abs. 38 UStG 1994 knüpft den Beginn der Errichtung zum einen daran, dass eine Baubewilligung vorliegt, zum anderen daran, dass mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird. Es ist davon auszugehen, dass mit dieser Verknüpfung nur dann ein Beginn der Bauausführung vorliegt, wenn die tatsächliche Bauausführung der Durchführung der Baubewilligung dient.*

*Einer Baubewilligung bedürfen (jedenfalls im hier vorliegenden Fall eines Bauvorhabens nach der Bauordnung für Wien) neben Neubauten auch Um- und Zubauten. Gerade bei einer "Generalsanierung" wird es sich regelmäßig um einen derartigen Umbau handeln (vgl. § 60 Abs. 1 lit. a der Bauordnung für Wien: Änderungen des Gebäudes, durch welche die Raumeinteilung oder die Raumwidmungen so geändert werden, dass nach der Durchführung der Änderungen das Gebäude als ein anderes anzusehen ist). Im Rahmen eines derartigen -hier vorliegenden (vgl. die Ausführungen im Baubewilligungsbescheid: Änderungen der Raumeinteilung in allen Geschoßen)-Bauvorhabens wird es regelmäßig erforderlich sein, zum Teil auch Abbrucharbeiten vorzunehmen (etwa Entfernen von Zwischenwänden, die der bewilligten Änderung der Raumeinteilung entgegenstehen). Jedenfalls derartige -im gegebenen Fall vorliegende -"Abbrucharbeiten" dienen der Errichtung des bewilligten Gebäudes.*

*Dass es sich bei derartigen "Abbrucharbeiten" ebenfalls um tatsächliche Baumaßnahmen handelt, ist nicht strittig. Der Begriff "handwerklich" ist offenkundig auch nicht in einem strikt gewerberechtlichen Sinn gemeint, würden doch ansonsten etwa Leistungen eines Baumeisters (vgl. § 94 Z 5 GewO 1994) ausgeschlossen sein. Entscheidend kann im gegebenen Zusammenhang nur sein, dass auf der Liegenschaft tatsächliche -nicht bloß planerische -Bauleistungen erbracht werden.*

*Die Errichtung des Gebäudes (iSd § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994) begann sohin im vorliegenden Fall bereits mit den Arbeiten der P GmbH, also vor dem 1. September 2012.*

*Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.*

*Aufwandersatzausspruch....".*

Aus den vom Verwaltungsgerichtshof dargestellten Erwägungen war den gegen den Jahresbescheid 2014 gerichtet zu wertenden Beschwerden gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide und der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2014 unter Anerkennung der beantragten Vorsteuern aus der Vermietung (Errichtung) des Objektes -gasse 30 Folge zu geben und der Bescheid wie im angeschlossenen Berechnungsblatt abzuändern.

Bemessungsgrundlagen (in Euro):

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen

für Lieferungen und sonstige Leistungen	789.975,96
---	------------

Davon zu versteuern mit.

20% Normalsteuersatz	388.971,79
----------------------	------------

10% ermäßigter Steuersatz	401.004,17
---------------------------	------------

Weiters zu versteuern:

Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz,

§ 19 Abs. 1c, 1e sowie gemäß Art. 25 Abs. 5	1.870,00
---	----------

Gesamtbetrag der Vorsteuern einschließlich

der pauschal ermittelten Vorsteuern	1.313.262,49
-------------------------------------	--------------

Vorsteuern betreffend die Steuerschuld

gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz,

§ 19 Abs. 1 c, 1e, Art. 25 Abs. 5	1.158,95
-----------------------------------	----------

### **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.

Wien, am 25. Juli 2017

