



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Kantner Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, 6900 Bregenz, Mariahilfstraße 27d, vom 1. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 4. März 2010 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) erwarb im Jahr 2009 eine Eigentumswohnung in einer Wohnanlage in Adr.1. Laut Schlussrechnung der die Wohnanlage errichtenden Wohnbaugesellschaft vom 31. März 2009 betrug der Kaufpreis für die Wohnung 196.484,08 € zuzüglich 20% Umsatzsteuer, insgesamt somit 235.780,90 €.

Mit Mietvertrag vom 2. Juni 2009 vermietete die Bw. diese Wohnung um einen Mietpreis in Höhe von 210 € zuzüglich 10% Mehrwertsteuer an ihre Tochter.

Am 25. August 2009 erklärte sie den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994, am 26. August 2009 machte sie im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung für die Kalendermonate Jänner bis März 2009 Vorsteuern in Höhe von 39.296,79 € geltend.

Die Umsätze aus der Vermietung erklärte sie ab Mai 2009, wobei sie allerdings in der Umsatzsteuervoranmeldung für die Kalendermonate April bis Juni 2009 Mietumsätze von monatlich 280 € und nicht wie im Vertrag vorgesehen 210 € erklärte. Davon wiederum abweichend wurden für die Monate Mai und Juni 2009 tatsächliche Mieteinnahmen in Höhe von brutto 252 € erzielt, weil die Mieteinnahmen mit dem Normalsteuersatzes von 20% anstelle des für die Vermietung von Gebäuden zu Wohnzwecken vorgesehenen ermäßigten Steuersatzes von 10% versteuert wurden. Die aus diesem Grund zu viel bezahlte Miete wurde durch eine entsprechend niedrigere Mietzahlung für den Monat August 2009 (126 €) wieder ausgeglichen. Für die folgenden Monate wurden Mieten in Höhe von brutto 231 € überwiesen.

Im November 2009 erfolgte eine Mietnachzahlung für Mai bis November in Höhe von 392 € brutto. Mit diese Nachzahlung sollte die Differenz zwischen der vermeintlichen Mietzahlung in Höhe von 252 € brutto und der angeblich vereinbarten Miete in Höhe von 308 € brutto ausgeglichen werden.

Im November 2009 erfolgt eine weitere Mietnachzahlung in Höhe von brutto 400 €. Diese Nachzahlung wurde mit Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bw. vom 18. November 2009 damit begründet, dass ab 1. November 2009 ein zusätzlicher Mieter gefunden und die Miete auf 708 € brutto angehoben worden sei.

Zwischen Oktober und Dezember 2009 fand eine Außenprüfung gemäß § 150 BAO bei der Bw. statt. Gegenstand der Prüfung war die Umsatzsteuer der Monate Jänner bis Juni 2009. Dazu stellte der Prüfer fest:

Bei der Vermieterin handle es sich um die Mutter der Mieterin, sohin um eine Angehörige im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 2 BAO. Während in der Regel zwischen fremden Vertragspartnern ein Interessensgegensatz bestehe, sei dieser bei nahen Angehörigen gewöhnlich auszuschließen. Durch dieses Naheverhältnis zwischen der Vermieterin und der Mieterin sei eine Überprüfung gerechtfertigt, ob der Mietvertrag durch eine Leistungsbeziehung oder familienhaft bestimmt sei. Um zu gewährleisten, dass durch missbräuchliche Gestaltung abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst würden, seien Verträge zwischen nahen Angehörigen, auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprächen, steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie unter anderem auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Laut dem von der Wirtschaftskammer Österreich und dem Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder herausgegebenen Immobilienspiegel 2009 betrage der Euro-Durchschnittspreis für Mietwohnungen gemäß § 1 Abs. 4 MRG bei Bildung eines freien

Mietzinses pro Quadratmeter im Bezirk Feldkirch bei sehr gutem Wohnwert netto 8 €. Der im Mietvertrag ausgewiesene Mietzins ergebe bei Umlegung auf die errechnete Größe lt. vorgelegtem Bauplan jedoch nur einen Mietpreis in Höhe von netto 2,60 € pro Quadratmeter.

Der vereinbarte Mietpreis entspreche somit nicht den tatsächlichen Marktverhältnissen, er liege weit unter dem ortsüblichen Durchschnitt. Ein fremdüblicher Mietzins müsse auf sämtliche preisbestimmenden Elemente des Gebäudes Bedacht nehmen. Die Bestandzinshöhe werde unter Fremden von der Amortisation des eingesetzten Kapitals während der Nutzungsdauer des Bestandsobjektes und zudem von einer angemessenen Verzinsung bestimmt. Bei einer Miete in Höhe von netto 2,60 € pro Quadratmeter könne davon nicht die Rede sein.

Für den Vorsteuerabzug seien die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes an den Unternehmer maßgeblich und somit für die Beurteilung entscheidend. Unter Berücksichtigung aller Umstände komme der Prüfer zum Schluss, dass die Vermietung unter Fremden nicht in der behaupteten Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre. Das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 sei daher zu verneinen. Eine nachträgliche Anpassung der Miete bzw. eine Änderung der Situation dahingehend, dass nachträglich ein zusätzlicher Mieter vorliege, ändere an der Beurteilung zum maßgeblichen Zeitpunkt nichts. Dem Mietverhältnis komme mangels Fremdüblichkeit im Prüfungszeitraum insgesamt keine umsatzsteuerliche Relevanz zu, sodass die für den Prüfungszeitraum geltend gemachten Vorsteuern nicht anzuerkennen und auch keine Umsatzsteuer festzusetzen sei. Sollten sich später die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse ändern, sei eine neue Beurteilung der unternehmerischen Tätigkeit anzustellen, wobei die Vorsteuern aus der Zeit der nichtunternehmerischen Tätigkeit nicht nachgeholt werden könnten.

Das Finanzamt folgte der Meinung des Prüfers und anerkannte das Mietverhältnis erst ab dem November 2009. Mit Bescheid vom 4. März 2010 setzte es die Umsatzsteuer für das Jahr 2009 auf der Bemessungsgrundlage von 1.287,27 € mit 128,72 € fest, ohne die Vorsteuer für die Anschaffung der Wohnung zu berücksichtigen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wandte die steuerliche Vertretung der Bw. ein, diese sei von Beginn des Kaufes der Wohnung an unternehmerisch tätig gewesen, weil sie die Wohnung für Vermietungszwecke angeschafft habe. Laut der Rz 193 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 sei es für den Vorsteuerabzug nicht erforderlich, dass tatsächlich Umsätze erzielt würden, es genüge vielmehr ein Tätigwerden, das auf die spätere Erzielung von Umsätzen hinwirke. Es sei offensichtlich auch von Seiten der Finanz unbestritten, dass die Vermietung in fremdüblicher Weise ausgeübt worden sei, allerdings erst zu einem späteren

Zeitpunkt als jenem der Anschaffung der Wohnung. Es liege in der Natur der Sache, dass zuerst die Anschaffung erfolgen müsse, um in der Folge Umsätze erzielen zu können.

Zudem seien für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft die Verhältnisse im Veranlagungszeitraum, das sei das Kalenderjahr, maßgeblich, und nicht der Kalendermonat. Das Vorsteuerabzugsrecht sei für den Erklärungszeitraum auszuüben, in dem die beiden erforderlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug, die Lieferung des Gegenstandes bzw. die Bewirkung der Dienstleistung und das Vorliegen einer Rechnung, vorlägen. Beide Voraussetzungen seien im Jahr 2009 vorgelegen, weshalb der Vorsteuerabzug für dieses Jahr nicht verweigert werden könne.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 9. April 2010 als unbegründet ab. Insbesondere was die Höhe des vereinbarten Mietzinses angehe, halte der Mietvertrag einem Fremdvergleich nicht stand. Die Versagung der Fremdüblichkeit habe zur Folge, dass die Anschaffung der Wohnung nicht für das Unternehmen, sondern für den privaten Bereich der Bw. erfolgt sei. Zum Zeitpunkt der fremdüblichen Vermietung ab November 2009 gelte die Wohnung als aus dem privaten in den unternehmerischen Bereich eingelegt. Für solche Vorgänge sei eine (positive) Vorsteuerkorrektur aber nicht möglich.

Mit Schreiben vom 7. Mai 2010 stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gegen die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wandte sie ein, das Finanzamt widerspreche sich selbst, wenn es den Vorsteuerabzug für den Anschaffungsvorgang mit der Begründung ablehne, zu Beginn der Vermietung habe die Bw. keine Unternehmereigenschaft besessen und gleichzeitig ausführe, die Vorsteuerabzugsberechtigung sei nach den Verhältnissen zu beurteilen, die im Veranlagungszeitraum des Leistungsbezuges gegeben seien. Das Finanzamt selbst habe nämlich die Unternehmereigenschaft wenige Monate nach Beginn der Vermietung und noch innerhalb des Veranlagungszeitraumes bejaht. Ein Unternehmer könne innerhalb des Veranlagungszeitraumes (Kalenderjahr) entscheiden, ob er eine Anschaffung für den unternehmerischen oder den privaten Bereich vornehme. Auch die übrigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug - die Erbringung einer Leistung und das Vorliegen einer Rechnung - seien im Veranlagungszeitraum vorgelegen. Auch der Verwaltungsgerichtshof (22.4.2009, 2007/15/0143) und der EuGH (29.4.2004, C-152/02) hätten festgestellt, dass das Vorsteuerabzugsrecht für den Erklärungszeitraum bestehe, in dem diese beiden erforderlichen Voraussetzungen erfüllt seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall ist strittig, ob die Bw. bereits im Zeitpunkt der Anschaffung der später vermieteten Eigentumswohnung Unternehmerin und daher zum Abzug der mit der Anschaffung in Zusammenhang stehenden Umsatzsteuern berechtigt war oder nicht.

Der Vorsteuerabzug ist in § 12 UStG 1994 geregelt.

Nach § 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 und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Grundvoraussetzung für den Vorsteuerabzug ist somit die Unternehmereigenschaft.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Für die Entstehung der Unternehmereigenschaft ist es nicht erforderlich, dass bereits Leistungen erbracht werden, auch Vorbereitungshandlungen sind ausreichend. Es genügt daher ein Tätigwerden zum Zweck des späteren Bewirkens von Umsätzen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Rz 134; *Schuchter/Kollmann* in *Melhart/Tumpel*, UStG, § 12 Rz 11). Ob die Unternehmereigenschaft begründende Vorbereitungstätigkeiten vorliegen oder nicht, muss im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden. Besteht in diesem Zeitpunkt noch nicht die Absicht der Verwertung dieser Tätigkeit durch die Ausführung entgeltlicher Leistungen, ist eine unternehmerische Tätigkeit nicht gegeben; sie wird auch nicht rückwirkend dadurch begründet, dass die Tätigkeit später in entgeltliche Leistungen mündet (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Rz 135; UFS 29.2.2008, RV/0655-G/05). Bei der Vermietung eines Gebäudes muss die Absicht der Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder auf Grund anderer, über die bloße Erklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Rz 136 und die dort zitierte Rechtsprechung). Ob eine Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist Tatfrage, für die die objektiven Regeln der Beweiswürdigung gelten (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Rz 134).

Über den Erwerb der berufungsgegenständlichen Eigentumswohnung wurde mit 31. März 2009 Schlussrechnung gelegt. Laut einer Bestätigung der die Wohnung errichtenden Wohnbaugesellschaft war diese Wohnung mit 28. April 2009 bezugsfertig. Mit Mietvertrag vom 2. Juni 2009 wurde die Wohnung rückwirkend mit 1. Mai 2009 an die Tochter der Bw.

vermietet. Aufgrund des geringen zeitlichen Abstandes zwischen Bezugsfertigstellung und Vermietung der Wohnung kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates davon ausgegangen werden, dass bereits bei der Errichtung der Wohnung die Absicht bestanden hat, diese Wohnung der Tochter zu Wohnzwecken zu überlassen.

Fraglich ist aber, ob diese Überlassung als unternehmerische Handlung angesehen und der Erwerb der Wohnung daher als zum Vorsteuerabzug berechtigende Vorbereitungshandlung angesehen werden kann.

Im Berufungsfall ist nämlich zu beachten, dass die Vertragsparteien Angehörige iSd § 25 Abs. 1 Z 2 BAO (Verwandte in gerader Linie) sind. Eine Vermietung unter Angehörigen begründet Unternehmereigenschaft des Vermieters nur, wenn das Nutzungsverhältnis den von der Rechtsprechung entwickelten Anforderungen an Angehörigenvereinbarungen entspricht. Fehlt es an diesen Voraussetzungen, liegt eine missbräuchliche Praxis vor und die Unternehmereigenschaft ist zu verneinen (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Rz 139).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Verträge zwischen nahen Angehörigen, auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts genügen, steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. z.B. VwGH 11.11.1980, 1175/80; 29.3.2007, 2003/15/0085).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Dabei müssen nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit die tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen.

Die genannten Kriterien sind va. für die Beweiswürdigung von Bedeutung. Der Fremdvergleich ist aber auch insofern von Bedeutung, als mit seiner Hilfe u.U. entschieden werden kann, ob eine entgeltliche oder unentgeltliche Leistung vorliegt bzw. ob im Zusammenhang mit entgeltlichen Beziehungen Zuwendungen familiärer Art gemacht werden (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Rz 181).

Laut dem vorliegenden Mietvertrag besteht die vermietete Wohnung aus Wohnküche, Abstellraum, Schlafzimmer, Arbeitszimmer, Bad mit Dusche, WC samt eingebauten Waschtischmöbel sowie eingebauter Küche samt Geräten. Die Nutzfläche der Wohnung beträgt laut im Akt befindlichen Plan 80,53 m². Dazu kommen noch ein Balkon mit 22,26 m², ein Kellerabteil und ein Autoabstellplatz. Diese Wohnung wurde an die Tochter der Bw. um 210 € netto zuzüglich 10% Mehrwertsteuer für die Dauer von drei Jahren vermietet.

Eine solche Vermietung hält einem Fremdvergleich nicht stand. Zu Recht hat der Prüfer darauf hingewiesen, dass für eine Vermietung einer derartigen Wohnung laut dem Immobilienpreisspiegel 2009 im Bezirk Feldkirch ein Quadratmeterpreis von 8 € erzielt werden könnte, während im Berufungsfall ein Quadratmeterpreis von lediglich 2,60 € vereinbart wurde. Unter fremden Dritten wäre ein Mietpreis, der lediglich etwas mehr als 30% des ortsüblichen Mietpreises beträgt, keinesfalls vereinbart worden. Ein derart unter dem ortsüblichen Durchschnitt liegender Mietpreis ist aber nicht nur fremdunüblich, vielmehr ist in so einem Fall zu bezweifeln, ob damit überhaupt eine Entgeltlichkeit beabsichtigt war. Auch wenn die Unternehmereigenschaft keine Gewinnabsicht voraussetzt und das Umsatzsteuerrecht auch keine Äquivalenz zwischen Leistung und Gegenleistung verlangt, ist die Höhe der Gegenleistung doch nicht ohne Belang. Die Diskrepanz zwischen dem Wert der Leistung und dem Wert der Gegenleistung kann nämlich so hoch sein, dass von einer Einnahmenerzielungsabsicht nicht mehr gesprochen werden kann. Bei einer Vermietung besteht eine solche Diskrepanz, wenn mit dem Mietpreis nicht einmal die laufende AfA gedeckt werden kann. Wird mit dem Mietentgelt nicht einmal der Substanzverzehr des vermieteten Gebäudes abgegolten, so ist auch kein eigenwirtschaftliches Interesse bzw. wirtschaftliches Kalkül erkennbar. Vielmehr nimmt eine solcherart gestaltete Vermietungstätigkeit von vornherein auf einen wirtschaftlichen Verlust in Kauf und kann nicht als unternehmerisch angesehen werden (vgl. *Windsteig in Melhart/Tumpel*, UStG, § 1 Rz 102 und § 2 Rz 95).

Laut der im Akt befindlichen Prognoserechnung über die berufungsgegenständliche Vermietung beträgt die jährliche AfA 3.295 €, welcher Mieteinnahmen von lediglich 2.520 € (12 x 210 €) gegenüber stehen. Damit deckt im Berufungsfall das vertraglich vereinbarte Mietentgelt in Höhe von 210 € netto die laufende AfA bei weitem nicht. Aufgrund der engen verwandtschaftlichen Bindung der Mietvertragsparteien ist daher davon auszugehen, dass die Motivation der Vermietung der Wohnung um diesen Mietpreis nicht in der Einnahmenerzielung, sondern im Zusammenwirken auf familienhafter Basis lag (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Rz 39).

Diese Rechtauffassung entspricht auch dem Unionsrecht. Im System der Mehrwertsteuer-System-Richtlinie (2006/112/EG, kurz: MWSt-SystRL) ist nur der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt. Gemäß Art. 9 Abs. 1 MWSt-SystRL ist Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als „wirtschaftliche Tätigkeiten“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nichtkörperlichen Gegenständen zur

nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Eine nicht marktkonforme Vermietung, bei der lediglich ein Freundschaftspreis oder Anerkennungszins geleistet wird, stellt keine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dar (vgl. *Windsteig* in *Melhart/Tumpel*, UStG § 1 Rz 102).

Die auf Basis des Mietvertrages vom 2. Juni 2009 vorgenommene Vermietung kann der nach dem oben Gesagten nicht als unternehmerisch beurteilt werden und vermochte diese dementsprechend auch keine Unternehmereigenschaft der Bw. zu begründen.

An dieser Einschätzung ändert auch die Mietnachzahlung vom November 2009 in Höhe von 392 € nichts. Aufgrund der eindeutigen Mietpreisvereinbarung laut schriftlichem Mietvertrag sowie der Tatsache, dass die Mieterin von Mai bis November 231 € brutto für die Miete bezahlt hat, ist davon auszugehen, dass für diesen Zeitraum ein Mietpreis in Höhe von netto 210 € und nicht in Höhe von netto 280 € vereinbart wurde. Sollte für den Zeitraum zwischen Mai und November 2009 tatsächlich ein anderer Mietpreis als jener laut Mietvertrag vereinbart worden sein, so ist dieser andere Mietpreis jedenfalls nicht entsprechend nach außen in Erscheinung getreten und kann schon deshalb keine Anerkennung finden.

Dass diese Vermietung einem Fremdvergleich nicht standhält und keine Unternehmereigenschaft vermittelt, wurde im Übrigen auch von Seiten der Bw. zugestanden.

Sie vertritt aber gegen das Finanzamt die Meinung, durch eine Anhebung des Mietpreises infolge Hinzukommens eines weiteren Mieters sei die Unternehmereigenschaft mit 1. November 2009 und damit im selben Veranlagungszeitraum wie dem der Anschaffung der Wohnung entstanden, weshalb ihr der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Anschaffung der Wohnung zustehe.

Diese Meinung teilt der Unabhängige Finanzsenat nicht.

Maßgeblich für Entstehung und Umfang des Vorsteuerabzuges sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Rz 58). Da nur Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, muss die Unternehmereigenschaft bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezuges bestehen.

Das Vorliegen der Unternehmereigenschaft im Zeitpunkt des Leistungsbezuges fordert auch das Unionsrecht. Gemäß Artikel 167 MWSt-SystRL entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Letzteres ist der Fall, sobald die Lieferung des Gegenstandes oder die Dienstleistung an den vorsteuerabzugsberechtigten Steuerpflichtigen bewirkt wird (vgl. EuGH 8. Juni 2000, C-400/98, Randnr. 36). Auch die MWSt-SystRL setzt daher für den Vorsteuerabzug voraus, dass im Zeitpunkt der Leistung der

Berechtigte Steuerpflichtiger iSd Art. 9 Abs. 1 MWSt-SystRL ist. Zum Zeitpunkt der Anschaffung der Wohnung hat aber, nach dem oben Ausgeführten, eine Unternehmer- bzw. Steuerpflichtigeneigenschaft nicht bestanden.

Die Anschaffung der Wohnung und anschließende fremdunübliche Vermietung kann auch nicht als Vorbereitung auf die ab November 2009 ausgeübte und als unternehmerisch anerkannte Vermietung angesehen werden. Eine als nichtunternehmerisch zu wertende Tätigkeit bleibt nichtunternehmerisch und wird nicht in eine unternehmerische Vorbereitungshandlung umqualifiziert, auch wenn sie später in eine unternehmerische umschlägt.

Von der Entstehung des Vorsteuerabzuges ist die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges zu unterscheiden. Diese richtet sich nach § 20 Abs. 2 UStG 1994, wonach die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 abziehbaren Vorsteuerbeträge bei der Berechnung der Steuer für den Veranlagungszeitraum abzuziehen sind. Das bedeutet, dass der Vorsteuerabzug in dem Veranlagungszeitraum geltend zu machen ist, in dem die Voraussetzungen - die Ausführung einer Leistung für das Unternehmen und dem Vorliegen einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 – erstmals vollständig erfüllt sind. Die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges setzt aber die Entstehung desselben voraus. Wenn im Berufungsfall die Unternehmereigenschaft im Zeitpunkt der Anschaffung der Wohnung nicht bestanden hat, so ist diesbezüglich ein Vorsteuerabzugsanspruch, der geltend gemacht werden könnte, eben gar nicht entstanden ist. Der spätere Erwerb der Unternehmereigenschaft wirkt, wie bereits oben ausgeführt, nicht auf frühere „private“ Vorleistungen zurück. Der Umstand, dass die Anschaffung der Wohnung und die Entstehung der Unternehmereigenschaft im November 2009 in denselben Veranlagungszeitraum fallen, vermag das Fehlen der Unternehmereigenschaft im Zeitpunkt des Leistungsbezuges nicht zu heilen.

Auch den von der Bw. ins Treffen geführten Entscheidungen des VwGH (22.4.2009, 2007/15/0143) und des EuGH (29.4.2004, C-152/02) ist nicht zu entnehmen, dass der Vorsteuerabzug auch für Leistungen entstände, bei deren Bezug noch keine Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers besteht.

Mangels Unternehmereigenschaft ist die Wohnung daher nicht für das Unternehmen der Bw., sondern für ihren Privatbereich angeschafft worden. Eine zunächst privat angeschaffte Wohnung kann natürlich später unternehmerisch verwendet werden, nur liegt diesbezüglich keine für das Unternehmen ausgeführte Leistung, sondern eine Einlage in das Unternehmen vor. Eine solche Einlage stellt eine nachträgliche Änderung der Verhältnisse dar, die, weil für

den Vorsteuerabzug eben die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgebend sind, nicht zur Nachholung des Vorsteuerabzuges berechtigen (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Rz 285).

Daraus folgt, dass eine unternehmerische Tätigkeit der Bw. im Wege der Vermietung erst ab November 2009 anzunehmen ist. Umsatzsteuerpflicht und Vorsteuerabzugsberechtigung liegen daher erst ab diesem Zeitpunkt vor, für die Zeit davor sind sie hingegen zu verneinen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 22. Jänner 2013