

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRichter_1 in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, Ort_A, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 19. Dezember 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes_A vom 23. November 2017 betreffend Umsatzsteuer 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2015 (mit Ausfertigungsdatum 13. Februar 2018) 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

1.) Verfahrensgang:

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Gesellschaft, bei der Person_A als Kommanditist beteiligt ist.

Das Finanzamt_A veranlagte die Umsatzsteuer der Beschwerdeführerin für das Jahr 2015 antrags- und erklärungsgemäß (Bescheid mit Ausfertigungsdatum 31. März 2017).

Das Finanzamt_A teilte der Gesellschaft mit Schreiben vom 10. Oktober 2017 mit, die Anlagenabgänge bei der Gesellschaft (Konto 320; Nr. 6+7) würden laut Vorhaltsbeantwortung des Person_A vom 5. Oktober 2017 das im Jahr 2015 veräußerte Grundstück betreffen. Die Pos. 6 und 7 seien laut Anlagenverzeichnis im Jahr 2008 bei der Gesellschaft zugegangen (Umbauten Ort_A_Straße_A). Die Veräußerung des Grundstückes sei ohne Umsatzsteuer

erfolgt, weshalb für die Anlagenzu- bzw. -abgänge eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 (10) UStG in Betracht komme.

Die Beschwerdeführerin brachte in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. November 2017 vor, die Investitionen seien vom Vermieter getätigt worden und werde betreffend der Vorsteuerkorrektur die Auffassung vertreten, dass auf den vorliegenden Sachverhalt § 12 Abs. 10 erster Satz UStG mit einem Berichtigungszeitraum von 4 Jahren anzuwenden sei. Auf die Judikatur des VwGH (zuletzt VwGH 23.4.2014, [2010/13/0066](#)) zu Investitionen durch Vermieter werde verwiesen.

Das Finanzamt_A hob mit Bescheid vom 23. November 2017 gemäß [§ 299 BAO](#) den Umsatzsteuerbescheid 2015 (mit Ausfertigungsdatum 31. März 2017) wieder auf, da der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise, und erließ einen (neuen) Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2015 (mit Ausfertigungsdatum vom selben Tag). Begründend führte die Abgabenbehörde aus, anlässlich des umsatzsteuerfreien Verkaufes der Liegenschaft in Ort_A_Straße_A, im Jahr 2015 sei eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen. „Berechnung: Umbaukosten im Jahr 2008 netto Betrag_1 € (Mieterinvestitionen, Pos. 6 und 7 lt. Konto 320 bei d. KG). 20% Vorsteuer v. den Mieterinvestitionen = Betrag_2 €, u. hiervon 3/10 VST-Berichtigung im Jahr 2015 = Betrag_6 €.“ Der Verkauf sei zwar durch den grundbücherlichen Eigentümer Person_A erfolgt und sei der Buchwertabgang lt. AVZ bei der KG auch bei ihm aufwandswirksam berücksichtigt worden (bei Ermittlung der IMMO-EST-Bemessungsgrundlage), jedoch sei die Vorsteuer von der KG geltend gemacht worden und somit sei auch die VST-Berichtigung bei ihr durchzuführen. Das in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. November 2017 zitierte VwGH-Erkenntnis sei für den hier vorliegenden Sachverhalt nicht zutreffend. Hinsichtlich der steuerlichen Bestimmungen zur Vorsteuerberichtigung werde auf § 12 (10) UStG verwiesen.

In der gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 19. Dezember 2017 führte die Abgabepflichtige aus, es seien lediglich Mieterinvestitionen getätigt worden, da das Objekt untervermietet worden wäre. Für Mieterinvestitionen würde der Berichtigungszeitraum gemäß § 12 Abs. 10 UStG vier Jahre betragen (vgl. VwGH [98/13/0219](#)). Es habe daher keine Berichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG zu erfolgen.

Das Finanzamt_A änderte mit Beschwerdevorentscheidung vom 13. Februar 2018 die Umsatzsteuer-Vorschreibung mit der Begründung ab, bei der Beschwerdeführerin sei - unabhängig vom Berichtigungszeitraum vier oder zehn Jahre - keine Vorsteuerkorrektur für die Mieterinvestitionen vorzunehmen und somit die im USt-Bescheid vom 23. November 2017 vertretene Rechtsansicht falsch. Vielmehr liege ein steuerpflichtiger Eigenverbrauch insofern vor, als die Mieterinvestitionen dem 100%-Kommanditisten Person_A unentgeltlich für eine Veräußerung überlassen worden wären und stelle dies einen steuerpflichtigen Eigenverbrauch bei der Beschwerdeführerin dar. Die Umsatzsteuer daraus wäre zwar an Person_A

weiterverrechenbar, bei diesem jedoch mangels Vorliegens von steuerpflichtigen Umsätzen hinsichtlich dieses Objektes bei ihm selbst (Verkauf steuerfrei, Überlassung an die Beschwerdeführerin bis zum Verkauf unentgeltlich) nicht als Vorsteuer abzugsfähig. Vermutlich habe sich diese Liegenschaft X in Ort_A_Straße_A, in den Jahren 2007/2008 von bisher Betriebsvermögen des Person_A bei seiner Firma_A (aktiviert als Prüfungszimmer/Lehrsaal) in Sonderbetriebsvermögen des Person_A bei der Beschwerdeführerin gewandelt. In den Steuererklärungen offengelegt sei dieser Sachverhalt allerdings nicht. Umsatzsteuerlich würde sie trotzdem weiterhin zum Unternehmen des Person_A gehören. Steuerbare Leistungsverrechnungen in Form einer Miete zwischen diesen beiden Unternehmen hätten ohnehin offensichtlich nie stattgefunden. Die Beschwerdeführerin habe die X jedenfalls in den letzten Jahren vor dem Verkauf zeitgleich an mehrere Mieter steuerpflichtig für Wohnzwecke vermietet, nachdem die X zuvor in 3 Garconnieren umgebaut worden wäre - das seien vermutlich die Umbaukosten bzw. Mieterinvestitionen im Jahr 2008. Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung werde daher die unentgeltliche Überlassung der Mieterinvestitionen 2008 an Person_A als 100%-Kommanditist der Beschwerdeführerin zum Zwecke der Veräußerung durch ihn als steuerpflichtiger Eigenverbrauch beurteilt. Die im UST-Bescheid vom 23. November 2017 vorgenommene Vorsteuerkorrektur werde antragsgemäß storniert. Als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch werde als Hilfswert der Mittelwert zwischen den Anschaffungskosten 2008 in Höhe von netto Betrag_1 € und dem Buchwert zum Zeitpunkt des Verkaufes im Jahr 2015 in Höhe von netto Betrag_3 € (1,5% AfA) herangezogen. Dies unter Einbeziehung einer Indexanpassung (mittlerweile eingetretene Baukostenerhöhung) seit dem Anschaffungsjahr und einer Entwertung durch die Nutzung (Vermietung) bis Veräußerung. Der Mittelwert als BMG wurde mit netto Betrag_4 € errechnet. 20% Umsatzsteuer hiervon = Betrag_7 €. Diese Umsatzsteuernachzahlung werde bei Ermittlung der IMMO-EST-Bemessungsgrundlage bei Person_A als „Aufwand“ (Verminderung der BMG) berücksichtigt (siehe händische Begründung zur Beschwerdeentscheidung vom 14. Februar 2018).

Die Beschwerdeführerin beehrte mit Schreiben vom 13. März 2018 fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

2.) Sachverhalt:

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Gesellschaft mbH & CoKG (Gesellschaftsvertrag vom 6. August 2006) mit Sitz in Ort_A (im Firmenbuch eingetragen zu FN_1); der Geschäftszweig der Gesellschaft ist die Vermögens- und Immobilienverwaltung. An der Gesellschaft sind Person_A als Kommanditist sowie die Gesellschaft_B als unbeschränkt haftende Arbeitsgesellschaft und Komplementärin beteiligt. Mit Ausscheidens- und Geschäftsübernahmevertrag vom 31. Jänner 2019 erfolgte gemäß [§ 142 UGB](#) eine Vermögensübernahme durch Person_A. Die Gesellschaft wurde aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht (siehe Firmenbuchauszug vom 28. Mai 2020 zu FN_1).

Person_A war (bis 2015) Eigentümer der Liegenschaft X in Ort_A_Straße_A. Person_A stellte die Liegenschaft X unentgeltlich der Gesellschaft zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung; die Wohnung verblieb weiterhin bis zum Verkauf im Jahr 2015 in dessen Anlagevermögen. Die Beschwerdeführerin tätigte im Jahr 2008 Umbaukosten (in Höhe von Betrag_1 €), für welche von ihr Vorsteuer (in Höhe von Betrag_2 €) geltend gemacht wurde. Die Umbaukosten wurden von der Beschwerdeführerin als Mieterinvestitionen aktiviert und mit 1,5% AfA abgeschrieben. Die Gesellschaft erklärte bis zur Veräußerung im Jahr 2015 Mieterlöse aus dieser Wohnungsvermietung.

Person_A veräußerte mit Kaufvertrag vom 9. September 2015 an Käufer_A die gegenständliche Liegenschaft (X) in Ort_A_Straße_A, (einschließlich der Mieterinvestitionen) um Betrag_5 € umsatzsteuerfrei (siehe Kaufvertrag vom 9. September 2015).

Zum Zeitpunkt der Veräußerung betrug der Restbuchwert der Mieterinvestitionen der Gesellschaft den Betrag von Betrag_3 € sowie die Bemessungsgrundlage nach § 4 Abs. 8 UStG den Betrag von Betrag_4 €.

3.) Beweiswürdigung:

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus der vorliegenden unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus den oben näher bezeichneten Unterlagen, den von der Beschwerdeführerin unwidersprochenen Sachverhaltsfeststellungen und Berechnungen des Finanzamtes_A in der Beschwerdevorentscheidung vom 13. bzw. 14. Februar 2018 sowie aus der Datenbank des Bundesministerium für Finanzen. Das Bundesfinanzgericht erhebt keine Einwendungen gegen die von der Abgabenbehörde vorgenommenen, von der Beschwerdeführerin nicht beanstandeten Berechnungen der streitgegenständlichen Bemessungsgrundlage betreffend die Mieterinvestitionen zum Zeitpunkt der Entnahme bzw. Veräußerung des Liegenschaftsanteiles X.

4.) Rechtslage:

Lieferungen sind nach [§ 3 Abs. 1 UStG 1994](#) Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird nach [§ 3 Abs. 2 UStG 1994](#) die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, oder
- für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.

Eine Besteuerung erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Durch die Eigenverbrauchsbesteuerung soll – dem Grundsatz der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung entsprechend – ein Unternehmer, soweit er Selbstversorger ist, den übrigen Verbrauchern gleichgestellt werden. Der Zweck der Gleichstellung von Entnahmen mit Lieferungen gegen Entgelt besteht darin, sicherzustellen, dass ein Unternehmer, der einen Gegenstand aus seinem Unternehmen entnimmt, und ein gewöhnlicher Verbraucher, der einen Gegenstand gleicher Art kauft, gleichbehandelt werden (EuGH 6.5.1992, De Jong, C-20/91, Rn 15). Um diesen Zweck zu erreichen, wird nicht zugelassen, dass ein Unternehmer, der beim Kauf eines seinem Unternehmen zugeordneten Gegenstands den Vorsteuerabzug vornehmen konnte, der Zahlung der Umsatzsteuer entgeht, wenn er diesen Gegenstand dem Vermögen seines Unternehmens für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals entnimmt, und daher gegenüber einem Endverbraucher, der den Gegenstand unter Zahlung von Umsatzsteuer erwirbt, ungerechtfertigte Vorteile genießt (EuGH, Scandic Gåsabäck, C-412/03, Rn 23). Der Zweck der Besteuerung unentgeltlicher Leistungen dient nicht allein der Korrektur des Vorsteuerabzuges (Ruppe/Achatz, UStG ⁴, § 3 Rz 196; Robert in Melhardt/Tumpel, UStG², § 3 Rz 339).

Eine Entnahme für Zwecke außerhalb des Unternehmens liegt vor, wenn der Unternehmer

- den Gegenstand endgültig für eigene nichtunternehmerische Zwecke, etwa privat oder hoheitlich, verwendet oder
- den Gegenstand einem Dritten endgültig zuwendet, ohne dabei unternehmerische Zwecke zu verfolgen (Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON^{3.00} § 3 Rz 100).

Eine Entnahme eines Gegenstandes aus dem Unternehmen iSd § 3 Abs 2 UStG liegt nur dann vor, wenn es zu einer endgültigen Trennung des Gegenstandes vom Unternehmensvermögen kommt. Dieser Vorgang muss grundsätzlich vom Willen des Unternehmers getragen sein. Dieser Wille ist aus den objektiven Umständen zu erschließen (Robert in Melhardt/Tumpel, UStG², § 3 Rz 401).

Die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, ist gemäß § 3 Abs. 2 UStG erster Gedankenstrich steuerbar, wenn der entnommene Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Die Formulierung „Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen“ kann nur auf das Unternehmen des jeweiligen Unternehmers bezogen werden, also außerhalb seines Unternehmens bedeuten (Scheiner/Kolacny/Caganeck, UStG, § 3 Abs. 2 ab 1.1.2004 Rz 95). Auch wenn der Empfänger der unentgeltlichen Zuwendung den Gegenstand in der Folge einer unternehmerischen Nutzung zuführt, liegt eine Entnahme vor (Robert in Melhardt/Tumpel, UStG², § 3 Rz 436f).

Bei Vorgängen in Zusammenhang mit Gesellschaftsverhältnissen ist zwischen dem Unternehmen des Gesellschafters und dem Unternehmen der Gesellschaft zu unterscheiden. So liegt zB Eigenverbrauch vor, wenn Gegenstände des Unternehmensvermögens der Personengesellschaft ohne Entgelt in die Unternehmenssphäre des Gesellschafters überführt

werden (VwGH 28.5.1998, [96/15/0009](#); Robert in Melhardt/Tumpel, UStG², § 3 Rz 438f). Ein Entnahmeeigenverbrauch ist insbesondere anzunehmen bei der unentgeltlichen Zuwendung von Unternehmensgegenständen an Gesellschafter (Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON^{3.00} § 3 Rz 105). Werden Leistungen dem Gesellschafter aus gesellschaftsrechtlichen Gründen (verdeckte Ausschüttung) ohne oder zu einem unangemessen niedrigen Entgelt überlassen, liegt insgesamt eine Leistung zu unternehmensfremden Zwecken (Vorteilszuwendung an den Gesellschafter) und damit Eigenverbrauch vor (VwGH 26.3.2007, [2005/14/0091](#); Robert in Melhardt/Tumpel, UStG², § 3 Rz 438f). Die (endgültige) Zuwendung eines Gegenstandes durch eine Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter zu besonders günstigen (nicht fremdüblichen) Konditionen stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist ein eigenverbrauchsteuerpflichtiger Vorgang, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung umsatzsteuerlich als unentgeltliche Transaktion zu werten ist. Dabei ist auf die Motivation des leistenden (ausschüttenden) Unternehmers abzustellen. Ist die begünstigte Zuwendung des Gegenstandes an den Gesellschafter Ausfluss des Gesellschaftsverhältnisses, liegen unternehmensfremde Motive vor. Die verdeckte Gewinnausschüttung unterliegt der Eigenverbrauchsbesteuerung, wenn der zugewendete Gegenstand auf Gesellschaftsebene zum Vorsteuerabzug berechtigt hat (Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON^{3.00} § 3 Rz 105).

Gemäß [§ 4 Abs. 8 lit a UStG 1994](#) bemisst sich der Umsatz beim Eigenverbrauch iSd § 3 Abs. 2 UStG („Entnahmeeigenverbrauch“ iS einer dauerhaften Verwendung eines unternehmenszugehörigen Gegenstands für unternehmensfremde Zwecke) nach dem Einkaufspreis zuzüglich der mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten für den Gegenstand oder einen gleichartigen Gegenstand im Zeitpunkt des Umsatzes oder mangels eines Einkaufspreises die Selbstkosten, jeweils im Zeitpunkt des Umsatzes. Der Einkaufspreis entspricht daher in der Regel dem Wiederbeschaffungspreis. Ein Unterschied zu den historischen Anschaffungskosten des Gegenstands ergibt sich zB dann, wenn der Gegenstand vor bereits relativ langer Zeit angeschafft wurde und sich der Wiederbeschaffungspreis verändert hat. Darüber hinaus ist der Abnutzungsgrad bzw. Zustand des Gegenstands zu beachten (Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 4 Rz 166; Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON^{3.00} § 4 Rz 138).

5.) Erwägungen:

Die Beschwerdeführerin überführte im vorliegenden Fall die von ihr getätigten und in ihrem Betriebsvermögen aktivierten Mieterinvestitionen ohne Erhalt einer Gegenleistung in die Unternehmenssphäre des Gesellschafters Person_A, damit dieser den Verkauf der Liegenschaft (X) in Ort_A_Straße_A, (einschließlich der Mieterinvestitionen) tätigen konnte. Nachdem die Beschwerdeführerin anlässlich der Tötigung der Mieterinvestitionen die hiermit verbundene Vorsteuer geltend gemacht hat, begründet die gegebene unentgeltliche Zuwendung der Mieterinvestitionen an den Gesellschafter Person_A den Entnahmeeigenverbrauch. Wird eine

Leistung dem Gesellschafter ohne Entgelt überlassen, liegt insgesamt eine Leistung zu unternehmensfremden Zwecken (Vorteilszuwendung an den Gesellschafter) und damit Eigenverbrauch vor. Das Finanzamt_A hat sohin zutreffend in der Beschwerdeentscheidung vom 13. Februar 2018 die gegenständliche Zuwendung der Besteuerung unterzogen.

Das Finanzamt_A hat die Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch mit dem Betrag von Betrag_4 € ermittelt, gegen welche Berechnung sich die Beschwerdeführerin nicht ausgesprochen hat. Das Bundesfinanzgericht erachtet diesen Ansatz für angebracht, weshalb dieser in die vorliegende Entscheidung übernommen wird.

Das Beschwerdevorbringen stellt ausschließlich auf eine Vorsteuer-Korrektur gemäß § 12 UStG ab und kann sohin der Beschwerde zu keinem Erfolg verhelfen. Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin stellt oben dargelegte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes im gegebenen Fall auf eine Eigenverbrauchsbesteuerung ab.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdeentscheidung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2015 (mit Ausfertigungsdatum 13. Februar 2018) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

6.) 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 17. Juni 2020