

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr.1***, vertreten durch die Bahl Fend Bitschi Fend Steuerberatung GmbH & CoKG, Hadeldorfstraße 30, 6830 Rankweil, über die Beschwerde vom 6. November 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 11. Oktober 2017 betreffend Umsatzsteuer 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 27. September 2019 abgeändert.

Für die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 27. September 2019 verwiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) erwarb mit Kaufvertrag vom 20.3.2002 eine Liegenschaft mit einem Bürogebäude und einer an dieses unmittelbar angrenzenden Produktionshalle in der ***GmbH1-Adr1***, um einen Kaufpreis in Höhe von 934.409,49 Euro, die er in der Folge unter Verzicht auf die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 an die ***GmbH1*** vermietete.

Die ***GmbH1*** wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13.10.2000 gegründet und hat ihren Sitz in der ***GmbH1-Adr1***. Ihr Geschäftsgegenstand besteht in der Produktion von Reinigungsprodukten aus ***P***. Der Bf. war bis 9.1.2013 Geschäftsführer der ***R1***

GmbH, seit dem 5.1.2010 ist er ihr alleiniger Geschäftsführer (vgl. Eintragungen ins Firmenbuch unter ***FN1***).

In den Jahren 2003 und 2007 ließ der Bf. Arbeiten an den Böden der an das Büro anschließenden Halle sowie an der im Jahr 2007 neu errichteten und ebenfalls vermieteten Produktionshalle und in den Jahren 2011 und 2012 am Dach der neuen Halle durchführen. Die im Zusammenhang mit den Aufwendungen für dies Arbeiten angefallenen Umsatzsteuern zog er als Vorsteuern ab.

Mit Kaufvertrag vom 20.3.2012 verkaufte der Bf. die Liegenschaft an die ***GmbH1*** um einen Verkaufspreis von 3.069.000,00 Euro gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 umsatzsteuerfrei.

Im Zuge einer **abgabenrechtlichen Prüfung** gemäß § 147 Abs. 1 BAO der Jahre 2011 bis 2015 unterzog die Prüferin u.a. die vom Bf. im Zusammenhang mit den oben erwähnten Arbeiten geltend gemachten Vorsteuern einer Prüfung und gelangte zum Ergebnis, dass es sich bei diesen Arbeiten um Großreparaturen im Sinne § 12 Abs. 10 UStG gehandelt habe, die aufgrund der umsatzsteuerfreien Veräußerung der Liegenschaft zu einer Vorsteuerberichtigung führten.

Für die Reparaturen der Hallenböden waren nach den Prüfungsfeststellungen ein Zehntel der im Jahr 2003 geltend gemachten Vorsteuern, das waren 457,77 Euro, und fünf Zehntel der im 2007 geltend gemachten Vorsteuern, das waren 10.177,93 Euro, zu berichtigen (Tz. 5 des Prüfungsberichtes vom 10.10.2017). Für die Reparaturen des Daches waren neun Zehntel bzw. 7.740 Euro der im Jahr 2011 geltend gemachten und zehn Zehntel bzw. 5.337,04 Euro der im Jahr 2012 geltend gemachten Vorsteuern zu berichtigen (Tz. 3 des Prüfungsberichtes vom 10.10.2017).

Das Finanzamt folgte diesen Prüfungsfeststellungen und erließ am 11.10.2017 im wiederaufgenommenen Verfahren einen neuen **Umsatzsteuerbescheid 2012** mit einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 in Höhe von insgesamt 23.712,74 Euro.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobenen **Beschwerde** wandte der Bf. durch seine steuerliche Vertretung zusammengefasst ein, bei den in Rede stehenden Arbeiten habe es sich lediglich um Erhaltungsarbeiten und nicht um Großreparaturen gehandelt. In beiden Fällen liege ein im Berichtigungszeitpunkt vollständig verbrauchter Aufwand vor, der nicht aktivierungspflichtig sei (VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0036).

Die im Jahr 2011 und 2012 durchgeführten Arbeiten am Hallendach seien durch einen Wassereintritt notwendig geworden. Die der Beschwerde angefügte schriftliche Stellungnahme der ausführenden Firma erläutere im Detail die vorgenommenen Arbeiten. Die hohen Kosten seien durch die Ausmaße des Dachs entstanden. Das Dach hätte für sich gesehen keiner

Reparatur bedurft. Nur das Stauwasser und die baulichen Gegebenheiten des Daches hätten zu den Erhaltungsaufwendungen geführt.

Auch bei den Arbeiten am Hallenboden habe es sich nicht um eine Großreparatur, sondern eine notwendige Erstmaßnahme gehandelt, um die Produktionsmaschinen aufzustellen. Der Gesetzgeber habe mit der Vorsteuerberichtigung bei Großreparaturen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs bei ins Gewicht fallenden Anschaffungen vermeiden wollen (mit Hinweis auf RV 457 BlgNr 15 GP 27). Im konkreten Sachverhalt habe der Vermieter keinesfalls die Intention gehabt, Adaptierungen mit Vorsteuerabzug vorzunehmen und das Grundstück dann in der Folge steuerfrei zu verkaufen. Die Entscheidung zum Verkauf sei erst durch die neue Gesetzeslage ab 4/2012 veranlasst worden, mit der auch nicht mehr steuerverfangene Grundstücke immobilienverkehrssteuerpflichtig gemacht werden seien.

In der Literatur werde das zitierte Judikat des VwGH als Versuch beschrieben, eine Definition für den Begriff Großreparatur zu finden. Das Erkenntnis aus dem Jahr 2016 vermeine zwar, dass es auf die Wertrelation zwischen Aufwand und gesamten Anschaffungswert nicht ankomme. Bei Aufwendungen mit einem Anteil von unter 2% (Dach) und unter 4% (Boden) am „Wert“ der Liegenschaft könne aber nicht von einer **Großreparatur** die Rede sein.

Die erwähnte **Beschreibung der Dachreparatur** durch die ausführende Fa. ***Fa1*** anlässlich einer Besprechung mit dem Bf. lautet wie folgt:

*„Bei starken Regen ist mehrmals in den Jahren 2006 - 2011 an der Ostseite der Halle Wasser über die Brandschutzwand eingetreten. Nachdem schließlich auch die Produktionsmaschinen gefährdet waren, wurde eine Großreparatur im Oktober/November 2011 bei der Fa. ***Fa3*** in Auftrag gegeben. Diese sollte so schnell wie möglich im Frühjahr 2012 fertiggestellt sein. Im November 2011 ist erneut ein stärkerer Wassereintritt festgestellt worden, der ein sofortige Eingreifen der Fa. ***Fa3*** erforderte. Diese Reparatur wurde im Dezember 2012 mit € 8.400 fakturiert. Für die Materialbeschaffung der Großreparatur wurde eine Anzahlung von € 43.000 geleistet. Die Großreparatur wurde wie folgt geplant:*

*Das Dach der Halle hat eine Länge von ca. 60 m und stößt ostseitig mit dem Dach der angrenzenden Halle (***) nahtlos zusammen. Beide Dächer sind mit Welleternit eingedeckt. Die Regenwassermenge sollte von einer dazwischenliegenden Regenrinne aufgefangen und abtransportiert werden. Bei heftigem Regen bildete sich Stauwasser, das bei höherem Stand über die Grenzwand in die Halle von ***R1*** abgeflossen ist. Da die schnellen Reparaturen nichts brachten, war der Wassereintritt für die Zukunft nur durch eine Großreparatur zu verhindern. Dazu musste die bestehende Rinne mit Spezialfolie verstärkt und abgedichtet werden. Damit diese Arbeiten gemacht werden konnten, musste die Dacheindeckung und Rinne über die ganze Länge entfernt werden, damit auch die Hohlräume des Welleternit geschlossen werden konnten.“*

Das Finanzamt gab der Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 27.9.2021 teilweise statt. Die Stattgabe bestand lediglich in einer geringfügigen Reduktion der zu berichtigenden Vorsteuern von 23.712,74 Euro im angefochtenen Bescheid auf 23.167,34 Euro.

Im Übrigen wies es die Beschwerde ab. Zur Begründung führte es zusammengefasst aus, der Begriff der „Großreparatur“ werde im UStG 1994 nicht definiert, er stamme aus dem EStG 1972. Entscheidendes Kriterium für eine Großreparatur sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Vorliegen eines im Berichtigungszeitpunkt nicht vollständig verbrauchten Aufwandes, von dem sich sagen lasse, dass er „ins Gewicht“ falle (mit Hinweis auf VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0036, Rz 14; Moser in SWK 35/2017, 1485). Der Ausdruck „ins Gewicht fallen“ beziehe sich auf die Höhe der Aufwendungen, wobei die Festlegung einer Wesentlichkeitsgrenze offensichtlich einen Spielraum zulasse. In seinem Erkenntnis vom 24.11.2016 habe der VwGH das Vorliegen eines „ins Gewicht fallenden“ Aufwands in einem Fall bejaht, in dem der Aufwand in Relation zum „gesamten Anschaffungswert“ der Mietobjekte nur etwa 2% betragen habe.

Dem Vorbringen des Bf., dass bei Aufwendungen, die unter 2% bzw. 4% des „Wertes“ lägen, keine Großreparatur vorliege, sei entgegenzuhalten, dass der Bf. offensichtlich den Gesamtverkaufspreis für die Beurteilung der relativen Höhe heranziehe. Ziehe man als Bezugsbasis aber die ursprünglichen Anschaffungskosten des Gebäudes heran (934.409,49 €), betrage der anteilige Aufwand für die Dachreparatur 6,70% und jener für die Sanierung des Hallenbodens 10,89%. Derartige Aufwendungen erwüchsen nicht jährlich und fielen betragsmäßig ins Gewicht.

Zudem seien die Arbeiten am Dach der Halle im Besprechungsprotokoll selbst als Großreparatur bezeichnet worden. Solch umfangreiche Reparaturarbeiten kämen nicht jährlich vor. Dass die Dachreparatur durch den erhöhten Wassereintritt erforderlich geworden sei, ändere nichts daran, dass die zu beurteilenden Aufwendungen für die Erhaltung des Gebäudes (der Halle) aufgewendet wurden und nicht regelmäßig jährlich erwüchsen, womit die Voraussetzung für eine Großreparatur erfüllt seien. So habe etwa auch das Bundesfinanzgericht die nach einem Brand durchgeführte Sanierungsaufwendungen an einem Gebäude als Großreparatur beurteilt (BFG vom 03.10.2017, RV/1100579/2015).

Auch die Sanierung des Hallenbodens mit einem Kostenaufwand von 101.779,31 Euro zuzüglich 20% Umsatzsteuer sei von einigem Gewicht und erstrecke sich mit Sicherheit auf mehrere Perioden, da ohne diese die beabsichtigte Nutzung der Halle, dort einen Maschinenpark aufzustellen, gar nicht möglich gewesen wäre.

Mit Schreiben vom 15.10.2019 stellte der Bf. den **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht nach Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung. Ergänzend zum bisherigen Beschwerdevorbringen führte seine steuerliche Vertretung aus, das Dach sei laufend undicht und benötige daher eine

Großreparatur. Die Einarbeitung des Bodenbelags sei nur erfolgt, um die Produktionsmaschinen aufstellen zu können. Dadurch sei der Gebäudewert aber nicht erhöht worden. Dazu werde ersucht, die Handwerker der Dachreparatur und des Bodenbelages als Zeugen einzuvernehmen.

Am 7.11.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde samt dazugehörenden Akten dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte im Vorlagebericht, über diese wie in der Beschwerdevorentscheidung zu entscheiden.

Am 11.10.2021 zog die Steuervertretung den Antrag auf Zeugeneinvernahme wieder zurück.

Am 3.11.2021 fand in Anwesenheit des Bf., seines steuerlichen Vertreters sowie von Vertretern des Finanzamtes die **mündliche Beschwerdeverhandlung** statt.

Zu den im Jahr 2003 durchgeführten Reparaturen führte der Bf. aus, die Schwammproduktion habe sich über die ganze Halle gezogen. Um die Produktionsmaschinen aufstellen zu können, habe erst der Hallenboden befestigt werden müssen. Sein Vorgänger habe in der Halle ein Holzbaugeschäft betrieben, das vorhandene Spezialfundament habe aber für seine Bedürfnisse erweitert werden müssen. Auch die Bodenarbeiten im Jahr 2007 hätten der Befestigung des Bodens gedient, um die schweren Maschinen aufstellen zu können.

Der steuerliche Vertreter meinte zu diesen Maßnahmen, es sei unbestritten, dass der damit getätigte Aufwand im Zeitpunkt der Grundstückveräußerung noch nicht verbraucht gewesen sei. Dieser Aufwand habe sich nicht auf das Gebäude, sondern auf eine Betriebsvorrichtung bezogen, weshalb die Fünftelberichtigung zur Anwendung gelange. Dazu werde auf die Rz. 894a UStR 2000 verwiesen.

Zur Dachreparatur führte der Bf. aus, es habe sich dabei nicht, wie das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung geschrieben habe, um ein sanierungsbedürftiges Dach gehandelt. Das Dach sei im Zeitpunkt der Reparatur gerade einmal zehn Jahre alt und völlig intakt gewesen. Die Reparatur sei nur deshalb notwendig geworden, weil durch die Regenrinne zwischen der Produktionshalle und der unmittelbar an diese angrenzenden Halle des Nachbarunternehmens Wasser in die Halle eingedrungen sei, was ohne Maßnahmen zu einer Beschädigung der Maschinen geführt hätte. Mit der Sanierung sei das Problem aber noch nicht behoben worden, denn es dringe nach wie vor Wasser ein, wenn auch in geringerem Maße. Innerhalb der letzten zwanzig Jahren habe es etwa drei Dachreparaturen gegeben.

Der steuerliche Vertreter bemerkte ergänzend dazu, mit diesen Maßnahmen habe man nicht den Wert des Gebäudes gesteigert, sondern lediglich verhindert, dass der Wert durch den Wassereintritt verringert wurde. Zudem betrage die Dachreparatur mit etwa 62.000 Euro gerade einmal ca. 2% des Veräußerungspreises und sei daher zu gering, damit von einer Großreparatur gesprochen werden könne.

Die Vertreter des Finanzamtes verwiesen auf ein Verkehrswertgutachten vom 20.9.2017. Mit diesem sei der Verkehrswert der Liegenschaft zum Stichtag 30.3.2012 mit 2.444.000 Euro geschätzt worden. Die Differenz zum Verkaufspreis in Höhe von 3.069.000 Euro sei durch die Steuervertretung im Zuge einer Betriebsprüfung der ***R1*** GmbH von ihrer Steuervertretung u.a. mit Investitionen für das Spezialfundament (105.000 Euro) und die Dachanbindung (71.800) gerechtfertigt worden. Das belege, dass die in Rede stehenden Reparaturen in die Kaufpreisbildung eingeflossen und im Zeitpunkt der Grundstücksveräußerung noch nicht verbraucht gewesen seien.

Der Bf. entgegnete dem, dass es noch zwei andere Gutachten gebe, mit denen die Liegenschaft auf ca. 3 Mio Euro geschätzt worden seien. Der Gutachter des erwähnten Gutachtens habe das Dach nicht einmal angesehen.

2. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zur rechtlichen Beurteilung der in Streit stehenden Frage wird folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt festgestellt:

Die Liegenschaft ***GB1***, besteht aus dem GSt. ***GSt*** mit einer Fläche von 3.509 m². Das Grundstück war im Zeitpunkt seiner Veräußerung an die ***GmbH1*** mit einem Bürogebäude, einer an dieses angeschlossenen Produktionshalle sowie einer neuen, an die alte unmittelbar angrenzenden Produktionshalle, überbaut. Diese neue, im Jahr 2007 fertiggestellte, Produktionshalle wurde an einer Stelle errichtet, die zuvor lediglich mit einem Flugdach überdacht war. Die neue Produktionshalle grenzt ihrerseits unmittelbar an ein Nachbargebäude. Zwischen den beiden Satteldächern dieser Gebäude verläuft eine Dachrinne, die das Regenwasser sammeln und abfließen lassen soll.

Das Bürogebäude mit Produktionshalle wurde im Jahr 1989 errichtet. Um die schweren Maschinen für die ***P***produktion aufstellen zu können, wurde der Hallenboden im Jahr 2003 mit einem Kostenaufwand von 22.888.70 Euro zzgl. 20% USt. (4.577.74 Euro) befestigt.

Auch die neue Produktionshalle musste zur Aufstellung der Produktionsmaschinen aufgrund der Bodenbeschaffenheit pilotiert und mit einem befahrbaren Betonboden versehen werden. Diese Bodenarbeiten wurden im Jahr 2007 von der ***Fa21*** zwischen dem 1.7. und dem 31.8. dieses Jahres durchgeführt. Laut der am 20.9.2007 von der ***Fa21*** gelegten Schlussrechnung bestanden diese Arbeiten aus der Baustelleneinrichtung (2.851,87 Euro), Erdarbeiten (6.022,40 Euro), Beton und Stahlbetonarbeiten (60.998,98 Euro) und Spezialgründungen (40.576,61 Euro).

Der gesamte zu bezahlende Rechnungsbetrag betrug abzüglich eines Nachlasses von 5 % und einem Skonto von 3% 101.779,31 Euro zuzüglich 20% Mehrwertsteuer bzw. 20.355,86 Euro.

In den Jahren 2011 und 2012 wurde Dachreparaturen notwendig, nachdem nach starken Regenfällen Wasser durch die Regenrinne zwischen der neuen Produktionshalle und dem Nachbargebäude über die Grenzwall in die Halle eingedrungen war. Zuvor durchgeführte kleinere Reparaturen hatten nicht den gewünschten Erfolg gebracht, sodass eine umfassende Dachreparatur notwendig wurde, um die Produktionsmaschinen durch das eindringende Wasser nicht zu gefährden.

Die Reparaturarbeiten am Dach der neuen Produktionshalle wurden von der Fa. ***Fa1*** e.U. in ***Ort*** durchgeführt.

Dabei wurde zunächst im November 2011 eine Notmaßnahme mit einem Kostenaufwand in Höhe von 7.000 Euro netto zzgl. 20 USt. durchgeführt.

Anschließend erfolgte eine umfassende Maßnahme, mit der das Problem des Wassereintritts endgültig behoben werden sollte. Dazu mussten die bestehende Rinne mit einer Spezialfolie verstärkt und abgedichtet und die Dichtbänder über das ganze Dach beidseitig eingearbeitet werden. Damit diese Arbeiten durchgeführt werden konnten, mussten die Dacheindeckung und die Rinne über die gesamte Länge entfernt und die Hohlräume des Welleternit geschlossen werden.

Laut der über diese Arbeiten am 31.3.2012 gelegten Schlussrechnung umfassten diese Arbeiten Gerüstarbeiten (3.575,25 Euro), Abbrucharbeiten (7.033,28 Euro), Neueindeckung (63.680,75) sowie Regiearbeiten (1.302,90 Euro). Auf diese Arbeiten waren im Jahr 2011 eine Anzahlung in Höhe von 43.200 Euro (Teilrechnung vom 15.11.2011: 36.000 zuzüglich 20% MwSt.) geleistet worden.

Die Schlussrechnung wies nach Abzug von 5% Rabatt einen Nettobetrag von 71.812,57 Euro und einen Bruttobetrag von 86.175,08 Euro bei einer ausgewiesenen Umsatzsteuer von 14.362,51 Euro auf. Nach Abzug der Teilzahlungen und nach von 3% Skonto war noch ein Betrag von 31.989,83 Euro brutto bzw. 26.658,19 Euro netto zu bezahlen.

2. Beweiswürdigung

Diese Feststellungen wurden aufgrund der Angaben des Bf. zum Sachverhalt, dem Gutachten des Sachverständigen ***SV1*** vom 23.10.2017 (für die Beschreibung der Liegenschaft), der Angaben des Dachdeckermeisters (für die Beschreibung der Arbeiten am Dach) sowie den Rechnungen der Firmen ***Fa21*** und ***Fa1*** getroffen.

3. Rechtliche Beurteilung

1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 a 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 werden, als Vorsteuer abziehen.

Der Vorsteuerabzug ist unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu berichtigen, wenn sich nach Ablauf des Jahres der Leistung eine Änderung der Verhältnisse eintritt, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren.

§ 12 Abs. 10 UStG in der für den Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl. I 2013/123, in Geltung ab 2004 bis 31.3.2012) lautet:

„Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Dies gilt sinngemäß für die Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diese Kosten und Aufwendungen zugrundeliegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte“.

§ 12 Abs. 11 UStG 1994 lautet:

„Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden

sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.“

Eine Vorsteuerberichtigung ist bei einer Änderung der Verhältnisse somit auch für Großreparaturen vorzunehmen.

Der Begriff „Großreparatur“ ist im Umsatzsteuergesetz nicht eigens definiert. Der Begriff stammt aus dem EStG 1972. § 28 Abs. 2 EStG bezeichnete als Großreparaturen jene Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die nicht regelmäßig jährlich erwachsen (vgl. *Ruppe/Achatz, UStG*⁵, § 12 Rz. 318).

Dazu führte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.11.2016, Ro 2014/13/0036, Rdn. 8-14, aus:

„8 Die in § 28 Abs. 2 EStG 1972 normierte antragsgebundene Verteilung von Aufwendungen, die für die Erhaltung von Gebäuden aufgewendet werden und die nicht regelmäßig jährlich erwachsen (Großreparaturen), auf mehrere Jahre fand sich schon im EStG 1953 und ging auf das Steueränderungsgesetz 1950, BGBl. Nr. 101, zurück. Nach der Regierungsvorlage zu diesem Gesetz sollte sie den Bestimmungen des geltenden Mietrechtes Rechnung tragen (119 BlgNR 6. GP 9).

9 Gemeint war damit - wie zuletzt von Doralt, RdW 2013, 574, näher erörtert - die in § 7 Mietengesetz geregelte Möglichkeit, zur Finanzierung von unbedingt notwendigen Erhaltungsauslagen (in der Stammfassung von 1922) und später von zur ordnungsmäßigen Erhaltung des Hauses erforderlichen Auslagen (seit dem Mietrechtsänderungsgesetz, BGBl. Nr. 281/1967) Mietzinse zu erhöhen. Bei Beschlussfassung des Abgabenänderungsgesetzes 1980 lag die Regierungsvorlage zum Mietrechtsgesetz vor, nach der sich die Nachfolgeregelung auf Kosten einer vom Vermieter durchzuführenden, unmittelbar heranstehenden größeren Erhaltungs- oder notwendigen Verbesserungsarbeit beziehen sollte (425 BlgNR 15. GP 8). Gesetz wurde sie schließlich in § 18 Mietrechtsgesetz für Kosten einer vom Vermieter durchzuführenden, unmittelbar heranstehenden größeren Erhaltungsarbeit.

10 Die Bedachtnahme im Einkommensteuerrecht auf diese - im Detail Entwicklungen unterworfenen - mietrechtliche Situation verfolgte vor allem den Zweck, die aus der Mietzinserhöhung entstehenden Mehreinnahmen mit den zugrundeliegenden Ausgaben zusammenzuführen. Darüber hinaus war sie auch ein Ersatz für das Fehlen eines Verlustvortrags im außerbetrieblichen Bereich und ein Mittel zur Vermeidung von Progressionsschwankungen (vgl. Doralt, a.a.O.).

11 Die Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 1980, das den einkommensteuerrechtlichen Begriff in das Umsatzsteuerrecht übernahm, enthielten u. a. folgende Ausführungen zu § 12 Abs. 10 UStG 1972 (457 BlgNR 15. GP 27):

"§ 12 Abs. 10 sieht bei einer Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend sind und die sich in den auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines Gegenstandes folgenden Kalenderjahren ergeben, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vor. Die Berichtigung dient dazu, den Vorsteuerabzug, der sich grundsätzlich nach den Verhältnissen des Kalenderjahres richtet, in dem die Vorsteuern angefallen sind, so zu berichtigen, daß er den Verhältnissen entspricht, die sich für den gesamten Berichtigungszeitraum von 5 bzw. 10 Kalenderjahren ergeben. Durch diese einen Vorsteuerausgleich herbeiführende Berichtigung sollen einerseits ungerechtfertigte Steuervorteile oder Steuerumgehungen hintangehalten werden, die sich durch eine nachträgliche Änderung des Verwendungszweckes ergeben könnten, andererseits aber auch steuerliche Nachteile für den Unternehmer vermieden werden, die aus einer solchen nachträglichen Änderung der Verwendung von Gegenständen für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, entstehen könnten.

Die vorgesehene Änderung des § 12 Abs. 10 sieht eine sinngemäße Anwendung dieser Bestimmung auch hinsichtlich jener Vorsteuern vor, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder auf die Kosten von vorgenommenen Großreparaturen bei Gebäuden entfallen. Dadurch soll der Zielsetzung dieser Bestimmung in umfassenderer Weise entsprochen und eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges bei ins Gewicht fallenden Anschaffungen vermieden werden."

12 Im Bereich des Einkommensteuerrechts, aus dem er stammte, hatte der Begriff der "Großreparatur", wie von Doralt, a. a.O., dargelegt, nicht die Funktion einer strengen Voraussetzung. Er zielte dort nicht auf das Vorliegen einer auf einen "Schaden" bezogenen "Reparatur" im Unterschied zu notwendigen "Renovierungen" ab (vgl. Doralt, a.a.O.: Ermöglichung von "Renovierungen von Mietgebäuden"), und an die Größe der "Großreparatur" wurden keine besonderen Anforderungen gestellt. Doralt ist weiters beizupflichten, dass die Legaldefinition in § 28 Abs. 2 EStG 1972 (Aufwendungen zur Erhaltung von Gebäuden, die "nicht regelmäßig jährlich erwachsen") ohne zusätzliche Bedachtnahme auf den Wortteil "Groß" nicht brauchbar sein konnte, wobei für die Anwendung im Umsatzsteuerrecht auch zu beachten ist, dass das Abstellen auf ein regelmäßig "jährliches" Erwachsen mit dem Zweck der Bestimmung im Einkommensteuerrecht, nämlich der Verteilung auf mehr als ein Jahr, zusammenhing.

13 Als strenge Voraussetzung konnte vor diesem Hintergrund auch die Übernahme des Begriffes in das Umsatzsteuerrecht nicht gemeint sein. Sie sollte der ungerechtfertigten Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges "in umfassenderer Weise" entgegenwirken, wobei

über die Bedeutung des Wortteils "Groß" hinaus die Zusammenfassung mit nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie aktivierungspflichtigen Aufwendungen unter dem Gesichtspunkt eines "ins Gewicht fallenden" Aufwandes auf dessen Höhe Bezug nahm.

14 Eine "Großreparatur" im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994 ist demnach ein nicht aktivierungspflichtiger (zum Berichtigungszeitpunkt nicht vollständig verbrauchter) Aufwand, der nicht "regelmäßig" erwächst und von dem sich sagen lässt, er falle "ins Gewicht". Dass dies auf die hier zu beurteilende umfassende Sanierung von Aufzugsanlagen zutrifft, ist auch dann zu bejahen, wenn der Aufwand, wie die Revision darlegt, in Relation zum "gesamten Anschaffungswert" der Mietobjekte nur etwa 2% (pro Objekt durchschnittlich EUR 47.774,--) betrug."

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war wie folgt zu entscheiden:

Mit den Bodenarbeiten wurden die Böden der alten und neuen Halle derart befestigt, dass die schweren Produktionsmaschinen aufgestellt werden konnten. Mit diesen Maßnahmen erst wurden die Voraussetzungen für den Produktionsbetrieb geschaffen. Dass derartige Aufwendungen nicht jährlich anfallen und deren Wert sich weit über ein Jahr hinaus erstrecken, steht außer Zweifel. Die Aufwendungen für die Bodenbefestigungen waren mit 22.888,70 Euro im Jahr 2003 bzw. 2,45 % der Anschaffungskosten der Liegenschaft und mit 101.779,31 Euro im Jahr 2007 bzw. 10,89% der Anschaffungskosten sowohl in absoluter als auch in relativer Höhe gewichtig. Denn anders als der steuerliche Vertreter offenbar in der Beschwerde meint, ist bei der Beurteilung der Größe des Aufwands nicht der Veräußerungs- bzw. Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft, sondern der Anschaffungswert als Bezugsgröße heranzuziehen (vgl. dazu VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0036, Anm. 14).

Der Einwand, es liege deshalb keine Großreparatur vor, weil es sich bei den Bodenarbeiten um eine notwendige Erstadaptation des Bodens für die Aufstellung der Produktionsmaschinen gehandelt habe, ist nicht zielführend, kommt es doch für die Einstufung einer Maßnahme als Großreparatur nicht darauf, ob es sich dabei um eine Schadensbehebung, eine Renovierung oder eine „Erstadaptation“ handelt (vgl. VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0036). Entscheidend dafür ist nur, dass im Berichtigungszeitpunkt ein nicht verbrauchter Aufwand von einigem Gewicht vorliegt.

Fraglich könnte allenfalls sein, ob diese Maßnahmen nicht als nachträgliche Herstellungsaufwendungen einzustufen wären. Allerdings ist diese Frage für die zu treffende Entscheidung irrelevant, weil auch Vorsteuerbeträge für nachträgliche Herstellungskosten zu berichtigen sind.

Die Hallenböden sind keine Betriebsvorrichtungen. Betriebsvorrichtungen gehören nicht zum Grundstücksbegriff des § 2 GrEStG. Auf Vorsteuerbeträge für Aufwendungen für

Betriebsvorrichtungen kommt daher nicht der zehnjährige, sondern der fünfjährige Berichtszeitraum zur Anwendung.

Betriebsvorrichtungen sind von Gebäuden abzugrenzen. Bei dieser Abgrenzung ist vom Gebäudebegriff iSd Bewertungsrechts auszugehen. Für die Frage, ob ein Bauwerk als Gebäude oder als Betriebsvorrichtung anzusehen ist, ist entscheidend, ob das Bauwerk die Merkmale eines Gebäudes aufweist oder nicht. Ein Bauwerk ist als Gebäude anzusehen, wenn es Menschen, Tieren oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden und von einiger Standfestigkeit sowie Beständigkeit ist (VwGH 12.12.1985, 85/16/0064). Ist ein Bauwerk ein Gebäude im Sinne der Begriffsbestimmung, so kann es nicht mehr als Betriebsvorrichtung eingestuft werden (vgl. *Ruppe*, UStG 1994², § 6 Tz 209). Unter einer Betriebsvorrichtung sind demgegenüber alle jene sonstigen Vorrichtungen zu verstehen, die von Menschenhand geschaffen wurden und, *ohne Gebäude* zu sein, dem Betrieb eines Unternehmens dienen. Darunter fallen auch Umzäunungen, Straßen- oder Platzbefestigungen (VwGH 21.2.1996, 94/16/0269; UStR 2000 Rz. 894a).

Die beiden Produktionshallen stellen Gebäude im oben definierten Sinn dar, da sie Räume umschließen und gegen äußere Witterungseinflüsse schützen. Auch wenn die Böden zur Aufstellung der Maschinen befestigt wurden, dienen sie gleichwohl auch der Umschließung des Bauwerks. Die Böden sind fest mit dem Grundstück verbunden und schließen dieses nach unten vor Witterungseinflüssen ab und schützen es so vor dem Eindringen von Feuchtigkeit. Sie sind daher Teile der Gebäude (der Produktionshallen) und können nicht als Betriebsvorrichtungen eingestuft werden.

Bei den in Rede stehenden Aufwendungen für die Hallenböden handelt es sich daher um solche für Großreparaturen für Grundstücke im Sinne des § 2 GrEStG. Für die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge kommt daher der Beobachtungszeitraum von neun Jahren ab dem Jahr der Änderung der Verhältnisse zur Anwendung.

Da sich mit der umsatzsteuerfreien Veräußerung der Liegenschaft im Jahr 2012 die Verhältnisse, die für die seinerzeitigen Vorsteuerabzüge maßgebend waren, geändert haben, waren die Vorsteuerbeträge 2003 um ein Zehntel und die Vorsteuerbeträge 2007 um fünf Zehntel zu berichtigen.

Mit den Dachreparaturen sollte der Wassereintritt über eine Dachrinne in das Innere der neuen Produktionshalle beseitigt werden. Die im November 2011 durchgeführte Sofortmaßnahme mit einem Kostenaufwand von 7.200 Euro war von vornherein nur als Notmaßnahme mit einer nur kurzfristigen Wirkung geplant und wurde schon von der Betriebsprüfung zu Recht nicht als Großreparatur eingestuft.

Anders verhält es sich mit der anschließenden Reparatur, mit der das Problem des Wassereintritts endgültig gelöst werden sollte. Diese ist jedenfalls als Großreparatur einzustufen und wurde auch vom Dachdeckermeister selbst als solche bezeichnet. Der Einwand, das Dach sei eigentlich gar nicht sanierungsbedürftig gewesen, nur der Wassereintritt infolge des Stauwassers und die baulichen Gegebenheiten habe die kostenintensiven Maßnahmen verursacht, ist ebenso wenig geeignet, in diesen Dacharbeiten etwas anderes als eine Großreparatur zu sehen wie der Umstand, dass die Arbeiten nicht gewünschten Erfolg gezeitigt haben. Wie bereits erwähnt, ist für die Einstufung einer Maßnahme als Großreparatur ausschließlich entscheidend, dass ein im Berichtigungszeitpunkt noch nicht vollständig verbrauchte Aufwand von einigem Gewicht vorliegt. Ist das der Fall, liegt insoweit ein ungerechtfertigter Vorsteuerabzug vor, der durch die Vorsteuerberichtigung ausgeglichen werden soll. Ob der Bf. diesen Steuervorteil gezielt herbeigeführt hat oder nicht, ist für die Frage der Vorsteuerberichtigung unmaßgeblich.

Ein Kostenaufwand in Höhe von 64.812,57 Euro bzw. mit einem Anteil von 6,93 % an den Anschaffungskosten der Liegenschaft ist ohne Zweifel von einigem Gewicht.

Dass dieser Aufwand im Zeitpunkt der Berichtigung der Vorsteuer, d.h. im Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft an die ***GmbH1*** im März 2012 bereits vollständig verbraucht gewesen wäre wie in der Beschwerde behauptet ist unrichtig.

Die Liegenschaft wurde an die vormalige Mieterin ***GmbH1*** verkauft, die die Produktion von ***P***produkten in den Produktionshallen forstsetzte. Der Kauf der Liegenschaft um einen Kaufpreis 3.069.000 Euro war Gegenstand einer Außenprüfung der Jahre 2011 bis 2015 bei der ***GmbH1***. Dazu wurden zwei Gutachten von beeideten Sachverständigen vorgelegt, mit denen der Verkehrswert der Liegenschaft mit ca. 3 Mio Euro geschätzt wurden. Im Verlauf der Prüfung wurde ein weiteres Gutachten vom 20.9.2017 des Sachverständigen ***SV1*** vorgelegt, mit dem der Verkehrswert der Liegenschaft zum Veräußerungstichtag am 30.3.2012 mit 2.444.000 Euro geschätzt wurde.

Dazu wurde von der steuerlichen Vertretung der ***GmbH1*** eine Plausibilitätsrechnung vorgelegt, mit der zum geschätzten Verkehrswert von 2.444.000 Euro zusätzliche Umsiedlungskosten in Höhe von 306.000 Euro hinzugerechnet wurden. Aufgrund dieser Plausibilitätsrechnung wurde von der Betriebsprüfung ein fremdüblicher Kaufpreis für die Liegenschaft in Höhe von 2.750.000 Euro angesetzt (vgl. den Prüfungsbericht vom 26.1.2018).

Die angesprochenen „Umsiedlungskosten“ wurden von der steuerlichen Vertretung als *„Investitionen vom Vermieter, speziell für Mieter“* bezeichnet, die sich zusammensetzten aus

- Spezialfundament mit Pilotierungsarbeiten, Anschaffungskosten zum 20.9.2017: 105.000, Verkehrswert zum 29.3.2012: 89.250 Euro

- Dachanbindung an Nachbardach, Anschaffungskosten zum 15.11.2011: 71.800 Euro, Verkehrswert zum 29.3.2012: 64.620 Euro und
- Wärmerückgewinnungsanlage, Anschaffungskosten zum 30.6.2002: 35.000 Euro, Verkehrswert zum 29.3.2012: 11.567 Euro.

Damit lag aus Sicht der Käuferin im Zeitpunkt des Kaufs der Liegenschaft hinsichtlich der Arbeiten am Dach wie auch hinsichtlich der Pilotierungsarbeiten für den Boden ein nicht verrachter Aufwand vor, der in die Kaufpreisbildung eingeflossen ist.

Aufgrund der unecht umsatzsteuerfreien Veräußerung der Liegenschaft waren die für die Großreparatur am Dach geltend gemachten Vorsteuerbeträge zu berichtigen. Da diese Änderung im selben Jahr des Abschlusses der Dacharbeiten im Jahr 2012 erfolgt, waren die Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 zur Gänze zu berichtigen.

Insgesamt waren daher Vorsteuern wie folgt zu berichtigen:

Gemäß 12 Abs. 10 UStG: Ein Fünftel bzw. 457,77 Euro der Vorsteuern im Zusammenhang mit den Bodenarbeiten 2003 und fünf Fünftel bzw. 10.177,93 Euro der Vorsteuern der Vorsteuern im Zusammenhang mit den Bodenarbeiten 2007.

Gemäß § 12 Abs. 11 UStG: Die gesamten Vorsteuern im Zusammenhang mit den Arbeiten am Dach, mit Ausnahme jener, die auf die Sofortmaßnahmen entfallen, somit 7.200 Euro aus der Anzahlung in Höhe von 43.200 Euro und 5.331,84 Euro aus dem offenen Rechnungsbetrag in Höhe von 31.989,83 Euro, insgesamt daher 12.531,64 Euro.

Die gesamten im Jahr 2012 zu berichtigenden Vorsteuern daher 23.167,34 Euro.

Der angefochtene Bescheid war daher im Umfang der Beschwerdeentscheidung vom 27.9.2019 abzuändern.

2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Dieses Erkenntnis findet in seinen wesentlichen Aussagen im Erkenntnis des VwGH vom 24.11.2016, Ro 2014/13/0036 Deckung. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 7. Dezember 2021