

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. März 2021 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 10. November 2020 betreffend Umsatzsteuer 2015 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** in der mündlichen Verhandlung am 12. Jännern 2023 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Das Finanzamt erließ im Gefolge einer Außenprüfung am 10.11.2020 den **Umsatzsteuerbescheid** 2015 und setzte die Umsatzsteuer abweichend von der eingereichten Erklärung unter Berücksichtigung einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG in Höhe von EUR 96.000,- mit EUR 101.991,52 fest. Im in der Begründung verwiesenen Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung finden sich dazu folgende Ausführungen: „Die Firma ***Bf1*** wurde 2009 gegründet. (FN_x). Firmengegenstand ist die Entwicklung von Immobilienprojekten. Mit Kaufvertrag vom 20.10.2009 wurden die Liegenschaften L_1 sowie L_2 gekauft und ins Umlaufvermögen aufgenommen. Der vereinbarte Gesamtkaufpreis betrug EUR 480.000,00 zuzüglich EUR 96.000,00 Umsatzsteuer. Im Zuge der Umsatzsteuerveranlagung 2009 wurde die bezahlte Umsatzsteuer in Höhe von EUR 96.000,00 als Vorsteuer in Abzug gebracht.

Am 23.03.2015 wurden diese Liegenschaften ... im Wege einer gerichtlichen Zwangsversteigerung der Firma A_KG) um das Meistbot in Höhe von EUR 1.050.000,00 zur Gänze zugeschlagen, (es wurde keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt)...“. Die

Geschäftsführerin habe dazu vorgebracht, dass unvorhergesehene negative Entwicklungen eingetreten seien und die Beschwerdeführerin keinen Einfluss auf die steuerfreie Zwangsversteigerung gehabt habe.

Die Beschwerdeführerin beantragte am 2.12.2020 die Verlängerung der Beschwerdefrist bis zum 31.3.2021. In ihrer **Beschwerde** vom 17.3.2021 brachte sie vor, die Grundstücke seien 2009 angekauft und in das Anlagevermögen übernommen worden. Sie seien bis zur Versteigerung gewerblich genutzt worden. Beim Kauf der Liegenschaft sei das Ausmaß der Kontaminierung der Liegenschaft mit Bauschutt, Aushubmaterial und Hausmüll noch nicht bekannt gewesen. Auch sei ein Teil der Liegenschaft nicht umgewidmet gewesen. Geplant sei ein Immobilienprojekt mit Wohnungen, Büros, Arztpraxen, Geschäften und Garagen zur Anmietung für Nutzer gewesen. Die Beschwerdeführerin habe keinen Einfluss auf die steuerfreie Zwangsversteigerung gehabt. Beigelegt wurden Auszüge aus der (Firmenbuch-)Bilanz des Jahres 2009 sowie dem Anlagenspiegel. Begehrt werde *„eine andere Regelung zur Ermittlung der Umsatzsteuer 2015 ... (Zehntel-Regelung)“*.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 16.3.2022 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und führte zusammengefasst aus, die Beschwerdeführerin habe im Jahr 2011 gegenüber dem damals zuständigen Finanzamt angegeben, dass sie *„...auf dem angekauften Grundstück nach Durchführung einer zugesagten Flächenumwidmung ein Wohn- und Gewerbeprojekt, das dann zur Veräußerung ansteht“*, entwickle. Der Verkauf soll binnen der nächsten zwei Jahre erfolgen. Daher und auch in Hinblick auf den Unternehmensgegenstand (Immobilienprojekte) der Beschwerdeführerin sei die gegenständliche Liegenschaft dem Umlaufvermögen zuzuordnen.

Die Beschwerdeführerin beantragte am 11.4.2022 die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und brachte weiter vor, es sei auf dem Grundstück immer ein Immobilienprojekt geplant gewesen. Ein Verkauf sei aufgrund der Gegebenheiten – nicht gewidmet, erheblich kontaminiert – nicht möglich. Die Absicht zur Eigennutzung der Liegenschaft sei dokumentiert worden, weshalb die Liegenschaft dem Anlagevermögen zuzuordnen sei. Das Finanzamt legte die Beschwerde am 11.5.2022 dem Bundesfinanzgericht vor.

Mit Schreiben vom 14.7.2022 forderte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin zur Stellungnahme und Urkundenvorlage in Hinblick auf folgende Ergänzungspunkte zum Sachverhalt auf:

„1. Wie wurden die Grundstücke L_1 und L_2 (beide KG Y) vom Erwerb im Jahr 2009 bis zur Veräußerung (Versteigerung) im Jahr 2015 genutzt? Legen Sie allenfalls vorhandene diesbezügliche Vereinbarungen vor.“

2. Welche Einnahmen bzw. Erlöse wurden in den Jahren 2009 bis 2015 durch die Nutzung der Grundstücke erzielt?

3. Wie wurde der Erwerb der Grundstücke finanziert? Im Fall der Fremdfinanzierung sind bezugshabende Vereinbarungen sowie eine nach Jahren gegliederte Aufstellung über die Fremdfinanzierungskosten vorzulegen.

4. Aus Ihrem Schreiben vom 1.6.2011 an das Finanzamt Z („... Unsere Firma entwickelt auf dem angekauften Grundstück nach Durchführung einer zugesagten Flächenumwidmung ein Wohn- und Gewerbepjekt, das dann zur Veräußerung ansteht. Der Verkauf des Objektes soll binnen der nächsten 2 Jahre erfolgen. ...“) lässt sich ableiten, dass das Grundstück mit der Absicht erworben wurde, dieses zu bebauen und dann zu verkaufen. Der Geschäftszweig Ihres Unternehmens lautet ausweislich des Firmenbuches „Entwicklung von Immobilienprojekten“. Im Vorlageantrag bringen Sie dem gegenüber vor: „Es wurde ausreichend ... beabsichtigt und dokumentiert, das geplante Projekt selbst zu nutzen...“. Legen Sie geeignete Beweismittel dafür vor, dass eine Eigennutzung (Vermietung) der Liegenschaft von deren Ankauf an geplant war und betrieben wurde.“

In ihrer Stellungnahme vom 1.8.2022 führte die Beschwerdeführerin zusammengefasst aus, die Grundstücke L_1 und L_2 seien bis zur Versteigerung „gewerblich, betrieblich genutzt“ worden. Die Erlöse 2009-2015 seien „mit MWST gebucht“ worden. Sie seien durch Einlagerung von Baumaterialien, Geräten, Maschinen und Oldtimern erzielt worden. Die Grundstücke seien „anfangs durch die Übernahme der Finanzierung der BAWAG ..., teilweise mit Eigenmitteln, sowie dann durch die Finanzierung von B_GmbH ... per Darlehensvertrag mit C GmbH...“ finanziert worden, die Fremdfinanzierungskosten seien verrechnet worden. Auf dem Grundstück sei nach Durchführung einer zugesagten Flächenumwidmung ein Wohn- und Gewerbepjekt geplant gewesen. Das Projekt sei bis dato nicht verkauft worden. Die Erstaussage habe auf „noch einzuholenden Genehmigungen und Umwidmungen“ basiert. Die Grundstücke seien von Beginn an im Anlagevermögen gebucht gewesen. Sie habe keinen Einfluss auf die steuerfreie Zwangsversteigerung ausgeübt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine im Jahr 2009 gegründete und im Firmenbuch zu FN_x eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Ihr Geschäftszweig lautet „Entwicklung von Immobilienprojekten“. Sie erwarb mit Kaufvertrag vom 20.10.2009 die Liegenschaften L_1

und L_2. Der vereinbarte Kaufpreis betrug EUR 480.000,-, wobei ein Teilbetrag von EUR 390.000,- zuzüglich Umsatzsteuer auf die Liegenschaft L_1 und ein Teilbetrag von EUR 90.000,- zuzüglich Umsatzsteuer auf die Liegenschaft L_2 entfiel. Die Beschwerdeführerin machte im Rahmen der Veranlagung zur Umsatzsteuer 2009 die bezahlte Umsatzsteuer in Höhe von EUR 96.000,- als Vorsteuer geltend.

Am 23.3.2015 wurden beide Liegenschaften im Wege einer gerichtlichen Zwangsversteigerung der A_KG um das Meistbot von EUR 1.050.000,- rechtskräftig zur Gänze zugeschlagen. Die Beschwerdeführerin als verpflichtete Partei hat dem Exekutionsgericht nicht mitgeteilt, dass auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG 1998 verzichtet wird.

Diese Umstände ergeben sich aus dem Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten sowie aus dem Grund- bzw. Firmenbuch und sind zwischen den Parteien unstrittig.

Die Liegenschaften L_1 und L_2 waren dem Umlaufvermögen der Beschwerdeführerin zuzuordnen.

2. Beweiswürdigung

§ 198 UGB lautet auszugsweise:

„(1) In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und unter Bedachtnahme auf die Grundsätze des § 195 aufzugliedern.

(2) Als Anlagevermögen sind die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

(3) ...

(4) Als Umlaufvermögen sind die Gegenstände auszuweisen, die nicht bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen...“

Für die Frage der Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen oder Umlaufvermögen kommt es entscheidend darauf an, ob es dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens zu dienen. Es kommt somit auf die Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes an. Diese Zweckbestimmung wird häufig bereits aus der objektiven Eigenschaft des Vermögensgegenstandes, aus der Natur des Gegenstandes, aus der tatsächlichen Nutzung und aus dem Geschäftszweig des Unternehmens abzuleiten sein. Wenn aber eine solche objektive Funktionsbestimmung nicht mit Sicherheit möglich ist, ist die subjektive Widmung als letztlich entscheidendes Abgrenzungskriterium heranzuziehen. Ob

Liegenschaften durch Fruchtziehung genutzt werden sollen oder die Vermögensumschichtung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist. Es können auch Wirtschaftsgüter, die vorübergehend im Betrieb wie ein Anlagegut fungieren, gemessen an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes aber nicht dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauernd zu dienen, Umlaufvermögen darstellen (VwGH 13.4.2005, 2001/13/0028, VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159).

Bei der Lösung dieser Sachverhaltsfrage ist der Umstand, dass Grundstücke schon unter Bedachtnahme auf ihren meist verhältnismäßig hohen Preis nur in beschränktem Maße umsetzbar sind und daher schon nach der Natur der Sache nicht gleich der üblichen Handelsware laufend, sondern eben nur unregelmäßig und in einer verhältnismäßig geringen Zahl von Fällen erworben und abgesetzt werden können, die Erforderlichkeit einer über den Veranlagungszeitraum hinausgehenden mehrjährigen Betrachtung resultiert (VwGH 26.2.2003, 98/13/0065).

Zur tatsächlichen Nutzung der gegenständlichen Grundstücke zwischen Ankauf und Eigentumsverlust im Wege der Zwangsversteigerung konnten mangels Vorbringens der Beschwerdeführerin keine Feststellungen getroffen werden. Weder hat die Beschwerdeführerin dargestellt, aus welcher Betätigung im Zusammenhang mit den Grundstücken sie konkret Erlöse erzielt hat, noch welche Höhe diese erreicht hätten. Das Finanzamt hat diesbezüglich darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 2010 bis 2015 keinerlei Erlöse erklärt hat. Die zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen der Nutzung der Grundstücke blieben mangels Vorbringens und mangels Vorlage bezughabender Vereinbarungen im Dunklen. Ebenso wenig hat die Beschwerdeführerin Angaben dazu gemacht, in welcher Höhe Fremdfinanzierungskosten angefallen sind.

Der Geschäftszweig der Beschwerdeführerin („*Entwicklung von Immobilienprojekten*“) umfasst nach allgemeinem Sprachverständnis genau eine derartige Betätigung, wie sie die Beschwerdeführerin im Jahr 2011 gegenüber dem Finanzamt beschrieben hat: „*Unsere Firma entwickelt auf dem angekauften Grundstück nach Durchführung einer zugesagten Flächenumwidmung ein Wohn- und Gewerbeprojekt, dass dann zur Veräußerung ansteht. Der Verkauf des Objektes soll binnen der nächsten 2 Jahre erfolgen.*“. Eine langfristige Nutzung der Liegenschaften durch Fruchtziehung findet weder im Geschäftszweig Deckung noch entspricht sie der knapp zwei Jahre nach dem Ankauf der Grundstücke explizit geäußerten Absicht. Daran ändert auch die Darstellung als Anlagevermögen in den Bilanzen nichts. Das Finanzamt hat auch zutreffend unter Hinweis auf die herrschende Lehre (Hirschler (Hg.), Bilanzrecht I, 2.A., Rz 42 zu § 19 Abs. 2 und 4 UGB) darauf hingewiesen, dass in Zweifelsfällen aufgrund des Vorsichtsprinzips eine Zuordnung zum Umlaufvermögen vorzunehmen ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG 1994 ist die Lieferung von Grundstücken steuerfrei, es sei denn, der Unternehmer würde diesen Umsatz als steuerpflichtig behandeln (Abs. 2 leg. cit.). Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist im Fall der Lieferung von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren nur zulässig, wenn er spätestens bis 14 Tage nach Bekanntgabe des Schätzwertes dem Exekutionsgericht mitgeteilt wird (*Melhardt/Tumpel* (Hg.), UStG, 3.A., 2021, Rz 331 zu § 6). Eine solche Mitteilung ist unstrittig unterblieben. Die Beschwerdeführerin hat daher im Zeitraum März 2015 einen steuerfreien Grundstücksumsatz erzielt.

§ 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.“*

§ 12 Abs. 3 UStG 1994 lautet auszugsweise: *„Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen:*

- 1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet;*
- 2. Die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt; ...“.*

Ob Gegenstände oder sonstige Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden, ist an Hand des wirtschaftlichen Zusammenhanges im Zeitpunkt der Lieferung bzw. Erbringung der Leistung an den Unternehmer zu beurteilen. Eine spätere Änderung des Zusammenhanges ist eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, sodass eine Korrektur nach Maßgabe des § 12 Abs. 10 oder 11 UStG 1994 vorzunehmen ist (VwGH 27.4.2005, 2003/14/0091).

Durch die Zwangsversteigerung der gegenständlichen Grundstücke ohne Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG 1994 ist eine Änderung jener Verhältnisse eingetreten, welche die Beschwerdeführerin zum Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten der Grundstücke berechtigt hatten. Da die Grundstücke dem Umlaufvermögen angehörten, ist in Anwendung des § 12 Abs. 11 UStG 1994 die anlässlich deren Erwerbes geltend gemachte Vorsteuer zur Gänze zu berichtigen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revisionszulässigkeit)

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. Entscheidungswesentlich war zur Zuordnung von Grundstücken zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen eine Würdigung von Sachverhaltselementen. Die rechtliche Würdigung des festgestellten Sachverhaltes ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz, weshalb mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung die Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 12. Jänner 2023