

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri*** den Richter ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***,

über die Beschwerde vom 19. Dezember 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 25. November 2014 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 2013 bzw. die Beschwerde vom 5. Juli 2017 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 31. Mai 2017 betreffend Umsatzsteuer 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. Dezember 2023 im Beisein des Schriftführers ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin ist im Bereich des Realitätenwesens tätig. Im Zuge einer Außenprüfung hat das Finanzamt folgenden hier strittigen Sachverhalt festgestellt (weitere getroffene Feststellungen sind nicht angefochten, weshalb auf eine Darstellung verzichtet wird):

*„Die ***Bf1*** hat die Liegenschaft ***Straße 1*** am 06.09.2002 erworben
Im Jahr des Kaufes lag kein abweichendes Wirtschaftsjahr vor.
In den Jahren 2002 bis 2007 wurden Großreparaturen durchgeführt.
Der Bilanzstichtag wurde im Jahr 2010 auf den 30.11. vorverlegt.
Die Liegenschaft wurde umsatzsteuerpflichtig vermietet.*

Mit Kaufvertrag vom 08.08.2013 wurde die Liegenschaft umsatzsteuerfrei verkauft. Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums wurde mit 01.12.2013 vereinbart.“

Die Bf. nahm (im Rahmen einer Selbstanzeige) die Vorsteuerberichtigung für Vorsteuern aus dem Jahr 2005 im Ausmaß von 1/10 und für Vorsteuern aus dem Jahr 2007 im Ausmaß von 3/10 (in Summe 3.794,52 Euro) vor, wohingegen das Finanzamt die Ansicht vertrat, dass für Vorsteuern aus dem Jahr 2004 eine Berichtigung im Ausmaß von 1/10 vorzunehmen sei, für Vorsteuern aus dem Jahr 2005 im Ausmaß von 2/10 und für Vorsteuern aus dem Jahr 2007 im Ausmaß von 4/10 (in Summe 18.536,79 Euro).

Als Konsequenz dieser Feststellung setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 12. Dezember 2014 die Umsatzsteuer für den Monat 12/2013 fest und nahm darin die Berichtigung der Vorsteuer wie oben dargelegt vor.

In weiterer Folge wurde die Bf. mit Bescheid vom 31. Mai 2017 zur Umsatzsteuer für das abweichende Wirtschaftsjahr 12/2013 – 11/2014 veranlagt. In diesem Umsatzsteuerbescheid 2014 wurde die Vorsteuerberichtigung wie im Festsetzungsbescheid 12/2013 angesetzt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27. Jänner 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid 2013, mit Beschwerdeverentscheidung vom 18. Juni 2019 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 ab.

Mit Schreiben vom 17. Februar 2015 beantragte die Bf. die Behandlung der Beschwerde gegen den Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid 12/2013 bzw. mit Eingabe vom 1. Juli 2019 die gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 durch das BFG.

Die Bf. begründete ihre Beschwerde folgendermaßen:

„§ 20 Abs. 3 letzter Satz UStG lautet: „Ist das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr Veranlagungszeitraum, so tritt in den einzelnen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes an die Stelle des Kalenderjahres sinngemäß das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr.“

Aufgrund dieser eindeutigen Gesetzesbestimmung ist auch in § 12 Abs. 10 UStG für den Fall eines abweichenden Wirtschaftsjahres statt des Begriffs „Kalenderjahr“ der des „Wirtschaftsjahres“ zu setzen (siehe auch Mayr, Rz 623 zu § 12 in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer).

Nach Rz 2687 UStR 2000 ist bei der Berechnung der Steuer "von der Summe der nach § 1 Abs. 1 und Abs. 2 UStG steuerbaren Umsätze auszugehen, für welche die Steuerschuld im Veranlagungszeitraum entstanden ist. Zu berücksichtigen sind ua im Veranlagungszeitraum geschuldete Steuerbeträge bzw. Berichtigungen gemäß § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG. Auch die Umsatzsteuerrichtlinien sprechen vom Veranlagungszeitraum (im gegenständlichen Fall das abweichende Wirtschaftsjahr) und nicht vom „Kalenderjahr“.

Die Wortinterpretation für das „Kalenderjahr“ stimmt damit nur für den Regelfall, dass der Veranlagungszeitraum dem Kalenderjahr entspricht. In jenen Fällen, in welchen der

Veranlagungszeitraum vom Kalenderjahr abweicht (Wirtschaftsjahr), ist der Begriff Kalenderjahr durch Wirtschaftsjahr zu ersetzen (§ 20 Abs. 3 letzter Satz UStG).

Zur Ersatzbegründung der Finanzbehörde (3. Absatz der Begründung) „Berichtigung im Zeitpunkt des Abschlusses des Verfügungsgeschäftes“

Eine Lieferung ist nach § 3 UStG mit Verschaffen der Verfügungsmacht gegeben, das ist nicht bereits mit Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes (Kaufvertrag), sondern erst mit Abschluss des Verfügungsgeschäftes, wenn dieses zeitlich nach dem Verpflichtungsgeschäft liegt. Die Frage ist demnach, welchen Zeitpunkt der Vertrag für die körperliche Übergabe vorsieht. Die Übergabe ist auch damit dokumentiert, dass die Nutzung der Liegenschaft ab 01.12.2013 durch den Käufer erfolgt ist. Die Einnahmen davor standen noch dem Verkäufer zu, welcher auch die Umsatzsteuer abführte.

Mit Abschluss des Kaufvertrages am 8. August 2013 wurde lediglich das Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen. Das Objekt wurde an den Käufer mit 1. Dezember 2013 übergeben.

*Die Mieteinnahmen fließen nachweislich bis zum Übergabezeitpunkt der Verkäuferin, der ***Bf1***, zu und wurden auch von dieser bis zum Übergabezeitpunkt umsatzsteuerpflichtig behandelt. Erst mit Übergabe des Objektes, im Dezember 2013, fließen die Mieteinnahmen dem Erwerber zu. Aufgrund dieser Tatsache ist die Änderung der Verhältnisse mit der Übergabe des Objektes (das ist der Dezember 2013) im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG eingetreten.“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den Büchern der Bf. und ist unbestritten (vgl. Beschwerde vom 5. Juli 2017):

Die Bf. hat am 6. September 2002 die Liegenschaft ***Straße 1*** erworben. In den Jahren 2004, 2005 und 2007 hat die Bf. Großreparaturen durchgeführt, für die der Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, weil die Liegenschaft umsatzsteuerpflichtig vermietet wurde. Mit Kaufvertrag vom 8. August 2013 wurde die Liegenschaft umsatzsteuerfrei verkauft, wobei im Vertrag die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums mit 1. Dezember 2013 vereinbart wurde.

Im Jahr 2010 wurde der Bilanzstichtag der Gesellschaft auf den 30. November vorverlegt. Diese Änderung des Wirtschaftsjahres wurde auch für die Umsatzsteuer beantragt.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Rechtslage

§ 12 UStG 1994 in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

(10) 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 Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder 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 diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden 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.

§ 20 UStG 1994 lautet auszugsweise:

(3) Hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres ausgeübt, so tritt dieser Teil an die Stelle des Kalenderjahres. Wählt ein Unternehmer ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr als Veranlagungszeitraum (Abs. 1), so sind alle Umsätze, die er in diesem Zeitraum im Rahmen seines Unternehmens ausführt, diesem Veranlagungszeitraum zuzuordnen; als Veranlagungszeitraum im Jahr des Überganges gilt der Zeitraum vom Beginn des Kalenderjahres bis zum Beginn des Wirtschaftsjahres. Fallen die Voraussetzungen für einen vom Kalenderjahr abweichenden Veranlagungszeitraum nachträglich weg, so ist nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet, das Kalenderjahr Veranlagungszeitraum; in einem solchen Fall gilt der Zeitraum vom Ende des Wirtschaftsjahres bis zum Beginn des folgenden Kalenderjahres als eigener Veranlagungszeitraum. Ist das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr Veranlagungszeitraum, so tritt in den einzelnen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes an die Stelle des Kalenderjahres sinngemäß das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr.

2.2. Beschwerde gegen den Festsetzungsbescheid 12/2013 und Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt nach § 253 BAO die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Im Beschwerdefall tritt der Umsatzsteuerbescheid 2014, der den Zeitraum von 12/2013 bis 11/2014 betrifft, an Stelle des Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheides für den Zeitraum 12/2013.

Die Beschwerde vom 19. Dezember 2014 (betr. Umsatzsteuerfestsetzung 12/2013) gilt damit auch als gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 gerichtet. Da dieser Umsatzsteuerbescheid 2014 an Stelle des Festsetzungsbescheides 12/2013 getreten ist, ist inhaltlich nur über den Umsatzsteuerbescheid 2014 abzusprechen. Durch diese Entscheidung ist gleichzeitig die Beschwerde vom 5. Juli 2017 (betr. Umsatzsteuer 2014) erledigt.

2.3. Berichtigungszeitraum gem. § 12 Abs 10 UStG 1994

Für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgeblich. Sind in diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen erfüllt, kann der Vorsteuerabzug in voller Höhe vorgenommen werden (vgl. VwGH 30.9.2009, 2008/13/0174). Nach den Bestimmungen des § 12 Abs. 10 bis 11 UStG 1994 kann eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, nach den dort geregelten Voraussetzungen und innerhalb der dort angeführten Fristen zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzuges führen (VwGH 23.11.2022, Ro 2021/15/0017).

Unstrittig wurde das fragliche Gebäude in den Jahren 2004, 2005 und 2007 (Jahre, in denen Großreparaturen unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges durchgeführt wurden) für umsatzsteuerpflichtige Vermietungsumsätze genutzt und im Dezember 2013 umsatzsteuerfrei verkauft. Damit trat die Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich sind (nämlich die Art der Verwendung) im Dezember 2013 ein.

Bei der Änderung der Verhältnisse von als Anlagevermögen verwendeten Wirtschaftsgütern sieht § 12 Abs 10 UStG 1994 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung vor, dass die Änderung befristet zu berücksichtigen ist: Die Frist beginnt bei nachträglichen Herstellungskosten (um diese handelt es sich im Beschwerdefall unstrittig) vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind (§ 12 Abs 10 zweiter Absatz UStG 1994).

Daher begann die Frist für die Berichtigung von Vorsteuern des Jahres 2004 mit Beginn des Jahres 2005 zu laufen, die für Vorsteuern des Jahres 2005 mit Beginn des Jahres 2006 und die für Vorsteuern aus dem Jahr 2007 mit Beginn des Jahres 2008. In all diesen Jahren war für die Bf. der Veranlagungszeitraum das Kalenderjahr.

Die Frist endet mit Ablauf des neunten Kalenderjahres, das dem Kalenderjahr der erstmaligen Nutzung folgt (§ 12 Abs 10 UStG 1994; vgl. Ruppe/Achatz, UStG 1994⁵, § 12 Tz 309).

Nach Ansicht der Bf. ist § 20 Abs 3 UStG 1994 („Ist das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr Veranlagungszeitraum, so tritt in den einzelnen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes an die Stelle des Kalenderjahres sinngemäß das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr“) im Beschwerdefall einschlägig, sodass das abweichenden Wirtschaftsjahr 12/2012 – 11/2013 an Stelle des Kalenderjahres 2013 tritt. Damit würde die im Dezember 2013 eingetretene Änderung der Verhältnisse in das abweichende Wirtschaftsjahr 2014 fallen und der Berichtigungszeitraum würde sich um 1 Jahr verkürzen.

Die Ansicht der Bf. wird – mit Ausnahme des von der Bf. zitierten Beitrages von Mayr in Scheiner/Kolacny/Caganek, MwSt, § 12 Rz 623 - in der Literatur nicht geteilt:

Ruppe/Achatz, UStG 1994⁵, § 20 Tz 15 vertreten die Ansicht, dass es bei allen Bestimmungen, in denen das Kalenderjahr sichtlich nicht als Veranlagungszeitraum gemeint ist, auch bei abweichenden Wirtschaftsjahren bei der Berechnung nach Kalenderjahren bleibt. Das gelte auch für die Fristberechnung nach § 12 Abs 10 UStG 1994.

Auch Kollmann/Schuchter erachten in Melhardt/Tumpel, UStG³, § 12 Tz 477 für die Vorsteuerberichtigung ausschließlich das Kalenderjahr als maßgeblich.

Beachtet man bei der Interpretation den Sinn des § 20 Abs 3 UStG 1994 kommt man zu keinem anderen Ergebnis: Wurde für ertragsteuerliche Zwecke ein abweichendes Wirtschaftsjahr gewählt, so wird die gesamte Buchführung auf das abweichende Wirtschaftsjahr abgestellt. Daher ist es zweckmäßig, auch die umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten wie zB Melden des Umsatzes und der Vorsteuern usw. an die Buchführung anzupassen. Demgegenüber erfordern Berichtigungen gem. § 12 Abs 10 UStG 1994 immer eine von der laufenden Buchführung unabhängige Berechnung, sodass keine Notwendigkeit besteht, für die Berichtigung dieselben Zeiträume zu wählen wie für das Ertragsteuerrecht.

Schließlich kommt im Beschwerdefall dazu, dass im Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges der Veranlagungszeitraum der Bf. das Kalenderjahr war und sie erst innerhalb des Beobachtungszeitraumes auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr gewechselt hat. Auch dieser Umstand rechtfertigt es, dass für die Berichtigung weiterhin das Kalenderjahr maßgeblich ist, das ansonsten der Beginn und das Ende einer Jahresfrist nach unterschiedlichen Kriterien berechnet würden.

Im Beschwerdefall endet daher die Frist für Vorsteuern des Jahres 2004 mit Ablauf des Jahres 2013, die für Vorsteuern des Jahres 2005 mit Ablauf des Jahres 2014 und die für Vorsteuern aus dem Jahr 2007 mit Ablauf des Jahres 2016.

Die vom Finanzamt vorgenommene Berichtigung entspricht somit der Rechtslage, weshalb die Beschwerde abzuweisen war.

2.4. 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 Beschwerdefall gibt es keine Judikatur zur Frage, ob im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres dieses für Zwecke des § 12 Abs 10 UStG 1994 an Stelle des Kalenderjahres tritt. Die Revision war daher zuzulassen.

Wien, am 12. Dezember 2023