

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.^a Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Securitas Revisions- und Treuhandgesellschaft m.b.H., Porzellangasse 51, 1090 Wien und Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse/Freyung 1, 1013 Wien, über die Beschwerde vom 19. Mai 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe je vom 25. März 2021 die Umsatzsteuer 2012-2014 betreffend (Steuernummer ***BF1StNr2***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. November 2023 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage ./I bis ./III angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen integrierenden Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist einerseits die Frage strittig, ob den angefochtenen Erledigungen - aufgrund des Fehlens einer Unterschrift - Bescheidqualität zukommt und andererseits, ob als Folge der steuerfreien Veräußerung von Immobilien eine Vorsteuerberichtigung für Aufwendungen im Zusammenhang mit (von der belangten Behörde bejahten) sog. „Großreparaturen“ oder allenfalls aus anderen Gründen vorzunehmen ist.

Im Zuge einer in den Jahren **2018 - 2021** am Sitz der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) durchgeführten Außenprüfung gemäß §§ 147ff BAO ua die Umsatzsteuer 2012-2014

betreffend, wurde – soweit für das gegenständliche Verfahren von Relevanz – die Feststellung getroffen, dass in den zu prüfenden Jahren sowohl ganze Wohnobjekte als auch einzelne Mietwohnungen – beides Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens – an fremde Dritte verkauft worden waren, dies unecht steuerbefreit. Die Errichtung bzw. Vermietung der verkauften Immobilien sei vor dem 30.03.2012 erfolgt. Die Prüfung habe gezeigt, dass für einen Teil der verkauften Objekte sowohl im Jahr des Verkaufes als auch in den Vorjahren umfangreiche Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt und für deren Kosten der Vorsteuerabzug lukriert worden war; die Finanzierung dieser Maßnahmen [Komplettisanierung der Fassaden (Vollwärmedämmung); Austausch von Fenstern und Türen; Komplettaustausch des Daches; Einbau von Aufzugsanlagen; Erneuerung der Zentralheizungsanlage udgl.] sei durch die im Rahmen der monatlichen Mietvorschreibungen eingehobenen sog. „Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge“ (idF kurz: EVB) gemäß § 14 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (BGBl. I Nr. 147/1999, idF kurz: WGG) erfolgt. Unecht steuerbefreite Verkäufe stellten – so die Betriebsprüfung weiter – eine Änderung der Verhältnisse dar. Die durchgeführten umfangreichen Instandsetzungen seien unter den Begriff der „Großreparaturen“ zu subsumieren, weshalb es in den Streitjahren zu einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 kommen müsse.

Die belangte Behörde schloss sich der Rechtsansicht der Betriebsprüfung an und erließ am **25.03.2021** einerseits für die Jahre 2012 und 2013 Bescheide die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend, sowie andererseits (neue) Sachbescheide für den Zeitraum 2012 – 2014; in letzteren erfolgten jeweils unter der KZ 063 umfangreiche Vorsteuerberichtigungen (2012 iHv Euro xxxxxx; 2013 iHv Euro xxxxxx und im Jahr 2014 iHv Euro xxxxxx).

Dagegen richtet sich die – nach Fristverlängerung bis 31.05.2021 – mit **19.05.2021** datierende und ausschließlich gegen die Sachbescheide gerichtete Beschwerde der steuerlich vertretenen Bf.; sie moniert darin einzig die vorgenommene Vorsteuerberichtigung als unrichtig. Für Instandsetzungsaufwendungen (inklusive Großreparaturen), die aus EVBs nach dem WGG finanziert werden, bestehe dem Grunde nach keine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994, da – so die Rechtsansicht der Bf. – die Instandsetzungsaufwendungen mit steuerpflichtigen Erlösen, nämlich den umsatzsteuerpflichtigen EVBs in direktem Zusammenhang stünden. Selbst wenn dieser Rechtsansicht nicht gefolgt werden sollte, handle es sich beim Großteil der Instandsetzungsaufwendungen um keine Großreparaturen im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994 und habe für diesen Teil der Arbeiten eine Vorsteuerberichtigung zu unterbleiben. In der Folge führt die Bf. weiter aus, dass die EVBs über einen eigenen Rechnungskreis auf der Passivseite gebucht und in der Bilanz dargestellt werden würden. Rein wirtschaftlich finanzierten die WGG-Mieter die Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten direkt aus den umsatzsteuerpflichtigen EVBs. Da nach der Rechtsprechung des OGH auch alle bis zum 30.6.2016 eingehobenen und nicht verbrauchten EVBs unverzüglich und zuzüglich gesetzlicher Verzugszinsen zurückzuerstatten seien, werde deutlich, dass es sich bei den EVBs um keinen Teil des Mietentgeltes, sondern um eigenständige Beiträge handle. Bei den EVBs lägen aus

Sicht der Bf. gar keine ertragssteuerlichen Aufwendungen vor. Die Aufwendungen seien auch nicht vom Unternehmer bzw. dem Eigentümer der WGG-Objekte zu tragen, da sie weder in der Bilanz im Anlagevermögen aktiviert, noch in der GuV aufwandwirksam das Ergebnis mindern würden. Auch stünden die Erhaltungs-, und Verbesserungsarbeiten aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 12 Abs. 4 UStG 1994 in direktem Zusammenhang mit den bereits vereinnahmten umsatzsteuerpflichtigen EVBs. Im konkreten Fall bestehe ein klarer Zusammenhang zwischen den aus den Instandsetzungsmaßnahmen resultierenden Kosten und den EVBs. Ihre Verwendung sei nämlich ex lege zweckgebunden und dürfe gemäß § 14 lit d WGG ausschließlich für Erhaltungs-, sowie nützliche Verbesserungsarbeiten verwendet werden. Vor diesem Hintergrund mangle es daher allgemein an der Voraussetzung der Änderung der Verhältnisse. Schließlich handle es sich bei den gegenständlich durchgeführten bloßen Verbesserungs-, und Verschönerungs- bzw. Renovierungsarbeiten nicht um „Großreparaturen“ im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994, da bei einer „Reparatur“ ein Schaden vorliegen müsse und es an einem solchen bei einer bloßen „Renovierung“ mangle. Schließlich wurde auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat gestellt.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am **26.07.2021** dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor und beantragte in einem deren Abweisung.

Am **16.10.2023** fand vor dem erkennenden Gericht ein Erörterungstermin statt, im Zuge dessen die Sach- und Rechtslage mit den Parteien erörtert und diesen die Vorlage weiterer Unterlagen bzw. die Klärung weiterer Punkte aufgetragen wurde. Weiters stellten die Parteien verschiedene Sachverhaltselemente als richtig außer Streit.

Mit Schreiben vom **24.10.2023** zog die Bf. ihren Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück. Am selben Tag teilte die belangte Behörde jene zu berichtigenden Vorsteuerbeträge mit, die ihrer Ansicht nach aus Baumaßnahmen resultierten, die im Jahr des Verkaufes der Objekte gesetzt worden waren; rechtlich seien diese Beträge – so die belangte Behörde darin weiter - weder unter den Tatbestand des § 12 Abs. 10 noch Abs. 11 UStG 1994 zu subsumieren, sondern lägen dabei jeweils Fälle des Ausschlusses vom Vorsteuerabzug gemäß Abs. 3 leg. cit. vor. Betraglich habe diese geänderte Rechtsansicht jedoch keinerlei Auswirkungen auf die streitgegenständlichen Bemessungsgrundlagen bzw. Abgabebeträge, da die in diesen Kosten enthaltenen Vorsteuerbeträge ohnedies bereits in den angefochtenen Bescheiden zur Gänze korrigiert worden waren.

Mit weiterem Schriftsatz vom **02.11.2023** erhob die Bf. Einwendungen gemäß § 87 Abs. 6 BAO gegen das Protokoll über den Erörterungstermin und führte zur darin festgehaltenen Außerstreitstellung im Zusammenhang mit der Überschreitung der „2%-Marge“ aus, dass sich diese auf das Verhältnis zwischen den unter ein und derselben Projektnummer verbuchten

Instandsetzungsmaßnahmen zu den Anschaffungskosten des betreffenden Objektes bezogen habe und nicht auf die Höhe der einzelnen Aufwandskategorien.

Am **06.11.2023** wies sich die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH als weitere steuerliche Vertreterin der Bf. aus und erstattete umfassendes Vorbringen dazu, weshalb den angefochtenen Erledigungen keine Bescheidqualität zukommen könne. Diese würden nämlich – so die Begründung - keine Unterschrift iSd § 96 Abs. 1 BAO aufweisen, eine solche wäre aber für deren Rechtswirksamkeit unabdingbar, da es sich bei den strittigen Schriftstücken nicht um mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Bescheide handle. Sollte das Gericht jedoch das Tatbestandsmerkmal der automationsunterstützten Datenverarbeitung bejahen, sei dennoch aufgrund der Judikatur des VfGH die Nichtigkeit zu bejahen, da nach dieser bei Fehlen einer handschriftlichen Unterschrift zumindest eine elektronische Amtssignatur iSd § 19 E-Government-Gesetz (idF kurz: E-GovG) vorliegen müsse. Da das im Rahmen der elektronischen Amtssignatur verwendete sog. „Zwischeninstanzzertifikat“ – das für die Validierung notwendig sei – zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht in der Datenbank der Fa. A -Trust veröffentlicht gewesen sei, sei folglich auch die elektronische Amtssignatur selbst ungültig und damit die signierten und angefochtenen Bescheide unwirksam.

Die Bf. führte am **06.11.2023** zu den im Erörterungstermin aufgetragenen Punkten weiter aus und legte diverse Unterlagen vor. Die Schriftsätze wurden den Parteien wechselseitig zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs mit verfahrensleitenden Verfügungen je vom **07.11.2023** zugestellt. Am **24.11.2023** fand eine mündliche Verhandlung statt, die mit Verkündung des Beschlusses endete, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe. Mit Schreiben vom **01.12.2023** erstattete die Bf. weiteres Vorbringen zur Frage des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen einzelnen konkret genannten Investitionen; die belangte Behörde brachte am **05.12.2023** zu diversen Rechtsfragen weiter vor. Den Parteien wurde dazu wechselseitig Gehör gewährt.

II. Sachverhalt

Die Bf. ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xx.xxxx gegründete und als gemeinnützig anerkannte Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in der politischen Gemeinde XX. Der Gegenstand bzw. Zweck des Unternehmens ist gemäß § 2 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages in den für den Streitzeitraum gültigen Fassungen neben der Errichtung, dem Erwerb und der Veräußerung von Immobilien (§ 2 Abs. 1 Z 1 Gesellschaftsvertrag idF vom xx.xx.xxxx, xx.xx.xxxx bzw. xx.xx.xxxx) auch die Erbringung von auf Immobilien bezogenen Dienstleistungen, insbesondere deren Inbestandgabe sowie deren Verwaltung (§ 2 Abs. 1 lit. c Gesellschaftsvertrag idF vom xx.xx.xxxx, xx.xx.xxxx bzw. xx.xx.xxxx).

In den Jahren 2012-2014 veräußerte die Bf. – die den Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (Mai bis April) ermittelt - aus dem Anlagevermögen mehrere Wohnobjekte – die jeweils vor dem 30.3.2012 errichtet und in Bestand gegeben wurden -, ohne dass dabei die Option nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 ausgeübt worden wäre, wobei an den Objekten sowohl in den Veranlagungszeiträumen (bzw. Kalenderjahren) vor den Veräußerungen, als auch im selben Veranlagungszeitraum (bzw. Kalenderjahr) diverse bauliche Maßnahmen durchgeführt worden waren. Die baulichen Maßnahmen wurden von der Bf. im eigenen Namen und auf eigene Rechnung beauftragt; sie lukrierte schließlich auch im eigenen Namen und auf eigene Rechnung die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge. Von den Baumaßnahmen und den späteren (unecht steuerbefreiten) Verkäufen betroffenen waren folgende Immobilien [samt Adressen, Baujahr, Kosten der jeweiligen Maßnahme(n), Anschaffungs- und Herstellungskosten (AK/HK), Kosten der jeweiligen Maßnahme in % der AK/HK und Beschreibung der Maßnahme]:

[...]

Die Finanzierung der genannten Maßnahmen erfolgte teilweise durch die von der Bf. im Rahmen der monatlichen Mietzinsvorschreibungen von den Mietern eingehobenen und der 10%igen Umsatzsteuer unterzogenen EVBs iSd § 14 iVm § 14 lit d WGG (die in einem eigenen Rechnungskreis gebucht und die Investitionsaufwände in der Folge auch dort von den Passiva abgezogen wurden); in jenen Fällen jedoch, in denen die Kosten der in der Tabelle dargestellten Arbeiten durch die EVB-Rücklagen der einzelnen Objekte nicht gedeckt waren, wurden vorerst Fremdmittel (Kredite bei Banken bzw. Eigenmittel der Bf. bzw. der Konzernmutter) zur Begleichung herangezogen. Die damit im Zusammenhang stehenden Zinsaufwände wurden den Mietern im Zuge der jährlich zu erstellenden EVB-Abrechnungen verrechnet. Die Fremdmittel selbst wurden (bzw. werden) wiederum mit den – zeitlich nach Begleichung der einzelnen Rechnungen bzw. Geltendmachung der daraus resultierenden Vorsteuerbeträge – von den Mietern eingehobenen EVBs getilgt. Schließlich wurden zum Teil auch nichtrückzahlbare Förderungen zur Bezahlung der strittigen Maßnahmen verwendet.

Der jeweilige Nutzen der in der vorstehenden Tabelle dargestellten Arbeiten für die betroffenen Immobilien war – was jene Maßnahmen anlangt, die einer Berichtigung zuzuführen sind, bzw. bei denen der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist (vgl. dazu unter Pkte. IV. 4.1.2.-4.1.4) – zu den jeweiligen Veräußerungszeitpunkten noch vorhanden.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Bf. (Gründung, Sitz, Unternehmensgegenstand) gehen aus einer Einsicht in das öffentliche Firmenbuch (samt den in der Urkundesammlung hinterlegten Gesellschaftsverträgen) hervor.

Sowohl die (unecht steuerfreien) Veräußerungen, die Investitionen (sowohl deren Art als auch das Investitionsvolumen bzw. der Investitionszeitpunkt), die Lage und Anzahl der veräußerten Immobilien, deren Errichtung sowie Inbestandgabe bzw. Nutzung, als auch die Finanzierung der in Frage stehenden Aufwendungen sind zwischen den Parteien unstrittig (Protokoll ET vom 16.10.2023, S. 1 und 3f; Protokoll mündliche Verhandlung vom 24.11.2023, S. 1 und 5).

Nachdem auch für das Gericht keinerlei Zweifel an der Richtigkeit dieser Sachverhaltselemente bestand, waren die entsprechenden Feststellungen zu treffen. Dass die Arbeiten von der Bf. beauftragt, die Rechnungen auf sie ausgestellt und die Vorsteuer auch von ihr geltend gemacht wurde, hat die Bf. im Zuge des Erörterungstermins zugestanden (Protokoll ET vom 16.10.2023, S. 5). Auch die in der Tabelle unter Punkt II. Sachverhalt festgestellten Adressen, Baujahre, Kosten der jeweiligen Maßnahme(n), Anschaffungs- und Herstellungskosten (AK/HK), Kosten der jeweiligen Maßnahmen in % der AK/HK und die dort beschriebenen Maßnahmen, sind zwischen den Parteien unstrittig und wurden der von den Streitteilen während der Betriebsprüfung gemeinsam erstellten Auflistung bzw. der dieser korrespondierenden Beilage ./I zum Schriftsatz der Bf. vom 6.11.2023 samt Ergänzung gemäß Schreiben vom 24.11.2023 entnommen.

Was die Feststellungen zur Finanzierung der strittigen Aufwendungen anlangt, so besteht auch in diesem Punkt Einigkeit zwischen den Streitteilen (Beschwerde vom 19.05.2021, Pkt. 3.1., Bp.-Bericht vom 01.04.2021, Tz 1). Dass sowohl Fremdmittel, als auch nichtrückzahlbare Förderungen zur Finanzierung herangezogen werden mussten, legte die Bf. selbst dar (Protokoll ET vom 16.10.2023, S. 3; Protokoll mündliche Verhandlung vom 24.11.2023, S. 4f).

Die Werthaltigkeit der baulichen Maßnahmen zum Zeitpunkt der Veräußerung steht einerseits, was die Leistungen im Zusammenhang mit den Heizungsanlagen, Fenster-/Türentausche, thermischen Sanierungen (Vollwärmeschutz und Dämmungen) und Dacherneuerungen betrifft, zwischen den Parteien außer Streit (Protokoll ET vom 16.10.2023, S. 5); die Bf. bestreitet – wenn auch nur unsubstantiell –, dass der Nutzen einzelner sonstiger Arbeiten (nämlich Maler-, Fliesenlegerarbeiten, Elektroinstallationen, Errichtung Carportanlagen bzw. Erneuerung Außenanlagen) beim Verkauf nicht mehr vorhanden gewesen wäre. Dieser Einwand kann bei jenen Tätigkeiten, deren Volumen je mehr als 2% der ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ausmachte und sohin als nicht unbeträchtlich zu qualifizieren ist, nicht nachvollzogen werden. Im Übrigen hat die Bf. – obwohl sie dazu vom Gericht ausdrücklich aufgefordert wurde (Protokoll ET vom 16.10.2023, S. 5) – Gründe, die gegen die behauptete Werthaltigkeit sprechen weder meritorisch dargelegt, noch de facto unter Beweis gestellt.

IV. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilstattgabe)

4.1.1. Zum Einwand der rechtlich nicht existent gewordenen Bescheide

Die Bf. sprechen den angefochtenen Entscheidungen die Bescheidqualität ab, da sie weder gemäß § 96 Abs. 1 BAO unterfertigt worden seien, noch die darauf aufscheinende Amtssignatur den gesetzlichen Vorgaben des § 19 E-GovG (bzw. der eIDAS-VO) entspreche. Auch sei aus der Entscheidung des VfGH vom 09.03.2023, G 295/2022 abzuleiten, dass jeder mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Bescheid zumindest eine gültige Amtssignatur nach der vorgenannten Norm aufweisen müsse. Schließlich seien die gegenständlichen Bescheide nicht ausschließlich automationsunterstützt, sprich maschinell erstellt worden, sondern durch menschliches Zutun, was aus dem in der jeweiligen Bescheidbegründung enthaltenen Hinweis auf den Bericht zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18.12.2020 hervorgehe, weshalb die Bestimmung des § 96 Abs. 2 BAO ohnedies unanwendbar sei.

Richtig ist – was die Parteien ohnedies außer Streit stellten (vgl. Protokoll mündl. VH vom 24.11.2023, S.2) –, dass zum Zeitpunkt der Zustellung der strittigen Bescheide das im Rahmen der Amtssignatur verwendete Zwischeninstanzzertifikat „a-sign-corporate-07“ nicht in der Zwischeninstanzzertifikatsdatenbank der Fa. A-Trust veröffentlicht war. Aus diesem Faktum ist jedoch für den Rechtsstandpunkt der Bf. aus nachfolgenden Gründen nichts zu gewinnen: So lautet § 96 Abs. 2 BAO nämlich in der – im konkreten Fall anzuwendenden – Fassung des Steuerreformgesetzes 2020, BGBl I 2019/103 (in Kraft seit 30.10.2019) wörtlich, wie folgt: *„Ausfertigung, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, wozu jedenfalls auch Ausfertigungen in Form von mit einer Amtssignatur gemäß § 19 E-Government-Gesetz versehenen elektronischen Dokumenten zählen, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt. [...]“*. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte die Rechtswirksamkeit einer automationsunterstützt erstellten Erledigung – entgegen der Auffassung der Bf. – gerade nicht strikt mit dem Erfordernis der Verwendung einer Amtssignatur verbunden sein; im Gegenteil: Mit einer Amtssignatur versehene Erledigungen gelten – nach dem klaren Gesetzestext – „jedenfalls“ (arg: somit aber nicht ausschließlich) als automationsunterstützt erstellt. Dem Wortlaut dieser Bestimmung kann deshalb gerade nicht – wie von der Bf. suggeriert – entnommen werden, dass eine Ausfertigung nur dann als mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt zu qualifizieren ist, wenn sie mit einer Amtssignatur versehen wurde. Auch den parlamentarischen Materialien ist ein derartiger Wille des Gesetzgebers nicht zu entnehmen (984/A XXVI. GP S 68). Der – von der Bf. eingemahnte – „Gleichklang“ zwischen

§ 96 Abs. 2 BAO und § 18 Abs. 4 AVG (der im allgemeinen Verwaltungsverfahren expressis verbis für Ausfertigungen in Form von elektronischen Dokumenten eine Amtssignatur iSd § 19 E-GovG fordert, vgl. dazu weiter unten) kann – entgegen den Ausführungen der Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung (vgl. Beilage ./III, S. 4 Pkt. (9) des Protokolls vom 24.11.2023) – auch nicht den Gesetzesmaterialien entnommen werden: Die von der Bf. bemühte Passage in den AB 687 BlgNR 26. GP, 37f möchte nämlich unmissverständlich einen „Gleichklang“ zwischen diesen Normen lediglich im Bereich der Ausfertigungen in Form von *Ausdrucken* von mit einer Amtssignatur versehenen elektronischen Dokumenten sowie für Kopien solcher Ausdrücke, nicht aber für automationsunterstützt erstellte „Urschriften“ hergestellt wissen. Als Zwischenergebnis ist sohin an dieser Stelle festzuhalten, dass - wie bisher - seit dem Inkrafttreten des StRefG 2020 Bescheide dann keiner eigenhändigen Unterschrift bedürfen, wenn sie zwar automationsunterstützt – aber ohne Amtssignatur - erstellt wurden.

Daran vermag nach Ansicht des Gerichtes die von der Bf. ins Treffen geführte Entscheidung des VfGH vom 09.03.2023, G 295/2022 nichts zu ändern, da diese – entgegen den Ausführungen im Schriftsatz vom 06.11.2023 bzw. dem weiteren Vorbringen in der mündlichen Verhandlung [vgl. Beilage ./III, S. 4 Pkt. (9) des Protokolls vom 24.11.2023] – nicht einschlägig ist. Dem dort zu entscheidenden Fall lag nämlich die Frage der Verfassungskonformität des § 47 Abs. 1 fünfter Satz AIVG zugrunde, der für den Bereich der Arbeitslosenversicherung anordnete, dass Ausfertigungen, die im Wege der automationsunterstützten Datenverarbeitung erstellt wurden, weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung bedürfen, und somit von der allgemeinen Anordnung des § 18 Abs. 4 AVG, wonach Ausfertigungen in Form von elektronischen Dokumenten mit einer Amtssignatur versehen sein müssen, abwich. Das Höchstgericht hob die vorgenannte Bestimmung als verfassungswidrig auf, da die abweichende Regelung im AIVG nicht den Anforderungen des Art. 11 Abs. 2 B-VG entsprach. Nach Art. 11 Abs. 2 B-VG kann der Bundesgesetzgeber das Verwaltungsverfahren, die allgemeinen Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechtes, das Verwaltungsstrafverfahren und die Verwaltungsvollstreckung regeln, soweit ein Bedürfnis nach Erlassung einheitlicher Vorschriften als vorhanden erachtet wird. Abweichende Regelungen können in den einzelnen Gebiete der Verwaltung regelnden Bundes- oder Landesgesetzen aber nur dann getroffen werden, wenn sie zur Regelung des Gegenstandes unerlässlich sind. Die „Unerlässlichkeit“ einer abweichenden Regelung in einem Materiengesetz könne sich dabei aus „besonderen Umständen“ oder aus dem Regelungszusammenhang mit den materiellen Vorschriften ergeben - so der VfGH in seiner Begründung. Da die Bestimmung des § 47 Abs. 1 fünfter Satz AIVG eine von den Vorschriften über schriftliche Ausfertigungen im § 18 Abs. 4 AVG „abweichende Regelung“ im Sinn des Artikels 11 Abs. 2 B-VG darstelle, sei sie als solche an den in dieser Verfassungsbestimmung normierten Anforderungen zu messen. Da keine Anhaltspunkte dafür bestünden, dass besondere Umstände oder der Regelungszusammenhang eine Abweichung von den Erfordernissen des § 18 Abs. 4 AVG rechtfertigen würde, die angefochtene Bestimmung daher keine für die Erlassung von Bescheiden nach dem AIVG

unerlässliche und somit keine im Sinn des Artikels 11 Abs. 2 B-VG zur Regelung des Gegenstandes erforderliche abweichende Regelung beinhalte, sei die Bestimmung des § 47 Abs. 1 fünfter Satz AIVG als verfassungswidrig aufzuheben, so das Höchstgericht resümierend. Im hier zu entscheidenden Fall stellt § 96 Abs. 2 BAO idF StRefG 2020 aber gerade nicht – wie im zitierten Erkenntnis – eine von einer „Grundnorm“ (wie dem dortigen § 18 Abs. 4 AVG) abweichende Regelung dar. Im Gegenteil: § 96 Abs. 2 BAO *ist* im Abgabenverfahren die Grundnorm, an der allenfalls in Materiengesetzen getroffene, abweichende Regelungen zu prüfen wären. § 96 Abs. 2 BAO ist folglich nicht an § 18 Abs. 4 AVG zu messen. Erstere Norm kann auch deshalb keine von § 18 Abs. 4 AVG „abweichende Regelung“ iSd VfGH-Judikatur darstellen, da die Gesetzgebungskompetenz im Bereich des Verfahrens für die von den Abgabenbehörden verwalteten Abgaben – somit der BAO - gerade nicht auf der Bedarfskompetenz des Artikels 11 Abs. 2 B-VG, sondern auf § 7 Abs. 6 Finanz-Verfassungsgesetz 1948 gründet. Aus all dem Vorgesagten resultiert sohin, dass die von der Bf. bemühte Entscheidung des VfGH nicht einschlägig ist.

Der weiteren rechtlichen Beurteilung wird sohin das Rechtsverständnis zugrunde gelegt, dass im Abgabenverfahren – im Unterschied zum allgemeinen Verwaltungsverfahren - keine Regelung besteht, die eine verpflichtende Verwendung einer Amtssignatur bei automationsunterstützt erstellten Bescheiden fordert. Somit bedürfen mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Bescheide – unabhängig davon, ob sie amtssigniert sind oder nicht - keiner Unterschrift. Nun wendet die Bf. ein, dass die strittigen Bescheide nicht nur auf „maschinell eingefügten“ Textbausteinen basierten, sondern mit menschlichem Zutun, nämlich durch Aufnahme der Passage über die Schlussbesprechung erstellt worden seien. Dabei verkennt die Bf. jedoch, dass sowohl nach der Judikatur des VwGH, als auch dem Willen des Gesetzgebers (VwGH 9.12.1992, 91/13/0204; 29.5.2015, 2012/17/0197; IA 984/A BlgNR. 26. GP, 68) eine automationsunterstützte Datenverarbeitung bereits dann vorliegt, wenn für die Erstellung eines Bescheides ein bloßes Textverarbeitungssystem verwendet wurde. Weder die Judikatur noch der Gesetzgeber gehen sohin davon aus, dass das maßgebliche Tatbestandsmerkmal nur dann erfüllt sein sollte, wenn die Datenverarbeitung ohne (jegliches) menschliche Zutun erfolgt ist. Schließlich hat auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 29.5.2015, 2012/17/0197 das Tatbestandsmerkmal der „automationsunterstützten Datenverarbeitung“ trotz der dort vorgenommenen handschriftlichen Änderung des Bescheiddatums auf der zugestellten Ausfertigung bejaht, sodass die Rechtsauffassung der Bf. wonach jede Form des menschlichen Zutuns schaden würde, nicht überzeugt. Nach der höchstgerichtlichen Judikatur ist nur wesentlich, dass für den Bescheidempfänger erkennbar ist, dass die Ausfertigung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde und ihr daher auch ohne Unterschrift oder Beglaubigung Bescheidcharakter zukommt (VwGH 13.10.2022, Ro 2022/15/0016; 10.5.1994, 93/14/0104). Eine derartige mangelnde Erkennbarkeit hat die Bf. im gesamten Verfahren weder behauptet, geschweige dem unter Beweis gestellt. Bereits aufgrund des Erscheinungsbildes der

Erledigungen (Schriftbild, Design, Aufmachung), dem auf den strittigen Bescheiden enthaltenen Hinweis „ELE“ (der für elektronisch steht), der Zustellung via Finanzonline und der elektronischen Signatur am Ende jedes Bescheides (unabhängig von der Frage der Rechtswirksamkeit derselben) musste für die Bf. erkennbar sein, dass diese unter Zuhilfenahme eines Textverarbeitungssystems und somit automationsunterstützt, erstellt wurden. Eine Unterfertigung war sohin für deren Rechtswirksamkeit im Sinne des § 96 Abs. 2 BAO nicht erforderlich.

Den angefochtenen Erledigungen kommt sohin Bescheidcharakter zu.

4.1.2. Zur Frage der Zulässigkeit der Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994

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. Von dieser Möglichkeit hat die Bf. im Zusammenhang mit den (zeitlich vor den Veräußerungszeitpunkten getätigten) in Punkt II. dargestellten Maßnahmen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Gebrauch gemacht.

Nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 ist die Lieferung von Grundstücken unecht steuerbefreit, wobei der Unternehmer nach dessen Abs. 2 jedoch in die Steuerpflicht optieren kann. Wie aus dem festgestellten Sachverhalt hervorgeht, hat die Bf. die Immobilien gemäß der dortigen Aufstellung veräußert, dies jeweils ohne Inanspruchnahme des soeben dargelegten Optionsrechtes.

Der Vorsteuerabzug ist weiters unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu berichtigen, wenn nach Ablauf des Jahres der Leistung eine Änderung der Verhältnisse eintritt, die für den Vorsteuerabzug maßgebend war. § 12 Abs. 10 UStG (in der rücksichtlich der Übergangsbestimmung des § 28 Abs. 38 Z UStG für den Beschwerdefall maßgebenden Fassung) 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".

Diese gesetzlichen Prämissen vorausgeschickt, gilt es nunmehr zu klären, ob die von der belangten Behörde vertretene Rechtsansicht, wonach durch die steuerfreien Verkäufe der unter Punkt II. genannten Immobilien eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 eingetreten, und folglich für sämtliche im Sachverhalt aufgezählten Maßnahmen - die ihrer Auffassung nach Großreparaturen darstellen würden – eine Vorsteuerberichtigung nach der leg. cit. zu erfolgen habe, richtig ist. Die Bf. trat dieser Argumentation entgegen; es bestehe ein klarer Zusammenhang zwischen den aus den Instandsetzungsmaßnahmen resultierenden Kosten und den (bereits mit 10% USt belasteten) EVBs, die ihrerseits ex lege zweckgebunden und gemäß § 14d WGG ausschließlich für Erhaltungsarbeiten, sowie nützliche Verbesserungsarbeiten verwendet werden dürften. Rein wirtschaftlich seien nämlich die Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten direkt von den Mietern finanziert worden. Auch könnten jene Maßnahmen, die keine Reparaturen im klassischen Sinn darstellten, nicht unter den Gesetzesbegriff der „Großreparatur“ subsumiert werden, der schon rein begrifflich eine Schadensbehebung bedinge.

Aus Gründen der Übersichtlichkeit, werden die aus diesen unterschiedlichen Positionen resultierenden Rechtsfragen in der Folge einer getrennten Erörterung zugeführt.

4.1.2.1. Zum Tatbestandsmerkmal der „Änderung der Verhältnisse“

Der Rechtsansicht der Bf., wonach die (unecht steuerfreien) Veräußerungen der Liegenschaften keine Änderung der Verhältnisse bewirkt haben sollten, kann aus nachfolgenden Gründen nicht beigetreten werden:

Allgemein ist dazu festzuhalten, dass das Vorbringen, wonach für die EVBs ein eigener Rechnungskreis gebildet und die Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten in diesem von den Passiva abgezogen worden seien, ausschließlich Fragen des Ertragssteuerrechts tangiert. Den hier maßgeblichen Normen des UStG 1994 (samt den unionsrechtlichen Richtlinien) ist

hingegen eine Bestimmung fremd, die eine Vorsteuerkorrektur dann ausschließen würde, wenn die Tragung von Aufwendungen im Endeffekt auf Dritte (zB die Mieter) überwält wird; eine derartige Rechtsfolge ist weder aus dem innerstaatlichen Recht, noch den europarechtlichen Vorgaben ableitbar. Zu berücksichtigen ist auch, dass es sich bei der Bf., die die Vorsteuer im eigenen Namen lukrierte und der gegenüber nun die Berichtigung erfolgt einerseits, und den einzelnen, die EVBs finanzierenden Mietern andererseits, um unterschiedliche Rechtspersonen handelt, die überdies im Hinblick auf die in Rede stehenden Investitionen in keiner direkten Leistungsbeziehung standen. Welcher Betrag schließlich tatsächlich in Form der EVBs von der Bf. den einzelnen Mietern gegenüber vorgeschrieben und folglich der Umsatzsteuer unterworfen wird, bestimmt sich nicht nach den jeweiligen Rechnungsbeträgen der Investitionen, sondern nach § 14d Abs. 2 WGG idF BGBl I Nr. 25/2009 (in Kraft vom 01.01.2009 bis 31.12.2015): So darf dieser je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat, sofern das Erstbezugsdatum mindestens 20 Jahre zurückliegt, 1,32 Euro (Z 1), sofern das Erstbezugsdatum weniger als 20, mindestens aber zehn Jahre zurückliegt, zwei Drittel dieses Betrages (Z 2) und ansonsten ein Viertel dieses Betrages (Z 3) nicht übersteigen.

Unrichtig ist weiters, dass die unter Punkt II. dargestellten Maßnahmen ausschließlich durch von den Mietern bezahlte und bereits der Umsatzsteuer unterzogene EVBs – die im Übrigen nach der sowohl klaren gesetzlichen Anordnung des § 14 Abs. 1 lt. Satz iVm Z 5 WGG als auch der Lehre seit dem 01.01.1994 einen Teil des Entgelts darstellen (vgl. dazu auch *Würth/Zingher/Kovanyi/Etzersdorfer*, Miet- und Wohnrecht²³ WGG § 14 Rz 11) - finanziert worden wären. Die zwar unzweifelhaft zumindest teilweise zur Finanzierung herangezogenen EVBs wurden nämlich – entgegen dem diesbezüglichen Vorbringen der Bf. – nicht nur durch Mieterzahlungen gespeist: So enthalten diese Beträge – was die Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung zugestanden hat (Protokoll mündliche Verhandlung vom 24.11.2023, S. 4) – auch bankmäßige Zinsen. Weiters hat das Ermittlungsverfahren ergeben, dass für die Begleichung der strittigen Maßnahmen auch nicht rückzahlbare Förderungen verwendet wurden (Protokoll mündliche Verhandlung vom 24.11.2023, S. 4). Somit ist folglich auch dem ins Treffen geführten Argument der Bf. nicht zu folgen, wonach die fraglichen Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten rein wirtschaftlich von den Mietern finanziert worden wären (Beschwerde vom 19.05.2021, S. 2), und somit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den (versteuerten) EVBs bestünde. Schließlich negiert die Bf. mit den Ausführungen zum Bestand des engeren Zusammenhangs auch, dass zur Finanzierung der verfahrensgegenständlichen Aufwendungen in jenen Fällen Fremdkapital (zB Bankdarlehen) herangezogen wurde, in denen die für das betreffende Objekt zur Verfügung stehenden EVB-Mittel zur Abdeckung der anfallenden Kosten nicht ausreichten (Protokoll mündliche Verhandlung vom 24.11.2023, S. 5). Zwar mag es den Tatsachen entsprechen, dass auch diese Kredite durch (künftighin) eingehobene EVBs zurückbezahlt wurden bzw. werden, was aber nichts daran ändert, dass zum Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzuges somit gerade kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Investitionen einerseits

und den EVB andererseits – da eben durch Drittmittel finanziert - bestand; rücksichtlich der nach der allgemeinen Lebenserfahrung anzunehmenden, mehrere Jahre dauernden Laufzeit und somit dementsprechenden Rückzahlungszeiträumen der Darlehen, ist auch davon auszugehen, dass selbst zum Zeitpunkt des Verkaufes noch nicht alle Fremdmittel durch EVBs getilgt waren.

Dass selbst der Gesetzgeber im Fall des unecht steuerbefreiten Verkaufes von dem WGG unterliegenden Wohnungen iZm nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtigen Aufwendungen bzw. Großreparaturen von einer Änderung der Verhältnisse iSd leg. cit. ausgeht, erhellt auch aus der im Rahmen des Ökosozialen Steuerreformgesetz 2022 in die hier in Rede stehende Bestimmung aufgenommene Verkürzung des Berichtigungszeitraums von 19 auf 9 Jahren bei nachträglichen Eigentumsübertragungen nach § 15c WGG (ÖkoStRefG 2022, Teil I, Artikel 4, BGBl. I Nr. 10/2022): Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel *„bei nachträglicher Eigentumsübertragung – ausgenommen Geschäftsräumen – aufgrund eines Anspruches nach § 15c WGG (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel....auszugehen“* [§ 12 Abs. 10 4. Satz UStG 1994 idF ÖkoStRefG 2022, Teil I, BGBl. Nr. 10/2022, der die Eigentumsbildung fördern sollte (ErlBem 1293 der Beilagen XXVII.GP, S. 2)]. § 15c WGG normiert den Anspruch des Mieters bzw. sonstigen Nutzungsberechtigten auf nachträgliche Übertragung des Wohnobjektes in sein Wohnungseigentum. Würde tatsächlich durch die steuerfreie Veräußerung derartiger Liegenschaften - aufgrund der Finanzierung durch die EVBs - keine Änderung der Verhältnisse eintreten, hätte es der zitierten Novellierung der Berichtigungsbestimmungen im UStG 1994 nicht bedurft. Dadurch, dass der Gesetzgeber gerade auf dem WGG unterliegende Liegenschaftstransaktionen und dadurch bedingte Berichtigungen Bezug nimmt, und sogar eine Sonderregelung für den Berichtigungszeitraum schafft, zeigt ganz klar, dass auch er von einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtigen Aufwendungen bzw. Großreparaturen einerseits und optionslos getätigten Liegenschaftsveräußerungen andererseits ausgeht.

Mit ihrem Vorbringen zum fehlenden Zusammenhang verkennt die Bf. schlussendlich auch, dass die Vorsteuerberichtigung nicht für die Großreparatur (dazu siehe Pkt. 4.1.2.2.) an sich erfolgt, sondern für das Investitionsgut Gebäude vorgenommen wird; lediglich die nach dem innerstaatlichen UStG auf die Großreparaturen entfallenden Vorsteuerbeträge sind in die Berechnung einzubeziehen (*Ruppe/Achatz*, UStG-Kommentar⁵, Rz 318 zu § 12 mwN). Einzig maßgeblich ist sohin, ob sich die Verhältnisse, die zum Vorsteuerabzug geführt haben im Zusammenhang mit den strittigen Großreparaturen geändert haben. Dies ist zu bejahen, da die unecht steuerfrei veräußerten Investitionsgüter „Immobilien“ zum Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzugs zur Erwirtschaftung steuerbarer Umsätze verwendet wurden.

An dieser Stelle ist sohin als Zwischenergebnis festzuhalten, dass eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 aufgrund der – unstrittigen – Veräußerungen eingetreten ist.

4.1.2.2. Zum Tatbestandsmerkmal der „Großreparatur“

Nach Ansicht der Bf. seien – wenn überhaupt – dann nur jene baulichen Maßnahmen unter den Begriff der „Großreparatur“ nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu subsumieren, die in der Behebung eines Schadens bestanden hätten. Aufgrund der Historie zu dieser Gesetzesbestimmung könnten bloße Verbesserungs-/Verschönerungs- bzw. Renovierungsarbeiten nicht darunterfallen, da bei einer „Reparatur“ ein Schaden vorliegen müsse und eine bloße „Renovierung“ keinen Schaden voraussetzte, so die Argumentation der Bf.. Die belangte Behörde hingegen hat in all jenen Fällen eine Großreparatur bejaht, in denen die Gesamtkosten je Projekt den Betrag von Euro 50.000,00 überschritten haben, wobei die Parteien im Zuge der Betriebsprüfung einvernehmlich 15 Projekte festlegten. Diese wiederum umfassten im Wesentlichen jeweils objektbezogene, mehrere Gewerke umfassende Aufträge (zB neben Maler- und Fliesenlegerarbeiten auch Dacherneuerungen bzw. Austausch der Heizungsanlagen und/oder der Fenster- und Türen) die an einen Generalunternehmer vergeben wurden (vgl. Schriftsatz der Bf. vom 02.11.2023 iVm den Ausführungen der belangten Behörde im Zuge des Erörterungstermins vom 16.10.2023, S. 2).

Zu klären gilt vorerst, was unter einer „Großreparatur“ iSd unter Punkt 4.1.2. zitierten § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu verstehen ist. Dieser Begriff 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 (*Ruppe/Achatz*, aaO, § 12 Rz. 318). Soweit überblickbar hat sich der VwGH erstmals mit diesem unbestimmten Gesetzesbegriff in seinem Erkenntnis vom 24.11.2016, Ro 2014/13/0036, meritorisch auseinandergesetzt, wobei die wesentlichen Passagen hier wörtlich wiedergegeben 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."

Als Zwischenergebnis ist an dieser Stelle festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Höchstgerichtes eine „Großreparatur“ nicht an strenge Voraussetzungen und somit auch nicht an das Vorliegen eines Schadens geknüpft ist. Hält man sich nämlich vor Augen, dass dem vom VwGH entschiedenen Fall die Sanierung von bestehenden Aufzugssystemen zugrunde lag, wobei einerseits Leichtbaukabinen sowie Notrufsysteme geliefert und eingebaut, wie auch Mängel behoben wurden und die dort maßgeblichen Arbeiten auch die Erneuerung von Fangkorbleitachsen, Seilen, Antrieben, Dichtsätzen und Seilschlössern miteinschloss, somit Maßnahmen, die keine Schadensbehebungen darstellen, kann der Rechtsansicht der Bf., wonach eine Großreparatur eine solche zur Voraussetzung haben müsse, nicht gefolgt werden. Schließlich stellen auch nach der einhelligen Lehre zB Fassadenerneuerungen, Erneuerungen des Fensteranstriches, der Austausch von Fenstern und Türen, des Daches bzw. der Heizungsanlage Großreparaturen iSd Gesetzes dar (Ruppe/Achatz, aaO, § 12 Tz 318).

Maßgeblich für die Bejahung einer Großreparatur iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 ist nach der vorgenannten Leitentscheidung sohin ausschließlich, ob

- ein nicht aktivierungspflichtiger Aufwand,
- der einerseits nicht „regelmäßig“ erwächst und der
- andererseits „ins Gewicht fällt“

vorliegt. Diese Voraussetzungen liegen nach Ansicht des Gerichts bei nachfolgenden baulichen Maßnahmen vor [wobei die kursiv und unterstrichen dargestellten Arbeiten jeweils wirtschaftlich einem Vorhaben zuzuordnen – und sohin deren Werte zusammenzurechnen -

sind, wie die Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 24.11.2023 zugestand, (Protokoll mündliche Verhandlung vom 24.11.2023, S. 5ff)]:

[...]

Sowohl die Fassadensanierung (Vollwärmeschutz samt sonstigen Dämmungsarbeiten), der Austausch bzw. die Erneuerung von Fenstern und/oder Türen, der Heizungsanlagen sowie der Dächer, als auch der Einbau von Aufzugsanlagen und Dämmungen im Inneren stellen jeweils nicht aktivierungspflichtige Aufwände, die nicht regelmäßig (etwa jährlich) erwachsen, dar; diese Voraussetzungen wurden im Übrigen nicht einmal von der Bf. substantiell bestritten. Im Gegenteil: Sie führte dazu im Zuge des Erörterungstermins aus, dass diese Maßnahmen immer das Gesamtobjekt betrafen und je Gewerk Komplett-sanierungen vorgenommen wurden (Protokoll ET vom 16.10.2023, S. 2). Auch die weiteren in der obigen Tabelle genannten sonstigen Arbeiten erfüllen die Voraussetzungen nicht aktivierungspflichtiger Aufwände, die nicht regelmäßig erwachsen: So wird niemand ernsthaft bezweifeln, dass etwa – jeweils die Gesamtobjekte betreffende - Erdungs- und Blitzschutzarbeiten, die Erneuerung der (Stiegen-) Hauselektrik bzw. umfangreiche Malereien an und in Immobilien nicht regelmäßig iSd Vorausführungen erneuert werden.

Die oben dargestellten Arbeiten fallen auch ins Gewicht iSd vorzitierten Judikatur: Dies trifft ja nach den Ausführungen in der genannten Leitentscheidung des VWGH bereits dann zu, wenn der Aufwand in Relation zum Anschaffungswert 2% beträgt. Rücksichtlich dieses Prozentsatzes waren sohin vorerst all jene Maßnahmen in die Berichtigung miteinzubeziehen, die diesen Wert erreichten. Jedoch sind – selbst bei Erreichen bzw. Überschreiten dieser Prozentgrenze – Arbeiten deren Investitionsvolumen pro Maßnahme unter Euro 5.000,00 liegt, von der Berichtigung auszunehmen; nach Ansicht des Gerichtes fallen derartige Bagatellbeträge nämlich nicht ins Gewicht. Auch waren die davon betroffenen Arbeiten baulich nicht besonders umfangreich (Verfliesung von 8 Balkonen Sanierung der Stiegenpodeste, Erneuerung der Eingangstüren bzw. des Vordaches und des Gitterrostes). Was hingegen die Investitionen anlangt, deren Kosten zwar den Betrag von Euro 5.000,00, nicht aber jenen von – in der Leitentscheidung weiters genannten – Euro 47.774,00 übersteigt, ist dennoch jeweils von relativ hohen Beträgen auszugehen: Nicht nur, dass bei diesen Tätigkeiten gleichzeitig die 2%-Marge – teils sogar wesentlich – überschritten wurde, stellen diese Gewerke einschneidende Erneuerungen für das jeweils betroffene Gesamtobjekt dar. Die Sanierung von Dächern, die Modernisierung von Aufzugsanlagen, der Tausch von Heizungsanlagen bzw. Fenster- und Türen, die thermische, sowie Geländer- und Brüstungssanierung, Dämm- und Malarbeiten beeinflussen auch das Gesamterscheinungsbild des Gebäudes, weshalb nicht nur prozentuell, sondern auch betraglich von ins Gewicht fallenden Aufwänden auszugehen war.

Die Aufwendungen schließlich in Relation zu den jeweiligen Verkaufspreisen der Immobilien zu setzten – wie die Bf. vermeint – entspricht hingegen nicht der einschlägigen vorzitierten

Judikatur. Gleiches gilt für die Vorgehensweise der belangten Behörde all jene Projekte deren Gesamtkosten Euro 50.000,00 übersteigen einer Berichtigung zuzuführen; auch diese Pauschalbewertung widerspricht der Leitentscheidung des VwGH und lässt vor allem eine gebotene detaillierte Differenzierung nach Einzelmaßnahmen vermissen.

Schließlich haben die Tätigkeiten zu einer zum Zeitpunkt der Veräußerung nach wie vor vorhandenen Werterhöhung der jeweiligen Objekte geführt: Dass nämlich diese Aufwände im Berichtigungszeitpunkt bereits wieder vollständig verbraucht gewesen wären, hat die Bf. weder bewiesen, noch entspricht ein derart rasanter Wertverlust – rücksichtlich der konkreten Baumaßnahmen – der allgemeinen Lebenserfahrung (vgl. dazu auch die Ausführungen unter III. Beweiswürdigung).

Insgesamt ist sohin festzuhalten, dass die in der obigen Tabelle dargestellten Investitionen jeweils Großreparaturen iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 darstellen und infolge der Änderung der Verhältnisse eine – der Höhe nach zwischen den Parteien unstrittige – Berichtigung der Vorsteuer, vorzunehmen war.

4.1.2.3. Zum Tatbestandsmerkmal der „nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ und „aktivierungspflichtigen Aufwendungen“ (Maßnahmen im Außenbereich)

Die Bf. führt in ihrem Schriftsatz vom 06.11.2023 zu jenen Baumaßnahmen, die ausschließlich die Außenanlagen der Objekte betroffen haben (Errichtung von Carports, Erweiterung bzw. Instandsetzung von Parkplätzen samt Müllinsel, Asphaltierungs- und Erdarbeiten) aus, dass diese nicht an einem „Gebäude“ iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorgenommen worden waren und deshalb keine Großreparaturen darstellten, weshalb eine Berichtigung zu unterbleiben habe. Die belangte Behörde hingegen verwies im Zuge der mündlichen Verhandlung darauf, dass all diese Anlagen eine feste Verbindung mit dem Boden aufweisen würden und somit vom Gebäudebegriff der leg. cit. umfasst seien (Protokoll mündliche Verhandlung vom 24.11.2023, S. 6).

Vorauszuschicken ist an dieser Stelle, dass – wie die Bf. zurecht ausführt - nach dem klaren Gesetzeswortlaut eine Großreparatur eine bauliche Maßnahme an einem Gebäude zur Voraussetzung hat (arg: „...oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen...“). Ein Gebäude wird nach der Rechtsprechung des VwGH als ein Bauwerk definiert, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Witterungseinflüsse gewährt, dem nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (VwGH 12.12.1985, 85/16/0064). Die bloße Verbindung mit dem Boden reicht sohin – entgegen der Ansicht der belangten Behörde – für die Bejahung des Gebäudebegriffs, nicht aus. Weder Parkplätze, Müllinseln, noch Carports erfüllen die von der Judikatur an ein Gebäude gestellten

Anforderungen: Allen diesen Einrichtungen mangelt es an einer, Menschen und Sachen vor Witterungseinflüssen schützenden räumlichen Umfriedung, was auch für ein Carport – das nach den in Kärnten gültigen Bauvorschriften über maximal 50 % geschlossene Außenflächen verfügen darf – gilt. Auch bloße Erd- und Asphaltierungsarbeiten im Freien – sohin weder im noch an einem Bauwerk vorgenommen – erfüllen den Gebäudebegriff nicht. Die Bf. ist somit vorerst im Recht, wenn sie einwendet, dass die Maßnahmen in den Außenbereichen keine Großreparaturen darstellen können. Ihre Schlussfolgerung aber, dass auch eine Berichtigung der Vorsteuer in diesen Fällen zu unterbleiben habe, ist nur bedingt richtig; § 12 Abs. 10 UStG 1994 sieht eine solche nicht nur für Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Großreparaturen vor, sondern normiert sie auch für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten und aktivierungspflichtige Aufwendungen. Somit bleibt zu prüfen, ob die Baumaßnahmen im Freien allenfalls „nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ oder aber „aktivierungspflichtige Aufwendungen“ darstellen.

Herstellung liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird. Straßen bzw. Platzbefestigungen stellen bei ihrer Herstellung eigene, selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter dar (VwGH 15.02.1983, 82/14/0067; 09.06.1986, 84/15/0128, 20.05.2010, 2006/15/0238). Wie die Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung auf Frage des Gerichts ausführte, wurden die Carportanlagen bei den Objekten A und B jeweils neu errichtet; gleiches gilt für die Außenanlagen bei letzteren Wohngebäuden (Protokoll mündliche Verhandlung vom 24.11.2023, S. 7). Es wurden sohin jedenfalls in Hinblick auf die Autostellplätze neue Wirtschaftsgüter erstmals iSd der eingangs genannten Judikatur geschaffen. Wie aus der im Akt inliegenden Schlussrechnung der XY GmbH vom 16.5.2011 ersichtlich, trifft dies aber auch auf die Arbeiten an den Außenanlagen in der B zu. Demnach wurden umfangreiche Baumeisterarbeiten, die sich von Fundament- bzw. Randsteinabbruch-, über Aushub- und Kanalisierungsarbeiten bis hin zum Einbau eines Frostkoffers und Asphaltierung einer Freifläche vor den Gebäuden erstreckten, durchgeführt. Es wurde folglich eine neue Platzbefestigung hergestellt. Die dabei lukrierte Vorsteuer ist deshalb - da jeweils nachträgliche Herstellungskosten vorliegen - zu berichtigen, woran auch der Umstand nichts zu ändern vermag, dass für die Bf. als gemeinnützige Bauvereinigung keine diesbezügliche Aktivierungspflicht im ertragssteuerlichen Bereich bestehen mag. Ob und wenn ja in welchem Umfang nachträgliche Herstellungskosten nämlich tatsächlich nach den Normen des EStG (bzw. KÖStG) aktiviert werden (müssen), ist für die Frage der Vorsteuerberichtigung nach dem UStG 1994 irrelevant.

Was die Baumeisterarbeiten im Zusammenhang mit der Parkplatzerweiterung in C bzw. der Parkplatzinstandsetzung in D 1 anlangt, haben die Parteien übereinstimmend angegeben, dass hier vorhandene Parkflächen erweitert wurden, ohne deren Wesensart zu ändern (Protokoll mündliche Verhandlung vom 24.11.2023, S. 7). Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.09.2007, 2006/15/0333 ausgeführt hat, liegt Herstellung nicht nur bei der Schaffung eines neuen Wirtschaftsgutes vor, sondern weiters dann, wenn durch auf Werterhöhung gerichtete

Maßnahmen auf ein bestehendes Wirtschaftsgut dessen Wesensart geändert wird. Zu beachten sei dabei allerdings, dass nach § 4 Abs. 7 (bzw. § 28 Abs. 2) EStG 1988 Instandsetzungsaufwendungen, also Aufwendungen, die - bei (grundsätzlicher) Beibehaltung der Wesensart des Wirtschaftsgutes - *"den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern"*, Erhaltungsaufwendungen sind und somit nicht zu den Herstellungskosten zählen. Erhaltungsaufwand läge – so das Höchstgericht - insbesondere dann vor, wenn vorhandene Teile eines Wirtschaftsgutes ausgetauscht werden. Der Umstand, dass im Zuge der Erhaltung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt werde, führe noch nicht zu Herstellungsaufwand, solange nicht die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert werde. Rücksichtlich dieser Rechtsprechung stellen die Arbeiten im Zusammenhang mit den Parkplätzen – da ja deren Wesensart nicht verändert wurde – nicht aktivierungspflichtige Instandsetzungsaufwendungen dar; die für diese Maßnahmen abgezogene Vorsteuer darf sohin nicht berichtigt werden.

Unter dem Titel der nachträglichen Herstellungskosten iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 sind sohin folgende Maßnahmen einer Berichtigung zuzuführen:

[...]

4.1.3. Zur Frage der Anwendbarkeit des § 12 Abs. 3 bzw. Abs. 11 UStG 1994

Unstrittig ist, dass ein Teil der fraglichen Investitionen (und damit korrespondierend die Geltendmachung der Vorsteuer daraus) im selben Kalenderjahr wie die (unecht steuerfreien) Verkäufe der (adresslich konkret festgestellten) Immobilien getätigt wurden. Einigkeit besteht darüber, dass sich in diesen Fällen die Frage nach einer Berichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 nicht stellt, da für diese eine Änderung der Verhältnisse ab dem Ablauf des ersten Kalenderjahres der Verwendung tatbildlich ist (arg „...in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren...“).

Uneinigkeit besteht zwischen den Parteien aber darüber, ob und wenn ja nach welcher Norm die Vorsteuer bei diesen Sachverhalten zu korrigieren ist. Nach der Rechtsansicht der belangten Behörde seien sowohl § 12 Abs. 3 Z 1f als auch Z 11 UStG 1994 einschlägig. Erstere Norm sieht einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug ua für die Steuer für die Lieferung vor, soweit der Unternehmer die Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet (Z 1) bzw. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt (Z 2). Die Bf. vermeint hingegen, dass alle aus diesen Abrechnungen resultierenden Vorsteuerbeträge – wenn überhaupt, dann – einer Berichtigung nach § 12 Abs. 11 UStG 1994 zuzuführen wären. Demnach habe eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum, in dem die Änderung eingetreten ist zu erfolgen, wenn 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 ändern, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt.

Diese Rechtspositionen werden in der Folge aus Gründen der besseren Lesbarkeit getrennt erörtert.

4.1.3.1. Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 Z 1f UStG 1994

Vorauszuschicken ist, dass nach der einhelligen Lehre und Judikatur in dem Fall, in dem die Steuerpflicht der aus der künftigen Veräußerung erwirtschafteten Umsätze zusätzlich noch der Optionsausübung bedarf, die Vorsteuerausschlussbestimmung dann nicht zur Anwendung kommt, wenn bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze eine steuerpflichtige Veräußerung wahrscheinlicher ist als der Fall einer steuerfreien Veräußerung. Die Frage, ob vom Gebrauch der im § 6 Abs. 2 UStG 1994 eingeräumten Option bei Verkauf der Liegenschaften auszugehen ist, muss also mit der Wahl jener Möglichkeit beantwortet werden, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat. Bei nachweislicher Absicht der Option zur Steuerpflicht steht der Vorsteuerabzug entsprechend der Bestimmung des § 12 Abs. 1 UStG 1994 sofort zu, sodass die Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 3 UStG 1994 insoweit nicht zum Tragen kommt (VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0044; 20.10.2009, 2006/13/0193). § 12 Abs. 3 UStG 1994 bezieht sich auf den gesamten Veranlagungszeitraum iSd § 20 leg. cit.. Wird zunächst von einem Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen ausgegangen und der Vorsteuerabzug geltend gemacht und stellt sich im Laufe ein und desselben Veranlagungszeitraums heraus, dass ein Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen gegeben ist, so ist der Vorsteuerabzug zur Gänze zu korrigieren (vgl. ua VwGH 20. 4. 2006, 2006/15/0020). All diese gesetzlichen und judikativen Prämissen vorausgeschickt zeigt sich sohin, dass in der leg. cit. ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug für all jene Fälle normiert wird, in denen in ein und demselben Veranlagungszeitraum der vorerst für den Abzug bejahte Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen wegfällt. Der Veranlagungszeitraum erstreckt sich nach der Regelung des § 20 Abs. 1 UStG 1994 grundsätzlich über ein Kalenderjahr, außer der Gewinn wird nach einem von diesem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt; dann stellt dieses Wirtschaftsjahr den Veranlagungszeitraum dar. Die Bf. hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, das sich von Mai bis April erstreckt. Somit ist nach der Judikatur von einem Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 in all jenen Fällen auszugehen, in denen die baulichen Maßnahmen und die Veräußerungen sowohl in ein und demselben Kalenderjahr als auch im gleichen Veranlagungszeitraum erfolgt sind.

Das trifft auf folgende Beträge zu, die sohin vom Abzug iSd leg. cit. ausgeschlossen sind:

[...]

Was das Vorbringen der Bf. im Zusammenhang mit dem Büroumbau in E anlangt, wonach eine Vorsteuerkorrektur deshalb zu unterbleiben habe, da diese Maßnahmen mit den von ihr vorerst als Eigentümerin selbst genutzten Betriebsräumlichkeiten im Zusammenhang stünden, die sie nach dem Verkauf wieder in Bestand genommen habe, ist festzuhalten, dass diese „sale and rent back“-Konstruktion nichts daran ändert, dass der hier maßgebliche Ausschlusstatbestand verwirklicht wurde. Schließlich hat die Bf. weder behauptet, noch ergibt sich das aus dem entsprechenden zwischen ihrer Rechtsvorgängerin und der Käuferin am xx.xx.xxxx abgeschlossenen Kaufvertrag, diese Liegenschaft betreffend, dass diese Investitionen nicht mitveräußert worden wären (vgl. dazu Kaufvertrag vom xx.xx.xxxx, Beilage ./V zum VH-Protokoll vom 24.11.2023).

Ob diese Umbauarbeiten mit EVBs finanziert wurden ist unmaßgeblich; es fehlt ebenso am Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen, wobei zu beiden Punkten auf die Ausführungen unter Punkt 4.1.2.1. verwiesen wird.

Der Ordnung halber ist an dieser Stelle anzumerken, dass die Bf. die oben dargestellte Aufteilung nicht substantiell bestritten, respektive, sich nicht zu den diesbezüglichen Ausführungen der belangten Behörde vom 05.12.2023, die ihr am 06.12.2023 ins Gehör geschickt wurden, geäußert hat.

4.1.3.2. Zur Frage der Zulässigkeit der Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 11 UStG

Jene Aufwendungen, die zwar innerhalb ein und desselben Kalenderjahres, wie die Veräußerungen, aber im zeitlich unmittelbar vorausgegangenen Veranlagungszeitraum als jenem des Verkaufs getätigt wurden, sind nach dieser Norm zu berichtigen. § 12 Abs. 11 betrifft nämlich jene Gegenstände, die der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat, aber (derzeit) nicht als Anlagevermögen verwendet (*Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON3.02 § 12, Stand 1.12.2021, rdb.at*). Zum auch von dieser Norm geforderten Tatbestandsmerkmal der Änderung der Verhältnisse wird – um Wiederholungen zu vermeiden - auf die Ausführungen unter Punkt 4.1.2.1. verweisen.

Folgende Beträge sind sohin nach § 12 Abs. 11 UStG 1994 zu berichtigen:

[...]

Auch hier ist festzuhalten, dass die Bf. die vorgenannte Aufteilung nicht substantiell bestritten, respektive, sich nicht zu den diesbezüglichen Ausführungen der belangten Behörde vom 05.12.2023, die ihr am 06.12.2023 ins Gehör geschickt wurden, geäußert hat.

4.1.4. Steuerliche Auswirkungen aus 4.1.2. und 4.1.3.

Zusammenfassend wirken sich die Ausführungen unter Pkt. 4.1.2. und 4.1.3 wie folgt steuerlich aus:

Rechtsgrund	VSt-Korrektur zu Lasten der Bf. /a in €		
	2012	2013	2014
Berichtigung „Großreparatur“ iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994	XXXXX	XXXXX	XXXXX
Berichtigung nachträgl. HK iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994	XXXXX	XXXXX	XXXXX
Ausschluss § 12 Abs. 3 UStG 1994	XXXXX	XXXXX	XXXXX
Berichtigung gem. § 12 Abs. 11 UStG 1994	XXXXX	XXXXX	XXXXX

Somit ist für das Veranlagungsjahr **2012** die Vorsteuer um insgesamt Euro xxxxx zu berichtigen und ist im Ausmaß von Euro xxxxx ein Abzug derselben ausgeschlossen.

Was die Umsatzsteuer für **2013** anlangt ist von einem Gesamtberichtigungsbetrag iHv Euro 337.560,89 (Euro xxxxx + Euro xxxxx) auszugehen. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind Euro xxxxx.

Für **2014** hat eine Berichtigung iHv Euro 84.468,22 (Euro xxxxx + Euro xxxxx + Euro xxxxx) zu erfolgen und ist der Vorsteuerabzug für Euro xxxxx unzulässig.

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012-2014 war sohin teilweise Folge zu geben; die konkrete Berechnung der Steuerlast (samt Bemessungsgrundlagen) sind den der Entscheidung angehängten Berechnungsblätter ./I-./III, die einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung bilden, zu entnehmen.

4.2. 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. Eine derartige Rechtsfrage liegt gegenständlich vor: So fehlt einerseits höchstgerichtliche Judikatur zu der Frage, ob eine Änderung der Verhältnisse, die zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzuges führt, auch im Falle der unecht steuerfreien Veräußerung von Immobilien, an denen (zeitlich vor den Verkäufen) diverse Baumaßnahmen durchgeführt und diese teilweise auch durch sog. Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge nach § 14 lit d WGG finanziert wurden, eintreten kann. Andererseits hat der Verwaltungsgerichtshof – soweit überblickbar – noch nicht darüber abgesprochen, ob

seine Judikatur, wonach auch unter Zuhilfenahme eines „Textverarbeitungssystems“ erstellte Schriftstücke als mittels eines automationsunterstützten Datenverarbeitungssystems erstellte Ausfertigungen anzusehen sind, im Lichte der mit dem Steuerreformgesetz 2020 – StRefG 2020, BGBl. I 103/2019 geänderten Bestimmung des § 96 BAO weiter aufrechterhalten wird. Die Revision war sohin für zulässig zu erklären.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. Jänner 2024