

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Aloisia Bergauer, die Richterinnen Mag. Andrea Ebner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Ulrike Richter und Mag. Markus Fischer, BA in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch TWB Treuhand- und Wirtschaftsberatungsgesellschaft mbH, Opernring 7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 10. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 8. Juni 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007, Steuernummer ***BF1StNr1***, nunmehr ***BF1StNr2***, in Anwesenheit der Schriftführerin Petra Rauherz zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2007 festgesetzt mit 320.889,33 Euro.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer brachte die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2007 am 21. Juli 2008 elektronisch beim Finanzamt ein. Mit Bescheid vom 8. Juni 2009 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 mit einer Zahllast in Höhe von 870.380,53 Euro (Nachforderung: 947.392,65 Euro) fest und begründete dies mit Verweis auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2007 damit, dass für die Einbringung des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers in die ***1*** GmbH zum 31.12.2006 die Begünstigungen des Art III UmgrStG nicht anwendbar seien. Die Einlage von Liegenschaften stelle gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 einen Tausch gegen Gewährung von Anteilen dar. Da der Umsatz von Grundstücken gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG "unecht" steuerbefreit sei, habe

gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges zu erfolgen. Der Verkehrswert der Liegenschaften betrage laut vorgelegtem Gutachten 16,477.000,00 Euro. Die Vorsteuerberichtigungen gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 seien in Höhe von insgesamt 953.791,85 Euro vorzunehmen.

Mit Schreiben vom 10. Juli 2009 erhob der Beschwerdeführer fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 und beantragte die erklärungskonforme Festsetzung der Umsatzsteuer 2007 mit einer Gutschrift in Höhe von 83.411,32 Euro. Begründend wurde zum Vorliegen der Voraussetzungen des Art III UmgrStG auf die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 verwiesen. Entsprechend der Bestimmung des § 22 Abs. 3 UmgrStG sei der Vorgang nicht steuerbar und es werde weder eine Steuerpflicht noch eine Vorsteuerberichtigungspflicht ausgelöst. Auch wenn der Vorgang nicht unter das UmgrStG fallen sollte, liege eine Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft vor und stelle keinen Tatbestand dar, der unter das Umsatzsteuerrecht falle (vgl. z.B. EuGH 26.5.2005, Rs. C-465/03 - "Kretztechnik" sowie EuGH 28.6.2003, Rs. C-442/01 - "Kap Hag"). Dies sei auch in der Vergangenheit für Fälle, die nicht unter das UmgrStG fielen, so judiziert worden (siehe z.B. VwGH 21.9.1959 1793/56); damit sei auch keine Entnahme nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 verbunden (z.B. BFH 20.12.1962, Bundessteuerblatt 1963 III, 169), da das Unternehmen ohne Berührung der Privatsphäre direkt auf die Gesellschaft übergehe und dieser Vorgang auch nicht für Zwecke erfolge, die außerhalb des Unternehmens liegen würden. Mangels Ausgabe neuer Gesellschaftsanteile liege keine Gegenleistung vor, weshalb kein Tausch im Sinne des Umsatzsteuerrechtes vorliege. Damit sei dieser Vorgang keine Lieferung oder sonstige Leistung gegen Entgelt und auch keine Entnahme im Sinne des § 3 Abs. 2 UStG 1994. Es liege daher kein Grund für eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 vor.

Falls dieser Vorgang eine Entnahme gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 sein sollte, würde der Beschwerdeführer diese als steuerpflichtigen Vorgang behandeln. Die Bemessungsgrundlage würde sich im Fall einer Entnahme nach § 4 Abs. 8 lit a UStG 1994 richten. Es würde eine Rechnung ausgestellt, die die ***1*** GmbH zum Vorsteuerabzug in gleicher Höhe berechtigen würde. Die fiktive Bemessungsgrundlage für die Entnahme auf Grund der Herstellungen der Jahre 2001 bis 2007 (siehe EuGH 17.5.2001, Rs. C-322/99 - "Fischer") betrage 1,475.257,53 Euro, die fiktive Umsatzsteuer 295.051,51 Euro.

Zur Ergänzung wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass auch eine Vorsteuerberichtigung gemäß der ausdrücklichen Bestimmung des § 12 UStG 1994 bei Grundstücken nicht sämtliche Vorsteuern, die irgendwie mit Grundstücken zusammenhängen, umfasse, sondern nur die Vorsteuer für Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie Großreparaturen und auch nur für diejenigen Grundstücke, die übergegangen seien und nicht für allfällige andere Grundstücke. Die Vornahme einer Vorsteuerkorrektur durch pauschale Verrechnung sämtlicher geltend gemachten Vorsteuern ohne Berücksichtigung ihres Charakters sei absolut unrichtig. Die

korrekte, nicht zum Tragen kommende Vorsteuerkorrektur, betrage laut beiliegender Aufstellung 404.183,41 Euro.

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 6. August 2009 zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Im Rahmen einer vom Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg, den Prüfungszeitraum 2002 bis 2010 umfassenden Außenprüfung, wurde eine Vorsteuerkürzung im Jahr 2007 in Höhe von 117,24 Euro festgestellt (s. Tz. 3 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25. Februar 2013) und festgehalten, dass diese Vorsteuerkürzung im Zuge der Beschwerdeerledigung zu berücksichtigen sei.

Am 28. Februar 2024 wurde vor dem Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin gemäß § 269 Abs. 3 BAO zur Erörterung der Sach- und Rechtslage abgehalten. Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers brachte vor, dass die im Beschwerdefall strittige Umsatzbesteuerung im Wege einer Entnahme zu erfolgen habe. Voraussetzung sei jedoch, dass diese weiter verrechnet werden könne. Die Bemessungsgrundlage würde 1.665.751,27 Euro und die Umsatzsteuer (20%) 333.150,25 Euro betragen. Die Vertreterin des Finanzamtes brachte vor, dass die „verunglückte“ Einbringung auch umsatzsteuerrechtlich als Tausch zu beurteilen sei. Im Falle einer Option zur Steuerpflicht müsste der gesamte eingebrachte Betrag (16,477.000,00 Euro) in Rechnung gestellt werden. Falls keine Option ausgeübt werde, liege ein unecht befreiter Umsatz vor und die Vorsteuer sei gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 zu berichtigen.

Mit E-Mail vom 19. März 2024 teilte die Vertreterin der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht mit, dass die Vorsteuerkorrektur im Sinne der Aufstellung laut Beschwerde vom 10. Juli 2009 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 in Höhe von 404.183,41 Euro vorzunehmen sei. Dies wurde dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers mit Schreiben vom 26. März 2024 nachweislich zur Kenntnis gebracht.

Am 2. Mai 2024 fand über Antrag der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers eine mündliche Senatsverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt. Zu dieser wurde die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers mit Schreiben vom 26. März 2024 geladen. Die Zustellung dieser Ladung erfolgte nachweislich (RSb) am 3. April 2024 an die zustellbevollmächtigte steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers. Weder der Beschwerdeführer noch seine steuerliche Vertretung sind zur mündlichen Senatsverhandlung erschienen. Die Vertreterin der belangten Behörde beantragte eine teilweise Stattgabe der Beschwerde. Die Vorsteuerkorrektur sei in Höhe von 404.183,41 Euro vorzunehmen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 in der Fassung BGBl. I Nr. 70/2013, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

1. Sachverhalt

Das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers wurde per 31. Dezember 2006 in die ***1*** GmbH eingebracht. Das Finanzamt stellte fest, dass im Jahr 2006 kein Betrieb vorgelegen sei und mangels Vorliegen eines einbringungsfähigen Vermögens die Begünstigungen des Art III UmgrStG nicht anwendbar seien. Die Einlage des Einzelunternehmens (sieben Liegenschaften) des Beschwerdeführers sei daher als Tausch (bzw. als Veräußerung gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 zu beurteilen (s. Einkommensteuerbescheid 2007 vom 29. März 2013; Beschwerde vom 3. Mai 2013).

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6. Dezember 2022, RV/7103133/2013, wurde die Beschwerde vom 3. Mai 2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 als unbegründet abgewiesen und festgestellt, dass keine unter die Begünstigung des Umgründungsteuergesetzes fallende Einbringung vorliege. Es liege vielmehr eine als Tausch zu behandelnde Einlage von Wirtschaftsgütern vor (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988).

Die vom Beschwerdeführer dagegen erhobene Revision wurde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. August 2023, Ra 2023/13/0059, zurückgewiesen. Es wurde vom Verwaltungsgerichtshof festgehalten, dass die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern (und sonstigem Vermögen) in eine Körperschaft einkommensteuerlich als Tauschvorgang zu behandeln ist, wenn sich nicht anderes aus dem UmgrStG ergibt (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988). Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Im Fall der Einlage ohne Kapitalerhöhung liegt eine Wertsteigerung bestehender Gesellschaftsanteile (und Erhöhung ihrer Anschaffungskosten) vor. Die durch die Sacheinlage eintretende Wertsteigerung der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft ist dann aus einkommensteuerlicher Sicht die Gegenleistung für die Einbringung. Als Veräußerungspreis ist dabei der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts anzusetzen (vgl. VwGH 13.12.2021, Ra 2021/15/0106, mwN).

2. Beweiswürdigung

Der vom Bundesfinanzgericht der Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakten sowie den Vorbringen der Parteien.

Die von der belangten Behörde beantragte Vorsteuerkorrektur in Höhe von 404.183,41 Euro ergibt sich aus den Berechnungen des Beschwerdeführers in der Berufung vom 10. Juli 2009. Die Vorsteuerkorrektur ist in dieser Höhe auch für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Strittig ist die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einer nicht unter Art III UmgrStG fallenden Einbringung. Die Regelung des § 22 Abs. 3 UmgrStG, wonach eine Einbringung nach § 12 nicht umsatzsteuerbar ist und die übernehmende Körperschaft für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung des Einbringenden eintritt, ist daher im Beschwerdefall nicht anwendbar.

Das Bundesfinanzgericht teilt die Rechtsansicht der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers in der Berufung vom 10. Juli 2009, wonach die Sacheinlage nicht umsatzsteuerbar ist. Diese Rechtsansicht entspricht der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (vgl. EuGH 8. September 2022, Rs C-98/21 - „W GmbH“; EuGH 26. Mai 2005, Rs C-465/03 - Kretztechnik AG). Mangels Steuerbarkeit liegt auch keine Entnahme und kein Tausch vor.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen abziehen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Unstrittig ist, dass der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Vorsteuerabzug zu Recht erfolgt ist.

Für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung maßgeblich. Sind in diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 erfüllt, kann der Vorsteuerabzug in voller Höhe vorgenommen werden. Fallen die Voraussetzungen nachträglich weg, so berührt dies grundsätzlich nicht den vorgenommenen Vorsteuerabzug (vgl. VwGH 30.9.2009, 2008/13/0174). Allerdings kann nach den Bestimmungen des § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 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, wobei gemäß § 12 Abs. 12 UStG 1994 die Absätze 10 und 11 auch für Gegenstände gelten, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören. Sowohl der Abs. 10 als auch der Abs. 11 verweisen auf den Abs. 3 des § 12 UStG 1994 und zeigen damit auf, dass die Änderung der "Verhältnisse" in einer Änderung der Verwendung von Vorleistungen zur Ausführung der in § 12 Abs. 3 Z 1 bis 4 UStG 1994 genannten Umsätze gelegen sein muss.

§ 12 Abs. 10 bis 11 UStG 1994 lauten in der im Revisionsfall maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 24/2007:

"(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.

(10a) Abweichend von § 12 Abs. 10 dritter und vierter Unterabsatz tritt bei Grundstücken, die nicht ausschließlich unternehmerischen Zwecken dienen und bei denen hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teiles ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte, ein Zeitraum von neunzehn Kalenderjahren und ein Berichtigungsbetrag von einem Zwanzigstel der Vorsteuern.

(11) 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."

Die Regelungen der § 12 Abs. 10 ff UStG 1994 beziehen sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wie sich dies schon aus ihrem Wortlaut ergibt, grundsätzlich auf die Änderung der Verhältnisse bei demselben Unternehmer; ihr Anwendungsbereich wird nur auf die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge ausgedehnt werden können. Für den Fall, dass das zunächst gegebene Verhältnis zwischen Vorumsatz und vom Unternehmer auszuführendem

Umsatz nachträglich eine Änderung erfährt, soll eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges erfolgen (vgl. VwGH 20.04.1999, 99/14/0080).

Da, wie bereits ausgeführt, die Sacheinlage der Liegenschaften des Beschwerdeführers in die ***1*** GmbH nicht umsatzsteuerbar ist, haben sich durch die Einbringung der bisher im steuerpflichtigen Unternehmensbereich des Beschwerdeführers verwendeten Grundstücke die für den Vorsteuerabzug grundsätzlich maßgeblichen Verhältnisse tatsächlich geändert.

Zusammenfassend ergibt die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes, dass die von der belangten Behörde vorgenommene Vorsteuerkorrektur grundsätzlich zu Recht erfolgt ist. Allerdings ist diese, wie von der belangten Behörde beantragt, lediglich in der vom Beschwerdeführer in seiner Berufung vom 10. Juli 2009 berechneten Höhe von 404.183,41 Euro vorzunehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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.

Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einer nicht unter Art III UmgrStG fallenden Einbringung ist von der Rechtsprechung - soweit für das Bundesfinanzgericht ersichtlich - noch nicht geklärt.

Die Revision gegen dieses Erkenntnis war daher zuzulassen.

Wien, am 22. Mai 2024