

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag.Dr. Wolfgang Pagitsch in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Securitas Revisions- und Treuhandgesellschaft m.b.H., Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 29. Juni 2021 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2014 und Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2014 des Finanzamtes für Großbetriebe, jeweils vom 6. Mai 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***,

A.) zu Recht erkannt:

- I.) Der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid Umsatzsteuer 2011 wird gem. § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide Umsatzsteuer 2012 bis 2014 wird gem. § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014 wird gem. § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide abgeändert.

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

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

B.) den Beschluss gefasst:

- I.) Die Beschwerde hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2011 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer in den Jahren 2017 bis 2021 durchgeführten Außenprüfung wurde - soweit hier relevant - betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2014 die Feststellung getroffen, dass in den zu prüfenden Jahren sowohl ganze Wohnobjekte als auch einzelne Mietwohnungen - beides Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens - an fremde Dritte unecht steuerbefreit verkauft worden seien. Die Errichtung bzw. Vermietung der verkauften Immobilien sei vor dem 30.3.2012 erfolgt. Für einen Teil der verkauften Objekte seien sowohl im Jahr des Verkaufes als auch in den Vorjahren umfangreiche Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt und für deren Kosten der Vorsteuerabzug lukriert worden. Die Finanzierung dieser Maßnahmen (zB Fassadensanierung; Austausch von Fenstern und Türen; Komplettaustausch des Daches; Modernisierung der Aufzugsanlagen) sei durch die im Rahmen der monatlichen Mietvorschreibungen eingehobenen sog. „Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge“ (kurz: EVB) gem. § 14 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (BGBl. I Nr. 147/1999, kurz: WGG) erfolgt. Da unecht steuerbefreite Verkäufe eine Änderung der Verhältnisse darstellen würden und die durchgeführten umfangreichen Instandsetzungen unter den Begriff der „Großreparaturen“ zu subsumieren seien, müsse - nach Ansicht der Außenprüfung - in den Streitjahren eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 durchgeführt werden.

Die belangte Behörde schloss sich der Rechtsansicht der Außenprüfung an und nahm mit Bescheiden von 6.5.2021 die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2014 wieder auf und erließ am selben Tag neue Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2014, in letzteren erfolgten jeweils unter der KZ 063 umfangreiche Vorsteuerberichtigungen (2011 iHv € 157.212,00; 2012 iHv € 264.766,00; 2013 iHv € 450.142,00 und 2014 iHv € 418.971,00) (siehe Tz 1 des Berichtes).

Darüber hinaus erfolgte bezüglich Umsatzsteuer 2011 eine (weitere) Vorsteuerkorrektur iHv insgesamt € 2.362.954,28, wobei die Gründe bzw. der diesbezügliche Sachverhalt von der Beschwerdeführerin mittels einer vor Prüfungsbeginn am 17.3.2017 eingereichten Selbstanzeige offengelegt worden sei, insbesondere sei bei der Organgesellschaft ***Firma1*** eine fehlerhafte Vorsteueraufteilung vorgenommen worden, welche zu einer Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 11 UStG 1994 iHv € 2.313.471,47 geführt habe (siehe Tz 3 des Berichtes).

Mit Schriftsatz vom 29.6.2021 brachte die Beschwerdeführerin - nach gewährter Fristverlängerung - gegen sämtliche Bescheide Beschwerde ein. Sie monierte darin zunächst einzig die vorgenommene Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 (Tz 1) als

unrichtig und führte als Begründung im Wesentlichen aus, dass für Instandsetzungsaufwendungen (inkl. Großreparaturen), die aus EVBs nach dem WGG finanziert werden, dem Grunde nach keine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 bestehe, da die Instandsetzungsaufwendungen mit steuerpflichtigen Erlösen, nämlich den umsatzsteuerpflichtigen EVBs in direktem Zusammenhang stehen würden. Zudem handle es sich - selbst wenn dieser Rechtsansicht nicht gefolgt werden sollte - beim Großteil der Instandsetzungsaufwendungen um keine Großreparaturen iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 und habe für diesen Teil der Arbeiten eine Vorsteuerberichtigung zu unterbleiben, sodass diese auch der Höhe nach angefochten werde. Darüber hinaus seien die EVBs über einen eigenen Rechnungskreis auf der Passivseite gebucht und in der Bilanz dargestellt worden und hätten rein wirtschaftlich die WGG-Mieter die Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten direkt aus den umsatzsteuerpflichtigen EVBs finanziert. Da nach der Rspr. 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 daher 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 daher ein klarer Zusammenhang zwischen den aus den Instandsetzungsmaßnahmen resultierenden Kosten und den EVBs. Ihre Verwendung sei nämlich ex lege zweckgebunden und dürfe gem. § 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-, Verschönerungs- bzw. Renovierungsarbeiten deshalb nicht um „Großreparaturen“ iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994, da bei einer „Reparatur“ ein Schaden vorliegen müsse und es an einem solchen bei einer bloßen „Renovierung“ mangle. Daher fielen unter dem Begriff Großreparatur im Jahr 2011 nur € 10.524,93, im Jahr 2012 € 2.603,63, im Jahr 2013 € 9.786,02 und im Jahr 2014 € 21.047,33. Darüber hinaus wurde auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch einen Senat gestellt.

Mit Vorlagebericht vom 23.8.2021 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt wesentlicher Aktenteile dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

Mit E-Mail vom 25.4.2022 wies die belangte Behörde das Bundesfinanzgericht darauf hin, dass es bezüglich Umsatzsteuer 2011 möglicherweise eine Verjährungsproblematik gebe, welche im

Zuge des Beschwerdeverfahrens betreffend den Bescheid einer Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG iZm der Umsatzsteuer 2011 hervorgekommen sei.

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 23.6.2022, RV/7100423/2022, wurde der Beschwerde gegen den Bescheid vom 10.5.2021 betreffend Festsetzung einer Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG iZm der Umsatzsteuer 2011 stattgegeben und der Bescheid ersatzlos aufgehoben, da der Umsatzsteuerbescheid 2011 erst am 6.5.2021, somit knapp außerhalb der absoluten Festsetzungsverjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO erlassen worden sei.

Gegen diese Entscheidung erhob die belangte Behörde mit Schriftsatz vom 29.7.2022 Amtsrevision, deren Entscheidung durch den VwGH zu Ro 2022/16/0020 noch aussteht. Als Begründung führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG nicht unter § 207 Abs. 2 letzter Satz BAO zu subsumieren sei und daher hinsichtlich der Verjährungsbestimmungen keine Bindung an der Stammabgabe „Umsatzsteuer 2011“ bestehe.

Mit E-Mail vom 20.9.2022 wies die Beschwerdeführerin auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 23.6.2022 hin und brachte nunmehr auch die Verjährungseinrede bezüglich Umsatzsteuer 2011 vor.

Mit Beschlüssen vom 20.3.2023 forderte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde auf zur Verjährungsproblematik Stellung zu nehmen und erließ einen Mängelbehebungsauftrag hinsichtlich der fehlenden Beschwerdebegründung betreffend die Wiederaufnahmebescheide.

Mit Schreiben vom 30.3.2023 führte die belangte Behörde zusammenfassend aus, dass der Rückforderungsanspruch zu Unrecht geltend gemachter Vorsteuer erst mit Geltendmachung im Rahmen der Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuererklärung entstehen würde, somit gegenständlich mit 26.4.2013, der Rückforderungsanspruch aus der nicht durchgeführten Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 erst mit Fälligkeit der Voranmeldung für den letzten Voranmeldungszeitraum des Veranlagungszeitraumes (04/2011) entstehen würde, somit gegenständlich erst am 15.6.2011, und die Anwendung des Instruments der absoluten Verjährung für den konkreten Sachverhalt ungeeignet sei, da bereits mit Zahlung der Steuerschuld und zustimmender Betriebsprüfung Rechtsfrieden eingetreten sei.

In Entsprechung des Mängelbehebungsauftrages vom 20.3.2023 führte die Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 11.5.2023 zur Begründung der Rechtswidrigkeit der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2014 sowie auch ergänzend zu den Umsatzsteuerbescheiden 2011 bis 2014 aus, dass allen angefochtenen Bescheiden die Bescheidqualität fehle und somit deren Rechtswirksamkeit abzusprechen sei, da die angefochtenen Bescheide keine Unterschrift iSd § 96 Abs. 1 BAO aufweisen würden.

Diese sei jedoch nach Maßgabe des § 96 Abs. 1 BAO zwingend notwendig, da es sich nicht um mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Bescheide handle, welche nach § 96 Abs. 1 BAO entweder händisch oder durch eine qualifizierte elektronische Signatur zu unterschrieben seien. Zudem sei auch für den Fall, dass das Gericht die Ansicht vertreten sollte, es würden mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Bescheide vorliegen und es könne gem. § 96 Abs. 2 BAO die Ausnahme vom Unterschriftserfordernis des § 96 Abs. 1 BAO greifen, ein Mangel gegeben, der zur Nichtigkeit der Bescheide führe, da aus der jüngsten Judikatur des VfGH (9.3.2023, G 295/2022) abzuleiten sei, dass - bei Fehlen einer handschriftlichen Signatur (oder einer damit gleichgestellten qualifizierten elektronischen Signatur) zumindest eine elektronische Amtssignatur iSd § 19 E-GovG vorliegen müsse, damit ein Bescheid Bescheidqualität erlangen könne. Jene elektronische Amtssignatur, die auf den angefochtenen Bescheiden ausgewiesen sei, weise aber einen Mangel im Zertifikat aus, der zur Ungültigkeit der elektronischen Amtssignatur und damit zur Unwirksamkeit der angefochtenen Bescheide führe.

Darüber hinaus wendete die Beschwerdeführerin in einem weiteren Schreiben vom 11.5.2023 bezüglich des Wiederaufnahmebescheides Umsatzsteuer 2011 unter Verweis auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zu RV/7100423/2022 noch zusätzlich Verjährung ein, da mit Ablauf des 30.4.2021 die absolute zehnjährige Verjährungsfrist für sämtliche Perioden des Jahres 2011 (abweichendes Wirtschaftsjahr 5/2010 bis 4/2011) eingetreten sei und verwies ergänzend auf die beigelegte Revisionsbeantwortung vom 29.9.2022.

In Entsprechung des Beschlusses vom 25.5.2023 führte die belangte Behörde in einer ergänzenden Stellungnahme aus, dass ihre Ansicht nach die fehlende Bescheidqualität der angefochtenen Bescheide nicht vorliege, da es sich um mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Bescheide handle und sei die von der Beschwerdeführerin zitierte Entscheidung des VfGH vom 9.3.2023, G 295/2022, nicht einschlägig, weil im Bereich des Abgabenrechts § 96 Abs. 2 BAO unmissverständlich regle, dass Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung bedürfen und es eine davon abweichende Regelung in den Materiengesetzen (EStG, KStG, UStG) nicht gebe.

Mit Schreiben vom 21.11.2023 reichte die Beschwerdeführerin eine Replik zur Stellungnahme der belangten Behörde ein und wies noch einmal darauf hin, dass die angefochtenen Bescheide nicht rein maschinell erzeugt worden seien und daher jedenfalls eine gültige Amtssignatur iSd § 19 E-GovG, somit eine qualifizierte oder fortgeschrittene Signatur, aufweisen müssten, um Rechtswirksamkeit entfalten zu können. Zudem sei, da das Abgabenverfahren als Massenverfahren ausgestaltet sei, aufgrund der Entscheidung des VfGH vom 9.3.2023, G 295/2022, die Bestimmung des § 96 Abs. 2 BAO auch in verfassungskonformer Interpretation dahingehend auszulegen, dass alle automationsunterstützten Erledigungen eine gültige Amtssignatur iSd § 19 E-GovG aufweisen müssten.

Mit Erkenntnis vom 8.1.2024 zu RV/4100285/2021 hat das Bundesfinanzgericht in einem Parallelverfahren hinsichtlich der Beschwerde der im selben Konzern tätigen ***Firma2*** entschieden, dass den angefochtenen Erledigungen sehr wohl Bescheidcharakter zukomme und infolge der Änderung der Verhältnisse aufgrund der unecht befreiten Verkäufe von Wohnungen eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 hinsichtlich der Großreparaturen durchzuführen sei. Hingegen gab es in diesem Verfahren keine strittigen Verjährungsfragen.

Mit Schriftsatz vom 21.2.2024 erhob die Beschwerdeführerin gegen dieses Erkenntnis Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof (E 629/2024), da durch die verfassungswidrige Auslegung des § 96 Abs. 2 BAO durch das Bundesfinanzgericht das Sachlichkeitsgebot, der Schutz des Eigentums bei Festsetzung einer Abgabe, das Recht auf den gesetzlichen Richter und das Rechtsstaatsgebot verletzt worden seien. Zudem unterstelle das Bundesfinanzgericht § 12 Abs. 10 UStG 1994 einen verfassungswidrigen Inhalt, da es angesichts der Inflation auf nicht vergleichbare historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgestellt habe. Je nach Ausgang des Verfahrens beim Verfassungsgerichtshof ist auch eine Befassung des Verwaltungsgerichtshofes zu erwarten.

Am 7.6.2024 teilte die Beschwerdeführerin per E-Mail mit, dass sie eine Entscheidung in gegenständlicher Beschwerdesache erwarte, sie somit eine Aussetzung gem. § 271 Abs. 1 BAO nicht befürworte.

Am 27.8.2024 wurde dem Bundesfinanzgericht eine von den Parteien gemeinsam erstellte und abgestimmte Aufstellung mit den Maßnahmendetails sowie einer jährlichen Aufteilung in § 12 Abs. 10 UStG 1994, § 12 Abs. 3 UStG 1994 und § 12 Abs. 11 UStG 1994 Korrekturen übermittelt, wobei man sich an die Entscheidung im Parallelverfahren orientierte.

Im Zuge des am 23.9.2024 durchgeführten Erörterungstermins wurde von den Parteien übereinstimmend mitgeteilt, dass der Sachverhalt grundsätzlich ident mit jenem bei der ***Firma2*** sei und sich auf die bereits aufgezeigten Rechtsfragen beschränke. Bezüglich der in Frage kommenden Objekte wurde zwischen den Parteien unter Verweis auf die am 27.8.2024 übermittelten Tabellen Einigkeit betreffend Adressen, Baujahre, Maßnahme, Kosten der jeweiligen Maßnahme, Anschaffungs- und Herstellungskosten, Kosten der jeweiligen Maßnahme in % und der grundsätzlichen Aufteilung in § 12 Abs. 10 UStG 1994, § 12 Abs. 3 UStG 1994 und § 12 Abs. 11 UStG 1994 Berichtigungen erzielt. Zudem sind die Parteien übereingekommen, dass Vorsteuerkorrekturen gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994, die aus Projekten mit einer Gesamtinvestitionssumme kleiner als 2% der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten stammen, auszuscheiden seien und bezüglich der Außenanlagen keine Berichtigung der Vorsteuer gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorzunehmen sei. Aufgrund dessen wurden die Tabellen vom 27.8.2024 von den Parteien geringfügig adaptiert und am 2.10.2024 das korrigierte Zahlenwerk übermittelt. Zudem hat die Beschwerdeführerin im Zuge des

Erörterungstermins den Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch einen Senat zurückgenommen.

Strittig ist somit zwischen den Parteien, ob den angefochtenen Erledigungen aufgrund des Fehlens einer Unterschrift Bescheidqualität zukommt, ob bezüglich der Erlassung des Wiederaufnahmebescheides Umsatzsteuer 2011 der Eintritt der absoluten Verjährung gem. § 209 Abs. 3 BAO entgegensteht und ob als Folge der steuerfreien Veräußerung von Immobilien eine Vorsteuerberichtigung für Aufwendungen im Zusammenhang mit sogenannten „Großreparaturen“ oder allenfalls aus anderen Gründen vorzunehmen ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom ***Datum1*** (mit Nachtrag vom ***Datum2***)) gegründete Kapitalgesellschaft mit Sitz in Wien. Der Gegenstand und Zweck des Unternehmens ist gem. § 2 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages in den für den Streitzeitraum gültigen Fassungen (***Datum3***, ***Datum4*** bzw. ***Datum5***) ua. neben der Errichtung, den Erwerb und die Veräußerung von Immobilien auch die Erbringung von auf Immobilien bezogenen Dienstleistungen, insbesondere deren Inbestandgabe sowie deren Verwaltung. Die Beschwerdeführerin war bis einschließlich des Wirtschaftsjahres 2012/13 Teil des ***Firma3***-Konzerns, danach des ***Firma4***-Konzerns.

In den Jahren 2011 bis 2014 veräußerte die Beschwerdeführerin, welche den Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (Mai bis April) ermittelt, aus dem Anlagevermögen mehrere Wohnobjekte als auch einzelne Mietwohnungen, 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 Beschwerdeführerin 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 betroffen waren in den Streitjahren folgende Immobilien:

[...]

Die Finanzierung der genannten Maßnahmen erfolgte teilweise durch die von der Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin) 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 Pkt. II.3.3.) - zu den jeweiligen Veräußerungszeitpunkten noch vorhanden.

Der Sachverhalt ist dem Grunde nach - abgesehen von den unterschiedlichen Objekten und Maßnahmen - ident mit jenem im Parallelverfahren betreffend der im selben Konzern agierenden ***Firma2*** (vgl. BFG 8.1.2024, RV/4100285/2021).

Zur Geltendmachung des Abgabenanspruches betreffend Umsatzsteuer 2011 wurde am 14.5.2013 ein Umsatzsteuerbescheid sowie am 17.3.2017 ein Prüfungsauftrag erlassen und erfolgten im Zuge der Außenprüfung in den Jahren 2018, 2019, 2020 nach außen erkennbare Amtshandlungen.

Zum Zeitpunkt der Zustellung der strittigen Bescheide war das im Rahmen der Amtssignatur verwendete Zwischeninstanzzertifikat „a-sign-corporate-07“ nicht in der Zwischeninstanzzertifikatsdatenbank der Firma A-Trust veröffentlicht.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Beschwerdeführerin betreffend Gründung, Sitz, Unternehmensgegenstand gehen aus einer Einsicht in das öffentliche Firmenbuch samt den in der Urkundensammlung 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. Dass die Arbeiten von der Beschwerdeführerin beauftragt, die Rechnungen auf sie ausgestellt und die Vorsteuer auch von ihr geltend gemacht wurde, ist ebenfalls unstrittig. Was die Feststellungen zur Finanzierung der strittigen Aufwendungen anlangt, so besteht auch in diesem Punkt Einigkeit

zwischen den Streitteilen. Dass sowohl Fremdmittel, als auch nichtrückzahlbare Förderungen zur Finanzierung herangezogen wurden, legte die Beschwerdeführerin selbst dar. Auch die Werthaltigkeit der einzelnen baulichen Maßnahmen zum Zeitpunkt der Veräußerung hat die Beschwerdeführerin im Zuge des Erörterungstermins eingestanden (siehe Niederschrift Erörterungstermin vom 23.9.2024 unter Verweis auf Parallelverfahren). Auch die im Sachverhalt (siehe Pkt. II.1.) festgestellten Adressen, Baujahre, Kosten der jeweiligen Maßnahme(n), Anschaffungs- und Herstellungskosten (AK/HK), Kosten der jeweiligen Maßnahmen in % der AK/HK und die dort grob beschriebenen Maßnahmen, sind zwischen den Parteien unstrittig und wurden der mit E-Mail vom 27.8.2024 übermittelten und zwischen den Parteien abgestimmten Aufstellungen entnommen.

Nachdem auch für das Gericht keinerlei Zweifel an der Richtigkeit dieser vorhin genannten Sachverhaltselemente bestand, waren die entsprechenden Feststellungen zu treffen und herrscht bezüglich des festgestellten Sachverhaltes Einigkeit.

Das Vorliegen der nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches betreffend Umsatzsteuer 2011 sind den vorgelegten Akten, insbesondere der Stellungnahme der belangten Behörde vom 30.3.2023 zu entnehmen und ist auch dieser Punkt zwischen den Parteien unstrittig.

Dass zum Zeitpunkt der Zustellung der strittigen Bescheide das im Rahmen der Amtssignatur verwendete Zwischeninstanzzertifikat „a-sign-corporate-07“ nicht in der Zwischeninstanzzertifikatsdatenbank der Firma A-Trust veröffentlicht war, wurde von der Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 11.5.2023 überzeugend dargelegt und hat dies auch die belangte Behörde zwischenzeitig eingestanden.

3. Rechtliche Erwägungen

3.1. Zum Einwand der rechtlich nicht existent gewordenen Bescheide

Mit dieser Rechtsfrage hat sich das Bundesfinanzgericht bereits im Parallelverfahren (BFG 8.1.2024, RV/4100285/2021) ausführlich auseinandergesetzt und wurde gegen die dahingehende abweisende Entscheidung Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof (E 629/2024) erhoben. Nach eingehender Prüfung der Sach- und Rechtslage gibt es für das Bundesfinanzgericht keinen Anlass an der dargelegten Rechtsansicht im Parallelverfahren zu zweifeln und wird daher aus Vereinfachungsgründen die Begründung dieser Entscheidung im Wesentlichen wie folgt übernommen:

Die Beschwerdeführerin spricht den angefochtenen Entscheidungen die Bescheidqualität ab, da sie weder gem. § 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 9.3.2023, 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 Bescheidebegründung enthaltenen Hinweis auf den Bericht zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4.3.2021 hervorgehe, weshalb die Bestimmung des § 96 Abs. 2 BAO ohnedies unanwendbar sei.

Richtig ist, was die Parteien ohnedies außer Streit stellten (siehe Niederschrift Erörterungstermin vom 23.9.2024), dass zum Zeitpunkt der Zustellung der strittigen Bescheide das im Rahmen der Amtssignatur verwendete Zwischeninstanzzertifikat „a-sign-corporate-07“ nicht in der Zwischeninstanzzertifikatsdatenbank der Firma A-Trust veröffentlicht war. Aus diesem Faktum ist jedoch für den Rechtsstandpunkt der Beschwerdeführerin 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: *„Ausfertigungen, 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 Beschwerdeführerin - 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 Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin 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 auch nicht den Gesetzesmaterialien entnommen werden. Die von der Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Entscheidung des VfGH vom 9.3.2023, G 295/2022, nichts zu ändern, da diese - entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin - nicht einschlägig ist. Dem dort zu entscheidenden Fall lag nämlich die Frage der Verfassungskonformität des § 47 Abs. 1 fünfter Satz AVG 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 AVG 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 die 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 AVG eine von den Vorschriften über schriftliche Ausfertigungen im § 18 Abs. 4 AVG „abweichende Regelung“ im Sinn des Art 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 AVG unerlässliche und somit keine im Sinn des Art. 11 Abs. 2 B-VG zur Regelung des Gegenstandes erforderliche abweichende Regelung beinhalte, sei die Bestimmung des § 47 Abs. 1 fünfter Satz AVG 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 Art. 11 Abs. 2 B-VG, sondern auf § 7 Abs. 6 Finanz-Verfassungsgesetz 1948 gründet. Aus all dem Vorgesagten resultiert sohin, dass die von der Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin jedoch, dass sowohl nach der Judikatur des VwGH, als auch dem Willen des Gesetzgebers (VwGH 9.12.1992, 91/13/0204; VwGH 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 seinen 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 Beschwerdeführerin, 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; VwGH 10.5.1994, 93/14/0104).

Eine derartige mangelnde Erkennbarkeit hat die Beschwerdeführerin 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 Finanz-Online und der elektronischen Signatur am Ende jedes Bescheides (unabhängig von der Frage der Rechtswirksamkeit derselben) musste für die Beschwerdeführerin erkennbar sein, dass diese unter Zuhilfenahme eines Textverarbeitungssystems und somit automationsunterstützt,

erstellt wurden. Eine Unterfertigung war sohin für deren Rechtswirksamkeit iSd § 96 Abs. 2 BAO nicht erforderlich.

Den angefochtenen Erledigungen kommt sohin entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin Bescheidcharakter zu.

3.2. Zum Einwand der eingetretenen absoluten Verjährung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2011

Die Beschwerdeführerin wendete im Wesentlichen ein, dass mit Ablauf des 30.4.2021 die absolute zehnjährige Verjährungsfrist für die Umsatzsteuer 2011 (abweichendes Wirtschaftsjahr 5/2010 bis 4/2011) eingetreten sei, der Bescheid über die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2011 sowie der Umsatzsteuerbescheid 2011 aber erst am 6.5.2021 und somit nach Eintritt der absoluten Verjährungsfrist gem. § 209 Abs. 3 BAO erlassen worden seien.

Die belangte Behörde vertrat hingegen die Rechtsansicht, dass es zwar stimme, dass mit Ablauf des 30.4.2021 die absolute Verjährungsfrist für die Umsatzsteuer 2011 eingetreten sei, dies aber nicht für die Vorsteuerberichtigungen nach § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 gelte, der Rückforderungsanspruch zu Unrecht geltend gemachter Vorsteuer erst mit der Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuererklärung entstehen würde und der Rückforderungsanspruch aus der nicht durchgeführten Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 erst mit Fälligkeit der Voranmeldung für den letzten Voranmeldungszeitraum des Veranlagungszeitraumes entstehen würde.

Aus der Aktenlage ist zu entnehmen und wird auch von den Parteien nicht bestritten, dass die fünfjährige Frist zur Festsetzung der Umsatzsteuer 2011, welche gem. § 208 Abs. 1 lit. a BAO aufgrund des abweichendes Wirtschaftsjahres mit Ablauf des 30.4.2011 begann, durch nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches gem. § 209 Abs. 1 BAO (zB Bescheiderlassung am 14.5.2013, Prüfungsauftrag am 17.3.2017, nach außen erkennbare aktenkundige Amtshandlungen im Zuge der Außenprüfung in den Jahren 2018, 2019, 2020) bis zum 30.4.2021 verlängert wurde.

Strittig war daher, ob am 6.5.2021 überhaupt noch die Erlassung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Umsatzsteuer 2011 zulässig war und ob hinsichtlich der streitgegenständlichen Vorsteuerberichtigungen nach § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 betreffend des Veranlagungszeitraumes Umsatzsteuer 2011 die absolute Verjährung ebenfalls mit Ablauf des 30.4.2021 eingetreten ist.

Gem. § 209 Abs. 3 erster Satz BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). Die absolute Verjährungsfrist ist weder verlängerbar noch hemmbar (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 209, Rz 36 mwN).

Den Beginn der Verjährung betreffend stellt § 209 Abs. 3 BAO somit auf die Entstehung des Abgabeananspruches ab (VwGH 4.7.1990, 89/15/0083). Die absolute Verjährung beginnt daher nicht erst mit Ende des Jahres zu laufen, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist, sondern bereits in dem Zeitpunkt, in dem der schuldrechtsbegründende Sachverhalt gesetzt, das tatbestandskonforme Verhalten also abgeschlossen ist (VwGH 10.3.1988, 86/16/0254). Auch die Wiederaufnahme eines Verfahrens ist eine Maßnahme, die der Geltendmachung des Abgabeananspruches dient, weswegen die Verjährungsvorschrift des § 209 Abs. 3 BAO ebenso zu beachten ist (VwGH 14.11.1990, 86/13/0042).

Gem. § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabeananspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Der Abgabeananspruch entsteht grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit und setzt daher keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraus (vgl. VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043; VwGH 28.6.2012, 2009/16/0075).

Tatbestand ist die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkretem Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen (Abgabenschuld und Abgabeananspruch) eintreten sollen (VwGH 15.12.1995, 93/17/0037; VwGH 17.8.1998, 97/17/0105). Ist ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht, so entsteht der Abgabeananspruch unabhängig vom Willen und der subjektiven Meinung des Abgabenschuldners und der Abgabenbehörde (VwGH 18.11.1993, 88/16/0216).

Der Abgabeananspruch erlischt insbesondere durch Entrichtung (VwGH 1.7.1992, 91/13/0046). Durch Eintritt der Festsetzungs- oder Bemessungsverjährung (§§ 207 ff) erlischt nicht der Abgabeananspruch, sondern das Recht zur Abgabenfestsetzung und damit das Recht zu seiner Geltendmachung (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 4 Anm 21 (Stand 1.8.2011, rdb.at)).

Weiters sieht § 4 Abs. 3 BAO vor, dass in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabeananspruches (der Steuerschuld) unberührt bleiben.

Die Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO kommt daher nur dann zur Anwendung, wenn weder § 4 Abs. 2 BAO noch andere in Abgabenvorschriften enthaltene speziellere Regelungen für einzelne Abgaben den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabeanpruchs bestimmen (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 4 Anm 11 (Stand 1.8.2011, rdb.at)). Das UStG 1994 enthält eine solche speziellere Bestimmung.

Demnach regelt § 19 Abs. 2 bis 5 UStG 1994 den Zeitpunkt des Entstehens der Umsatzsteuerschuld und ist insoweit *lex specialis* zu § 4 BAO, der für das Entstehen des Abgabeanpruchs an den Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung, dh an die Leistungserbringung anknüpft. Nach der Grundregel des § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 entsteht die Umsatzsteuerschuld bei der (hier relevanten) Sollbesteuerung erst mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist

(Abschnittsbesteuerung) (*Kuder in Melhardt/Tumpel (Hrsg)*, UStG³, § 19, Rz 123). Bezüglich Vorsteuer besteht ein Recht auf Vorsteuerabzug nur und in dem Zeitpunkt, in dem auch das Recht des Fiskus auf eine aufgrund einer Leistung abzuziehenden Umsatzsteuer entsteht (EuGH 27.6.2018, *SGI*, C-459/17 und *Valériane SNC*, C-460/17) (*Kollmann in Melhardt/Tumpel (Hrsg)*, UStG³, § 12, Rz 6a).

Bei Rückforderungsansprüchen des Abgabepflichtigen handelt es sich um nichts anderes als um „negative Abgabenansprüche“. Auch solche Ansprüche entstehen kraft Gesetzes (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0072; VwGH 18.12.2008, 2006/15/0155; VwGH 20.5.2010, VwGH 2005/15/0163; VwGH 21.11.2013, 2011/15/0188). Nach der Rsp des VwGH stellt auch ein Vorsteuerüberhang einen diesfalls „negativen Abgabenanspruch“ dar (VwGH 17.10.2001, 96/13/0055) und somit ist für die Entstehung eines Abgabenanspruches unbedeutend, ob es sich um eine Nachzahlung oder eine Gutschrift handelt. Somit entsteht der Rückforderungsanspruch aus der Veranlagung zur Umsatzsteuer (spätestens) mit Ablauf des jeweils veranlagten Jahres. Auf den Zeitpunkt der Bescheiderlassung kommt es hingegen nicht an (vgl VwGH 21.10.1993, 91/15/0077).

Der Abgabenanspruch der monatlich selbst zu berechnenden Umsatzsteuer im Voranmeldungszeitraum entsteht somit unabhängig von einer Wahrnehmung oder Unterlassung einer Erklärungspflicht einer bei deren Fälligkeit zu meldenden Zahllast oder der Geltendmachung einer Gutschrift für einen Voranmeldungszeitraum.

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Festsetzung der Umsatzsteuer 2011 (abweichendes Wirtschaftsjahres 5/2010 bis 4/2011) nach Ablauf der jeweiligen Kalendermonate 5/2010 bis 4/2011, indem die Lieferung und sonstige Leistung ausgeführt worden ist, somit aber spätestens mit Ablauf des 30.4.2021 absolut verjährt ist und daher das Recht die Umsatzsteuer 2011 festzusetzen nach diesem Zeitpunkt endgültig erloschen ist.

Bezüglich der Vorsteuerberichtigung sieht § 12 Abs. 10 UStG 1994 vor, dass eine solche in jenem Jahr durchzuführen ist, in welchem die Änderung der Verhältnisse eingetreten ist. Zudem regelt § 12 Abs. 11 letzter Teilsatz UStG 1994, dass eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Änderung eingetreten ist. Hingegen ist dem Gesetz keine Bestimmung zu entnehmen, welche die Entstehung des Abgabenanspruches iZm Vorsteuerberichtigungen gesondert regelt.

Aus diesem Grund sind die allgemeinen Normen anzuwenden, wodurch das Recht der belangten Behörde eine Vorsteuer für einen Veranlagungszeitraum zu berichtigen und folglich die Umsatzsteuer neu festzusetzen zum gleichen Zeitpunkt absolut verjährt, wie die Festsetzung der Umsatzsteuer für diesen Veranlagungszeitraum. Dies deshalb, da als Folge einer Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 die Umsatzsteuer neu festzusetzen ist, und dies nur möglich ist, wenn die Festsetzung der Umsatzsteuer des betreffenden Veranlagungsjahres gem. § 209 Abs. 3 BAO noch nicht absolut verjährt ist.

Nachdem zwischen den Parteien unstrittig ist, dass eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 - sofern eine solche überhaupt durch die steuerfreie Veräußerung der Immobilien durchzuführen gewesen wäre (siehe dazu zu Pkt. II.3.3.), - für sämtliche in der Aufstellung im Jahr 2011 angeführten Objekte bzw. Maßnahmen im Veranlagungszeitraum 2011 durchgeführt werden hätte müssen, hätte diese daher entsprechend den obigen Ausführungen spätestens mit Ablauf des 30.4.2021 erfolgen müssen.

Ebenso wurde festgestellt und ist zwischen den Parteien unstrittig, dass bezüglich der ***Firma1*** für bestimmte fertiggestellte Wohnungsteile durch den Vertriebsstart im Herbst 2010 eine Änderung der Verhältnisse eingetreten ist und entsprechend des § 12 Abs. 11 UStG 1994 eine Vorsteuerberichtigung für den Veranlagungszeitraum 2011 vorzunehmen war. Diese hätte ebenfalls aufgrund der obigen Ausführungen spätestens mit Ablauf des 30.4.2021 bescheidmäßig festgesetzt werden müssen.

Im Ergebnis ist die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Veranlagungszeitraum 2011 spätestens mit Ablauf des 30.4.2021 erloschen, dies gilt auch im Falle von durchzuführenden Vorsteuerberichtigungen nach § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994, ebenso bei Vorliegen eines negativen Abgabenanspruches. Eine Berichtigung der Vorsteuer gem. § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 hätte daher für das Veranlagungsjahr 2011 spätestens bis zum 30.4.2021 bescheidmäßig erfolgen müssen. Dies gilt gem. § 304 BAO analog für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011.

Aus diesem Grund kann der Ansicht der belangten Behörde nicht gefolgt werden, dass bezüglich der Vorsteuerberichtigungen die absolute Verjährung erst mit Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung 4/2011 am 15.6.2011 bzw. der Umsatzsteuererklärung 2011 am 26.4.2013 begonnen habe und wird dahingehend auch auf die Ausführungen im Verfahren gegen die Abgabenerhöhung gem. § 29 Abs. 6 FinStrG betreffend Umsatzsteuer 2011 verwiesen (BFG 23.6.2022, RV/7100423/2022).

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

Mit dieser Rechtsfrage hat sich das Bundesfinanzgericht bereits im Parallelverfahren (BFG 8.1.2024, RV/4100285/2021) ausführlich auseinandergesetzt und hat die Beschwerdeführerin - nach Beendigung des Verfahrens vor dem Verfassungsgerichtshof - gegen diese Entscheidung eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof in Aussicht gestellt. Das Bundesfinanzgericht sieht nach eingehender Prüfung keinen Anlass an der Rechtsansicht im Parallelverfahren zu zweifeln, zumal - übereinstimmend mit den Parteien - weitestgehend von einem identen Sachverhalt ausgegangen wird. Aus Vereinfachungsgründen wird daher die Begründung der Parallelentscheidung im Wesentlichen wie folgt übernommen:

Gem. § 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 Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den (zeitlich vor den Veräußerungszeitpunkten getätigten) oben dargestellten Maßnahmen (siehe Pkt. II.1.) 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 Beschwerdeführerin 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 1994 (in der rücksichtlich der Übergangsbestimmung des § 28 Abs. 38 Z 2 UStG 1994 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 oben genannten Immobilien (siehe Pkt. II.1.) 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 Beschwerdeführerin 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 gem. § 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.

3.3.1. Zum Tatbestandsmerkmal der „Änderung der Verhältnisse“

Der Rechtsansicht der Beschwerdeführerin, 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 Beschwerdeführerin, welche 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 Beschwerdeführerin 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 1.1.2009 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.

Weiters sind die oben dargestellten Maßnahmen nicht 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 1.1.1994 einen Teil des Entgelts darstellen (vgl. dazu auch *Würth/Zingher/Kovanyi/Etzersdorfer*, Miet- und Wohnrecht²³ WGG § 14 Rz 11) - finanziert worden. Die zwar unzweifelhaft zumindest teilweise zur Finanzierung herangezogenen EVBs wurden nämlich nicht nur durch Mieterzahlungen gespeist. So enthalten diese Beträge - was die Beschwerdeführerin im Zuge des Erörterungstermins bestätigt hat (siehe Niederschrift vom 23.9.2024) - auch bankmäßige Zinsen. Weiters hat das Ermittlungsverfahren ergeben, dass für die Begleichung der strittigen Maßnahmen auch nicht rückzahlbare Förderungen verwendet wurden (siehe Niederschrift Erörterungstermin vom 23.9.2024). Somit ist folglich auch dem ins Treffen geführten Argument der Beschwerdeführerin in der Beschwerde nicht zu folgen, wonach die fraglichen Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten rein wirtschaftlich von den Mietern finanziert worden wären und somit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den (versteuerten) EVBs bestünde. Schließlich negiert die Beschwerdeführerin 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 (siehe Niederschrift Erörterungstermin vom 23.9.2024 unter Verweis auf das Parallelverfahren). 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 (EB 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 Beschwerdeführerin schlussendlich auch, dass die Vorsteuerberichtigung nicht für die Großreparatur (siehe dazu Pkt. II.3.3.2.) 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.

3.3.2. Zum Tatbestandsmerkmal der „Großreparatur“

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin 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 voraussetze, so die Argumentation der Beschwerdeführerin. Die belangte Behörde hingegen hat ursprünglich in all jenen Fällen eine Großreparatur bejaht, in denen die Gesamtkosten je Projekt den Betrag von € 50.000,00 überschritten haben. 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.

Zu klären gilt vorerst, was unter einer „Großreparatur“ iSd 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 1972 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 € 47.774,00) betrug."

Als Zwischenergebnis ist an dieser Stelle festzuhalten, dass nach der Rspr. 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 Beschwerdeführerin, 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 Werte der jeweiligen Arbeiten, welche wirtschaftlich einem Vorhaben zuzuordnen sind, zusammenzurechnen waren und Gesamtinvestitionssummen, welche weniger als 2% der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten betrugen, von der Berichtigung auszunehmen waren. In Übrigen wurde bezüglich dieses Punktes zwischen den Parteien im Zuge des Erörterungstermins dem Grunde nach Einigkeit erzielt (siehe Protokoll Erörterungstermin vom 23.9.2024 und Mail der Beschwerdeführerin vom 2.10.2024).

Adresse	Kosten netto in €	Kosten in % AK/HK	Jahr			Beschreibung der Maßnahme
			2012	2013	2014	
	58.698,96	10,2%	0,00	0,00	8.217,85	Abdichtung Gasleitungen
	33.000,54	18,6%	0,00	0,00	4.846,04	Anstrich der Stiegenhäuser
	95.561,13	53,9%	0,00	0,00	13.604,52	Fenster- und Türentausch

	394.182,07	222,3%	0,00	0,00	55.411,45	Außenwand-, Kellerdecken- und Dachbodendämmung
	27.558,95	15,5%	0,00	0,00	4.084,21	Erneuerung Dacheindeckung
	73.232,07	41,3%	0,00	0,00	10.498,32	Adaptierung Elektroinstallationen
	121.171,36	68,3%	0,00	0,00	17.076,97	Erneuerung Dachrinnen u. Abfallrohre
	19.595,08	8,9%	0,00	3.135,21	0,00	Dachreparaturen
	89.759,20	40,7%	0,00	13.864,89	0,00	Kaminerneuerung
	5.669,00	1,4%	0,00	907,04	0,00	Malerarbeiten im Stiegenhaus
	17.143,66	4,2%	0,00	2.742,98	0,00	Erneuerung Haustürportale
	166.045,40	40,5%	0,00	24.168,50	0,00	Sanierung Hauselektrik
	75.990,00	18,5%	0,00	12.158,40	0,00	Modernisierung Aufzugsanlagen
	69.228,61	13,3%	0,00	0,00	9.092,00	Kaminerneuerung
	40.596,66	7,8%	0,00	0,00	6.495,46	thermische Sanierung
	78.798,62	15,1%	0,00	0,00	11.031,80	Modernisierung Hauselektrik
	44.460,42	12,2%	0,00	0,00	3.363,60	Sanierung Stiegenhausportale u. -verglasung
	205.237,75	6,5%	0,00	0,00	16.871,47	Erneuerung der Hauszugänge Parkplatzerneuerung
	79.283,17	2,5%	0,00	0,00	148,23	brandschutztechnische Maßnahmen
	24.828,56	0,8%	0,00	0,00	74,11	brandschutztechnische Maßnahmen
	71.573,46	2,3%	0,00	0,00	74,12	brandschutztechnische Maßnahmen
	91.644,21	250,0%	0,00	0,00	12.010,62	Sanierung Fassade inkl Vollwärmeschutz
	38.646,91	105,4%	0,00	0,00	4.637,63	Erneuerung der E-Anschlusskästen
	8.946,26	24,4%	0,00	0,00	1.073,55	Stiegenhausmalerei
	16.655,83	4,2%	0,00	2.001,29	0,00	Stiegenhausanstrich
	89.908,59	22,8%	0,00	10.587,91	0,00	Erneuerung Heizungsanlage
	31.265,63	7,9%	0,00	3.917,92	0,00	Erneuerung Wohnungseingangs u. Kellertüren
	21.963,69	5,6%	0,00	2.638,23	0,00	Fassadensanierung, Dachboden- u. Kellerdeckendämmung
	99.450,67	25,2%	0,00	12.578,05	0,00	Dach- und Kaminerneuerung inkl. Fangköpfe
	16.858,96	4,3%	0,00	2.023,72	0,00	Anschluss- & Zuleitung
	67.627,94	17,1%	0,00	8.116,00	0,00	Balkonsanierung (Geländer)
	15.465,90	3,9%	0,00	1.856,56	0,00	Sanierung Stiegenhauselektrik
	29.980,64	7,6%	0,00	3.782,19	0,00	Balkonsanierung (Fliesen)

	92.890,00	70,3%	70,93	753,66	537,97	Einbau Aufzugsanlage (Kosten Mietanteil)
	1.167.042,83	883,5%	883,19	9.373,06	6.680,39	Generalsanierung (Kosten Mietanteil)
	127.307,11	52,0%	1.757,01	527,52	1.002,28	Balkonerneuerung bzw. -vergrößerung
	59.582,61	3,7%	0,00	0,00	97,88	Dacherneuerung
	205.205,31	47,9%	5.371,34	0,00	0,00	Wohnungszusammenlegungen und Sanierung
	1.800,00	0,0%	3,80	9,73	0,75	Balkonerweiterung thermische Maßnahmen
	448.011,88	9,9%	2.284,15	2.152,89	161,53	Balkonerweiterung
	735.171,82	94,4%	0,00	0,00	2.613,90	Thewosan Sanierung
	34.869,64	4,5%	0,00	0,00	119,09	Modernisierung Aufzugsanlagen
	1.356.559,10	41,9%	8.363,19	29.023,42	5.490,81	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	2.761.266,23	85,4%	15.532,71	55.292,50	11.303,82	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	1.076.754,49	36,0%	13.980,92	18.965,91	0,00	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	2.552.547,35	85,5%	41.055,41	50.977,16	0,00	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	534.909,46	34,5%	0,00	0,00	3.526,84	Thewosan-Sanierung inkl. Fenstertausch
	14.648,50	0,9%	0,00	0,00	101,63	Erneuerung Garagentor
	969.285,88	42,7%	0,00	2.105,36	8.115,54	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	974.785,88	42,9%	0,00	2.116,88	8.164,06	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	809.276,92	44,7%	0,00	7.974,39	22.554,78	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	346.832,97	19,1%	0,00	3.417,60	9.666,33	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	633.392,94	37,1%	13.434,89	9.386,57	9.628,00	Sanierung inkl. Fenstertausch und Fassadensanierung
	63.944,77	7,3%	0,00	979,07	0,00	Generalsanierung: insb. Wärmedämmung
	19.790,08	2,3%	0,00	303,01	0,00	Generalsanierung: insb. Wärmedämmung
	5.070,81	3,6%	8,97	67,43	74,49	div Elektroarbeiten (Schalter & Steckdosen, etc)
	30.377,82	21,4%	-4,49	169,47	441,59	Errichtung Kellerabteile
	90.073,89	7,0%	61,96	945,16	1.117,85	Sanierung Stiegenhäuser: Stiegenhausmalerei
	178.550,36	13,8%	122,72	2.255,49	2.213,71	Sanierung Stiegenhäuser: Erneuerung Eingangstüren
	395.767,64	30,7%	272,50	5.008,55	4.917,42	Sanierung Stiegenhäuser: Sanierung Elektroanlagen
	25.393,86	2,0%	17,40	319,86	313,76	Sanierung Stiegenhäuser: Erneuerung Schließanlagen
	42.456,57	3,3%	29,16	535,86	525,85	Sanierung Stiegenhäuser: Brandschutzmaßnahmen

	477.425,52	14,1%	5.498,27	3.663,02	1.271,81	Dach- & Kaminerneuerung
	237.368,69	1142,3%	0,00	0,00	3.878,00	Generalsanierung: insb. Wärmedämmung
	237.368,69	1142,3%	0,00	0,00	3.878,00	Generalsanierung: insb. Wärmedämmung
	109.707,82	53,5%	1.093,81	660,47	393,86	Kaminsanierung
	344,28	0,0%	0,00	0,00	2,33	Balkonsanierung
	216.189,66	14,1%	0,00	0,00	1.460,27	Sanierung Balkongeländer
	52.909,99	4,1%	1.523,63	0,00	270,74	Modernisierung Heizungsanlage
	74.535,02	2,4%	596,11	0,00	0,00	Errichtung Carportanlage
	80.927,57	2,6%	666,74	0,00	0,00	Erneuerung Außenanlagen (Parkplatzsanierung)
	83.270,38	2,6%	581,69	0,00	421,40	Modernisierung Zentralheizungsanlage
	28.632,90	0,9%	109,83	0,00	155,90	Modernisierung Aufzugsanlagen
	3.880,00	0,2%	83,87	164,13	0,00	Erneuerung Dachverblechung
	69.039,27	2,7%	1.492,31	2.920,47	0,00	Fassadensanierung
	61.669,34	18,3%	0,00	0,00	4.181,08	Umfassende Wohnungssanierung
	54.144,03	16,0%	0,00	0,00	4.331,52	Umfassende Wohnungssanierung
	7.338,76	4,7%	0,00	0,00	587,10	Stiegenhausmalerei
	8.488,98	5,4%	0,00	0,00	679,12	Erneuerung Eingangstüren
	87.882,84	56,3%	0,00	0,00	7.290,91	Dacheindeckung
	19.547,41	12,5%	0,00	0,00	1.951,00	Kaminsanierung
	3.675,43	2,4%	0,00	0,00	294,03	Erneuerung Gegensprechanlage
	147.465,71	402,3%	0,00	0,00	17.695,88	Generalsanierung
	4.907,55	13,4%	0,00	0,00	513,26	Erneuerung der E-Anschlusskästen u. der Verblechungen
	10.923,96	2,8%	0,00	1.283,52	0,00	Erneuerung Wohnungseingangstüren & Kellertüren
	171.418,26	43,5%	0,00	19.040,96	0,00	Generalsanierung: Fassaden, Wärmedämmung, Dach
	29.009,04	7,4%	0,00	3.453,73	0,00	Erneuerung Stiegenhaus- & Balkongeländer, Dacharbeiten
	3.387,14	0,7%	0,00	270,97	0,00	Reparatur Eingangsportal
	12.842,50	2,5%	0,00	1.027,40	0,00	Malerei Stiegenhaus- und Stiegenhausgeländer
	1.296,00	0,3%	0,00	103,68	0,00	Reparatur Eingangstüren
	58.750,69	11,6%	0,00	4.934,47	0,00	Erneuerung Hauselektroinstallationen
	84.082,30	16,6%	0,00	6.977,78	0,00	Erneuerung Aufzugsanlage

	59.588,39	2,0%	0,00	4.862,40	0,00	Erneuerung Eingangsportale
	184.175,63	6,1%	0,00	15.284,28	0,00	Erneuerung Aufzugsanlage
	220.000,00	166,5%	153,97	1.616,71	1.136,16	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	300.870,00	18,9%	0,00	0,00	247,12	Erneuerung Fensterbänke und Fenster
	53.024,00	3,3%	0,00	0,00	68,05	Vollwärmeschutzfassade
	12.600,00	0,8%	0,00	0,00	10,35	Erdungsanlagen, Blitzschutz
	86.837,12	5,5%	0,00	0,00	73,99	Neuverfliesung Balkone
	85.776,90	3,5%	0,00	0,00	289,28	Thewosan Fassadensanierung (Vollwärmedämmung)
	411.174,00	16,7%	0,00	0,00	660,57	Sanierung Außenhülle, Änderung Loggienverbauten
	307.400,32	12,5%	0,00	0,00	683,06	Verputzarbeiten & Stiegenhausmalerei
	281.685,33	11,4%	0,00	0,00	585,76	Erneuerung der Steigleitungen inkl. Wohnungsverteiler
	84.613,65	3,4%	0,00	0,00	188,02	Dacherneuerung
	50.985,40	4,2%	175,22	466,57	59,51	Umfassende Wohnungssanierung
	52.614,09	4,3%	180,82	481,47	61,41	Umfassende Wohnungssanierung
	54.342,54	4,4%	186,76	497,29	63,43	Umfassende Wohnungssanierung
	64.144,04	4,9%	0,00	0,00	789,56	Umfassende Wohnungssanierung
	59.798,19	4,6%	0,00	0,00	732,28	Umfassende Wohnungssanierung
	53.782,83	4,1%	0,00	0,00	816,11	Umfassende Wohnungssanierung
	61.866,70	4,7%	0,00	0,00	836,50	Umfassende Wohnungssanierung
	57.438,65	11,2%	0,00	597,47	0,00	Umfassende Wohnungssanierung
	73.424,31	14,4%	0,00	1.068,13	0,00	Umfassende Wohnungssanierung
	54.607,42	16,3%	689,11	0,00	469,06	Umfassende Wohnungssanierung
	57.661,80	7,4%	0,00	0,00	100,26	Umfassende Wohnungssanierung
	51.385,31	2,3%	0,00	224,74	265,58	Umfassende Wohnungssanierung
	52.699,38	2,3%	0,00	230,49	272,37	Umfassende Wohnungssanierung
	59.363,09	3,5%	1.111,50	518,39	474,28	Umfassende Wohnungssanierung
	62.687,70	3,7%	1.369,37	669,07	644,96	Umfassende Wohnungssanierung
	57.683,15	3,4%	1.260,05	615,66	593,47	Umfassende Wohnungssanierung
	175.431,39	20,3%	0,00	0,00	406,13	Erneuerung Steigleitungen, Blitzschutz
	35.747,10	3,8%	1,08	4,77	0,87	Rohrbruchbehebung & Kanalsanierung

	13.453,90	1,4%	0,41	1,79	0,33	Erneuerung Rostschutzanstrich
	3.590,48	0,4%	0,11	0,48	0,09	Austausch Gangbeleuchtung
	366.408,25	42,1%	0,00	4.824,34	0,00	Generalsanierung
	40.000,00	4,6%	0,00	514,22	0,00	Erneuerung Steigleitungen, Blitzschutz
	103.941,61	3,7%	0,00	573,83	711,97	Erneuerung Flachdach und Terrassenabdichtungen
	196.733,12	7,4%	0,00	846,87	122,66	Wärmedämmung Fassade (Entfernung Eternitfassade)
	66.246,23	2,5%	0,00	317,68	46,70	Erneuerung Attika inkl. Dachsanierung
	24.415,33	0,9%	0,00	155,42	22,84	Vergrößerung der bestehenden Balkone
	15.681,93	0,6%	0,00	73,88	10,84	Rasenteppich Balkone
	204.506,86	7,7%	0,00	1.028,19	150,25	Neuerrichtung Balkone, Überdachung Eingänge
	92.168,98	1,2%	0,00	0,00	305,15	Malereiarbeiten Stiegenhaus u. Nebenräume
	60.398,42	2,5%	796,83	287,10	0,00	Umfassende Wohnungssanierung
	55.564,08	2,2%	858,82	1.531,56	0,00	Umfassende Wohnungssanierung

GESAMTSUMMEN**121.676,06 388.932,84 339.137,45**

Dazu wird ausgeführt, dass sowohl die Fassadensanierung (Vollwärmeschutz samt sonstigen Dämmungsarbeiten) als auch der Austausch bzw. die Erneuerung von Fenstern und/oder Türen, der Heizungsanlagen sowie der Dächer und der Aufzugsanlagen jeweils nicht aktivierungspflichtige Aufwände, die nicht regelmäßig (etwa jährlich) erwachsen, darstellen. Diese Voraussetzungen wurden im Übrigen nicht einmal von der Beschwerdeführerin substantiell bestritten, führte sie doch dazu aus, dass diese Maßnahmen immer das Gesamtobjekt betrafen und je Gewerk Komplettisanierungen vorgenommen wurden. Auch die weiteren in der obigen Tabelle genannten sonstigen Arbeiten erfüllen die Voraussetzungen nicht aktivierungspflichtiger Aufwände, die nicht regelmäßig erwachsen, so bspw. umfangreiche Malerarbeiten an und in Immobilien, die Erneuerung der (Stiegen-) Hauselektrik, die Neuverfliesung der Balkone oder die Erneuerung der Erdungsanlagen und des Blitzschutzes.

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 waren - selbst bei Erreichen bzw. Überschreiten dieser Prozentgrenze - Arbeiten deren Investitionsvolumen pro Maßnahme unter € 5.000,00 liegt, von der Berichtigung auszunehmen; nach Ansicht des Gerichtes fallen derartige Bagatellbeträge nämlich nicht ins Gewicht und waren die davon betroffenen Arbeiten baulich nicht besonders umfangreich. Was hingegen die Investitionen anlangt, deren Kosten zwar den Betrag von

€ 5.000,00, nicht aber jenen von - in der Leitentscheidung weiters genannten - € 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 Malerarbeiten 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 setzen - wie die Beschwerdeführerin vermeint - entspricht hingegen nicht der einschlägigen vorzitierten Judikatur. Gleiches gilt für die ursprüngliche Vorgehensweise der belangten Behörde all jene Projekte deren Gesamtkosten € 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 Beschwerdeführerin weder bewiesen, noch entspricht ein derart rasanter Wertverlust - rücksichtlich der konkreten Baumaßnahmen - der allgemeinen Lebenserfahrung (vgl. dazu auch die Ausführungen unter II.2.).

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.

3.3.3. Zu den Maßnahmen im Außenbereich

Bezüglich der durchgeführten Maßnahmen im Außenbereich war - analog des Parallelverfahrens - zu prüfen, ob diese eine Großreparatur oder nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder aktivierungspflichtige Aufwendungen darstellen.

Nach dem klaren Gesetzeswortlaut hat eine Großreparatur eine bauliche Maßnahme an einem Gebäude zur Voraussetzung (arg: „...oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen...“). Ein Gebäude wird nach der Rspr. 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 ursprünglichen 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 - welches nach den zumindest 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.

Herstellung liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird. Straßen bzw. Platzbefestigungen stellen bei ihrer Herstellung eigene, selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter dar (VwGH 15.2.1983, 82/14/0067; VwGH 9.6.1986, 84/15/0128; VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238).

Im Zuge des Erörterungstermins konnte von den Parteien nicht ausreichend geklärt werden, welche konkreten Maßnahmen im Außenbereich durchgeführt wurden, zumal die Beschreibungen in den Auflistungen nur in groben Umrissen erfolgte und für die Qualifizierung als Großreparatur oder nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder aktivierungspflichtige Aufwendungen eine nähere Darstellung der Arbeiten notwendig gewesen wäre. Diesbezüglich räumten die Parteien Unschärfen in den Auflistungen ein. Nach eingehender Erörterung kamen sie übereinstimmend zum Ergebnis, dass hinsichtlich der Maßnahmen im Außenbereich keine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 durchzuführen sei.

Das Bundesfinanzgericht tritt diesen Parteieneinvernehmen nicht entgegen, zumal nicht festgestellt werden konnte, welche konkreten Arbeiten tatsächlich durchgeführt wurden und in den Auflistungen bspw. nur von Asphaltierungsarbeiten, Rankgerüstverbau Kinderspielplatz oder Baumpflegearbeiten die Rede ist. Demzufolge konnte nicht ausreichend geklärt werden, ob ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wurde oder eine bauliche Maßnahme an einem Gebäude erfolgt ist. Aus diesen Gründen war daher eine Subsumtion unter einer Großreparatur oder nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder aktivierungspflichtige Aufwendungen (wie teilweise im Parallelverfahren vorgenommen) nicht möglich.

Unter diesem Titel war daher keine Vorsteuerberichtigung durchzuführen und wurden die ursprünglich von der belangten Behörde angesetzten Beträge ausgeschieden (siehe Mail der Beschwerdeführerin vom 2.10.2024).

3.3.4. 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...“).

Ursprünglich bestand Uneinigkeit 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 Abs. 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 Beschwerdeführerin 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.

3.3.5.1. 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; VwGH 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 Beschwerdeführerin 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:

Adresse	VSt-Berichtigung § 12 Abs. 3 UStG 1994			Beschreibung der Maßnahme
	2012	2013	2014	
	2.257,77	0,00	0,00	Wohnungszusammenlegungen und Sanierung
	105,74	0,00	0,00	Balkonerweiterung
	24.073,81	0,00	0,00	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	47.169,16	67,28	0,00	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	17.787,48	2.402,43	0,00	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	37.398,43	6.442,81	0,00	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	0,00	0,00	204,78	Thewosan-Sanierung inkl. Fenstertausch
	0,00	3.630,47	1.305,78	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	0,00	3.644,74	1.305,78	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	0,00	2.061,63	3.416,74	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	0,00	883,56	1.464,32	Generalsanierung iZ eines Dachgeschossausbaus
	2.612,29	0,00	0,00	Sanierung inkl. Fenstertausch und Fassadensanierung
	64,63	257,88	0,00	Errichtung Kellerabteile
	230,76	920,82	0,00	Sanierung Außenanlagen
	297,76	0,00	0,00	Sanierung Stiegehäuser: Stiegenhausmalerei
	23,94	0,00	0,00	Sanierung Stiegehäuser: Erneuerung Eingangstüren
	702,09	0,00	0,00	Sanierung Stiegehäuser: Sanierung Elektroanlagen
	7,98	0,00	0,00	Sanierung Stiegehäuser: Erneuerung Schließanlagen

	147,39	0,00	0,00	Sanierung Stiegenhäuser: Brandschutzmaßnahmen
	226,43	0,00	0,00	Dach- & Kaminerneuerung
	0,00	3.351,36	0,00	Generalsanierung: insb. Wärmedämmung
	0,00	3.351,36	0,00	Generalsanierung: insb. Wärmedämmung
	0,00	0,00	1,89	Balkonsanierung
	0,00	0,00	540,74	Sanierung Balkongeländer
	0,00	0,00	0,00	Modernisierung Heizungsanlage
	0,00	0,00	209,81	Fenstersanierung
	0,00	0,00	209,81	Terrassensanierung
	0,00	0,00	130,45	Umfassende Fenstersanierung
	156,85	0,00	0,00	Modernisierung Aufzugsanlagen

GESAMTSUMME **133.262,51** **27.014,34** **8.790,11**

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 II.3.3.1. verwiesen wird.

Schließlich wird ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin die oben dargestellte Aufteilung nicht substantiell bestritten hat, vielmehr wurde zu diesem Punkt im Zuge des Erörterungstermins grundsätzlich eine Einigkeit erzielt (siehe Protokoll Erörterungstermin vom 23.9.2024 und Mail der Beschwerdeführerin vom 2.10.2024).

3.3.5.2. 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 UStG 1994 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-ON 3.02 § 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 II.3.3.1. verweisen. Folgende Beträge sind sohin nach § 12 Abs. 11 UStG 1994 zu berichtigen:

Adresse	VST-Berichtigung § 12 Abs. 11 UStG 1994			Beschreibung der Maßnahme
	2012	2013	2014	
	0,00	0,00	3.135,51	Neue Zylinderschlösser & Schlüssel Kaminsanierung
	0,00	0,00	5.154,75	Sanierung Stiegenhausportale u. -verglasung

3.3.5. Steuerliche Auswirkungen zu Pkt. II.3.3.

Zusammenfassend wirken sich die Ausführungen zur Frage der Zulässigkeit der Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 wie folgt steuerlich aus:

Rechtsgrund	Jahre		
	2012	2013	2014
Berichtigung "Großreparatur" iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994	121.676,06	388.932,84	339.137,45
Berichtigung gem. § 12. Abs. 11 UStG 1994	3.882,28	29.655,82	51.734,15
Zwischensumme KZ 063	125.558,34	418.588,66	390.871,60
Ausschluss § 12 Abs. 3 UStG 1994 - KZ 062	133.262,51	27.014,34	8.790,11
GESAMTSUMME	258.820,85	445.603,00	399.661,71

Was die Umsatzsteuer für 2012 anlangt ist von einem Gesamtberichtigungsbetrag iHv € 125.558,34 auszugehen. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind € 133.262,51.

Für 2013 hat eine Berichtigung iHv € 418.588,66 zu erfolgen und ist der Vorsteuerabzug für € 27.014,34 unzulässig.

Hinsichtlich 2014 ist eine Berichtigung iHv € 390.871,60 vorzunehmen und ist im Ausmaß von € 8.790,11 ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

3.4. Rechtliche Folgen zu Pkt. II.3.1. bis Pkt. II.3.3.

Da die belangte Behörde den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011 und den (neuen) Umsatzsteuerbescheid erst am 6.5.2011, somit nach Eintritt der absoluten Verjährung erlassen hat (siehe Pkt. II.3.2.), war der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2011 stattzugeben und dieser Bescheid (ersatzlos) aufzuheben.

Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben (insbesondere im Bescheidbeschwerdeverfahren), so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108; VwGH 19.12.2006, 2006/15/0353) und der alte Sachbescheid lebt wieder auf (VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016, 0017; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170). Dies bedeutet gegenständlich, dass aufgrund der Aufhebung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011 der bekämpfte Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 6.5.2011 ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist und der ursprüngliche Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 14.5.2013 wieder in Kraft getreten ist.

Gem. § 261 Abs. 2 BAO ist im Falle, dass einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1 BAO) entsprochen wird, eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1 BAO) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Da der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 wegen Eintritt der absoluten Verjährung ersatzlos aufzuheben war, war folglich die sich gegen den ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Umsatzsteuerbescheid 2011 gerichtete Bescheidbeschwerde gem. § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Bezüglich der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide Umsatzsteuer 2012 bis 2014 kam das Bundesfinanzgericht unter Pkt. II.3.1. zum Ergebnis, dass diesen Bescheiden sehr wohl Bescheidqualität zukommt. Zudem lagen nach eingehender Prüfung durch das Gericht für die Jahre 2012 bis 2014 die übrigen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 BAO vor (siehe insbesondere Bericht der Außenprüfung vom 19.5.2021, Tz 15) und hat auch die Beschwerdeführerin außer Streit gestellt, dass sich ihre Beschwerde bezüglich Wiederaufnahmebescheide 2012 bis 2014 nur auf die fehlende Bescheidqualität beschränke. Aus diesem Grund war diese Beschwerde gem. § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014 war aufgrund der Ergebnisse zu Pkt. II.3.3. teilweise Folge zu geben; die konkrete Berechnung der Steuerlast (samt Bemessungsgrundlagen) sind den der Entscheidung beigelegten Berechnungsblättern I bis III, die einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung bilden, zu entnehmen.

Aufgrund der im Zuge des Erörterungstermins erfolgten Zurücknahme des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch einen Senat war gem. § 272 f BAO durch einen Einzelrichter ohne mündliche Verhandlung zu entscheiden.

3.5. Zur Frage der Zulässigkeit der Revision

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil die Entscheidung 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 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.

Zudem 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. Schließlich gibt es keine einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtsfrage der Entstehung des Abgabenanspruches in Zusammenhang mit Vorsteuerberichtungen gem. § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994, zumal sich die oben zitierte Entscheidung des VwGH vom 21.10.1993, 91/15/0077 auf die Entstehung des Abgabenanspruches bei unrichtiger Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges bezieht.

Unter Verweis auf die Parallelentscheidungen BFG 23.6.2022, RV/7100423/2022 (anhängig beim VwGH unter Ro 2022/16/0020) und BFG 8.1.2024, RV/4100285/202123 (anhängig beim VfGH unter Zahl E 629/2024) war daher die Revision für zulässig zu erklären.

Wien, am 16. Oktober 2024