



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vertreten durch Stb., Adr2, vom 12. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 8. Mai 2008 betreffend Umsatzsteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) meldete sein Zimmermeister- und Handelsgewerbe ab 10. August 2006 ruhend, wodurch es zur Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit kam.

Im Zuge einer die Zeiträume 2005 und 2006 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden für das Jahr 2005 die steuerlichen Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO ermittelt und für das Jahr 2006 folgende Feststellungen getroffen:

„...Tz. 2 Steuererklärungen 2006

Betriebsaufgabe

Laut Ihren eigenen Angaben und einer Mitteilung der Wirtschaftskammer üben Sie Ihre gewerbliche Tätigkeit als Einzelunternehmer seit 11. August 2006 nicht mehr aus.

Für ein errichtetes Objekt in E., lt. Anlagenverzeichnis 2004 als „Bürogebäude“ bezeichnet, betrugen die Anschaffungskosten 405.608,00. Im Zuge der o.a. Betriebsaufgabe ist dieses Gebäude zum Teilwert 2006 zu entnehmen, da es nicht mehr dem Betrieb (Einzelfirma) dient.

Im Zuge der Bp wird der Aufgabegewinn aufgrund fehlender Unterlagen geschätzt, wobei die Entnahmewerte der weiteren Anlagegüter (Fahrzeuge, BGA, LKW) aus Vereinfachungsgründen mit dem Buchwert angesetzt werden. Weiters werden weder Verbindlichkeiten noch Forderungen angesetzt, daher entsteht kein steuerpflichtiger Aufgabegewinn.

Weiters ist eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 (10) UStG in Höhe von 8/10 durchzuführen, da sich die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, geändert haben und somit nicht mehr vorliegen. Die Zehntel der Vorsteuer für 2004 und 2005 stehen noch zu.

Ihre erklärten Umsätze aus Anlagenverkäufen, geltend gemachten Vorsteuern und Ihre Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden ansonsten lt. Erklärung veranlagt.

Objekt E.	
AK	405.608,00
geltend gemachte Vorsteuern 2004	78.432,00
Vorsteuerkürzung gem. § 12 (10) UStG 8/10 (ab 2006)	62.745,60
...	
Steuerliche Auswirkungen	
Zeitraum	2006
Umsatzsteuer	
Steuerbarer Umsatz - erklärte Umsätze	45.667,00
20 % Normalsteuersatz	45.667,00
Vorsteuern (ohne EUSt)	2.578,48
Vorsteuerberichtigung	62.745,60

... "

Der am 8. Mai 2008 ergangene **Umsatzsteuerbescheid** für das Jahr **2006** berücksichtigte daher eine Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 und Abs. 11 iHv € 62.745,60, was eine Zahllast iHv € 60.300,52 ergab.

Mit Schreiben vom 12. Juni 2008 erhob die steuerliche Vertreterin u.a. gegen die ihrer Meinung nach zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerrückrechnung **Berufung** und führte begründend aus:

„... Diese Vorgangsweise widerspricht der Regelung gem. § 19 Abs. 1 (1b) lit. c UStG. Gemäß § 19 UStG wird bestimmt, dass bei Umsätzen von Grundstücken, Gebäuden auf fremden Grund und Boden und Baurechten im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Verpflichteten an den Ersteher die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet wird, wenn dieser Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

Tatsache ist, dass jenes Objekt, für welches nunmehr die Vorsteuerberichtigung gem. § 12 (10) UStG vorgenommen wird, im Zwangsversteigerungsverfahren an Dr. B. O. sowie an Hr. C. K. übereignet wurde. Kopien der gerichtlichen Zuschlagserteilung liegen bei – Anl III u. IV). Da diese Erwerber auch Unternehmer sind, geht entsprechend des Gesetzes die Steuerschuld auf die Empfänger über. Die vorgenommene Rückrechnung gem. § 12 (10) UStG ist daher ungerechtfertigt. ..."

Im Zuge des erstinstanzlichen Berufungsverfahrens wurde mit E-Mail vom 27. April 2009 (Bl. 25/2006 ESt-Akt) der steuerliche Vertreter des Bw. aufgefordert, die im Zusammenhang mit der Zwangsversteigerung der Liegenschaft ausgestellte Rechnung vorzulegen. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass die Lieferung von Grundstücken und Gebäuden auf fremdem Boden gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a unecht befreit seien. Es bestehe allerdings die Möglichkeit, diese Lieferungen und sonstigen Leistungen gemäß § 6 Abs. 2 steuerpflichtig zu behandeln. Zum Übergang der Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1b lit. c komme es also, wenn der Veräußerer auf die Steuerbefreiung für den Umsatz gemäß § 6 Abs. 2 verzichte und der Ersteher ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts sei.

Daraufhin legte der Bw. eine mit 20. April 2009 datiertes Schreiben (Bl. 27/2006 ESt-Akt) betreffend „Verrechnung Grundstückserwerb“ vor, welche an den Erwerber (K. C.) gerichtet war und keinen Ausweis einer Umsatzsteuer enthielt.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 17. Juni 2009 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben (u.a. hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 und 2006), hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2006 erfolgt jedoch eine Abweisung mit folgender Begründung:

„Das Gebäude wurde i.Z. einer Zwangsversteigerung am 7.1.2007 verkauft. Es wurde keine Verkaufsrechnung i.Z. der BP vorgelegt. Erst i. Z. des Berufungsverfahrens wurde eine Rechnung, datiert vom 20.4.2009, resultierend aus der Rechtsbelehrung nachgereicht. Aufgrund dieser vorgelegten Unterlage bleibt die Feststellung der Bp lt. Tz. 2 des Bp-Berichtes vom 28.4.2009 (unechte Grundstückslieferung gem. § 6 Abs. 1 Z 9 UStG und somit die Berichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG) aufrecht."

Im **Vorlageantrag** vom 11. Juli 2009 erfolgten weitere Ergänzungen:

„....Tatsache ist, dass jenes Objekt, für welches nunmehr die Vorsteuerberichtigung gem. § 12 (10) UStG vorgenommen wird, im Zwangsversteigerungsverfahren an Hr. C. K. übereignet wurde (Kopien der gerichtlichen Zuschlagserteilung wurden vorgelegt).

Da dieser Erwerber auch Unternehmer ist, geht entsprechend des Gesetzes somit die Steuerschuld auf den Empfänger über. Der Ordnungshalber wurde in Übereinstimmung mit dem Erwerber auch die entsprechende Rechnung vorgelegt.

Trotz dessen wird im Zuge der Berufungsvorentscheidung weiterhin von einer unechten Grundstückslieferung ausgegangen und die Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG vorgeschrieben.

Dies ist ungerechtfertigt, da gem. § 6 Abs. 2 UStG ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig behandeln kann.

Dieser Verzicht ist bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich. Ein derartiger Verzicht kann auch noch im wiederaufgenommenen Verfahren gestellt werden (s. UStR Rz. 793). Dieser Verzicht wurde mit Vorlage Rechnung und in Übereinstimmung mit dem Käufer kundgetan, sodass von einer steuerpflichtigen Lieferung auszugehen ist und die Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG nicht zum Tragen kommt.

Der Hinweis seitens der Finanz, dass gem. § 6 Abs. 2 UStG der Verzicht auf die Steuerbefreiung im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Verpflichteten an den Ersteher nur zulässig ist, wenn der Verpflichtete spätestens bis vierzehn Tage nach Bekanntgabe des Schätzwertes dem Exekutionsgericht mitgeteilt wird, kann nur dann Wirkung erzeugen, wenn letztlich der Ersteher die durch den Verzicht ausgestellte Ausgangsrechnung nicht akzeptieren würde.

Wenn der Verkäufer und der Ersteher übereinkommen – wie hier –, dass der Verkauf als eine steuerpflichtige Lieferung zu behandelt ist, dann muss diese Möglichkeit des Verzichtes auf die unechte Steuerbefreiung weiterhin gegeben sein.

Eine andere Auslegung würde dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen, da trotz Übereinstimmung zwischen Verkäufer und Käufer (Ersteher), dass eine steuerpflichtige Lieferung vorliegen sollte, letztlich der Verkäufer einen erheblichen Nachteil – der vermeidbar ist – erleiden würde und somit wesentlich schlechter gestellt werden würde als andere Unternehmer, die derartiges Veräußerungsgeschäft ohne Zwangsversteigerung tätigt und bis zur Rechtskraft des Bescheides diesen Verzicht übermittelt. ..."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die vom Finanzamt im Jahr 2006 vorgenommene Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 rechtmäßig ist.

Als entscheidungsrelevant wird folgender Sachverhalt festgestellt:

Der Bw. errichtete in den Jahren 2003 und 2004 auf einem Grundstück in E. eine Halle, die 2004 in Betrieb genommen wurde.

Im Jahr 2006 war der Bw. neben einer nichtselbständigen Geschäftsführertätigkeit bei einer GmbH als Einzelunternehmer (Zimmermeistergewerbe, Handelsgewerbe eingeschränkt auf den Einzelhandel mit Baustoffen) tätig.

Der Wirtschaftskammer Ö. hat der Bw. mit Schreiben vom 11. August 2006 die Ruhendmeldung seiner Gewerbeberechtigungen (Zimmermeister und Handelsgewerbe) ab 10. August 2006, dem Finanzamt im Formular Verf25 die Betriebsaufgabe mit August 2006 mitgeteilt.

Das streitgegenständliche Bürogebäude befand sich auch nach der Betriebsaufgabe im Eigentum des Bw. Eine weitere unternehmerische Nutzung erfolgte nicht, es gab auch keine Vermietung („kein Mietvertrag, kein Einnahmenfluss“ – Niederschrift vom 28. Jänner 2008, AB S 6/7), sodass von der Beendigung einer unternehmerischen Tätigkeit ausgegangen wird.

Am 7. Juli 2007 wurde gegenständliche Halle um € 249.000,00 an Herrn K. C. , einem Unternehmer aus D., versteigert (Niederschrift vom 28.1.2008, AB S 6f). Laut Grundbuchsatzug vom 26. Juni 2009 (ESt-Akt S 32-33/2006) war der Bw. bis dahin Eigentümer dieses Grundstückes.

Rechtliche Beurteilung:

Nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

Gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 wird einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen. Eine Besteuerung erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 sind die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 steuerfrei.

Die Optionsausübung ist im § 6 Abs. 2 UStG 1994 wie folgt geregelt:

„Der Unternehmer kann ... einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a ...steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. ... Behandelt der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a ... steuerfrei ist, als steuerpflichtig, unterliegt er dem Steuersatz nach § 10 Abs. 1 bzw. Abs. 4.

Behandelt ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig, so kann eine bis dahin vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer (§ 12 Abs. 3) oder eine zu berichtigende Vorsteuer (§ 12 Abs. 10 bis 12) frühestens für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt.

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a ist bei Umsätzen von Grundstücken, Gebäuden auf fremdem Boden und Baurechten im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Verpflichteten an den Ersteher (§ 19 Abs. 1b lit. c) nur zulässig, wenn er spätestens bis vierzehn Tage nach Bekanntgabe des Schätzwerts (§ 144 EO) dem Exekutionsgericht mitgeteilt wird.

Ändern sich gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahre 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. ...

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.

Die Bestimmungen des Abs. 10 und 11 gelten sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören (§ 12 Abs. 12 UStG 1994)."

Die unternehmerische Tätigkeit endet, wenn der Unternehmer nachhaltig keine Umsätze mehr ausführt. Betriebsveräußerung und Entnahme von Unternehmensgegenständen sind noch unternehmerische Handlungen.

Der Bw. hat im August 2006 die Betriebsaufgabe seiner gewerblichen Haupttätigkeit mitgeteilt. Gleichzeitig hat er im Zusammenhang mit der formalen Betriebseinstellung erklärt, dass er das streitgegenständliche Betriebsgebäude ohne Mietvertrag und ohne Entgelt ab September 2006 bis zur Versteigerung im Juli 2007 der P. GmbH zur Nutzung überlassen hatte (Niederschrift vom 28. Jänner 2008, AB S 6/7). Der Bw. wollte mit der vorhandenen Betriebseinrichtung somit nicht anderweitig unternehmerisch tätig werden. Eine unternehmerische Tätigkeit ist nur bei Entgeltlichkeit gegeben, was hier den Angaben des Bw. zufolge nicht gegeben ist.

Es ist nur dann vom Fortbestand der Unternehmereigenschaft iSd UStG auszugehen, wenn die Absicht einer anderweitigen unternehmerischen Tätigkeit objektiv nach außen hin zum Ausdruck kommt (was beispielsweise bei einer Verpachtung des Unternehmens gegeben ist). Ist im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe noch Unternehmensvermögen vorhanden, ist daher ein Entnahmeeigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 gegeben.

Für eine Einstellung des Betriebes und den Wegfall der Unternehmereigenschaft spricht auch die Absicht des Bw. angesichts einer drohenden Versteigerung des streitgegenständlichen Gebäudes das (Einzel-) Unternehmen nicht weiterführen zu wollen (somit auch keine zeitlich befristete Unterbrechung der unternehmerischen Tätigkeit vorliegt) (siehe NS vom 28. Jänner 2008 „... da Versteigerung in „Aussicht“ war“).

Eine ausdrückliche Überführung in das Privatvermögen ist nicht erforderlich (siehe dazu Ruppe, UStG§, § 3 Tz. 227).

Da der Entnahmeeigenverbrauch gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfrei ist, liegt eine Änderung der Verhältnisse vor, die innerhalb der 10-Jahresfrist des § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu einer Vorsteuerkorrektur führt. Die negative Vorsteuerberichtigung umfasst acht Zehntel (für die Jahre 2005 bis 2012 je ein Zehntel) der anteiligen Vorsteuern in Höhe von insgesamt € 78.432,00, somit € 62.745,60.

Die Optionsberechtigung erstreckt sich zwar auch auf den Entnahmeeigenverbrauch von Grundstücken. Der geltend gemachte Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 wird vom Bw. im Hinblick auf die Übereignung des strittigen Grundstückes im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens angestrebt. Gerade diese Möglichkeit einer Option müsste vom Bw. aber spätestens 14 Tage nach Bekanntgabe des Schätzwertes dem Exekutionsgericht mitgeteilt werden. Da in diesem Fall die Steuerschuld nach § 19 Abs. 1b lit. c UStG 1994 auf den Ersteher übergeht, besteht für diesen das Bedürfnis, bereits vor der Versteigerung zu erfahren, ob der Lieferer zur Steuerpflicht optiert und daher für das Meistbot

die Umsatzsteuer zu entrichten hat. Eine rechtsgültige Option zur Steuerpflicht durch den Bw. liegt daher im gegenständlichen Fall nicht vor.

Wien, am 29. März 2011