

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X in der Beschwerdesache Bf., Bf-Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 21. Juli 2011 betreffend Umsatzsteuer für 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben unverändert.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 22. November 2010 wurde die Umsatzsteuer für 04-06/2010 in Höhe von 2.020 Euro festgesetzt. Der Festsetzungsbetrag resultiert aus einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18. November 2010).

Dagegen richtet sich die Berufung vom 21. Februar 2011 mit dem Begehren, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben: Der Fall einer Schenkung sei im § 12 Abs. 10 UStG 1994 nicht geregelt, weshalb der Beschwerdeführer (Bf.) zum Abzug der gesamten Vorsteuern auf Dauer - uneingeschränkt - berechtigt sei.

Am 5. April 2011 wurde die Umsatzsteuererklärung 2010 beim Finanzamt eingereicht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2011 wurde die Umsatzsteuer für 04-06/2010 in Höhe von 4.281 Euro festgesetzt. Der Festsetzungsbetrag resultiert aus einer – ausführlich begründeten – Neuberechnung der Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 (vgl. gesonderte Bescheidbegründung vom 3. Mai 2011).

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 3. Juni 2011.

Am 9. Juni 2011 erging der Umsatzsteuerbescheid für 2010 erklärungskgemäß, dh. ohne Vorsteuerberichtigung.

Mit Bescheid gemäß § 293b BAO vom 21. Juli 2011 wurde der Umsatzsteuerbescheid für 2010 dahingehend berichtigt, dass nun wiederum eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 in Höhe von 4.281 Euro zum Ansatz gebracht wurde.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 16. August 2011, in welcher im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Berufung vom 21. Februar 2011 verwiesen wurde.

In einem Ergänzungsschreiben vom 21. August 2011 zur Berufung vom 16. August 2011 stellte der Bf. den Antrag auf Anberaumung einer Berufungsverhandlung.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Juli 2013 wies der Bf. darauf hin, dass im vorliegenden Fall zwei Steuern für einen Liegenschaftsumsatz (eine Liegenschaftsschenkung) erhoben würden: Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer(-Nachzahlung). Dies verletze aber das verfassungsrechtlich geschützte Eigentumsrecht.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

I. In verfahrensrechtlicher Hinsicht wird Folgendes festgestellt:

Gemäß § 253 BAO gilt, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde (bisher: Berufung) angefochtenen Bescheides tritt, die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Im vorliegenden Fall gilt somit die Bescheidbeschwerde vom 21. Februar 2011 auch als gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2010 vom 9. Juni 2011 in der berichtigten Fassung vom 21. Juli 2011 gerichtet - und die Bescheidbeschwerde vom 16. August 2011 als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen (als auch gegen den neuen Bescheid gerichtet geltenden) Bescheidbeschwerde (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 253 Tz 2 mwN; Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 274 Tz 2 und 12, mwN).

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Aus dem oben geschilderten Verfahrensgang in Verbindung mit den Ausführungen unter Punkt II. geht klar hervor, dass dem Finanzamt im Umsatzsteuerbescheid für 2010 vom 9. Juni 2011 eine Unrichtigkeit im o.a. Sinne unterlaufen ist. Im Übrigen ist aber auch die Ermessensübung des Finanzamtes zu Gunsten der Bescheidberichtigung nicht zu beanstanden, zumal die Folgen der Unrichtigkeit nicht bloß geringfügig sind. Abgesehen davon ist im Zusammenhang mit Bescheidberichtigungen grundsätzlich dem Prinzip der

Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 293b Tz 9f, mwN).

Gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung (ua.) stattzufinden, wenn es in der Beschwerde oder im Vorlageantrag beantragt wird.

Im vorliegenden Fall wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben vom 21. August 2011 gestellt. Ein erst in einem Ergänzungsschreiben gestellter Antrag begründet jedoch keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 274 Tz 2, mwN).

## **II. In materiellrechtlicher Hinsicht wird Folgendes festgestellt:**

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 fallenden Umsätzen die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 GrEStG 1987 steuerfrei.

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

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 ist vom Vorsteuerabzug die Steuer für die Lieferung und die Einfuhr von Gegenständen ausgeschlossen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet.

Gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 ist, wenn 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 ändern, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind. Bei Grundstücken im Sinne des § 2 GrEStG 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 Schwierigkeiten im Fall des steuerfreien Entnahmeeigenverbrauchs von Grundstücken, der – wegen vorheriger steuerpflichtiger Verwendung des Gegenstandes – zu einer Vorsteuerberichtigung führt, werden bei Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Tz 337, näher erörtert wie folgt:

*"(...) Beispiel:*

*V schenkt ein von ihm vor 5 Jahren errichtetes Mietobjekt seinem Sohn. Die Schenkung stellt eine Entnahme nach § 3 Abs. 2 dar, die auch steuerbar ist (ein Vorsteuerabzug stand zu), jedoch nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a - wenn nicht für Steuerpflicht optiert wird - steuerfrei ist. Wegen Änderung der Verhältnisse kommt es zu einer Vorsteuerkorrektur.*

*Eine Weiterleitung des Korrekturbetrages nach Abs. 15 scheitert daran, dass es sich im strengen Sinn nicht um eine für die Entnahme (sondern wegen der Entnahme) geschuldete Steuer handelt. Die Weiterleitung konnte bis 18.6.1998 auf Abs. 14 gestützt werden, wenn man unter den Lieferungsbegriff des Abs. 14 auch den Eigenverbrauch subsumierte (was im Hinblick auf die Diktion des Abs. 15 vertretbar erschien, da auch dort von Lieferungen die Rede ist, die Eigenverbrauch darstellen).*

*Seit 19.6.1998 ist eine Weiterleitung des Korrekturbetrages nicht mehr möglich (so schon AÖF 199/1998 Pkt. 4; jetzt UStR Rz 2152). Es kann jedoch bei Entnahmeeigenverbrauch von Grundstücken, der zugleich eine Lieferung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen darstellt, für die Steuerpflicht nach § 6 Abs. 2 optiert werden (mit Vorsteuerweiterleitung nach Abs. 15), was aber nur sinnvoll ist, wenn dem Erwerber das Recht auf Vorsteuerabzug zusteht (Verwendung für steuerpflichtige Umsätze). Dazu Pullacher/Pülzl, RdW 1999, 43 (...)"*

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum bis dahin zu seinem Unternehmensvermögen gehörende (steuerpflichtig vermietete) Grundstücke (Haus, Eigentumswohnungen) seinen Töchtern geschenkt hat.

Ebenfalls unbestritten ist, dass hier ein steuerfreier Entnahmeeigenverbrauch vorliegt (vgl. Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Juni 2011; Vorhaltsbeantwortung vom 20. Juli 2013).

Damit haben sich aber zweifelsfrei die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse im o.a. Sinne nachträglich geändert.

Somit ist die streitgegenständliche Vorsteuerberichtigung - welche der Bf. wohl dem Grunde nach bekämpft, gegen deren (unbedenkliche) Berechnung der Höhe nach (vgl. die ausführliche Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2011) er jedoch bis zuletzt keine substantiierten Einwendungen erhoben hat - offenbar zu Recht erfolgt.

Die vom Bf. geäußerten Bedenken erscheinen dagegen als nicht stichhältig, enthält § 12 Abs. 10 UStG 1994 doch lediglich Regeln über die Vorgangsweise, wenn nach Ablauf des Jahres der Leistung eine Änderung der Verhältnisse eintritt, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Mit dieser Regelung sollen also einerseits ungerechtfertigte Steuervorteile und Steuerumgehungen hintangehalten werden, andererseits sollen steuerliche Nachteile vermieden werden. Die Berichtigung ist somit sowohl zu Lasten als auch zu Gunsten des Unternehmers möglich. Der Zweck der Regelung besteht darin sicherzustellen, dass der Vorsteuerabzug die dauerhafte Verwendung der Eingangsumsätze für die Zwecke besteufter Umsätze getreu widerspiegelt. Die Vorschrift soll somit die Richtigkeit der Abzüge und damit die Neutralität der steuerlichen Belastung sichern (vgl. Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Tz 286, mwN).

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen des Erkenntnisses von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.