

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Dr. Christian Prodinger, Steuerberater, Liechtensteinstr. 20/12, 1090 Wien, über die Beschwerden vom 21.01.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt vom 13.01.2016 betreffend 1. Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2014 gem. § 299 BAO und 2. Umsatzsteuer 2014 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 13.01.2016 betreffend Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides vom 4.03.2015 gemäß § 299 Abs. 1 BAO wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Der Beschwerde gegen den Bescheid vom 13.01.2016 betreffend Umsatzsteuer 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in den Jahren 2005 bis 2007 aus der Errichtung eines zur Ausführung von steuerpflichtigen Umsätzen verwendeten Wohnhauses in Adr, Vorsteuern geltend. Das Wohnhaus wurde mit Schenkung und Pflichtteilsverzichtvertrag vom 30.12.2014 an die Mutter des Bf. übertragen.

Der Umsatzsteuerbescheid 2014 wurde am 04.03.2015 ohne Vorsteuerberichtigung erlassen.

Nach einem Vorhalt des Finanzamtes beantragte der Bf. eine Vorsteuerkorrektur iHv 181,26 € (1/10 von 708,82 € aus 2006 und 2/10 von 551,91 € aus 2007).

Mit Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 13.01.2016 wurde der Umsatzsteuerbescheid 2014 gem. § 299 BAO aufgehoben, weil sich dessen Spruch

als nicht richtig erweise und die inhaltliche Rechtswidrigkeit (auf die Begründung im Sachbescheid wurde verwiesen) eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe.

Ebenfalls mit Bescheid vom 13.01.2016 wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2014 mit 2.123,76 €, wobei die Berichtigung des Vorsteuerabzuges mit 1.784,76 € erfolgte. In der Begründung wurde ausgeführt:

"Entgegen Ihrer Vorhaltsbeantwortung wird die Vorsteuerkorrektur wie folgt vorgenommen:

1) Material u Baukosten 2005: 70.928,01 € netto= 20% USt ergibt 14.185,61 €---

1/10 ergibt = 1.418,57

2) Material u Baukosten 2006: 2.500 € netto= 20% USt ergibt 500 €---2/10 ergibt 100 €

3) Wasseranschluss u Kanaleinmündung 2007: 4436,50 € netto= 20% USt ergibt 887,30 €---3/10 ergibt 266,19 €

Die Vorsteuerkorrektur ergibt somit in Summe 1.784,76 €"

Mit Eingabe vom 21.01.2016 erhab der Bf. gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 199 BAO und den Umsatzsteuerbescheid 2014 Beschwerden und begründete diese damit, dass sich die Rechtsauffassung des Finanzamtes insofern als nicht richtig erweise, als das gesamte Jahr 2014 zum Gegenstand einer Vorsteuerkorrektur gemacht werde.

Diese Auffassung scheine sich auf die Umsatzsteuerrichtlinien zu beziehen, wonach die unecht steuerbefreite Veräußerung das gesamte Jahr präjudiziere. Diese Auffassung widerspreche nicht nur einschlägiger Literatur, sondern auch der Judikatur des UFS und wohl folgend der Judikatur des EuGH zur 6. Mehrwertsteuerrichtlinie respektive der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

Gerade am konkreten Fall zeige sich die Systemwidrigkeit besonders deutlich, sei doch das Gebäude jedenfalls von 01.01.2014 bis 29.12.2014 bzw. 30.12.2014 für steuerpflichtige Umsätze und nur bestenfalls für einen Tag oder zwei Tage für steuerbefreite Umsätze verwendet worden. Nach den Grundprinzipien des Mehrwertsteuerrechtes soll der Vorsteuerabzug immer dann zustehen, wenn ein Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen gegeben ist und immer nur dort nicht zustehen, wo der Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen gegeben ist. Klar sei, dass für Jahre ab 2015 eine entsprechende Korrektur durchzuführen sei, da durch die Veräußerung des Objektes ex logo mit dem Objekt keine steuerpflichtigen Umsätze mehr getätigt werden können.

Ebenso klar sei, dass im Jahr 2014 ganz überwiegend steuerpflichtige Umsätze ausgeführt wurden, sodass schon aus dem Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer der Vorsteuerabzug resultiere.

Die entsprechende Überlegung habe etwa schon *Ruppe* in der dritten Auflage des UStG-Kommentars § 12 Tz 180 ausgeführt.

In einer ausführlichen und fundierten Stellungnahme habe *Prodinger* (SWK 2001, 793) dargestellt, dass die Grundprinzipien des Mehrwertsteuerrechts eine Aliquotierung geboten. Dabei sei ausführlich auf die Judikatur des EuGH Bezug genommen worden.

In dieselbe Richtung habe *Krumenacker* (ÖStZ 2006, 414) argumentiert und die Systemwidrigkeit einer derartigen Vorgangsweise nachgewiesen. Nach *Krumenacker* würde auch der Gesetzeswortlaut keine andere Behandlung fordern.

Ebenso sei der UFS in seiner Entscheidung vom 26.06.2008, RV/0379-L/03, zur Ansicht gelangt, dass die bisherige Interpretation (Vorsteuerkorrektur im Ausmaß von einem vollen Zehntel) zu systemwidrigen Effekten führen würde. Der Wortlaut der Bestimmung könne auch so ausgelegt werden, dass das Zehntel bzw. die restlichen Zehntel lediglich die Ausgangsbasis für eine Berichtigung darstellen.

Die Zehntelkorrektur für das Jahr 2014 könne daher nur ein oder allenfalls zwei Dreihundertfünfundsechzigstel des jeweils genannten Betrages für dieses Jahr betragen. Somit sei für Vorsteuern aus 2005 praktisch keine Korrektur erforderlich.

Für die Folgejahre ergebe sich, dass für 2006 daher nur 1/10 zu korrigieren sei, für 2007 eben 2/10. Eine tageweise Korrektur für 2006 in Bezug auf das erste Zehntel ergäbe bei 2 Tagen gerade EUR 0,27.

Nachdem diesfalls die Auswirkungen offensichtlich äußerst gering wären, sei eine Festsetzung der Zehntelkorrektur mit diesem Betrag nicht notwendig und daher die Aufhebung des Bescheides auch aus diesem Grund rechtswidrig. Wie die Behörde im Aufhebungsbescheid selbst feststelle, habe eine Aufhebung bei bloßen geringen Auswirkungen nicht zu erfolgen.

In eventu wäre der USt-Bescheid 2014 entsprechend anzupassen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.05.2016 wurde die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 als unbegründet abgewiesen. Da nach dem Wortlaut des § 12 Abs. 10 UStG von gesamten auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden Kalenderjahren auszugehen sei, könne eine Aliquotierung nicht stattfinden.

Ebenso wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 18.05.2016 die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die aus der Begründung des Umsatzsteuerbescheides 2014 vom 13.01.2016 sich ergebende Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe - die Vorsteuerkorrektur ergebe ein steuerliches Mehrergebnis von € 1.784,76 - , weshalb die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2014 von Amts wegen zu verfügen gewesen und die Ermessensausübung zu Recht erfolgt sei.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag verwies der Bf. auf die Begründung in den Beschwerden.

Soweit das Finanzamt meine, nach dem Gesetzeswortlaut sei vom gesamten Jahr auszugehen, sei festzuhalten, dass - wie in der Beschwerde ausdrücklich dargelegt worden sei - zum einen der Gesetzeswortlaut eine derartige Vorgangsweise gerade nicht fordere (vgl die Verweise auf *Krumenacker* und die zitierte Judikatur des UFS) und außerdem das Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer eine sachgerechte Aufteilung und somit Belastung mit Mehrwertsteuer erfordere.

Das Finanzamt ignoriere nicht nur die gesamte dargebotene Literatur, sondern auch die (ohnedies zitierte) Judikatur des UFS, bekanntlich des Vorläufers des BFG.

Ergänzend sei noch anzumerken, dass man selbst für den Fall, dass der (österreichische) Gesetzeswortlaut tatsächlich eine solche Vorgangsweise direkt fordern würde, auf Basis der Grundlage der damaligen Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie respektive der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und der Judikatur des EuGH zur Auffassung gelangen müsste, dass die österreichische Rechtslage Rechte des Steuerpflichtigen, die die EU-Richtlinien ihm einräumen, beschneide. Somit wäre aber eine direkte Anwendbarkeit der begünstigenden Bestimmungen des Unionsrechtes gegeben, sodass auch aus dieser Sicht sich die vom Finanzamt angenommene Vorsteuerkorrektur als rechtswidrig erweise.

Mit Eingabe vom 18.09.2019 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Nachstehender Sachverhalt wird der gg. Entscheidung zu Grunde gelegt und ist unstrittig:

Der Bf. machte in den Jahren 2005 bis 2007 aus den Errichtungskosten eines Wohnhauses in Adr, Vorsteuern geltend. Die Immobilie wurde bis Ende 2014 zur Ausführung von steuerpflichtigen Umsätzen verwendet und mit 30.12.2014 unecht steuerbefreit an die Mutter übertragen.

Die Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2014 erfolgte mit Bescheid vom 05.03.2015 zunächst erklärungsgemäß.

Mit Bescheiden vom 13.01.2016 wurde der Umsatzsteuerbescheid 2014 gem. § 299 BAO aufgehoben und gleichzeitig die Umsatzsteuer neu festgesetzt. Dabei wurde eine Vorsteuerberichtigung iHv 1.784,76 € vorgenommen.

A) Aufhebung gemäß § 299 BAO:

Gem. § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa wegen einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, wegen mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, wegen Übersehens von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 BAO nicht ausschlaggebend (vgl *Ritz*, BAO⁵, § 299 Rz 10).

Die Anwendung des § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (Ritz, a.a.O., § 299 Rz 52ff. und die dort angeführte Judikatur). In Ausübung des Ermessens käme die Unterlassung der Aufhebung idR nur dann in Betracht, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist (vgl. zB VwGH 5.6.2003, 2001/15/0133) bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (vgl. zB VwGH 14.12.2006, 200214/0022).

Auf Grund der Tatsache, dass das gegenständliche Gebäude bis Ende 2014 zur Ausführung von umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen verwendet und mit 30.12.2014 unecht steuerbefreit veräußert wurde, ist gem. § 12 Abs. 10 UStG eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen. Da der Umsatzsteuerbescheid vom 04.03.2015 keine Vorsteuerberichtigung enthält und sich daher der Bescheidspruch als nicht richtig erweist, ist die Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 13.01.2016 zu Recht erfolgt. Dies insbesondere im Hinblick auf das vorrangig zu beachtende Prinzip der Rechtmäßigkeit wie auch der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie darauf, dass die steuerlichen Auswirkungen hier nicht bloß geringfügig sind (siehe dazu die nachfolgenden Ausführungen unter Abschnitt B).

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 13.01.2016, mit dem der Umsatzsteuerbescheid vom 04.03.2015 gem. § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben wurde, ist daher abzuweisen.

B) Umsatzsteuer 2014

§ 12 Abs. 10 UStG 1994 in der für das Beschwerdejahr noch maßgeblichen Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22, 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.

...

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 (BGBI I 2003/34 ab 2004).

Der Bf. vertritt die Auffassung, dass nach den Grundprinzipien des Mehrwertsteuerrechts im Jahr der Änderung der Verhältnisse nicht für das gesamte Jahr eine Berichtigung, sondern eine zeitliche Aliquotierung zu erfolgen habe. Demgegenüber steht das Finanzamt auf dem Standpunkt, dass nach dem Gesetzeswortlaut von gesamten auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden Kalenderjahren auszugehen sei, weshalb eine Aliquotierung nicht stattfinden könne.

Die Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG zielt darauf ab, sowohl ungerechtfertigte Steuervorteile wie auch steuerliche Nachteile, die sich durch eine nachträgliche Änderung des Verwendungszweckes für den Unternehmer ergeben könnten, zu vermeiden (145 BlgNR 13.GP, 36). Die Berichtigung ist somit sowohl zu Lasten als auch zu Gunsten des Unternehmers möglich.

Insoweit die Abgabenbehörde eine aliquote Vorsteuerberichtigung unter Hinweis auf den klaren Wortlaut des § 12 Abs. 10 UStG nicht für zulässig erachtet, ist festzuhalten, dass nach Ansicht des BFG der Gesetzestext nicht zwingend eine volle Berichtigung für das gesamte Jahr vorsieht. Bereits der UFS ist diesbezüglich in seinen Entscheidungen vom 25.06.2008, RV/0379-L/03, und vom 5.11.2010, RV/1031-L/10, zu dem Ergebnis gelangt, dass eine Berichtigung auf Grund einer zeitlichen (monatlichen) Betrachtung zu erfolgen hat. In der erstgenannten Berufungsentscheidung wird dazu ausgeführt:

*"Nach § 12 Abs 10 UStG 1994 idF BGBI. I 29/2000 "ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführenIm Falle der Veräußerung oder Entnahme ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum vorzunehmen." Der Wortlaut dieser Bestimmung kann auch so ausgelegt werden, dass das Zehntel bzw die restlichen Zehntel im Falle einer nach dem Jahr der erstmaligen Verwendung eingetretenen unterjährigen Änderung lediglich die **Ausgangsbasis für eine Berichtigung** darstellen. Damit würde der Vorsteuerabzug systemkonform insoweit zustehen, als das Gebäude innerhalb des Berichtigungszeitraumes zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, die zum Vorsteuerabzug berechtigen."*

Die hier maßgebliche Bestimmung normiert im Fall einer nach dem Jahr der erstmaligen Verwendung eingetretenen unterjährigen Änderung somit lediglich die Grundlage der Berichtigung, indem *"für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder die Kosten entfallenden Vorsteuern auszugehen (ist)"*. Eine zeitliche Aufteilung wird damit nicht ausgeschlossen.

Auch in der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass der Wortlaut des § 12 Abs. 10 UStG eine zu einem systemkonformen Ergebnis führende Auslegung geboten erscheinen lässt (vgl. Krumenacker, Gemischt genutzte Gebäude im Umsatzsteuerrecht, ÖStZ 2006,

415 ff.; Prodinger, SWK 2001, 793; Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Rz 311; Lang in SWK 18/2013, 837).

Gerade im vorliegenden Fall würde aber eine Vorsteuerkorrektur im Ausmaß von einem vollen Zehntel zu einem systemwidrigen Effekt führen, da das Gebäude im Jahr 2014 vom 01.01. bis 29.12. zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze und lediglich zwei Tage zur Ausübung steuerfreier Umsätze verwendet wurde.

Zudem ist in diesem Zusammenhang auf die unterschiedliche Behandlung von Unternehmern, die ein Gebäude einen Teil des Jahres steuerpflichtig und den anderen Teil des Jahres steuerfrei vermieten und Unternehmern, die das Gebäude zunächst steuerpflichtig vermieten und dann steuerfrei veräußern, hinzuweisen, die dazu führt, dass in einem Fall dem Unternehmer der Vorsteuerabzug - jedenfalls aliquot - zusteht, im anderen Fall eben zur Gänze nicht. Das BFG teilt die von *Prodinger* auf Grund des - im Ergebnis gleich lautenden - Wortlautes der Bestimmungen des § 12 Abs. 3 UStG und § 12 Abs. 10 UStG sowie aus verfassungsrechtlichen und EU-rechtlichen Erwägungen vertretene Auffassung, dass der Unternehmer, der zB neun Monate steuerpflichtige Vermietungsumsätze durchführt und sonach das Gebäude steuerfrei veräußert, hinsichtlich der neun Monate langen steuerpflichtigen Umsätze einem anderen Unternehmer gleichzuhalten ist, der neun Monate lang steuerpflichtige, dann aber steuerfreie Vermietungsumsätze durchführt (*Prodinger*, SWK 2001, 793).

Aus vorstehenden Ausführungen ist abzuleiten, dass im vorliegenden Fall eine aliquote Vorsteuerberichtigung - entgegen der Auffassung des Finanzamtes - nicht nur im Wortlaut des § 12 Abs. 10 UStG Deckung findet, sondern zur Erzielung eines sachgerechten Ergebnisses auch geboten erscheint. Daher würde der Vorsteuerabzug systemkonform insoweit zustehen, als das Gebäude innerhalb des Berichtigungszeitraumes zur Ausführung von Umsätzen verwendet wurde, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Da das gegenständliche Gebäude 2014 lediglich zwei Tage für steuerbefreite Umsätze verwendet wurde, erscheint nach Ansicht des BFG eine tageweise Aliquotierung angemessen, zumal eine monatliche Vorsteuerkorrektur wiederum kein sachgerechtes Ergebnis zeitigen würde. Bemerkt wird, dass auch *Krumenacker* grundsätzlich für eine tageweise Aufteilung eintritt und lediglich aus Praktikabilitätsgründen eine monatliche Betrachtung für ausreichend hält (*Krumenacker*, Gemischt genutzte Gebäude im Umsatzsteuerrecht, ÖStZ 2006, 415 ff.).

Angewandt auf den vorliegenden Streitfall bedeutet dies, dass im Jahr 2005 nicht ein volles Zehntel zu berichtigen ist, sondern hievon lediglich zwei Dreihundertfünfundsechzigstel. Für 2006 sind ein Zehntel und zwei Dreihundertfünfundsechzigstel vom ersten Zehntel und für 2006 zwei Zehntel und zwei Dreihundertfünfundsechzigstel vom ersten Zehntel zu korrigieren. Dementsprechend ergibt sich hinsichtlich der Jahre 2005 bis 2007 nachstehende Berechnung:

2005: Vorsteuer € 14.185,61 1/10 = 1.418,56 davon 2/365 = € 7,77

2006: Vorsteuer € 500 1/10 = € 50 2/365 von € 50 = € 0,27 Vorsteuerkorrektur € 50,27

2007: Vorsteuer € 887,30 2/10 = € 177,46 2/365 von € 88,73 = 0,49 € Vorsteuerkorrektur 177,95

Die Vorsteuerkorrektur ergibt somit insgesamt einen Betrag iHv € 236,00.

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2014 war daher abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da es zur Frage, ob bei unterjähriger Änderung der Verhältnisse im Jahr der Änderung eine Vorsteuerberichtigung für das gesamte Jahr stattzufinden hat oder ob eine zeitliche Aufteilung zu erfolgen hat, eine höchstgerichtliche Rechtsprechung nicht gibt, war die Revision zuzulassen.

Wien, am 23. September 2019