

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache VzF, vom 11. Dezember 2017, vertreten durch RuP, gegen den Bescheid des Finanzamtes GW vom 13. November 2017, betreffend Umsatzsteuer 2016 nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Eine Revision gegen dieses Erkenntnis an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A . Im Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:

1. Am 21. März 2017 teilte die Bf. (Verein FdR KG) dem Finanzamt folgendes mit: Mit Generalversammlungsbeschluss vom 31. Dezember 2016 sei die Auflösung des Vereins mit sofortiger Wirkung beschlossen worden. Die Gesellschaft trete in das Stadium der Liquidation. Zum Liquidator der KG sei der Bürgermeister bestellt worden. Der Liquidationszeitraum in dieser Fallkonstellation (ausgegliederter Rechtsträger einer Körperschaft öffentlichen Rechts in eine Personengesellschaft) sei mit 31. Dezember 2016 beendet (kein Gläubigeraufruf vorgesehen).

2. Am 11. Juli 2017 erfolgte eine Firmenbucheingabe der öffentlichen Notarin PG:

a. Der Verein FdR KG sei im Firmenbuch als „in Liquidation“ eingetragen. Liquidatorin sei die Gemeinde E, vertreten durch den Bürgermeister HH.

b. Die Liquidatorin gibt bekannt, dass die Liquidation des Unternehmens beendet ist, die Forderungen der Gläubiger der Gesellschaft befriedigt wurden, das Vermögen

der Gesellschaft veräußert bzw den Gesellschaftern zurückgegeben wurde sowie das verbleibende Vermögen an die Gesellschafter verteilt wurde.

c. Von den Antragstellern wird der Antrag gestellt, das Handelsgericht möge im Firmenbuch folgende Eintragungen vornehmen: Verein FdR KG in Liquidation, Firma gelöscht. Die Gesellschaft ist aufgelöst.

3. Mit Schreiben vom 5. Oktober 2017 wurde dem Finanzamt von der Bf. (in Liquidation) folgendes mitgeteilt:

a. Die Intention der Gemeinde E sei gewesen, dass das Vermögen des Vereins FdR KG im Jahr 2017 in deren Bestand übergehe. Dies sei auch auf Seite 4 des Notariatsaktes zum Übertragungsvertrag vom 10. Januar 2017 vermerkt (angehängtes PDF). Die Übergabe bzw Übernahme des Vertragsobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Gemeinde E sei bereits mit Ablauf des 31. Dezember 2016 erfolgt. Im Jahr 2016 sei es aber noch nicht zu einer Änderung der Verhältnisse gekommen, sondern erst im Jahr 2017.

b. Auch der Firmenbuchbeschluss über die Eintragung der Auflösung der Gesellschaft aufgrund des Gesellschafterbeschlusses vom 31. Dezember 2016 sei erst am 19. Januar 2017 ergangen.

c. Außerdem übersende man den Gesellschafterbeschluss über die Auflösung der Gesellschaft, aus dem hervorgehe, dass die Gesellschaft per 31. Dezember 2016 in das Stadium der Liquidation trete.

Es komme daher 2016 zu keiner Vorsteuerberichtigung, allenfalls 2017.

4. Mit Umsatzsteuerbescheid 2016 – gerichtet an die FdR KG – vom 13. November 2017 wurde eine Vorsteuerberichtigung durchgeführt. Diese wurde wie folgt begründet:

a. Aus dem vorliegenden Übertragungsvertrag (Notariatsakt vom 10. Januar 2017) gehe hervor, dass mit Gesellschafterbeschluss vom 31. Dezember 2016 der Verein FdR KG der Gemeinde E aufgelöst worden sei. Im Vertrag sei auch die Übertragung der Liegenschaften und Gebäude an die Gemeinde E geregelt. Zum Übergangszeitpunkt werde ausgeführt, dass die Übergabe bzw Übernahme des Vertragsobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Gemeinde E bereits mit Ablauf des 31. Dezember 2016 erfolgt sei.

b. Der Tatbestand der Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs 10 UStG sei somit im Jahr 2016 bewirkt worden, mit den damit vorzunehmenden Vorsteuerberichtigungen. Bezugnehmend zu dem angeführten Vertrag sei ausgeführt worden, dass die Übertragung der gegenständlichen Liegenschaften und Gebäude bereits mit Ablauf des 31. Dezember 2016 erfolgt sei (und nicht erst nach Ablauf des 31. Dezember 2016). Das bedeute, dass der Verein FdR KG zum 1. Januar 2017 über die Liegenschaften nicht Verfügungsberechtigt und auch nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer gewesen sei und die Vorsteuerberichtigung in das Jahr 2016 falle.

c. Betragliche Darstellung der Vorsteuerberichtigung: Dies betreffe Gebäudevorsteuern laut Anlagenverzeichnis iHv gesamt 26.305,41 € im Jahr 2016.

- Vorsteuern bis 2007 (Berichtigungszeitraum beginnt ab der Gebäudenutzung im Jahr 2007): 194.262,50 €, 1/10 iHv **19.426,25 €** bleibt zur Berichtigung.

- Vorsteuern 2008: 21.445,84 €, 2/10 iHv **4.289,16 €** bleiben zur Berichtigung.

- Vorsteuern 2009: 2.500,00 €, 3/10 iHv **750,00 €** bleiben zur Berichtigung.

- Vorsteuern 2010: 4.600,12 €, 4/10 iHv **1.840,00 €** bleiben zur Berichtigung.

5. Mit Schreiben vom 11. Dezember 2017 wurde von der Bf. Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 13. November 2017 eingelegt:

a. Im betreffenden Bescheid sei eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs 10 und Abs 11 UStG vorgenommen worden, die Jahre 2005 bis 2010 betreffend. Konkret seien Vorsteuern von gesamt 26.305,41 € im Jahr 2016 berichtigt worden.

Da eine Änderung der Verhältnisse aus der Sicht der Gemeinde erst im Jahr 2017 und keinesfalls erst 2016 eingetreten sei, richte sich die Beschwerde gegen die aus den Jahren bis 2007 und für 2008 bis 2010 resultierende Vorsteuerberichtigung. In Summe richte sich die Beschwerde gegen eine Berichtigung iHv 22.280,84 €.

Beantragt werde, dass die Berichtigung in Höhe von 22.280,84 € nicht vorgenommen werde. Erst im Jahr 2017 sei es zu einer Änderung der Verhältnisse gekommen und zu einer Korrektur von 4.024,62 €, wovon 2.144,58 € das Jahr 2008 betreffen würden (1/10 von 21.445,84 €), 500,00 € das Jahr 2009 (2/10 von 2.500,00 €) sowie 1.380,04 € (3/10 von 4.600,12 €) das Jahr 2010.

b. Rückwirkungsverbot im Steuerrecht:

(1) Das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft für die Übergabe bzw Übernahme der Liegenschaften sei mit dem Notariatsakt zum Übertragungsvertrag am 10. Januar 2017 abgeschlossen worden. Hierin sei festgehalten, dass die Übergabe bzw Übernahme des Vertragsobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Gemeinde E bereits mit Ablauf des 31. Dezember 2016 erfolgt sei. Da es im Steuerrecht grundsätzlich ein Rückwirkungsverbot für rechtlich bindende Vereinbarungen gebe, könne eine Änderung der Verhältnisse erst im Jahr 2017 eingetreten sein.

(2) Der Grundsatzbeschluss zur Rücküberweisung der vertragsgegenständlichen Liegenschaft in das Eigentum der Gemeinde E sowie der Übertragungsvertrag seien in der Gemeinderatssitzung vom 15. November 2016 beschlossen worden, wobei eine Übertragung der Liegenschaften erst mit Ablauf des 31. Dezember 2016 (und nicht bereits 2016) vorgesehen gewesen sei.

Für abgabenrechtliche Zwecke könne ein Tatbestand nicht verwirklicht worden sein, bevor er tatsächlich bewirkt werde, außer es ergebe sich eine gesetzliche Ausnahme davon (UmgrStG, § 295 a BAO). Mit dem Beschluss in der Gemeinderatssitzung sei lediglich ein Grundsatzbeschluss darüber gefasst worden, dass die Liegenschaften wieder in den

Bestand der Gemeinde E übergehen sollten. Deshalb könne davon ausgegangen werden, dass eine Verwirklichung des Tatbestandes mit Abschluss des Übertragungsvertrages zum 1. Januar 2017 gegeben sei.

Laut Ruppe/Achatz müsse die Änderung der Verhältnisse innerhalb des Berichtigungszeitraumes eintreten, wobei die tatsächliche Änderung ausschlaggebend sei. Dies sei erst 2017 verwirklicht worden.

c. Wirtschaftliche Betrachtungsweise:

(1) Die Gemeinde E habe beabsichtigt, den Verein FdR KG zu liquidieren und sein Vermögen nach dem 31. Dezember 2016 in ihren Bestand zu übernehmen. Im Übertragungsvertrag vom 10. Januar 2017 sei dies unter Punkt drittens geregelt, wobei unter „mit Ablauf des 31.12.2016“ **der 1. Januar 2017, 0:00 Uhr** gemeint sei. Eine Übertragung am 31. Dezember 2016 sei von der Gemeinde E keinesfalls beabsichtigt gewesen. Die betreffenden Liegenschaften seien das ganze Jahr 2016 bis zum 31. Dezember 2016, 24:00 Uhr im Bestand des Vereins gewesen. Eine juristische Sekunde, die nicht real sei, sondern nur als lediglich gedankliche Hilfskonstruktion diene, sollte in diesem Fall unerheblich sein, zumal es bis zum 31. Dezember 2016 Uhr zu keiner Änderung der Verhältnisse gekommen sei. Eine Berichtigung der Vorsteuerverhältnisse im Jahr 2016 sei daher unverhältnismäßig und von den Parteien auch nicht gewollt.

(2) Eine Differenzierung zwischen den Begrifflichkeiten „mit Ablauf des“ und „nach Ablauf des“ 31. Dezember 2016 sei im allgemeinen Sprachgebrauch schwierig, zumal beide Wörter auf das Wort Ablauf Bezug nehmen würden. Der Ablauf des 31. Dezember 2016 sei am 31. Dezember 2016 um 24:00 Uhr gegeben gewesen, wobei dieser Zeitpunkt dem 1. Januar 2017 um 0:00 Uhr entspreche. Die Intention der Gemeinde E sei jedenfalls gewesen, eine Verfügungsberechtigung erst zum 1. Januar 2017 zu erlangen.

(3) Dieser Interpretation entsprechend finde sich beispielsweise in Rz 1331 UmgrStG eine Klarstellung zur Vermögenszurechnung bei Zusammenschlüssen: „Der Zusammenschlussstichtag ist jener Tag, mit dessen Ablauf das Vermögen übergehen soll. Es ist daher ... wichtig, dass die Zurechnung des Vermögens und der daraus resultierenden Einkünfte zum Übertragenden mit Ablauf dieses Tages endet und die Zurechnung des Vermögens und der daraus resultierenden Einkünfte zur übernehmenden Mitunternehmerschaft ab dem, dem Stichtag folgenden Tag, erfolgt.“

(4) Eine Zurechnung der Liegenschaften zum Vermögen des Vereins ende mit dieser Interpretation von „mit Ablauf des“ zufolge mit Ablauf des 31. Dezember 2016, somit am 31. Dezember 2016, um 24:00 Uhr, eine Zurechnung der Liegenschaften zur Gemeinde E beginne am 1. Januar 2017 um 0:00 Uhr.

(5) Auch Ruppe/Achatz würden im Kommentar zum UStG darauf hinweisen, dass die Frist für eine eventuelle Vorsteuerberichtigung mit Ablauf des Kalenderjahres zu laufen beginne, in dem der Gegenstand erstmals als Anlagevermögen verwendet oder genutzt worden sei (Kommentar S. 1224, Rz 309).

(6) Für den Fall der Vorlage der Beschwerde an die zweite Instanz beantrage man die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 f. BAO.

6. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10. Januar 2018 wurde die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 13. November 2017 als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung wurde wie folgt begründet:

a. Aus dem vorliegenden Übertragungsvertrag (Notariatsakt vom 10. Januar 2017) gehe hervor, dass mit Gesellschafterbeschluss vom 31. Dezember 2016 der Verein aufgelöst werde. Im Vertrag geregelt sei auch die Übertragung der Liegenschaften und Gebäude an die Gemeinde E. Zum Übergangszeitpunkt werde ausgeführt, dass die Übergabe bzw. Übernahme des Vertragsobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Gemeinde E bereits **mit Ablauf des 31. Dezember 2016 erfolgt** sei.

In Punkt „neuntens“ des Vertrages werde festgehalten, dass der Gemeinderat der Gemeinde E am 15. November 2016 den Grundsatzbeschluss zur Rückübereignung der Liegenschaft in das Eigentum der Gemeinde sowie den oben angeführten Übertragungsvertrag beschlossen habe.

b. Die Bf. sei mit Gesellschafterbeschluss vom 31. Dezember 2016 aufgelöst worden (auch laut Eintragung im Firmenbuch).

c. Aufgrund dieser Fakten sei davon auszugehen, dass die Bf. nach dem 31. Dezember 2016 keine Umsätze mehr getätigt habe, sondern ihre Tätigkeit entsprechend den Beschlüssen mit diesem Datum beendet habe. Für das Jahr 2017 seien unbestritten auch keine Umsätze mehr gemeldet worden.

d. Da die Liegenschaft ab diesem Zeitpunkt (31.12.2016) nicht mehr unternehmerisch verwendet werde, sei damit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs 10 UStG eingetreten, die für den Vorsteuerabzug maßgebend gewesen seien. Es sei auch festzuhalten, dass die im Jahr der Entnahme getätigten laufenden Umsätze ohnehin für den Zeitpunkt der Vorsteuerberichtigung nicht zu berücksichtigen wären (UStR Rz 2085 ff).

e. Das Beschwerdevorbringen betreffend das Wirksamwerden des Übertragungsvertrages habe daher keine rechtliche Relevanz. Im beschwerdegegenständlichen Jahr sei die Vorsteuerberichtigung zu Recht erfolgt.

7. Mit Schreiben vom 7. Februar 2018 wurde ein Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht gestellt:

Entgegen den Behauptungen in der BVE sei die Veräußerung bzw. Entnahme (Übertragung an die Gemeinde E) nicht 2016, sondern nach dem 31. Dezember 2016 erfolgt. Der dazu am 11. Januar 2017 abgeschlossene Übertragungsvertrag halte dies fest: Eine Übertragung erfolge **mit Ablauf des 31. Dezember 2016**, womit eine Übertragung am 1. Januar 2017 gemeint gewesen sei. Der Umstand, dass der Grundsatzbeschluss zur Rückübereignung der Liegenschaft in das Eigentum der Gemeinde bereits 2016 gefasst worden sei, bedeute nicht, dass die Übertragung auch im Jahr 2016 erfolgen müsse.

Vielmehr sei die betreffende Liegenschaft bis einschließlich 31. Dezember 2016 um 24:00 Uhr im Besitz des Vereins gewesen. Ab 1. Januar 2017 sei diese Liegenschaft im Besitz der Gemeinde E. Demzufolge könnten nach allgemeiner Lebenserfahrung auch keine Mieterlöse für 2017 angefallen sein.

Die eingehende Begründung sei der Beschwerde vom 11. November 2017 zu entnehmen.

8. Am 16. April 2018 wurde die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung übertragen. Mit Schreiben vom 20. Juli 2018 wurde zur mündlichen Verhandlung am 31. Juli 2018 geladen.

9. Folgende Unterlagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

a. Gesellschaftsvertrag der FdR KG vom 11. Mai 2005:

Abgeschlossen zwischen der FdR und der Gemeinde E. Der persönlich haftende Gesellschafter (FdR) ... bringt lediglich seine Arbeitskraft ein. Die Kommanditistin ist mit 100% am Vermögen der Gesellschaft, einschließlich der stillen Reserven und dem „Goodwill“ sowie am Verlust und Gewinn beteiligt.

b. Gemeinderatsbeschluss vom 15. November 2016: Grundsatzbeschluss zur Rückübereignung der Liegenschaft in das Eigentum der Gemeinde E sowie Übertragungsvertrag betreffend Liegenschaft 7.

c. Gesellschafterbeschluss der Gesellschafter der FdR KG der Gemeinde E vom 31. Dezember 2016:

Die Gesellschafter der FdR KG

- der Verein FdR und
- die Gemeinde E

beschließen hiermit einstimmig:

(1) Die Gesellschafter sind mit der schriftlichen Beschlussfassung über die in den Punkten zwei und drei angeführten Gegenstände einverstanden.

(2) Die Gesellschaft wird hiermit aufgelöst und tritt in das Stadium der Liquidation.

(3) Gemäß Punkt 13 des Gesellschaftsvertrages obliegt die Liquidation der Kommanditistin Gemeinde E vertreten durch den Bürgermeister, der hiermit zum Liquidator ernannt wird und die in das Liquidationsstadium getretene FdR KG mit sofortiger Wirkung selbständig vertritt.

d. Notariatsakt Übergabevertrag 10. Januar 2017:

(1) Abgeschlossen zwischen dem Verein FdR und der Gemeinde E.

(2) Mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Mai 2005 hätten die Gemeinde E und der Verein FdR die „FdR KG“ gegründet

- der Verein FdR sei alleiniger Komplementär, reiner Arbeitsgesellschafter und am Vermögen der KG nicht beteiligt,

- die Gemeinde E sei alleinige Kommanditistin mit einer Pflichteinlage von 1.000,00 € und mit 100% am Vermögen der Gesellschaft, einschließlich der stillen Reserven und dem „Goodwill“ sowie am Verlust und Gewinn beteiligt.

(3) Der Unternehmensgegenstand der KG umfasse unter anderem den Erwerb von Liegenschaften, Gebäuden und sonstigen Bauwerken, dazu gehöre auch der Erwerb von Baurechten, Dienstbarkeiten und sonstigen Nutzungsrechten von der Gemeinde oder Dritten, die Neuerrichtung, Sanierung, der Umbau oder die Erweiterung von Gebäuden und sonstigen Bauwerken, die Erhaltung, Nutzung, Verwaltung und Verwertung von Liegenschaften und Gebäuden und sonstigen Bauwerken, insbesondere auch der Vermietung und Verpachtung.

(4) Mit Einbringungsvertrag vom 22. März 2007 hat die Gemeinde E die Liegenschaft 7 an die FdR KG übertragen, insbesondere mit der Aufgabe zur Errichtung und Verwaltung von kommunalen Bauten (Amtsgebäude und Bauhof).

Eine Gegenleistung wurde zwischen den Vertragsparteien nicht vereinbart, da die Gemeinde am Vermögen der aufnehmenden Gesellschaft alleine beteiligt ist.

(5) Die FdR KG hat sich jedoch zur Übernahme sämtlicher mit dem Vertragsgegenstand verbundenen Rechte und Pflichten verpflichtet. Weiters wurde hinsichtlich der kommunalen Bauten (Amtsgebäude und Bauhof) ein Bestandvertrag vom 11. Mai 2006 abgeschlossen, in welchem die FdR KG an die Gemeinde E das Grundstück 7 mit den darauf befindlichen Gebäuden (Amtsgebäude und Bauhof) auf unbestimmte Zeit vermietet hat.

(6) Aufgrund steuerlicher Änderungen besteht für die FdR KG nunmehr keinerlei Möglichkeit mehr, für die beabsichtigten Investitionen in die oben angeführten Gebäude einen Vorsteuerabzug geltend zu machen.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 31. Dezember 2016 wurde die FdR KG aufgelöst und tritt in das Stadium der Liquidation.

(7) Die FdR KG hat ohne Gegenleistung an die Gemeinde E das Vertragsobjekt übertragen. Die Übertragung erfolgte unentgeltlich, jedoch mit der Verpflichtung der Gemeinde E **vom Zeitpunkt der Übergabe und Übernahme wieder für die Verwaltung der kommunalen Bauten auf eigene Kosten und eigene Rechnung selbst aufzukommen. Die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Gemeinde E erfolgte bereits mit dem Ablauf des 31.12.2016 und es gingen von diesem Zeitpunkt an Gefahr und Zufall sowie Last und Vorteil von der FdR KG auf die Gemeinde E über, sofern diese nicht schon aufgrund des abgeschlossenen Bestandsvertrages zur Bezahlung verpflichtet war.**

Als Verrechnungsstichtag für wiederkehrende Aufwendungen wird der auf den Übergabestichtag folgende Monatserste vereinbart.

Mit dem Stichtag der Übergabe und Übernahme gilt daher auch das zwischen den Vertragsparteien abgeschlossene Bestandsverhältnis als einvernehmlich aufgelöst.

Für allfällige daraus resultierende wechselseitige Forderungen ist als Verrechnungstichtag ebenso der auf die Vertragsunterfertigung nächstfolgende Monatserste maßgeblich.

(8) Festgestellt wird, dass die gemeindeaufsichtsbehördliche Genehmigung dieses Vertrages nicht erforderlich ist und der Gemeinderat der Gemeinde E den Grundsatzbeschluss zur Rückübereignung der vertragsgegenständlichen Liegenschaft in das Eigentum der Gemeinde E sowie den gegenständlichen Übertragungsvertrag in der Gemeinderatssitzung vom 15. November 2016 beschlossen hat.

(9) Die Vertragsparteien erteilen hiermit ihre ausdrückliche Einwilligung, dass aufgrund dieses Vertrages ob der Liegenschaft 7 das Eigentumsrecht für die Gemeinde E zur Gänze einverleibt werden kann.

e. Antrag auf Eintragung der Auflösung einer KG sowie der Liquidation vom 10. Januar 2017:

Die FdR KG ist im Firmenbuch eingetragen. Die Gesellschafter haben am 31. Dezember 2016 einvernehmlich beschlossen, die Gesellschaft aufzulösen und zu liquidieren. Die Firma erhält den Zusatz „in Liquidation“.

f. Firmenbucheingabe der Notarin PG vom 11. Juli 2017:

Antragsteller Gemeinde E für Verein FdR. Antrag auf Eintragung der Löschung einer KG nach beendeter Liquidation.

Im Firmenbuch des Landes- und Handelsgerichtes ist ... die Verein FdR Co KG in Liquidation ... eingetragen.

Liquidatorin der KG in Liquidation ist die Gemeinde E, vertreten durch den Bürgermeister. Die Liquidatorin gibt bekannt, dass die Liquidation des Unternehmens beendet ist, die Forderungen der Gläubiger befriedigt wurden, das Vermögen der Gesellschaft veräußert bzw den Gesellschaftern zurückgegeben wurde sowie das verbleibende Vermögen an die Gesellschafter verteilt wurde.

Die Bücher und Schriften der Gesellschaft werden von der Liquidatorin Gemeinde E aufbewahrt.

10. Zeitliche Übersicht:

15.11.2016	Gemeinderatsbeschluss der Gemeinde E: Grundsatzbeschluss zur Rückübereignung der Liegenschaft in das Eigentum der Gemeinde E sowie den Übertragungsvertrag. Der Bürgermeister und ein Mitarbeiter berichten von den notwendigen Schritten zur Auflösung der FdR KG. Der Bürgermeister stellt den Antrag, die vorliegende Firmenbucheingabe mit dem Antrag auf Eintragung der Löschung einer KG nach beendeter Liquidation
------------	--

	sowie dem Übertragungsvertrag in der vorliegenden Form zu beschließen. Die Mitglieder des Gemeinderates ... beschließen somit die vorliegende Firmenbucheingabe und den vorliegenden Übertragungsvertrag einstimmig.
31.12.2016	Gesellschafterbeschluss über die Auflösung der Gesellschaft: Die Gesellschaft tritt in das Stadium der Liquidation, der Bürgermeister vertritt die FdR KG mit sofortiger Wirkung selbständig als Liquidator.
10.01.2017	(a) Notariatsakt Übertragungsvertrag Liegenschaften – Übergabezeitpunkt mit Ablauf des 31.12.2016, von diesem Zeitpunkt an gingen Gefahr und Zufall sowie Last und Vorteil auf die Gemeinde E über. (b) Antrag auf Auflösung der KG und Liquidation. Die Gesellschafter haben am 31.12.2016 einvernehmlich beschlossen, die Gesellschaft aufzulösen und zu liquidieren.
11.07.2017	Antrag auf Eintragung der Löschung der KG (Verein) im Firmenbuch nach beendeter Liquidation.

11. Anlässlich der mündlichen Verhandlung am 31. Juli 2018 wurde folgendes vorgebracht:
Der Sachbearbeiter trägt den Sachverhalt vor.

SB: Ich darf den Vertreter des Finanzamtes um die Ausführungen ersuchen.

Vertreter Finanzamt: Die Argumentation des Finanzamtes wurde ja schon wiedergegeben. Ergänzend ist nicht mehr viel anzuführen. Es ist darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt der Ansicht ist, dass die unternehmerische Tätigkeit tatsächlich bereits mit 31. Dezember 2016 beendet wurde, dass keinerlei unternehmerische Tätigkeit im Januar 2017 mehr ausgeübt wurde, es wurden keine Umsätze mehr erklärt und keine Einnahmen mehr angegeben.

Das bedeutet, die Vorsteuerberichtigung ist durchzuführen, mit Änderung der Verhältnisse, nämlich wenn tatsächlich die Liegenschaften unentgeltlich übergeben wurden und keine unternehmerische Tätigkeit mehr ausgeübt wird. Klar ist, dass die rechtliche Gestaltung nachhinkend war, sodass die Eintragungen erst nachher erfolgt sind. Es ist trotzdem in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon auszugehen, dass das bereits mit 31. Dezember 2016 erfolgt ist. Verwiesen wird auch auf die Ausführungen in der BVE und im Vorlagebericht. Darüber hinaus ist ein weiteres Vorbringen nicht notwendig.

SB: Dann darf ich die Steuerberatung bitten.

Stb.: Die KG hat zwar keine unternehmerische Tätigkeit – wie sie das sagen – gehabt im Jahr 2017, sie hat aber trotzdem bestanden. Es war auch die Absicht, dass die Liegenschaft bis 31. Dezember 2016 um 24.00 Uhr wirklich im Bestand der KG ist und

ab 1. Januar 2017 im Bestand der Gemeinde. Und in Liquidation ist man trotzdem Steuersubjekt, Rechtssubjekt, ist klagbar und muss die Liquidationshandlungen noch tätigen. Deswegen finden wir die Argumentationsweise, dass die KG quasi keine unternehmerische Tätigkeit mehr entfaltet hat, nicht als zur Gänze zutreffend.

Amtsvertreter der Gemeinde: Ich kenne die Rechtsmaterie jetzt im Detail nicht so genau, obwohl ich den Schriftverkehr und die Entscheidungen gelesen habe, aber ich bin juristisch nicht ausgebildet. Für mich ist nur wichtig zu erwähnen: Wir haben zwar die Übergabe mit dem Stichtag 31. Dezember Ablauf und 1. Januar Beginn definiert gehabt, aber wir haben zum Zeitpunkt des Beschlusses nicht abschätzen können, ob wir alle Geschäfte der KG fertig abwickeln können, bis zum Ablauf des Dezember 2016, oder ob wir noch weitere Abwicklungen machen müssen im Zeitraum der Liquidation. Wir hatten den Vorteil, dass wir die ganzen Finanzierungsdinge mit dem Land Oberösterreich im Jahr 2016 abwickeln konnten. Wäre das zeitlich nicht möglich gewesen vom Land her, hätten wir natürlich auch im Zeitraum der Liquidation Bewegungen machen müssen.

SB: Gut, dann hätte ich noch eine Frage an die Steuerberatung. Wann machen Sie einen Buchwertabgang eines Wirtschaftsgutes?

Stb.: Normalerweise mit dem Abgang. In dem Fall ist die Liquidationsbilanz schon mit 31.12.1996 erstellt worden.

SB: Na, ja da gibt es eine Unternehmensbilanz (im Firmenbuch) und in dieser „Firmenbuchbilanz“ sind die ganzen Wirtschaftsgüter, nämlich Amtsgebäude, die allgemeinen Werkzeuge, Amtsausstattung usw., alle abgegangen am 31.12.2016. Sie stehen dann zum 31.12.2016 mit Null in der Bilanz. Wie soll das mit der Version zusammenstimmen, dass das überhaupt erst am 1.1.2017 übertragen worden ist, wenn sie die Wirtschaftsgüter schon am 31.12.2016 abgehen lassen? Das kann ja nicht ganz zusammenpassen. Das weist deutlich darauf hin, dass die wirtschaftliche Übertragung schon zu diesem Zeitpunkt erfolgt ist, sonst hätten sie die Wirtschaftsgüter bis zum 1.1.2017 in der Bilanz lassen müssen.

Stb.: Ja, das Einsparungspotential, das ...

SB: Ja, aber das widerspricht komplett ihrer Version. Und das ist die Bilanz zum 31.12.2016 der KG.

Amtsvertreter der Gemeinde: Wenn ich kurz nachfragen darf, damit ich es auch verstehe?

SB: Ja.

Amtsvertreter der Gemeinde: Das würde bedeuten, die Liegenschaften mit dem Inventar hätten am 1. Januar noch in der KG sein müssen?

SB: Ja, sie sagen ja, die Liegenschaft ist erst am 1. Januar 2017 an die Gemeinde übertragen worden. Dann kann ich ja nicht den Buchwertabgang schon am 31.12.2016 machen. Das widerspricht sich komplett. Sie sagen ja dezidiert, das steht in ihren Schriftsätzen, das Ganze ist bis zum 31.12.2016 um 24.00 Uhr bei der KG geblieben und erst ab 1.1.2017 um 0.00 Uhr ist das Ganze an die Gemeinde übertragen worden.

Amtsvertreter der Gemeinde: Ja.

SB: So stellen sie das dar. Wortwörtlich.

Amtsvertreter der Gemeinde: Das war auch der wesentliche Punkt, die Intention des Beschlusses des Gemeinderates.

SB: Also aus dem Beschluss des Gemeinderates geht das nicht hervor, das kann man nicht herauslesen. Das ist der Gemeinderatsbeschluss den sie mir gesandt haben, vom 15. November 2016.

Amtsvertreter der Gemeinde: Ja.

SB: Da steht vom 1.1.2017 gar nichts. Da steht „der Bürgermeister und berichten von den notwendigen Schritten zur Auflösung des Vereins“

Amtsvertreter der Gemeinde: Ja.

SB: Der Bürgermeister stellt den Antrag der Firmenbucheingabe mit dem Antrag der Löschung der KG mit dem Ende der Liquidation sowie den Übertragungsvertrag usw. zu beschließen. Beschluss: Die Mitglieder des Gemeinderates stimmen in freier Wahl durch Erheben der rechten Hand einstimmig für den Antrag und beschließen somit die vorliegende Firmenbucheingabe und den vorliegenden Übertragungsvertrag einstimmig. Wo steht da bitte etwas vom 1.1.2017? Das kann ich nicht herauslesen.

Das ist ihre Interpretation daraus. Die schlägt sich aber schon mit dem Schreiben des Steuerbüros vom 21. März 2017, wo steht, dass sogar der Liquidationszeitraum schon mit dem 31.12.2016 endet. Ob das so stimmt, kann man noch bestreiten, weil sie gesagt haben, der Liquidationszeitraum hätte ja auch noch weitergehen können, wenn noch etwas zu verkaufen gewesen wäre. Aber trotzdem, vom 1.1.2017 liest man in Beschlüssen nichts, das ist ihre Interpretation. Die Interpretation stößt sich auch deutlich mit der beim Firmenbuch abgegebenen Bilanz. Die die Finanzverwaltung nicht hat, weil ihr diese Bilanz nicht zugeschickt wird. Und da sind sämtliche Sachanlagen abgegangen.

Wenn sie sagen das wirtschaftliche Eigentum ist an sie erst am 1.1.2017 um 0.00 Uhr übergegangen, dann hätten sie die Wirtschaftsgüter bis dorthin in der Bilanz ausweisen müssen. Da haben sie selber dargestellt, dass es eigentlich nicht so ist.

Amtsvertreter der Gemeinde: Herr Magister, dazu kann ich fachlich nichts ausführen.

SB: Ja. Ich bin mit den Fragen am Ende, wollen sie noch etwas dazu sagen?

Stb.: Also sie sagen, es hätte eine zweite Bilanz gemacht werden müssen?

SB: Ja, wenn das so ist wie sie das darstellen. Dann hätten sie zum ersten Januar noch einmal eine Bilanz machen müssen.

Vertreter Finanzamt: Ja, eine 17er-Bilanz.

SB: Wenn keine Wortmeldungen mehr kommen, ersuche ich sie draußen Platz zu nehmen.

B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

Nach dem Notariatsvertrag vom 10.1.2017 ist der Übergabezeitpunkt mit Ablauf des 31.12.2016 anzunehmen, von diesem Zeitpunkt an sind Gefahr und Zufall sowie Last und Vorteil auf die Gemeinde E übergegangen. In der Bilanz zum 31.12.2016 sind die entsprechenden Wirtschaftsgüter abgegangen.

C. Rechtslage

§ 12 Abs 10 UStG: 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, so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraums von vier Kalenderjahren ein solcher von neunzehn 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 Kosten von Großreparaturen) von einem zwanzigstel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder die Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen.

D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt

1. a. Im Falle der Änderung der Verhältnisse für den Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 10 UStG sind Vorsteuerberichtigungen durchzuführen. Die Ursachen der Änderung der Verhältnisse sind unerheblich (Ruppe/Achatz, UStG; § 12 Rz 296).

b. (1) Die Änderung muss innerhalb des Berichtigungszeitraumes eintreten. Entscheidend ist die tatsächliche Änderung der Verwendung, die Absicht einer solchen reicht nicht aus (VwGH 20.4.2006, 2006/15/0020).

(2) Wird die Absicht durch **bindende Vereinbarungen** konkretisiert, liegt jedoch eine Änderung vor (Ruppe/Achatz, UStG, § 12 Rz 297 mit Verweis auf VwGH 11.11.2008, 2006/13/0070: Abschluss von Mietverträgen für zur Veräußerung bestimmte Wohnungen führt zur Änderung; geplant war zu errichtende Eigentumswohnungen unter unechter Umsatzsteuerbefreiung zu verkaufen, mit der durch Mietverträge dokumentierten Absicht zu vermieten, trat eine Änderung der Voraussetzungen ein).

(3) Die Änderung der Verhältnisse wird auch durch die **Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums** bewirkt. Bei der Übergabe eines Grundstücks ist damit maßgebend, wann der Erwerber nach dem Willen der Vertragspartner wirtschaftlich über das Wirtschaftsgut verfügen kann. Das ist bei der Übertragung eines Grundstücks idR der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Lasten und Nutzen auf den Erwerber übergehen.

Bei einer Veräußerung im Schnittpunkt der Kalenderjahre ist der exakte Zeitpunkt des Überganges des wirtschaftlichen Eigentums entscheidend. Übertragungen am 31. Dezember werden noch im abgelaufenen Kalenderjahr erfasst. Übertragungen

am 1. Januar zählen bereits zum neuen Kalenderjahr. Die Vertragsparteien können allerdings durch entsprechende Vertragsformulierungen die zeitliche Zuordnung des Veräußerungsvorganges zu einem bestimmten Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) in einem gewissen Rahmen steuern. Mit der Formulierung „Übertragung mit Wirkung 31.12. – 24.00 Uhr“ bringen die Vertragsparteien zum Ausdruck, dass die Veräußerung noch im abgelaufenen Jahr erfolgen soll. Im Fall unklarer oder widersprüchlicher Klauseln kommt es auf die begleitenden Umstände des Einzelfalles an (Kobor in Herrmann/Heuer/Rauppach, EStG, 284. Lieferung 2/2018, § 16, Rz 402).

2. Strittig ist ausschließlich, ob die Änderung der Verhältnisse (durch Übertragung der Liegenschaft 7 samt den dazugehörigen Bauten) noch im Jahr 2016 oder erst 2017 erfolgt ist.

a. In der UGB-Bilanz der FdR KG zum 31.12.2016 ist folgendes angeführt: **Die FdR KG wurde am 31.12.2016 aufgelöst und trat in das Stadium der Liquidation. Das Sachanlagevermögen wurde durch die Liquidation der Gemeinde E unentgeltlich rückübertragen und in der GuV unter Buchwertabgang ausgewiesen.**

Sachanlagen	Buchwert 1.1.2016	Abschreibung	Abgang	Buchwert 31.12.2016
Amtsgebäude und Bauhof Gemeinde E	143.757,28 €	17.364,29 €	161.121,57 €	0,00 €
Allgemeine Werkzeuge	2.701,61 €	0,00 €	2.701,61 €	0,00 €
Amtsausstattung	15.721,87 €	2.096,25 €	17.818,12 €	0,00 €

Damit sind sämtliche Aktiva noch im Jahr 2016 abgegangen.

b. Im Übergabevertrag vom 10. Januar 2017 wird ausgeführt

- Als Verrechnungsstichtag für wiederkehrende Aufwendungen wird der auf den Übergabestichtag folgende Monatserste vereinbart,
- mit dem Stichtag der Übergabe und Übernahme gilt daher auch das zwischen den Vertragsparteien abgeschlossene Bestandverhältnis als einvernehmlich aufgelöst und
- für allfällige daraus resultierende wechselseitige Forderungen ist als Verrechnungsstichtag ebenso der auf die Vertragsunterfertigung nächstfolgende Monatserste maßgeblich.

Daraus würden sich für eine Übergabe zum 31.12.2016 bzw zum 1.1.2017 folgende Unterschiede ergeben

	Stichtag 31.12.2016	Stichtag 1.1.2017
--	---------------------	-------------------

Verechnungsstichtag für wiederkehrende Aufwendungen	1.1.2017	1.2.2017
Auflösung Bestandverhältnis am	31.12.2016	1.1.2017
Verrechnungsstichtag für wechselseitige Forderungen	1.1.2017	1.2.2017

Hätte die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums erst am 1.1.2017 stattgefunden, würde eine Aufwandsverrechnung und Zurechnung von Forderungen erst am 1.2.2017 greifen.

c. Wird die Übertragung des Gesellschaftsanteils einer Personengesellschaft nach den Vereinbarungen der Beteiligten im Jahreswechsel, das heißt im Schnittpunkt der Kalenderjahre wirksam, so ist **unter Würdigung aller Umstände zu entscheiden**, dh. Auslegung der gesamten Vertragsinhalte, welchem Feststellungszeitraum der Veräußerungsvorgang zuzurechnen ist (BFH 2.5.1974, IV R 47/73). Überträgt zB ein Kommanditist seinen Kommanditanteil an einer (A) GmbH an die (B) GmbH **mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.1997, wird – für eine logische Sekunde – eine doppelstöckige KG entstehen** (BFH 11.10.2012, IV R 3/09 vom 9.1.2013). Wird eine Beteiligung mit Wirkung 31.12.1988 übertragen, **ist es nicht rechtsfehlerhaft die Übertragung steuerrechtlich dem „alten“ Jahr zuzuordnen, wenn weitere Umstände für einen dahingehenden Willen der Vertragsparteien sprechen** und zB der Veräußerungsgewinn dem Jahr 1988 zugeordnet wurde (BFH 29.11.2006, I R 78/05).

3. Zusammengefasst ist folgendes festzuhalten:

a. (1) Am 15. November 2016 wurde der Gemeinderatsbeschluss zur Übertragung der Liegenschaft gefasst.

(2) Am 31. Dezember 2016 erfolgte ein Gesellschafterbeschluss über die Auflösung der Gesellschaft: Die Gesellschaft tritt in das Stadium der Liquidation, der Bürgermeister vertritt die FdR KG mit sofortiger Wirkung selbständig als Liquidator.

Der FdR ist reiner Arbeitsgesellschafter, am Vermögen ist zu 100% die Gemeinde E als alleinige Kommanditistin beteiligt. Die an die Gemeinde E unentgeltlich übertragenen Gebäude werden von dieser (bis zur Übertragung) als Mieterin genutzt.

(3) Im Übertragungsvertrag wird angeführt,

- **die Übergabe bzw Übernahme des Vertragsobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Gemeinde E**

- **erfolgte bereits mit Ablauf des 31. Dezember 2016**

- und gingen von diesem Zeitpunkt angefangen Gefahr und Zufall sowie Last und Vorteil

- von der FdR KG auf die Gemeinde E über.

Mit dem Stichtag der Übergabe und Übernahme gilt ... auch das Bestandverhältnis als einvernehmlich aufgelöst.

b. (1) Der Ablauf des 31. Dezember 2016 ist – auch nach der vorangehend dargelegten Rechtsprechung – der **31.12.2016 um 24.00 Uhr**.

(2) Die Übergabe des Vertragsobjektes ist nach dem Übertragungsvertrag mit Ablauf des 31. Dezember 2016 erfolgt, mit diesem Zeitpunkt erlosch auch das Bestandverhältnis (und damit noch vor 2017).

(3) Auch die Liquidation wird 2016 beendet, wie das Schreiben des Steuerbüros vom 21. März 2017 ausführt: „Mit Generalversammlungsbeschluss vom 31.12.2016 wurde die Auflösung des Vereins FdR mit sofortiger Wirkung beschlossen. Die Gesellschaft tritt damit in das Stadium der Liquidation. Zum Liquidator der Gesellschaft wurde der Bürgermeister der Gemeinde bestellt. Der Liquidationszeitraum in dieser Fallkonstellation (ausgegliederter Rechtsträger einer Körperschaft öffentlichen Rechts in eine Personengesellschaft) ist mit 31.12.2016 beendet (kein Gläubigeraufruf vorgesehen). Im Firmenbuch zum Verein ist angeführt: „Abwickler: Gemeinde E vertritt seit 31.12.2016 selbständig.“

Somit ist auch die Vorsteuerrückrechnung 2016 vorzunehmen, zumal 2017 durch die FdR KG überhaupt keine Geschäftstätigkeit mehr entfaltet werden konnte.

c. Bestätigt wird dieses Faktum durch die Darstellung der Entwicklung des Anlagevermögens in der UGB-Bilanz zum 31. Dezember 2016:

(1) Gemäß § 24 EStG ist dem Veräußerungserlös das nach § 6 EStG zu Buchwerten bewertete Betriebsvermögen gegenüberzustellen. Nach den Grundsätzen über den Betriebsvermögensvergleich ist ein Veräußerungsgewinn erst im Zeitpunkt seiner Realisierung zu erfassen, also erst mit dem Verfügungsgeschäft (Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten; Quantschnigg/Schuch, § 24 Rz 64 und 67). Dasselbe gilt im Fall der Entnahme.

(2) **Die Sachanlagen gehen zum 31. Dezember 2016 ab** und stehen in der FB-Bilanz mit 0,00 € zu Buche. Wäre die Übertragung erst 2017 erfolgt, so müssten die Anlagegüter zum 31. Dezember 2016 noch mit einem Wert in der Bilanz stehen. Wenn der Verein dazu im Vorlageantrag – entgegen den Ausführungen im Übergabevertrag – anführt, „die Veräußerung bzw Entnahme erfolgte nicht bereits im Jahr 2016, sondern nach dem 31. Dezember 2016“, so widerspricht diese Aussage der steuerlichen Behandlung in der FB-Bilanz zum 31.12.2016, wo diese Sachanlagen nur mehr mit einem Buchwert von Null zu Buche stehen. Ein Buchwertabgang ist aber erst nach der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums möglich, sodass der Umkehrschluss zulässig ist, wonach dieser Übergang bereits 2016 stattgefunden hat. Aus der FB-Bilanz 2016 geht zudem

hervor, dass bei der Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden der Grundsatz der Einzelbewertung beachtet und eine Fortführung des Unternehmens unterstellt wurde. Das Sachanlagevermögen wurde durch die Liquidation der Gemeinde E unentgeltlich rückübertragen und in der GuV unter Buchwertabgang nachgewiesen.

Diese Auslegung widerspricht auch nicht dem Übertragungsvertrag, der vom Übergang von „Gefahr und Zufall, Last und Vorteil mit Ablauf des 31.12.2016“ spricht, denn der Ablauf des 31.12.2016 ist bei Würdigung aller Umstände mit dem 31.12.2016 um 24.00 Uhr ident.

(3) Auch die Gestaltung des Verrechnungsstichtages für wiederkehrende Aufwendungen und Forderungen verweist auf den 31. Dezember 2016 als Tag für die Übertragung, da der Verrechnungsstichtag damit auf den 1.1.2017 fällt, während er – was unlogisch wäre – bei einer Übertragung zum 1. Januar 2017 **auf den ersten Februar 2017 fallen würde** (der dem Übergabestichtag folgende - bei Aufwendungen - bzw nächstfolgende - bei Forderungen - Monatserste). Die Formulierung der Gestaltung des Verrechnungsstichtages ist einer üblichen Formel entnommen, die in den Fällen einer Übertragung durch Gemeinden (zB an gemeindeeigene Unternehmen), allerdings mit einer entscheidenden Modifikation, verwendet wird:

„Als Verrechnungsstichtag für wiederkehrende Aufwendungen wird der auf die Vertragsunterfertigung folgende Monatserste, **sollte die Unterfertigung an einem Monatsersten stattfinden, dieser Tag vereinbart**“. Bei einer Übertragung zum 1.1. wird daher **dieser Tag** (gemeint: der Monatserste) – in logischer Folge – idR auch als Verrechnungsstichtag für wiederkehrende Aufwendungen angesetzt.

Dass im vorliegenden Fall nicht auf den Monatsersten (diesen Tag) abgestellt wurde, sondern auf den **folgenden (Aufwendungen) bzw nächstfolgenden Monatsersten (Forderungen)**, deutet ebenfalls auf den 31. Dezember 2016 als Übertragungszeitpunkt hin.

(4) Das von der Bf angeführte Rückwirkungsverbot ist nicht relevant, weil nicht auf den Übergabevertrag abgestellt wird, sondern auf die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, die schon 2016 erfolgt ist.

Die Beschwerde war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

E. Zulassung zur Revision:

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

Die Entscheidung orientiert sich an der ständigen Rechtsprechung des VwGH und des BFH und enthält keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Linz, am 3. August 2018