

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr über die Beschwerde des Bf., Adr._Bf., vertreten durch G & S Steuerberatungs GmbH, Uferstraße 18, 5110 Oberndorf, vom 1. September 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg – Land, Aigner Straße 10, 5020 Salzburg vom 2. August 2017 betreffend Umsatzsteuer 2015 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid vom 2. August 2017 sowie die Beschwerdeentscheidung vom 18. September 2017 werden gemäß § 278 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Sachverhalt

A/1 . Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) war aufgrund eines Schenkungsvertrages aus 2000 sowie eines Übergabsvertrages aus 2003 grundbücherlicher Eigentümer einer Liegenschaft in Ort, auf der sich ein Gasthaus befand, welches der Bf. als Einzelunternehmer führte. Mit Kaufvertrag vom 5.3.2015 veräußerte der Bf. die gesamte Liegenschaft.

In seiner Umsatzsteuererklärung für 2015 erklärte der Bf. Umsätze aus dem Betrieb des Gasthauses und beantragte den Abzug von Vorsteuern. Die Veranlagung zur Umsatzsteuer erfolgte vorerst antragsgemäß.

In der Folge führte das Finanzamt eine Außenprüfung durch, bei der unter „Tz 1 Vorsteuerberichtigung“ Folgendes festgestellt wurde:

*„Die Vorsteuer ist nach § 12 Abs 10 UStG in folgenden Fällen zu berichtigen:
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 bzw. bei Grundstücken 9 Jahren (ab 31.3.2012 19 Jahre) 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 Vorsteuerabzugs 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.

Für die im Jahr 2015 verkaufte Liegenschaft "Gasthaus XY" ist die Vorsteuer aus den 2009, 2012 und 2013 erfolgten Aktivierungen auf den Konten Betriebsgebäude und Beheizungs- und Beleuchtungsanlagen entsprechend zu berichtigen. Die detaillierte Berechnung ist der Beilage zu entnehmen.“

Die angesprochene Beilage enthält eine Aufstellung der Vorsteuerberichtigung getrennt nach den Konten Betriebsgebäude und Beheizungs- und Beleuchtungsanlagen.

Vorsteuerberichtigungen wurden vorgenommen für Fenstertausch, Renovierung (AW 2009 EUR 19.210,42) und Renovierungsarbeiten (AW 2009 EUR 14.001,69), Solaranlage (AW November 2012 EUR 11.642), Erneuerung Heizungsanlage (AW November 2012 EUR 62.803,69) und Anschlussarbeiten (AW 2013 EUR 2.894,27). Die gesamte Vorsteuerberichtigung wurde mit EUR 14.785,92 beziffert.

Im Zuge der Prüfung legte der Bf. diverse Rechnungen über Investitionen in seinem Gasthaus vor. Laut Auskunft der Prüferin hat diese „vom Steuerberater ein paar Rechnungen angefordert, die die Beträge im Anlageverzeichnis ungefähr belegen“. Aus diesen Rechnungen ist erkennbar, dass sie teilweise nicht mit den aktivierten Beträgen übereinstimmen bzw. es sich um Rechnungen handelt, die nicht aktivierte Aufwendungen betreffen (etwa Rechnung der Fa. ABC vom 9.6.2009 über Anschlussarbeiten von EUR 7.498,69 oder Rechnung über Fenstertausch im Jahr 2008 von EUR 20.452,13).

A/2. Das Finanzamt nahm das Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 2015 wieder auf und erließ am 2. August 2017 einen neuen Umsatzsteuerbescheid, mit dem eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von EUR 14.785,92 festgesetzt wurde.

Die gegen den Umsatzsteuerbescheid eingebrachte Beschwerde wendet ein, dass es sich bei den gegenständlichen Rechnungen um Reparaturen bzw. Instandhaltungen an Gebäudeteilen handle, die eine Vorsteuerkorrektur nicht auslösen könnten.

Mit Beschwerdeverentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Inhaltlich vertrat das Finanzamt den Standpunkt, dass die vorgenommenen Baumaßnahmen Großreparaturen im Sinne des UStG darstellen und die Vorsteuerberichtigung daher zu Recht vorgenommen wurde.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wies der Bf. darauf hin, dass das gegenständliche Gebäude seit geraumer Zeit als Gastwirtschaft mit Zimmervermietung gewerblich genutzt werde und schon von den Eltern des Bf. geführt worden sei. Bei einem

derartigen Betrieb und der Größe des Hauses seien laufend Reparaturen erforderlich. Es seien keine Fassaden erneuert und keine Dächer repariert worden. Auch seien die Reparaturen nicht in einem Jahr durchgeführt worden, sondern verteilt zwischen 2009 und 2013.

A/3. Mit Vorlagebericht vom 17. Oktober 2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Der steuerliche Vertreter des Bf. zog mit Schreiben vom 16.9.2019 den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurück.

B. Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung

Der vorstehend geschilderte Sachverhalt geht aus dem vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Akt hervor.

B/1. Rechtslage:

§ 12 Abs 10 UStG 1994 in der Fassung BGBl. I Nr. 22/2012 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 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 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes 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 der Kosten von Großreparaturen) von einem **Zwanzigstel** der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder die 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.

§ 12 Abs 10 3. und 4. Absatz des UStG 1994 in der Fassung **vor** BGBl. I Nr. 22/2012 sieht für Grundstücke einen Berichtigungszeitraum von **neun** Kalenderjahren vor. Bei der

Vorsteuerberichtigung ist daher bei Grundstücken für jedes Jahr der Änderung von einem **Zehntel** der auf die Aufwendungen entfallenden Vorsteuer auszugehen.

Nach der Übergangsbestimmung des § 28 Abs 38 Z 2 UStG 1995 ist § 12 Abs. 10 3. und 4. Unterabsatz in der Fassung BGBl. I Nr. 22/2012, auf Berichtigungen von Vorsteuerbeträgen anzuwenden, die Grundstücke (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) betreffen, die der Unternehmer **nach dem 31. März 2012 erstmals** in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt.

§ 12 Abs 10 3. und 4. Unterabsatz in der Fassung **vor** dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, ist auf Berichtigungen von Vorsteuerbeträgen weiterhin anzuwenden, die Grundstücke (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) betreffen, die der Unternehmer **vor dem 1. April 2012 erstmals** in seinem Unternehmen als Anlagevermögen **verwendet** oder nutzt.

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären, so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevoentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst (§ 278 BAO).

B/2. Erwägungen

B/2.1. Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt für die im Jahr 2015 verkaufte Liegenschaft „Gasthaus XY“ Vorsteuern aus den 2009, 2012 und 2013 erfolgten Aktivierungen berichtigt. Eine über diesen Satz hinausgehende Sachverhaltsdarstellung enthält der Prüfungsbericht nicht. Unter der Tz 1 Vorsteuerberichtigung wird daneben lediglich der Gesetzestext wiedergegeben. Der angefochtene Bescheid verweist in seiner Begründung auf den Prüfungsbericht.

Die aufgrund der Beschwerde ergangene Beschwerdevoentscheidung spricht davon, dass die aktivierten Investitionen Großreparaturen darstellen. Dem angefochtenen Bescheid bzw. dem Prüfungsbericht sind dazu keine Feststellungen zu entnehmen.

Aus den von der Bf. während der Prüfung vorgelegten Rechnungen über diverse Investitionen in den letzten Jahren vor dem Verkauf der Liegenschaft geht hervor, dass es neben den aktivierten Aufwendungen auch noch weitere, (nicht näher bekannte) Investitionen gab, die nicht aktiviert wurden und möglicherweise unter den Begriff der Großreparatur fallen könnten (siehe Rechnung über Fenster vom 1.12.2008, Leistungszeitraum KW 48-49/08 und Rechnung vom 9.6.2009 über Küchen- und Badezimmeranschlüsse in Top 1-10).

Nähere Erhebungen des Finanzamtes dazu sind aus der Aktenlage nicht ersichtlich. Das Finanzamt hat sich auf die Abgänge laut Anlagenverzeichnis konzentriert. Dass die vorgelegten Rechnungen mit den aktivierten Aufwendungen teilweise nicht übereinstimmen, scheint nicht näher aufgefallen zu sein. Ermittlungen darüber, welche Investitionen in den letzten neun Jahren vor dem Verkauf der Liegenschaft insgesamt getätigt wurden und wie diese zu beurteilen sind, wurden nicht geführt und dokumentiert.

Eine Großreparatur im Sinne des § 12 Abs 10 UStG ist ein nicht aktivierungspflichtiger (zum Berichtigungszeitpunkt nicht vollständig verbrauchter) Aufwand, der nicht regelmäßig erwächst und von dem sich sagen lässt, er falle „ins Gewicht“. Das ist auch dann zu bejahen, wenn der Aufwand in Relation zum „gesamten Anschaffungswert“ des Grundstückes bzw. Gebäudes nur gering ist (vgl. VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0036).

Der Begriff der Großreparatur ist nicht mit Instandsetzungsaufwendungen zu verwechseln, deren Tatbestandsmerkmale darin bestehen, dass es sich um Aufwendungen handelt, die keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten darstellen, jedoch den Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Großreparaturen müssen hingegen nur unregelmäßig anfallen und einen relativ hohen Aufwand verursachen, aber weder den Nutzwert noch die Nutzungsdauer eines Gebäudes wesentlich erhöhen. Dies schließt aber nicht aus, dass Großreparaturen zugleich Instandsetzungen sind und umgekehrt. Gemeinsam ist jedenfalls beiden Begriffen, dass es sich dabei um nicht aktivierungspflichtige Aufwendungen handelt (*Haunold in Achatz/Tumpel, Vorsteuerabzug*, S 160).

Es waren daher nicht nur die Abgänge laut Anlagenverzeichnis 2015 zu analysieren, sondern das Rechenwerk aller Jahre des Berichtigungszeitraumes daraufhin zu untersuchen, ob Vorsteuern für Investitionen in Anspruch genommen wurden, die unter einen der Tatbestände des § 12 Abs 10 UStG fallen (nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder Kosten von Großreparaturen).

Dabei ist der Sachverhalt hinsichtlich der getätigten Investitionen nachvollziehbar und ausführlich darzustellen. Weiters ist die Subsumtion unter einen der Tatbestände des § 12 Abs 10 UStG vorzunehmen und zu begründen (wobei aktivierungspflichtige Aufwendungen in der Regel zugleich nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten sind – siehe *Ruppe/Achatz, UStG*⁴, § 12 Tz 317).

B/2.2. Auch wenn die Verwaltungsgerichte grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden haben (vgl. etwa VwGH 1.9.2015, Ro 2014/15/0029), erweist sich im gegenständlichen Fall im Hinblick auf den Umfang der noch durchzuführenden Ermittlungen die Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt als zweckmäßig. Dafür spricht die Tatsache, dass dem Finanzamt – im Gegensatz zum Bundesfinanzgericht – Prüfungsorgane zur Verfügung stehen und es auch nicht Sache des Verwaltungsgerichts ist, anstelle der Verwaltungsbehörde erstmals das notwendige Ermittlungsverfahren zu führen.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung dient der Verfahrensbeschleunigung und entspricht dem Gebot der angemessenen Verfahrensdauer. Dem Bundesfinanzgericht fehlen zumindest für umfangreichere Ermittlungen die erforderlichen Ressourcen (das BFG hat eine verglichen mit allen anderen Gerichten signifikant zu niedrige Ausstattung mit nichttrichterlichen Mitarbeitern vgl. *Wanke/Unger*, BFGG § 18 Anm. 6).

Auch dem Aspekt des Parteiengehörs kann durch die Aufhebung und Zurückverweisung rascher Rechnung getragen werden, indem die Parteien in direktem Kontakt zueinander stehen. Ansonsten müssten alle Ermittlungsergebnisse beiden Parteien vom Bundesfinanzgericht zur Kenntnis gebracht werden und jeweils die Gelegenheit zur Stellungnahme und Gegenstellungnahme eingeräumt werden. Bei umfangreichen Ermittlungen stellt dies eine wesentliche Verfahrensverzögerung verbunden mit höheren Kosten dar.

Aus den angeführten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

C. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs 4 iVm Abs 9 B-VG eine Revision nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung nicht 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. Der Beschluss folgt vielmehr der dargestellten Rechtsprechung.

Salzburg-Aigen, am 14. Oktober 2019

