I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, sowie Senatspräsident MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.a Tscheppe, über die Revision des F R, vertreten durch die LeitnerLeitner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Linz, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. Mai 2024, Zl. RV/7102828/2009, betreffend Umsatzsteuer 2007, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

1 Mit Bescheid vom 8. Juni 2009 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer (abweichend von der Abgabenerklärung des Revisionswerbers) für das Jahr 2007 fest. Unter Verweis auf die Begründung zum Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 führte das Finanzamt aus, der Revisionswerber habe bekannt gegeben, er habe sein Einzelunternehmen per Ende 2006 in die bar gegründete R GmbH eingebracht. Das Finanzamt gehe davon aus, dass im Jahr 2006 ein Betrieb nicht vorgelegen sei (keine gewerbliche Tätigkeit, sondern Vermögensverwaltung: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung); es sei demnach kein einbringungsfähiges Vermögen iSd Art. III UmgrStG zum 31. Dezember 2006 vorhanden gewesen. Da somit auf diese Einbringung die Begünstigungen des Art. III UmgrStG nicht anwendbar seien, stelle die Einlage der Liegenschaft einen Tausch gegen die Gewährung von Anteilen dar. Dabei sei zu beachten, dass der Umsatz von Grundstücken „unecht“ umsatzsteuerbefreit sei; es habe daher eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 zu erfolgen.

2 Der Revisionswerber erhob gegen diesen Bescheid Berufung. Er machte geltend, es liege eine dem UmgrStG unterliegende Betriebseinbringung vor. Auch bei Unanwendbarkeit des UmgrStG liege aber - unter Verweis auf Rechtsprechung des EuGH - kein Tatbestand vor, der unter das Umsatzsteuerrecht falle. Mangels Ausgabe neuer Gesellschaftsanteile liege jedenfalls kein Tausch vor. Es liege auch keine Entnahme vor. Eine Vorsteuerkorrektur habe daher nicht zu erfolgen. Selbst wenn man annähme, dass der Vorgang eine Entnahme wäre, würde der Revisionswerber diese Entnahme nicht als steuerbefreiten Vorgang, der eine Umsatzsteuerberichtigung auslöse, behandeln, sondern als steuerpflichtigen Vorgang. Über diese Entnahme würde eine Rechnung ausgestellt, die dann die R GmbH zum Vorsteuerabzug in gleicher Höhe berechtige. Die betreffend Vorsteuerkorrektur angesetzten Beträge seien - wie näher ausgeführt wird - überhöht.

3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung teilweise Folge und änderte den Umsatzsteuerbescheid 2007 ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig sei.

4 Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, das Einzelunternehmen des Revisionswerbers sei per 31. Dezember 2006 in die R GmbH eingebracht worden. Das Finanzamt habe festgestellt, dass im Jahr 2006 kein Betrieb vorgelegen sei; mangels Vorliegens eines einbringungsfähigen Vermögens seien die Begünstigungen des Art. III UmgrStG nicht anwendbar. Die Einlage des Einzelunternehmens (sieben Liegenschaften) sei daher (einkommensteuerlich) als Tausch zu beurteilen (Hinweis auf Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend Einkommensteuer 2007, VwGH 24.8.2023, Ra 2023/13/0059).

5 Strittig sei die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einer nicht unter Art. III UmgrStG fallenden Einbringung. Das Bundesfinanzgericht teile die Rechtsansicht des Revisionswerbers in der Berufung, wonach die Sacheinlage nicht umsatzsteuerbar sei. Mangels Steuerbarkeit liege auch keine Entnahme und kein Tausch vor. Unstrittig sei, dass der Revisionswerber zu Recht

Vorsteuern abgezogen habe. Eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich gewesen seien, könne nach den Bestimmungen des § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzuges führen. Die Änderung der Verhältnisse müsse in einer Änderung der Verwendung von Vorleistungen zur Ausführung von Umsätzen gelegen sein. Da die Sacheinlage der Liegenschaften des Revisionswerbers in die R GmbH nicht umsatzsteuerbar sei, hätten sich durch die Einbringung der bisher im steuerpflichtigen Unternehmensbereich des Revisionswerbers verwendeten Grundstücke die für den Vorsteuerabzug grundsätzlich maßgeblichen Verhältnisse tatsächlich geändert. Die von der belangten Behörde vorgenommene Vorsteuerkorrektur sei damit dem Grunde nach zu Recht erfolgt. Der Vorsteuerabzug sei jedoch - wie auch von der belangten Behörde zuletzt beantragt - lediglich in der vom Revisionswerber in seiner Berufung berechneten Höhe vorzunehmen.

6 Da die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einer nicht unter Art. III UmgrStG fallenden Einbringung von der Rechtsprechung noch nicht geklärt sei, sei die Revision zuzulassen gewesen.

7 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision. Der Revisionswerber stimmt dem Bundesfinanzgericht zu, dass im Zuge der Einbringung des Einzelunternehmens ein nicht steuerbarer Vorgang verwirklicht worden sei. Dieser Vorgang löse aber keine Vorsteuerberichtigung aus. Zum einen liege keine Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 vor. Zum anderen aber liege eine nichtsteuerbare Übertragung eines Gesamtvermögens im Sinne des Artikels 19 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, sodass auch aus diesem Grund keine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen sei. Artikel 19 der Richtlinie sei unmittelbar anwendbar.

8 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht. Darin führt das Finanzamt insbesondere aus, dass - entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichts - die Sacheinlage des Revisionswerbers als steuerbarer Umsatz iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 zu beurteilen sei; mangels Option zur Steuerpflicht sei dieser Umsatz gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 UStG 1994 unecht von der Umsatzsteuer befreit. Dies habe zur Folge, dass zwingend eine

Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorzunehmen sei. Würde man von einem unentgeltlichen Vorgang ausgehen, wären dieselben Konsequenzen zu ziehen; auch eine Entnahme wäre unecht steuerbefreit.

9 Der Revisionswerber replizierte auf die Revisionsbeantwortung.

10 Mit Beschluss vom 28. Mai 2025, EU 2025/0002-1, legte der Verwaltungsgerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union gemäß Art. 267 AEUV Fragen zur Vorabentscheidung vor.

11 Mit Urteil vom 2. September 2026, *Peckeger*, T-413/25, erkannte das Gericht der Europäischen Union zu Recht:

„1. Art. 19 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

ist dahin auszulegen, dass

er einer nationalen Regelung entgegensteht, die den in diesem Artikel vorgesehenen Grundsatz, wonach bei der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens auf einen Steuerpflichtigen keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, auf die Einbringung bestimmter Vermögenswerte von Unternehmen oder auf Geschäftszweige beschränkt, die der Erzielung bestimmter Einkunftsarten dienen, sofern diese Beschränkung nicht durch einen der in Art. 19 Abs. 2 der Richtlinie vorgesehenen Gründe gerechtfertigt ist.

2. Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112

ist dahin auszulegen, dass

ihm unmittelbare Wirkung zukommt, so dass sich ein Steuerpflichtiger vor einem nationalen Gericht gegenüber der zuständigen Steuerbehörde auf den Grundsatz berufen kann, wonach bei der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens auf einen Steuerpflichtigen keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, wenn sich der nationale Gesetzgeber vor dem Beitritt des betreffenden Mitgliedstaats zur Europäischen Union für die Anwendung dieses Grundsatzes entschieden, aber seinen Anwendungsbereich auf bestimmte Fälle beschränkt hat, die nicht von Art. 19 Abs. 2 der Richtlinie erfasst sind.

3. Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112

ist dahin auszulegen, dass

es sich bei der Einbringung bebauter Liegenschaften, die Gegenstand einer mehrwertsteuerpflichtigen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Vermietung

gewesen sind, durch einen Steuerpflichtigen in eine Gesellschaft, deren einziger Gesellschafter er ist, ohne dass ihm als Gegenleistung für die Einbringung zusätzliche Gesellschaftsanteile gewährt werden, nicht um eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt handelt.

4. Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112

ist dahin auszulegen, dass

es sich bei der Einbringung bebauter Liegenschaften, die Gegenstand einer mehrwertsteuerpflichtigen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Vermietung gewesen sind, durch einen Steuerpflichtigen in eine Gesellschaft, deren einziger Gesellschafter er ist, ohne dass ihm als Gegenleistung für die Einbringung zusätzliche Gesellschaftsanteile gewährt werden, um eine einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellte Entnahme eines Gegenstands als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke im Sinne dieser Bestimmung handelt.“

12 Mit Note vom 30. September 2026 teilte der Kanzler des Gerichts der Europäischen Union mit, dass der Erste Generalanwalt dem Gerichtshof keinen Vorschlag zur Überprüfung der Entscheidung des Gerichts unterbreitet habe.

13 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

14 Die Revision ist zulässig und begründet.

15 Nach Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG können die Mitgliedstaaten die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen.

16 Zweck dieser Bestimmung (bzw. deren Vorgängerbestimmung Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG) ist es, den Mitgliedstaaten zu gestatten, die Übertragung von Unternehmen oder Unternehmensteilen zu erleichtern, nämlich sie zu vereinfachen und zu vermeiden, dass die Mittel des Begünstigten übermäßig steuerlich belastet werden, zumal er diese Belastung später durch einen Vorsteuerabzug wiedererlangen würde (vgl. EuGH 27.11.2003, *Zita Modes*, C-497/01, Rn. 39; 19.12.2018, *Mailat*, C-17/18, Rn. 13).

17 Wenn ein Mitgliedstaat von der Befugnis Gebrauch gemacht hat, die Übertragung einer Vermögensmasse für Mehrwertsteuerzwecke nicht als Lieferung von Gegenständen zu behandeln, so gilt dieser Grundsatz der Nicht-Lieferung (vorbehaltlich einer etwaigen Inanspruchnahme der Befugnis, seine Geltung unter den in der Richtlinie genannten Umständen zu beschränken) für jede Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines selbständigen Unternehmensteils (die jeweils materielle und gegebenenfalls immaterielle Bestandteile umfassen, die zusammen genommen ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann). Der durch die Übertragung Begünstigte muss jedoch beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben und nicht nur die betreffende Geschäftstätigkeit sofort abzuwickeln sowie gegebenenfalls den Warenbestand zu verkaufen (vgl. neuerlich EuGH *Zita Modes*, Tenor).

18 Österreich hat von dieser Befugnis (im Ergebnis) Gebrauch gemacht. Gemäß § 22 Abs. 3 UmgrStG gelten Einbringungen nach § 12 UmgrStG nicht als steuerbare Umsätze im Sinne des UStG 1994; die übernehmende Körperschaft tritt für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung des Einbringenden ein. Eine Einbringung nach § 12 UmgrStG setzt insbesondere (u.a.) voraus, dass Betriebe oder Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dienen, übertragen werden (§ 12 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z 1 UmgrStG). Weiters gilt nach § 22 Abs. 3 UStG 1994 idF Steuerreformgesetz 2020, BGBl. I Nr. 103/2019, die Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder Teilbetriebes nicht als steuerbarer Umsatz (vgl. dazu auch die Erläuterungen zum Initiativantrag, 984/A BlgNR 26. GP 59; diese Regelung erfolge in „Ausübung von Art. 19 der Richtlinie 2006/112/EG“). Umgesetzt wurde diese Annahme der Nicht-Steuerbarkeit aber lediglich für die soeben genannten Fälle, nicht hingegen für einen Unternehmer, der (wie im vorliegenden Fall) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

19 Dass die Einbringung im vorliegenden Fall einen Geschäftsbetrieb oder selbständigen Unternehmensteil (iSd zitierten Rechtsprechung des EuGH)

umfasst hat, ist ebenso unbestritten wie die weitere Betreibung dieses Geschäftsbetriebes durch den Begünstigten (R GmbH).

20 Wie aus dem im vorliegenden Revisionsverfahren eingeholten Urteil des EuG vom 2. September 2026 hervorgeht, steht Artikel 19 der Richtlinie 2006/112/EG einer nationalen Regelung, die den in diesem Artikel vorgesehenen Grundsatz, wonach bei der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens auf einen Steuerpflichtigen keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, auf die Einbringung bestimmter Vermögenswerte von Unternehmen oder auf Geschäftszweige beschränkt, die der Erzielung bestimmter Einkunftsarten dienen, entgegen, sofern diese Beschränkung nicht durch einen der in Artikel 19 Abs. 2 der Richtlinie vorgesehenen Gründe gerechtfertigt ist.

21 Artikel 19 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG sieht insoweit zunächst vor, dass die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen treffen können, um Wettbewerbsverzerrungen für den Fall zu vermeiden, dass der Begünstigte nicht voll steuerpflichtig ist.

22 Zu dieser den Mitgliedstaaten eingeräumten möglichen Beschränkung ist im vorliegenden Fall darauf zu verweisen, dass die R GmbH unbestritten voll steuerpflichtig ist, insbesondere erfolgt auch die Vermietung durch die R GmbH weiterhin steuerpflichtig. Auch im Fall einer nationalen Umsetzung dieser Beschränkung könnte diese der Nicht-Steuerbarkeit im vorliegenden Fall nicht entgegenstehen.

23 Weiters sieht Art. 19 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG vor, dass die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen treffen können, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieses Artikels vorzubeugen.

24 Es ist nicht erkennbar, dass es zur Vorbeugung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen erforderlich wäre, die Nicht-Steuerbarkeit der Übertragung von Vermögen auf Betriebe und Teilbetriebe (Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) einzuschränken und damit die Übertragung eines

Vermögens, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, generell auszuschließen.

25 Wenn dazu in der Revisionsbeantwortung ausgeführt wird, das UmgrStG enthalte auch einen Missbrauchstatbestand, der die Grenzen der Anwendungsvielfalt abstecken solle, so ist aber zu bemerken, dass der Zweck der Bestimmung des § 44 UmgrStG u.a. darin besteht, durch einen Hinweis sicherzustellen, dass § 22 BAO im Bereich (auch) des Umgründungssteuerrechts Anwendung finden könne (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum damaligen § 41 UmgrStG, BGBl. Nr. 699/1991, 266 BlgNR 18. GP 41). Missbräuchlichen Gestaltungen kann daher auf Grundlage des § 22 BAO auch dann entgegengetreten werden, wenn die Einbringung nicht dem UmgrStG unterliegt.

26 Die mit der Auslegung des nationalen Rechts betrauten nationalen Gerichte müssen bei dessen Anwendung sämtliche nationalen Rechtsnormen berücksichtigen und die im nationalen Recht anerkannten Auslegungsmethoden anwenden, um seine Auslegung so weit wie möglich am Wortlaut und Zweck der fraglichen Richtlinie auszurichten, damit das von ihr festgelegte Ergebnis erreicht wird. Diese Verpflichtung findet ihre Schranken aber in den allgemeinen Rechtsgrundsätzen und darf nicht als Grundlage für eine Auslegung contra legem des nationalen Rechts dienen (vgl. EuGH 12.9.2024, *Drebers*, C-243/23, Rn. 84 f).

27 Eine richtlinienkonforme Interpretation des § 22 Abs. 3 UmgrStG scheitert am klaren (einschränkenden) Wortlaut dieser Bestimmung, die mit der erkennbaren Absicht des Gesetzgebers übereinstimmt. Als Reaktion auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Jänner 2019, Ro 2017/15/0013, in welchem dargelegt worden war, dass eine Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 zu erfassen und zu besteuern sei, änderte der Gesetzgeber mit dem Steuerreformgesetz 2020, BGBl. I Nr. 103/2019, (nur) die Bestimmung des § 22 Abs. 3 UStG 1994. Demnach gilt die Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder Teilbetriebes nicht als steuerbarer Umsatz. Eine analoge Anwendung (vgl. zu deren Voraussetzungen

z.B. VwGH 25.4.2019, Ro 2019/13/0014, mwN) des § 22 Abs. 3 UmgrStG (oder des § 22 Abs. 3 UStG 1994) auf den Fall der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung scheidet damit aus.

28 Ist eine unionsrechtskonforme Auslegung der nationalen Regelung nicht möglich, ist zu prüfen, ob die Bestimmung der Richtlinie unmittelbare Wirkung entfalten kann, sodass sich der Abgabepflichtige gegenüber der Steuerbehörde auf diese Bestimmung berufen kann. Sind Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau und hat der Mitgliedstaat die Richtlinie nicht fristgemäß oder nur unzulänglich in das nationale Recht umgesetzt, so kann sich der Einzelne gegenüber allen Trägern der Verwaltung dieses Staates auf derartige Bestimmungen berufen (vgl. neuerlich EuGH *Drebers*, Rn. 86 ff).

29 Der Revisionswerber hat sich auf die Anwendung des Unionsrechts berufen. Artikel 19 der Richtlinie 2006/112/EG kommt - wie aus dem Urteil des EuG vom 2. September 2026 hervorgeht - unmittelbare Wirkung zu.

30 Damit ist die hier vorliegende Übertragung eines Gesamtvermögens als (umsatzsteuerrechtlich) nicht steuerbar zu beurteilen.

31 Entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichts führt (wie vom Revisionswerber in der Revision dargelegt und in der Revisionsbeantwortung nicht bestritten) ein Zusammenhang mit einer nicht steuerbaren Übertragung eines Gesamtvermögens nach nationalem Recht nicht zu einer Vorsteuerberichtigung. Eine Änderung der Verwendung von Vorleistungen zur Ausführung der in § 12 Abs. 3 Z 1 bis 4 UStG 1994 genannten Umsätze liegt nicht vor. Die nicht steuerbare Einbringung eines Betriebes führt insbesondere nicht nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs wegen Ausführung steuerfreier Umsätze; eine Berichtigung der Vorsteuer nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 kommt damit nicht in Betracht (vgl. VwGH 5.7.1994, 94/14/0021; sowie *Furherr* in *Kofler*, UmgrStG[15], § 22 Tz 24). Für die Einbringung eines nichtbetrieblichen Unternehmensvermögens, welcher Vorgang nach Unionsrecht nicht steuerbar ist, kann nicht anderes gelten.

32 Somit scheidet eine Berichtigung der Vorsteuer beim Revisionswerber aus Anlass dieser Übertragung aus.

33 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

34 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 22. Oktober 2026