

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.^a CP in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde vom 05.12.2012 gegen die gemäß § 200 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) erlassenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 vom 16.11.2012, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) betreibt eine Vermietung von zwei Ferienwohnungen.

Am 24.02.2003 legte die Vertretung der Bf. Eingangsrechnungen vor, für welche Vorsteuern geltend gemacht wurden. Gleichzeitig teilte sie mit, dass Bf. das „Landhaus S.“ hat errichten lassen, das aus der Privatwohnung im Erdgeschoss und zwei Ferienwohnungen im Obergeschoss, die vermietet werden, besteht. Als Aufteilungsschlüssel für die Baukosten diente die Nutzfläche, die zu 57 % der Privatwohnung und zu 43 % der Vermietung dient. Beigelegt wurden Buchhaltungskonten, der Aufteilungsschlüssel der Baukosten und Grundrisspläne.

Am 25.02.2004 langten neben den Einkommensteuererklärungen auch die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2002 und 2003 beim Finanzamt (FA) ein. Im Rahmen der Umsatzsteuerverprobung 2002 merkte die Vertretung an, dass in Anlehnung an das EuGH-Urteil vom 08.05.2003, Rs C-269/000, Seeling, das Grundstück zur Gänze (auch der privat genutzte Teil) dem Unternehmen zugeordnet und von den Anschaffungskosten die Vorsteuer in Anspruch genommen wurde.

Mit Bescheiden vom 27.04.2004 wurde die Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003 gemäß § 200 Abs. 1 BAO erklärungsgemäß **vorläufig** veranlagt. Für 2002 wurde der vorläufig erlassene Umsatzsteuerbescheid damit begründet, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht noch ungewiss, aber wahrscheinlich sei.

Der vorläufig erlassene Umsatzsteuerbescheid für 2003 wurde nicht begründet.

Die Bescheide ergaben eine Umsatzsteuerfestsetzung für 2002 von -32.783,35 € und für 2003 von -15.667,89 €.

Die Bf. erhob am 26.05.2004 u.a. gegen die vorläufig erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 Berufung. Die Bf. monierte Mängel hinsichtlich des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 3 BAO), der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO), des fehlenden Ermittlungsverfahrens und führte aus: "Nachdem im Jahre 2002 positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt wurden, ist die Gewissheit der Abgabepflicht evident (Anm.: Handschriftlich wurde hiezu angemerkt, "Eingabefehler, Verlust von € 3.292,42). Umsatzsteuerrechtlich ist nach dem Urteil des EuGH vom 26.9.1996 in der Rs C-230/94 (Enkler) als Unternehmer anzusehen, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne einer nachhaltigen Einnahmenerzielung ausübt, gleich mit welchem Ergebnis und schließt die Anwendung von § 200 BAO bereits aus diesem Grund aus. Die Rechtswidrigkeit der Bescheide betreffend das Jahr 2003 ist ebenso offenkundig, zumal für die Vorläufigkeit gemäß der Bestimmung des § 200 BAO überhaupt keine Begründung angeführt wird.

Am 06.06.2005 erhob die Vertretung der Bf. Säumnisbeschwerde hinsichtlich der Berufung vom 25.05.2004 an den unabhängigen Finanzsenat.

Mit Faksimile vom 23.09.2005 übermittelte die Vertretung den Jahresabschluss für 2003 (Einnahmen/Ausgaben-Rechnung, Afa-Verzeichnis, Umsatzsteuerverprobung).

Am 14.12.2005 ergingen die Berufungsvorentscheidungen für die Jahre 2002 und 2003, die in der mit 15.12.2005 gesonderten Begründung auf das EuGH-Urteil vom 8.05.2003, C-269/00 (Seeling) und dessen Geltung (erst) ab 01.01.2004 hinwiesen. Für den Berufungsfall bedeute das, dass die im Zusammenhang mit der Errichtung des Vermietungsobjektes angefallenen Vorsteuerbeträge nur im Ausmaß der betrieblichen Nutzung von 43,11 % berücksichtigt werden konnten bzw. dass im Gegenzug die Eigenverbrauchsbesteuerung in Höhe des privaten Anteils der Absetzung für Abnutzung entfalle.

Am 06.01.2006 beantragte die Bf. die Vorlage der Berufung hinsichtlich der Bescheide vom 27.04.2004 an den unabhängigen Finanzsenat.

Mit Schriftsatz vom 01.12.2009 zog die Vertretung die Berufung vom 26.05.2004 und den Vorlageantrag vom 06.01.2006 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 zurück.

Die Zurückziehung der Berufungen und Vorlageanträge blieb beim FA bis 2012 unbearbeitet. Im Rahmen der Bearbeitung der „Seeling-Fälle“ erfuhr die zuständige Sachbearbeiterin des FA am 31.05.2012 von der Vertretung, dass die Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002 und 2003 bereits 2009 zurückgezogen wurde. Im Rahmen der E-Mail Korrespondenz zwischen FA und Vertretung am 31.05.2012, stellte letztere den bisherigen Verfahrensstand (vorläufige Erstbescheide vom 27.04.2004, Berufung vom 26.05.2004 gegen die Vorläufigkeit der Bescheide, BVE vom 14.12.2005 – Endgültigkeitserklärung und Änderung der Umsatzsteuer der Höhe nach, Vorlageantrag vom 06.01.2006 betreffend die Berufung vom 26.05.2004 und Zurücknahme der Berufung und des Vorlageantrages mit 01.12.2009) dar und gelangte zu dem Fazit,

dass die Gegenstandsloserklärungsbescheide für die Berufung vom 27.04.2004 (richtig: 25.05.2004) noch fehlten, die vorläufigen Bescheide vom 27.04.2004 rechtskräftig seien und die Verjährungsbestimmungen (da nie eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vorgelegen sei) eine Änderung der Bescheide nicht mehr zuließen.

Das FA kontaktierte den bundesweiten Fachbereich, mit der Verjährungs- und Vorsteuerproblematik des Beschwerdefalles.

Am 19.10.2012 erließ das FA ein Ergänzungsersuchen (Prognoserechnung für die Vermietung und Verpachtung) betreffend die Einkommen- und Umsatzsteuer 2002 – 2010.

Am 13.11.2012 übermittelte die Vertretung die angeforderten Unterlagen (Prognoserechnung 2012 – 2016, Überschussrechnung 2002 – 2011, Afa Vorschau, Einnahmen/Ausgaben-Rechnung 2006).

Mit Bescheid vom 15.11.2012 erklärte das FA die Berufung vom 26.05.2004 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 für gegenstandslos.

Der Datenbank der Finanzverwaltung ist zu entnehmen, dass das FA die Berufungsvorentscheidungen vom 14.12.2005 nach § 299 BAO aufhob.

Am 16.11.2012 erließ das FA die (endgültigen) Umsatzsteuerbescheide für 2002 und 2003 nach § 200 Abs. 2 BAO. Darin wurde die Umsatzsteuer mit -15.955,72 € für 2002 und mit -8.807,98 € für 2003 festgesetzt. In der mit 19.11.2012 gesondert ergangenen Begründung wurde ausgeführt:

"Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 28.03.2001, 98/13/0032) kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage kann dahingestellt bleiben, ob die Abgabenbehörde seinerzeit Bescheide zu Unrecht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen hat, zumal offen gestanden ist, die seinerzeitigen Bescheide im Ausspruch der Vorläufigkeit mit Berufung anzufechten und auf diesem Weg das Recht auf Ergehen endgültiger Bescheide geltend zu machen. Die gegen die vorläufig erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 erhobene Berufung wurde mit Schreiben vom 01.12.2009 zurückgenommen, somit sind die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 unwidersprochen.

Alleiniges Tatbestandsmerkmal für die Erlassung eines endgültigen Bescheides - welcher eine zuvor erfolgte vorläufige Bescheiderlassung zwangsläufig voraussetzt - ist gemäß § 200 Abs. 2 BAO die Beseitigung einer Ungewissheit iSd § 200 Abs 1 BAO.

Der endgültige Bescheid, der nach einem vorläufigen erlassen wird, kann in jeder Hinsicht vom vorläufigen Bescheid abweichen (vgl. VwGH vom 16.12.2009, 2009/15/0203).

Eine Ungewissheit iSd § 200 BAO kann nur im Tatsachenbereich liegen. Im vorliegenden Fall wurden in Zusammenhang mit der Errichtung des Vermietungsobjektes in Anlehnung an das EuGH-Urteil vom 08.05.2003, Rs C-269/00 „Seeling“ 100% Vorsteuern geltend gemacht. Mit Erkenntnis des VwGH vom 28.05.2009, 2009/15/0100 wurde nunmehr geklärt, dass ein Vorsteuerabzug für den privaten Anteil eines gemischt genutzten

Grundstückes von vornherein nicht zusteht. In den Folgejahren kommt es dadurch auch zu keiner Eigenverbrauchsbesteuerung für den Privatanteil.

Die Entscheidung des VwGH hat insofern unmittelbare Auswirkung auf die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide, da dadurch erst geklärt ist, in welchem Veranlagungszeitraum der strittige Vorsteuerabzug zu berücksichtigen ist (vgl. Ritz ÖStZ 1986, Nr. 13/14, S. 161/162 zum Thema offenes Rechtsmittel als Vorläufigkeitsgrund).

Da das Erkenntnis des VwGH erst 2009 ergangen ist, beginnt die Verjährungsfrist für die Umsatzsteuer 2002 und 2003 erst mit Ablauf des Kalenderjahres 2009 zu laufen. Da das EuGH-Urteil „Seeling“ nicht anzuwenden ist, konnten die geltend gemachten Vorsteuern nur im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung in Höhe von 43,11 % berücksichtigt werden. Im Gegenzug entfällt die Eigenverbrauchsbesteuerung in Höhe des privaten Anteiles.

Die Bf. erhob am 05.12.2012 **Berufung** gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 und führte aus:

„Mit Bescheiden vom 16.11.2012 wurde die Umsatzsteuer 2002 mit -15.955,72 Euro und die Umsatzsteuer 2003 mit -8.807,98 Euro endgültig festgesetzt. Gegenüber den zuletzt rechtsgültigen vorläufigen Bescheiden vom 27.04.2004 ergibt sich dadurch eine Nachzahlung an Umsatzsteuer für das Jahr 2002 in Höhe von 16.827,63 Euro und für das Jahr 2003 in Höhe von 6.859,91 Euro.“

Die Bf. wiederholte idF die Ausführungen der Bescheidbegründung vom 19.11.2012 und fasst den bisherigen Verfahrensablauf wie folgt zusammen:

„Nach Aufforderung durch das Finanzamt Innsbruck wurde mit Schreiben vom 24.02.2003 der Behörde mitgeteilt, dass auch die Vorsteuern betreffend des privat genutzten Grundstückanteiles geltend gemacht werden. Ebenso wurde die Berechnung des privat und unternehmerisch genutzten Teiles der Liegenschaft samt Grundrissplänen bekanntgegeben und die entsprechenden Rechnungen für die Voranmeldungszeiträume 12/2002 und 01/2003 vorgelegt. Bei Abgabe der Steuererklärungen für die Jahre 2002 und 2003 wurde nochmals darauf hingewiesen, dass in Anlehnung an das EuGH-Urteil vom 08.05.2003, Rs „Seeling“, 100% der Vorsteuern geltend gemacht werden (siehe Anmerkung im Jahresabschluss 2002). Mit Bescheiden vom 27.04.2004 wurde die Umsatzsteuer 2002 und 2003 zwar erklärungskonform, jedoch nur vorläufig festgesetzt. Gegen die Vorläufigkeit dieser Bescheide wurde sodann am 26.05.2004 Berufung erhoben. Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.12.2005 wurden die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 für endgültig erklärt und die geltend gemachten Vorsteuern auf den unternehmerisch genutzten Anteil gekürzt. Daraufhin erfolgte die Vorlage der Berufung vom 27.04.2004 an den unabhängigen Finanzsenat (Schriftsatz vom 06.01.2006) und schließlich mit Schreiben vom 01.12.2009 die Zurücknahme der Berufung vom 27.04.2004, welche mit Bescheid vom 15.11.2012 als gegenstandslos erklärt wurde.

Aus rechtlicher Sicht ist daher festzuhalten, dass bis zum Ergehen der nunmehr angefochtenen Bescheide die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 und

2003 vom 27.04.2004 in Rechtskraft standen. Ebenso steht außer Streit, dass eine Ungewissheit iSd § 200 (1) BAO nie bestanden hat, zumal bei Erlassung der vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 der Behörde sämtliche Tatsachen hinsichtlich der geltend gemachten Vorsteuern, und zwar auch jene, welche auf die Privatnutzung fielen, bekannt waren. Die von der herrschenden Lehre und Rechtsprechung für die Erlassung von vorläufigen Bescheiden geforderte Ungewissheit im Tatsachenbereich lag somit nie vor (vgl. Ritz, BAO³, § 200, Tz 3 und 11) und wurde zudem auch nicht begründet.

Gemäß § 200 (1) BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen (§ 200 Abs. 2 erster Satz BAO). Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Nach § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen wurden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Folgt man der vom VwGH in den Erkenntnissen vom 20.05.2010 (2008/15/0328) und vom 25.11.2010 (2007/15/0061) vertretenen Auffassung, so ist die Ungewissheit nach § 200 (2) BAO und § 208 (1) lit. d BAO zu dem Zeitpunkt beseitigt, zu dem die Abgabenfestsetzung zu Unrecht vorläufig erfolgt ist (siehe hiezu Dziurdz, SWK 2012, 539 ff, welcher auch Rechtsprechung und Lehre zitiert, die den Beginn der Verjährungsfrist bei fehlender Ungewissheit im Tatsachenbereich nach § 208 (1) lit a BAO bestimmen). Zu diesem Zeitpunkt ist nämlich ersichtlich, dass die im vorläufigen Bescheid unzutreffend angenommene Ungewissheit keine Ungewissheit im Tatsachenbereich ist und daher nicht besteht oder nicht bestanden hat.

Nachdem die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 am 27.04.2004 ergangen sind, beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres 2004. Aufgrund der von der Abgabenbehörde im Jahre 2005 gesetzten Amtshandlung (BVE vom 14.12.2005), endet somit die fünfjährige Verjährungsfrist (§ 207 (2) BAO) entsprechend der Bestimmung des § 209 (1) BAO mit Ablauf des Jahres 2010 (im Jahre 2010 hat die Behörde nachweislich keine Amtshandlungen unternommen, welche eine weitere Verlängerung der Verjährungsfrist nach sich ziehen würde).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass für die Umsatzsteuer 2002 und 2003 mit Ablauf des Jahres 2010 die Verjährungsfrist abgelaufen ist, weshalb die angefochtenen Bescheide außerhalb der Verjährungsfrist ergangen und somit rechtswidrig sind. Aus diesem Grunde wird daher beantragt, die endgültigen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 vom 16.11.2012 ersatzlos aufzuheben.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20.03.2013 wies das FA die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 mit nachstehender Begründung ab:

„In den Jahren 2002 und 2003 wurde von der Berufungswerberin das „Landhaus S.“ in X. errichtet. Im Erdgeschoss befindet sich die Privatwohnung der Berufungswerberin, das Obergeschoss besteht aus zwei Ferienwohnungen, die vermietet werden. In den Umsatzsteuererklärungen wurden jeweils 100% der Vorsteuern unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil „Seeling“ vom 08.05.2003, Rs C-269/00 geltend gemacht. Die Veranlagungen erfolgten am 27.04.2004 antragsgemäß, jedoch vorläufig gemäß § 200 BAO (diese Bescheide wurden zwar mit Berufung vom 26.05.2004 angefochten, jedoch wurde sie mit Schreiben vom 01.12.2009 wieder zurückgenommen).

Mit Bescheiden vom 16.11.2012 wurde die Umsatzsteuer 2002 und 2003 endgültig veranlagt, die Vorsteuern wurden nur in Höhe der betrieblichen Nutzung im Ausmaß von 43,11% anerkannt. Gegen diese Bescheide richtet sich die gegenständliche Berufung.

Die Berufungswerberin bringt vor, dass die von der Lehre und Rechtsprechung für die Erlassung von vorläufigen Bescheiden geforderte Ungewissheit im Tatsachenbereich nie vorgelegen und nicht begründet worden sei. § 208 Abs. 1 lit d BAO sei demnach nicht anwendbar und Verjährung mit Ablauf des Jahres 2010 bereits eingetreten (2005 wurde die BVE erlassen), da der Lauf der Verjährung mit Ablauf des Jahres 2004 begonnen habe. Es werde daher beantragt, die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 ersatzlos aufzuheben.

(Alleiniges) Tatbestandsmerkmal für die Erlassung eines endgültigen Bescheides (welcher eine zuvor erfolgte vorläufige Bescheiderlassung zwangsläufig voraussetzt) ist gemäß § 200 Abs. 2 BAO die Beseitigung einer Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs. 1 BAO (vgl. dazu zB auch UFS 06.10.2008, RV/0009-S/06).

Das Fehlen einer Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) kann uU eine zur Aufhebung des Bescheides führende Rechtswidrigkeit herbeiführen, hindert aber jedenfalls nicht den Eintritt der Rechtskraft des Bescheides.

Allein der Umstand, dass der Abgabepflichtige seinerzeit keine nähere Begründung für die seinerzeit in Rechtskraft erwachsenen (wenn auch nicht ausreichend begründeten) vorläufigen Bescheide verlangt hat, deutet im Übrigen darauf hin, dass ihm der Grund für die vorläufige Bescheiderlassung seinerzeit auch bekannt gewesen war. Darauf lässt auch das zurückgenommene Berufungsschreiben vom 26.04.2004 schließen. Darin geht die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin - irrtümlicherweise - davon aus, dass „im Jahr 2002 positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt wurden“. Somit war der Berufungswerberin bekannt, dass die Ungewissheit in der Möglichkeit des Vorliegens einer Liebhabereitätigkeit iSd § 1 Abs. 2 LVO sowohl in einkommensteuerlicher als auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht gelegen ist.

Die Berufungswerberin bringt vor, dass der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Erlassung der vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 sämtliche Tatsachen hinsichtlich der geltend gemachten Vorsteuern - auch jene, die auf die Privatnutzung entfielen –

bekannt waren. Dies wird von der Abgabenbehörde nicht bestritten. In ihren Eingaben hat die Berufungswerberin auf das EuGH-Urteil „Seeling“ und darauf hingewiesen, dass die Vorsteuern auch für den privaten Teil des Gebäudes geltend gemacht worden sind. Zum Zeitpunkt der Erlassung der vorläufigen Bescheide war jedoch nicht geklärt, in welchem Zeitraum der strittige Vorsteuerabzug zu berücksichtigen sein wird (100% Vorsteuer im Jahr der Rechnungsausstellung und Eigenverbrauchsbesteuerung in den Folgejahren oder Vorsteuer nur im Jahr der Rechnungsausstellung im Umfang der betrieblichen Nutzung des Gebäudes). Das Erkenntnis des VwGH vom 28.05.2009, 2009/15/0100 hat insofern unmittelbare Auswirkung auf den vorläufigen Bescheid, als dadurch geklärt ist, in welchem Veranlagungszeitraum und in welcher Höhe der Vorsteuerabzug zusteht (vgl. auch Ritz, ÖStZ 1986, Nr. 13/14 S 161/162 zum Thema offenes Rechtsmittel als Vorläufigkeitsgrund). Die Ungewissheit ist im Ausgang der offenen Rechtsmittel in Zusammenhang mit der „Seeling“-Problematik gelegen (siehe die VwGH-Judikatur zum Thema „Seeling“).

Entgegen der Ansicht der Berufungswerberin hat daher im Zeitpunkt der Erlassung der vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 am 27.04.2004 eine tatsächliche Ungewissheit bestanden. Nach Ansicht der Abgabenbehörde ist die Festsetzungsverjährung für die Umsatzsteuer 2002 und 2003 daher noch nicht eingetreten, da sich der Beginn der Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit d BAO richtet. Betreffend die Liebhabereivermutung ist die Ungewissheit erst im Zeitpunkt der Vorlage der Prognoserechnung 2012 beseitigt, aus der hervorgeht, dass die Vermietung im Jahr 2012 gesamtpositiv wird. Betreffend die „Seeling“-Problematik ist die Ungewissheit mit dem Erkenntnis des VwGH vom 28.05.2009 beseitigt. Somit konnten die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 gemäß § 200 Abs. 2 BAO noch durch einen endgültigen (geänderten) Bescheid ersetzt werden.“

Die Bf. beantragte mit 29.03.2013 die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 dem unabhängigen Finanzsenat vorzulegen. Sie begründete die Vorlage folgendermaßen:

„Die in der Berufung vom 07.12.2012 angeführten Gründe werden vollinhaltlich aufrechterhalten und diesem Vorlageantrag zugrunde gelegt. Ebenso wird der Antrag auf ersatzlose Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 vom 16.11.2012 aufrechterhalten und zum Bestandteil dieses Vorlageantrages erkoren. Hinsichtlich der in der Berufungsvorentscheidung vom 20.03.2013 angeführten Begründung wird ergänzend ausgeführt:

a) Zum Vorliegen einer Ungewissheit:

Das Finanzamt Innsbruck geht davon aus, dass die Ungewissheit „im Ausgang der offenen Rechtsmittel im Zusammenhang mit der Seeling-Problematik (VwGH-Judikatur)“ gelegen ist. Bei der „Seeling-Problematik“ handelte es sich zweifelsfrei um die Lösung einer Rechtsfrage, welche durch das VwGH-Erkenntnis vom 28.05.2009, 2009/15/0100, endgültig geklärt wurde. Es besteht jedoch Einigkeit in Rechtsprechung und Lehre, dass

die Lösung einer Rechtsfrage keine Ungewissheit iS des § 200 BAO darstellt. Demgemäß ist diese Rechtsansicht der Abgabenbehörde verfehlt.

Des Weiteren wird vom Finanzamt Innsbruck vorgebracht, dass der Berufungswerberin bekannt gewesen sei, dass die Ungewissheit in der Möglichkeit des Vorliegens einer Liebhabereitätigkeit iSd § 1 Abs. 2 LVO sowohl in einkommensteuerrechtlicher als auch in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht gelegen sei. Dies deshalb, weil im Berufungsschreiben vom 26.05.2004 irrtümlicherweise davon ausgegangen sei, dass im Jahre 2002 positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt wurden.

Diese Vermutung der Abgabenbehörde widerspricht sich selbst, zumal niemand die Möglichkeit einer Liebhabereivermutung in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht annimmt, wenn er irrtümlich von positiven Einkünften ausgeht. Hiezu ist noch anzumerken, dass der vorläufig erlassene Einkommensteuerbescheid 2002 vom 27.04.2004 tatsächlich positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 3.292,42 Euro ausweist. Vielmehr war sowohl der Abgabenbehörde als auch der Berufungswerberin bekannt, dass die Rechtsfrage des Vorsteuerabzuges die vorläufige Festsetzung zu begründen versuchte. Aus diesem Grunde enthielt der Vorlageantrag vom 06.01.2005 nur mehr den Antrag über die Entscheidung der Berufung vom 26.05.2004 betreffend die Umsatzsteuer 2002 und 2003.

Überdies kann es nicht entscheidend sein, welche subjektiven Gründe die Abgabenbehörde für die vorläufige Festsetzung hatte und jedenfalls sicher nicht, welche Vermutungen hiezu der Abgabepflichtige anstellt. Entscheidend ist vielmehr nur das Faktum, ob objektiv eine Ungewissheit iSd § 200 BAO vorlag. Nachdem aber der Sachverhalt im Tatsachenbereich der Behörde gänzlich bekannt war, bestand eben keine Ungewissheit iSd § 200 BAO.

b) Zum Zeitpunkt der Beseitigung der Ungewissheit:

In der Begründung zur Berufungsentscheidung vom 20.03.2013 wird die Rechtsansicht vertreten, dass die Ungewissheit bezüglich des Vorsteuerabzuges erst mit dem genannten VwGH-Erkenntnis vom 28.05.2009 und hinsichtlich der Liebhabereivermutung erst mit Vorlage der Prognoserechnung 2012 beseitigt worden wäre.

Laut Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnisse vom 20.05.2010, 2008/15/0328, und 25.11.2010, 2007/15/0061) ist eine Ungewissheit nach § 200 (2) BAO und § 208 (1) lit. d BAO zu dem Zeitpunkt beseitigt, zu dem die Abgabenfestsetzung zu Unrecht vorläufig erfolgt ist. Zu diesem Zeitpunkt sei nämlich ersichtlich, dass die im vorläufigen Bescheid unzutreffend angenommene Ungewissheit keine Ungewissheit im Tatsachenbereich ist und daher nicht besteht oder nicht bestanden hat.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass weder eine Ungewissheit iSd § 200 BAO bestand und darüber hinaus eine von der Behörde vermeintlich angenommene Ungewissheit mit der zu Unrecht vorläufig erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 (27.04.2004) beseitigt wurde. Demgemäß war die Verjährungsfrist für die

*Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 im Zeitpunkt der endgültig festgesetzten
Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 vom 16.11.2012 bereits abgelaufen.*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtsgrundlagen

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen Bescheides durch einen vorläufigen Bescheid ist im Falle der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Nach § 200 Abs. 2 BAO ist bei Beseitigung der Ungewissheit eine vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Abgabenfestsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen Bescheid zum endgültigen erklärt.

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Nach § 207 Abs. 2 erster Satz beträgt die Verjährungsfrist fünf Jahre. Nach § 209 Abs. 1 erster Satz BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Festsetzung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Als erwiesen angenommener Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Mit Schreiben vom 24.02.2003 teilte die Bf. mit, dass die Baukosten des von ihr errichteten „Landhauses S.“, bestehend aus einer Privatwohnung und zwei vermieteten

Ferienwohnungen, entsprechend der Nutzfläche (57 % Privatwohnung und 43 % Vermietung) aufgeteilt wird. Baupläne und die Aufteilung der allgemeinen Baukosten nach der Nutzfläche wurden dem Schreiben beigelegt.

Am 25.02.2004 langten u.a. die Umsatzsteuererklärungen 2002 und 2003 beim FA ein. Angeschlossen war der Jahresabschluss. Der Anmerkung zur Umsatzsteuerverprobung 2002 ist der Hinweis auf das EuGH-Urteil vom 08.05.2003, Rs C-269/00, Seeling, und der Verweis zu entnehmen, dass das Grundstück zur Gänze (auch der privat genutzte Teil) dem Unternehmen zugeordnet und von den Anschaffungskosten die Vorsteuer in Anspruch genommen wurde. Für den privat genutzten Teil wurde der Eigenverbrauch iH der Afa-Komponente mit 20 % USt versteuert. Die Ferienwohnungen wurden im Dezember 2002 vermietet, Erlöse wurden erst im Jänner 2003 erzielt.

Mit Bescheiden vom 27.04.2004 wurde die Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003 gemäß § 200 Abs. 1 BAO erklärungsgemäß vorläufig festgesetzt. Der vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2002 enthielt die Begründung, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist. Der vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2003 wurde nicht begründet.

In der Berufung vom 26.05.2004 spricht sich die Bf. u.a. gegen die Erlassung der vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 aus.

Am 23.09.2005 reichte die Bf. den Jahresabschluss für 2003 ein.

Am 14./15.12.2005 erließ das FA endgültige, verbösernde Berufungsvorentscheidungen unter Hinweis auf die Randziffer 1912 der Umsatzsteuerrichtlinien sowie das EuGH-Urteil vom 08.05.2003, C-269/00 („Seeling“).

Am 06.01.2006 beantragte die Bf. die Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat.

Am 02.12.2009 zog die Bf. die Berufungen vom 26.05.2004 zurück.

Im Mai 2012 stellte das FA - im Zuge der Bearbeitung der „Seeling-Fälle“ – fest, dass eine Gegenstandsloserklärung der zurückgezogenen Berufungen gegen die vorläufig erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 noch nicht erfolgt ist.

Im Juni 2012 kontaktierte das FA den bundesweiten Fachbereich im Zusammenhang mit der Verjährungs- und Vorsteuerproblematik im Beschwerdefall, die sich aufgrund der Weisung, „dass die „Seeling-Fälle“ bis zur Erledigung der Anlassfälle von den Höchstgerichten „liegen gelassen werden sollten“, ergab.

Am 19.10.2012 forderte das FA in Ergänzung der Einkommen- und Umsatzsteuer 2002 – 2010 eine Prognoserechnung an. Diese wurden am 13.11.2012 vorgelegt.

Mit Bescheid vom 15.11.2012 erklärte das FA die Berufungen gegen die vorläufig erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 für gegenstandslos. Die Berufungsvorentscheidungen vom 14.12.2005 wurden am 15.11.2012 nach § 299 BAO aufgehoben.

Mit 16.11.2012 ergingen die nunmehr angefochtenen nach § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund sieht das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsdarstellungen als erwiesen an.

Rechtliche Erwägungen

Streitpunkt ist im Beschwerdefall die Frage, ob die nach § 200 Abs. 2 BAO erlassenen Umsatzsteuerbescheide vom 16.11.2012 rechtmäßig ergangen sind, oder ob das Recht die Umsatzsteuer festzusetzen bereits verjährt war.

Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 vom 27.04.2004 sind vom FA unter der Anwendung der Bestimmung des § 200 Abs. 1 BAO erlassen worden. Weder aus der floskelhaften Begründung zum Umsatzsteuerbescheid 2002 (*„Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist, erfolgte die Veranlagung gemäß § 200 BAO vorläufig“*) noch aus dem Umsatzsteuerbescheid 2003, dem überhaupt eine Begründung fehlt, noch aus der Aktenlage (eine Prognoserechnung wurde erst am 19.10.2012 angefordert), geht hervor, worin das FA bei der erklärungskonformen Festsetzung der Umsatzsteuer eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO erblickt hat.

Voraussetzung für die Erlassung vorläufiger Bescheide ist jedoch das Vorliegen einer Ungewissheit. Abgabenbescheide dürfen nur vorläufig erlassen werden, wenn eine zeitlich bedingte Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht besteht. Es muss sich um Ungewissheiten im **Tatsachenbereich** handeln.

Entscheidend für den - nach der Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO zu bestimmenden - Beginn der Verjährung ist, ob zum Zeitpunkt der Erlassung der in Rede stehenden vorläufigen Bescheide - objektiv gesehen - eine Ungewissheit bestanden hat und wann diese Ungewissheit weggefallen ist (VwGH 27.2.2014, 2010/15/0073).

Keine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO liegt vor, wenn eine Rechtsfrage ungelöst ist (vgl. Ritz, BAO-Kommentar⁵, § 200, Tz. 1). Dies selbst dann nicht, wenn die Rechtsfrage vor einer Berufungsbehörde oder vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechtes im Verfahren eines anderen Abgabepflichtigen anhängig ist (VwGH 28.10.1993, 93/14/0123).

Angesichts der von der Bf. im Schreiben vom 24.02.2003 dargelegten Fakten (Aufteilung und Aufgliederung der allgemeinen Baukosten nach der Nutzfläche, Wohnung privat 57 %, Appartements Vermietung 43 %, Dokumentation anhand der Baupläne) in Verbindung mit den Jahresabschlüssen für 2002 und 2003, der Umsatzsteuerverprobung 2002 sowie der erst 2012 angeforderten Prognoserechnung für den strittigen Zeitraum, sieht es das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass eine Ungewissheit im Tatsachenbereich zum Zeitpunkt der Bescheiderlassungen am 27.04.2004 nicht vorlag.

Und auch aus dem Umstand, dass im Rahmen der Finanzverwaltung die Anweisung gegeben wurde, dass die sogen. „Seeling-Fälle“ bis zur Erledigung der Anlassfälle durch die Höchstgerichte „liegen gelassen werden sollen“, ist zu schließen, dass seitens der Finanzverwaltung die Lösung einer Rechtsfrage durch ein Höchstgericht „abgewartet“ wurde.

Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 28.5.2009, 2009/15/0100 eine unmittelbare Auswirkung auf die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 zu kreieren, weil dadurch geklärt wurde, in welchem Veranlagungszeitraum der Vorsteuerabzug zu berücksichtigen ist - konterkariert die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Ungewissheiten im Tatsachenbereich als Voraussetzungen für die Erlassung vorläufiger Bescheide vorliegen müssen (vgl. VwGH 28.10.1993, 93/14/0123).

Da im Beschwerdefall kein Grund angeführt wurde, worin die Ungewissheit im Tatsachenbereich im Zusammenhang mit der Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003 bestanden hat, und die Lösung einer Rechtsfrage durch ein Höchstgericht der Grund für die vorläufige Erlassung der Umsatzsteuerbescheide vom 27.04.2004 war, geht das Bundesfinanzgericht nicht davon aus, dass bei den angeführten Bescheiden eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO überhaupt vorgelegen ist.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 vom 16./19.11.2012 sind unter der Anwendung der Bestimmung des § 200 Abs. 2 BAO erlassen worden. Die Anwendung dieser Bestimmung setzt voraus, dass eine Ungewissheit beseitigt worden ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des (rechtskräftigen) vorläufigen Bescheides erfolgt ist, obwohl eine Ungewissheit nicht bestanden hat (vgl. Erkenntnis vom 28.02.2012, 2010/15/0164).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung (VwGH vom 20.05.2010, 2008/15/0328, 28.02.2012, 2010/15/0164, 29.03.2012, 2009/15/0178, 24.10.2013, 2012/15/0018, 27.02.2014, 2010/15/0073, 28.01.2015, 2010/13, 0192) ausgeführt:

Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist in der Folge auch für die Frage, mit welchem Zeitpunkt die Verjährung beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO zur Zeit der Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO keinesfalls vor dem Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen kann (vgl. Erkenntnis vom 20.05.2010, 2008/15/0328).

Im Falle eines zu Unrecht erlassenen vorläufigen Abgabenbescheides, der keine tatsächliche Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO benennt und dennoch unbekämpft geblieben und in Rechtskraft erwachsen ist, beginnt die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO demnach mit Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid trotz fehlender Ungewissheit erlassen worden ist (vgl. auch Dziurdz, ÖStZ 2012, 354 ff, 356).

Im Beschwerdefall wurden die vorläufig erlassenen Umsatzsteuerbescheide für 2002 und 2003 vom 27.04.2004 zunächst angefochten, erwuchsen aber zufolge der Zurückziehung der Berufungen am 02.12.2009 in Rechtskraft. Eine Gegenstandsloserklärung erfolgte erst am 15.11.2012.

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass der Beginn der Verjährung mit Ablauf des Jahres 2004 eintrat. Der gemäß § 200 Abs. 2 BAO erlassene endgültige Bescheid des FA betreffend die Umsatzsteuer 2002 und 2003 ist mit 16./19. November 2012 datiert. Die einzig maßgebende fristverlängernde Amtshandlung - Erlassung der Berufungsentscheidung am 14.12.2005 – verlängerte die Verjährungsfrist bis zum Ablauf des Jahres 2010. Die Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO war im Zeitpunkt der Bescheiderlassung – 16./19.11.2012 bereits abgelaufen.

Das FA ist somit zu Unrecht vom Vorliegen einer späteren Verjährung hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002 und 2003 ausgegangen und hat deshalb rechtsirrig die von der Bf. angefochtene Verjährung für nicht gegeben gesehen.

Aus der vom FA angestellten Vermutung, dass die Ungewissheit in der Möglichkeit des Vorliegens einer Liebhabereitfähigkeit iSd § 1 Abs. 2 LVO gelegen sei, ist für die Beschwerde nichts zu gewinnen, ergibt sich doch eindeutig aus der Aktenlage, dass die Rechtsfrage des Vorsteuerabzuges Grund für die vorläufige Umsatzsteuerveranlagung 2002 und 2003 war. Und der Bf. ist auch insoweit Recht zu geben, als es für eine vorläufige Festsetzung nicht entscheidend sein kann, welche subjektiven Gründe die Abgabenbehörde für die vorläufige Festsetzung hatte bzw. welche Vermutungen die Abgabepflichtige hiezu anstellte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in den oben zitierten Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie, weshalb gemäß § 25 a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

