



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., B, S. 2, vom 11. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 30. August 2005 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erwarb mit Kaufvertrag vom 6. Juni 1994 eine Eigentumswohnung, welche er von Beginn an und zwar ab Februar 2005 vermietete. Für diese Wohnung wurde Vorsteuer in Höhe von 13.352,50 € in Abzug gebracht. Mit Kaufvertrag vom 10. November 2004 wurde die Wohnung veräußert.

Das Finanzamt Feldkirch, dass vom Wohnungsverkauf erst mit Schreiben des Bw. vom 15. Juli 2005 Kenntnis erlangte, nahm das Umsatzsteuerverfahren für das Jahr 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid, der auf Grund der gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorgenommenen Vorsteuerberichtigung iHv 1.335,24 € zu einer Nachforderung in derselben Höhe führte.

In der gegen den Umsatzsteuerbescheid fristgerecht eingebrochenen Berufung wurde sinngemäß vorgebracht, der Bw. habe die gegenständliche Liegenschaft deshalb an seine Mutter verkauft, weil er seit Jahren im Ausland wohne und seine Mutter sich schon bisher um

die Vermietung und Betreuung dieser Liegenschaft gekümmert habe. Zwecks Abklärung des steuerlichen Aspekts des Verkaufs (einkommensteuerliche und umsatzsteuerliche Auswirkung sowie Grunderwerbs- bzw. Schenkungssteuer) habe sich der Bw. am 2. August 2004 an das Finanzamt gewandt. Bezuglich der Umsatzsteuer (nur diese ist berufungsgegenständlich wesentlich) sei ihm die Auskunft erteilt worden, nach einer Frist von 10 Jahren sei keine Umsatzsteuer rückzuzahlen. Auf die Frage, wie die Berechnung der 10-Jahresfrist erfolge, sei ihm mitgeteilt worden, maßgeblich sei das Datum der jeweiligen Kaufverträge. Da der betreffende Kaufvertrag am 6. Juni 1994 unterzeichnet worden sei, habe der Bw. im guten Glauben auf die Verlässlichkeit der ihm erteilten Auskunft die Wohnung mit Kaufvertrag vom 10. November 2004 seiner Mutter verkauft. Für diesen Verkauf habe weder seitens des Bw. noch seitens seiner Mutter ein Zeitdruck bestanden, weshalb der Verkauf bei einer korrekten Auskunft logischerweise zu einem späteren aus umsatzsteuerlicher Sicht günstigerem Zeitpunkt abgewickelt worden wäre. Als Beweis werde das „EDV-Memorandum“ des Bw. über das Gespräch mit dem Finanzamt beigelegt. Den Namen des Gesprächspartners habe der Bw. leider nicht notiert. Auf Grund des obig dargelegten Sachverhalts werde beantragt, den angefochtenen Bescheid insofern abzuändern, als keine Vorsteuerberichtung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorgenommen werde.

- „EDV-Memorandum“ des Bw. betreffend Telefonat mit dem Finanzamt
Feldkirch/Referat 01 am 2. August 2004

*„Derstgasse – Schenkungsvertrag – Mehrwertsteuer
Mehrwertsteuer und Einkommensteuer (Spekulationssteuer) sind nach einer Frist von 10 Jahren frei. Die Wohnung kann in Zukunft ohne Mehrwertsteuer abzurechnen vermietet werden. Für die Übergabe reicht eine Meldung an das Referat 01, dass die Wohnung verkauft wurde und damit der Steuerakt geschlossen werden kann.“*

Grunderwerbsteuer:

Beim Verkauf fallen 2% Grunderwerbsteuer an. Im Falle der Schenkung werden vom dreifachen Einheitswert Prozente die bei 6% beginnen, belastet. Der Einheitswert beträgt für das gesamte Projekt 113.296,95 €, der Anteil des Bw. 72/784. Es ist auch eine Mischrechnung möglich, wie z.B. Verkauf bis doppelten Einheitswert und darüber. Es wird dann für den Teil Verkauf Grunderwerbsteuer und für den Teil Schenkung Schenkungssteuer verrechnet. Der Einheitswert der Wohnung beträgt also 10.404,80 €, die Schenkungssteuer somit über 3.000,00 €.

Die Zehnjahresfrist beginnt mit dem Datum des Kaufvertrages zu laufen und endet auch wieder mit dem Datum des Kaufvertrages.“

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Berichtigung des Vorsteuerabzugs, die sich auf die Anschaffung einer Wohnung im Jahr 1994 und auf den durch die Anschaffung getätigten Vorsteuerabzug iHv 13.352,50 € bezöge, sei durch den gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 im Jahr 2004 getätigten steuerfreien Verkauf der Wohnung erforderlich geworden. Da die Wohnung erstmalig 1995 verwendet worden sei, beginne der neunjährige Berichtigungszeitraum für das Grundstück gemäß § 12 Abs. 10

leg.cit. im Jahre 1996 und ende am 31.12.2004. Die Veräußerung der Wohnung sei laut Kaufvertrag am 10. November 2004 erfolgt, weshalb für das Jahr 2004 noch ein Zehntel des 1995 getätigten Vorsteuerabzuges zu berichtigen gewesen wäre.

Zum Berufungsvorbringen, ausschlaggebend für den Verkaufszeitpunkt sei die erhaltene unrichtige Rechtsauskunft gewesen, werde darauf hingewiesen, dass Rechtsauskünfte der Finanzbehörde Wissenserklärungen und keine Bescheide seien. Die Auskünfte seien daher nicht bindend, allerdings könne sich ein Schutz vor Vertrauensschaden für die Partei, die die Auskunft erhalten habe, aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ergäben. Dieser Grundsatz komme jedoch nur zum Tragen, sofern die Auskunft von der zuständigen Abgabenbehörde erteilt worden sei, die Auskunft nicht offenbar unrichtig gewesen sei, die Unrichtigkeit der Auskunft für die Partei nicht erkennbar gewesen sei und die Partei im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen habe, die sie bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Auskunft nicht bzw. anders getroffen hätte. Gegenständlich könne das Vorliegen der obig angeführten Voraussetzungen deshalb nicht geprüft werden, weil der Bw. den Namen des Auskunftgebenden nicht nennen könne. Bei Einholung von Rechtsauskünften mit bindender Wirkung für die Behörde müsse dem Steuerpflichtigen aber zugemutet werden, dass er zumindest den Auskunftgebenden namentlich benennen könne. Sei dies nicht der Fall, lägen die Voraussetzungen für die Anwendung bzw. Beibehaltung einer unrichtigen Rechtsmeinung wegen Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht vor.

Im Vorlageantrag wurde im Wesentlichen ergänzend vorgebracht, der Bw. habe die unrichtige Auskunft vom Referat 01 und zwar von einem Herrn erhalten. Weiters wurde eingewandt, laut den Aufzeichnungen des Bw. habe die Vermietung bereits im Dezember 2004 (gemeint ist wohl 1994) begonnen. Überdies wurde darauf hingewiesen, dass der Bw. in der Zwischenzeit zum streitgegenständlichen Thema (Beginn des Fristenlaufs für die Vorsteuerberichtigung bei Grundstücken) drei unterschiedliche behördliche Auskünfte erhalten habe. Jene vom Referat 01 am 2. August 2004, wonach das Datum des Kaufvertrages für den Fristenlauf maßgeblich sei; jene anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 12. September 2005, wonach die Frist mit dem Datum der Mehrwertsteuergutschrift zu laufen beginne und jene vom 29. September 2004 seitens des Herrn N., der mitteilte, Fristbeginn sei der Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung. Obwohl drei unterschiedliche Auskünfte zum selben Sachverhalt kein besonderer Qualitätsnachweis seien, werde vom Bw. verlangt, er müsse nach Ablauf eines Jahres den Namen der Auskunftsperson benennen können. Vielmehr müsste dem Finanzamt die Erteilung richtiger Auskünfte zugemutet werden können.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 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 neun Kalenderjahren. Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.

Gegenständlich steht der Beginn des Fristenlaufs für die Vorsteuerberichtigung bei Grundstücken in Streit sowie die Relevanz unrichtiger behördlicher Rechtsauskünfte.

An Sachverhalt steht fest, dass der Bw. mit Kaufvertrag vom 6. Juni 1994 eine Eigentumswohnung erwarb, welche er von Beginn an vermietete. Weiters, dass der Bw. diese Wohnung mit Kaufvertrag vom 10. November 2004 an seine Mutter veräußerte und dass dieser Verkauf gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG 1994 steuerbefreit war. Soweit der Bw. im Vorlageantrag vorbringt, laut seinen Aufzeichnungen habe die Vermietung nicht, wie seitens des Finanzamtes angenommen, im Februar 2005 begonnen, sondern bereits im Dezember 2004 (gemeint ist wohl 1994) wird ihm Folgendes entgegengehalten: In den Akten befindet sich eine Eingabe des Bw. vom 15. Dezember 1994, mit der um Erteilung einer Steuernummer ersucht wird. In diesem Schreiben gab der Bw. an, er habe eine Eigentumswohnung gekauft, die er ab Februar des kommenden Jahres vermieten wird. Weiters befindet sich in den Akten ein Erhebungsblatt mit Angaben des Bw. zu seiner Vermietungstätigkeit, welches die Unterschrift des Bw. und das Datum 23. Jänner 1995 trägt. Auch dort wird als Zeitpunkt der Aufnahme der Vermietungstätigkeit Februar 2005 angeführt. Der Unabhängige Finanzsenat sieht daher keinen Anlass, das Vorbringen des Bw. über den Zeitpunkt des Vermietungsbeginns, das im Übrigen nicht durch Unterlagen belegt wurde, für zutreffend zu halten. Er folgt daher der Feststellung der Abgabenbehörde erster Instanz, wonach Vermietungsbeginn Februar 2005 war.

Rechtlich steht außer Streit, dass es sich bei der steuerfreien Veräußerung der Eigentumswohnung, die bisher zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet wurde, um einen Anwendungsfall des § 12 Abs. 10 UStG 1994 handelt. Aus dem Wortlaut des § 12 Abs. 10 leg.cit. geht weiters eindeutig hervor, dass der neunjährige Vorsteuerberichtigungszeitraum mit Ablauf des Kalenderjahres zu laufen beginnt, in dem die Wohnung erstmals vermietet wurde, gegenständlich somit am 31.12.1995. Unerheblich sind sowohl der Anschaffungszeitpunkt bzw. das Datum des betreffenden Kaufvertrages, die bloße Verwendungsmöglichkeit oder der Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges (siehe dazu Doralt, UStG-Kommentar,³ § 12, Tz 218). Die Frist für die Berichtigung endet daher am 31.12.2004, weshalb auf Grund der am 10. November 2004 erfolgten Veräußerung der Wohnung für das Jahr 2004 noch ein Zehntel des im Jahre 1995 getätigten Vorsteuerabzuges zu berichtigen war.

In der Berufung wurde weiters auf den Grundsatz von Treu und Glauben Bezug genommen, indem vorgebracht wurde, maßgebend für den Verkaufszeitpunkt sei eine unrichtige Rechtsauskunft des Finanzamtes gewesen. Danach habe der Bw. von einem ihm namentlich nicht bekannten Herrn im Referat 01 am 2. August 2004 die Auskunft erhalten, wesentlich für den Beginn des Vorsteuerberichtigungsfristenlaufes sei das Datum des Kaufvertrages. Darüber habe der Bw. auch einen der Berufung beigelegten Vermerk angefertigt (siehe dazu oben).

Unter "Treu und Glauben" versteht man die ungeschriebene Rechtsmaxime, dass jeder der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (VwGH vom 5.4.2001, 98/15/0158 und vom 21.10.2004, 2000/13/0179 und vom 27.2.2003, 99/15/0004) ist aber das in Artikel 18 B-VG verankerte Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jedes andere Prinzip, insbesondere jenes von Treu und Glauben. Das bedeutet, dass die Gesetzesbindung des Behördenhandelns Vorrang vor anderen, allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wie eben auch Treu und Glauben, hat. Es besteht keine Verpflichtung zur Verwaltungshandlung contra legem. Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben als Prinzip der Einzelfallgerechtigkeit setzt daher einen Vollzugsspielraum, also einen Auslegungsspielraum (Auslegung unbestimmter Gesetzesbegriffe) oder einen Rechtsanwendungsspielraum (etwa bei Ermessungsübung) voraus. Ein solcher wäre etwa bei der Nachsicht (Auslegung des unbestimmten Gesetzesbegriffes „Unbilligkeit der Einhebung“) gegeben. Lässt eine Norm einen Vollzugsspielraum nicht zu, besteht für den Grundsatz Treu und Glauben aber kein Raum.

Wie obig dargelegt wurde, legt § 12 Abs. 10 UStG 1994 expressis verbis fest, dass die Frist für die Vorsteuerberichtigung mit der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung der Wohnung (gegenständlich also mit der Vermietung) zu laufen beginnt. Hierbei handelt es sich um zwingendes Recht, dessen Anwendung keinen Spielraum zulässt. Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates war daher auch nicht zu prüfen, ob dem Bw. der Nachweis über den Erhalt einer Fehlauskunft zweifelsfrei gelungen ist bzw. ob bezüglich einer lediglich fernenmündlich erteilten Auskunft, die im Gegensatz zu einer schriftlichen behördlichen Stellungnahme die Möglichkeit von Irrtümern und ungenauen Erklärungen in sich birgt, überhaupt Vertrauensschutz besteht (siehe dazu z.B. VwGH 18.10.2005, 2003/16/0486).

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. Oktober 2007