



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Miteigentumsgemeinschaft Ing. WH und Mitbesitzer gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 9. November 2009 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 entschieden:

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1999 wird teilweise Folge gegeben.
Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2000 und 2003 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1999, 2001 und 2002 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Gesamtbetrag der Vorsteuern 1999: 1.862,01 €, Umsatzsteuergutschrift: -1.862,01 €;

Gesamtbetrag der Vorsteuern 2001: 1.090,19 €, Umsatzsteuergutschrift: -1.090,19 €;

Gesamtbetrag der Vorsteuern 2002: 166,65 €, Umsatzsteuergutschrift: -166,65 €.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 2. August 1999 erwarben die Ehegatten IH und Ing. WH von GP und EP (den Eltern der IH) je $\frac{1}{4}$ Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in X. Gleichzeitig wurde Wohnungseigentum begründet. Laut Punkt 2 dieses Vertrages war beabsichtigt, das bestehende Wohnhaus um ein Geschoß aufzustocken, und zwar „um eine Wohnung und ein getrenntes Büro mit eigenem Zugang über die geplante Terrasse samt Errichtung einer äußeren Stiegenanlage mit Anbau einer Pkw-Doppelgarage

und der Errichtung eines überdachten Pkw-Abstellplatzes". Die bisherigen Eigentümer GP und EP erhielten das Wohnungseigentum an der Wohnung im schon bestehenden Erdgeschoß des Gebäudes mit einer Garage als Zubehör (Top 1), die Ehegatten IH und Ing. WH das Wohnungseigentum an der Wohnung samt Büro im neu zu errichtenden Obergeschoß des Gebäudes mit Garage und überdachtem Autoabstellplatz als Zubehör (Top 2).

Die geplanten Baumaßnahmen wurden im Zeitraum von 1999 bis 2003 (von den Ehegatten IH und Ing. WH als Bauherren) durchgeführt. Seit Juli 2003 wurde das Büro (samt Garage) als Geschäftsraum an die Fa. H.Technik, deren Inhaber Ing. GH (der Bruder des Ing. WH) war, vermietet.

Für die von den Ehegatten IH und Ing. WH gebildete Miteigentumsgemeinschaft wurden beim Finanzamt Umsatzsteuererklärungen 1999 bis 2003 eingereicht, in denen die Vorsteuern von den gesamten Errichtungskosten, also auch von den anteilig auf die Privaträume entfallenden Baukosten geltend gemacht wurden.

In den Bescheiden vom 20. Jänner 2004 betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2002 sowie im Bescheid vom 12. Oktober 2004 betreffend Umsatzsteuer 2003 folgte das Finanzamt den eingereichten Erklärungen. Die Festsetzung der Abgaben(gutschriften) erfolgte jedoch vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO. Eine Begründung der Vorläufigkeit enthielten die Bescheide nicht.

Mit Ausfertigungsdatum 9. November 2009 erließ das Finanzamt gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2003, in denen die Vorsteuern auf 28,71 % der geltend gemachten Beträge reduziert wurden. Dies entspreche dem bei einer Nachschau ermittelten unternehmerisch genutzten Gebäudeteil (siehe die gesonderte Bescheidbegründung vom 6. November 2009).

In der Berufung gegen die Bescheide vom 9. November 2009 wurde eingewendet, hinsichtlich der Umsatzsteuer 1999 bis 2002 sei Verjährung eingetreten. Da die vorläufigen Bescheide keine Begründung der Ungewissheit enthielten, sei § 208 Abs. 1 lit. d BAO nicht anwendbar. Die angefochtenen (endgültigen) Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2002 seien deshalb (im November 2009) nach Eintritt der Verjährung ergangen. Beantragt werde, diese Bescheide aufzuheben. Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2003 werde darauf hingewiesen, dass sich infolge des so genannten „Seeling-Urteils“ die Rechtslage erst im Jahr 2004 entsprechend geändert habe. Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2003 werde beantragt, die für dieses Jahr in Anspruch genommenen Vorsteuerbeträge anzuerkennen. In eventu werde auch gegen die Vorsteuerkorrekturen laut gesonderter Bescheidbegründung berufen und gegebenenfalls eine Begründung nachgereicht.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 2010 als unbegründet ab. Nach der Rechtsprechung des VwGH könne ein endgültiger Bescheid auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte. Die Verjährung richte sich nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO. In seinem als Folgeentscheidung zu EuGH 23.4.2009, [C-460/07](#), *Sandra Puffer*, ergangenen Erkenntnis vom 28.5.2009, 2009/15/0100, habe der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass der Vorsteuerabzug für privat genutzte Gebäudeteile auf die durch die 6. MwSt-RL gedeckte Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gestützt werden könne. Auch in diesem Punkt habe dem Berufungsbegehren daher nicht entsprochen werden können.

Dagegen wurde am 19. Februar 2010 ein Vorlageantrag eingebracht.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der steuerliche Vertreter der Miteigentumsgemeinschaft in seiner Stellungnahme vom 5. Jänner 2012 zur Streitfrage der Verjährung aus, eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO habe nie bestanden. Dies werde dadurch dokumentiert, dass die vorläufigen Bescheide keine Begründung enthielten. Hinsichtlich der Frage des Beginns der Verjährung sei die vom VwGH definierte Folge eines vorläufigen Bescheides, dass von einer Ungewissheit im Zeitpunkt der Bescheiderlassung auszugehen sei, konsequenterweise nicht anwendbar. Aus „grundsätzlichen Überlegungen“ sei auch die Frage abzuklären, ob die Rechtsmeinung, wie sie derzeit vom VwGH vertreten werde, vor dem EuGH standhalten würde. Die Rechtsmeinung des VwGH sei auch in den UFS-Entscheidungen vom 24.2.2010, RV/0040-S/10, und vom 12.11.2008, RV/0567-S/08, nicht geteilt worden. Für den Fall, dass die Frage der Verjährung zum Nachteil des Klienten beurteilt werden sollte, werde beantragt, das Verfahren gemäß § 281 BAO bis zur Erledigung einer zur „Seeling-Problematik“ beim VwGH anhängigen Beschwerde auszusetzen.

Am 3. Februar 2012 fand ein Erörterungsgespräch statt, bei dem die baulichen Gegebenheiten von Ing. WH erläutert und eine hinsichtlich der Vorsteuerzuordnung vorzunehmende Korrektur (siehe dazu unten) besprochen wurden. Die Unternehmereigenschaft der Miteigentumsgemeinschaft schon in der Bauphase und die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses mit Ing. GH stehen auf Grund der Sachverhaltsdarstellung des Ing. WH außer Streit.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Zum Einwand der Verjährung:

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. 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.

Zwar ist den Bescheiden vom 20. Jänner 2004 nicht zu entnehmen, worin nach Ansicht des Finanzamtes die Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO gelegen wäre. Diese Bescheide sind jedoch in Rechtskraft erwachsen. In einem solchen Fall ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer Ungewissheit zur Zeit der Bescheiderlassung auszugehen. Somit kann ein endgültiger Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte. Weiters ist hinsichtlich der Verjährung die Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO anzuwenden, sodass die Verjährungsfrist (des § 207 Abs. 2 BAO) keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides zu laufen beginnen kann (vgl. aus jüngerer Zeit VwGH 20.5.2010, [2008/15/0328](#); VwGH 25.11.2010, [2007/15/0061](#); VwGH 6.7.2011, [2007/13/0118](#); siehe auch bereits VwGH 23.6.1998, [98/14/0069](#)). Der im Schreiben vom 5. Jänner 2012 dargelegten gegenteiligen Ansicht steht die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegen. Soweit seitens des steuerlichen Vertreters unionsrechtliche Bedenken gegen diese an der Rechtskraftwirkung eines vorläufigen Bescheides orientierte Auslegung angedeutet werden, sei angemerkt, dass das Unionsrecht die nationalen Verfahrensbestimmungen der Mitgliedstaaten unberührt lässt.

Für den Berufungsfall folgt daraus, dass die fünfjährige Verjährungsfrist (§ 207 Abs. 2 BAO) hinsichtlich der Umsatzsteuer 1999 bis 2003 erst mit Ablauf des Jahres 2004 zu laufen beginnen konnte und die angefochtenen Bescheide vom 9. November 2009 - auch hinsichtlich der Umsatzsteuer 1999 bis 2002 - somit noch innerhalb dieser Frist erlassen wurden.

Nach [§ 209 Abs. 3 BAO](#) (in der anzuwendenden Fassung) verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (absolute Verjährung). Der Zeitpunkt des Entstehens der Umsatzsteuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen ist in § 19 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nach dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung geregelt. Die Steuerschuld entsteht jeweils am Ende eines Kalendermonats. Vorsteuern aus erhaltenen Lieferungen und Leistungen fallen in den Erklärungszeitraum (Voranmeldungszeitraum), in dem die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind (siehe zB Melhardt/Tumpel, UStG, § 12 Tz 19 ff und § 20 Rz 28). Zum Zeitpunkt des Ergehens des endgültigen Umsatzsteuerbescheides 1999 im November 2009 war hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Oktober 1999 bereits absolute Verjährung

eingetreten. Die in diesen Zeitraum fallenden Vorsteuern durften daher nicht mehr rückgefordert werden (insgesamt 193,63 € d.s. 71,29 % von 271,61 €; siehe die Berechnung im Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 21. November 2011). Die Vorsteuer 1999 (laut Bescheid vom 9. November 2009: 1.668,38 €) war daher auf 1.862,01 € zu erhöhen.

II. Abzugsfähige Vorsteuer:

Gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Dieselbe Regelung fand sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

Nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind u.a. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1) sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung (Z 2 lit. a).

Gemäß Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche Bemessungsgrundlage (6. MwSt-RL) legt der Rat auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist ... (Unterabsatz 1). Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind (Unterabsatz 2).

Im Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die anteilig auf privat genutzte Gebäudeteile entfallende Vorsteuer bereits nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 vom Abzug ausgeschlossen ist. Diese Bestimmung sei unabhängig von der (seit dem AbgÄG 1997 mehrfach geänderten) Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 anwendbar und durch Art 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. MwSt-RL gedeckt. Dieselbe Rechtsansicht wurde in den VwGH-Erkenntnissen vom 8. Juli 2009, Zlen. 2009/15/0101, 2009/15/0102 und 2009/15/0103, und später beispielsweise in den Erkenntnissen vom 24.6.2010, 2010/15/0097, sowie vom 25.11.2010, 2006/15/0132, vertreten. Alle angeführten Erkenntnisse betreffen die Rechtslage vor 2004. Ein weiterer, zu VwGH-Zl. 2009/15/0210 anhängiger Beschwerdefall wurde noch nicht entschieden.

Im Berufungsfall konnte somit ein Vorsteuerabzug lediglich für die anteiligen Errichtungskosten der unternehmerisch genutzten Gebäudeteile (Büro samt Garage) gewährt werden. Hinsichtlich der privat genutzten Gebäudeteile war ein Vorsteuerabzug hingegen ausgeschlossen. Durch die vorangeführte Rechtsprechung des VwGH ist die Rechtslage hinreichend geklärt. Eine Aussetzung der Entscheidung über die Berufung im Hinblick auf das zu VwGH-Zl. 2009/15/0210 anhängige Beschwerdeverfahren erschien daher nicht zweckmäßig.

Die auf die privat genutzten Gebäudeteile entfallenden Baukosten hat der Prüfer im Schätzungswege unter Heranziehung der Nutzflächen mit 71,29 % der Gesamtbeträge ermittelt und demgemäß die geltend gemachten Vorsteuern anteilig gekürzt. Gegen diese Schätzung wurde kein Einwand erhoben. In den aktenkundigen Kostenaufstellungen sind allerdings Einrichtungsgegenstände (Einbauküche, Küchengeräte) enthalten, die eindeutig nur für die Privatwohnung angeschafft wurden. Für diese Einrichtungsgegenstände (2001: Anschaffungskosten Belege Nr. 22, 36, 37 und 39 insgesamt 6.259,96 € netto, Vorsteuer 1.251,99 €; 2002: Anschaffungskosten Beleg Nr. 4 netto 727,70 €, Vorsteuer 145,54 €), bei denen der Prüfer entsprechend dem Baukostenschlüssel 28,71 % der geltend gemachten Vorsteuer anerkannt hat, war ein Vorsteuerabzug zur Gänze ausgeschlossen.

Die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge betragen daher:

für 2001: 1.449,64 € abzüglich 359,45 € (28,71 % von 1.251,99 €) = 1.090,19 €;

für 2002: 208,43 € abzüglich 41,78 € (28,71 % von 145,54 €) = 166,65 €.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. Februar 2012