

GZ. RV/1332-W/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZam 23. November 2005 über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Thomas Keppert WP GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2002 nach in Wien durchgeföhrter Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2002 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe sowie den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielte im streitgegenständlichen Zeitraum neben ihrer Tätigkeit als Beamtin auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Zuge eines abgabenrechtlichen Prüfungsverfahrens für die Jahre 1999 - 2001 nahm die Betriebsprüferin die Veräußerung des Objektes in der N-Gasse 94 im Jahr 2000 sowie jenes in der M R- Straße 13 (der Verkauf erfolgte hierbei am 11. 10. 2002) zum Anlass für nachstehende, berufungsrelevante Vorsteuerkorrekturen:

#### **Objekt N-Gasse 94**

Instandsetzung	Vorsteuer ATS	Vorsteuerkorrektur	Vorsteuerkorrektur
1997 300.000,00	60.000,00	7/10	42.000,00
2000 417.867,20	83.573,44	100%	83.573,44
Summe der Korrekturen 2000			125.573,44

## Objekt M R Straße 13

Instandsetzung	Vorsteuer ATS	Vorsteuer- korrektur	Vorsteuer- korrektur ATS	Vorsteuer- korrektur €
1998 560.384,02	112.076,80	6/10	67.246,08	4.886,96
1999 336.935,00 richtig wohl 67.385,71	336.935,00	7/10	47.170,00	3.427,98
2001 112.997,17	22.599,43	9/10	20.339,50	1.478,13
2002 33.870,84	6.774,17	100%	6.774,17	492,30
Summe Vorst.korr. 10/2002			141.529,75	10.285,37

In weiterer Folge wurden obige Korrekturen dem Umsatzsteuerbescheid 2000 bzw. dem Bescheid betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 10/2002 zugrunde gelegt.

Gegen beide, mit 2. September 2003 datierte Bescheide wurde mit Schriftsatz vom 8. Oktober 2003 Berufung erhoben, wobei die auf § 12 Abs. 10 UStG 1994 bzw. § 12 Abs. 11 UStG 1994 basierenden Vorsteuerkorrekturen seitens des steuerlichen Vertreters insoweit releviert wurden, als – so die weiteren Ausführungen in der Berufungsbegründung - vorgenannte innerstaatliche Berichtigungsvorschriften in Bezug auf Großreparaturen als nicht in Einklang mit den Bestimmungen der 6. USt- Richtlinie stehend und so hin als EU- widrig zu erachten seien.

Nach der Bestimmung des Art 20 Abs. 2 bis 4 der 6. EG- Richtlinie sei eine Vorsteuerberichtigung nur für "Investitionsgüter" zulässig, wobei den Mitgliedstaaten der Europäischen Union grundsätzlich die Ermächtigung erteilt ist, den Begriff des Investitionsgutes zu bestimmen.

Was nun die "Großreparatur" anlange, so könne diese in Ermangelung der Eigenschaft als selbständiger Gegenstand nicht unter den Begriff des "Investitionsgutes" subsumiert werden und sei demzufolge die von der Betriebsprüfung gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 vorgenommene Vorsteuerkorrektur als Verstoß gegen die Rechtsvorschriften der Europäischen Union zu werten.

Zusammenfassend stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung des Rechtsmittels durch den gesamten Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Für den Fall, dass trotz obiger Ausführungen sowie jener Novaceks, (siehe RdW 1996/9 ,S 449 ff) Zweifel über der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes obwalten, werde der Unabhängige

Finanzsenat auf seine amtswegig wahrzunehmende Verpflichtung, den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften zur Vorabentscheidung anzurufen, hingewiesen.

Mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 7. April 2004 wurden die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben. Hierbei wurde begründend ausgeführt, das Finanzamt habe es unterlassen, Erhebungen zu pflegen, ob die zum Anlass einer Vorsteuerkorrektur genommenen Gebäudeinvestitionen die Eigenschaft einer Großreparatur erfüllt haben, weswegen der Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Beurteilung der von der Betriebsprüferin gewählten Vorgangsweise auf Übereinstimmung mit der Bestimmung des § 12 Abs. 10 Satz 2 UStG 1994 verwehrt gewesen sei.

Mit Vorhalt vom 14. Mai 2004 wurde dem steuerlichen Vertreter der Bw. seitens der Abgabenbehörde erster Instanz mitgeteilt, dass mit Ausnahme eines aus einer Investitionsablöse (ATS 70.000.-) herrührenden Vorsteuerbetrages, die übrigen, in den Objekten N - Gasse 94 und MR.- Straße 13 getätigten Investitionen Großreparaturen darstellen und demzufolge die daraus resultierenden Vorsteuern nach § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 im Ausmaß von ATS 111.573,44 (2000) bzw. € 10.285,37 (2002) zu berichtigen seien.

In weiterer Folge wurden nämliche "Berichtigungsbeträge" den mit 27. Juli 2004 datierten Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2000 bzw. 2002 zu Grunde gelegt.

Gegen vorgenannte Abgabenbescheide wurde mit Schriftsatz vom 5. August 2004 Berufung erhoben, wobei kongruent mit den Ausführungen des Berufungsschriftsatzes vom 8. Oktober 2003 die EU- Widrigkeit der Norm des § 12 Abs. 10 UStG 1994 gerügt wurde.

Für den Fall der Vorlage des Rechtsmittels wurde seitens der Bw. die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Im Zuge ergänzender Ermittlungen der Abgabenbehörde erster und zweiter Instanz wurden einerseits die in den Objekten N- Gasse 97 sowie MR – Straße 13 Regien des Jahres / der Jahre 2000 (N- Gasse 97) bzw. 1999 bis 2002 (MR- Straße 13) einer inhaltlichen Überprüfung unterzogen, andererseits Fakturen betreffend die in den Jahren 1997 (N- Gasse 97) bzw. 1998 (MR- Straße 13) durchgeföhrten, von der Betriebsprüferin zum Gegenstand einer Vorsteuerkorrektur durchgeföhrten Arbeiten abverlangt.

Hierbei zeitigten die Ermittlungen nachstehendes Ergebnis:

### **1. Objekt N - Gasse 97**

Professionist	Jahr der Tätigkeit	durchgeföhrte Arbeiten	Betrag in ATS
2 Rechnungen BH	1997	Instandsetzung eines	300.000,00

		Badezimmer unter Einbau einer Badewanne in Top 19	
ER	2000	Einbau von Schaltern in Top 17	6.205,17
IK	2000	Erneuerung der Gasleitung sowie der Gaszähler	106.183,18
MR	2000	Ausbessern der Verfliesung	5.200,00
MR	2000	Malerarbeiten in Top 17	30.000,00

IK	2000	Verlegearbeiten Leitungen für neue Heizkörper in Bad und Küche in Top 17	43.354,15
ER	2000	neue Haussteigleitung, Stiegenhausbeleuchtung Verlegung der Leitung Gegensprechanlage Unterputz	84.924,70
MR	2000	Instandsetzung Malerei Stiegenhaus nach Erneuerung der Steig- leitung	72.000,00

## 2. Objekt MR –Gasse 13

Professionalist	Jahr der Tätigkeit	durchgeführte Arbeiten	Betrag in ATS/Euro
EK	1998	Rechnung kann nicht mehr nachgereicht werden	51.034,05
EK	1998	Erneuerung Kellerbe- leuchtung, der Stiegen- hausbeleuchtung und Wohnungszuleitung	114.011,90
WD	1998	Instandsetzung von Rauchfängen unter teil- weiser Abdeckung des Daches	208.284,34
IM	1998	Erneuerung der Haus- gasleitung	131.570,80
EK	1998	Erneuerung der E- Anlagen in Top 15	55.482,93
IM	1999	Gasherd und Bade- wanneninstallation in Top 15	35.935,00
MI	1999	Stiegenhaus ausmalen (laut amtlichem Vermerk Beilage zur EA- Rechnung), Faktura nicht mehr beschaffbar, da Professionalist nicht mehr existiert	105.000,00
BH	1999	Fassadeninstandsetzung an den Gassenfronten unter Ausbesserung des schadhaften Verputzes	196.000,00
EK	2001	Austausch Therme und Raumthermostat	30.994,41
IG	2001	Heizungsanlage erneuert in Top 8	15.559,76
EW	2001	Steckdosentausch in Top 8	66.443,00

2 Rechnungen IG	2002	Fliesen und Zubehör nach Badeinbau in Top 8	2.461,49 €
-----------------	------	---	------------

Mit Schriftsatz vom 17. November 2005 wurde seitens der Bw. der im Rechtsmittelschriften gestellte Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurückgenommen.

***Der Senat hat erwogen:***

Nach der Bestimmung des § 12 Abs. 10 Satz 1 UStG 1994 ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen, wenn 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 ändern, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren.

Der zweite Satz leg. cit. normiert, dass obige Rechtsfolgen sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, anzuwenden sind, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres 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.

Betreffend den Beobachtungszeitraum tritt bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren (§ 12 Abs. 10 Satz 3 UStG 1994).

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 Veräußerung oder der Entnahme ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgte (§ 12 Abs. 10 Satz 4 UStG 1994).

Gemäß § 12 Abs. 12 UStG 1994 gelten die Bestimmungen des Abs. 10 sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören.

Nach der im Schrifttum zum Umsatzsteuergesetz 1994 vertretenen Ansicht hat eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 leg. cit. nur dann zu erfolgen, wenn es sich um Großreparaturen handelt, widrigenfalls eine Korrektur, ungeachtet des Umstandes, dass die Aufwendungen ertragsteuerlich verpflichtige Instandsetzungsaufwendungen darstellen, zu unterbleiben hat (Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, Tz 226 zu § 12 unter Verweis auf Doralt, RdW, 1989, 108).

Der vorgenannte Begriff der "Großreparatur" ist im Umsatzsteuergesetz 1994 nicht definiert und auch dem Einkommensteuergesetz 1988 fremd; er stammt aus dem Einkommensteuergesetz 1972, wobei dessen § 28 Abs. 2 als Großreparatur jene Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden bezeichnete, die nicht regelmäßig jährlich erwachsen.

Um die tatbestandsmäßige Voraussetzung als Großreparatur im Sinne des EStG 1972 zu erfüllen, musste es sich also um eine wiederkehrend erwachsende Aufwendung handeln, jedoch nicht mit jährlicher Regelmäßigkeit (Hollrik in SWK 1982, A I 271).

Zusätzlich verlangt die Praxis, dass es sich um einen betragsmäßig relativ hohen Instandhaltungsaufwand (Quantschnigg / Schuch, § 28 Tz 49; beispielsweise Fassadenerneuerung, größere Dachreparaturen etc.) handelt.

Liegt nun eine Großreparatur nach diesem Verständnis vor, so ist der Vorsteuerabzug bei Änderung der Verhältnisse (also auch im Falle der Veräußerung des Gebäudes) nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu korrigieren, wobei die ertragsteuerliche Zugehörigkeit des Gebäudes zum Betriebs- oder Privatvermögen oder der Umstand, dass für Zwecke der Ermittlung der Einkünfte die Zehntelabsetzung beantragt wurde, unerheblich ist.

Der vom Einkommensteuergesetz 1988 neu geschaffene Begriff des Instandsetzungsaufwandes ist dem Umsatzsteuergesetz 1994 fremd.

Wiewohl sich in vielen Fällen der Begriff des Instandsetzungsaufwandes mit jenem der Großreparatur decken mag, sind nach Ansicht des Senates Ermittlungen der Abgabenbehörde erster Instanz zum Zweck der Klärung der Frage der Zuordnung eines Instandsetzungsaufwandes (im ertragsteuerlichen Sinne) als Großreparatur oder als nicht unter die Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG 1994 fallenden "sonstigen" Instandsetzungsaufwand unumgänglich, widrigenfalls die auf einer ungeprüften, respektive begründungslosen Qualifikation der Aufwendungen als Großreparatur fußende Vorsteuerkorrektur vorweg als gegen innerstaatliche Rechtsvorschriften verstößend zu erachten ist.

Mit anderen Worten ausgedrückt, ist vor Prüfung der Frage nach einem etwaigen Verstoß der Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG 1994 gegen die 6. EG- Richtlinie vorweg über die rechtsrichtige Anwendung vorgenannter Norm nach innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu befinden.

In Ansehung des Umstandes, dass nach Pflegung der im Aufhebungsbescheid vom 7. April 2004 angezeigten Ermittlungen nunmehr – mit Ausnahme zweier, nicht mehr greifbarer Fakturen – die an den Objekten N- Gasse 97, bzw. MR- Straße 13 getätigten Arbeiten ihrem Inhalt nach bekannt waren, hatte der Senat diese auf ihre "Großreparatureigenschaft" zu beurteilen.

In diesem Zusammenhang lässt sich - ausgehend von der Definition, der gemäß eine Großreparatur im Sinne eines wiederkehrend erwachsenden und betragsmäßig relativ hohen Instandhaltungsaufwandes auf ein Gebäude auszulegen ist – für die in einzelnen Wohnungen durchgeführten, in obigen Tabellen verzeichneten Regien, ungeachtet der Herbeiführung einer partiellen Nutzwerterhöhung bzw. höherer Marktgängigkeit festhalten, dass diese nicht als unter den Begriff der Großreparatur im Sinne der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1972 fallend zu erachten waren und so hin vice versa die aus den Arbeiten herrührenden Vorsteuern einer Berichtigung nach der Bestimmung des § 12 Abs. 10 und 12 UStG 1994 nicht zugänglich waren.

Was nun die übrigen nicht in den einzelnen Wohneinheiten, sondern an den Allgemeinflächen der die Gebäude getätigten Arbeiten anlangt, so erfüllen diese ebenfalls nicht den Typus der Großreparatur. Wenngleich es sich dabei zwar nicht um jährlich anfallende Ausbesserungsarbeiten handelte (z.B. Ausbessern von Rauchfängen, Arbeiten an einer schadhaften Fassade) liegen dennoch nicht solche wiederkehrende Erhaltungsaufwendungen vor, wie sie im Sinne der herrschenden Praxis als Großreparaturen verstanden werden.

Letztgezogener Schluss lag vor allem darin begründet, weil – gemäß den gelegten Fakturen – einerseits nur die schadhaften Teile der Fassade des Objektes MR- Straße 13 an zwei Gassenfronten ausgebessert worden sind (keine gänzliche Fassadenerneuerung), andererseits zum Zwecke der Erneuerung der Rauchfänge seitens des Professionisten lediglich eine teilweise Abdeckung einzelner Dachziegelreihen vorgenommen worden ist.

Darüberhinaus waren nach dem Dafürhalten des Berufungssenates die Regien in finanzieller Hinsicht nicht als "betragsmäßig relativ hoher Instandhaltungsaufwand" zu qualifizieren.

Abschließend sei angemerkt, dass der Umstand der Nichtauffindbarkeit zweier Fakturen, dem abschließenden Ergebnis des Nichtvorliegens von Großreparaturen insoweit nicht abträglich war, als betreffend die Faktura MI (1999 betreffend das Objekt MR- Straße 13) aus dem amt-

lichen Vermerk "Stiegenhaus ausmalen" eine bloße, durchaus regelmäßig anfallende Reparaturleistung folgerbar war, während schon aus der Höhe des Rechnungsbetrages von ATS 51.034,05 der Faktura EK (1998 betreffend das Objekt MR- Straße 13) der Schluss zu ziehen war, dass diese Regie nicht den Typus einer Großreparatur erfüllt.

Zusammenfassend erwies sich in Ermangelung des Vorliegens von Großreparaturen die auf der Bestimmung des § 12 Abs. 10 und 12 UStG 1994 fußende Vorsteuerberichtigung als unzulässig und es war daher dem Rechtsmittel – ohne Auseinandersetzung mit der Übereinstimmung vorgenannter Gesetzstelle mit den Vorschriften der 6 EG- Richtlinie – Folge zu geben.

### **Berechnung der Umsatzsteuer für das Jahr 2002**

	Bemessungsgrundlagen	Umsatzsteuer/Vorsteuer in Euro
Lieferungen /sonstige Leistungen	193.195,57	
Eigenverbrauch	5.005,46	
steuerfreie Umsätze	- 706,72	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen	197.494,31	
Normalsteuersatz 20%	55.312,14	11.062,43
ermäßiger Steuersatz 10%	142.182,17	14.218,22
Vorsteuern		- 28.334,88
Gutschrift laut BE		<b>- 3.054,23</b>

**Beilagen:** 2 Berechnungsblätter

Wien, 23. November 2005