

TE Vwgh Erkenntnis 2015/1/28 2010/13/0192

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 28.01.2015

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §200 Abs1;

BAO §208 Abs1 litd;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofräatin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des Dkfm. W in W, vertreten durch die Dkfm. Othmar Wacha Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH in 1190 Wien, Raimund-Zoder-Gasse 7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 11. Oktober 2010, Zl. RV/0827- W/08, miterledigt RV/0828-W/08, betreffend Wiederaufnahme und Umsatzsteuer 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Eigentümer mehrerer Wohnungen, die Vermietungszwecken dienen.

In der Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr 1999 machte der Beschwerdeführer u.a. einen Vorsteuerabzug in Höhe von ATS 460.000,-- aus einer Rechnung der ARGE "P-Gasse" für die Sanierung von vier Wohnungen geltend.

Mit vorläufigem Bescheid (§ 200 Abs. 1 BAO) vom 25. April 2001 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für 1999 erklärungsgemäß fest.

Mit Bescheid vom 29. Mai 2007 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. Am gleichen Tag erließ das Finanzamt einen neuen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für 1999, in dem die Vorsteuer aus der Rechnung der ARGE "P-Gasse" nicht mehr berücksichtigt wurde.

In der gesondert übermittelten Bescheidbegründung führte das Finanzamt u.a. zur Frage der Verjährung aus, der Umsatzsteuerbescheid für 1999 sei gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen. Grundlage für die Vorläufigkeit sei die Ungewissheit in Bezug auf die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung "C-Weg" gewesen. Diese Einkunftsquelle sei 1991 angeschafft worden. Im Jahr 1999 habe es noch immer Zweifel an der Anerkennung der Vermietung "C-Weg"

als Einkunftsquelle gegeben und sei das Erreichen eines Gesamtüberschusses weiterhin nicht gesichert. Da die Verjährungsfrist erst mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt sei, zu laufen beginne, sei noch keine Verjährung eingetreten.

Zur Versagung des Vorsteuerabzugs aus der Rechnung der ARGE "P-Gasse" wurde in der Bescheidbegründung (auch zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens) ausgeführt, der Beschwerdeführer habe mit Kaufvertrag vom 17. September 1999 vier Eigentumswohnungen in der "P-Gasse XY" erworben. Am 18. September 1999 habe er einen Bauauftrag für die Sanierung dieser Wohnungen mit der ARGE "P-Gasse" und der D Bau GmbH unterzeichnet. Bereits am 30. September 1999 sei die Abrechnung des Bauauftrags durch die ARGE "P-Gasse" erfolgt. Mit Übernahmeprotokoll vom 1. Oktober 1999 seien die Wohnungen übernommen worden. Aus den Mietverträgen gehe hervor, dass drei der vier Wohnungen bereits vor der Unterzeichnung des Bauauftrags (von den Wohnungsverkäufern) vermietet worden seien. Der Beschwerdeführer habe - was auch der aufgezeigte Zeitablauf bestätige - fertig sanierte Wohnungen zu einem fix vereinbarten Preis erworben. Der nachträglich unterzeichnete Bauauftrag sei steuerlich irrelevant. Dem Beschwerdeführer komme keine Bauherreneigenschaft zu. Er habe keine Möglichkeit gehabt, auf die Sanierungsmaßnahmen Einfluss zu nehmen. Daher könne er auch nicht Empfänger der Bauleistungen der ARGE "P-Gasse" sein. Vielmehr habe er eine einheitliche steuerfreie Grundstückslieferung vom grundbürgerlichen Eigentümer erhalten.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte der Beschwerdeführer u.a. vor, die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerbescheids 1999 im Jahr 2007 sei unzulässig, da die Verjährungsfrist bereits Ende 2005 (Verjährungsfrist: 5 Jahre; Verlängerung der Verjährungsfrist durch die Erlassung des Umsatzsteuerbescheids 1999 am 25. April 2001 um ein Jahr) abgelaufen sei. Der vorläufige Umsatzsteuerbescheid für 1999 vom 25. April 2001 enthalte keine Begründung für die Annahme einer Ungewissheit. Der Beschwerdeführer habe im Jahr 1999 aus mehreren Objekten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, sodass für ihn nicht nachvollziehbar sei, in welchem Vermietungsobjekt die Unsicherheit angenommen werde. Werde in einem vorläufigen Bescheid die Ungewissheit nicht begründet, könne begrifflich in diesem Jahr keine Ungewissheit vorliegen, sodass sich der Verjährungsbeginn nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO richten müsse.

Zum Umsatzsteuerbescheid 1999 brachte der Beschwerdeführer vor, das Finanzamt habe ihm mit Schreiben vom 11. Dezember 2006 mitgeteilt, dass es beabsichtige, den Vorsteuerabzug aus der Rechnung der ARGE "P-Gasse" nicht anzuerkennen und sei er dem Ersuchen um Stellungnahme mit Schreiben vom 30. Jänner 2007 nachgekommen. Er hätte die vier Wohnungen nicht erworben, wäre ihm nicht der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten zugestanden. Das Finanzamt übersehe die Optionsmöglichkeit zur Umsatzsteuerpflicht von Grundstücksumsätze. Die gewählte Konstruktion sei nicht auf einen ungerechtfertigten Vorsteuerabzug ausgerichtet. Im Übrigen bestehe die Möglichkeit, dass die ARGE "P-Gasse" die Rechnung an ihn storniere und die Sanierungskosten den beiden Wohnungsverkäufern in Rechnung stelle, sodass diese den Vorsteuerabzug geltend machen und dem Beschwerdeführer die Umsatzsteuer in Rechnung stellen könnten. Das Finanzamt lasse außer Acht, dass in die Lieferungen zwei unterschiedliche Unternehmer auf Basis zweier unterschiedlicher zivilrechtlich gültiger Verträge eingebunden seien. Es habe daher keine unzulässige Aufspaltung einer Lieferung in zwei Teilleistungen stattgefunden. Aus- bzw. Umbauten an einer Liegenschaft seien umsatzsteuerrechtlich als ein eigenständiger lieferfähiger Gegenstand zu qualifizieren. Auch wenn diese zivilrechtlich als unselbständige Bestandteile des Gebäudes untrennbar mit dem Grundstück verbunden seien, müssten sie nicht dessen umsatzsteuerrechtliches Schicksal teilen. Die Annahme einer einheitlichen Leistung stehe auch im Widerspruch zur Rechtsprechung des VwGH und des EuGH. Die Bauherreneigenschaft sei für die Frage des Vorsteuerabzugs nicht maßgeblich. Vereinbarungen über die Verrechnung der Baukosten an einen späteren Abnehmer und nicht an den Liegenschaftseigentümer seien bei Bauten auf fremdem Grund gängige Praxis. Der umsatzsteuerliche Leistungsaustausch setze nicht voraus, dass bereits bei Herstellung des später übertragenen Gegenstands ein Auftrag des (späteren) Leistungsempfängers vorliege.

Mit Bescheid vom 21. April 2008 setzte die belangte Behörde das Berufungsverfahren bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur Zl. 2006/13/0133 anhängigen Verfahrens aus. Mit dem Erkenntnis vom 25. Februar 2009 hob der Verwaltungsgerichtshof den in diesem Verfahren angefochtenen Bescheid der belangten Behörde unter Verweis auf das Erkenntnis vom 25. Februar 2009, 2006/13/0128, VwSlg. 8413/F, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

Nach der Einbringung ergänzender Schriftsätze durch die Amtspartei und den Beschwerdeführer und nach

Durchführung einer Berufungsverhandlung wies die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid die Berufung als unbegründet ab.

Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde aus, unbestritten sei, dass der Beschwerdeführer die Wohnung "C-Weg" seit 1991 vermiete. Wie der Beschwerdeführer selbst in der mündlichen Verhandlung vorgebracht habe, seien in den ersten vier Jahren der Vermietungstätigkeit nur Verluste angefallen. In den Folgejahren seien "kleinere" Einnahmenüberschüsse erzielt worden. Im Jahr 1999 habe sich aus der Vermietung der Wohnung noch kein Gesamtüberschuss ergeben und es sei im Jahr 2001 noch ungewiss gewesen, ob ein solcher nach der Art der Betriebsführung innerhalb eines absehbaren Zeitraums zu erzielen sein werde. Zwar sei die Vorläufigkeit des Umsatzsteuerbescheids 1999 nicht begründet worden, jedoch bedeute dies nicht, dass keine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO bestanden habe. Der Beschwerdeführer habe den Begründungsmangel nicht bekämpft und sei der Umsatzsteuerbescheid 1999 daher rechtskräftig geworden. Die Erlassung vorläufiger Bescheide komme vor allem dann in Betracht, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant seien. So könne etwa für die Frage, ob Liebháberei vorliege, die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam sein. Da nach der Art der Betätigung (Vermietung einer Eigentumswohnung) das Gelingen der Widerlegung der Annahme des § 1 Abs. 2 LVO (Liebhábereivermutung) noch ungewiss sei, liege ein Grund für die Erlassung vorläufiger Bescheide vor. Die Ungewissheit habe auch im Jahr der Wiederaufnahme noch bestanden und sei es daher gerechtfertigt gewesen, den wieder aufgenommenen Umsatzsteuerbescheid 1999 abermals vorläufig zu erlassen.

Weiters stellte die belangte Behörde folgenden Inhalt der

streitgegenständlichen Rechnung fest:

"(...)

Wien, 30. September 1999

Endabrechnung Bauauftrag

Bvh. (...) Wien, (P-Gasse XY)/18,20,22,24

Sehr geehrter (Beschwerdeführer), vereinbarungsgemäß verrechnen wir Ihnen für die Renovierung

der Wohnungen Top 18/19, Top 20/21, Top 22/23 und Top 24 im Objekt (...) Wien, (P-Gasse XY) gemäß den mit Ihnen getroffenen Vereinbarungen für insgesamt 4 Wohneinheiten wie folgt:

Bauliche Maßnahmen gemäß Bauauftrag

samt Herstellung Decken, Wände, Böden

samt Elektro- und Sanitärinstallationen

öS 1.690.000,00

Heizungsinstallationen

öS 230.000,00

Beleuchtungskörper und Sanitäreinrichtungen

öS 190.000,00

Kücheneinrichtungen

öS 190.000,00

Gesamtrenovierung für 4 Wohneinheiten

öS 2.300.000,00

zuzüglich 20% USt

öS 460.000,00

Gesamtrechnungsbetrag

öS 2.760.000,00

Die Übernahme der Wohnungen erfolgt von Ihnen am 01.10.1999.

Wir ersuchen Sie um kurzfristige Überweisung des Gesamtrechnungsbetrages auf unser Konto (...)"

Die Versagung des Vorsteuerabzugs begründete die belangte Behörde unter Bezugnahme auf die streitgegenständliche Rechnung (nummehr) damit, dass dieser die Angabe des Leistungszeitraums gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 fehle. Anzugeben sei der Zeitraum, über den sich "die sonstige Leistung (hier: Renovierung der Wohnung)" erstrecke. Enthalte eine Urkunde nicht die von § 11 leg. cit. geforderten Angaben, sei sie nicht als Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 anzusehen und berechtige nicht zum Vorsteuerabzug. Es brauche daher nicht mehr geprüft werden, ob der Beschwerdeführer der Empfänger der Bauleistungen gewesen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

1. Zur Verjährungseinrede:

Nach § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgaben vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist - von im Beschwerdefall nicht vorliegenden Ausnahmen abgesehen - fünf Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt sie allerdings in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Soweit in der Beschwerde vorgebracht wird, im Zeitpunkt der Wiederaufnahme und der Erlassung des neuen vorläufigen Umsatzsteuerbescheids 1999 am 29. Mai 2007 sei bereits Bemessungsverjährung eingetreten gewesen, kann dem schon aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden.

Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist nach der hg. Rechtsprechung für die Frage, wann die Verjährung beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO im Zeitpunkt der Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass der Verjährungsbeginn nach der Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO bestimmt wird und keinesfalls vor dem Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheids liegen kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 20. Mai 2010, 2008/15/0328, vom 29. März 2012, 2009/15/0178, und vom 27. Februar 2014, 2010/15/0073). Selbst wenn man dem Vorbringen des Beschwerdeführers folgend davon ausgeht, dass bereits im Jahr 1999 keine Ungewissheit mehr bestanden habe, so ist doch der (erste) vorläufige Umsatzsteuerbescheid für das Kalenderjahr 1999 unstrittig in Rechtskraft erwachsen. Daher begann die Verjährung fruestens mit Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde. Da der vorläufige Umsatzsteuerbescheid für 1999 am 25. April 2001 erlassen wurde, begann fruestens mit Ablauf des Jahres 2001 die fünfjährige Verjährungsfrist zu laufen. Wie der Beschwerdeführer selbst vorbringt (S. 2 der Beschwerde), wurde er mit Schreiben vom 11. Dezember 2006 seitens des Finanzamts davon in Kenntnis gesetzt, dass beabsichtigt sei, im vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für 1999 die Vorsteuer aus der Rechnung der ARGE "P-Gasse" nicht anzuerkennen. Damit war aber eindeutig eine Verlängerungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO gegeben, sodass selbst bei Nichtvorliegen einer Ungewissheit im Jahr 1999 im Jahr 2007 die Bemessungsverjährung noch nicht eingetreten war.

2. Zum Rechnungsmangel des fehlenden Leistungszeitraums:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 idFBGBI. Nr. 663/1994 kann der Unternehmer, der die in dieser Gesetzesstelle angeführten Erfordernisse erfüllt, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 idFBGBI. Nr. 663/1994 müssen Rechnungen die in den folgenden Ziffern 1 bis 6 aufgezählten Angaben enthalten; nach der Z 4 den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum,

über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (z.B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraums, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt.

Gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1994 können die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Rechnung kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden. Nach der ständigen Rechtsprechung ist dies auch dann der Fall, wenn die Urkunde entgegen der Vorschrift des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 den Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder den Zeitraum, auf den sich die sonstige Leistung erstreckt, nicht anführt und sich dieser auch nicht aus anderen Belegen ergibt, auf die in der Rechnung hingewiesen wird (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 26. Februar 2004, 2004/15/0004, vom 2. März 2006, 2006/15/0022, vom 22. April 2009, 2006/15/0315, und vom 28. September 2011, 2006/13/0064).

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid zur Auffassung gelangt, die Rechnung der ARGE "P-Gasse" berechtheit den Beschwerdeführer nicht zum Vorsteuerabzug, da auf dieser die Angabe des Leistungszeitraums gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 fehle. Anzugeben sei der Zeitraum, über den sich "die sonstige Leistung (hier: Renovierung der Wohnung)" erstrecke.

Dagegen bringt der Beschwerdeführer vor, die von der ARGE "P-Gasse" verrechneten Renovierungsarbeiten seien umsatzsteuerrechtlich als Lieferung im Sinne des § 3 UStG 1994 zu qualifizieren und folge dies zwingend auch aus dem hg. Erkenntnis vom 25. Februar 2009, 2006/13/0133.

Die belangte Behörde hat sich im angefochtenen Bescheid nicht weiter mit diesem Erkenntnis, bis zu dessen Ergehen sie das Verfahren ausgesetzt hatte, auseinander gesetzt. Auch bleibt sie eine nähere Begründung für die Qualifikation der von der ARGE "P-Gasse" gegenüber dem Beschwerdeführer in der streitgegenständlichen Rechnung abgerechneten Leistungen als (einheitliche) sonstige Leistung schuldig. Die belangte Behörde hat den angefochtenen Bescheid aber auch insoweit mit einem Begründungsmangel belastet, als sie keine Feststellungen zum Inhalt des (nicht in den Verwaltungsakten einliegenden) Bauauftrags, auf den in der Rechnung hingewiesen wird, getroffen hat. Damit kann aber nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass dieser - wie dies vom Beschwerdeführer konkret vorgebracht wird - entsprechende Angaben zum Leistungszeitpunkt enthalten hat.

Weiters ist auf der Rechnung der Hinweis enthalten: "Die Übernahme der Wohnungen erfolgt von Ihnen am 01.10.1999." Da mit dieser Rechnung von der ARGE "P-Gasse" nicht der Verkauf der Wohnungen abgerechnet wurde, sondern nur die in den Wohnungen durchgeführten Renovierungsarbeiten, ließe sich dieser Hinweis in der Rechnung auch dahingehend verstehen, dass dem Beschwerdeführer von der ARGE "P-Gasse" mit 1. Oktober 1999 die Verfügungsmacht über die durchgeführten Renovierungsarbeiten verschafft werden sollte. Auch darauf ist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht eingegangen.

Der angefochtene Bescheid war schon deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Im fortgesetzten Verfahren wird aber auch - im Hinblick auf das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 2009, 2006/13/0133 - eine Auseinandersetzung mit der Berechtigung zur Wiederaufnahme (dem Vorliegen von Wiederaufnahmegründen) erforderlich sein. Hinzuweisen ist darauf, dass ein Austausch der Wiederaufnahmegründe im Rechtsmittelverfahren nicht zulässig ist (vgl. Ritz, BAO5, § 307 Tz 3, mWN).

Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 3 VwGG abgesehen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff (insbesondere § 59 Abs. 1) VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 28. Jänner 2015

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2015:2010130192.X00

Im RIS seit

20.02.2015

Zuletzt aktualisiert am

28.04.2015

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at