

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R. in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten von Walpurga Schneider-Kolovratnik, 1080 Wien, Piaristengasse 18/6, gegen den Bescheid des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 06.09.2004, betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 1998 gem. § 299 Abs. 1 iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.) erklärte in seiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1998 Umsätze aus der Tätigkeit als Kurator in Höhe von ATS 45.000,-, Vorsteuern wurden nicht geltend gemacht.

Die Veranlagung erfolgte erklärungskgemäß .

Am 30.12.2003 stellte der Bf. einen Antrag gem. § 299 Abs. 1 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c BAO auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 1998, dies mit der Begründung, dass bereits in diesem Jahr Kosten für Planungsleistung in Höhe von ATS 265.000,- netto angefallen seien, die Fertigstellung und die Nutzung seien erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt.

Der Bf. machte nunmehr auch Vorsteuern in Höhe von ATS 53.000,- geltend und legte Honorarnoten des Architekten vor.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Aufhebung ab und führte begründend aus, dass keine unternehmerische Tätigkeit vorliege, die eine (anteilige) betriebliche Nutzung

des Gebäudes in Klosterneuburg nach sich ziehen würde. Der Antrag enthielt keine Begründung bzw. Erläuterungen, inwieweit ein Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften gegeben sei. Bis zum Jahr 2000 nicht ausgeübte Zuordnungswahlrechte zum Unternehmensbereich könnten nicht nachgeholt werden.

Gegen den Bescheid wurde Berufung eingebracht und auf die Rechtsprechung des EUGH "Seeling" Bezug genommen.

Auf Grund eines Vorhaltes des Finanzamtes gab der Bf. bekannt, dass er das Objekt für die unternehmerische Tätigkeit sowohl als allgemein beeideter und gerichtlich beeideter Dolmetscher für die englische und französische Sprache, als auch als Stiftungsvorstand und weiters für seine ausgelagerte Tätigkeit als Notar seit dem Jahr 2002 nutze.

Die Berufung wurde dem unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Dieser brachte dem Bf. das Erkenntnis des VwGH 28.5.2009, ZI. 2009/15/0100, zur Kenntnis und ersuchte um Stellungnahme.

Der Bf. führte in seiner Stellungnahme aus, dass das Arbeitszimmer für seine Dolmetschertätigkeit und für seine Tätigkeit als Stiftungsvorstand seit dem Jahr 2002 benutzt werde. Die Einrichtung entspreche einem Arbeitszimmer und das Zimmer befinde sich im Obergeschoss abgegrenzt vom privaten Bereich.

Das Finanzamt gab dazu keine Stellungnahme ab.

In der Folge gab der unabhängige Finanzsenat der Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Aufhebung gem. § 299 BAO statt.

Gegen die Berufungsentscheidung brachte das Finanzamt eine Amtsbeschwerde ein. Begründend wurde ua. wie folgt ausgeführt:

*"Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesenen Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.*

*Die belangte Behörde erachtet das streitgegenständliche Einfamilienhaus als dem Unternehmen der mitbeteiligten Partei zugeordnet, ohne darauf einzugehen, dass die mitbeteiligte Partei in den Jahren 1995 bis 2000 weder Umsätze aus einer Dolmetschertätigkeit erklärt noch Vorsteuerabzug für das zu errichtende Einfamilienhaus geltend gemacht hat. Ein Zusammenhang der Gebäudeerrichtung mit dem Unternehmen der mitbeteiligten Partei ist von vornherein nicht gegeben und wurde auch nicht nachgewiesen. Dies gilt umso mehr, als es sich bei einem Einfamilienhaus um eine typischerweise dem privaten Bereich zugehörigen Aufwendung handelt und für deren Abzugsfähigkeit ein strenger Maßstab an die Beweisführung anzuwenden ist (Vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup> § 2 Tz 135 f). Die mitbeteiligte Partei hat keinen Nachweis für die tatsächliche unternehmerische Nutzung des Gebäudes erbracht. Erstmalig nach 6 Jahren (im Jahr 2004) behauptet sie eine teilweise unternehmerische Nutzung des Gebäudes. Vor diesem*

*Hintergrund offenbart sich die Aussage der mitbeteiligten Partei, die Errichtung des streitgegenständlichen Einfamilienhauses im Jahr 1998 stehe iZm. der in den Jahren 1995 bis 2000 nicht ausgeübten Tätigkeiten als Dolmetscher als bloße Schutzbehauptung.*

*Darüber hinaus wird die Frage der Unternehmenszugehörigkeit eines Gegenstandes im Zeitpunkt des Erwerbs des Gegenstandes vom Unternehmer getroffen. Eine Folge dieser Entscheidung und Zuordnungshandlung des Unternehmers ist die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges. Durch die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges entscheidet der Unternehmer über die Zuordnung des Leistungsbezugs zu seinem unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereich. Nimmt der Unternehmer für seinen Leistungsbezug den Vorsteuerabzug nicht in Anspruch, so ist die bezogene Leistung nicht in den unternehmerischen Tätigkeitsbereich eingegangen (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer § 12 Anm. 226).*

*Somit hat die mitbeteiligte Partei das Gebäude nicht für ihr Unternehmen angeschafft bzw. dieses nicht ihrem Unternehmen zugeordnet. Vorsteuerabzug steht gemäß § 12 Abs.1 UStG 1994 nicht zu."*

Weiters wurde hinsichtlich des Voraussetzungen für die Anerkennung eines Arbeitszimmers ua. ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall der streitgegenständliche Raum nicht vom übrigen Wohnungsverband abgetrennt gewesen sei, und daher auch aus diesem Grund dieser Raum als Arbeitsraum ausscheide und der Vorsteuerabzug zu versagen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hob die Berufungsentscheidung mit Erkenntnis VwGH 18.12.2013, Zl. 2010/13/0181, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

Begründend führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

*"Verfahrensgegenständlich sind im vorliegenden Fall die erst 2004 geltend gemachten Vorsteuern betreffend Planungsleistungen im Jahr 1998, für die zunächst keine Vorsteuern geltend gemacht worden waren. Den Feststellungen im angefochtenen Bescheid ist nicht entnehmbar, dass der Mitbeteiligte die einzige in den Erwägungen der belangten Behörde im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer erwähnte selbständige Tätigkeit, nämlich die Tätigkeit als Dolmetscher, im Jahr 1998 ausgeübt hätte. Feststellungen über den Zweck der im Jahr 2004 strittig gewordenen Planungen des Jahres 1998, etwa darüber, ob im Vorentwurf, Entwurf, Einreichplanung oder Polierplanung für das "Bauvorhaben Einfamilienhaus" Teile der Nutzfläche für Tätigkeiten des Mitbeteiligte als Dolmetscher vorgesehen waren, hat die belangte Behörde nicht getroffen. Sie hat ihre Entscheidung ausschließlich auf Annahmen über die Benützungsverhältnisse des Jahres 2006 gestützt und ihre Entscheidung dabei zumindest insoweit mit dem Begründungsmangel belastet, als die Angabe in der Niederschrift vom April 2006, der Arbeitsraum sei "offen (dh. nicht durch Wände getrennte)" und führe "auch in den privaten Wohnräumen", bei der Wiedergabe des Inhalts der Niederschrift in den Erwägungen der belangten Behörde weggelassen und nicht - etwa durch nähere Feststellungen aus dem vorgelegten Plan - darauf eingegangen wurde. Auch die Feststellungen der belangten Behörde zur*

*Notwendigkeit des Arbeitszimmers entsprechen nicht den Anforderungen in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zuletzt etwa das hg. Erkenntnis VwGH 31. Mai 2011, 2008/15/0126).*

*Der Umstand, dass die belangte Behörde auf die Verhältnisse des Jahres 1998, in dem die strittigen Aufwendungen getätigt wurden, überhaupt nicht einging, belastet den angefochtenen Bescheid jedoch mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG schon aus diesem Grund aufzuheben war."*

Im nunmehr fortgesetzten Verfahren ersuchte das Bundesfinanzgericht (bis 31. Dezember 2013 unabhängiger Finanzsenat) den Bf. um Übermittlung diverser Unterlagen betreffend Planung eines Arbeitsraumes sowie um Erläuterung der Raumaufteilung zur Zeit der Planungsphase.

Die steuerliche Vertretung des Bf. führte dazu lediglich aus, dass bereits in der Planungsphase im Jahr 1998 das Arbeitszimmer geplant gewesen sei.

In dem von ihm vorgelegten Plan (Grundriss) wurde der strittige Raum als Aufenthaltsraum (54,88m<sup>2</sup>) bezeichnet. Dieser Plan ist zwar mit dem im Jahr 2006 und 2010 vorgelegten Grundrissplan ident, allerdings wird der strittige Raum in den damals vorgelegten Plänen nicht als Aufenthaltsraum, sondern nur als Zimmer bezeichnet.

Aus dem auf Grund des Vorhaltes vom 25. März 2014 vorgelegten "Polierplan", gez. 10/98, ist ersichtlich, dass sich im 1. Stock ein Raum mit der Bezeichnung "Arbeitsraum" befindet. Es ist weder die Größe des Raumes noch eine Abgrenzung zu weiteren privaten Räumen ersichtlich.

Aus dem Plan ist weiters nicht ersichtlich, ob sich im Dachgeschoss noch weitere Räume befinden, ausgenommen eine Garderobe.

Wieweit eine nahezu ausschließliche berufliche bzw. betriebliche Nutzung des Raumes vorgesehen war, wurde nicht erläutert.

Das Bundesfinanzgericht brachte dem Finanzamt sowohl das Verwaltungsgerichtshoferskennntnis sowie die Stellungnahme und den vom Bf. nunmehr vorgelegten "Polierplan" zur Kenntnis.

Das Finanzamt führte dazu aus, dass die Polierpläne samt zweizeiliger Erläuterung des Bf. nicht geeignet seien, den geplanten Verwendungszweck der strittigen Räumlichkeit als Arbeitszimmer im Jahr 1998 glaubhaft zu machen. Dies deshalb, da auf dem Einreichplan vom August des Jahres 1998 eben dieser Raum als "Aufenthaltsraum" bezeichnet worden sei.

Des Weiteren gehe sowohl aus dem Einreich- als auch aus dem Polierplan eindeutig hervor, dass der "Aufenthaltsraum" bzw. "Arbeitsraum" "offen" und daher nicht von den privaten Wohnräumen getrennt sei.

Im Übrigen verwies das Finanzamt auf die ausführlich begründeten Beschwerdepunkte der oa. Amtsbeschwerde vom 8. Nov. 2010, auf Grund derer der Verwaltungsgerichtshof

die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben hat.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Folgender Sachverhalt ist unstrittig und wird dem Erkenntnis zugrunde gelegt:

Der Bf. erklärte in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1998 Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Kurator in Höhe von ATS 45.000,-, machte jedoch keine Vorsteuern geltend.

Der Umsatzsteuerbescheid 1998 erging erklärungsgemäß.

Am 2. Jänner 2004 stellte der Bf. einen Antrag gem. § 299 BAO und brachte eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1998 ein, in der er nunmehr Vorsteuern in Höhe von ATS 53.000,00 geltend machte, dies mit der Begründung, dass bereits im Jahr 1998 ein Arbeitszimmer geplant gewesen sei und die Kosten für die entsprechenden Planungsleistungen in diesem Jahr bezahlt worden seien.

### **Gesetzliche Bestimmungen:**

Gemäß § 299 BAO idF des AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 124/2003 lautet auszugsweise:

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

2.) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid zu verbinden.

[...]

3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs.1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es vor der Aufhebung (Abs.1) befunden hat.

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei unrichtiger Auslegung einer Bestimmung,...) ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend.

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (zB BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3; vgl. zu § 299 aF zB Gassner, ÖStZ 1985, 5; VwGH 5.8.1993, 91/14/0127,128; Stoll, BAO, 2888).

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung) des entscheidungsrelevanten Sachverhalts voraus (vgl zu § 299 aF VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

(Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 299 Tz 9ff)

§ 12 UStG 1994 idF. BGBl Nr. 756/1996 bzw. BGBl. I Nr. 9/1998 BGBl. I Nr. 1 Nr. 79/1998 lautet auszugsweise:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für seinen Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;

[...]

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.

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 erfasst in Z 1 "die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge" und in Z 2 lit. a "Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung". Aufwendungen des Unternehmers für die seinen privaten Wohnzwecken dienende Wohnung stellen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in dem Erkenntnis VwGH 28.5.2009, ZI. 2009/15/0100, zu betrieblich und privat genutzten Räumen in einem Haus Folgendes aus:

"Ein Gebäude, das zu einem Teil betrieblichen Zwecken dient, zu einem anderen Teil privaten Wohnzwecken des Unternehmers, wird nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einkommensteuerlich wie folgt behandelt:

Werden räumliche Bereiche eines Gebäudes unterschiedlich genutzt, die einen betrieblich, die anderen privat, so erfolgt aus einkommensteuerlicher Sicht eine Aufteilung des Gebäudes in einen betrieblichen und einen privaten Teil.

Für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes ist zunächst jeder Raum als betrieblicher oder als privater Raum einzustufen. Diese Einstufung erfolgt nach dem Überwiegen der betrieblichen oder privaten Nutzung eines Raumes. Entscheidende Bedeutung kommt sohin der auf den einzelnen Raum bezogenen Überwiegensprüfung zu.

[...]

Der Anordnung des § 12 Abs. 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 zufolge sind in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Teile (iSd oben dargestellten Aufteilungsgrundsätze) überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind, die Umsatzsteuer „welche auf eben diese Räume entfallen, vom Vorsteuerauschluss erfasst...“

Der Verwaltungsgerichtshof führte im Erkenntnis, welches auf Grund der Amtsbeschwerde zur Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 23. September 2010, ZI RV/0135-W/06, ergangen ist, aus, dass die belangte Behörde auf die Verhältnisse des Jahres 1998, in dem die strittigen Aufwendungen getätigt wurden, überhaupt nicht eingegangen sei und hob den angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Das Bundesfinanzgericht forderte den Bf. auf, die Raumaufteilung und die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers bereits in der Planungsphase 1998 zu erläutern.

Der Bf. konnte nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen, dass er bereits im Jahr 1998 eine betriebliche Tätigkeit, die ein Arbeitszimmer erforderlich gemacht hätte, ausgeübt hat. Er führte dazu lediglich aus, dass "in der Planungsphase im Jahr 1998 ein Arbeitszimmer geplant gewesen sei".

Auch eine bereits im Jahr 1998 erfolgte Planung eines Arbeitszimmers konnte anhand der im gegenständlichen Verfahren vorgelegten Pläne nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden.

Die mit der Planung des Arbeitszimmers verbundenen Vorsteuern konnten daher steuerlich nicht anerkannt werden.

Im gegenständlichen Fall ist daher der (ursprüngliche) Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998 richtig ergangen und das Finanzamt hat den Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 1998 gemäß § 299 BAO zu Recht abgewiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall ist zu § 12 UStG eine einheitliche Rechtsprechung zur Lösung der Rechtsfrage betreffend Vorsteuern für ein Arbeitszimmer ergangen.

Wien, am 18. August 2014