

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter A über die Beschwerde des Bf., vertreten durch die Moser und Partner Steuerberatung GmbH, vom 30. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 7. Juni 2011 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Monat Dezember 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige führt den Gastgewerbebetrieb „X“ in Y. Anlässlich einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO (USO-Prüfung für den Monat Dezember 2010) stellte der Prüfer fest, dass der Abgabepflichtige ein im Familienbesitz befindliches Wegkreuz renoviert und kapellenähnlich umgebaut (teilweise eingehaust) habe. Für die angefallenen Aufwendungen sei Vorsteuer geltend gemacht worden. Die Wegkapelle befinde sich etwa auf halber Strecke der Zufahrtsstraße zum Ort Y, die Entfernung zum Gastgewerbebetrieb „X“ betrage etwa 300 Meter. Ein örtlicher Zusammenhang zum Betriebsgebäude „X“ sei nicht erkennbar. Betriebliche Aktivitäten bzw. Veranstaltungen im Zusammenhang mit der neu errichteten Wegkapelle gebe es (noch) keine. Die Errichtungskosten seien zum Großteil vom Abgabepflichtigen selbst, teilweise aber von seinem Vater (Aushubarbeiten, Kreuzrenovierung) getragen worden.

Betriebsausgaben seien gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst seien. Eine betriebliche Veranlassung sei gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit stünden und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt seien oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen würden. Ausgaben müssten ausschließlich oder überwiegend aus betrieblichen Gründen anfallen. Gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung, seien gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig. Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 seien, würden umsatzsteuerlich nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten. Die im Zusammenhang mit der Errichtung der Wegkapelle stehenden Vorsteuerbeträge könnten daher nicht anerkannt werden (vgl. Tz 1 des Bp-Berichtes vom 31. Mai 2011, ABNr. 123).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 7. Juni 2011 einen Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Monat Dezember 2010, mit dem die auf die Errichtung der Wegkapelle entfallenden Vorsteuerbeträge von 7.977,55 € nicht anerkannt wurden. Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 30. Juni 2011 fristgerecht „*Berufung*“, die sich gegen die Nichtanerkennung der Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit der Errichtung der Wegkapelle richtete. Die geltend gemachten Aufwendungen (Baukosten) für die Errichtung der Kapelle seien zum einen nahezu ausschließlich betrieblich (unternehmerisch) veranlasst und unterlägen zum anderen als Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes (Gebäudes) auch nicht dem Aufteilungsverbot für „*Kosten der Lebensführung*“ gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

Der Abgabepflichtige betreibe in Y den Gastgewerbebetrieb „X“. Zum Betriebsvermögen dieses Gastwirtschaftsbetriebes gehöre seit Jahrzehnten ein altes Wegkreuz, welches sich ein paar Gehminuten vom Gasthaus entfernt befinde. Im Jahr 2010 hätten viele langjährige (namentlich genannte) Stammgäste des Gastgewerbebetriebes „X“ den Wunsch geäußert, der Abgabepflichtige möge das etwas unansehnlich gewordene Wegkreuz renovieren und in eine kleine Kapelle umbauen. Einer der Gäste habe sich gleichzeitig bereit erklärt, unentgeltlich die Planung und Bauaufsicht durchzuführen.

Der Abgabepflichtige habe sich dann entschlossen, diesem Wunsch zu entsprechen, weil er als Unternehmer daran interessiert sei, seine langjährigen Stammgäste in jeder Hinsicht zufrieden zu stellen. Überdies könne er mit dieser Investition Werbung für seinen Gastwirtschaftsbetrieb machen, wodurch sich zumindest längerfristig dessen Wirtschaftlichkeit verbessern sollte. So sei beispielsweise geplant, in der Kapelle Taufen durchzuführen und die Taufgesellschaft anschließend im „X“ zu bewirten. Private Überlegungen seien für diese Entscheidung nicht maßgeblich gewesen. Eine private „*Nutzung*“ der für jedermann frei zugänglichen Kapelle finde zwar gelegentlich statt, sei aber so geringfügig, dass sie vernachlässigt werden könne.

Bei der vom Abgabepflichtigen errichteten Kapelle handle es sich um ein Gebäude (vgl. EStR 2000 Rz 3140). Für den Vorsteuerabzug komme es daher ausschließlich darauf an, dass dieses Anlagegut zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken diene, was nach den vorstehenden Ausführungen zweifelsfrei der Fall sei. Ein (teilweiser) Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 habe deshalb nicht zu erfolgen, weil die Kapelle nahezu ausschließlich für unternehmerische Zwecke genutzt werde und der Abgabepflichtige ohnehin nur die Vorsteuer von rund der Hälfte der Baukosten geltend gemacht habe. Die andere Hälfte habe sein Vater bezahlt, um seinen Sohn bei der Finanzierung des Investitionsvorhabens zu unterstützen.

Mit „*Berufungsvorentscheidung*“ vom 3. November 2011 wurde die „*Berufung*“ vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidebegründung wurde ausgeführt, dass für die Qualifikation der Kapelle als „*Gebäude*“ die Verkehrsauffassung maßgeblich sei. Als „*Gebäude*“ gelte sohin jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewähre, den Eintritt von Menschen gestatte, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit sei. Nun mag die streitgegenständliche Kapelle die Kriterien einer Verankerung mit Grund und Boden und einer gewissen zeitlichen Beständigkeit erfüllen; bezüglich der Zugänglichkeit und umfassenden Schutzgewährung gegen äußere Einflüsse halte das Bauwerk einer Kriterienprüfung aber nicht Stand. Zum einen sei das Bauwerk gegen Süden und Südwesten offen konzipiert, zum anderen sei die menschliche Zugänglichkeit schon aufgrund der räumlichen Dimension - die Nutzfläche bemesse sich mit lediglich 7,5 m² - wesentlich eingegrenzt. Aufgrund der räumlichen Möglichkeiten seien die von der Anzahl her bescheidenen Sitzgelegenheiten auch außerhalb der Kapelle angebracht, sodass sich letztlich als funktionelle Kernkompetenz der Bauführung die Überbauung und damit ein - wenn auch eingeschränkter - Schutz des Wegkreuzes ausmachen lasse.

Nun stehe schon die räumliche Kleinheit des Bauwerks einer allfälligen Aufteilung in einen betrieblichen und privaten Bereich entgegen, sodass wohl das Überwiegensprinzip als einzig denkbare Lösung Anwendung finden könne. Im konkreten Fall müsse naturgemäß der landwirtschaftlichen Tangente Augenmerk zuerkannt werden, handle es sich doch um ein durchaus landestypisches Zusammenspiel einer Gastwirtschaft mit einer angeschlossenen bzw. angrenzenden Landwirtschaft. Die gegenständliche Landwirtschaft unter dem Vulgonamen „Z“ umfasse eine Gesamtfläche von 16,8729 Hektar, wobei der Waldanteil deutlich dominiere. Gerade bei Konstellationen der gegebenen Art komme es zu vielfältigen Wechselwirkungen zwischen dem Gastbetrieb und der Landwirtschaft, wobei die Art der landwirtschaftlichen Betriebsführung durchaus atmosphärisch auf eine Gastwirtschaft auszustrahlen vermöge. Für viele Gäste möge die Nahebeziehung eines touristischen Betriebes zu einem Bauernhof für die Quartierwahl oder einen Gastbesuch wesentlich mitentscheidend oder sogar ausschlaggebend sein. Die Erscheinungsform einer gepflegten Landwirtschaft, die Architektur und die Erhaltung der landwirtschaftlichen Nutzgebäude, die Anlage und Gestaltung der Wiesen, Felder und Gärten, ein gegendtypischer Blumenschmuck, eine naturnahe Viehhaltung und die

Bereitstellung landwirtschaftlicher Produkte vermögen das Erscheinungsbild eines im räumlichen Verbund situierten Gasthofes durchaus in positivem Sinne zu beeinflussen.

Der auf halbem Weg zwischen der Abzweigung der A-Straße von der B-Straße und dem Ort Y in ca. 400 Metern Entfernung vom Gasthof gelegenen Wegkreuzkapelle könne man auch unter der ausdrücklichen Bezugnahme auf die Familie des Abgabepflichtigen, das bäuerliche Anwesen „Z“ und die Gastwirtschaft „X“ eine gewisse Werbekomponente für den Betrieb des Abgabepflichtigen nicht absprechen. Dennoch werde im Gesamtbild der Verhältnisse der bäuerlichen Tangente die durchschlagende Gewichtung zuerkannt werden müssen. Schließlich dürfe nicht übersehen werden, dass Wegkreuze, Bildstöcke und Kapellen in diesem von hoher Volksfrömmigkeit geprägten Landesteil Osttirols in großer Anzahl vorkommen. So weise die Homepage der Tourismusinformation für den Ort E bei einer Einwohnerzahl von etwa 850 Gemeindebürgern nicht weniger als 12 Kapellen (ohne die streitgegenständliche Kapelle) aus. Schon allein diese Relation bringe überzeugend die traditionelle Einbindung von religiösen Bauwerken in die landwirtschaftliche Besiedlungsstruktur zum Ausdruck und bestätige aus dieser Sicht auch die Ursächlichkeit der gegenständlichen Baumaßnahme, nämlich die Überbauung eines bäuerlich-religiösen Wegkreuzes als besonderen historischen und religiösen Bezugspunkt einer alteingesessenen Bauernfamilie. Auch die Teilübernahme der Finanzierung durch den Altbauer unterstreiche die emotionelle Übereinstimmung des Engagements mit der Werthaltung der Familie des landwirtschaftlichen Anwesens „Z“.

Zusammenfassend könne sohin festgehalten werden, dass letztlich Elemente der gewachsenen Lebensführung im bäuerlichen Umfeld als die ausschlaggebenden Entscheidungsträger für die gesetzten Baumaßnahmen anzusehen seien. Aus vorstehenden Überlegungen könne ein Vorsteueranspruch für den gewerblichen Gastbetrieb nicht zugestanden werden.

Am 29. November 2011 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die „Berufung“ durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Alleineigentümer des geschlossenen Hofes „Z“ in EZ a GB b mit der Lageadresse E, F-Straße. Neben der Land- und Forstwirtschaft führt er den Gastgewerbebetrieb „X“ in Y. Im Jahr 2010 renovierte der Bf. ein im Familienbesitz befindliches Wegkreuz und baute es kapellenähnlich um (teilweise Einhausung). Die Wegkapelle befindet sich etwa auf halber Strecke der Zufahrtsstraße zum Ort Y, die

Entfernung zum Gastgewerbebetrieb „X“ beträgt etwa 300 Meter. Für die angefallenen Aufwendungen wurden Vorsteuern geltend gemacht.

Dieser Sachverhalt steht unbestritten fest. Streit besteht nun darüber, ob die im Zusammenhang mit der „*Errichtung einer offenen Kapelle mit Wegkreuz auf der Gp. xx*“ (vgl. den Baubescheid der Gemeinde E vom 4. Oktober 2010) stehenden Vorsteuerbeträge steuerlich berücksichtigt werden können.

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 sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen. Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994).

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 27/2004 sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke steht.

Dem Einwand des Bf. zufolge komme es für den Vorsteuerabzug der Wegkapelle ausschließlich darauf an, dass dieses Anlagegut zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken diene, was zweifelsfrei der Fall sei. Er stützte den Vorsteuerabzug demnach auf § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, wobei er die Auffassung vertrat, dass es sich bei der von ihm errichteten Wegkapelle um ein Gebäude handle. Ein (teilweiser) Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 27/2004 habe aber deshalb nicht zu erfolgen, weil die Wegkapelle nahezu ausschließlich für unternehmerische Zwecke genutzt werde und der Bf. ohnehin nur die Vorsteuer von rund der Hälfte der Baukosten geltend gemacht habe. Die andere Hälfte habe sein Vater bezahlt, um seinen Sohn bei der Finanzierung des Investitionsvorhabens zu unterstützen.

Der Bf. übersieht, dass das Finanzamt den Vorsteuerauschluss im Zusammenhang mit der Errichtung der Wegkapelle nicht auf § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 in Verbindung mit § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 stützte, sondern vielmehr auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100) hat § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 Vorrang gegenüber § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 für Wirtschaftsgüter, die typischerweise der Lebensführung dienen, und für gemischt unternehmerisch/privat genutzte Gebäude. Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 gelten bestimmte Leistungen kraft gesetzlicher Fiktion als nicht für das Unternehmen ausgeführt, auch wenn sie tatsächlich für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Die Fiktion betrifft ua. Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd ertragsteuerlichen Vorschriften sind. Die Fiktion hat zur Folge, dass für Gegenstände, die durch solche Leistungen erworben werden, ein Vorsteuerabzug nicht zusteht (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 149).

Für die weitere Betrachtung kann es im Hinblick auf die ertragsteuerlichen Vorschriften dahingestellt bleiben, ob es sich bei der „*offenen Kapelle mit Wegkreuz auf der Gp. xx*“ um ein bewegliches Wirtschaftsgut (Ansicht des Finanzamtes) oder ein unbewegliches Wirtschaftsgut (Gebäude; Ansicht des Bf.) handelt. Dies aus folgenden Gründen: Das notwendige Betriebsvermögen umfasst alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, dh. betrieblich verwendet werden. Es handelt sich um Wirtschaftsgüter, die vermöge ihrer Beschaffenheit und unter Bedachtnahme auf die Verhältnisse des Betriebes nach der Verkehrsanschauung nur dem Betrieb zugerechnet werden können. Maßgeblich ist zwar auch der subjektive Wille des Steuerpflichtigen, der durch besondere Widmung ein Wirtschaftsgut dem Betrieb dienstbar macht; dienstbar können einem Betrieb aber nur Gegenstände gemacht werden, die in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und geeignet sind, eine Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen. Maßgebend sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Steuerpflichtigen sowie die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektive Motive, wie zB der Grund der seinerzeitigen Anschaffung (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 46, mwN).

Für gemischt genutzte bewegliche Wirtschaftsgüter gilt das Aufteilungsverbot. Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut zum notwendigen Betriebsvermögen zählt, ist im Allgemeinen für das Wirtschaftsgut als Ganzes zu beurteilen. Bewegliche Wirtschaftsgüter sind entweder zur Gänze dem Betriebsvermögen oder zur Gänze dem Privatvermögen zugeordnet. Wird ein bewegliches Wirtschaftsgut sowohl betrieblich als auch privat genutzt, ist auf die überwiegende Nutzung abzustellen. Bei überwiegender betrieblicher Nutzung stellt das Wirtschaftsgut zur Gänze Betriebsvermögen, bei überwiegender privater Nutzung zur Gänze Privatvermögen dar (vgl. Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 4 Rz 162, mwN).

Gemischt genutzte unbewegliche Wirtschaftsgüter sind (grundsätzlich) in einen betrieblich sowie einen privat genutzten Teil aufzuteilen. Insoweit unterliegen diese Wirtschaftsgüter (Gebäude) - darin ist dem Bf. beizupflichten - nicht dem Aufteilungsverbot. Eine

Aufteilung findet nur dann nicht statt, wenn der betrieblich oder privat genutzte Teil von untergeordneter Bedeutung ist. Ausgaben sind nach der Zuordnung zum Betriebsvermögen bzw. Privatvermögen verhältnismäßig aufzuteilen; ein anderes Aufteilungsverhältnis ist gegebenenfalls nachzuweisen (vgl. Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 4 Rz 166, mwN). Zur Aufteilung im Rahmen der Umsatzsteuer wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2009, ZI. 2009/15/0100, verwiesen, dem zur Aufteilung eines gemischt unternehmerisch/privat genutzten Gebäudes Folgendes zu entnehmen ist (vgl. auch Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 4 Rz 167, mwN):

„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 des Raumes. Entscheidende Bedeutung kommt sohin der auf den einzelnen Raum bezogenen Überwiegensprüfung zu.

Die Aufteilung des Gebäudes ergibt sich sodann aus dem Verhältnis der Summe der Nutzflächen der auf diese Weise ermittelten betrieblichen Räume zur Summe der Nutzflächen der auf diese Weise ermittelten privaten Räume. Dabei ist allerdings zu beachten, dass Räume, die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienen, wie Heizraum, Tankraum, Stiegenhaus, das Aufteilungsverhältnis nicht beeinflussen; vielmehr wird das gesamte Gebäude nach dem Verhältnis der anderen Räume aufgeteilt, sodass die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienenden Räume anteilig in den betrieblichen Bereich fallen (siehe zu dieser Aufteilung für viele die hg. Erkenntnisse vom 19. September 1989, 88/14/0172, vom 25. Jänner 1995, 93/15/0003, und vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0114; sowie Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz. 85, und Sarnthein, in Achatz/Tumpel, Vorsteuerabzug, 21 (25)).“

Da die „offene Kapelle mit Wegkreuz auf der Gp. xx“ - wenn man dieses Wirtschaftsgut dem Bf. folgend als Gebäude behandeln wollte - den vorgelegten Fotos zufolge aus lediglich einem einzigen Raum bestünde, müsste entscheidend auf das zeitliche Überwiegen der betrieblichen bzw. privaten Nutzung dieses Raumes abgestellt werden. Insoweit bestünde kein Unterschied zur Einstufung der Wegkapelle als bewegliches Wirtschaftsgut. Überdies liegt ein Fall, bei dem die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen ist, dass ein Teil des Gebäudes als **private Wohnung** des Unternehmers Verwendung findet, woraus sich der anteilige Vorsteuerauschluss (auch abschließend) aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ergibt, gegenständlich nicht vor. (Mit dem Erkenntnis vom 28. Mai 2009, ZI. 2009/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof auch zum Ausdruck gebracht, dass Aufwendungen des Unternehmers für die seinen

privaten Wohnzwecken dienende Wohnung nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung darstellen. Der Anordnung des § 12 Abs. 2 Z 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 vorhin dargestellten Aufteilungsgrundsätze) überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind, die Umsatzsteuern, welche auf eben diese Räume entfallen, vom Vorsteuerausschluss erfasst.)

Somit ist in weiterer Folge entscheidend, ob die „*offene Kapelle mit Wegkreuz auf der Gp. xx*“ (somit das Wirtschaftsgut als Ganzes) der privaten Lebensführung des Bf. dient. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Diese Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zugrunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (zB VwGH 26.4.2000, 96/14/0098; VwGH 23.11.2000, 95/15/0203; VwGH 5.4.2001, 98/15/0046; VwGH 30.5.2001, 2000/13/0163; VwGH 27.3.2002, 2002/13/0035). § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 schließt aber die Abzugsfähigkeit dann nicht aus, wenn der betreffende Aufwand (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlasst ist bzw. das betreffende Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird (zB VwGH 28.4.1987, 86/14/0174; VwGH 25.10.1994, 94/14/0014; VwGH 19.12.2001, 2001/13/0218) oder sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich betriebliche Veranlassung bzw. Nutzung entfällt, einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennen lässt (zB VwGH 9.7.1997, 93/13/0296).

Das Bundesfinanzgericht stellt nicht in Abrede, dass für die Errichtung der Wegkapelle im Jahr 2010 zum Teil auch betriebliche Gründe ausschlaggebend gewesen sein mögen. So führte der Bf. aus, dass (namentlich genannte) Stammgäste des Gastgewerbebetriebes „X“ den Wunsch geäußert hätten, er möge das „*etwas unansehnlich gewordene*“ Wegkreuz renovieren und in eine kleine Kapelle umbauen. Weil er als Unternehmer daran interessiert sei, seine langjährigen Stammgäste in jeder Hinsicht zufrieden zu stellen, habe er diesem Wunsch entsprochen. Überdies könne er mit dieser Investition Werbung für seinen Gastgewerbebetrieb machen, wodurch sich zumindest längerfristig dessen Wirtschaftlichkeit verbessern sollte. So sei beispielsweise geplant, in der Kapelle Taufen durchzuführen und die Taufgesellschaft anschließend im „X“ zu bewirten.

Demgegenüber räumte auch der Bf. ein, dass eine private „*Nutzung*“ der für jedermann frei zugänglichen Wegkapelle gelegentlich stattfinde. Nach Auffassung des

Bundesfinanzgerichtes standen die privaten Motive für die Errichtung der „*offenen Kapelle mit Wegkreuz auf der Gp. xx*“ eindeutig im Vordergrund. Es ist von einer weitaus überwiegenden privaten Veranlassung der damit verbundenen Aufwendungen auszugehen. Das ergibt sich schon aus der Bedeutung, die Wegkreuzen im Allgemeinen zukommt (Quelle: www.de.wikipedia.org/wiki/Flurkreuz):

„Flurkreuze findet man besonders häufig in katholischen Landstrichen. Die meisten entstanden schon in den vergangenen Jahrhunderten und wurden von der damaligen Bevölkerung als Zeichen ihres Glaubens errichtet. Einige von ihnen sind an Orten aufgestellt, an denen zuvor entweder ein Unfall oder ein Verbrechen geschah. Die Sitte, an Straßenstellen, wo Menschen tödlich verunglückt sind, ein Unfallkreuz aufzustellen, hat sich mittlerweile weltweit verbreitet. Sonderformen stellen das Mordkreuz und das Pestkreuz dar. Viele Flurkreuze dienten aber einfach als Wegemarkierungen zur Kennzeichnung schwieriger oder gefährlicher Stellen oder als Hinweis auf Wegekreuzungen. In Wanderkarten werden Flurkreuze oder Bildstöcke zur Orientierung eingetragen. An einigen Kreuzen befindet sich eine Inschrift, aus der zu ersehen ist, warum das jeweilige Kreuz aufgestellt wurde und von wem.

In einigen Gegenden bestehen Flurkreuze größtenteils aus Holz (zB dem Alpenraum). Vom kleinen unscheinbaren bis hin zu den aus starken Balken gezimmerten Kreuzen ist jede Größe vertreten. An manchen Kreuzen befindet sich eine kunstvoll geschnitzte Christus-Figur. Wurde ein hölzernes Flurkreuz im Lauf der Jahrzehnte morsch oder baufällig, restaurierte man es oder stellte ein neues an dem betreffenden Ort auf.“

Das gegenständliche Wegkreuz, das im Jahr 2010 renoviert und dabei teilweise (kapellenähnlich) eingehaust wurde, befindet sich bereits seit Jahrzehnten im Besitz der Familie des Bf. Bei diesem Wegkreuz handelt es sich um ein religiöses (christliches) Symbol, es ist Ausdruck der religiösen Gesinnung des Bf. bzw. seiner Familie. Die Errichtung eines Wegkreuzes ist gerade in der bäuerlichen Bevölkerung Osttirols weit verbreitet. Wie das Finanzamt richtig erkannte, darf nicht übersehen werden, „*dass Wegkreuze, Bildstöcke und Kapellen in diesem von hoher Volksfrömmigkeit geprägten Landesteil Osttirols in großer Anzahl vorkommen. So weist die Homepage der Tourismusinformation (www) für E - ohne die streitgegenständliche Kapelle - bei einer Einwohnerzahl von etwa 850 Gemeindebürgern nicht weniger als 12 Kapellen aus. Schon allein diese Relation bringt überzeugend die traditionelle Einbindung von religiösen Bauwerken in die landwirtschaftliche Besiedlungsstruktur zum Ausdruck und bestätigt in dieser Sicht auch die Ursächlichkeit der gegenständlichen Baumaßnahme, nämlich die Überbauung eines bäuerlich-religiösen Wegkreuzes als besonderen historischen und religiösen Bezugspunkt einer alteingesessenen Bauernfamilie.*“

Die private Veranlassung der - wenngleich aufwändigen - Restaurierung des bestehenden Wegkreuzes ergibt sich auch daraus, dass die Hälfte der Kosten vom Vater des Bf. bezahlt wurde, „*um seinen Sohn bei der Finanzierung des Investitionsvorhabens zu unterstützen*“. Aus diesem Grund habe der Bf. ohnehin nur die Vorsteuer von rund der Hälfte der Baukosten geltend gemacht. Die Restaurierung des bestehenden

Wegkreuzes war damit eindeutig eine Familienangelegenheit und dem privaten Bereich zuzuordnen. Überdies erklärte sich einer der Gäste bereit, die Planung und Bauaufsicht **unentgeltlich** durchzuführen. Dieser Umstand ist wohl als Ausfluss der privaten Verbundenheit dieses Gastes mit der Familie des Bf. zu sehen und lässt eine betriebliche Veranlassung der Restaurierungsarbeiten durch den Gastgewerbebetrieb „X“ nicht erkennen. Ein örtlicher Zusammenhang zum Betriebsgebäude „X“ ist ebenfalls nicht gegeben. (Die *„offene Kapelle mit Wegkreuz auf der Gp. xx“* befindet sich etwa auf halber Strecke der Zufahrtsstraße zum Ort Y in einer Entfernung von etwa 300 Meter zum Gastgewerbebetrieb.)

Mit Beschluss des Gemeinderates der Gemeinde E vom 8. Juni 2010 wurde der Flächenwidmungsplan dahingehend geändert, dass eine Teilfläche des Grundstückes mit der GSt-Nr. zz (das sodann neu gebildete Grundstück mit der GSt-Nr. xx) von bisher *„Freiland“* in *„Sonderfläche Kapelle“* umgewidmet wurde. Die Umwidmung wurde beschlossen, *„weil die Errichtung einer Kapelle als Witterungsschutz für das geschichtliche Kleinod ‚Kreuz‘ erforderlich ist“* (vgl. die *„Bestätigung“* der Gemeinde E vom 24. Oktober 2013 zur Flächenwidmung). Somit lassen sich auch aus der Änderung des Flächenwidmungsplanes keinerlei betriebliche Gründe für die Errichtung der offenen Wegkapelle ausmachen; im Vordergrund stand vielmehr die Erhaltung des seit Jahrzehnten im Familienbesitz stehenden kulturgeschichtlich offensichtlich wertvollen Wegkreuzes.

Im allgemeinen Sprachgebrauch wird der Begriff *„Lebensführung“* für *„(sittliche) Gestaltung des Lebens“*, für *„die besondere sittliche Gestaltung des Daseins“* und für *„Gestaltung des Daseins“*, *„Aufwand für das Leben“* gebraucht und in diesem Sinn verstanden (vgl. BFH 4.3.1986, VIII R 188/84, BStBl. 1986 II S. 373, mwN). Unter den Begriff *„Aufwendungen für die Lebensführung“* fallen somit die Kosten der Haushaltsführung eines Steuerpflichtigen, worunter in erster Linie die Kosten für Wohnung, Kleidung und Nahrung zu verstehen sind. Dazu gehören aber in Übereinstimmung mit dem allgemeinen Sprachgebrauch auch alle anderen Aufwendungen, die für die Lebensführung eines Menschen in geistiger, sittlicher und weltanschaulicher Sicht bestimmend sind (vgl. nochmals BFH 4.3.1986, VIII R 188/84, BStBl. 1986 II S. 373). Die Religionsausübung gehört damit unzweifelhaft in den Bereich der Lebensführung. Die Zugehörigkeit zu einer religiösen Gemeinschaft ist Ausfluss einer in der Privatsphäre getroffenen Entscheidung (vgl. VwGH 12.9.1972, 1786/70; VwGH 23.11.1994, 94/13/0182; VwGH 2.7.2002, 96/14/0128). Aufwendungen, die durch eine derartige Zugehörigkeit veranlasst sind, stellen Kosten der Lebensführung dar. Die Errichtung der *„offenen Kapelle mit Wegkreuz auf der Gp. xx“* ist Ausdruck der persönlichen religiösen Überzeugung des Bf. und gibt eindrucksvoll Bekenntnis von seiner religiösen Gesinnung. Die dadurch verursachten Aufwendungen sind der Privatsphäre zuzuordnen.

Wirtschaftsgüter, die in der Regel der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, gehören nur dann zum Betriebsvermögen, wenn feststeht, dass das Wirtschaftsgut ausschließlich oder so gut wie ausschließlich betrieblich genutzt wird, was jedoch für den Streitfall

im Hinblick auf die in den Bereich der Lebensführung fallende Religionsausübung auszuschließen ist. Die vom Bf. angesprochene betriebliche Nutzung der offenen Wegkapelle (in Form von Taufen in der Kapelle mit anschließender Bewirtung der Taufgesellschaft im Gastgewerbebetrieb „X“) kann in zeitlicher Hinsicht kein solches Ausmaß annehmen, dass von einer (nahezu) ausschließlich betrieblichen Nutzung gesprochen werden könnte. Der Bf. sprach zudem davon, dass solche „*Veranstaltungen*“ lediglich geplant seien; den Feststellungen anlässlich der Ende Mai 2011 durchgeführten Außenprüfung ist demgegenüber zu entnehmen, dass betriebliche Aktivitäten im Zusammenhang mit der neu errichteten Wegkapelle bis dorthin (noch) nicht durchgeführt wurden. Da eine Trennung zwischen der privaten und der betrieblichen Veranlassung für die Errichtung der „*offenen Kapelle mit Wegkreuz auf der Gp. xx*“ im Streitfall nicht objektiv einwandfrei und nachvollziehbar möglich ist, ist gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 der gesamte Aufwand nicht abzugsfähig. Daraus ergibt sich im Ergebnis ein absolutes Abzugsverbot, was auch den Vorsteuerauschluss gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zur Folge hat.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, wonach die Zugehörigkeit zu einer religiösen Gemeinschaft Ausfluss einer in der Privatsphäre getroffenen Entscheidung ist und Aufwendungen, die durch eine derartige Zugehörigkeit veranlasst sind, demnach Kosten der Lebensführung darstellen. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.