



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung des Bw., vertreten durch KPMG Alpentreuhand GmbH, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 19. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Reinhard Schatzl, vom 22. August 2005 betreffend die Anträge auf Aufhebung gemäß § 299 BAO des Umsatzsteuerbescheides 2001 vom 31. Oktober 2002, des Umsatzsteuerbescheides 2002 und des Einkommensteuerbescheides 2002 vom 17. Juni 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Verfahren vor dem Finanzamt:

1.1. Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO:

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte im Schreiben vom 5. August 2004 die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2001 vom 31. Oktober 2002, des Umsatzsteuerbescheides 2002 und des Einkommensteuerbescheides 2002 vom 17. Juni 2004 gemäß § 299 BAO. Zur Begründung wurde ausgeführt, in den Jahren 2001 und 2002 hätte der Bw. gemeinsam mit seiner Gattin ein Einfamilienhaus errichtet, das im Ausmaß von 12,6 % der betrieblichen Nutzung diene. Da in den Jahren 2001 und 2002 bei der Veranlagung der Umsatzsteuer der auf den betrieblich genutzten Gebäudeanteil entfallende Vorsteuerabzug und bei der

Veranlagung der Einkommensteuer 2002 die anteiligen Betriebskosten nicht berücksichtigt worden seien, wären die Bescheide abzuändern. Die im Jahr 2001 angefallenen Herstellungskosten des Gebäudes hätten insgesamt 13.270,47 € betragen, worauf auf den Bw. aufgrund seines Hälftenanteiles Herstellungskosten iHv 6.635,24 € entfallen seien. Die darauf anfallende Vorsteuer betrage 1.327,05 €. Die im Jahr 2002 angefallenen Herstellungskosten des Gebäudes hätten insgesamt 92.468,96 € betragen, worauf auf den Bw. aufgrund seines Hälftenanteiles Herstellungskosten iHv 46.234,48 € entfallen seien. Die darauf anfallende Vorsteuer betrage 9.165,31 €. Die erstmalige Verwendung des Gebäudes sei im Dezember 2002 erfolgt. Ausgehend von der gesamten Nutzfläche des Gebäudes im Ausmaß von 120,87 m² ergäbe sich nach Abzug der Stiegen- und Vorräume und des Kellers eine für das Aufteilungsverhältnis maßgebliche Nutzfläche im Ausmaß von 87,30 m². Da die Bürofläche 11,08 m² betrage, ergäbe sich für die betrieblich bzw. unternehmerisch genutzte Fläche ein Anteil von 12,6 % bzw für die private, nicht unternehmerisch genutzte Fläche ein Anteil von 87,4 %.

Unter Hinweis auf das EuGH-Urteil Rs C-269/100 Seeling/Finanzamt Starnberg vom 8.5.2003 wurde beantragt, den auf den privat genutzten Gebäudeanteil entfallenden Vorsteuerabzug und die ab der erstmaligen Verwendung vorzunehmende Eigenverbrauchsbesteuerung anzuerkennen. Seit dem 1.1.2000 würden Leistungen iZm einem unternehmerisch genutzten Gebäude unabhängig davon, in welchem Ausmaß die unternehmerische Nutzung erfolgt, grundsätzlich zur Gänze als für das Unternehmen ausgeführt gelten. Die erstmalige Verwendung des Gebäudes sei im Jahr 2002 erfolgt, sodass das Gebäude zu 100 % dem Unternehmen zugeordnet gelte. Die Vorsteuern iZm der Herstellung des Gebäudes seien folglich zu 100 % abzugsfähig. Die Nutzung zu privaten Wohnzwecken sei als Eigenverbrauch iSd § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG zu versteuern.

1.2. angefochtener Bescheid:

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die Aufhebungsanträge abgewiesen. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, es sei im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung hervorgekommen sei, dass diese Büroräumlichkeiten nicht für die angegebenen betrieblichen Zwecke genutzt wurden.

1.3. Berufung vom 19. September 2005:

In der gegenständlichen Berufung wurde vorgebracht, die Feststellung, dass die Büroräumlichkeiten nicht den betrieblichen Zwecken des Bw. dienen, sei nicht korrekt. Das Büro werde sowohl von ihm als auch von seiner Gattin gemeinschaftlich für betriebliche Zwecke genutzt, wobei insgesamt davon ausgegangen werden könne, dass die Nutzung

entsprechend ihren Eigentumsverhältnissen jeweils im Ausmaß von 50 % erfolge. Eine private Nutzung des Büros erfolge nicht. Der Bw. und seine Gattin hätten jeweils ein Transportunternehmen und einen Zustelldienst (als Einzelunternehmen) betrieben, die Gattin nutze das Büro darüber hinaus auch als selbständige Buchhalterin. Bei sämtlichen Tätigkeiten des Bw. und seiner Gattin handle es sich um umsatzsteuerpflichtige Leistungen. Aufgrund des Wegfalls eines Auftraggebers im Transportbereich und eines schweren Unfalls des Bw. im Jänner 2004, der ihn monatelang an der Ausübung seiner Erwerbstätigkeit hinderte, seien die Umsätze des Bw. stark zurückgegangen, er hätte jedoch seine betriebliche Tätigkeit nicht aufgegeben und beabsichtige dies auch in Zukunft nicht. Ausgehend von der Feststellung, dass die Büroräumlichkeiten nicht den betrieblichen Zwecken des Bw. dienten, sei von der Finanzverwaltung anscheinend gefolgert worden, dass der Bw. nicht unternehmerisch tätig sei und sei somit auf eine etwaige Geltendmachung des Vorsteuerabzuges für den privat genutzten Gebäudeteil nicht näher eingegangen worden. Da entgegen dieser Annahme allerdings der Bw. nach wie vor - wenn auch in einem zurückgegangenen Umfang - eine unternehmerische, umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit ausübe und somit ein gemischt genutztes Gebäude vorliege, stehe entsprechend dem Urteil des EuGH, Rs C-269/00, Seeling, der Vorsteuerabzug für den privat genutzten Gebäudeanteil (entsprechend dem Miteigentumsanteil von 50 %) zu.

1.4. Vorhalteverfahren des Finanzamtes

Im Vorhalt vom 6. Oktober 2005 legte das Finanzamt dar, es bestehe die Absicht, die Berufung mangels tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblicher Nutzung des Arbeitszimmers sowie mangels Notwendigkeit des Arbeitszimmers für die ausgeübte Tätigkeit als unbegründet abzuweisen. Nach den Feststellungen der USO-Prüfung werde das Arbeitszimmer offensichtlich von der Gattin zur Durchführung von Buchhaltungsarbeiten für eine fremde Firma verwendet und es würden durch diese Tätigkeit keinerlei Einnahmen erzielt. Zwecks Wahrung des Parteingehörs werde dem Bw. eine Stellungnahme des Prüfers zur Kenntnis gebracht und ersucht, eine allfällige Gegenäußerung einzureichen.

Der Vorhalt des Finanzamtes wurde nicht beantwortet. Auch die Erinnerung vom 4. Jänner 2006 blieb unbeantwortet.

2. Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat:

2.1. Berufungsvorlage und Aussetzung des Berufungsverfahrens:

Nach Vorlage der Berufung am 17. Februar 2006 an den Unabhängigen Finanzsenat wurde diese mit Bescheid vom 28. September 2006 gemäß § 282 Abs. 2 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur ZI. 2006/15/0231 u.a. anhängigen Verfahrens ausgesetzt, da

der Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Frage, ob bei einem gemischt genutzten Gebäude für die privat genutzten Teile der Vorsteuerabzug zusteht, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Berufung war.

2.2. Fortsetzung des Berufungsverfahrens:

Im Vorhalt vom 18. August 2009 wurde der Bw. aufgefordert, im Lichte des Erkenntnisses des VwGH vom 28.5.2009, 2009/15/0100 die vermeintliche Unrichtigkeit der Bescheide, deren Aufhebung begeht wird, so darzulegen, dass von einer Gewissheit der Unrichtigkeit der Sprüche der Umsatzsteuerbescheide für 2001 und 2002 und des Einkommensteuerbescheides 2002 ausgegangen werden kann.

Der Bw. wurde darauf hingewiesen, dass im anhängigen Berufungsfall betreffend Aufhebung nach § 299 BAO in Zusammenhang mit der "Seeling-" Problematik ein 100 %-iger Vorsteuerabzug für nur teilweise unternehmerisch genutzte Gebäude geltend gemacht werde.

Der Antragsteller (Bw.) hätte im Antragsverfahren nach § 299 BAO aus eigenem Antrieb und zweifelsfrei darzulegen, dass der Spruch der aufzuhebenden Bescheide gewiss unrichtig ist. Die Aufhebung setze die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reiche nicht. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setze daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus, da nach § 299 Abs. 2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist (vgl. *Ritz*, BAO³, § 299 Tz. Tz. 11 bis 13 und UFS 26. 5. 2009, RV/0438-L/07, RV/0442-L/07).

Die vom Bw. im Aufhebungsantrag aufgezeigte Unrichtigkeit der Umsatzsteuerbescheide für 2001 und 2002 und des Einkommensteuerbescheides für 2002 (100 %-iger Vorsteuerabzug bei nur teilweiser unternehmerischer Nutzung) liege auf Grund des Erkenntnisses des VwGH vom 28.5.2009, 2009/15/0100 gewiss nicht vor.

2.3. Stellungnahme des Berufungswerbers:

Eine Stellungnahme des Bw. ist nicht erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

3. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Der Bw. war im Berufungszeitraum als Transportunternehmer und Spediteur tätig. Strittig ist einerseits die Frage, ob die Kosten für im Wohnungsverband befindliches Arbeitszimmer

abzugsfähig ist und ob und in welchem Ausmaß ein Vorsteuerabzug zusteht. Die Feststellung des Finanzamtes, wonach mangels tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblicher Nutzung des Arbeitszimmers sowie mangels Notwendigkeit des Arbeitszimmers die Berufung abzuweisen sei, blieb unwidersprochen. Es erfolgte keine Darlegung des Bw. darüber, inwieweit das Arbeitszimmer Mittelpunkt seiner gesamten beruflichen Tätigkeit ist. Weiters sind auch Ausführungen darüber unterblieben, ob die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer im Wohnbereich unbedingt notwendig machte. Im Übrigen ist der Umsatzsteuerbescheid für 2001 am 31. Oktober 2002 ergangen und damit im Jahr 2002 wirksam geworden. Der Aufhebungsantrag ist erst am 9. August 2004 eingebbracht worden.

4. Rechtslage zu § 299 BAO:

§ 299 der Bundesabgabenordnung (BAO) i.d.F. BGBl. I Nr. 124/2003 (Inkrafttretensdatum: 20.12.2003) lautet:

"(1) 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 ersetzende Bescheid zu verbinden.

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

Die Aufhebung setzt nach dem eindeutigen Wortlaut des § 299 Abs. 1 BAO ("... Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist") die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes und der Rechtslage voraus. Dies gilt umso mehr, als nach § 299 Abs. 2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz. 11 bis 13). Die bloße Möglichkeit der Unrichtigkeit, sei es ob der angenommene Sachverhalt nicht richtig sein könnte, oder ob die zu Grunde gelegte Rechtsansicht nicht richtig sein könnte, reicht nicht aus.

Zu den allgemeinen Grundsätzen des Abgabenverfahrens gehört es, dass die Abgabenbehörde zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, dies doch die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht befreit. Nach der Judikatur tritt die amtswegige Ermittlungspflicht gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht in den Hintergrund, wenn die Behörde nur auf Antrag tätig wird (vgl. Ritz, BAO³, § 115 Tz. 11).

§ 302 BAO i.d.F. BGBl. I Nr. 97/2002 lautet:

„(1) Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

(2) Darüber hinaus sind zulässig:

- a) Berichtigungen nach § 293 innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides oder wenn der Antrag auf Berichtigung innerhalb dieses Jahres eingebracht ist, auch nach Ablauf dieses Jahres;*
- b) Aufhebungen nach § 299 auch dann, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist;*
- c) Aufhebungen nach § 299, die wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist;*
- d) Aufhebungen nach § 300 bis zum Ablauf von fünf Jahren ab Rechtskraft des angefochtenen Bescheides.“*

5) Zum Arbeitszimmer:

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) sind (ab 1.1.1996; § 124a Z 3 EStG idF BGBl 201/1996) die Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig, es sei denn, das Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen.

Da die Neuregelung zum 1.1.1996 eine Einengung der einkommensteuerrechtlichen Anerkennung von Arbeitszimmern brachte und somit umsatzsteuerrechtlich dazu führte, dass ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug erweitert wurde, ohne dass die Voraussetzungen nach Art 17 der 6. MWSt-RL vorlagen, hat der VwGH im Erkenntnis vom 24. 9. 2002, 98/14/0198 den Vorsteuerausschluss in einem über die Rechtslage bis zum 1.1.1995 hinausgehenden Ausmaß für gemeinschaftsrechtswidrig erkannt. Ungeachtet der derzeit geltenden ertragsteuerlichen Situation steht somit der Vorsteuerabzug für Arbeitszimmer nach Maßgabe der ertragsteuerlichen Situation zum 1.1.1995 zu. Danach ist ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer anzuerkennen, wenn der Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird, was nach der damaligen Praxis angenommen wurde, wenn die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer im Wohnbereich unbedingt notwendig machte und auch tatsächlich ein Raum entsprechend eingerichtet und genutzt wurde.

5.1.) Zur behaupteten Unrichtigkeit des Spruches des Einkommensteuerbescheides für 2002:

Der Bw. hat es im gegenständlichen Verfahren unterlassen, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darzulegen, dass es sich bei dem in Rede stehenden Arbeitszimmer um den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen Tätigkeit handelt. Nach dem Berufungsvorbringen hätten er und seine Gattin jeweils ein Transportunternehmen und einen Zustelldienst (als Einzelunternehmen) betrieben. Die Gattin hätte das Büro darüber hinaus auch als selbständige Buchhalterin genutzt. Gerade bei dem vom Bw. offenbar geführten Betrieb (Transportunternehmer und Spediteur) ist nicht davon auszugehen, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. So hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16.12.2003, ZI. 2002/15/0071 dargelegt, dass sich bei einem Transportbetrieb der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit nicht im Arbeitszimmer befindet. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Mittelpunkt der Tätigkeit nämlich aus der Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle festzumachen, das Tatbestandsmerkmal der gesamten (betrieblichen/beruflichen) Tätigkeit ist daher auf die gesamte Betätigung im Rahmen eines konkreten Betriebes abgestellt (vgl VwGH 27. Juni 2000, 98/14/0198). Einkunftsquelle ist im Berufungsfall aber der Gewerbebetrieb Transportunternehmen als solches (und nicht bloß die Verwaltungstätigkeit des Bw.). Hinsichtlich Einkommensteuer 2002 erweist sich der Spruch des Bescheides, dessen Aufhebung begeht wird, keineswegs als unrichtig.

5.2.) Zur behaupteten Unrichtigkeit der Sprüche der Umsatzsteuerbescheide für 2001 und 2002:

5.2.1.) Zum Vorsteuerabzug iZm dem Arbeitszimmer:

Soweit die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides für 2001 vom 31. Oktober 2002 wegen unrichtiger Sachverhaltsannahme beantragt wird, ist darauf hinzuweisen, dass der Aufhebungsantrag vom 5. August 2004 nicht innerhalb der Jahresfrist des § 302 Abs. 2 lit. b BAO eingebbracht wurde und insoweit unzulässig ist.

Was die Umsatzsteuer für 2002 anbelangt hat der Bw. es im gegenständlichen Verfahren unterlassen, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darzulegen, dass der Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich in seinem Unternehmen genutzt wird. Es wurde insbesondere nicht einmal dargelegt, dass die ausgeübte Tätigkeit (Transportunternehmer und Spediteur) ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer im Wohnbereich unbedingt notwendig machte und auch tatsächlich ein Raum entsprechend eingerichtet und genutzt wurde. Den konkreten Feststellungen des Finanzamtes ist der Bw. nur durch sehr allgemeine Behauptungen in der gegenständlichen Berufung entgegen getreten. Die diesbezüglichen Vorhalte des Finanzamtes blieben unbeantwortet. So hat der Bw. zur Notwendigkeit des Arbeitszimmers für seine unternehmerische Tätigkeit und zur

tatsächlichen Einrichtung des Raumes nähere Ausführungen unterlassen. Vielmehr wurde zugestanden, dass der Raum insbesondere für das Unternehmen der Gattin des Bw. genutzt wurde. Damit mangelt es jedoch schon aus diesem Grund an der Gewissheit der Unrichtigkeit des Spruches des Umsatzsteuerbescheides für 2002, dessen Aufhebung der Bw. begeht hat.

5.2.2.) Zum Vorsteuerabzug iZm dem privat genutzten Teil des Gebäudes:

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Aufhebungsantrag auch hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2001 zulässig ist, da gemäß § 302 Abs. 2 lit. c BAO Anträge nach § 299 BAO, die wegen Widerspruches mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen, innerhalb der Verjährungsfrist eingebracht werden können.

Zu den Ausführungen, wonach der Vorsteuerabzug auch für den privat genutzten Teil des Gebäudes zustehe, ist Folgendes anzuführen:

Im Erkenntnis vom 28. 5. 2009, 2009/15/0100, welches dem Bw. im Zuge des Vorhalteverfahrens zur Kenntnis gebracht wurde, lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

„Die Beschwerdeführerin errichtete im Zeitraum vom November 2002 bis Juni 2004 ein Einfamilienwohnhaus samt Schwimmbad. Mit Eingabe vom 10. Juli 2003 teilte sie dem Finanzamt mit, dass sie ein Zimmer des Einfamilienhauses zu Bürozwecken steuerpflichtig vermieten und daraus einen voraussichtlichen Umsatz von rund EUR 2.000,-- jährlich erzielen werde. Neben den zu erwartenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beziehe sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von rund EUR 10.000,-- jährlich.“

„Im Zuge einer im Herbst 2004 durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass sich im Gebäude zwei Büroräume befinden, von welchen der eine ab November 2003 und der andere ab Jänner 2004 vermietet wurden. Die Privatnutzung habe im November 2003 begonnen. Der unternehmerisch genutzte Teil des Gebäudes betrage rund 11%. Im Zeitraum von Oktober 2002 bis März 2004 seien Errichtungskosten von rund EUR 609.200,-- brutto (darin enthalten Vorsteuern in Höhe von rund EUR 99.800,--) angefallen. Die Beschwerdeführerin habe das Einfamilienhaus zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnet und unter Hinweis auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache "Seeling" die für die Errichtung des Gebäudes in Rechnung gestellten Vorsteuern zur Gänze geltend gemacht.“

„Mit Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2002 und 2003 ließ das Finanzamt die für die Errichtung des Schwimmbades in Rechnung gestellten Umsatzsteuern nicht zum Abzug zu und anerkannte von den übrigen Errichtungskosten nur einen Vorsteuerabzug im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung von 11%.“

„Die dagegen erhobene Berufung wies die belangte Behörde u. a. mit der Begründung ab, dass für gemischt genutzte Gebäude schon vor dem Beitrittszeitpunkt Österreichs zur EU ein Vorsteuerausschluss hinsichtlich privat genutzter Gebäudeteile bestanden habe und der nationale Gesetzgeber sein diesbezügliches gemeinschaftsrechtliches Beibehaltungsrecht nicht aufgegeben habe.“

Damit ist der dem Verwaltungsgerichtshofverfahren zu Grunde liegende Fall durchaus vergleichbar mit dem gegenständlichen Berufungsfall, wird auch im gegenständlichen Fall behauptet, dass das zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnete Einfamilienhaus zu 12,6 % betrieblich und zu 87,4 % privat genutzt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 28. 5. 2009, 2009/15/0100 zunächst auf den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2007, EU 2007/0008, an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) gemäß Art. 234 EG um Vorabentscheidung hingewiesen und dann in der rechtlichen Würdigung ausgeführt:

„Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1988 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Dieselbe Regelung fand sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.“

§ 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.

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, EStG 11, § 4 Tz. 85, und Sarnthein, in Achatz/Tumpel, Vorsteuerabzug, 21 (25)).

Wird wie im Beschwerdefall ein Gebäude nur zum Teil vermietet und zum anderen Teil für eigene Wohnzwecke genutzt, richtet sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils grundsätzlich wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche.

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 Umsatzsteuern, welche auf eben diese Räume entfallen, vom Vorsteuerausschluss erfasst.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist entgegen dem Vorbringen in der ergänzenden Stellungnahme der Beschwerdeführerin unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit., also - um mit den Worten des EuGH zu sprechen (Rn 95) - autonom anwendbar. Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen ist, dass ein Teil des Gebäudes als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, ergibt sich der anteilige Vorsteuerausschluss (auch abschließend) aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Einer Bezugnahme auf § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. bedarf es nicht.

Allerdings führen bei einem Gebäude, das zum Teil für private Wohnzwecke des Unternehmers gewidmet ist, § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 einerseits und § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. andererseits unabhängig voneinander zu jeweils gleichartigen Rechtsfolgen. In diesem Sinne sind die beiden Bestimmungen im Vorlagebeschluss als "überlappend" beurteilt worden. Und in diesem Sinne ist es für die Art der Rechtsfolge unerheblich, ob sich der Rechtsanwender (in der Vergangenheit) auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 oder auf § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. (dessen gemeinschaftsrechtliche Unbedenklichkeit fingiert) gestützt hat.

Anders als in der ergänzenden Stellungnahme der Beschwerdeführerin zum Ausdruck gebracht, decken sich die Anwendungsbereiche von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 und § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. jedoch nicht. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 erfasst nämlich zusätzlich auch völlig anders gelagerte Sachverhalte, etwa wenn sich die Mischnutzung daraus ergibt, dass das Gebäude neben der unternehmerischen einer anderen, aber nicht durch § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 erfassten Nutzung unterliegt. Ein derartiger - ausschließlich durch § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 erfasster - Fall liegt etwa vor, wenn ein räumlicher Teil des Gebäudes betrieblichen Zwecken dient, der andere Teil hingegen brach liegt, vom Unternehmer also überhaupt keiner Verwendung gewidmet wird (zu weiteren Beispielen vgl. Sarnthein, Gemischte Nutzung von Grundstücken im Unternehmen, ÖStZ 2005/184).

Im Beschwerdefall ergibt sich - wie bereits im Vorlagebeschluss ausgeführt - der Vorsteuerausschluss hinsichtlich des privaten Wohnzwecken der Beschwerdeführerin dienenden Gebäudeteils bereits als Rechtsfolge der Anwendung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Diese Bestimmung ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. anwendbar. Im Beschwerdefall ergibt sich der strittige Vorsteuerausschluss, ohne dass es eines Rückgriffes auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 bedarf, aus der durch Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der 6. RL gedeckten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994.“

Im Erkenntnis vom 8. 7. 2001, 2009/15/0101 führte der Verwaltungsgerichtshof zu einem ähnlichen Fall aus:

„Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof im Anschluss an das Urteil des EuGH entschieden, dass sich der Vorsteuerausschluss hinsichtlich der privaten Wohnzwecken dienenden Gebäudeteile bereits als Rechtsfolge der Anwendung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 ergibt. Diese Bestimmung ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z. 1 leg. cit. anwendbar. Der strittige Vorsteuerausschluss ergibt sich, ohne dass es eines Rückgriffes auf § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 bedarf, aus der durch Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. Richtlinie gedeckten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994.“

Der vorliegende Beschwerdefall gleicht in allen für die Entscheidung wesentlichen Sachverhalts- und Rechtsfragen jenem, der dem Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, zu Grunde liegt. Demgemäß war auch die hier vorliegende Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.“

Gleichlautend sind auch die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. 7. 2009, 2009/15/0102 und 2009/15/0103.

Dem Verwaltungsgerichtshofverfahren zu ZI. 2006/15/0231, das Anlass für die Aussetzung der gegenständlichen Berufung war, lag laut Erkenntnis vom 8. Juli 2009 folgender Sachverhalt zu Grunde:

„Die beschwerdeführende Gemeinde errichtete in den Streitjahren 2003 und 2004 eine Sporthalle, die sowohl für schulische (und damit hoheitliche, nicht unternehmerische) als auch für unternehmerische Zwecke (Vermietung) verwendet wird. Die diesbezüglichen Nutzungsverhältnisse betragen unstrittig 46% (hoheitlich) zu 54% (unternehmerisch).“

In ihren Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2003 und 2004 machte die Beschwerdeführerin einen anteiligen Vorsteuerabzug in Höhe von 54% der gesamten auf die Sporthalle entfallenden Aufwendungen geltend.

Gegen die erklärungsgemäß ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 brachte die Beschwerdeführerin Berufung ein, in der sie beantragte, "in Anwendung der EU-Rechtslage" den vollen Vorsteuerabzug zu gewähren. Sie begründete ihre Rechtsansicht damit, dass § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 idF des AbgÄG 1997 die volle Zuordnung gemischt genutzter Gebäude zum Unternehmensbereich ermögliche (ab dem Jahr 2000 sei dies sogar der Regelfall) und die zugleich in § 6 Abs. 1 Z 16 leg. cit. normierte unechte Steuerbefreiung gegen Gemeinschaftsrecht verstöße (Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003, C-269/00, Seeling).

Gemeinschaftsrechtswidrig seien auch die ab 1. Mai 2004 geltende Bestimmung des § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994, die explizit ein Vorsteuerabzugsverbot im Zusammenhang mit der Privatnutzung eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten gemischt genutzten Grundstückes vorsehe, und die korrespondierende Bestimmung des § 3a Abs. 1a UStG 1994, nach der der Eigenverbrauch eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes nicht umsatzsteuerbar sei. Dieser mit BGBl. I Nr. 27/2004 unternommene weitere Versuch des österreichischen Gesetzgebers, den vollen Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Grundstücke zu versagen, könne - anders als vom Finanzausschuss vertreten (436 BlgNR XXII. GP) - auch nicht auf Art. 6 Abs. 2 der 6. MwSt-RL gestützt werden, welcher nicht dazu dienen können, die Judikatur des EuGH in der Rechtssache Seeling zu "umgehen".

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Begründend vertrat sie die Ansicht, dass die 6. MwSt-RL den Steuerpflichtigen für Leistungen im Zusammenhang mit gemischt genutzten Gegenständen nur einen anteiligen Vorsteuerabzug einräume.“

Der Verwaltungsgerichtshof führte im Erkenntnis vom 8. 7. 2009, 2006/15/0231, mit dem die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung des UFS vom 24. 5. 2006, RV/0740- L/05, betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004, als unbegründet abgewiesen wurde, aus:

„Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 24. Juni 2009, 2007/15/0192, zu Recht erkannt, dass Körperschaften des öffentlichen Rechtes der Vorsteuerabzug in Bezug auf Grundstücke (Gebäude) insoweit nicht gewährt werden darf, als diese für Aufwendungen (auch solche für die Anschaffung oder Herstellung gemischt genutzter Gegenstände) den nichtunternehmerischen, hoheitlichen Bereich der Körperschaft verwendet werden. Wie der EuGH in Rn. 37 des Urteils vom 12. Februar 2009, C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO), ausgeführt habe, ist der Abzug von Vorsteuer auf Aufwendungen eines Steuerpflichtigen nicht zulässig, soweit sie sich auf Tätigkeiten beziehen, die auf Grund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der 6. Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (RL) fallen. Derartige Aufwendungen im Zusammenhang mit einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin liegen auch im Beschwerdefall hinsichtlich der schulischen Nutzung der Sporthalle vor. Die Berufung der Beschwerdeführerin auf Art. 6 Abs. 2 der RL geht daher fehl. Zur näheren Begründung wird gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf die Entscheidungsgründe des angeführten Erkenntnisses verwiesen.“

Wie bereits angeführt wurde, setzt die Aufhebung die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht. Bei der Klärung der Frage, was rechtswidrig ist, spielen die Erkenntnisse der Höchstgerichte und die Judikatur des UFS eine wesentliche Rolle. Aus den oben dargestellten Judikaten des Verwaltungsgerichtshofes ist nachzuvollziehen, in welchem Ausmaß der Vorsteuerabzug bei Errichtung von gemischt genutzten Gebäuden zusteht.

Demnach ergibt sich der Vorsteuerausschluss hinsichtlich der privaten Wohnzwecken dienenden Gebäudeteile bereits als Rechtsfolge der Anwendung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994. Diese Bestimmung ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z. 1 leg. cit. anwendbar. Der strittige Vorsteuerausschluss ergibt sich, ohne dass es eines Rückgriffes auf § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 bedarf, aus der durch Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. Richtlinie gedeckten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994. Somit ist auch aus diesem Gesichtspunkt nicht von einer Unrichtigkeit der Sprüche der Umsatzsteuerbescheide für 2001 und 2002, deren Aufhebung begeht wird, auszugehen.

Aus diesen Gründen war die gegenständliche Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 29. September 2009